

Revista da CGU

Brasília • Volume 7 • Nº 11 • Jul/Dez 2015



Revista da CGU

Brasília • Volume 7 • Nº 11 • Jul/Dez 2015

Carlos Higinio Ribeiro de Alencar
Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União

Francisco Eduardo de Holanda Bessa
Secretário Federal de Controle Interno

Luís Henrique Fanan
Ouvidor-Geral da União

Waldir João Ferreira da Silva Júnior
Corregedor-Geral da União

Patricia Souto Audi
Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção

Revista da CGU / Presidência da República
Semestral

https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/index

ISSN: 1981-674X

I. Administração. Administração Pública. Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Controladoria-Geral da União

Setor de Autarquias Sul (SAS), Quadra 01, Bloco A, Edifício Darcy Ribeiro.

CEP: 70070-905– Brasília/DF

Telefone: (61)2020-6826

E-mail: revista@cgu.gov.br

www.cgu.gov.br

Revista da CGU

É uma publicação semestral voltada à divulgação de artigos científicos inéditos, resultantes de pesquisas e estudos independentes sobre a atuação do Poder Público nas áreas de: controle interno, correição, transparência, participação social, ouvidoria e enfrentamento à corrupção.

Equipe Técnica

Comitê de Política Editorial

Dr. Andityas Soares de Moura Costa
Matos

Dr. Bruno Amaral Machado

Dr. Ivan Ricardo Gartner

Dr. Jose Célio Silveira Andrade

Dr. José Eduardo Elias Romão

Dr. José Matias-Pereira

Dr. Marcelo Stopanovski

Dr. Robert Gregory Michener

Revisão Geral

Anne Nogueira Hernandes

M. Sc. Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa
da Costa

Thais Barboza de Souza

M. Sc. Vítor César Silva Xavier

Corpo Editorial Científico

M. Sc. Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa
da Costa, editor-chefe

M. Sc. Rodrigo Fontenelle de Araújo
Miranda, editor

Dr. Rommel Novaes Carvalho, editor

M. Sc. Sérgio Roberto Guedes Reis,
editor

M. Sc. Vítor César Silva Xavier, editor

Projeto Gráfico, capa e diagramação

Anne Nogueira Hernandes

Thais Barboza de Souza

Revisão de normalização e língua portuguesa

M. Sc. Márcio Camargo Cunha Filho

Vinicius Alves dos Santos Pereira

Pareceristas

Adila Maria Taveira de Lima - Controladoria- Geral da União

Adriano Augusto de Souza - Controladoria-Geral da União

Álvaro Roberto Vieira de Assis - Controladoria-Geral da União

Ana Carla Bliacheriene - Universidade de São Paulo

Anderson Roberto Pires e Silva - Universidade Federal do Pará

Antonio Duarte de Lima Júnior - Controladoria Geral da União

Augusto César Feitosa Pinto Ferreira - Controladoria-Geral da União

Carlos Alexandre Nascimento Wanderley - Centro de Controle Interno da Marinha

Carlos Roberto Ruchiga Corrêa Filho - Controladoria-Geral da União

Claúdia Cappelli - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Cristiano Coimbra de Souza - Controladoria-Geral da União

Danielle de Moura Medeiros - Controladoria-Geral da União

Dimas Barreto de Queiroz - Universidade Federal Rural do Semi-Árido

Éder Silva Dantas - Universidade Federal da Paraíba

Ericson de Oliveira Faria - Controladoria-Geral da União

Fabiano Mourão Vieira - Controladoria-Geral da União

Fábio Lopes Soares - Fundação Getúlio Vargas

Fúlvio Eduardo Fonseca - Controladoria-Geral da União

Gabriel Aragão Wright - Controladoria-Geral da União

George Moura Colares - Controladoria-Geral da União

Gerson Luiz Ferreira Filho - Controladoria-Geral do Estado do Paraná

Gilmara Mendes da Costa Borges - Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Gladstone Avelino Britto - Universidade Federal de Mato Grosso

Ícaro Almeida Fernandes - Controladoria-Geral da União

João Marcelo Alves Macedo - Universidade Federal da Paraíba

Jorge Henrique Teixeira Mendonça - Controladoria-Geral da União

José Antonio Gouvêa Galhardo - Controladoria-Geral da União

Laura Letsch Soares - Universidade Federal de Santa Catarina

Leonino Gomes Rocha - Controladoria-Geral da União

Liliane de Paiva Nascimento - Controladoria-Geral da União

Luís Augusto Damasceno Melo - FURNAS S.A.

Luiza Galiazzi Schneider - Controladoria-Geral da União

Maíra Luísa Milani de Lima - Controladoria-Geral da União

Márcia Rodrigues Souza - Controladoria-Geral da União

Marcio Camargo Cunha Filho - Controladoria-Geral da União

Marcus Vinicius de Azevedo Braga - Controladoria-Geral da União

Maria Amália da Costa Bairral - Controladoria-Geral da União

Maria Esmeralda Rodrigues - Controladoria-Geral da União

Mauro Biancamano Guimarães - Controladoria-Geral da União

Nilo Cruz Neto - Universidade Federal do Maranhão

Olavo Venturim Caldas - Controladoria-Geral da União

Orlando Vieira de Castro Junior - Controladoria-Geral da União

Renata Mendes de Araujo - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Ricardo Placido Ribeiro - Controladoria-Geral da União

Romualdo Anselmo Santos - Controladoria-Geral da União

Rossana Ingrid Jansen dos Santos - Tribunal de Contas do Estado do Maranhão

Taiana Fortunato Araujo - Inmetro

Temístocles Murilo Oliveira Júnior - Controladoria-Geral da União

Thiago José Parreira - Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga

Vinicius Gomes Martins - Universidade Federal da Paraíba

Índice

Desastres Naturais no Brasil: um Estudo das Práticas de Auditoria Adotadas

Natural Disaster in Brazil: A Study of Auditing Practices Adopted for Adherence to Intosai Guide

Marlos Moreira dos Santos

110

O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil

The integrity of the Brazilian National Budget: a challenge to the transparency of brazilian public spending

Gustavo Henrique Tardelli Alves

128

Possibilidade de concessão de aposentadoria a servidor público que esteja respondendo a Processo Administrativo Disciplinar, na visão dos Tribunais, ante a falta de previsão legal

Possibility of granting retirement of public servants, which is responding to Disciplinary Process Administrative, Courts in vision , given the lack of legal provision of some Statutes

Márcio Vinícius de Araújo Silva

155

Da Abertura de Processo Administrativo Disciplinar pela Administração Pública contra Ex-Servidor Público Federal e Atual Agente Político – Uma Analogia com as Prerrogativas dos Parlamentares

On the Opening of Disciplinary Administrative Procedure by the Public Administration against Former Civil Servant and Current Political Agent - An Analogy with the Privileges of Parliamentarians

Vinicius de Carvalho Madeira

177

Avaliação da efetividade do Controle Interno pelas percepções da própria Administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): O caso do Ministério da Saúde

Evaluation of the effectiveness of Internal Control by Management perception and by Office of the Comptroller General (CGU) perception: The case of the Ministry of Health

*Andreya Ferreira da Silva Mota
José Alves Dantas*

199

Apresentação

Caros leitores,

A 11ª Edição da Revista da Controladoria-Geral da União traz cinco artigos distribuídos em três linhas de pesquisa: controle com dois artigos, transparência com um artigo e correição com dois artigos.

Na linha de pesquisa controle, o estudo intitulado “Desastres Naturais no Brasil: um Estudo das Práticas de Auditoria Adotadas quanto à Aderência ao Guia INTOSAI” trata da aderência das auditorias no setor público federal em relação Guia ISSAI 5520 - The audit of disaster-related aid da INTOSAI. A pesquisa utilizou como objeto de estudo os relatórios de auditoria dos gastos governamentais realizados por ocasião do desastre ocorrido no ano de 2011, na Região Serrana do Estado do Rio de Janeiro. Marlos Moreira dos Santos é o autor desse artigo.

O último artigo sobre a linha de pesquisa controle, intitulado “Avaliação da efetividade do Controle Interno pelas percepções da própria Administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): O caso do Ministério da Saúde”, apresenta aspectos relevantes sobre os controles internos administrativos na visão do gestor e na visão do órgão de controle interno. Um dos achados é que a percepção da administração tende a ser mais positiva que a do órgão de controle. Andreyra Ferreira da Silva Mota e José Alves Dantas são os autores desse artigo.

Na linha de pesquisa transparência o artigo intitulado “O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil” traz à tona um aspecto denominado pelo autor como “rolagem do orçamento”. Para evidenciar o fenômeno é realizada uma comparação dos gastos com investimentos dos Ministérios dos Transportes, da Integração Nacional, das Cidades, da Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia entre 2009 e 2013. Um dos achados é que o float entre restos a pagar inscritos e pagos aumentou de R\$ 18,7 bilhões em 2009 para quase R\$ 33,9 bilhões em 2013. Gustavo Henrique Tardelli Alves é o autor desse artigo.

Na linha de pesquisa de correição o artigo intitulado “Possibilidade de concessão de aposentadoria a servidor público que esteja respondendo a Processo Administrativo Disciplinar, na visão dos Tribunais, ante a falta de previsão legal” traz uma argumentação técnico-jurídica sobre os procedimentos de apuração disciplinar quando o servidor reúne condições para se aposentar. Márcio Vinícius de Araújo Silva é o autor desse artigo.

O segundo artigo na linha de pesquisa de correição intitulado “Da Abertura de Processo Administrativo Disciplinar pela Administração Pública contra Ex-Servidor Público Federal e Atual Agente Político – Uma Analogia com as Prerrogativas dos Parlamentares” traz discussões relevantes acerca dessa outra lacuna jurídica em termos de apuração disciplinar. Vinicius de Carvalho Madeira é o autor desse artigo.

Desastres Naturais no Brasil: um Estudo das Práticas de Auditoria Adotadas quanto à Aderência ao Guia INTOSAI*

Natural Disaster in Brazil: A Study of Auditing Practices Adopted for Adherence to Intosai Guide

Marlos Moreira dos Santos**

Resumo

O crescimento na ocorrência de desastres naturais exige maiores gastos governamentais tanto para atender as demandas emergenciais das pessoas afetadas, como para a reconstrução da infraestrutura danificada ou destruída. A realização de auditoria nessas despesas pode contribuir para o incremento na confiança nas demonstrações apresentadas pelos administradores públicos, além de fornecer subsídios ao aperfeiçoamento da gestão de desastres. Nesse contexto, os objetivos deste estudo são avaliar a aderência das práticas de auditoria da CGU frente às disposições do Guia ISSAI 5520 - *The audit of disaster-related aid da INTOSAI*, identificar boas práticas adotadas e oportunidades de melhoria na realização dos trabalhos de auditoria. Para o alcance da proposta, o estudo exploratório, de abordagem qualitativa, fez uso da técnica de análise de conteúdo sobre os relatórios de auditoria dos gastos governamentais realizados por ocasião do desastre ocorrido no ano de 2011, na Região Serrana do Estado do Rio de Janeiro. Os resultados indicaram aderência com relação aos temas de Cooperação entre auditores, Informação e reunião de dados, Tipos de auditoria, Auditoria operacional, Auditoria de conformidade. Verificou-se a adoção da boa prática de elaboração dos relatórios de diagnóstico situacional, ainda nos estágios iniciais da crise. Por outro lado, os relatórios avaliados foram considerados não aderentes com relação aos temas de Preparação da auditoria, Seleção de tópicos de auditoria, Auditoria financeira e Uso de ferramentas de auditoria. Registra-se como oportunidades de melhoria ao planejamento da auditoria de desastres naturais a incorporação da avaliação de risco específica para gestão de desastres e o incremento na utilização de ferramentas de informação geográfica.

Palavras-chaves: INTOSAI, auditoria governamental, controle interno, gerenciamento de desastres naturais.

Abstract

The increase in the occurrence of natural disasters requires more government spending both to meet the emergency needs of those affected and to reconstruct damaged or destroyed infrastructure. Conducting audit of expenditures can contribute to the increase in confidence in the statements made by public managers, in addition to providing data to improve disaster management. In this context, the objectives of this article are to evaluate audit practices in natural disasters in Brazil, especially regarding the issue of adherence to guidelines of INTOSAI Guide 5520, and to identify good practices and opportunities for improvement. For the scope of the

proposal, this exploratory qualitative study made use of the technique of content analysis on the audit reports of government expenditures due to the disaster occurred in 2011, in the mountainous region of the State of Rio de Janeiro. Results indicated adherence on the issues of 'cooperation between auditors of disaster-related aid', 'information and data gathering', 'types of audit', 'performance audit and disaster-related aid', 'compliance audit and disaster-related aid'. The analysis demonstrated that the adoption of good practice of conducting Reports of the Situation Diagnosis in the early stages of the crisis. However, the reports evaluated were considered noncompliant with guidelines of INTOSAI for the issues related 'preparing the audit', 'selection of audit topics', 'financial audit and disaster-related aid' and 'audit tools for disaster-related aid'. There are opportunities for improvement in the audit planning of natural disasters, such as the incorporation of specific risk assessment for disaster management and the increase in the use of geographic information tools.

Keywords: ISSAI 5520, disasters, post-disaster auditing.

** Artigo enviado em 15/11/2014 e aceito em 19/10/2015.*

*** Analista de Finanças e Controle. Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Cidades da Diretoria de Auditoria da Área de Infraestrutura da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União.*

I. Introdução

O incremento na frequência e na intensidade de eventos naturais, tais como secas, inundações e deslizamentos de terra, aliados ao crescimento da população exposta a condições de vulnerabilidades, ocasionam desastres. Em razão das perdas e danos que tais eventos provocam, cada vez mais se exige imediata ação governamental para o socorro e a assistência às vítimas, conforme o Marco de Ação de Hyogo, adotado no âmbito da Organização das Nações Unidas (HFA, 2005).

Posteriormente ao gerenciamento da fase crítica, também há grande pressão por maior gasto público, uma vez que ainda são necessários vultuosos recursos financeiros para a reconstrução da infraestrutura danificada e destruída pelos eventos, em especial nos países de baixo e médio nível de desenvolvimento, nos quais não é disseminado o mecanismo de transferência do risco por meio da contratação de seguros privados, conforme observado por Vargas (2002).

Segundo o Guia *International Standards of Supreme Audit Institutions 5500 - Guidelines on Audit of Disaster-related Aid*¹ publicado pela International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), nos desastres naturais de maior magnitude a repercussão nos veículos de comunicação em nível local, regional e até nacional induzem maior participação de organizações da sociedade civil, empresas e de pessoas físicas na arrecadação de donativos, na prestação direta de serviços voluntários e, inclusive, na doação de recursos financeiros para apoiar as ações de atendimento às vítimas do desastre. Ressalta-se que a INTOSAI é instituição não-governamental autônoma e independente, destinada a promover o desenvolvimento da auditoria governamental².

Nessa circunstância, grande quantidade de ajuda chega rapidamente e necessita ser adequadamente gerenciada, distribuída de modo a auxiliar a salvar vidas, minimizar perdas e reduzir o sofrimento das pessoas afetadas. Em tal situação, procedimentos de emergência são introduzidos, uma vez que a prioridade é a agilidade das ações, ao passo que os controles internos administrativos são ignorados ou não estão adaptados apropriadamente, o que, do ponto de vista da auditoria, significa fatores adicionais de riscos.

Tal foi a situação registrada no maior desastre natural enfrentado no Brasil ocorrido na Região Serrana do Estado do Rio de Janeiro em 2011. Entre os dias 11 e 12 de janeiro daquele ano, fortes chuvas provocaram enchentes e deslizamentos de grandes proporções em sete municípios da Região Serrana (Nova Friburgo, Petrópolis, Areal, São José do Vale do Rio Preto, Teresópolis, Sumidouro e Bom Jardim), sendo registrados mais de 900 mortos, cerca de 350 desaparecidos e milhares de desabrigados, além de graves danos à infraestrutura, à economia e à geografia da região afetada, conforme observado por Amorim e Busch (2011).

Por ocasião da tragédia, parte dos recursos federais repassados aos Governos do Estado e dos Municípios

1 ISSAI 5500 – Introduction to the 5500 series of ISSAIs and INTOSAI GOV 9250. Disponível em: <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/guidelines-on-specific-subjects/>. Acesso em 10/07/2014.

2 INTOSAI, About us, Disponível em: <http://www.intosai.org/about-us.html>. Acesso em 14/10/2014.

de Nova Friburgo, Petrópolis e Teresópolis para apoiar o gerenciamento do desastre natural foram fiscalizados em 2011 pela Controladoria-Geral da União (CGU), Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal³. Destaca-se que embora os relatórios elaborados pela CGU em 2011 sejam anteriores à adoção formal em 2013 do Guia INTOSAI sobre auditoria de desastres naturais, o estudo das práticas adotadas face à mencionada norma de referência pode agregar valor nas etapas de planejamento e de execução de novas auditorias, em razão do conhecimento de orientações específicas e de temas a serem abordados considerando-se cenários em que os controles internos administrativos são ignorados ou não estão adaptados apropriadamente, como anteriormente citado.

Dessa forma, coloca-se como problema para esta pesquisa a seguinte questão: A prática de auditoria adotada em desastres naturais no Brasil apresenta aderência ao Guia da INTOSAI no que respeita à abordagem dos temas previstos na norma? Com a finalidade de responder à questão proposta, os objetivos deste estudo são avaliar a aderência das práticas de auditoria da CGU frente às disposições do Guia ISSAI 5520 – *The audit of disaster-related aid* da INTOSAI, identificar boas práticas adotadas e oportunidades de melhoria na realização dos trabalhos de auditoria.

2. Referencial teórico

2.1 Auditoria e controle governamental

A realização de auditoria nos gastos governamentais tem por finalidade auxiliar na identificação de desvios de padrões aceitos, bem como violações dos princípios que devem reger a atuação estatal, como legalidade, eficiência e economicidade. A auditoria governamental pode ser realizada com foco na exatidão das demonstrações financeiras, na avaliação da conformidade dos atos praticados frente a leis e regulamentos e também pode ter ênfase na avaliação do desempenho da administração⁴. Ressalta-se que um mesmo trabalho pode abordar questões afetas a diferentes tipos de auditoria cujos aspectos principais são apresentados de forma sintética na Tabela 1.

3 Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em 14/10/2014.

4 Declaração de Lima, 1977. Disponível em: <http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf>. Acesso em 18/08/2014.

Tabela 1 - Tipos de auditoria

Tipo de auditoria	Natureza das afirmações	Crítérios estabelecidos	Natureza do parecer ou relatório do auditor
Financeira	Dados das demonstrações contábeis	Legislação aplicável e princípios contábeis geralmente aceitos	Opinião a respeito da adequação das demonstrações contábeis
Conformidade	Direitos ou dados relacionados com obediência a políticas, leis e regulamentos	Políticas da administração, leis, regulamentos ou outras exigências estabelecidas	Resumo dos resultados ou segurança a respeito do grau de obediência
Operacional	Dados operacionais ou de desempenho	Objetivos estabelecidos pela administração ou pela legislação aplicável	Eficiência e eficácia observadas, recomendações para aperfeiçoamento

Fonte: Adaptado de Boynton, Johnson e Kell (2002)

Com relação ao processo de auditoria, identificam-se as etapas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento das providências a serem adotadas com respeito aos eventuais desvios verificados em razão dos exames realizados, conforme Boynton, Johnson e Kell (2002). Ressalta-se a importância do prévio conhecimento do programa governamental e da entidade objeto dos exames, de modo a se dimensionar adequadamente a extensão e a profundidade dos testes a serem executados, com base na avaliação dos controles internos empregados⁵. A relevância dos controles internos administrativos para obtenção de evidências e formação de opinião do auditor também é destacada por Mautz (1975).

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, os controles internos administrativos representam, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir demonstrações financeiras confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da entidade (COSO, 2013). Nesse sentido, os controles internos estabelecidos e monitorados pela administração constituem-se em mecanismo para consecução dos objetivos da organização, os quais podem incluir questões financeiras, de conformidade e de resultados operacionais.

Com relação às disposições normativas e regulamentares relacionadas à auditoria e controle governamental, cabe ressaltar que, com base na Constituição Federal de 1988, o Sistema de Controle Interno a ser estabelecido em cada Poder Público deve ter por finalidade avaliar o cumprimento das metas e a execução de programas de governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados da ação estatal quanto à eficácia e eficiência da gestão (CASTRO, 2009). Além disso, segundo Koontz e O'Donnell (1978), a auditoria é um instrumento eficiente de controle administrativo, sobretudo se envolver a avaliação das operações de modo geral, medindo os resultados reais frente àqueles planejados.

5 ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing, 2013.
<http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>. Acesso em 18/08/2014.

2.2 Auditoria aplicada ao gerenciamento de desastres naturais

Desastre natural⁶ é uma situação ou evento que provoca destruição, perdas humanas e materiais bem como sofrimento humano, cujo enfrentamento supera a capacidade local, necessitando de um pedido de nível nacional ou internacional para a ajuda externa, conforme definição considerada no Banco de Dados Internacional de Desastres (EM-DAT), mantido pelo Centro para Pesquisa em Epidemiologia de Desastres (CRED).

Os desastres naturais podem ter origem geofísica, meteorológica, hidrológica, climatológica e biológica. Também podem originar-se de atividades humanas, tais como o colapso de edifício, explosão em instalação industrial, incêndio em área urbana, acidente nuclear e contaminação de água potável por vazamento de produtos tóxicos⁷.

Com relação ao impacto desses eventos, o escritório das Nações Unidas para Redução do Risco de Desastres (UNISDR) estima que de 1992 a 2012, considerando dados cumulativos, em todo o mundo, os desastres provocaram a morte de 1,3 milhão de pessoas, além de afetar outras 4,4 bilhões (UNISDR, 2012). Para ressaltar a amplitude do impacto desses eventos, os registros anuais referentes ao total de pessoas afetadas no período mencionado pelo UNISDR são apresentados na Figura 1.

Ainda sobre impacto, pesquisa desenvolvida pelo Centro Universitário de Estudos e Pesquisas sobre Desastres da Universidade Federal de Santa Catarina (CEPED/UFSC, 2012) aponta a tendência de crescimento no número de todos os tipos de desastres no Brasil. Além disso, é relevante e crescente o gasto financeiro estatal, uma vez que somente as transferências da União para Estados e Municípios com a finalidade de apoiar ações de resposta e reconstrução após a ocorrência de desastres naturais foram superiores a R\$ 1,2 bilhões em 2011⁸, a R\$ 1,3 bilhões em 2012 e cerca de R\$ 2,3 bilhões em 2013⁹.

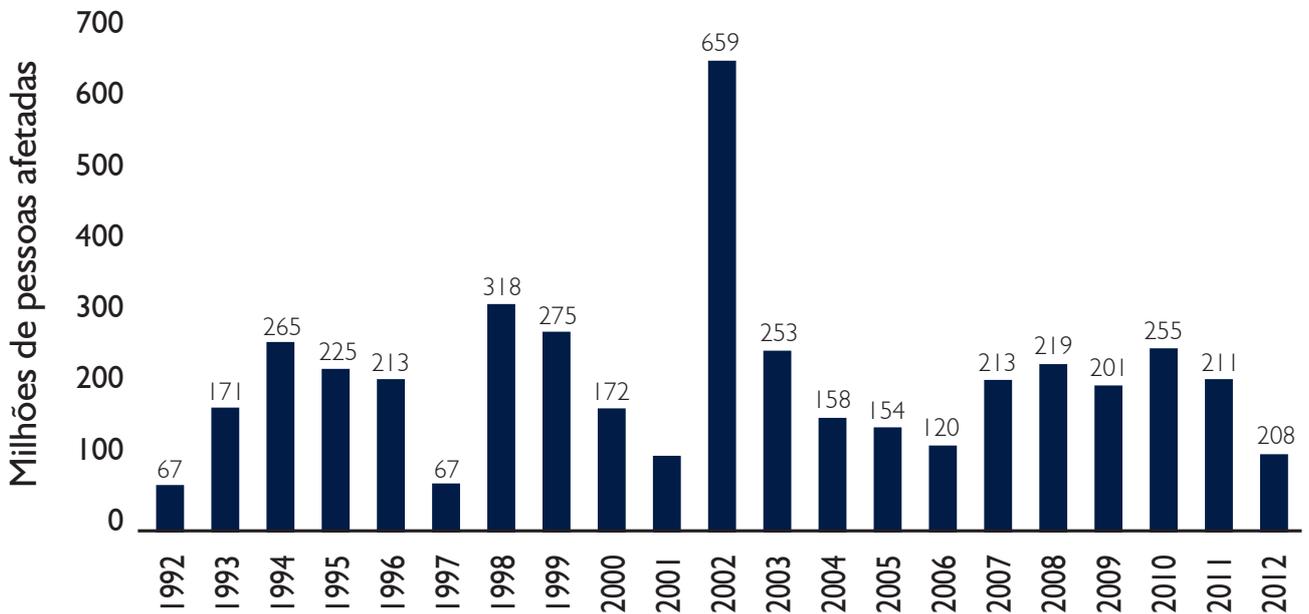
6 Centro para Pesquisa em Epidemiologia de Desastres. Glossary. <<http://www.emdat.be/glossary/9#letterd>>. Acesso em 25/10/2014.

7 Centro para Pesquisa em Epidemiologia de Desastres. Criteria and Definition. Disponível em <<http://www.emdat.be/criteria-and-definition>>. Acesso em 09/08/2014.

8 Sistema de Informações sobre Orçamento Público (SIGA). Consulta com dados programa 1029, ação 22BO Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamento/sigabrasil>>. Acesso em 29/10/2014.

9 Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP). Consulta com dados programa 2040, ação 22BO. Disponível em: <<https://www1.siop.planejamento.gov.br/acessopublico/?pp=acessopublico&rvn=1>>. Acesso em 14/08/2014

Figura 1 - Total de pessoas afetadas por desastres

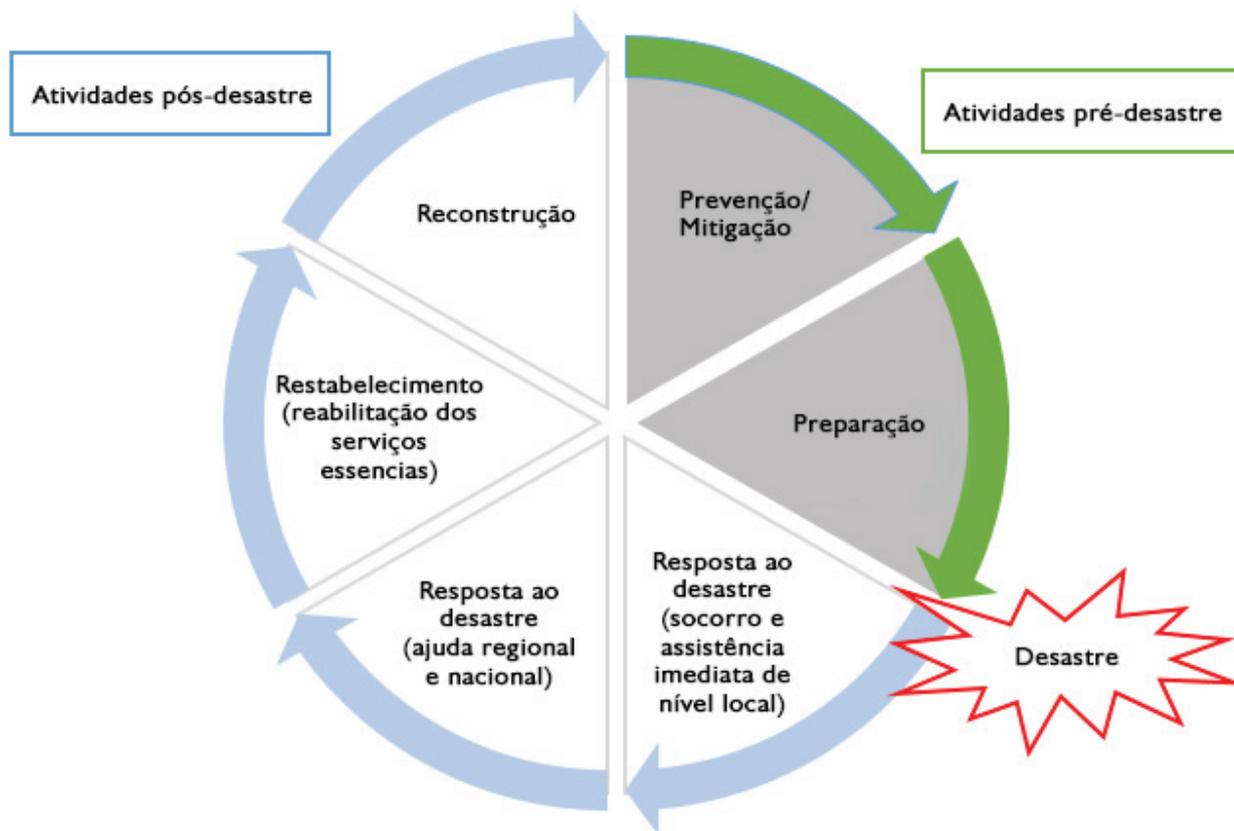


Fonte: EM-DAT, elaboração do autor

Em nível internacional, com o fito de reduzir as elevadas perdas de vidas humanas e materiais ocasionadas pelos desastres naturais, o assunto foi objeto de resoluções adotadas no âmbito da Organização das Nações Unidas, sendo que instrumentos importantes, como a Estratégia Internacional para a Redução de Desastres – EIRD e o Marco de Ação de Hyogo – HFA, em inglês, foram publicados para orientar a atuação dos Estados em ações destinadas à redução dos riscos de desastres naturais.

A partir dos referidos instrumentos, decorre a orientação geral de que a gestão de desastres naturais envolve atividades desenvolvidas de forma cíclica, contemplando atividades pré e pós-desastre na forma de ações contínuas¹. Nesse sentido, as atividades anteriores ao evento natural compreendem ações de prevenção, preparação e mitigação de desastres naturais. Por sua vez, após a ocorrência do evento, as chamadas atividades pós-desastres incluem ações emergenciais e não emergenciais, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 - Ciclo do gerenciamento de desastre



Fonte: Adaptado da ISSAI 5500

Conforme a Figura 2, as ações emergenciais incluem o socorro (busca e salvamento) e a assistência imediata às vítimas de desastres naturais mediante o fornecimento de abrigos, alimentos, medicamentos e demais gêneros de primeira necessidade. Uma vez que a fase de emergência é superada, têm lugar ações não emergenciais, tais como a realização de obras provisórias para o restabelecimento de comunicações, distribuição de água e energia, bem como ações de reconstrução da infraestrutura danificada ou destruída pelo evento.

Tanto para o planejamento como para o controle, a distinção entre ações emergenciais e não emergenciais constitui aspecto essencial para a avaliação da gestão de desastres. Além disso, com relação ao controle surgem dificuldades adicionais na fase de resposta ao desastre, em especial nas ações emergenciais, uma vez que a celeridade das ações de socorro e assistência muitas vezes exige priorizar a agilidade na entrega de bens e serviços à população afetada sem a necessária adequação dos controles internos administrativos. Por outro lado, nas etapas não emergenciais é esperado que as ações ocorram sob condições normais de funcionamento dos controles internos administrativos.

A mencionada doutrina de gestão de desastres foi recepcionada no Brasil nos termos das Leis nº 12.340/2010 e nº 12.608/2012. As atividades relacionadas ao gerenciamento do desastre são executadas precipuamente por Estados e Municípios sendo que a norma de 2010 estabelece rito simplificado de solicitação e liberação de recursos financeiros federais para apoiar ações de resposta e de reconstrução nas unidades federativas.

Acrescenta-se que todos os gastos federais com desastres constituem potencial objeto de controle por parte da CGU, por meio dos instrumentos de fiscalização e auditoria.

2.3 O Guia ISSAI 5520 – INTOSAI

O Guia ISSAI 5520 é uma norma de uso facultativo pelas Instituições Supremas de Auditoria, aprovada no âmbito da INTOSAI em outubro de 2013, destinada a apoiar o planejamento e a execução de auditoria nas atividades desenvolvidas na fase gerencial de resposta ao desastre natural.

O guia é composto por três partes. Na primeira delas tem-se a definição de desastres naturais e as diferentes fases que compõem o ciclo de gerenciamento de desastres. A segunda apresenta as características da ajuda relacionada a desastres na fase de resposta e destaca os aspectos principais a serem observados em trabalho de auditoria com foco nessa etapa. Ainda na segunda parte da norma, sugere-se para o planejamento e a execução da auditoria, o uso de uma matriz de riscos desenvolvida especificamente para as principais atividades desempenhadas em tal fase da gestão da crise¹⁰.

A terceira parte do Guia ISSAI 5520 demonstra aspectos do processo de auditoria de desastres naturais com base na experiência de trabalhos realizados por Instituições Supremas de Auditoria de diferentes países com foco na fase de resposta entre os anos de 2000 a 2013. A partir da experiência internacional, são apresentadas as boas práticas para o planejamento e execução de auditoria, as quais foram consideradas como temas para fins de comparação com a prática consubstanciada nos relatórios da CGU, a saber:

- Preparação da auditoria;
- Cooperação entre os auditores;
- Informação e reunião de dados;
- Seleção dos tópicos de auditoria;
- Tipos de auditoria: financeira, de conformidade e de desempenho;
- Relatório de auditoria; e
- Uso de ferramentas de auditoria.

Para além das Instituições Supremas de Auditoria, acrescenta-se que o Guia ISSAI 5520 também interessa a unidades de controle interno incumbidas de exercer controle sobre as atividades e gastos no âmbito do ciclo de gerenciamento de desastres. Além disso, a norma está inserida na série ISSAI 5500, a qual apresenta guias específicos para apoiar a realização de auditoria sobre as demais fases do ciclo de gerenciamento de desastre, conforme descrito na Figura 2.

10 ISSAI 5520 – Audit of disaster-related aid, 2013. Disponível em: <<http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/guidelines-on-specific-subjects/>>. Acesso em 10/07/2014.

3. Proceder metodológico

Os objetivos deste estudo são avaliar a aderência das práticas de auditoria da CGU frente às disposições do Guia ISSAI 5520 - *The audit of disaster-related aid* da INTOSAI, identificar boas práticas adotadas e oportunidades de melhoria na realização dos trabalhos de auditoria.

Para concretização do estudo, a presente pesquisa procedeu análise dos relatórios elaborados pela CGU por ocasião do controle dos gastos estatais da União no desastre natural da Região Serrana do Rio de Janeiro, ocorrido no ano de 2011.

Com base em classificação proposta por Gil (1996), a pesquisa em questão caracteriza-se como exploratória, de abordagem qualitativa e assume a forma de estudo de caso. Como técnica de pesquisa, adotou-se a pesquisa documental, frente à análise aplicada à norma ISSAI e aos relatórios descritos na Tabela 3.

Com o uso da análise de conteúdo, a terceira parte da norma ISSAI 5520 foi avaliada tendo por base a técnica da análise categorial com foco na investigação dos temas (BARDIN, 2011). Nesse sentido, cada uma das boas práticas relacionadas na referida parte da norma foi considerada um tema ou unidade de contexto.

A partir do estudo dos assuntos abordados em cada uma das boas práticas apresentadas, foram identificadas afirmações e proposições que constituíram as categorias relacionadas a cada tema. Ressalta-se que cada afirmação e proposição foi interpretada conforme a unidade de contexto, ou seja, ao tema a qual se vincula. A Tabela 2 apresenta a definição dos temas e das correspondentes categorias, a partir da análise da norma ISSAI 5520.

Tabela 2 - Temas e Categorias definidos a partir da análise da ISSAI 5520

Temas	Categorias de afirmação ou proposição
Preparação da auditoria	Definição da perspectiva da auditoria
	Conhecimento de cada fase da gestão de desastres
Cooperação entre auditores	Auditoria conjunta, paralela ou coordenada
Informação e reunião de dados	Papéis e responsabilidades das entidades e pessoal envolvido na ajuda
	Informação-chave sobre a ajuda
	Sistemas de controle interno e procedimentos.
	Observação física no local do desastre ainda nos estágios iniciais da crise.
	Reunir informações sobre o desastre e ações gerenciais adotadas
Seleção de tópicos de auditoria	Procedimentos adotados para seleção dos tópicos de auditoria
Tipos de auditoria	Definição do tipo de auditoria
Auditoria financeira	Foco nas demonstrações financeiras
Auditoria operacional	Foco nos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.
Auditoria de conformidade	Foco na conformidade a leis e regulamentos aplicáveis
Uso de ferramentas de auditoria	Uso de Sistemas de Informação Geográfica (SIG)
	Consulta a banco de dados internacional

Fonte: elaboração do autor

Para a análise quanto à aderência aos temas abordados na norma ISSAI 5520 e listados na Tabela 2, foram selecionados todos os relatórios elaborados pela CGU referentes à fiscalização quanto a aplicação dos recursos financeiros descentralizados pela União destinados a subsidiar as ações de resposta e reconstrução após o desastre natural da Região Serrana do Rio de Janeiro em 2011, conforme apresentado na Tabela 3:

Tabela 3 - Relatórios da CGU objetos da Análise quanto à Aderência a ISSAI 5520

Tipo de relatório	Descrição	Nº Relatório CGU
Relatório de diagnóstico situacional (Levantamento da Situação)	Análise da situação – Nova Friburgo	1
	Análise da situação – Teresópolis	2
	Análise da situação – Petrópolis	3
	Análise da situação – Gov. Estado	4
Relatório de fiscalização (Auditoria)	Fiscalização – Nova Friburgo	5
	Fiscalização – Teresópolis	6
	Fiscalização – Petrópolis	7
	Fiscalização – Gov. Estado	8

Fonte: Relatórios CGU, elaboração do autor

Os relatórios elaborados pela CGU e descritos na Tabela 3 foram analisados buscando-se identificar a ocorrência de afirmações e proposições relativas àquelas categorias apresentadas na Tabela 2. A cada ocorrência de afirmação no relatório analisado, o respectivo registro foi realizado conforme a categoria e tema a que se relaciona para controle e avaliação quanto a aderência.

Para avaliar a abordagem dos temas da Tabela 2 nos relatórios da CGU como aderentes à orientação da norma ISSAI, o critério de julgamento foi de que a presença de afirmações e proposições nas respectivas categorias de cada tema analisado fosse alcançada em pelo menos metade do número máximo possível de ocorrências para o tema em questão, ou seja, no mínimo 50% dos relatórios deveriam atender ao requisito de conter afirmações relacionadas ao conjunto das categorias que compõem um dado tema.

Por sua vez, foram avaliados como não aderentes os temas para os quais o registro de ocorrência para o conjunto das respectivas categorias de afirmação e proposição foram inferiores a 50% dos relatórios possíveis. Destaca-se que apesar da análise se aplicar tanto aos relatórios de diagnóstico situacional como para os relatórios de fiscalização, a avaliação quanto à aderência foi conduzida de forma agregada para os relatórios, uma vez que os mesmos foram considerados etapas de um único trabalho auditorial conduzido para cada uma das unidades fiscalizadas, governos municipais ou do Estado, conforme consta na Tabela 3.

Posteriormente ao procedimento supracitado, apresentam-se os temas para os quais se verificou aderência, destacando eventuais casos em que boas práticas atualmente recomendadas pela ISSAI 5520 já haviam sido adotadas conforme os relatórios avaliados. Por outro lado, registram-se os temas não abordados nos relatórios avaliados e as principais oportunidades de melhorias, de acordo com os apontamentos da norma.

Como limitação do estudo destaca-se que os relatórios da CGU não foram analisados quanto a aderência às orientações da ISSAI 5520 para o tema Relatório de auditoria relacionada ao desastre. Isso porque tal análise tem por requisito a consideração de diretrizes específicas as quais estão além do escopo do presente estudo, com destaque para a composição do relatório nas partes de auditoria financeira (ISSAI 1700 e 1800), auditoria de conformidade (ISSAI 4100) e auditoria operacional (ISSAI 3000).

4. Resultados

4.1 Aderência

Nos relatórios da CGU analisados foram registradas a presença de afirmações e proposições relacionadas a 7 dos 9 temas considerados a partir da norma ISSAI 5520, conforme descrito na Tabela 4. Salienta-se que as afirmações e proposições identificadas nos relatórios estão presentes de forma heterogênea entre as diferentes categorias, sendo verificada a presença de sentenças em 12 das 15 categorias. Isso significa que alguns temas identificados na ISSAI 5520 não foram abordados nos relatórios analisados enquanto para outros assuntos a abordagem foi frequente.

Tabela 4 - Análise dos relatórios CGU com base nas categorias obtidas da ISSAI 5520

Temas	Categorias de Afirmação/Proposição	Presente no Relatório CGU	% de atendimento
Preparação da auditoria	Definição da perspectiva da auditoria	5, 6, 7, 8	25,0
	Conhecimento de cada fase da gestão de desastres	-	
Cooperação entre auditores	Auditoria conjunta, paralela ou coordenada	5, 6, 7, 8	50,0
Informação e reunião de dados	Papéis e responsabilidades das entidades e pessoal envolvido na ajuda	1, 3, 4	57,5
	Informação-chave sobre a ajuda	1, 2, 3, 4, 8	
	Sistemas de controle interno e procedimentos.	1, 2, 3, 4, 8	
	Observação física no local do desastre ainda nos estágios iniciais da crise.	1, 2, 3	
	Reunir informações sobre o desastre e ações gerenciais adotadas	1, 2, 3, 4, 6, 7, 8	
Seleção de tópicos de auditoria	Procedimentos adotados para seleção dos tópicos de auditoria	-	0,0
Tipos de auditoria	Definição do tipo de auditoria	5, 6, 7, 8	50,0
Auditoria financeira	Foco nas demonstrações financeiras	-	0,0
Auditoria operacional	Foco nos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.	2, 3, 5, 6, 7, 8	75,0
Auditoria de conformidade	Foco na conformidade a leis e regulamentos aplicáveis	2, 3, 5, 6, 7, 8	75,0
Uso de ferramentas de auditoria	Uso de Sistemas de Informação Geográfica (SIG)	6	12,5
	Consulta a banco de dados internacional	8	

Fonte: Relatórios CGU, elaboração do autor

A partir dos resultados apresentados na Tabela 4, avaliou-se que a prática de auditoria de desastres naturais da CGU é parcialmente aderente ao Guia ISSAI 5520, uma vez que o percentual de atendimento obtido quanto à presença de afirmações e proposições nos relatórios da Controladoria face à norma de referência foi igual ou superior a 50% somente para 5 dentre 9 temas definidos com base na análise do Guia em discussão. Em vista desses resultados apresenta-se a seguir a análise dos achados para cada um dos temas considerados.

Com relação ao tema Preparação da auditoria, a análise dos relatórios indicou não aderência aos preceitos da norma ISSAI 5520. Isso porque se verificou que somente os relatórios de fiscalização apresentaram definição de que a auditoria foi planejada e executada a partir da perspectiva do doador dos recursos, no caso o Governo Federal. Por sua vez, nos relatórios de diagnóstico avaliados restaram ausentes afirmações ou proposições relacionadas ao assunto, o que contribuiu para o reduzido atendimento (25%) quanto à abordagem do tema.

Para o tema Cooperação entre os auditores, os relatórios de fiscalização analisados indicaram a presença de afirmações que permitem avaliação pela aderência às respectivas orientações do Guia ISSAI 5520. Destaca-se que constam nos relatórios que os trabalhos foram realizados de forma compartilhada, facilitando a troca de experiências e informações entre os auditores de diferentes órgãos do Governo Federal bem como entre os responsáveis de órgãos regionais e locais.

No quesito Informação e reunião de dados, registra-se a presença de afirmações relacionadas a todas as categorias além do atendimento geral de 57,5% quanto ao critério de avaliação, o que indica aderência às respectivas orientações do Guia ISSAI 5520 quanto à abordagem desse assunto nos relatórios avaliados. Acrescenta-se que praticamente todos os relatórios examinados reuniram informações a respeito de resgate e evacuação de vítimas, atendimento às necessidades básicas das vítimas, registro, avaliação e controle das doações materiais recebidas e informações sobre a avaliação de perdas e danos. Além disso, foi frequente a verificação de afirmações com respeito a categoria relativa a informação-chave sobre a ajuda tais como informações sobre doadores, beneficiários, coleta, distribuição, armazenamento, condições da ajuda, além de dados relativos a identificação de sistemas de controle interno e procedimentos para entrega de ajuda às vítimas de desastre.

Com relação ao tema Seleção de tópicos de auditoria, não se verificaram afirmações ou proposições afetas ao assunto nos relatórios examinados, o que indica avaliação pela não aderência às orientações do Guia ISSAI 5520. Destaca-se que, na totalidade do material avaliado, não foram abordadas questões relativas ao tema, restando ausentes sentenças relacionadas à categoria de procedimentos adotados para seleção dos tópicos. Dessa forma, não se localizou nos relatórios analisados clara indicação, por exemplo, a respeito do estabelecimento de critério, análise de risco, ações de gestão de desastre para mitigar riscos indicados na análise e as justificativas para priorização dos tópicos selecionados.

Para o tema Tipos de auditoria, a presença de afirmações referentes à indicação do tipo de trabalho realizado permite a avaliação pela aderência quanto à abordagem do assunto. Registra-se a predominância do enfoque no exame da conformidade e do desempenho da gestão nos relatórios avaliados, em razão da elevada frequência

de afirmações verificadas para os temas Auditoria de conformidade e Auditoria operacional, resultando no maior percentual de atendimento quanto à abordagem dentre os demais temas, conforme consta na Tabela 4. Por sua vez, o tema Auditoria financeira não foi abordado, uma vez que restaram ausentes afirmações ou proposições sobre tal assunto no material considerado.

Com relação a abordagem de Auditoria operacional, avaliada como aderente, ressalta-se a ênfase dos relatórios em apresentar os resultados de exames realizados sobre a eficiência das ações gerenciais relativas ao recebimento, armazenagem, controle e distribuição de donativos, medicamentos e outras medidas adotadas pelos gestores locais do desastre, em cada um dos municípios fiscalizados.

Por sua vez, com relação à abordagem do tema de Auditoria de conformidade, avaliada como aderente, destaca-se que os relatórios apresentaram os resultados de exames realizados sobre a legalidade de atos de gestão das autoridades regionais e locais, com relação às contratações de empresas para entrega de bens e a prestação de serviços diversos, sendo que constatou-se que algumas atividades não tiveram relação direta com a resposta ao desastre. Os desvios identificados entre os atos de gestão praticados e os padrões legais e normativos do Governo Federal, doador dos recursos objetos de controle nos relatórios da CGU, foram comunicados aos gestores e autoridades competentes para providências.

Com relação ao Uso de ferramentas de auditoria, a ausência de afirmações e proposições nos relatórios analisados quanto a aplicação de tecnologias de Sistemas de Informação Geográfica (SIG) indica avaliação pela não aderência ao tema. Registre-se o reduzido percentual de atendimento (12,5%) para os relatórios analisados. Nesse sentido, destaca-se que somente um dentre oito relatórios analisados apresentou afirmação relacionada ao uso de ferramenta SIG. Além disso, o uso relatado limitou-se ao registro da localização geográfica dos pontos objetos de exames de auditoria por meio do emprego de aplicativo disponível gratuitamente na internet.

Ainda sobre o assunto de SIG, importante esclarecer que a única ocorrência referente a categoria de consulta a banco de dados se deve ao fato de a fonte da informação em questão ser de caráter internacional. Em geral, constam nos relatórios da CGU a busca e o uso de informações obtidas junto a bancos de dados oficiais do Brasil, mas, de fato, não foi frequente o acesso a sistemas de informações de base internacional, como os mencionados a título exemplificativo na ISSAI 5520.

4.2 Boas práticas e oportunidades de melhorias

Verificou-se a boa prática adotada pela CGU de realizar visitas de campo nos locais atingidos por desastres naturais, conforme explicitado nos relatórios de diagnóstico situacional. Ressalta-se que tal medida, de importância amplamente destacada no Guia ISSAI 5520, justifica-se pelo fato de constituir-se como forma eficiente e tempestiva para que os auditores coletem evidências a respeito do desastre natural e das principais demandas para atendimento à população, visto as potenciais fragilidades dos controles internos administrativos na fase gerencial

de resposta aos desastres. Além disso, as informações coletadas em campo auxiliam os auditores no melhor planejamento e realização de exames posteriores, com ênfase em aspectos de conformidade ou desempenho.

Com relação às oportunidades de melhoria, destacam-se a necessidade de se explicitar nos relatórios da CGU os critérios empregados na preparação dos trabalhos e na seleção de tópicos de auditoria, bem como a importância do incremento no uso de ferramentas de informação geográfica para adicionar valor a futuras auditorias relacionadas a gastos em desastres naturais.

Para avançar nos procedimentos de preparação e seleção de tópicos de auditoria relacionada a desastres naturais sugere-se incorporar à prática da CGU a avaliação de risco indicada na segunda parte da norma ISSAI 5520. Isso porque a avaliação de risco proposta na norma foi elaborada a partir da experiência em auditoria de desastres naturais por parte de diferentes Organizações Supremas de Auditoria contemplando a possibilidade de ocorrência de até 17 tipos de riscos para nove diferentes atividades de gerenciamento de desastres. O uso da matriz de riscos, devidamente revisada com base no conhecimento dos controles estabelecidos pelo gestor da unidade a ser examinada pela CGU, ainda na etapa de planejamento da auditoria de gastos em eventos de desastres naturais, permite ampla visão acerca da extensão e da profundidade dos exames de auditoria necessários à avaliação quanto à adequação dos atos de gestão no processo de gerenciamento da crise.

Sobre o incremento na utilização de ferramentas SIG, destaca-se que o acesso a informações de localização de obras (objeto frequente em reconstrução pós-desastre) e das respectivas empresas executoras em mapas detalhados ao invés de somente na forma de planilhas eletrônicas pode constituir forma eficiente de planejar o escopo de auditorias e o deslocamento das equipes para o campo. Além disso, por meio da aquisição de imagens de satélite atualizadas pode-se acompanhar a evolução de determinadas etapas de obras em lugares mais distantes, cujo custo e o tempo de deslocamento de equipes de auditoria justifiquem a adoção desse tipo de monitoramento¹¹. Nesse contexto, sugere-se ter por referência inicial as orientações relevantes constantes do Guia ISSAI 5540 para implementar os procedimentos com vistas a incorporação desses recursos em todo o processo de auditoria.

4.3 Avaliação por tipo de relatório CGU

Com relação ao tipo de relatório analisado, verificou-se que nos relatórios de diagnóstico situacional, que tratam do levantamento de informações no local do desastre nos estágios iniciais da crise, há predomínio da abordagem de categorias de afirmações afetas ao tema Informação e reunião de dados. Tal fato justifica-se porque esses relatórios são resultado de trabalho que tem por foco a coleta de evidências em campo, com relação às necessidades da população afetada bem como aos bens e serviços prestados pelo executor da ajuda.

11 ISSAI 5540 – Use of geospatial information in auditing disaster management and disaster-related aid, 2013. Disponível em: <<http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/guidelines-on-specific-subjects/>>. Acesso em 10/07/2014.

Por outro lado, os relatórios de fiscalização apresentaram-se mais completos uma vez que se verificou a presença da abordagem de maior número de categorias de afirmação quando comparados aos relatórios de diagnóstico. Por tal critério, foram identificadas afirmações e proposições constantes de um ou mais relatórios de fiscalização em um total de dez categorias, enquanto que para relatórios de diagnóstico situacional verificou-se, respectivamente, a presença em sete classes de afirmação, conforme apresentado na Tabela 4. Dentre os temas abordados nos relatórios de fiscalização destacam-se aqueles relacionados ao compartilhamento de informações entre os auditores, Informação e reunião de dados e a ênfase em categorias de afirmação referentes a auditoria de conformidade e operacional. A síntese das características verificadas para cada tipo de relatório analisado é apresentada na Tabela 5.

Tabela 5 - Síntese da avaliação por tipo de relatório CGU

Relatório de diagnóstico situacional	<ul style="list-style-type: none"> • Coleta de evidências no local do desastre, ainda nos estágios iniciais da crise. • Predomínio da abordagem de categorias de afirmações e proposições afetas ao tema Informação e reunião de dados.
Relatório de fiscalização	<ul style="list-style-type: none"> • Definição da cooperação entre auditores. • Reunião de informações a respeito de resgate e evacuação de vítimas, bem assim o atendimento às necessidades básicas dos afetados. • Abordagem de tópicos relacionados a auditoria de conformidade e operacional.

Fonte: elaboração do autor

5. Considerações finais

Os relatórios de diagnóstico situacional e os relatórios de fiscalização elaborados pela CGU por ocasião do desastre natural ocorrido em 2011 na Região Serrana do Estado do Rio de Janeiro foram analisados buscando-se identificar a ocorrência de afirmações e proposições relativas as categorias temáticas obtidas a partir da análise da terceira parte do guia ISSAI 5520. Nos relatórios a presença das afirmações e proposições para cada um dos temas em percentual igual ou superior a 50% foi interpretada como indicação de aderência à norma de referência.

A partir das análises realizadas avaliou-se que a prática de auditoria de desastres naturais da CGU é parcialmente aderente ao Guia ISSAI 5520, uma vez que o percentual de atendimento obtido quanto a presença de afirmações e proposições nos relatórios da Controladoria face a norma de referência foi igual ou superior a 50% somente para 5 dentre 9 temas definidos com base na análise do Guia em discussão.

No que respeita aos temas abordados nos relatórios analisados, as práticas de auditoria adotadas no Brasil assemelham-se àquelas do exterior. Nesse sentido, há indicação de que as recomendações decorrentes da auditoria aos administradores responsáveis pela gestão do desastre alinham-se as boas práticas internacionais. No presente estudo os resultados indicaram aderência com relação aos temas Cooperação entre auditores, Informação e reunião de dados, Tipos de auditoria, Auditoria operacional e Auditoria de conformidade.

Dentre as abordagens avaliadas como aderentes, no âmbito do tema Informação e reunião de dados destaca-se a adoção da boa prática de realização dos relatórios de diagnóstico situacional, ainda nos estágios iniciais do desastre natural. Isso porque a elaboração desses relatórios nas fases iniciais da crise subsidia tanto o planejamento dos exames de auditoria posteriores, como fornece oportunidade ao auditor para gravar evidências sobre os serviços prestados e acerca das providências exigidas pela situação relatada.

Os relatórios da CGU foram avaliados como não aderentes quanto aos temas Preparação da auditoria, Seleção de tópicos de auditoria, Auditoria financeira e Uso de ferramentas de auditoria. Para os temas afetos à Preparação e Seleção avalia-se como provável causa da não aderência a ocorrência de falhas nas etapas de planejamento e relatoria dos trabalhos, uma vez que, como mencionado na avaliação dos resultados, não se localizou nos relatórios analisados clara indicação, a respeito do estabelecimento de critério, análise de risco ou mesmo de justificativas para priorização dos tópicos selecionados e somente um tipo de relatório avaliado explicitou que os exames foram efetuados sob uma perspectiva, no caso do doador dos recursos fiscalizados.

Sobre a não aderência quanto à abordagem do tema Auditoria financeira nos relatórios da CGU avalia-se como causa o fato de a legislação brasileira afeta ao gerenciamento dos desastres naturais não definir a estrutura de um relatório financeiro destinado a apresentar os gastos efetuados em cada evento. Nesse sentido, o planejamento e a execução dos trabalhos têm por foco as afirmações do gestor em relatórios gerenciais em que se apresentam as ações empreendidas, comprovantes de gastos e informações coletadas por meio da imprensa e dos afetados.

Quanto a não aderência para o tema Uso de ferramentas de auditoria, quando da discussão dos resultados salientou-se como causa a ausência, nas etapas de planejamento e de execução dos trabalhos, de consultas a bancos de dados internacionais de informações sobre desastres, bem como o uso limitado de Sistemas de Informações Geográficas para agregar valor às análises.

A não aderência dos relatórios avaliados com relação à abordagem dos temas comentados implica possivelmente em incremento do risco de auditoria, na medida em que o planejamento e a execução dos exames não contemplaram aspectos que seriam considerados em uma avaliação realizada segundo as boas práticas internacionais indicadas no Guia ISSAI 5520.

Ainda com relação aos temas avaliados como não aderentes, a análise indica como oportunidades de melhoria a incorporação da avaliação de risco proposta na ISSAI 5520 para a preparação e seleção de tópicos da auditoria na área de desastres naturais. Além disso, também constitui oportunidade de melhoria o incremento na utilização de ferramentas de informação geográfica, tendo por referência as orientações específicas do Guia ISSAI 5540.

Finalmente, como sugestão de continuidade deste estudo, recomenda-se a extensão da análise para outros relatórios de auditoria e fiscalização relacionados a demais desastres naturais no Brasil. Justifica-se a oportunidade e a relevância para novas pesquisas nessa área em razão da tendência de crescimento no número desses eventos, bem assim o aumento do gasto público para apoiar as ações estaduais e municipais de resposta e reconstrução após a ocorrência de desastres naturais.

Referências bibliográficas

AMORIM, Sonia; BUSCH, Amarílis. **Estudo de Caso: A tragédia da região serrana no Rio de Janeiro de 2011: procurando respostas**. Brasília, ENAP, 2011.

BARDIN, Lawrence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

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

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

COMITÊ DAS ENTIDADES PATROCINADORAS (COSO). **Controle Interno – Estrutura Integrada. Sumário Executivo**. São Paulo. Instituto dos Auditores Internos do Brasil e PricewaterhouseCoopers do Brasil, 2013. Disponível em: http://www.iabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. Acesso em 16/10/2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. **Princípios de administração: uma análise das funções administrativas**. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 1978.

MAUTZ, R. K. **Princípios de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1975.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, Escritório para redução do risco de desastres (UNISDR). **UNISDR counts the cost of 20 years of inaction on climate change and risk reduction**. Disponível em: http://www.unisdr.org/files/27162_2012no21.pdf. Acesso em 09/08/2014.

_____, **Hyogo Framework for Action 2005-2015 (HFA)**. Building the resilience of nations and communities to disasters. Disponível em: <http://www.unisdr.org/we/coordinate/hfa>. Acesso em 16/10/2015.

VARGAS, J. E. **Políticas públicas para la reducción de la vulnerabilidad frente a los desastres naturales y socio-naturales**. Santiago de Chile: ONU/CEPAL/ECLAC, 2002. Disponível em: <http://www.cepal.org/publicaciones/>. Acesso em 10/07/2014.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA, CENTRO UNIVERSITÁRIO DE ESTUDOS E PESQUISAS SOBRE DESASTRES/UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (CEPED/UFSC). **Atlas brasileiro de desastres naturais 1991 a 2010: volume Brasil**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2012. Disponível em: <http://www.ceped.ufsc.br/biblioteca/projetos/encerrados/atlas-brasileiro-de-desastres-naturais>. Acesso em 14/08/2014.

O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil*

The integrity of the Brazilian National Budget: a challenge to the transparency of brazilian public spending

Gustavo Henrique Tardelli Alves**

Resumo

Este trabalho aborda o Orçamento Público Brasileiro no contexto da Transparência Pública. Nesse sentido o Orçamento deve apontar à sociedade e aos agentes econômicos a expectativa sobre a aplicação dos recursos públicos e o planejamento das ações do governo. Complementarmente, a publicidade do gasto público também constitui a ideia de transparência, pois a execução financeira da despesa orçamentária revela a própria atividade governamental. Apresentam-se, sumariamente, os aspectos administrativos e políticos do Orçamento Público; a forma legal do orçamento federal; a sistemática de execução da despesa orçamentária, destacando a diferença entre execução orçamentária e execução financeira; bem como a transparência da despesa pública federal. Discute-se, em seguida, como a execução financeira diverge da previsão orçamentária com o propósito do governo atingir o resultado fiscal desejado, por meio do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar, causando prejuízo à transparência da despesa pública. A conclusão do trabalho indica que os efeitos do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar sobre transparência da despesa extrapolam a mera questão da dissociação entre o gasto público e a Lei Orçamentária Anual. Na medida em que associa-se aos créditos orçamentários um nível de incerteza acerca da sua realização financeira, inauguram-se oportunidades de decisões “paralelas” sobre a despesa pública. Fundamentalmente, conclui-se que o processo decisório a respeito da despesa federal extrapola o processo orçamentário formal, em termos práticos, para dentro dos gabinetes do Poder Executivo.

Palavras-chaves: orçamento público, despesa pública, transparência pública, contingenciamento orçamentário, restos a pagar.

Abstract

The present work discusses the Brazilian National Budget in the context of Public Transparency. In that sense, the Public National Budget should disclose to the people and the economic agents what is expected in terms of the use of public resources and the planning of governmental actions. In addition, the disclosure of the public spending is a core idea of the concept of transparency, due to the fact that the financial execution of the budget provides the fulfillment of government actions. The administrative and political aspects of Public Budget are presented briefly: the legal form of federal budget; the system in which budget expenses are ex-

ecuted, highlighting the difference between the budget execution and the financial execution, as well as the transparency of federal public spending. This paper aims at discussing the way financial execution diverges from budget allocation, mainly as a consequence of the “Budgetary and Financial Programing Decree” and the “Remaining Owed”. These tools are used by the Government to achieve its fiscal goals but in the end they constrain the transparency of the decision making process. As a conclusion, the effect of the “Budgetary and Financial Programing Decree” and the “Remaining Owed” over transparency goes beyond the simple question of dissociation between public spending and Budget allocation. Considering that there is a certain level of uncertainty related to the effective financial execution of the budget there is a risk of recurrent “off the records” decisions concerning public expenses. Basically, one can conclude that the decision making process concerning the financial execution goes beyond the formalities of the budget allocation process, and often happens in the offices of the Executive Branch.

Keywords: brazilian national budget, brazilian public spending, brazilian public transparency, brazilian budgetary and financial programing decree, brazilian remaining owed.

* *Artigo enviado em 14/11/2014 e aceito em 19/10/2015.*

** Especialista em Orçamento Público pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União.
Analista de Finanças e Controle da Controladoria Geral da União.

I. Introdução

A autorização dos gastos públicos na forma de Leis Orçamentárias Anuais é produto direto do exercício da democracia representativa, exprime a decisão política coletiva sobre a alocação dos recursos públicos, cristalizada no seio do Poder Legislativo. Nesse sentido, o Orçamento, mais que uma lei sob o ponto de vista formal, é um dos principais instrumentos de planejamento das ações de governo, conferindo transparência à atividade estatal para a sociedade e demais agentes econômicos.

O planejamento da alocação dos recursos públicos definido na LOA é resultado de disputas políticas em torno da definição de como e onde será aplicado o dinheiro. Conforme Assoni Filho (2009, p.151), “as despesas públicas autorizadas nas leis orçamentárias devem ser a materialização das pretensões sociais”.

A transparência do planejamento e da execução da despesa pública confunde-se com a própria transparência governamental, haja vista que o Poder Público demanda, quase sempre, recursos financeiros para executar suas ações. Portanto, a transparência da despesa orçamentária é condição imprescindível para a *accountability* da atividade governamental, pois vincula o gasto público realizado às ações e programas de governo planejados na LOA.

Como todo instrumento de planejamento, o Orçamento deve comportar ajustes entre a previsão e a execução. Sob o prisma da transparência, importa que os ajustes entre a despesa prevista e a executada sejam promovidos por expedientes transparentes e que guardem os mesmos princípios do processo de elaboração orçamentária ordinário, sobretudo no que se refere à diluição do poder de decisão, entre os agentes políticos, a respeito do uso do dinheiro público. Importa, ainda, sob esse ponto de vista, que as dissociações da despesa executada em relação ao Orçamento representem situações excepcionais, e não a regra, de modo a preservar a legitimidade da LOA.

Nos anos recentes, têm ocorrido frequentes ajustes do gasto público frente aos compromissos de resultado primário do governo. O cenário de esforço fiscal empurra a execução do orçamento para o final do exercício e provoca um efeito de “rolagem do orçamento” para os anos seguintes, causando a dissociação entre a execução financeira da despesa e a previsão orçamentária. Essa prática tende a se manter, pois, para cada ano, sobram “contas orçamentárias”, enquanto falta dinheiro para pagá-las.

Este trabalho trata da “rolagem” do orçamento e da consequente dissociação entre a matriz de despesas previstas na peça orçamentária e as despesas efetivamente pagas. Discute-se como o ajuste fiscal pode afetar a credibilidade da LOA, na condição de instrumento que cristaliza as decisões democráticas sobre a despesa públicas, e estabelecer novas instâncias de decisão sobre o gasto público.

Uma das hipóteses a ser verificada nesta pesquisa é a existência de uma tendência de dissociação constante entre o Orçamento e o gasto público no cenário de esforço fiscal. Presume-se que tal divergência ocorra pelo efeito conjunto do represamento da execução orçamentária causado pelos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e pela rolagem orçamentária mediante abuso dos Restos a Pagar.

A outra hipótese a ser testada é que a dissociação entre Orçamento e gasto prejudica a transparência da despesa pública mediante a frustração dos créditos orçamentários que foram executados do ponto de vista orçamentário mas que não serão pagos, haja vista o cancelamento de Restos a Pagar.

Foram analisados dados da execução orçamentária e das cotas financeiras de cinco Ministérios que concentram os investimentos de infraestrutura no Brasil - Ministérios dos Transportes, da Integração Nacional, das Cidades, da Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia - entre 2009 e 2013, com o objetivo de verificar a existência de um ciclo de rolagem do orçamento e descrever o modus operandi da desfiguração do Orçamento, identificando suas motivações, expedientes e, principalmente, os efeitos sobre a transparência pública, notadamente para as despesas de investimentos, representadas por esses Ministérios, que são mais suscetíveis aos ajustes fiscais.

2. Fundamentação teórica

A Lei Orçamentária Anual contempla duas dimensões, igualmente complexas: a dimensão administrativa e a política. No que diz respeito ao aspecto administrativo, o Orçamento Público é um importante instrumento de planejamento das ações de governo e da gestão fiscal. Por outro lado, no que tange ao aspecto político, o Orçamento sedimenta as disputas, incessantes, em torno dos recursos públicos e equaliza as relações de poder entre os poderes políticos, notadamente o Executivo e o Legislativo.

De acordo com Feijó (2002, p. 18), "o orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle parlamentar das atividades financeiras governamentais, isto é, desempenhadas pelo Executivo." Conforme leciona Giacomoni (2005), o embrião orçamentário já surgiu como instrumento de controle político dos barões feudais ingleses frente aos atos da coroa e remonta à época da famosa Magna Carta de 1217.

No que se refere à forma legal do Orçamento, a razão não é conferir caráter mandatório às suas disposições. A razão é que o rito de elaboração do Orçamento seja o mesmo que o das leis. A elaboração orçamentária mediante o processo legislativo visa compartilhar a decisão sobre a alocação dos recursos públicos entre o governo e o parlamento.

Assim, a importância da forma legal do Orçamento não reside na obrigatoriedade de seu cumprimento estrito, mas, sim, reside na disciplina das relações políticas na fase de elaboração orçamentária e em outros atributos próprios de leis, como ampla divulgação, estabilidade e outros.

Além dos aspectos intrínsecos do rito legislativo que são concebidos para equilibrar os Poderes da República, a Lei Orçamentária Anual proporciona certa estabilidade às programações para a despesa pública para o exercício, pois uma lei só pode ser alterada por outra lei ou, no caso orçamentário, por Medida Provisória especificamente para abertura de créditos extraordinários frente a uma situação excepcional.

Na definição de Allan D. Manvel, citada por Giacomoni (2005, p. 67): “o orçamento é um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa.” Dessa forma, a peça orçamentária representa tanto um instrumento administrativo das ações de governo bem como meio de controle sobre a gestão pública.

O papel da LOA como instrumento de transparência do planejamento das ações de governo ganhou importância a partir da concepção moderna do Orçamento Público, conhecida como orçamento-desempenho. Nessa nova perspectiva, o orçamento passa a informar o plano de ação do governo, e não somente o elenco dos meios dos quais o governo dispõe para realizar suas ações, conforme o paradigma antigo, conhecido como Lei dos Meios.

A programação das despesas públicas reflete as prioridades da agenda política e constitui o próprio plano de ação do governo por meio da alocação dos recursos entre as variadas funções de governo, como segurança, saúde, educação e outras. Por essa razão, a ampla transparência sobre o planejamento e execução da despesa pública é imprescindível ao controle social e *accountability* da atividade estatal. Nessa direção, Abulquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 189) afirmam: “*a avaliação de eficácia de um governo, ou setor de governo, somente é possível pelo acompanhamento da execução orçamentária.*”

Assim, a transparência orçamentária (e dos gastos do governo) é elemento fundamental à verdadeira promoção da transparência pública e ao controle cidadão das atividades do governo.

A transparência da execução da despesa pública federal foi objeto de significativos avanços no direito positivo pátrio nos últimos anos, sobretudo com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei nº 9.755/1998, do Decreto nº 5.482/2005, da Lei Complementar nº 131/2009 e do Decreto nº 7.185/2010. Além disso, as ferramentas eletrônicas de acesso público às informações financeiras vêm garantindo um desejável nível de transparência da despesa pública.

Esse cenário leva a crer que a transparência de despesa federal é satisfatória, haja vista que o Orçamento possui a publicidade legal e a evolução da divulgação da despesa pública ocorrida nos anos recentes. No entanto, vale levantar a questão: quando o gasto público diverge do orçamento previsto, mantém-se o mesmo nível de transparência?

Para responder a essa questão é preciso avançar sobre a sistemática de execução orçamentária do governo federal de modo a entender como alguns mecanismos técnicos da prática orçamentária provocam a desfiguração das previsões orçamentárias aprovadas no Congresso Nacional e conduzem a execução do gasto para caminhos diferentes daqueles previstos na lei orçamentária, e, finalmente, os possíveis efeitos sobre a transparência pública.

Apresenta-se, aqui, a sistemática “rolagem orçamentária” para compatibilizar a execução do orçamento com o cumprimento das metas fiscais. Especialmente, busca-se saber como a existência desses “esqueletos orçamentários” pode prejudicar a transparência da despesa pública. Nesse sentido, os próximos parágrafos

procuram demonstrar como os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e os Restos a Pagar são capazes de desfigurar o Orçamento Público, sob a tônica do cumprimento das metas de resultado primário.

A respeito da execução da despesa pública, fundamentalmente, há duas fases: a fase da execução orçamentária e a da execução financeira, sendo que a primeira sempre precede a segunda. Na lição de Jund (2007, p. 277): “na técnica orçamentária, normalmente se distinguem as palavras crédito e recursos. Reserva-se o termo ‘crédito’ para designar o lado orçamentário, e ‘recurso’, para o lado financeiro. Crédito e recursos são duas faces de uma mesma moeda.”

A execução orçamentária é entendida como o registro da utilização das autorizações legislativas para realização do gasto público, ou seja, a ocupação dos créditos consignados na Lei Orçamentária Anual. A execução financeira, por seu turno, se refere aos pagamentos realizados decorrentes dessa execução orçamentária, constituindo o gasto público.

É na fase do empenho que ocorre a utilização do crédito orçamentário. No entanto nem toda execução orçamentária corresponde a uma realização financeira no mesmo exercício. Para Fernandes (2004, p. 21), “(...) a execução orçamentária da despesa é ato preparatório necessário à realização da despesa, ainda que a realização se complete em exercício fiscal subsequente àquele em que se verifica a execução.”

Dessa forma, ainda que a liquidação e o pagamento ocorram em exercícios posteriores ao do empenho, o registro da execução orçamentária da despesa refere-se ao exercício do crédito orçamentário que lhe deu origem. Conforme as disposições da Lei nº 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as despesas empenhadas durante o exercício (BRASIL, 1964).

Assim, distingue-se claramente as três dimensões da execução da despesa: sob perspectivas orçamentárias considera-se a execução da despesa como a utilização da autorização legislativa (empenho), sob a perspectiva patrimonial considera-se executada a partir da ocorrência do fato gerador da despesa (liquidação) e, por fim, sob a perspectiva financeira a despesa orçamentária confunde-se com o gasto, ou seja considera-se sua execução o desembolso (pagamento).

Posicionados entre execução orçamentária e execução financeira da despesa, operam dois importantes instrumentos da sistemática orçamentária, que merecem ser comentados de maneira mais detalhada. Trata-se dos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar.

Os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira são expedientes utilizados para equalizar a execução financeira da despesa com as disponibilidades de caixa e regularizar o empenho dos créditos orçamentários de modo a tornar possível o atingimento da meta de Resultado Primário.

Os Restos a Pagar representam compromissos financeiros exigíveis e são constituídos por despesas orçamentárias que foram empenhadas durante anos anteriores, mas não foram pagas até o encerramento do respec-

tivo exercício financeiro, ou seja, dia 31 de dezembro. Assim, os Restos a Pagar Processados são as despesas liquidadas cuja fase de pagamento não foi concluída até o final do exercício, enquanto que os Restos a Pagar Não Processados são as despesas empenhadas cuja liquidação não foi concluída até o final do exercício.

Destaca-se que os Restos a Pagar não representam todo e qualquer passivo a pagar. Trata-se de um conceito esculpido na Lei nº 4.320/64 para representar aqueles valores originários de despesa orçamentária cuja dotação do respectivo crédito orçamentário foi empenhada e que restam pendentes de pagamento até o encerramento do exercício. Assim, os Restos a Pagar representam uma parcela específica das Obrigações a Pagar, constituem a parcela relativa à execução das despesas orçamentárias a pagar.

Nota-se, portanto, que Obrigações a Pagar é gênero, do qual os Restos a Pagar é espécie, haja vista que as exigibilidades financeiras em desfavor do patrimônio público podem se originar de fatos que não estão associados necessariamente à execução de despesa orçamentária, por exemplo: constituição de receita mediante operações de crédito, que gera obrigações de pagamento futuro, ou, ainda, fatos extra-orçamentários, como o reconhecimento de um passivo ou o aumento do indexador de uma dívida, por exemplo.

De acordo com a ótica contábil do regime de competência, a despesa orçamentária é efetivada com a ocorrência de seu fato gerador, ou seja, com a ocorrência da liquidação. Assim, a despesa orçamentária do exercício representa os valores dos créditos orçamentários que foram empenhados, liquidados e, seguidamente, pagos durante o ano, ou que foram, posteriormente, inscritos em Restos a Pagar no final do exercício.

No entanto, a execução orçamentária da despesa é um conceito mais abrangente que a ideia de realização da despesa orçamentária sob o ponto de vista do regime da competência contábil. A execução orçamentária da despesa refere-se à utilização da autorização legislativa para a despesa em determinado ano. Portanto, a execução orçamentária registra, a cada ano, se os créditos orçamentários constantes da LOA daquele ano foram utilizados, não importando se foram efetivamente realizados ou pagos.

Nesse sentido, no que diz respeito aos Restos a Pagar, tanto os Processados como os Não Processados são considerados como liquidados no exercício para efeito de contabilização da execução orçamentária da despesa. Isso ocorre porque a inscrição de Restos a Pagar, processados ou não, representa uma utilização do crédito orçamentário disponível, que, a partir de então, estará passível de pagamento nos exercícios seguintes.

Sob a ótica orçamentária, tanto os Restos a Pagar Processados como os Não Processados são considerados despesas orçamentárias do exercício em que foram inscritos, pois, embora sejam pagos nos exercícios seguintes à sua inscrição, dizem respeito à utilização dos créditos orçamentários consignados na LOA do exercício corrente. Portanto, no caso dos Restos a Pagar Não Processados, ocorre um fenômeno contábil de "liquidação forçada" somente para fins de apuração da execução orçamentária da despesa do exercício.

Em consequência desse artifício contábil dispendido aos Restos a Pagar Não Processados, os créditos orçamentários que foram empenhados são contabilizados como despesas orçamentárias realizadas no exercício,

independentemente da liquidação ou pagamento, desde que não cancelados durante o ano. Sobre o assunto, Fernandes (2004, p.9) comenta que a Lei nº 4.320/64 define o empenho como sendo o fato gerador da despesa orçamentária, enquanto que o Princípio da Competência, para qualquer ramo da contabilidade, define que a incorrência da despesa se dá com o efetivo recebimento dos serviços, o consumo dos materiais ou o uso dos bens, que corresponderia a fase da liquidação da despesa orçamentária.

Nas palavras do anunciado autor, “a Lei de Responsabilidade Fiscal definiu que a despesa seja reconhecida pela competência, o que ensejaria a eliminação dos restos a pagar não processados” (Fernandes, 2004, p. 9).

Se por um lado, a inscrição dos Restos a Pagar Não Processados contraria o princípio da Competência sob a ótica contábil, por outro lado, assim o faz para manter a lógica orçamentária definida pela Lei nº 4.320/64, qual seja, vincular a utilização do crédito orçamentário ao seu respectivo exercício.

Em suma, vale dizer, o pagamento dos Restos a Pagar trata-se da execução financeira relativa a um crédito orçamentário que foi utilizado em anos anteriores, na ocasião de sua inscrição, para pagamento futuro, independente do momento do seu fato gerador.

A execução financeira dos Restos a Pagar transcende a disputa política por inclusão de créditos orçamentários na LOA do exercício em que são pagos, pois representam execução orçamentária pretérita. Em teoria, de igual forma, não deveria disputar recursos financeiros para seu pagamento com o orçamento corrente, pois tem sua fonte de financiamento garantida, já que sua inexecução financeira no exercício de origem gerou saldo positivo naquele ano.

O pagamento dos Restos a Pagar é, portanto, ato extra-orçamentário, ou seja, a execução financeira daquelas despesas que foram inscritas como Restos a Pagar em exercícios anteriores não repercute na execução orçamentária do exercício em que forem pagas. Isso se deve ao fato de que, sob a ótica orçamentária, a utilização do crédito orçamentário ocorre no exercício em que os Restos a Pagar são inscritos, não no ano em que foram pagas.

Esses dois instrumentos (Decretos de Programação e Restos a Pagar) provocam a divergência da esfera orçamentária com relação à esfera financeira da despesa pública federal, sendo especialmente expressiva em um ambiente de esforço fiscal.

Depois do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a programação orçamentária e financeira ganhou novos contornos, assumindo, precipuamente, a função de garantir o cumprimento das metas de resultado fiscal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A dívida pública é uma preocupação permanente do Governo Federal, pois é uma importantíssima variável macroeconômica. Fundamentalmente, a cada ano, a dívida pode aumentar ou diminuir em função de duas variáveis: do resultado das ações realizadas no exercício, que pode ser deficitário ou superavitário, e do com-

portamento de indexadores, juros e atividades financeiras de administração da dívida que alteram a configuração qualitativa de sua composição.

O resultado do exercício trata-se do balanço entre receitas e gastos feitos no exercício, como se fossem os ingredientes primários que formam o bolo da dívida; já o comportamento dos elementos intrínsecos e o resultado da administração da dívida, atuam como o fermento da dívida, que podem fazer o bolo aumentar ou diminuir independente da contribuição externa do resultado das ações realizadas pelo governo durante exercício financeiro.

A variação da dívida pública, em determinado ano, é expressa pelo Resultado Nominal do exercício, que relaciona as receitas auferidas pelo governo em contraposição às despesas pagas. Nesse contexto, as receitas e despesas públicas podem ser divididas em dois tipos: as que são relacionadas às ações realizadas pelo governo durante o ano e aquelas que são inerentes à “vida própria” da dívida. As primeiras compõem o Resultado Primário do exercício, ao passo que as segundas compõem o chamado componente financeiro do resultado fiscal.

Assim, enquanto o resultado nominal expressa a variação total do endividamento público, o resultado primário se presta a exprimir o quanto as atividades do governo estão contribuindo para o aumento ou diminuição da dívida. Conforme o Acórdão nº 27/2009 – Plenário TCU: “o resultado primário é o componente não financeiro da variação da dívida líquida do setor público” (BRASIL, 2009, p. 134). Nesse caso, o termo “não financeiro” indica que as receitas e despesas primárias excluem aquelas atreladas à própria dívida, como operações de crédito, refinanciamento da dívida, emissões de títulos, amortizações, juros nominais aos saldos da dívida e outras.

Para fins de composição da dívida pública, o que vale é o efetivo pagamento da despesa, ou seja, a execução financeira. Para o cálculo do resultado do exercício, é indiferente a pura utilização da autorização da despesa, ou seja, a simples execução orçamentária (empenho da despesa).

A execução financeira das despesas orçamentárias constitui o Resultado Primário do exercício, aquele que indica o saldo financeiro das atividades correntes do governo, e, por isso, também são chamadas de despesas primárias. Vale citar que essas despesas primárias podem ser obrigatórias, como pagamento de pessoal, benefícios previdenciários, vinculação legal, etc, ou discricionárias, como os investimentos, por exemplo. Portanto, as despesas primárias discricionárias, que são mais sujeitas a cortes, representam uma parcela onde governo possui grande margem de atuação para administrar o endividamento público, especificamente com metas de resultado primário.

A proposta orçamentária é, inicialmente, elaborada sobre projeções e estimativas de variáveis macroeconômicas que afetam as receitas e despesas públicas, como, por exemplo, taxas de juros, inflação e crescimento do PIB. Durante a execução do orçamento, essas variáveis podem apresentar comportamento diferente do estimado, o que exige do governo uma readequação da configuração das despesas orçamentárias para man-

ter as metas de resultado primário estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e manter o equilíbrio das contas públicas.

Nos casos em que os pagamentos das despesas orçamentárias possam comprometer a meta de primário desejado, por exemplo, por causa de uma arrecadação menor que a estimada, as despesas ditas discricionárias são contidas, temporariamente ou definitivamente, mediante o chamado contingenciamento. O governo se vale do contingenciamento para equalizar a execução da despesa orçamentária de modo a comportar o esforço fiscal estabelecido na LDO.

As metas de resultado fiscal estabelecem limites ao empenho de despesas primárias discricionárias ao longo do exercício, pois, em tese, o que é empenhado será pago adiante. Para tanto, o Executivo edita os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira que equalizam a execução orçamentária e financeira, conforme a necessidade de gerar superávit primário, e acabam represando a execução orçamentária para os últimos meses do exercício.

Além das metas de resultado primário para o exercício, há outra questão a ser levada em consideração para a execução financeira da despesa orçamentária: trata-se da compatibilização entre os ingressos e saídas de recursos, de modo a não comprometer as disponibilidades financeiras do erário público.

Para manter o equilíbrio entre entradas e saídas de recursos, o governo lança mão da programação financeira da despesa orçamentária para administrar o caixa das contas públicas. Conforme Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 308), a fase de pagamento não se submete, propriamente, ao mecanismo de contingenciamento (corte) da despesa, mas a uma programação de fluxo de caixa. Desse modo, a programação financeira atinge todo conjunto das despesas primárias, não apenas as discricionárias.

Os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira estabelecem, para cada órgão do Executivo, os limites de pagamento mensais e o limite geral de empenhos no exercício. Enquanto as limitações de empenho atingem somente os créditos orçamentários do orçamento corrente, os limites de pagamento referem-se tanto aos desembolsos relativos às despesas do orçamento corrente, quanto ao pagamento das despesas de exercícios anteriores que foram inscritas como Restos a Pagar por estarem pendentes de pagamento.

A metodologia utilizada para apuração do resultado primário contabiliza as despesas a partir do seu efetivo pagamento. Conforme Fernandes (2004), o resultado primário desconsidera as despesas que tenham sido processadas apenas até o estágio da liquidação, ou seja os Restos a Pagar. Quando essas despesas, cuja execução orçamentária ocorreu na ocasião de sua inscrição como Restos a Pagar, vierem a ser pagas em exercício subsequente, serão, então, consideradas para efeito do cálculo do resultado primário do exercício em que ocorrer o pagamento.

Em suma, as despesas afetam o resultado primário, negativamente, somente quando são efetivamente pagas. Assim, há um estímulo para que o governo retenha o pagamento das despesas do exercício para o ano se-

guinte, a fim de garantir o esforço fiscal apurado pelo resultado primário daquele exercício. Nas palavras de Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p. 17):

O governo costuma postergar o pagamento de um ano para o outro para gerar, temporariamente, um superávit primário mais elevado. Em outras palavras, o ganho contábil em aumentar os restos a pagar é conseguir melhorar o resultado do superávit primário para um determinado ano, (...).

Em outros termos, a inscrição em Restos a Pagar significa a execução da despesa prevista no orçamento, pois houve o empenho, e, ao mesmo tempo, registra o cumprimento das metas fiscais devido ao não pagamento da despesa. No campo político, para o governo essa prática equivale a olhar para a sociedade e agentes políticos e dizer “executei a despesa prevista no orçamento”, logo em seguida, se dirigir aos demais agentes econômicos e complementar a frase: “mas não paguei”, e, assim, não desagradar a ninguém.

Nunes S. e Nunes R. (2002, p. 22) explicam que a LOA tende a apresentar uma previsão irrealista para a arrecadação, de modo que, posteriormente, torna-se necessário contingenciar os créditos orçamentários devido à frustração das receitas. Conforme apontado pelos autores, as estimativas das variáveis macroeconômicas que norteiam a previsão da receita são, geralmente, bastante otimistas, pois a superestimação de receitas permite elevar o valor dos créditos orçamentários relativos às despesas na proposta orçamentária e, também, porque as previsões do governo sinalizam para o mercado o teto dessas variáveis.

No âmbito do poder Legislativo, também há incentivos para que as previsões de receitas sejam infladas. O Orçamento deve apresentar um equilíbrio entre receitas e despesas, assim, quanto maior a previsão para receita, maiores serão os valores das despesas previstas. Nesse caso, especial interesse paira sobre as despesas de emendas parlamentares, que são voltadas a atender os interesses específicos das bases eleitorais e, por isso mesmo, costuma ser objeto de avidez por parte dos membros do legislativo. Assim, quanto mais as previsões macroeconômicas aumentarem a receita estimada, maior é a margem para despesas, inclusive para as de emendas.

Nos últimos meses do ano, o cenário da execução orçamentária se modifica devido à maior previsibilidade das variáveis macroeconômicas e à proximidade do cumprimento das metas de resultado primário. Assim, ocorre um alívio no contingenciamento e as dotações orçamentárias do exercício passam a ser executadas em maior intensidade no final do exercício.

Nesse contexto de limites para os empenhos no decorrer do ano, para que o crédito orçamentário não seja cancelado com o término do exercício, o que causaria a extinção daquela autorização para o gasto, as despesas são empenhadas, mesmo na impossibilidade de execução no próprio exercício, para serem executados nos anos seguintes na forma de Restos a Pagar. Dessa forma, a lógica do contingenciamento e programação financeira tende a aumentar os valores das inscrições de Restos a Pagar.

Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p. 50), comentando o expressivo volume de Restos a Pagar inscrito ano após ano, assim apontam: “essa foi a experiência vivida nas três esferas de governo no Brasil nos últimos anos, verificando-se, em muitos casos, o comprometimento da execução do orçamento dos exercícios correntes, em vista do elevado volume dos restos a pagar inscritos.”

Na mesma direção foi a conclusão do TCU, conforme exarado no Acórdão nº 27/2009 – Plenário, demonstrando que o contingenciamento e a programação financeira no primeiro semestre afetam, principalmente, as despesas do Orçamento corrente, pois as cotas financeiras liberadas se prestam prioritariamente a pagar as pendências dos exercícios anteriores conforme segue:

Ao que parece, os contingenciamentos efetuados durante o primeiro semestre estão fortemente relacionados à necessidade de honrar os compromissos assumidos mediante o registro de restos a pagar processados (liquidados). (...) é possível inferir que grande parte da execução de despesas primárias discricionárias do orçamento corrente sejam afetadas pelo término da execução de gastos referentes a exercícios encerrados (Brasil, 2009, p. 150).

De acordo com Silva e Cândido Júnior (2010, p. 16), embora a apropriação contábil da despesa seja realizada na fase de liquidação, os Restos a Pagar Não Processados podem ser considerados como postergação das despesas, haja vista que sua inscrição constitui assunção de obrigações. Para os autores, essas obrigações representam um volume superior à capacidade de pagamento e comprometem as receitas futuras e imobilizam o governo no início de cada exercício financeiro, de modo que tanto os Restos a Pagar Processados como os Não Processados deterioram o regular funcionamento da programação financeira do ano seguinte.

Sobre o assunto, Fernandes (2004), ao analisar a execução financeira dos Restos a Pagar de 1999 a 2004, para todo Governo Federal, concluiu que os Restos a Pagar não exibem comportamento neutro sobre o endividamento público, ao contrário do que presume a metodologia de apuração do resultado primário. Segundo o autor a diferença significativa entre os valores de pagamento de Restos a Pagar durante o exercício e de inscrição de Restos a Pagar no final do ano “representa o reconhecimento retardado de fatos contábeis relevantes para a fixação e para a apuração dos resultados fiscais.”

Assim assume-se que o aumento das inscrições de Restos a Pagar representa um saldo exigível de despesas que passa despercebido pela apuração de resultado primário. Nesse mesmo sentido, Afonso (2008, p. 101) adverte:

O mais incrível é que esses bilionários restos a pagar, embora inscritos nos balanços públicos, são ignorados na contabilidade oficial das autoridades econômicas – aquela divulgada mensalmente pelo Banco Central, que a mídia tanto propagandeia, que os especialistas gastam horas analisando. Em outras palavras, é possível a um governo gerar superávit primário, reduzir a dívida líquida, apesar de acumular bilhões em restos a pagar, de aumentar ainda mais as contas a descoberto (...)

Conclui-se, portanto, que a dinâmica do contingenciamento orçamentário e da programação financeira para cumprimento do Resultado Primário tende a aumentar sistematicamente as inscrições em Restos a Pagar. Primeiramente porque a própria metodologia de apuração do resultado primário faz com que o superávit seja melhor quanto maiores forem as prorrogações de despesas para o ano seguinte. Complementarmente, diante da autorização tardia para o empenho e pagamento das despesas, o gestor inscreve as despesas, mesmo as incertas, como restos a pagar para não perder a dotação orçamentária e, ressalta-se, para não diminuir a base de cálculo de despesas que pauta a proposta orçamentária para o próximo exercício, num contexto de incrementalismo orçamentário.

O efeito mais relevante dessa inscrição “abusiva” de Restos a Pagar é a acumulação de obrigações em volume superior à real capacidade de pagamento. Os limites de execução financeira, para suportar o esforço fiscal do governo, impede que os Restos a Pagar sejam pagos independentemente da execução ordinária do orçamento do exercício corrente.

Assim, compromete-se parte dos limites de desembolso estabelecidos na programação financeira do exercício com obrigações de orçamentos pretéritos, pois o pagamento dos Restos a Pagar não foge à programação financeira estabelecida pelos decretos de programação, ainda que tenham fonte de financiamento dissociada do orçamento corrente.

A condição de disputa por pagamentos, dentro dos limites de desembolso do período, imobiliza o governo quanto ao pagamento do orçamento corrente nos primeiros meses de cada exercício. Para Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p. 12): “Essa imobilização acarreta o surgimento de grande parte das mazelas que distorcem a execução financeira e deteriora a qualidade do gasto público, como o propalado orçamento incremental.”

Fernandes (2004) afirma que existe um “trade-off” entre o pagamento de despesas do orçamento vigente e o pagamento de despesas de orçamentos pretéritos. O autor explica que para cumprir o limite financeiro estabelecido nos decretos de programação, os órgãos precisam arcar, além do pagamento das despesas do ano corrente, com o pagamento dos Restos a Pagar.

A execução das pendências orçamentárias passadas comprime o limite de pagamento do orçamento corrente. Assim, parte do orçamento que não pôde ser paga durante o exercício é inscrita como Restos a Pagar para execução no ano seguinte. Dessa maneira, passa-se o problema da indisposição financeira para adiante, alimentando um ciclo de “rolagem orçamentária”.

Conclui-se, que há um movimento cíclico de acumulação de saldos orçamentários a pagar em função de gerar superávit primário. O aumento desse saldo pode ser observado pelo aumento do denominado “float”, que é a diferença, para cada ano, entre os valores pagos de Restos a Pagar e o valor das inscrições de Restos a Pagar. Se as inscrições são persistentemente superiores aos pagamentos, aumenta-se o estoque de Restos a Pagar, que passarão a concorrer com o orçamento do ano seguinte, e assim por diante.

Fernandes (2004, p. 30), ao analisar o efeito dos Restos a Pagar sobre o cálculo do resultado primário do governo federal entre os anos de 1999 a 2004, conclui que houve, no período analisado, uma tendência de crescimento do “float”.

Um crescente aumento do “float” significa que, ano após ano, mais se inscreve valores em Restos a Pagar do que se paga, o que implicaria um aumento galopante desses “restos orçamentários” haja vista a dinâmica cíclica já citada.

Supostamente, se os Restos a Pagar constituíssem exigibilidades mandatórias, ou seja, de cumprimento obrigatório, nesse caso hipotético, a dinâmica do contingenciamento e da programação financeira estaria gerando uma dívida crescente e insustentável, paradoxalmente, em função do esforço fiscal para diminuir a dívida pública.

No entanto, não há obrigatoriedade para execução dos Restos a Pagar, ainda mais para os não processados, que nem sequer representam despesas sob a perspectiva patrimonial. Mais que isso, os Restos a Pagar possuem prazo de validade que condiciona o seu cancelamento caso não sejam executados tempestivamente. Dessa forma, sem qualquer ônus formal, o cancelamento dos Restos a Pagar “resolve” o problema do acúmulo de saldos orçamentários a executar.

No que diz respeito à duração da validade dos Restos a Pagar, Gontijo e Pereira Filho (2010, p. 15) observam que a Lei nº 4.320/64 é omissa acerca do seu prazo de validade. Conforme os autores, a orientação formal quanto a esse prazo somente foi introduzida pelo Decreto nº 93.872/86, cujo texto original dispõe, no Art. 68 que a inscrição de despesas como Restos a Pagar terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

Todavia, haja vista que esse prazo foi estabelecido por decreto, essa mesma natureza de expediente jurídico se presta a modificar o prazo originalmente estabelecido. É o que o governo tem feito nos últimos anos. Entre 2004 e 2010, o governo editou treze decretos modificando a regra de validade dos Restos a Pagar, mediante prorrogações, quais sejam: Decretos nº 4.949/2004, nº 5.329/2004, nº 5.729/2006, nº 5.843/2006, nº 6.007/2006, nº 6.137/2007, nº 6.331/2007, nº 6.625/2008, nº 6.492/2008, nº 6.625/2008, nº 6.708/2008, nº 7.057/2009 e nº 7.418/2010.

Silva (2005, p. 82), ao analisar os reflexos contábeis do cancelamento dos Restos a Pagar sobre a despesa federal, nos anos de 1999 a 2003, conclui que “ (...) as despesas públicas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos poderes e órgãos, no período analisado, apresentaram, nas demonstrações analisadas, informações que não correspondem aos valores de despesas reais (...)”. A incoerência entre as despesas, ditas reais, e as despesas oficialmente divulgadas refere-se à execução orçamentária “fictícia” dos Restos a Pagar que são posteriormente cancelados.

Nota-se que, se determinada despesa é inscrita como Restos a Pagar, ela pode figurar apenas no universo orçamentário desde o nascimento (empenho, inscrição em RP) até a extinção (cancelamento), registrando que o crédito orçamentário foi utilizado à época do empenho, mesmo que sua execução patrimonial e financeira

seja incerta ou sabidamente inexecutável. Portanto, a descuidada inscrição de Restos a Pagar pode configurar uma máscara contábil (orçamentária) que encobre a real execução orçamentária do exercício e pode ser usada para inflar as informações sobre a execução do orçamento no exercício, afastando a impressão de que o governo não está cumprindo com o plano de trabalho estabelecido para o ano.

Essas situações se tornam evidentes nos casos de investimentos e obras públicas que transcendem o exercício financeiro. A partir de quando as dotações orçamentárias são inscritas em Restos a Pagar, o governo pode afirmar que está executando o orçamento e realizando os investimentos previstos, e, ao mesmo tempo, está cumprindo as metas fiscais para o exercício. No entanto a real execução dos investimentos e obras nos exercícios seguintes é incerta.

De acordo com Gontijo (2011), o contingenciamento orçamentário também distorce a execução do orçamento. Embora o contingenciamento seja necessário para o atingimento das metas fiscais, esse expediente permite ao governo, unilateralmente, uma ampla redefinição das prioridades de gastos e desfigura a matriz orçamentária aprovada pelo Congresso Nacional. Nas palavras do autor:

Esse mecanismo dá ao gestor uma grande margem de manobra no sentido qualitativo e quantitativo das programações. (...) E, o que é pior, depois de “contingenciado” apenas algumas autoridades privilegiadas do Executivo têm conhecimento do que realmente ‘restou’ da Lei aprovada (GONTIJO, 2011, p. 6).

Hagen & Harden (1996), citados por Barcelos (2004, p. 35), já apontavam que o grau de disciplina fiscal está relacionado à centralização do processo orçamentário. No caso brasileiro, com o propósito de cumprir as metas de resultado fiscal, o Poder Executivo Federal pode desfigurar, unilateralmente, o Orçamento no tocante à execução da despesa pública. Ao promover ajustes na execução financeira da despesa orçamentária, o Governo Federal pode causar a dissociação entre a previsão orçamentária aprovada no âmbito do Poder Legislativo, materializada na Lei Orçamentária Anual, e o gasto público realizado.

A supressão de parcela do orçamento, seja pelo contingenciamento, ou seja pelo cancelamento de Restos a Pagar, representa um prejuízo à transparência da despesa pública, pois atribuem um nível de incerteza sobre a execução do orçamento. Sob esse aspecto, além da desvinculação entre o orçamento aprovado para o exercício e as despesas efetivamente realizadas (pagas) no ano, a discussão acerca da transparência da despesa pública deve centrar-se no processo decisório a respeito de quais créditos orçamentários serão concretizados e quais não passarão de uma “figura orçamentária”.

Nesse sentido, Ferreira Mota (2003, p. 15), citado por Batistella (2009, p. 16), apresenta essa imprevisibilidade orçamentária como uma “questão traumática”. Nas palavras do autor, “os orçamentos públicos no Brasil, no mais das vezes não passam de peças de má ficção, em que os valores previstos e os valores realmente executados jamais se encontram.”

Notadamente, essa “crise de credibilidade orçamentária” não desfavorece a todos, ao contrário, é especialmente conveniente para aqueles aos quais cabe decidir qual parcela do orçamento será efetivamente transformada em gasto público e qual não passará de figura contábil.

De acordo com as ponderações de Cardoso (1994), a imprevisibilidade orçamentária prejudica a transparência e a matriz política legal da decisão do gasto público, nos termos do autor: “Em vez da mediação política do Legislativo sobre o confronto aberto das demandas sociais, o arbítrio burocrático do Executivo passa a definir as prioridades efetivas do gasto público.” (CARDOSO, 1994, p. 116)

Sobre a questão, o Tribunal de Contas da União, mediante o Acórdão nº 1039/2006-Plenário, teceu a seguinte consideração 31 (p. 237):

A expressividade do volume de recursos inscritos a título de restos a pagar configura como um orçamento paralelo, atribuindo ao gestor um poder discricionário ainda maior, já que passa a caber a este a decisão sobre quais despesas serão objeto de efetivação: se concernentes ao exercício passado ou ao corrente (Brasil, 2006, p. 237).

A rolagem orçamentária por Restos a Pagar, nota-se, possui efeitos que vão além da simples dissociação temporal entre a execução orçamentária e a execução financeira do orçamento. Na medida em que se convive com altos saldos orçamentários paralelos ao orçamento corrente, num contexto de restrição financeira, cria-se um ambiente de imprevisibilidade da execução orçamentária.

Atualmente, os Restos a Pagar não se prestam apenas à necessária flexibilização casual da anuidade do orçamento. Acabam sendo usados para contemplar aquelas despesas intrinsecamente plurianuais e, também, para “salvar” créditos orçamentários de execução incerta atingidos pelo contingenciamento. Assim, criam-se verdadeiros “zumbis orçamentários” que convivem e interferem diretamente na execução do orçamento.

3. Procedimentos metodológicos

Com o propósito de identificar evidências da execução plurianual do orçamento mediante os Restos a Pagar e do constante ciclo de rolagem orçamentária, notadamente das despesas de investimento, serão apresentados a seguir dados sobre a execução orçamentária e sobre a execução financeira dos últimos cinco exercícios (anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013). Os dados se referem especificamente à Administração Direta do Ministério dos Transportes, Ministério da Integração Nacional, Ministério das Cidades, Ministério da Ciência e Tecnologia e Ministério de Minas e Energia.

Primeiramente, apresentam-se: os créditos orçamentários totais autorizados para cada exercício; os créditos orçamentários pretéritos a executar e a disponibilidade financeira para cada exercício. O objetivo é confrontar,

para cada exercício, os créditos orçamentários a executar (Orçamento mais Restos a Pagar) com as possibilidades financeiras e avaliar a existência de acúmulo de saldos orçamentários a executar sem respaldo financeiro.

Seguidamente, são apresentados os valores de pagamento e inscrição de Restos a Pagar em cada exercício. O objetivo, aqui, é avaliar o “float”, que é a diferença entre os valores de Restos a Pagar pagos e inscritos, indicando a tendência de acúmulo ou não do saldos de RP a executar.

Por fim, são apresentados dados sobre pagamento e cancelamento de Restos a Pagar, discriminadamente por ano e para cada um desses ministérios, especificamente em relação às despesas de investimentos, ou seja Grupo de Natureza de Despesa 4. Os dados sobre cancelamento dos Restos a Pagar, comparados com o pagamento dos Restos a Pagar, oferece uma medida da relevância da parcela suprimida do orçamento por cancelamento dos RP frente à parcela que foi efetivamente realizada e paga.

Ressalta-se que o objetivo desta pesquisa analítica não é rastrear a execução financeira dos Restos a Pagar. O objetivo é buscar, nos dados reais da execução orçamentária e financeira desses Ministérios, a comprovação da existência do ciclo de “rolagem orçamentária” e potencial frustração parcial do Orçamento que foi discutido no capítulo anterior. Para esse fim, vale destacar que os investimentos em infraestrutura, tipicamente realizados por esses Ministérios selecionados, são despesas primárias discricionárias, justificando sua escolha para esta análise.

Os dados foram extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, mediante as seguintes consultas construídas no ambiente do SIAFI Gerencial: “RP PROC N PROC CCONT”, para obter as informações pertinentes aos Restos a Pagar; “DOTAÇÃO ATUALIZADA” para extrair o saldo dos créditos orçamentários autorizados, ou seja, que não foram contingenciados, e, por fim, “COTA RCB DETALHADA”, por meio da qual é possível conhecer o volume de recursos financeiros colocados à disposição de cada Órgão, por meio do saldo credor acumulado.

4. Análise dos resultados

A tabela a seguir apresenta os dados consolidados dos Ministérios dos Transportes, da Integração Nacional, das Cidades, da Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia sobre os créditos orçamentários a executar (Orçamento mais Restos a Pagar) e os limites de pagamento, ou seja, a cota financeira, para os anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013.

Tabela 1 - Relação entre créditos orçamentários e disponibilidade financeira (2009-2013)

CONSOLIDADO: CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS vs. DISPONIBILIDADE FINANCEIRA				
Ano	Créditos orçamentários a executar		Limite de desembolso	Disponibilidade de pagamento no ano (C)/(A)+(B)
	Restos a Pagar inscritos no exercício anterior (A)	Orçamento do exercício (B)	Cota financeira do exercício (C)	
2009	R\$ 24.990 milhões	R\$ 84.439 milhões	R\$ 51.671 milhões	47,2%
2010	R\$ 31.461 milhões	R\$ 95.010 milhões	R\$ 59.538 milhões	47,1%
2011	R\$ 41.753 milhões	R\$ 102.442 milhões	R\$ 58.082 milhões	40,3%
2012	R\$ 46.292 milhões	R\$ 135.613 milhões	R\$ 67.217 milhões	36,9%
2013	R\$ 50.738 milhões	R\$ 128.800 milhões	R\$ 78.438 milhões	43,7%

Fonte: SIAFI. Elaboração do autor

Os dados sobre créditos orçamentários a executar e limites de pagamento apontam que, nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 as disponibilidades financeiras para o pagamento de despesa não comportaram o saldos orçamentários a executar.

Destaca-se que o limite financeiro estabelecido em cada um desses 5 anos não seria capaz sequer de cobrir as dotações orçamentárias do respectivo exercício, ainda que todo o limite financeiro fosse destinado ao orçamento corrente. A situação que mais chama a atenção é o ano de 2012, quando a cota financeira não foi suficiente nem para cobrir a metade do Orçamento daquele ano.

Em suma, a disponibilidade financeira de cada ano não cobriu o orçamento do exercício, e menos ainda o total do saldo orçamentário a executar, que agrega ao orçamento corrente os saldos orçamentários remanescentes na forma de Restos a Pagar.

A análise dos dados consolidados aponta uma tendência geral de contínua prorrogação orçamentária por meio de Restos a Pagar devido à constante indisponibilidade de recursos financeiros para o pagamento dos saldos de dotações orçamentárias a executar. Vale notar que desde 2009, a situação se agravou, tendo seu pior momento no ano de 2012, quando a disponibilidade financeira seria suficiente para executar pouco mais de um terço dos créditos orçamentários totais (do orçamento corrente + Restos a Pagar).

A coluna de Disponibilidade de Pagamento é simplesmente indicativa. De fato, não se espera que em um só ano, o governo pague todos os créditos empenhados no exercício mais os Restos a Pagar. Além disso, a execução plurianual de parcela do orçamento é condizente com a atividade finalística desses Ministérios, que são executores de investimentos por excelência. No entanto, a execução das despesas plurianuais deve ocorrer de modo sustentável e com mecanismos mais adequados. Chama a atenção os significativos volumes orçamentários que perpassam o exercício como Restos a Pagar, ainda mais levando em consideração a limitada disponibilidade financeira para o orçamento do ano corrente.

A tabela seguinte apresenta os dados consolidados dos cinco Ministérios sobre Restos a Pagar pagos e inscritos nos exercícios de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013. A diferença entre os valores inscritos e os valores pagos representa o “float”, que nos dá uma tendência de comportamento do saldo de RP ao longo dos anos.

Tabela 2 - Restos a pagar (2009-2013)

CONSOLIDADO: RESTOS A PAGAR			
Ano	Restos a Pagar pagos durante o ano (A)	Restos a Pagar inscritos no final do ano (B)	<i>Float</i> (B)-(A)
2009	R\$ 12.725 milhões	R\$ 31.461 milhões	R\$ 18.736 milhões
2010	R\$ 17.092 milhões	R\$ 41.753 milhões	R\$ 24.661 milhões
2011	R\$ 22.472 milhões	R\$ 46.292 milhões	R\$ 23.820 milhões
2012	R\$ 23.521 milhões	R\$ 50.738 milhões	R\$ 27.217 milhões
2013	R\$ 23.911 milhões	R\$ 57.855 milhões	R\$ 33.944 milhões

Fonte: SIAFI. Elaboração do autor

Nesse caso, nota-se que entre 2009 e 2013 o “float” aumentou de R\$ 18,7 bilhões para quase R\$ 33,9 bilhões, mantendo uma trajetória praticamente constante de aumento.

Sabe-se que a comparação intertemporal de valores nominais merece ressalvas, haja vista que, entre 2009 e 2013, também o PIB e o Orçamento aumentaram, além do efeito da inflação. No entanto, para os fins desta análise, o que vale é observar que o comportamento crescente do “float” indica a tendência de amplitude da rolagem orçamentária, ou seja, do saldo de Restos a Pagar que passa de um exercício para o outro. Vale dizer: se a cada ano se inscreve mais RP do que se paga, e cada ano mais, o estoque orçamentário a executar aumenta.

No que se refere aos dados de inscrição de Restos a Pagar, os saldos apresentados totalizam os valores inscritos e reinscritos no final de cada exercício, já os valores de pagamento representam o total de Restos a Pagar Processados pagos durante o exercício somado ao dos RP Não Processados que foram liquidados e pagos.

Tabela 3 - Restos a pagar de investimentos (2009-2013)

RESTOS A PAGAR DE INVESTIMENTOS (Grupo de Natureza de Despesa 4)			
2009			
Unidade	Natureza	RP's Pagos	RP's Cancelados
Ministerio Da Ciencia E Tecnologia	Investimentos	R\$508.703.220,87	R\$36.884.712,31
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$14.505.904,85	R\$2.124.643,12
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$5.041.083.882,04	R\$1.123.618.543,50
Ministerio Da Integracao Nacional	Investimentos	R\$2.281.823.018,94	R\$258.185.713,65
Ministerio Das Cidades	Investimentos	R\$2.647.350.031,22	R\$459.028.825,85

2010			
Unidade	Natureza	RP's Pagos	RP's Cancelados
Ministerio Da Ciencia E Tecnologia	Investimentos	R\$449.234.139,77	R\$82.144.456,62
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$21.278.091,94	R\$1.053.839,94
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$6.478.161.099,73	R\$497.110.684,85
Ministerio Da Integracao Nacional	Investimentos	R\$2.529.173.221,84	R\$175.153.603,61
Ministerio Das Cidades	Investimentos	R\$2.785.477.425,12	R\$517.970.805,83
2011			
Unidade	Natureza	RP's Pagos	RP's Cancelados
Ministerio Da Ciencia E Tecnologia	Investimentos	R\$552.038.535,32	R\$270.955.239,68
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$25.995.696,99	R\$973.201,91
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$7.037.739.808,98	R\$824.907.679,93
Ministerio Da Integracao Nacional	Investimentos	R\$2.037.504.778,60	R\$1.002.295.734,00
Ministerio Das Cidades	Investimentos	R\$2.753.984.007,30	R\$1.098.460.147,46
2012			
Unidade	Natureza	RP's Pagos	RP's Cancelados
Ministerio Da Ciencia, Tecnologia E Inovacao	Investimentos	R\$567.119.996,63	R\$140.990.887,98
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$25.291.074,60	R\$1.681.496,05
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$6.020.757.935,80	R\$1.088.302.240,76
Ministerio Da Integracao Nacional	Investimentos	R\$1.893.312.378,59	R\$1.123.296.497,64
Ministerio Das Cidades	Investimentos	R\$2.851.759.856,61	R\$834.715.286,62
2013			
Unidade	Natureza	RP's Pagos	RP's Cancelados
Ministerio Da Ciencia, Tecnologia E Inovacao	Investimentos	R\$527.412.057,08	R\$126.970.913,99
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$56.940.118,46	R\$3.030.418,07
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$6.796.974.754,79	R\$997.586.061,11
Ministerio da Integracao Nacional	Investimentos	R\$2.398.193.906,62	R\$667.646.792,24
Ministerio das Cidades	Investimentos	R\$2.642.862.718,28	R\$579.745.397,71
		TOTAL DE RP's PAGOS:	TOTAL RP's CANCELADOS:
		R\$ 58.944.677.660,97	R\$ 11.914.833.824,43

Fonte: SIAFI. Elaboração do autor

A tabela anterior apresenta os valores de Restos a Pagar pagos e os valores de Restos a Pagar cancelados em 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 para cada um desses cinco Ministérios que estão sendo tratados aqui. Os dados dessa tabela referem-se apenas às despesas que têm natureza de investimento, ou seja, Grupo de Natureza de Despesa 4.

Como dito, as despesas primárias discricionárias estão no cerne do problema do contingenciamento para o atingimento do Resultado Primário. Dentre essas despesas, os investimentos possuem, correntemente,

duração plurianual, por isso passam por mais oportunidades de cortes e são especialmente importantes para esta pesquisa.

Primeiramente, vale dizer que esses saldos totais representam aproximações, pois existem investimentos que não são atingidos pelo contingenciamento. No entanto, como esta é observação sobre dados gerais, os dados apresentados são suficientes para visualizar o efeito macro da execução plurianual por Restos a Pagar em um cenário de restrições de desembolso: a supressão de parcela do orçamento (por cancelamento de RP), sob o alvitre único do Poder Executivo.

Nesse sentido, quanto mais representativo for o valor de cancelamento dos créditos orçamentários inscritos em Restos a Pagar, maior será a margem de escolha, unilateral, do Executivo sobre qual parcela do orçamento será efetivamente paga.

Importa notar os valores de cancelamento de Restos a Pagar em relação aos valores de pagamento. Essa relação demonstra que o cancelamento de Restos a Pagar é representativo frente aos valores pagos. De acordo com a Tabela 3, de 2009 a 2013, no geral, a cada R\$ 10,00 destinados a pagar Restos a Pagar, ao mesmo tempo, cancelava-se R\$ 2,00 do estoque de Restos a Pagar. O caso mais expressivo foi o do Ministério da Integração Nacional no ano de 2012, quando essa relação representou R\$ 10,00 de pagamento para R\$ 6,00 de cancelamento.

Ressalva-se que essas relações de valores são apenas indicativas. Não é possível concluir que em cada um desses anos foi decidido quais Restos a Pagar seriam pagos e quais não seriam exatamente nessas proporções, primeiro porque existem inúmeras razões para cancelamento de RP que estão vinculadas as circunstâncias reais da execução de investimentos, segundo, porque os dados da tabela não permitem saber de que ano são os Restos a Pagar cancelados nem quais formam pagos. As proporções, aqui descritas, se prestam somente para que tenha uma ideia da representatividade dos cancelamentos de RP.

O cancelamento de Restos a Pagar distancia as informações de execução orçamentária em relação à execução financeira, pois nem tudo o que é executado sob o ponto de vista orçamentário será pago. Essa situação distorce propósito original dos Restos a Pagar, que não deveria passar de instrumento de ajuste temporal entre o mundo anual orçamentário e o mundo financeiro, para se tornar um mecanismo de sobrevida a créditos orçamentários, algumas vezes, de execução completamente incerta.

Para o propósito específico deste trabalho, que é analisar os efeitos dessa realidade sob ótica da transparência pública, é importante questionar: qual a parte do Orçamento que foi cancelada? Quais investimentos forma feitos em detrimento de outros? Quem decidiu? Com que critérios?

Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p 17), citando Lima & Miranda (2006), atenta que o efetivo pagamento dos restos a pagar pode ser um instrumento de barganha política do Executivo junto ao Legislativo. Retoman-

do, ainda, o trabalho de Gontijo (2001), o autor constatou que em momentos de votações importantes no Congresso, ocorre um aumento dos pagamentos de Restos a Pagar.

Além disso, na medida em que as inscrições de Restos a Pagar aumentam, eleva-se também o grau de imprevisibilidade orçamentária. Nesse sentido, em matéria publicada no Jornal do Senado em agosto de 2007, o senador Sérgio Guerra (PSDB-PE) comentou o volume de inscrição de Restos a Pagar, para atingir as metas fiscais, e seus efeitos sobre a prorrogação da execução do orçamento corrente. Nas palavras do parlamentar: “o que deveria ser exceção passou a ser a regra. De todos os sinais que aí estão, este é o mais claro de que o processo de produção do Orçamento quebrou.” (Macedo, 2007)

Os efeitos da utilização abusiva dos Restos a Pagar pelo governo são ponderados por Afonso (2008), sob a perspectiva da transparência fiscal. Para o referido autor, uma cuidadosa observação sobre o acúmulo dos saldos orçamentários a pagar pode trazer à tona relevantes informações sobre a gestão fiscal, que não são obtidas pelos relatórios comumente divulgados pelo governo:

Falta transparência fiscal, embora cada vez mais dados sejam publicados. Parece que uma nova maneira de esconder problemas nas finanças públicas passou a ser divulgar informações em excesso, em muitos e diferentes relatórios, (...) (Afonso, 2008, p. 96).

Finalmente, vale notar que o problema não reside, propriamente, na existência dos Restos a Pagar. O cerne do problema concentra-se no desvirtuamento dos Restos a Pagar num contexto onde existem despesas que são eminentemente plurianuais e onde há limitações de empenho e pagamentos devido as metas de Resultado Primário.

5. Conclusões

De acordo com Assoni Filho (2009, p 157), o Orçamentos Público incorpora os anseios coletivos, portanto, é considerado democrático na medida em que transformam em dever jurídico, a expectativa social. Nesse mesmo sentido, alinham-se as considerações da Nota Técnica nº 121/2008 produzida pela Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal, conforme segue:

O governo que sem fundadas razões não executa o orçamento conforme aprovado, está agindo com desapeço para com seu povo, pois descumpre o acordo firmado legitimamente entre os representantes deste mesmo povo; e agindo com obscuridade, porque sub-reptícia e unilateralmente altera a programação apresentada como compromisso (Brasil, 2008, p. 13).

Com efeito, na medida em que a execução da despesa pública diverge dos contornos estabelecidos no Orçamento, ataca-se a própria legitimidade da Lei Orçamentária Anual, fundamentalmente, na sua qualidade de instrumento de controle do Legislativo sobre o Executivo e de transparência do planejamento da despesa pública.

As metas de superávit primário, estabelecidas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, constituem o principal motivo para a dissociação entre gasto e Orçamento. Com o propósito principal de garantir o esforço fiscal, o governo cancela parcela do Orçamento, que foi aprovado pelo Congresso Nacional, mediante uma “manobra orçamentária” que envolve, fundamentalmente, os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e os Restos a Pagar.

Primeiramente, para compatibilizar o Orçamento às metas fiscais, o governo promove um ocorre um repre-samento da execução orçamentária para o final do ano mediante Decretos de Programação Orçamentaria e Financeira, causando um efeito de postergação da execução do Orçamento para o próximo ano. Depois, nos exercícios seguintes, para equalizar a execução financeira com as metas de resultado primário, a programação financeira estabelecida nesses decretos inviabiliza a execução concomitante do Orçamento e dos Restos a Pagar. Cria-se, portanto, uma concorrência entre o pagamento do orçamento corrente e dos orçamentos anteriores, empurrando os créditos orçamentários correntes para o exercício seguinte na forma de Restos a Pagar. Assim, põe-se em prática um ciclo de rolagem orçamentária por meio dos Restos a Pagar, de um exercício para o outro, até que sejam, finalmente, cancelados.

A pesquisa analítica desenvolvida neste trabalho, a respeito da execução orçamentária dos cinco Ministérios que concentram os investimentos em infraestrutura no Brasil, aponta para a tendência de permanência da prática de rolagem orçamentária por Restos a Pagar. Ademais, para o contexto analisado, a pesquisa revela a dimensão da parcela do orçamento de investimento em infraestrutura que foi executada sob o ponto de vista orçamentário e depois extinta por meio do cancelamento de Restos a Pagar e o grau de indisponibilidade financeira frente aos créditos orçamentários, que representa, na prática, a margem de escolha do gestor público sobre quais créditos orçamentários serão executados e quais serão prorrogados e possivelmente cancelados.

Tabela 4 - Dimensão do cancelamento e da rolagem orçamentária (2009-2013)

Relevância dos RPs cancelados em relação aos PRs pagos	20%
Indisponibilidade de pagamento dos créditos orçamentários	63,1 % a 52,8 %

Fonte: Elaboração do autor

Sob o prisma da transparência pública, os cortes orçamentários promovidos pelos cancelamentos de Restos a Pagar associam ao Orçamento um grau de incerteza quanto à efetiva execução financeira das dotações orçamentárias.

Assim, haja vista que os créditos orçamentários tornam-se “expectativas de despesa”, é certo que todo desembolso é precedido de uma decisão quanto à realização efetiva da despesa. Assim, essa seletividade na execução orçamentária inaugura um processo decisório orçamentário “paralelo” no seio da burocracia do governo. A partir daí, a transparência passa a ser ameaçada não somente pela divergência entre informações orçamentárias e financeiras, mas pela opacidade do processo decisório atinente ao gasto público.

Essas instâncias de decisão informais no âmbito do Executivo não estão submetidas à mesma transparência e controles democráticos a que está sujeito o processo de elaboração orçamentária formal. Portanto, as oportunidades de decisão criadas pelo contingenciamento e cancelamento de Restos a Pagar representam uma perigosa consequência à transparência pública. Sobre o assunto, especificamente sobre os efeitos do contingenciamento, Franco (1995, p. 214), citado por Batistella (2009, p. 19), afirma que “como em qualquer atividade que envolve ‘racionamento’, há uma tendência para a proliferação de ‘mercados negros’”.

Por fim, a discussão em torno da execução parcial do Orçamento traz à baila uma questão: a execução parcial dos créditos orçamentários transforma a peça orçamentária numa ficção?

Segundo Giacomoni (2005, p.259), a execução parcial não macula a efetividade do Orçamento. Nas palavras do autor: “A lei orçamentária seria uma ficção caso o Poder Executivo efetivasse despesas sem a necessária autorização legislativa.” No entanto, o próprio autor traz a ressalva, nos termos usados pelo doutrinador constitucionalista José Afonso da Silva:

Não podem (os funcionários administrativos) deixar de cumprir as atividades e projetos constantes da lei de orçamento, sem razão justificativa para tanto, ou com a simples justificativa de que não eram obrigados a executá-los (...). (Giacomoni, 2005, p. 259).

A Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal, entretanto, ao tratar do contingenciamento realizado pelo Poder Executivo sobre os orçamentos anuais, apresenta argumentação contrária à visão de que a Lei Orçamentária Anual é peça meramente autorizativa, nos termos do documento:

(...) o que se percebe é que a definição do orçamento como ‘lei formal’, sem conteúdo jurídico, leva governos a tratar esse importante instrumento com o mais absoluto descaso, cumprindo-o apenas nas partes que lhes interessam e, por isso, tornando peça de ficção o mais completo e democrático meio para controle social da conduta governamental (...) (Brasil, 2008, p. 15).

As discussões acerca da força normativa do Orçamento, levando em conta tratar-se de uma lei, perpassam as concepções do Orçamento Público e atingem a teoria jurídica acerca do caráter “legal formal” ou “legal material” das leis orçamentárias e de sua legitimidade para modificar o direito objetivo e subjetivo.

A despeito desse impasse, o presente trabalho não se propõe a discutir o caráter autorizativo ou impositivo do Orçamento. A ideia lançada no título, na qual o Orçamento está entre a ficção e a realidade, não assume plenamente nenhuma dessas duas posições, mas, sim, remete ao abuso de expedientes, em tese, técnicos, inerentes à sistemática orçamentária para alimentar processos decisórios sobre a despesa pública que extrapolam o processo orçamentário formal.

Concluindo, a incerteza quanto à realização financeira que, hoje, emoldura os créditos orçamentários implica o surgimento de processos decisórios sobre a despesa alheios ao processo orçamentário formal. Assim, por certo, pode-se afirmar que o Orçamento transita entre a realidade e a ficção conforme as conveniências das forças políticas, em detrimento à transparência pública.

Referências bibliográficas

- AFONSO, J. R. R. Conta e Faz-de-Conta. In: Conselho da Altos Estudos e Avaliação Tecnológica (Org.). **Responsabilidade na Gestão Pública: os Desafios dos Municípios**. Brasília: Editora da Câmara, 2008. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1120/FazContaLRF.pdf>. Acesso em: 3 de maio de 2014.
- ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de Finanças Públicas**. Brasília: Coleção Gestão Pública Ed., 2008.
- ASSONI FILHO, S. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009.
- BARCELOS, C. L. K. **A Reforma Orçamentária de 2000: dimensões programática e fiscal**. Brasília, 2004.
- BATISTELLA, J. **Os impactos do contingenciamento dos recursos públicos na execução orçamentária do SERPRO**. Biblioteca Digital de Monografias da Universidade de Brasília. Brasília, 2009. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/1651>. Acesso em: 9 de junho de 2014.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Institui... **Diário Oficial da União**, 17 de março de 1964.
- _____. Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal. **Nota Técnica nº 121/2008**. Brasília, 2008. 25 p.
- _____. **Relatório de Auditoria do Acórdão nº 27/2009**. Plenário do Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União. 2009. 23p.
- _____. **Relatório de Auditoria do Acórdão nº 1039/2006**. Plenário do Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União. 2006. 26p.
- CARDOSO, F. H. Plano Fernando Henrique Cardoso: Exposição de Motivos nº 395, 07 de dezembro de 1993. **Revista de Economia Política**, vol. 14, nº 2. Abril-Junho de 1994. Disponível em: <http://www.rep.org.br/pdf/54-10.pdf>. Acesso em: 7. Jun.2014
- FEIJÓ, P. H. **Administração Financeira e Orçamentária**. Apostila Associação Brasileira de Orçamentos Públicos. [S.l.:s.n.], 2002.
- FEIJÓ, P. H.; PINTO, L. F.; MOTA, F. G. L. **Curso de Siafi: uma abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira**. Brasília, 2008.
- FERNANDES, E.L.B. Restos a Pagar. Monografia (Especialização em Orçamento e Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas S.A., 2005. Cap 4 -6.

GONTIJO, V. **Restos a Pagar: Execução Financeira**. Texto para discussão Interna da Consultoria de Orçamento da Câmara dos Deputados. Brasília, 2001.

GONTIJO, V.; PEREIRA FILHO, F. L. **Restos a Pagar e o Direito do Credor. Estudo Técnico nº 6/2010**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Brasília, 2010. Disponível em: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:AqZY04Ufnzlj:bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/4524/restos_pagar_gontijo_pereira_filho.pdf%3Fsequence%3D4+%&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br. Acesso em: 4 de abril de 2014.

_____. **Contingenciamento, Orçamento Impositivo e Transparência. Estudo Técnico nº 01/2011**. Brasília, 2011. 7.

JUND, S. **AFO Administração Financeira e Orçamentária: teoria e 730 questões**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MACEDO, M. F. Restos a Pagar equivalem a três PACs. **Jornal do Senado**. Edição Especial. Brasília, 6 a 12 de agosto de 2007. Nº 2.641/138.

NUNES, S.P.P.; NUNES R. da C. O Processo Orçamentário na Lei de Responsabilidade Fiscal: instrumento de planejamento. In: FIGUEIREDO, C. M.; NÓBREGA, M. (Org.). **Administração Pública: direitos administrativos, financeiros e gestão pública: prática, inovações e polêmicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Disponível em: http://www.uberaba.mg.gov.br/portal/acervo/orcamento/boletins/O_Processo_orcamentario_na_LRF_instrumento_de_planejamento.pdf. Acesso em: 12 de abril de 2014.

SILVA, A. M. A. da; CÂNDIDO JÚNIOR, J. O. É o mercado míope em relação à política fiscal brasileira? **Revista Brasileira de Economia**. Rio de Janeiro, v. 64, n. 4, p, out/dez 2010.

SILVA, A. M. A. da; CÂNDIDO JÚNIOR J. O.; GERALDO, J. C. **Restos a Pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a sustentabilidade do gasto público**. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Brasília, 2007. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orcamentaria/premio-sof-de-monografias/i_premio/tema_2_1_lugar.pdf. Acesso em: 21 de abril de 2014.

SILVA, M. C. Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União. 1999 – 2003. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. UnB/UFPA/UFPE/UFRN, Recife, 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n43/a07v1843.pdf>. Acesso em: 11 de maio de 2014.

Possibilidade de concessão de aposentadoria a servidor público que esteja respondendo a Processo Administrativo Disciplinar, na visão dos Tribunais, ante a falta de previsão legal*

Possibility of granting retirement of public servants, which is responding to Disciplinary Process Administrative, Courts in vision , given the lack of legal provision of some Statutes.

Márcio Vinícius de Araújo Silva**

Resumo

Em face dos diversos estatutos que disciplinam o regime jurídico ao qual os servidores públicos civis serão submetidos, tanto na seara federal quanto nos limites dos estados da federação, percebeu-se que, em alguns casos, há a previsão de se obstar a aposentadoria de servidor que esteja respondendo a Processo Administrativo Disciplinar até que a lide administrativa seja decidida pela autoridade julgadora para resolver sobre a culpabilidade ou não acerca do ilícito supostamente cometido, com posterior aplicação de pena disciplinar, e em certas ocasiões mesmo com a omissão legislativa. Assim, ainda que exista previsão normativa, percebeu-se que a vedação do texto legal não é absoluta, devendo ser respeitados certos limites impostos pela norma. Noutro giro, quando o Estatuto disciplinar se omite, constatou-se um vultoso número de processos trazidos ao crivo do Poder Judiciário, quando a Administração Pública nega o benefício ao servidor tendo em vista a existência de PAD em seu desfavor, situações estas que são analisadas analogicamente à aplicação da Lei Federal nº. 8.112/1990 sob o prisma dos princípios constitucionais da duração razoável do processo, segurança jurídica, legalidade, presunção de inocência e, dentre outros, do princípio da supremacia do interesse público. Destarte, há na jurisprudência pátria entendimento tanto favorável à concessão da aposentadoria ainda que o Processo Administrativo Disciplinar esteja pendendo de julgamento, como também há posicionamento contrário à concessão do benefício. Assim, buscou-se no artigo uma análise sistemática da aplicação da norma em consonância com os princípios consagrados na Constituição da República.

Palavras-chaves: Processo; Disciplinar; Servidor; Concessão; Aposentadoria.

Abstract

Given the various statutes governing the legal regime to which civil servants will be submitted in both federal harvest as the limits of the states of the federation, it was noticed that in some cases, there is a provision to prevent the server from retirement that is responding to Administrative Disciplinary Process until the administrative deal is decided by the judging authority to settle on the guilt or not about the offense allegedly committed, with subsequent application of a disciplinary penalty, and at times even with the legislative omission. Thus, although there is normative forecast, it was noticed that the seal of the legal text is not absolute and must be respected certain limits imposed by the standard. Another turning, when the Disciplinary Statute is omitted, found a sizable number of cases brought to the scrutiny of the judiciary, when the Public Administration denies the benefit to the server in view of the existence of PAD to his disadvantage, situations these which are analyzed analogously to the application of Federal Law no. 8112/1990 in the light of the constitutional principle of reasonable length of proceedings, legal certainty, legality, presumption of innocence and, among others, the principle of supremacy of public interest. Thus, there is jurisprudence homeland understanding both in favor of granting retirement even though the Administrative Disciplinary Process is hanging from judgment, as there is also positioning opposed to granting the benefit. Thus, it sought to in Article systematic analysis of the application of the rule in line with the principles enshrined in the Constitution.

Keywords: Process; Discipline ; Server; Concession; Retirement.

** Artigo enviado em 15/11/2014 e aceito em 07/11/2015.*

*** Graduado em Direito pela Universidade Estadual de Maringá- PR. Auditor Interno da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE/MG). Coordenador do Núcleo de Correição Administrativa da Auditoria Setorial da Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais.*

I. Introdução

Em face da relevância da matéria, que envolve concessão de aposentadoria - benefício tutelado pelo manto constitucional - e aplicação de sanção administrativa – poder-dever do Estado em apurar supostos ilícitos cometidos por servidores no exercício da função pública - buscou-se evidenciar como o Poder Judiciário tem se manifestado quando é provocado a decidir o assunto, tanto nos casos em que há previsão estatutária para vedação à concessão do benefício, como também quando há lacuna na lei, muitas vezes silente neste aspecto.

Neste sentido, há a atuação dos Órgãos de Controle Interno, mormente o papel da Correição Administrativa, que possuem a missão institucional de coordenar o regime disciplinar do servidor público e aplicá-lo no âmbito do Poder Executivo, bem como promover ações de divulgação de preceitos que integram o regime estatutário.

Assim, faz-se necessário traçar parâmetros a serem adotados em relação à concessão do benefício de aposentadoria a servidor público na pendência de julgamento de Processo Administrativo Disciplinar (PAD), ainda que certos Estatutos estaduais prevejam a impossibilidade de concedê-lo nestas circunstâncias, haja vista que muitas vezes a mora administrativa faz com que a aplicabilidade de tal dispositivo perca sua eficácia, cedendo diante de outros princípios que protegem o administrado.

Nessas situações, tem-se de um lado uma gama de servidores com pendência de decisão administrativa da autoridade competente para se valerem do benefício da aposentadoria e, de outro lado, há o direito inextinguível do Estado em fazer valer a pretensão punitiva.

Logo, o objetivo do artigo cinge-se em trazer critérios amplamente legítimos e razoáveis já decididos pelos Tribunais ante a falta de previsão na legislação de alguns estados, bem como nos casos em que a norma se manifesta objetivamente, necessários para o deslinde das demandas administrativas já instauradas e para as que ainda serão objeto de análise pelo Poder Público, a fim de que o Direito possa efetivamente cumprir com o seu relevante e nobre papel de pacificação social

2. Procedimentos metodológicos

O desenvolvimento do artigo baseou-se na coleta e análise de jurisprudências dos Tribunais do Poder Judiciário pátrio (fonte primária), juntamente com a legislação vigente que regula o regime jurídico o qual os servidores públicos tanto da União quanto dos Estados se submetem, como nos casos dos estatutos dos servidores públicos dos estados de Minas Gerais, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, São Paulo, Distrito Federal e Ceará.

Baseou-se também no modelo teórico (fonte secundária) a fim de se identificar, entender e aplicar as regras estatutárias e os princípios constitucionais na solução dos casos concretos em análise neste artigo.

3. Fundamentação teórica

3.1 Concessão do benefício de aposentadoria

Em apertada síntese, aposentadoria é o direito, garantido ao servidor público pela Constituição Federal, de perceber proventos na inatividade diante da ocorrência de certos fatos jurídicos previamente estabelecidos.

Segundo Ivan Kertzman (2011), considera-se regime de previdência social aquele que oferece aos segurados, no mínimo, os benefícios de aposentadoria e pensão por morte. Além do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), integram a estrutura do Sistema Previdenciário Brasileiro o Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) e o Regime de Previdência Complementar (RPC).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2014) define aposentadoria como o direito à inatividade remunerada, assegurado ao servidor público em caso de invalidez, idade ou requisitos conjugados de tempo de exercício no serviço público e no cargo, idade mínima e tempo de contribuição. Daí as três modalidades de aposentadoria: por invalidez, compulsória e voluntária. Os arts. 201 e 202 da Constituição Federal estabelecem que a previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial. Para atender a tais princípios, a Lei Federal nº. 8.213/1991 instituiu os seguintes benefícios:

- Aposentadoria por invalidez
- Aposentadoria por idade
- Aposentadoria por tempo de contribuição
- Aposentadoria especial
- Salário-Maternidade
- Salário-Família
- Auxílio-doença
- Auxílio-acidente
- Pensão por morte
- Auxílio-reclusão

Contudo, os servidores públicos da União, dos Estados e dos Municípios fazem parte dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), que organizam seu pessoal segundo um estatuto próprio. Assim, tais servidores obedecem a normas específicas que os diferem dos trabalhadores da iniciativa privada, sendo que todos os Estados e o Distrito Federal vinculam-se aos seus próprios regimes jurídicos, com contribuições e benefícios específicos, sempre regidos por leis. Segundo Kertzman (2015), a maioria dos municípios brasileiros não possui regimes próprios de previdência. Neste caso, os seus servidores participam obrigatoriamente do RGPS.

Em alguns estados, como em Minas Gerais, é assegurado ao servidor, ainda, o direito de afastar-se do exercício do cargo efetivo ou da função pública a partir do requerimento de aposentadoria, através do Afastamento Preliminar previsto no art. 11 do Decreto 42.758 de 2002, que também será objeto de análise, quando da possibilidade de seu deferimento na pendência de julgamento de PAD.

3.2 Começo e fim da responsabilidade disciplinar e Posicionamento da Controladoria-Geral da União (CGU)

Diferentemente das responsabilidades civil e penal, cujos limites se encontram definidos nos referidos diplomas, a responsabilidade disciplinar carece de elementos legais definidores dos seus pontos limítrofes.

José Armando da Costa (2008) ensina que, no âmbito do Direito Disciplinar, a doutrina mais acertada define como marco inicial da responsabilidade o dia da investidura legal no cargo ou função e, como termo final, o momento da desinvestidura, permeando entre esses dois extremos a responsabilidade disciplinar no tempo.

Enfrentando a questão, no que tange ao lapso temporal que permeia a responsabilização disciplinar, a Comissão de Coordenação de Correição (CCC) da Controladoria-Geral da União (CGU), órgão do Governo Federal responsável por assistir ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do 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, aprovou o Enunciado nº 2, de 4 de maio de 2011, nos seguintes termos:

EX-SERVIDOR. APURAÇÃO. A aposentadoria, a demissão, a exoneração de cargo efetivo ou em comissão e a destituição do cargo em comissão não obstam a instauração do procedimento disciplinar visando à apuração de irregularidade verificada quando do exercício da função ou cargo público (Faltam referências, por exemplo, (CGU, 2011))

Nesse sentido, tem-se, então, que apesar do servidor já estar na inatividade, entende a CGU que os atos praticados por ele no período em que estava investido para o exercício da função podem ser apurados mediante procedimento disciplinar, compreendendo que a responsabilização transcende o momento da desinvestidura, importando para os atos praticados durante o período em atividade.

3.3 Aplicação do princípio da presunção de inocência do âmbito do direito disciplinar

A princípio, afirmar que a tramitação de Processo Administrativo Disciplinar em desfavor de servidor público não obsta a concessão do benefício da aposentadoria carece de alguns elementos e, por isso, mostra-se um raciocínio incompleto.

O argumento utilizado de que o princípio da presunção de inocência, insculpido no art. 5º, inc. LVII da CF/1988 deve prevalecer sempre sobre os demais princípios, mormente àqueles que norteiam o Processo Administrativo Disciplinar, não encontra guarida no ordenamento jurídico, haja vista a necessidade dos princípios serem aplicados e interpretados em harmonia com todo ordenamento.

Neste sentido, não há princípio absoluto. Conforme exposto por José dos Santos Carvalho Filho (2008), os princípios não se excluem do ordenamento jurídico na hipótese de conflito, caso em que se admite a ponderação de valores, devendo o intérprete averiguar a qual deles, na hipótese em exame, será atribuído grau de preponderância.

Assim, em alguns casos, a presunção de inocência poderá ceder, por exemplo, aos princípios da supremacia do interesse público, da indisponibilidade do interesse público, da duração razoável do processo, da razoabilidade e proporcionalidade.

Há Estatutos que disciplinam que a existência de procedimento administrativo disciplinar constitui óbice à aposentadoria voluntária do servidor, a exemplo do disposto no artigo 172 da Lei Federal nº. 8.112/1990. Vejamos:

Art. 172. O servidor que responder a processo disciplinar só poderá ser exonerado a pedido, ou aposentado voluntariamente, após a conclusão do processo e o cumprimento da penalidade, acaso aplicada.

Nestes casos, a jurisprudência aponta que se faz imperioso respeitar o prazo limítrofe para julgamento de tais processos (critério objetivo) que não poderá ser excedido, sendo que, neste ínterim, não há se falar em presunção de inocência, haja vista a Comissão Processante e a autoridade julgadora estarem dentro do prazo para conclusão dos trabalhos. Neste sentido, tem-se posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR. PROCESSO DE APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR EM ANDAMENTO. PRAZO LEGAL EXTRAPO-LADO. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS A CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO NÃO PROVIDAS.

(...)

2. Necessária a interpretação sistemática dos arts. 152, 172 e 167 da Lei 8.112/90 com o ordenamento jurídico constitucional. Desnecessidade de se aguardar indefinidamente a conclusão de processo administrativo disciplinar, quando preenchidos os requisitos para a concessão da aposentadoria.

3. Na hipótese de ser reconhecida a situação de falta cometida a ser punida com demissão, a própria Administração, com base no disposto nos arts. 127, IV e 134 da Lei 8.112/90, poderá cassar os efeitos da aposentadoria.

4. (...) Ademais, a decisão recorrida não destoa do entendimento desta Corte Superior, no sentido de que a concessão de aposentadoria para o servidor não pode ser obstada pela tramitação de processo administrativo disciplinar que não tenha sido concluído em prazo razoável. (...)

STJ - REsp: 1376017 CE 2013/0084447-5, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Publicação: DJ 18/05/2015 (grifamos).

Em assim sendo, uma vez preenchidos requisitos legais para aposentadoria, acaso não tenha sido proferida decisão acerca do mérito em seu tempo, aparenta não ser razoável o servidor aguardar, por tempo indeterminado, o julgamento do feito, tratando-se de situações menos complexas submetidas ao julgamento da autoridade competente, até porque o excesso de prazo para findar os trabalhos não enseja irregularidade capaz de sustentar a nulidade do feito, no caso de demandas mais sensíveis que reclamam maior prazo para conclusão. Caso o servidor saia para a inatividade pendendo julgamento do procedimento, o Estatuto Federal prevê em seu artigo 134 que será cassada a aposentadoria do inativo que houver praticado, na atividade, falta punível com demissão. Assim, tem-se:

Art. 134. Será cassada a aposentadoria ou a disponibilidade do inativo que houver praticado, na atividade, falta punível com a demissão.

Entendendo ser o art. 134 da Lei Federal nº. 8.112/1990 prejudicial ao ato jurídico perfeito, Ivan Barbosa Rigolin (2007) esclarece que nunca poderá merecer o beneplácito da Justiça, nem poderia ser legitimamente exercitado pela Administração, qualquer longínqua idéia de aplicar penalidade de cassação de aposentadoria como punição de um fato, dito irregular, atribuído ao servidor já regularmente aposentado e descrito na lei estatutária como suscetível de ter ensejado processo administrativo, visando à demissão do servidor enquanto ainda era ativo. Assim aduz o autor:

Não vem ao caso o motivo da demissão do servidor com direito a aposentar-se. Se praticou crime contra a Administração, denuncie-se ao Ministério Público. Se alcançou valores públicos, ressarça-se o ente público administrativamente, se for possível, ou pela via da ação judicial própria e adequada. Se praticou falta grave que só pode ser punida enquanto ainda na ativa, processe-o a Administração antes de aposentá-lo como reza o estatuto, se aquela falta ainda não prescreveu administrativamente ou se ainda não decorreu o prazo decadencial do art. 54, da lei de processo administrativo federal (Faltam referências... RIGOLIN, 2007, p....).

Na mesma linha, há na jurisprudência posicionamento entendendo que, ainda que haja previsão legal em convolar a penalidade de demissão em cassação de aposentadoria, acaso o servidor respondendo a PAD saia para inatividade (conforme art. 67, inc. VII da Lei Complementar nº. 207/1979 do Estado de São Paulo), o

caráter retributivo do sistema previdenciário do servidor público não autoriza a aplicação de tal pena. Vejamos a ementa do julgado proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR.

Aplicação da pena de demissão a bem do serviço público ao impetrante, que no exercício de suas funções de Perito Criminal, teria forjado provas para alterar resultado de laudo em favor de terceiros, mediante o recebimento de valor em moeda. Apuração da existência do ilícito administrativo. Superveniência de aposentadoria do impetrante no curso do PAD. Pena de demissão convolada em pena de cassação da aposentadoria. Inadmissibilidade. Caráter retributivo do sistema previdenciário do servidor público que não autoriza a aplicação de tal pena, após o advento das ECs 03/93 e 20/98, que alteraram o artigo 40 da CF/88. Segurança concedida.

TJ-SP - MS: 21357574420148260000 SP 2135757-44.2014.8.26.0000, Relator: Xavier de Aquino, Data de Julgamento: 25/02/2015, Órgão Especial, Data de Publicação: 03/03/2015

No caso em comento, sustentou o julgador que com o advento das Emendas Constitucionais nº.03/1993 e nº.20/1998, que disciplinaram o regime de aposentadoria na Constituição Federal de 1988, a aplicação da pena de cassação da aposentadoria não encontra mais respaldo na ordem jurídica vigente, implicando violação dos corolários da dignidade da pessoa humana, do direito adquirido e da segurança jurídica. Vale destaque para o que foi decidido:

Daí o entendimento de que a aposentadoria do servidor público deixou de ser um prêmio aos anos de trabalho dispendidos pelo servidor junto ao órgão estatal, passando a ser um direito adquirido pelas contribuições que efetivamente recolheu em prol da Administração Pública a título de obrigação previdenciária (referências)

Contudo, entendemos que, conforme já se posicionou a CGU por meio do Enunciado nº. 2 da CCC, há legitimidade no exercício do ius puniendi estatal em apurar fatos cometidos por servidor aposentado quando do exercício da função ou cargo público, podendo um ato punível com pena demissiva, se na ativa o servidor tivesse, ser convertido em cassação de aposentadoria, no caso de previsão estatutária explícita.

3.4 Pedido de afastamento preliminar à aposentadoria e Processo Administrativo Disciplinar em curso – situação aplicada aos servidores públicos civis do Estado de Minas Gerais

Com espeque no art. 11 do Decreto nº 42.758 de 2002, e art. 9º da Lei Complementar nº. 64 de 2002, os servidores públicos do estado de Minas Gerais podem afastar-se da atividade preliminarmente à aposenta-

doria, a partir da data do protocolo do requerimento na unidade administrativa competente do órgão ou da entidade a que estejam vinculados.

Nestas linhas, há de se verificar, se antes da concessão preliminar, na pendência de julgamento de Processo Administrativo Disciplinar, tal benesse poderá ser concedida ao servidor, mesmo havendo possibilidade de aplicação de sanção decorrente da transgressão descrita na Portaria Inaugural capaz de indiciá-lo depois da instrução concluída.

Assim, ante a ausência de dispositivo legal que regulamente a matéria no âmbito daquele Estado, que se mostra silente em relação à vedação ou concessão do afastamento preliminar em tais casos, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais tem entendido que, preenchidos os requisitos para aposentadoria, o afastamento preliminar poderá ser concedido ainda que o servidor esteja respondendo a Processo Administrativo Disciplinar. Vejamos:

EMENTA: Apelação cível. Ação cominatória. Recurso tempestivo. Funcionária pública. Afastamento preliminar à aposentadoria. Processo administrativo disciplinar pendente. Pena de demissão a bem do serviço público. Concessão da aposentadoria. Direito inexistente. Recurso não provido.

(...)

2. Preenchidos os requisitos para a aposentadoria, o afastamento preliminar pode ser concedido à funcionária pública, mesmo havendo processo administrativo disciplinar em curso contra ela.

3. Todavia, aplicada a pena de demissão a bem do serviço público, não há que se falar em direito à aposentadoria.

TJ-MG, Relator: Caetano Levi Lopes, Data de Julgamento: 21/05/2013, Câmaras Cíveis / 2ª CÂMARA CÍVEL.

Tal postura se deve também pelo fato que em tais circunstâncias, o servidor mineiro continua recebendo a remuneração como se em atividade estivesse, até que seu pedido preliminar de aposentadoria seja efetivamente convertido em aposentadoria de fato e de direito.

Todavia, se ao término da instrução processual administrativa for sugerida a aplicação da penalidade de demissão (art. 244, inc. V da Lei Estadual nº. 869/1952) ou demissão a bem do serviço público (art. 244, inc. VI do mesmo diploma), não há que se falar em direito à aposentadoria.

Conforme inteligência do art. 257, inc. I da Lei nº. 869/1952, poderá ser cassada a aposentadoria do servidor, por decreto do Governador do Estado de Minas, se ficar comprovado no PAD que o aposentado praticou, quando em atividade, quaisquer dos atos para os quais é cominada a pena de demissão ou demissão a bem do serviço público.

3.5 Pedido de concessão de aposentadoria e Processo Administrativo Disciplinar em curso: Entendimento favorável à concessão do benefício

Conforme exposto alhures, ainda que haja previsão de não conceder o benefício da aposentadoria a servidor que esteja respondendo a PAD, a jurisprudência nos mostra que a previsão da norma cede quando o procedimento administrativo não for concluído ao tempo estipulado pela norma. Vejamos:

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. PROCESSO DE APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA. INDEFERIMENTO. PEDIDO SOBRESTADO COM BASE NO ART. 172, DA LEI 8.112/90. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR EM TRAMITAÇÃO. PRAZO LEGAL EXTRAPOLADO. INEXISTÊNCIA DE ÓBICE À CONCESSÃO DE APOSENTADORIA. APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA NÃO PROVIDAS. (...)

2. É certo que, nos termos do art. 172 da Lei nº 8.112/90, a existência de processo administrativo disciplinar em andamento impede a apreciação de pedido de aposentadoria de servidor. Essa impossibilidade cessa com o fim dos prazos legais estabelecidos, para a conclusão do relatório e para o julgamento pela autoridade administrativa.

3. A instauração do Processo Administrativo Disciplinar em face do Autor foi instaurado em 21 de junho de 2007, através da Portaria nº 060/2007-GAB/SR/DPF/RN do Superintendente Regional do Departamento de Polícia Federal no Rio Grande do Norte, tendo sido aplicada a pena disciplinar de 13 dias de suspensão, através da Portaria nº 42/2009-COGER/DPF, do Corregedor-Geral de Polícia Federal, datada de 27 de fevereiro de 2009, contra a qual o Autor interpôs recurso administrativo, não havendo notícia de seu julgamento até o presente momento.

4. O fato de o Autor ter obtido em Processo Judicial a antecipação de tutela suspendendo o cumprimento da pena imposta no Processo Administrativo Disciplinar, conforme se verifica às fls. 53, não justifica a não finalização do PAD com a devida apreciação do recurso administrativo interposto pelo Autor.

5. Se a concessão de aposentadoria ao administrado depende da conclusão do procedimento disciplinar, o excesso de prazo na conclusão do procedimento acarreta um enorme prejuízo ao Autor, que alega já ter completado o tempo de serviço necessário para se aposentar. Não é razoável que o Autor espere tanto tempo pela decisão final em processo administrativo disciplinar, se já somou o tempo de serviço necessário para o benefício de aposentadoria. Precedentes: (...)

6. Negado provimento à apelação e à remessa necessária.

TRF-2 - REEX: 200951010154529, Relator: Desembargador Federal MARCUS ABRAHAM, Data de Julgamento: 01/07/2014, QUINTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: 17/07/2014 (grifamos).

Em tais casos, entende-se que o fato do processo disciplinar estar pendente de conclusão, por motivo a cargo da autoridade julgadora, não obsta o deferimento da aposentadoria por tempo de serviço ao servidor. Deste modo, não sendo observado prazo razoável para a conclusão do procedimento, afasta-se a tese de ilegalidade do deferimento da aposentadoria, à luz de uma interpretação sistemática da Lei nº 8.112/90, em se tratando de servidores públicos federais.

Isso porque, na esfera Federal, o prazo para julgamento é de 140 (cento e quarenta) dias, sendo 120 (cento e vinte) dias para a conclusão e 20 (vinte) dias para o julgamento, conforme inteligência dos arts. 152, caput, e 167 do referido diploma legal.

Decisões neste sentido apontam que o servidor não poderá ficar eternamente aguardando a prolação da decisão até final do Processo, quando já implementadas as condições de aposentadoria previstas na Carta Política. Há ainda o argumento de que o processo administrativo deve ter uma duração razoável, sob pena de prejuízo do administrado e violação ao princípio da eficiência (neste sentido conferir: TRF 5.ª Região, REO 00056077920114058100, Terceira Turma, Rel. Desembargador Federal Geraldo Apoliano, j. 21/03/2013, DJE 04/04/2013, p. 402).

Logo, se reconhecida ao final do processo disciplinar a prática pelo servidor de infração passível de demissão, conforme sobredito, a Administração não terá prejuízos, pois poderá cassar a aposentadoria nos termos do artigo 134 da Lei nº 8.112/1990. Por outro lado, o julgado supramencionado mostra que situação contrária penaliza o servidor, na medida em que há vedação ao exercício do direito de aposentar-se.

No mesmo sentido, veja-se julgado do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, entendendo que, apesar da legislação federal proibir a saída do servidor para inatividade no curso do PAD, conforme inteligência do art. 172 do Estatuto dos Servidores Públicos Federais, a extrapolação do prazo para conclusão do Processo dá azo à concessão do benefício, quando já preenchidos seus requisitos. Tem-se:

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. PROCESSO DE APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA. INDEFERIMENTO. PEDIDO SOBRESTADO COM BASE NO ART. 172, DA LEI 8.112/90. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR EM TRAMITAÇÃO. PRAZO LEGAL EXTRAPOLADO. INEXISTÊNCIA DE ÓBICE À CONCESSÃO DE APOSENTADORIA. APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA NÃO PROVIDAS

(...) 2. É certo que, nos termos do art. 172 da Lei nº 8.112/90, a existência de processo administrativo disciplinar em andamento impede a apreciação de pedido de aposentadoria de servidor. Essa impossibilidade cessa com o fim dos prazos legais estabelecidos, para a conclusão do relatório e para o julgamento pela autoridade administrativa. (...)

5. Se a concessão de aposentadoria ao administrado depende da conclusão do procedimento disciplinar, o excesso de prazo na conclusão do procedimento acarreta um enorme prejuízo ao Autor, que alega já ter completado o tempo de serviço necessário para se

aposentar. Não é razoável que o Autor espere tanto tempo pela decisão final em processo administrativo disciplinar, se já somou o tempo de serviço necessário para o benefício de aposentadoria. Precedentes (...)

TRF-2 - REEX: 200951010154529, Relator: Desembargador Federal MARCUS ABRAHAM, Data de Julgamento: 01/07/2014, QUINTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: 17/07/2014.

Na mesma linha tem se posicionado a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, em relação à aplicação da legislação estadual aos servidores daquele Estado (in casu, art. 63 da Lei Complementar nº. 491/2010 que dispõe que o servidor que responder a processo disciplinar só poderá ser exonerado a pedido, ou aposentado voluntariamente, após a conclusão do processo e o cumprimento da penalidade eventualmente aplicada). Vejamos:

MANDADO DE SEGURANÇA. APOSENTADORIA DE SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL SOBRESTADA ATÉ A CONCLUSÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR - PAD. IMPOSSIBILIDADE DE A SUSPENSÃO PREVALECER ATÉ APÓS O DECURSO DO PRAZO ESTABELECIDO NO ART. 38 DA LCE N. 491/2010 PARA CONCLUSÃO DO PAD. NECESSIDADE DE QUE O ART. 63 DO REFERIDO CORPO NORMATIVO SEJA INTERPRETADO DE FORMA SISTÊMICA. DIREITO AO BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO QUE NÃO PODE SER INDEFINIDAMENTE SUSPENSO, MORMENTE QUANDO O PAD JÁ TRAMITA POR 7 (SETE) ANOS SEM CONCLUSÃO. CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA SOB REEXAME NECESSÁRIO. O art. 63 da LCE n. 491/2010 deve ser interpretado de forma sistêmica, sem ignorar o prazo estabelecido no art. 38 do mesmo diploma. Assim, conclui-se que o processo de aposentadoria de servidor público estadual deve permanecer suspenso enquanto tramitar contra ele processo administrativo disciplinar; porém, uma vez extrapolado o prazo de 120 (cento e vinte) dias legalmente estabelecido, o sobrestamento não deve prevalecer.

TJ-SC, Relator: Jorge Luiz de Borba, Data de Julgamento: 05/08/2013, Primeira Câmara de Direito Público Julgado.

Contudo, entendemos que, ainda que o prazo para conclusão dos trabalhos seja extrapolado e o servidor pendendo da decisão de mérito administrativo para sair para a inatividade, há que levar em consideração, em situações especiais, a complexidade da questão submetida à apreciação no procedimento administrativo antes de se considerar pela ilegalidade da decisão de sobrestamento do pedido de aposentadoria, na medida em que determinadas demandas podem ocasionar a extrapolação do prazo para a finalização do procedimento disciplinar.

Determinadas situações, pela sua complexidade e extensão, justificam o prolongamento do processo administrativo disciplinar para além do prazo legal de conclusão, constituindo motivo suficiente para não se relativizar a interpretação de dispositivos que determinam o deferimento da aposentadoria somente após a conclusão do procedimento disciplinar e o cumprimento da pena, se for o caso.

Ainda que determinados Estatutos não tenham a previsão de sobrestamento de pedido de concessão do benefício nestas ocasiões, a exemplo do Estado de Minas Gerais (Lei Estadual nº. 869/1952), razoável que primeiro se observe o prazo para conclusão do procedimento disciplinar. Não sendo possível seu fiel cumprimento, mister que se avalie a complexidade da situação que possa justificar a demora administrativa, mormente quando a demora no procedimento decorra de comportamento do investigado ou para a fiel observância da garantia da ampla defesa e do contraditório.

O prazo estipulado no Estatuto dos Servidores Públicos Estaduais de Minas Gerais para conclusão do Processo Disciplinar vem exposto no art. 223 e parágrafo único da, e art. 229, caput do mesmo Estatuto.

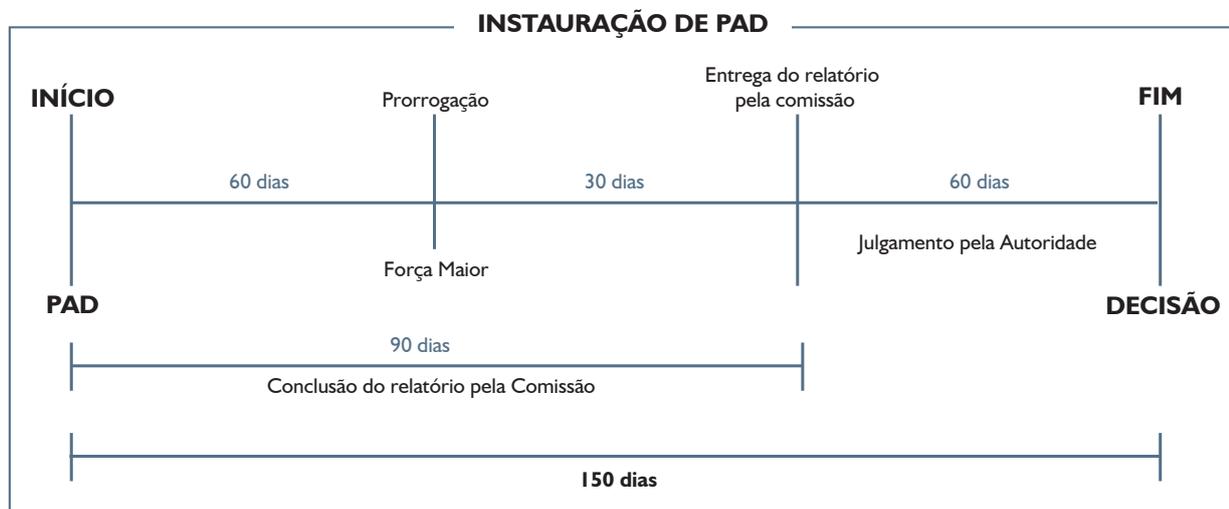
Art. 223 - O processo administrativo deverá ser iniciado dentro do prazo, improrrogável, de três dias contados da data da designação dos membros da comissão e concluído no de sessenta dias, a contar da data de seu início.

Parágrafo único - Por motivo de força-maior, poderá a autoridade competente prorrogar os trabalhos da comissão pelo máximo de 30 dias.

(...) Art. 229 - Entregue o relatório da comissão, acompanhado do processo, à autoridade que houver determinado à sua instauração, essa autoridade deverá proferir o julgamento dentro do prazo improrrogável de sessenta dias.

Depreende-se então que, dentro do prazo estipulado de 60 (sessenta) dias podendo ser prorrogado pelo máximo de 30 (trinta) dias, somando-se os 60 (sessenta) dias para autoridade proferir decisão, tem-se 150 (cento e cinquenta) dias para conclusão dos trabalhos. Não aparenta ser razoável conceder a aposentadoria ao servidor neste intervalo, haja vista estar dentro do limite estipulado para o término da instrução processual, conclusão do relatório e julgamento pela autoridade, conforme o caso:

Figura I - Fluxo de instauração de PAD



Fonte: Elaboração do autor

Não sendo obedecido tal prazo ante a inércia do Poder Público, a princípio, em situações menos complexas, conforme sobredito, entende-se razoável não ser possível o indeferimento da concessão da aposentadoria ao servidor, sob pena de ficar à mercê da Administração aguardando indefinidamente a conclusão de Processo que pode, inclusive, concluir pela não aplicação de penalidade ao final.

Contudo, tratando-se de caso de difícil deslinde, a depender da gravidade da transgressão disciplinar, do número de processados, das dificuldades de obtenção de provas robustas o suficiente para convencer a autoridade julgadora, bem como do impacto que a decisão de mérito trará para a Administração Pública, até sob a ótica do caráter pedagógico o qual se reveste a sanção disciplinar, entendemos que poderá o prazo ser relativizado.

Isso porque, já é pacífico que a demora para conclusão de processo administrativo disciplinar, por si só, não acarreta nulidade. Conforme exposto no julgamento da Apelação Cível 20120110640996 DF 0003621-62.2012.8.07.0018 no âmbito do Tribunal de Justiça do Distrito Federal (TJ-DF, Relator: João Egmont, Data de Julgamento: 27/11/2014, 5ª Turma Cível), os prazos para finalização do PAD são impróprios, razão pela qual a demora na análise pela Administração Pública, por si só, não acarreta a nulidade ou extinção do processo disciplinar.

3.6 Pedido de concessão de aposentadoria e Processo Administrativo Disciplinar em curso: Entendimento contrário à concessão do benefício

Longe de ser matéria pacífica, não só o Superior Tribunal de Justiça como outros Tribunais vem dizendo o direito de modo diverso, entendendo pela impossibilidade de conceder a aposentadoria, devendo o servidor aguardar o seu deslinde em exercício até que seja reconhecida sua inocência, independente de excedido o prazo para conclusão do procedimento.

Contudo, em tais casos, percebe-se que há a previsão da norma em denegar o benefício, acaso esteja em curso Processo Disciplinar. Aparenta ser, tal posicionamento, medida que visa dar eficácia plena ao dispositivo denegatório, em fiel cumprimento à ratio essendi da norma. Tem-se, então:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR QUE RESPONDE A PROCESSO DISCIPLINAR. CONCESSÃO DE APOSENTADORIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. "Uma vez submetido a inquérito administrativo, o servidor só poderá ser exonerado, a pedido, ou aposentado voluntariamente, depois da conclusão do processo, no qual tenha sido reconhecida sua inocência. (artigo 194 da Lei Complementar Estadual nº 10.098/94, Estatuto dos Funcionários Públicos Cíveis do Estado do Rio Grande do Sul).

2. Recurso improvido.

STJ - RMS: 11425 RS 1999/0114953-3, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 21/11/2002, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJ 04/08/2003 p. 423.

No caso em tela, o STJ entendeu que, na aplicação do Estatuto dos Funcionários Públicos Cíveis do Estado do Rio Grande do Sul (Lei Complementar nº. 10.098 de 1994), em especial o art. 194, o servidor, no curso do PAD, fica impossibilitado de aposentar-se. Eis o teor do dispositivo:

Art. 194 - Uma vez submetido a inquérito administrativo, o servidor só poderá ser exonerado, a pedido, ou aposentado voluntariamente, depois da conclusão do processo, no qual tenha sido reconhecida sua inocência.

Do excerto do voto de autoria do Min. Hamilton Carvalhido (2003), há o entendimento de que tal dispositivo não contraria norma constitucional, nestas palavras:

Assim, a legislação estadual sul-rio-grandense cuidou de estabelecer - e muito acertadamente - que o servidor que esteja respondendo a processo disciplinar somente poderá ser aposentado após a conclusão do processo, o que, em nada, contraria a Constituição Federal (REFERENCIAS)

Em outras oportunidades, o próprio Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul atestou a eficácia do referido artigo, corroborando a impossibilidade de concessão do benefício em tais ocasiões. Foi arguido que, ainda que o prazo limítrofe para conclusão do PAD tenha sido excedido, não teria o condão de acarretar a nulidade da decisão (neste sentido, veja-se Apelação Cível Nº 70018809269, Quarta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Araken de Assis, Julgado em 11/04/2007).

No que tange ao prazo para conclusão, necessário colecionar trecho do parecer do Sr. Procurador de Justiça Luiz Achylles Petiz Bardou, no julgamento da Apelação Cível 70012743381/TJRS.

In casu, firmou-se o entendimento de que a Administração deveria apenas respeitar o prazo prescricional da ação administrativa, não sendo o excesso de prazo estipulado para sua conclusão possível de anulá-lo, devendo obediência apenas aos postulados do contraditório e ampla defesa. Nestes moldes, vale anotar a explicação:

Pois bem, nesse passo, o excesso de prazo de tramitação do procedimento administrativo (demora superior a 330 dias), embora constitua uma irregularidade, pois a conclusão deveria ocorrer em no máximo 120 dias (60 dias regularmente, prorrogáveis por mais 60 dias em caso de necessidade), não enseja nulidade, devendo-se apenas respeitar o prazo de prescrição da ação administrativa. Denota-se apenas o cuidado da autoridade administrativa em assegurar o contraditório e a ampla defesa em favor do apelado, o que esteve sempre presente.

Trecho de outro julgado (Apelação Cível nº 70002421071/2001 - Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul) esclarece que, enquanto pender o processo administrativo disciplinar, vigora o art. 194 da Lei Estadual nº 10.098/1994, que impede o desligamento do servidor. Por trata-se de norma respaldada por valores superiores, visa a impedir que o servidor faltoso se subtraia à sanção disciplinar.

Há a observação de que, a despeito dos valores consagrados no art. 1º, III e IV, art. 5º, caput, e inc. XIII, da CF/1988, o fato é que o servidor ingressou no serviço público “por livre e espontânea vontade, e, a partir de sua investidura, passou a manter vínculo com o Estado, sujeitando-se à regra do art. 194 da Lei nº 10.098/1994” ora em comento.

Igual posicionamento tem sido adotado pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal entendendo que, na pendência de PAD, tem o servidor pleno direito de requerer aposentadoria. Entretanto, a concessão do ato fica condicionada à conclusão do Processo Administrativo. Importante trazer essa decisão:

CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR EM CURSO - APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA - REQUERIMENTO - VIABILIDADE - CONCESSÃO - IMPOSSIBILIDADE - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 172 LEI Nº 8.112/90.

1. O artigo 172 da lei nº 8.112/90 veda, tão somente, a concessão de aposentadoria voluntária ao servidor que responde a processo administrativo disciplinar. Por conseguinte, admite-se a análise do requerimento de aposentadoria, mas condiciona a respectiva concessão ao preenchimento dos requisitos legais, à conclusão do processo administrativo existente em desfavor do servidor e ao cumprimento da penalidade acaso aplicada.

2. Recurso conhecido e parcialmente provido.

TJ-DF - APC: 20100112073496 DF 0065662-87.2010.8.07.0001, Relator: J.J. COSTA CARVALHO, Data de Julgamento: 05/06/2013, 2ª Turma Cível

Com efeito, no caso em testilha, entendeu-se não ser prudente, nem razoável, deferir pedido de aposentadoria condicionado a posterior cassação decorrente da conclusão de processo administrativo por abandono de cargo. Assim, a concessão do benefício ficaria condicionada ao preenchimento dos requisitos legais, à conclusão dos processos administrativos existentes e ao cumprimento da penalidade caso aplicada, não vislumbrando, assim, a predominância do princípio da presunção de inocência.

Há precedente no âmbito do TRF da 2ª Região de se denegar a concessão de aposentadoria, com Processo Administrativo Disciplinar em curso, mesmo extrapolado o prazo estipulado para sua conclusão, à luz da complexidade dos fatos investigados. Tem-se:

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. INTELIGÊNCIA DO

ART. 172, LEI N. 8.112/90. 1. Nos termos do contido no art. 172 da Lei 8.112/90, o servidor que responde a Processo Administrativo Disciplinar - PAD, só poderá se aposentar, voluntariamente, após a conclusão do processo e do cumprimento de eventual penalidade. 2. Verificada a existência de regular instauração de processo disciplinar, deve a Administração aguardar a solução do PAD para posterior análise do pedido de aposentadoria, sob pena de violação ao contido no art. 172 da Lei 8.112/90. 3. Apelo conhecido e desprovido. TRF-2, Relator: Desembargador Federal JOSE ANTONIO LISBOA NEIVA, Data de Julgamento: 11/07/2012, SÉTIMA TURMA ESPECIALIZADA.

Do excerto do voto, depreende-se que o Desembargador Federal José Antônio Lisboa Neiva andou bem ao considerar os fatos que orbitavam o trâmite processual, aptos a justificar a demora para a conclusão do procedimento, entendendo ser prudente o servidor aguardar seu deslinde para que, então, pudesse ter analisado seu pedido de aposentadoria. Veja-se;

Não deve prosperar a alegação de demora injustificada na solução do PAD, considerando a complexibilidade dos fatos investigados e que as Portarias de abertura e reabertura do processo disciplinar foram devidamente motivadas (fls. 139; 160/161; 180), além de se constatar divergências de entendimentos entre a Comissão de Instauração (fls. 164/174) e a Assessoria Jurídica do Órgão (fls. 176/179), fatos estes que justificam a tramitação do processo, inexistindo, pelos elementos constantes dos autos, qualquer ilegalidade.

Nesta linha, pode-se dizer que permitir a aposentadoria de servidor no curso de PAD, ainda que o prazo estipulado na norma tenha sido extrapolado, justifica-se somente se caracterizada a desarrazoabilidade da demora, tornando o ato arbitrário.

3.7 Possibilidade de cassação do benefício de aposentadoria caso servidor respondendo a PAD seja penalizado com pena mais branda que demissão.

Passa-se a analisar a possibilidade de suspensão do pagamento do provento de aposentadoria caso o servidor, no curso do PAD, saia para a inatividade e ao final do processo seja imposta a ele penalidade mais branda do que demissão, como suspensão por exemplo, já que a penalidade suspensiva em face de servidor em atividade importa desconto remuneratório proporcional aos dias de afastamento.

No que tange à possibilidade de aplicação de sanção mais branda do que a demissiva, esta não tem o condão de alcançar o servidor na inatividade, já que grande parte dos Estatutos apenas preveem possibilidade de cassação de aposentadoria como pena a ser imposta após o servidor entrar para a inatividade:

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO. APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA INDEFERIDA POR ESTAR EM CURSO PROCESSO ADMINISTRATIVO. ARTS. 152 E 172 DA LEI Nº 8.112/90. EXCESSO DE PRAZO. SITUAÇÃO PROVADA. IRRELEVÂNCIA DOS MOTIVOS DO ATRASO. APELO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDOS. (...) 4. Argumentos atinentes à impossibilidade de cassação da aposentadoria caso aplicada pena mais branda do que a demissão mostram-se meramente especulativos, por calcados em presunção de culpa que não se coaduna com a ordem constitucional e o ordenamento jurídico.

5. Apelo e remessa oficial improvidos.

TRF-3 - AMS: 85568 SP 97.03.085568-7, Relator: JUIZ CARLOS LOVERRA, Data de Julgamento: 20/09/2007, Data de Publicação: DJU DATA: 13/11/2007 PÁGINA: 540.

Marçal Justen Filho (2006) ensina que a aposentadoria é ato estatal unilateral e complexo que investe o ocupante de cargo público de provimento efetivo na condição de inativo, assegurando-lhe a percepção vitalícia de proventos em valor determinado e produzindo a vacância do cargo público. Logo, diante de tais razões, o pagamento do benefício não pode sofrer solução de continuidade nesses casos.

No tocante às penas administrativas passíveis de aplicação após a conclusão do processo, estas devem ser anotadas nos assentos funcionais do servidor, de modo que no caso de reingresso no serviço público, não estando extinta a punibilidade pelo decurso do tempo, a punição possa ser aplicada.

Não obstante ser pacífico tal entendimento nos tribunais, de se destacar que há precedente minoritário na jurisprudência, como no caso do julgado da lavra do Tribunal de Justiça do Ceará afrente destacado.

No acórdão da autoria do Desembargador José Mário dos Martins Coelho, entendeu-se que, apesar do servidor público estar na inatividade ao tempo da conclusão do PAD, o qual concluiu pela aplicação da penalidade de suspensão por 90 (noventa) dias, deveria haver a conversão da sanção em multa, na base de 50% (cinquenta por cento) por dia de vencimento.

Entendeu por ser indevida a aposentadoria, já que a norma estatutária daquele Estado veda a concessão do benefício a servidor respondendo Procedimento Administrativo.

Sustentou o julgador que a finalidade da norma jurídica é, justamente, evitar que servidores que estão respondendo a PAD e que possuam tempo de serviço suficiente para requerer a aposentadoria voluntária, usem de tal artifício para não se sujeitarem às penalidades que a conclusão do Processo possa lhe resultar. Veja-se, então:

MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. SERVIDOR DO ESTADO DO CEARÁ. APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 183, II DA LEI 9.826/74 QUE DETERMINA O SOBRESTAMENTO DO PLEITO DE APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA QUANDO EXISTENTE PROCESSO ADMI-

NISTRATIVO DISCIPLINAR EM FACE DO SERVIDOR. DENEGAÇÃO DA ORDEM.

1. O inciso II do art. 183 da Lei 9.826/74 prevê o sobrestamento do processo de aposentadoria voluntária quando existir processo administrativo disciplinar instaurado em face do Servidor.

2. Possibilidade de aplicação do art. 198 da Lei 9.826/74 que determina que a penalidade de suspensão poderá ser convertida em multa, na base de 50% (cinquenta por cento) por dia de vencimento, quando o Servidor indevidamente se aposentou ainda quando respondia processo administrativo disciplinar.

3. Segurança denegada.

TJ-CE - MS: 4675925720008060000 CE 467592-57.2000.8.06.0000/0, Relator: Des. JOSÉ MÁRIO DOS MARTINS COELHO, TRIBUNAL PLENO, Fortaleza (CE), julgado em 10/12/2009.

4. Considerações finais

Ainda que haja, nos diversos estatutos que disciplinam o regime jurídico dos servidores públicos, previsão de concessão de aposentadoria a servidor apenas após a conclusão de processo administrativo disciplinar e do devido cumprimento da penalidade, acaso aplicada, tal dispositivo tem de ser compreendido à luz de outros fatores, dentre os quais destaco o cumprimento do prazo estipulado pela norma para conclusão do procedimento disciplinar, bem como a complexidade do caso submetido ao crivo da autoridade julgadora.

Isso porque, em situações menos complexas, não justifica a demora da Administração em proceder a instauração, condução da instrução probatória e proferir decisão de mérito acerca da lide administrativa. Nestes casos, o servidor deverá aguardar o julgamento do feito dentro do prazo previsto na norma que, se desrespeitado, não poderá impedir-lhe de sair para inatividade.

Contudo, ainda que o prazo para conclusão dos trabalhos da Comissão Processante seja extrapolado, deverá ser levado em consideração, em situações especiais, a complexidade da questão submetida ao crivo da autoridade competente antes de se considerar pela ilegalidade da decisão de sobrestamento do pedido de aposentadoria, na medida em que determinadas demandas podem ocasionar a extrapolação do prazo para a finalização do procedimento disciplinar.

A mera duração do processo administrativo disciplinar superior ao prazo legal não é motivo suficiente para tornar o procedimento ilegal e, conseqüentemente, do ato que suspende o deferimento da aposentadoria até o julgamento definitivo da autoridade responsável.

Entendemos que permitir a aposentadoria de servidor no curso de PAD, ainda que o prazo estipulado na norma tenha sido extrapolado, justifica-se somente se caracterizada a desarrazoabilidade da demora, o que torna o ato descabido.

Referências bibliográficas

BRASIL. **Constituição (1988)**: Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 2010.

_____. Controladoria-Geral da União. Comissão de Coordenação de Correição. **Enunciado nº 2**, de 4 de maio de 2011. Brasília: CGU, 2013.

_____. **Lei Federal nº 8.112**, de 11 de dezembro de 1990 (regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais.). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 19/04/1991.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1376017 CE 2013/0084447-5**, Relator: Ministro SÉRGIO KUKI-NA, Data de Publicação: DJ 18/05/2015

_____. Tribunal Regional Federal 2ª Região. **REEX: 200951010154529**, Relator: Desembargador Federal MARCUS ABRAHAM, Data de Julgamento: 01/07/2014, QUINTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: 17/07/2014.

_____. Tribunal Regional Federal 5.ª Região. **REO 00056077920114058100**, Terceira Turma, Rel. Desembargador Federal Geraldo Apoliano, j. 21/03/2013, DJE 04/04/2013.

_____. Tribunal Regional Federal 2ª Região. **REEX: 200951010154529**, Relator: Desembargador Federal MARCUS ABRAHAM, Data de Julgamento: 01/07/2014, QUINTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: 17/07/2014.

_____. Tribunal Regional Federal 2ª Região. **AC 201151010036450**, Relator: Desembargador Federal JOSE ANTONIO LISBOA NEIVA, Data de Julgamento: 11/07/2012, SÉTIMA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: 23/07/2012.

_____. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **AMS: 85568 SP 97.03.085568-7**, Relator: JUIZ CARLOS LOVERRA, Data de Julgamento: 20/09/2007, Data de Publicação: DJU DATA:13/11/2007.

CEARÁ. Tribunal de Justiça. **MS: 4675925720008060000 CE 467592-57.2000.8.06.0000/0**, Relator: Des. JOSÉ MÁRIO DOS MARTINS COELHO, TRIBUNAL PLENO, Fortaleza (CE), julgado em 10/12/2009.

COSTA, José Armando da. **Direito disciplinar**: temas substantivos e processuais. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. Ed. São Paulo: Atlas, 2014 [27ª ed]

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça. **APC: 20100112073496 DF 0065662-87.2010.8.07.0001**, Relator: J.J. COSTA CARVALHO, 2ª Turma Cível, Data de Julgamento: 05/06/2013.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo Disciplinar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009 [21ª ed]

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 8ª Ed. Salvador: Juspodvim, 2011.

_____. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. Salvador: Juspodvim, 2015 [12ª ed].

MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 42.758 de 17/07/2002**: Regulamenta disposições da Lei Complementar Nº 64, de 25 de março de 2002, que institui o regime próprio de previdência e assistência social dos servidores públicos do Estado de Minas Gerais. Diário Oficial do Estado, Belo Horizonte, MG, 18/07/2002.

_____. **Lei Complementar nº 64 de 25/03/2002**: Institui o regime próprio de previdência e assistência social dos servidores públicos do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Diário Oficial do Estado, Belo Horizonte, MG, 26/03/2002.

_____. **Lei nº 869 de 05/07/1952**: Dispões sobre o estatuto dos funcionários civis do Estado de Minas Gerais. Diário Oficial do Estado, Belo Horizonte, MG, 06/07/1952.

_____. Tribunal de Justiça. **APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.105570-5/001**, Relator: Caetano Levi Lopes, Data de Julgamento: 21/05/2013, Câmaras Cíveis / 2ª CÂMARA CÍVEL.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Complementar nº 10.098**, de 03 de fevereiro de 1994 (Estatuto e regime jurídico único dos servidores públicos civis do Estado do Rio Grande do Sul). Diário Oficial do Estado, Porto Alegre, RS, 04/02, 1994.

_____. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível Nº 70018809269**, Quarta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Araken de Assis, Julgado em 11/04/2007.

RIGOLIN. Ivan Barbosa. **A absurda pena da cassação de aposentadoria por falta antiga, punível com demissão**. Belo Horizonte, Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Ed. Nº 3 de 2007, ano XXV, 2007. Disponível em http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2007/03/-sumario?next=2. Acesso em 17/10/2015.

SÃO PAULO. **Lei Complementar nº. 207**, de 05 de janeiro de 1979 (Lei Orgânica da Polícia do Estado de São Paulo). Diário Oficial do Estado, São Paulo, SP, 06/01/1979.

_____. Tribunal de Justiça SP. **MS: 21357574420148260000 SP 2135757-44.2014.8.26.0000**, Relator: Xavier de Aquino, Data de Julgamento: 25/02/2015, Órgão Especial, Data de Publicação: 03/03/2015.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar nº 491**, de 20 de janeiro de 2010 (Estatuto Jurídico Disciplinar no âmbito da Administração Direta e Indireta do Estado de Santa Catarina). Diário Oficial do Estado. Florianópolis, SC, 20/01/2010.

_____ Tribunal de Justiça. **MS 20120822245 SC 2012.082224-5**, Relator: Jorge Luiz de Borba, Data de Julgamento: 05/08/2013, Primeira Câmara de Direito Público Julgado.

Da Abertura de Processo Administrativo Disciplinar pela Administração Pública contra Ex-Servidor Público Federal e Atual Agente Político – Uma Analogia com as Prerrogativas dos Parlamentares*

On the Opening of Disciplinary Administrative Procedure by the Public Administration against Former Civil Servant and Current Political Agent - An Analogy with the Privileges of Parliamentarians

Vinicius de Carvalho Madeira**

Resumo

O presente artigo examina a possibilidade de abertura de processo administrativo disciplinar, e punição administrativa, de ocupantes de cargos de natureza política, em relação a irregularidades praticadas ao tempo em que eram servidores públicos comuns. Busca-se demonstrar no artigo que, se nem as prerrogativas constitucionais dos parlamentares (imunidades materiais e formais e privilégio de foro) os eximem de responderem a processos por crimes comuns e ilícitos civis, tampouco se cogita, à falta de legislação específica, de óbices à persecução administrativa por ilícitos disciplinares destes agentes.

Palavras-chaves: Processo Administrativo Disciplinar; Agente Político.

Abstract

This article examines the possibility of opening the disciplinary administrative procedure, and administrative punishment, against occupants of political positions related to irregularities committed at the time they were common civil servants. It is quite evident in the article that, not only the constitutional prerogatives of parliamentarians (material and formal immunities and jurisdiction privilege) do not exempt them from answering process for common crimes and tort, but also there's no rationale, for lack of specific legislation, for preventing the prosecution for disciplinary offenses by these agents.

Keywords: Disciplinary Administrative Procedure; Political Agent

* Artigo enviado em 19/02/2015 e aceito em 08/12/2015.

** Procurador Federal da AGU. Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Coimbra/Portugal. Professor de Direito Constitucional da UDF, Brasília. Coordenador-Geral de Processos Judiciais e Disciplinares da Assessoria Jurídica da Controladoria-Geral da União.

I. Introdução

O presente trabalho tem o objetivo de tentar encontrar uma solução jurídica para a questão da possibilidade ou não de abertura de Processo Administrativo Disciplinar - PAD contra ex-servidor (ou servidor afastado) que passa a ocupar cargo político. A questão não encontra resposta literal na legislação brasileira nem na doutrina ou jurisprudência (as quais, aliás, são omissas quanto ao tema), apesar de ser uma hipótese fática bastante viável de acontecer. Não é raro que um servidor público – ocupante de cargo em comissão ou efetivo – pratique irregularidades no exercício de cargo público e, antes de ser processado administrativamente pela Entidade Pública onde trabalha, assume, por exemplo, cargo de deputado federal ou secretário de estado.

Estes cargos conferem algumas prerrogativas e imunidades a seus detentores, e algumas deles têm até assento constitucional. Contudo, fazendo um estudo sistemático da Constituição e da legislação de regência, com a ajuda da analogia, tentaremos encontrar uma solução jurídica que resolva a dúvida sobre se este indivíduo pode ou não ser processado disciplinarmente pela entidade pública na qual os ilícitos foram praticados, independentemente de sua condição atual de agente político, vinculado, muitas vezes, a outro Poder.

2. Da Inaplicabilidade do Parecer AGU/GQ 35

A questão, então, diz respeito à possibilidade de apuração em processo administrativo disciplinar da conduta de servidores que, após a prática de possíveis irregularidades, passaram a ocupar cargos de natureza política, como o de Deputado Federal e Secretário de Estado.

Preambularmente, deve-se deixar claro que a Advocacia-Geral da União institucionalmente nunca se pronunciou sobre o caso de servidores que *tendo praticado possíveis ilícitos no **exercício do cargo***, passaram posteriormente a ocupar temporariamente cargo político (de natureza especial). Há uma conhecida manifestação da AGU que diz apenas, e laconicamente, que os titulares de cargos de Ministro de Estado, por não se submeterem ao regime jurídico único (Lei 8.112/90), respondem por seus atos somente de acordo com a legislação penal e a Lei de Improbidade Administrativa, ou seja, na esfera judicial; não havendo que se falar em apuração disciplinar na esfera administrativa. É o que ressaltou o item 4 do Parecer AGU/GQ 35, vinculante:

4. A Lei nº 8.112, de 1990, comina a aplicação de penalidade a quem incorre em ilícito administrativo, na condição de servidor público, assim entendido a pessoa legalmente investida em cargo público, de provimento efetivo ou em comissão, nos termos dos arts. 2º e 3º. Essa responsabilidade de que provém a apenação do servidor não alcança os titulares de cargos de natureza especial, providos em caráter precário e transitório, eis que falta a

previsão legal da punição. Os titulares dos cargos de Ministro de Estado (cargo de natureza especial) se excluem da viabilidade legal de responsabilização administrativa, pois não os submete a positividade do regime jurídico dos servidores públicos federais aos deveres funcionais, cuja inobservância acarreta a penalidade administrativa.

Destarte, se o titular de cargo político (que o parecer chama de cargo de natureza especial) praticou a irregularidade no exercício do cargo político, ele não responderá nos termos da Lei 8.112/90 (administrativamente) por falta de previsão legal. Cabendo a responsabilização apenas civil e criminal pelas vias judiciais e não disciplinar.

Mas o problema que temos agora diz respeito ao agente político que, **tendo sido, ou sendo também um servidor público**, praticou, no exercício desse cargo, infrações qualificadas como ilícito disciplinar.

Neste caso, ele, quando da prática dos fatos ilícitos disciplinares, era um servidor público, ocupante de cargo público (e não político), nos termos dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 8.112/90. Portanto, se hipoteticamente a Administração Pública tivesse condições de, no dia seguinte à prática dos fatos ilícitos disciplinares, abrir, apurar e julgar um PAD, certamente o faria e condenaria o servidor que somente depois se tornaria um agente político.

Assim, não há dúvidas de que o Parecer Vinculante AGU/GQ-35 não trata do assunto em tela e qualquer solução que venha a ser adotada em relação à presente questão não estará descumprindo nenhum parecer vinculante do Advogado-Geral da União.

3. Da Abrangência Subjetiva dos Processos Disciplinares

O deslinde da presente questão exige que iniciemos a análise lembrando o tema da abrangência subjetiva do processo administrativo disciplinar e os conceitos de cargo público e de cargo político.

Por abrangência subjetiva entenda-se quem pode vir a ser condenado por um processo disciplinar, ou seja, refere-se ao alcance do PAD, ao alcance do Poder Disciplinar.

Para responder a esta indagação é preciso ir ao art. 148 da Lei 8.112/90:

*Art. 148. O processo disciplinar é o instrumento destinado a apurar **responsabilidade de servidor** por infração praticada no exercício de suas atribuições, ou que tenha relação com as atribuições do cargo em que se encontra investido.*

Logo, o processo disciplinar alcança, apenas e tão somente, **servidores públicos** e, mesmo assim, desde que a infração tenha a ver com as atribuições do cargo (Costa, 2005, p. 123). Quem não é servidor público pode ser condenado num processo civil ou penal, ou mesmo no âmbito de um processo disciplinar regido por regras internas de empresas públicas ou de economia mista. Mas o processo administrativo, a rigor, só alcança aqueles que forem considerados *servidores públicos*. Nem mesmo os *empregados públicos* (celetistas concursados de empresas públicas e de sociedades de economia mista) podem ser tecnicamente chamados de *servidores públicos*, pois servidores públicos são apenas aqueles agentes públicos *que ocupam cargo público de provimento em caráter efetivo, que pressupõe prévia aprovação em concurso público, ou de provimento em comissão* (Furtado, 2010, p. 917).

Mas é preciso especificar melhor quem são os servidores públicos.

Servidores Públicos, na conceituação José dos Santos Carvalho Filho, são “todos os agentes que, exercendo com caráter de permanência uma função pública em decorrência de relação de trabalho, integram o quadro funcional das pessoas federativas, das autarquias e das fundações públicas de natureza autárquica” (2009, pp. 642-/643).

Na Lei que instituiu o regime jurídico único (estatuto) dos servidores públicos civis federais (Lei 8.112/90), o conceito de servidor está no seu art. 2º, que assim estabelece: “Art. 2º. Para os efeitos desta Lei, servidor é a pessoa legalmente investida em cargo público”.

Então, quem exerce um *cargo público* é um servidor e pode responder e ser condenado por meio de um processo disciplinar.

Cargo Público, por sua vez, é o conjunto de atribuições e responsabilidades previstas na estrutura organizacional de um determinado órgão e que devem ser cometidas, unicamente por lei, a um servidor público (art. 3º da Lei 8.112/90: “Cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades previstas na estrutura organizacional que devem ser cometidas a um servidor”). O parágrafo único deste art. 3º da Lei 8.112/90 prevê que o provimento do cargo público poderá se dar em caráter **efetivo** ou em **comissão**.

Daí decorrer que o servidor público é todo aquele que exerce um cargo público em caráter efetivo ou em comissão. Ou seja, não será considerado servidor somente aquele que ocupa um cargo efetivo, mas também aqueles que, mesmo sem terem vínculo efetivo e estável com a administração pública, foram nomeados para um daqueles cargos denominados “em comissão”. São cargos em comissão, v. g., os DASs I a 6. A lei considera que a pessoa que ocupa apenas um *cargo em comissão* sem vínculo efetivo ocupa um cargo público e, como consequência, também poderá responder e ser condenado por meio do processo administrativo disciplinar.

Destaque-se, que estamos a falar da espécie servidor público e não do gênero agentes públicos. Segundo Furtado (2010, p. 914) os agentes públicos podem ser: agentes políticos, servidores públicos, empregados públi-

cos, servidores temporários, agentes delegados, agentes honoríficos e militares. Que fique claro que somente a espécie servidor público irá responder ao processo administrativo disciplinar previsto na Lei 8.112/90. Os demais poderão responder a outros tipos de procedimentos disciplinares, mas não ao da Lei 8.112/90, o qual, no máximo, será utilizado como parâmetro analógico em algumas hipóteses em que for omissa a norma de regência que regula o processo disciplinar que pode ser aberto contra os demais agentes públicos.

Como estamos cuidando de uma Lei Federal que estabeleceu o estatuto dos servidores públicos federais, obviamente ficam de fora os servidores dos Estados e dos Municípios. Muitos Estados e Municípios têm servidores estatutários e para tanto adotaram leis de regulação semelhantes à Lei 8.112/90. Mas isto não quer dizer que estes servidores estaduais ou municipais terão que responder a processos disciplinares iguais aos da Lei 8.112/90 nem que a Administração Pública Federal poderá necessariamente abrir processos disciplinares contra servidores estaduais que praticaram alguma irregularidade no exercício de suas respectivas funções estaduais. Cada ente federado somente poderá atuar contra seus próprios servidores. Se a Lei estadual ou municipal for uma cópia da Lei 8.112/90, provavelmente o processo contra seus respectivos servidores será idêntico ao dos servidores federais, mas aqui analisaremos apenas a situação dos servidores federais.

É interessante notar que o mero ocupante de cargo em comissão deve responder a processo disciplinar por ato praticado no exercício desse cargo, mesmo que no momento da abertura do processo ele já tenha pedido exoneração ou sido exonerado. É que a exoneração não é uma pena, não fica registrada nos assentamentos funcionais nem tem efeito nenhum na vida funcional do cidadão, ainda que ele tenha sido, na prática, “mandado embora” – já que não tem estabilidade nem cargo efetivo – pelo seu chefe imediato. Sendo assim, se ele praticou um ilícito disciplinar e merece uma pena, ele não pode ficar impune porque já se encontra exonerado. A Lei 8.112/90 prevê no seu art. 127, inciso V, a *destituição de cargo em comissão*, que é uma **pena** que fica registrada nos assentamentos funcionais, aplicável aos não ocupantes de cargo efetivo, nos casos em que seria aplicável a pena de demissão ou de suspensão se eles fossem efetivos. Assim, aplicada a pena de destituição de cargo em comissão ao ainda ocupante do cargo em comissão, ou, convertida a exoneração do que já se exonerou, em destituição de cargo em comissão, a pessoa condenada poderá, em alguns casos, ficar impedida de retornar ao serviço público para sempre ou por cinco anos (art. 137 da Lei 8.112/90). **Portanto, existem vários efeitos práticos de uma condenação aplicada mesmo em relação a um indivíduo que não é mais servidor público** (Madeira, 2008, *passim*).

Noutro giro, os **agentes políticos**, parafraseando a precisa lição de um dos maiores administrativistas brasileiros, o saudoso Hely Lopes Meirelles (1990, p. 67), são os componentes do governo nos primeiros escalões, investidos em cargos, funções, mandatos ou comissões, por nomeação, designação ou delegação para o exercício de atribuições constitucionais. Esses agentes atuam com plena liberdade funcional, desempenhando suas atribuições com prerrogativas e responsabilidades próprias, estabelecidas na Constituição e em leis especiais.

Carvalho Filho conceitua os agentes políticos como:

Aqueles aos quais incumbe a execução das diretrizes traçadas pelo Poder Público. São estes agentes que desenham os destinos fundamentais do Estado e que criam as estratégias políticas por eles consideradas necessárias e convenientes para que o Estado atinja os seus fins. Logo, não se sujeitam às regras comuns aplicáveis aos servidores públicos em geral (Carvalho Filho, 2009, p. 638).

Furtado ensina que:

Agentes políticos se caracterizam pelo exercício das atividades estatais básicas (de administrar, legislar ou julgar) e pela sujeição a regime jurídico diferenciado que lhes assegure independência funcional (Furtado, 2010, p. 914).

Ao assumir o mandato, nos termos do art. 94 da Lei 8.112/90, o servidor que se torna agente político passa a se sujeitar ao regime jurídico próprio dos parlamentares e demais ocupantes de cargos políticos, com todas as prerrogativas constitucionais e, portanto, seus atos **durante o exercício do cargo político** não mais serão sujeitos às regras da Lei 8.112/90.

Do que foi exposto acima, percebe-se que o processo disciplinar previsto pela Lei 8.112/90 pode alcançar apenas o servidor público federal estatutário ocupante de cargo público efetivo (provido após concurso ou pelas formas legais previstas antes da Constituição de 1988) ou ocupantes de cargo em comissão. Mas o processo disciplinar também pode alcançar os ex-servidores públicos (efetivos ou não, licenciados ou desligados definitivamente) por atos praticados durante o exercício dos cargos públicos.

4. Da Hipótese do Servidor Público que Pratica Ilícito Disciplinar e Somente Depois Assume Cargo Político

A questão que nos interessa, contudo, diz respeito ao servidor público ocupante de cargo público, ou que ocupou cargo público por um período, e que assume posteriormente cargo político. Não há dúvidas de que ele não responderá a PAD por ilícitos disciplinares praticados no exercício do **cargo político**, mas e aqueles ilícitos praticados no exercício do **cargo público**? O fato de ele ocupar agora um cargo político o exime de responsabilidade disciplinar por fatos passados, ou tal responsabilização terá que aguardar a sua saída do cargo político? São estas as dúvidas que ora se tenta responder e que não foram objeto de análise pelo famoso Parecer AGU/GQ-35, acima mencionado.

Para responder à aludida questão, partiremos da premissa de que *interpretação* e *aplicação* são indissociáveis, e para extrair do texto legal a norma que dele ressaí é preciso sempre um trabalho de interpretação visando à aplicação da norma na realidade fática em que ela se insere. Sabemos que a melhor e mais moderna doutrina sobre interpretação jurídica sustenta que o Direito deve ser interpretado somente no caso concreto (cf. Grau, 2013, *passim*). E é o que faremos aqui.

4.1 Análise da situação funcional do servidor afastado para exercício de mandato político

Para começar a responder a essas perguntas cumpre analisar a situação do servidor afastado de suas funções e como fica, nesta hipótese, sua situação jurídica.

Ora, durante os períodos de férias, licenças e outros afastamentos, o servidor público **mantém o vínculo funcional com a Administração Pública**, ainda que esta tenha deixado temporariamente de remunerá-lo. Tanto é verdade que estes servidores mantêm o cargo, contam tempo de serviço, contribuem à previdência social e podem retornar ao exercício do cargo público efetivo quando bem entenderem.

O art. 94 c/c o art. 102 da Lei 8.112/90 bem demonstram isso ao conferirem, ao político que se afasta do cargo público efetivo, várias vantagens vitalícias do cargo de servidor:

Art. 94. Ao servidor investido em mandato eletivo aplicam-se as seguintes disposições:

I - tratando-se de mandato federal, estadual ou distrital, ficará afastado do cargo;

II - investido no mandato de Prefeito, será afastado do cargo, sendo-lhe facultado optar pela sua remuneração;

III - investido no mandato de vereador:

a) havendo compatibilidade de horário, perceberá as vantagens de seu cargo, sem prejuízo da remuneração do cargo eletivo;

b) não havendo compatibilidade de horário, será afastado do cargo, sendo-lhe facultado optar pela sua remuneração.

§ 1º No caso de afastamento do cargo, o servidor contribuirá para a seguridade social como se em exercício estivesse.

§ 2º O servidor investido em mandato eletivo ou classista não poderá ser removido ou redistribuído de ofício para localidade diversa daquela onde exerce o mandato.

Art. 102. Além das ausências ao serviço previstas no art. 97, são considerados como de efetivo exercício os afastamentos em virtude de:

(...)

III - exercício de cargo ou função de governo ou administração, em qualquer parte do território nacional, por nomeação do Presidente da República;

(...)

V - desempenho de mandato eletivo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, exceto para promoção por merecimento;

(...).

Percebe-se, portanto, que, a princípio, mesmo o servidor público que assume cargos políticos não perde o vínculo com seu cargo público.

A par da análise feita até aqui, devemos estudar a situação específica do agente político. Conforme ensina o Manual de Processo Disciplinar da Controladoria-Geral da União – CGU-PR

Os agentes políticos são os titulares de cargos estruturais à organização política do País, constituem-se nos formadores de vontade superior do Estado. Nesta categoria, incluem-se os Chefes de Poder Executivo (Presidente da República, Governadores, Prefeitos e respectivos vices) e membros do Poder Legislativo (Senadores, Deputados e Vereadores), além de Diplomatas, Ministros de Estado e de Secretários nas Unidades da Federação (CGU, 2015, p.36).

Infelizmente, assim como a doutrina, o manual da CGU acima citado apenas afirma que estas pessoas – dentre as quais, a propósito, não se incluem os Secretários-Executivos dos Ministérios – respondem por seus atos no exercício dos cargos políticos somente nas esferas judiciais por crimes de responsabilidade ou improbidade administrativa. Alguma doutrina ainda se arvora a sustentar que eles também respondem a processo administrativo parlamentar por falta de decoro (Dias e De Laurentiis, p. 17), mas é só. O manual citado e a doutrina – o que nos impede até de buscar opiniões sobre o tema, pois elas não existem na doutrina – não se arriscam, contudo, a responder à questão que ora nos aflige: o atual agente político pode se eximir de responder a PAD por atos praticados anteriormente no exercício de um cargo público comum?

4.2 Conclusões decorrentes da análise da situação funcional do servidor afastado para exercício de mandato político

As considerações feitas até aqui, apesar de não responderem definitivamente e com segurança ao problema aventado, dá algumas pistas.

Primeiro, o fato de que o servidor não perde o vínculo nem os direitos do cargo público enquanto estiver ocupando cargo político, enseja a compreensão de que, se ainda há vínculo, ele pode sim responder por fatos praticados no exercício de um cargo em relação ao qual ainda mantém um vínculo estatutário.

Esta conclusão decorre da própria Lei 8.112/90, quando prevê no parágrafo único do seu art. 135 que a

exoneração a pedido de servidor não efetivo será convertida em destituição de cargo em comissão; e quando prevê no seu art. 134 a possibilidade de um servidor já aposentado (desvinculado, portanto, do serviço público) ter a sua aposentadoria cassada após processo disciplinar por fatos praticados durante o exercício do cargo. Ora, se até o ex-servidor que já perdeu o vínculo pode responder a PAD, por que o licenciado para cumprir mandato político também não poderia?

Neste mesmo sentido navega a Controladoria-Geral da União. Inclusive com publicação de Enunciado que defende que o servidor que perdeu o vínculo com o serviço público, mas que praticou ilícitos ao tempo que estava vinculado, poderá responder a processo disciplinar.

Enunciado CGU n.º 02 (publicado no DOU de 05/05/2011, Seção 01, pag. 22)

Ex-servidor. Apuração.

*A aposentadoria, a demissão, a **exoneração de cargo efetivo** ou em comissão e a destituição do cargo em comissão **não obstem a instauração de procedimento disciplinar** visando à apuração de irregularidade verificada quando do exercício da função ou cargo público.*

A Advocacia-Geral da União (AGU), também se manifestou nesta direção no Parecer-AGU nº GM-1, de 15 de março de 2000, vinculante, ao apontar a manutenção do processo e do regime disciplinar inclusive nos casos de desvinculação do serviço público depois do cometimento da falta funcional:

Ementa: Não é impeditivo da apuração de irregularidade verificada na Administração Federal e de sua autoria o fato de os principais envolvidos terem se desvinculado do serviço público, anteriormente à instauração do processo disciplinar. (...)

9. Impõe-se a apuração se o ilícito ocorre 'no serviço público', poder-dever de que a autoridade administrativa não pode esquivar-se sob a alegação de que os possíveis autores não mais se encontram investidos nos cargos em razão dos quais perpetraram as infrações (...).

17. Embora a penalidade constitua o corolário da responsabilidade administrativa, a inviabilidade jurídica da atuação punitiva do Estado, advinda do fato de alguns dos envolvidos nas transgressões haverem se desligado do serviço público, não é de molde a obstar a apuração e a determinação de autoria no tocante a todos os envolvidos, inclusive em se considerando o plausível envolvimento de servidores federais, bem assim o julgamento do processo, com a conseqüente anotação da prática do ilícito nas pastas de assentamentos funcionais, por isso que, em derivação dessa medida: (...)

c) no caso de reingresso e não ter-se extinguido a punibilidade, por força do decurso do tempo (prescrição), o servidor pode vir a ser punido pelas faltas investigadas no processo objeto do julgamento ou considerado reincidente (...).

Sobre o assunto, destaque-se decisão do Superior Tribunal de Justiça no seguinte julgado:

Ementa: Mandado de segurança. Administrativo. Ministro dos Transportes. Ex-servidores do DNER. Procedimento administrativo. Apuração das irregularidades possivelmente cometidas quando no exercício das respectivas funções. Possibilidade. Ausência do alegado direito líquido e certo. Não se vislumbra o alegado direito líquido e certo, considerando que a Administração está, no exercício de seu direito, apurando as possíveis irregularidades dos impetrantes, quando no exercício de suas funções. Ordem denegada.

(BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. MS no 9.497. Relator: Ministro José Arnaldo da Fonseca, Data de Julgamento: 10.03.2004, 3a Seção, Data de Publicação: 18.10.2004).

Portanto, não restam dúvidas de que mesmo o servidor que não está mais vinculado ao serviço público poderá responder pelos atos irregulares praticados no tempo em que exerceu seu *munus* público.

O que importa para justificar uma apuração é se quem a praticou era ou é servidor público e praticou o ilícito disciplinar no exercício do cargo ou a ele relacionado (art. 148 da Lei 8.112/90). Não há relação entre a apuração e o fato de o servidor ter deixado de ser servidor. O que importa é que ele tenha praticado o ilícito **enquanto** servidor público. Logo, a princípio, o agente político também poderia responder ao processo disciplinar, pois a regra é que cabe ao órgão onde os fatos ilícitos foram praticados, instaurar o processo disciplinar para apurar a conduta do servidor que, à época, praticou os fatos, não importando se ele não é mais servidor.

Assim, parece que temos duas indagações que devem ser feitas. Primeiro temos que perscrutar se os sistemas de imunidades e prerrogativas dos agentes políticos são absolutos e incluem até fatos passados que nada têm a ver com o cargo político, ou não. Segundo temos que verificar se o fato de o agente ocupar um cargo político daria a ele o direito de ter o processo disciplinar suspenso enquanto ocupe o cargo político.

5. Da Analogia com as Prerrogativas dos Parlamentares Federais

Infelizmente não temos legislação específica sobre o tema referente à persecução disciplinar dos agentes políticos que praticaram ilícitos disciplinares ao tempo em que eram servidores públicos (ocupantes, portanto, de cargo público). Resta, então, nos socorrermos da analogia.

Como muito bem conceitua Carlos Maximiliano:

A analogia serve-se de elementos de um dispositivo e com o seu auxílio formula preceito novo, quase nada diverso do existente, para resolver hipótese não prevista de modo ex-

plícito, nem implícito, em norma alguma. Assim, a analogia serve para resolver casos não expressos pelas palavras da lei (Maximiliano, 2005, p. 175).

É neste sentido que nos socorreremos da analogia lembrando, também, que não é incomum utilizar regras de direito administrativo para regular outros fatos não regulados expressamente por elas (Mauer, 2006, p. 79). Assim, para tentarmos buscar alguma norma nova jurídica que dê solução para o problema em tela – o qual, definitivamente, não encontra, ainda, solução nem doutrinária nem jurisprudencial – nos utilizaremos dos textos normativos que tratam das **prerrogativas de função dos parlamentares, notadamente das imunidades formais e matérias e do privilégio de foro.**

Seguindo, então, nessa linha argumentativa que busca uma apreciação analógica do problema, podemos continuar tratando, agora, das imunidades parlamentares (materiais e formais) e da prerrogativa de foro, tema que foi posto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seu artigo 53, nos seguintes termos:

Art. 53. Os Deputados e Senadores são invioláveis, civil e penalmente, por quaisquer de suas opiniões, palavras e votos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001)

§ 1º Os Deputados e Senadores, desde a expedição do diploma, serão submetidos a julgamento perante o Supremo Tribunal Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001)

§ 2º Desde a expedição do diploma, os membros do Congresso Nacional não poderão ser presos, salvo em flagrante de crime inafiançável. Nesse caso, os autos serão remetidos dentro de vinte e quatro horas à Casa respectiva, para que, pelo voto da maioria de seus membros, resolva sobre a prisão. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001)

§ 3º Recebida a denúncia contra o Senador ou Deputado, por crime ocorrido após a diplomação, o Supremo Tribunal Federal dará ciência à Casa respectiva, que, por iniciativa de partido político nela representado e pelo voto da maioria de seus membros, poderá, até a decisão final, sustar o andamento da ação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001)

§ 4º O pedido de sustação será apreciado pela Casa respectiva no prazo improrrogável de quarenta e cinco dias do seu recebimento pela Mesa Diretora. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001)

§ 5º A sustação do processo suspende a prescrição, enquanto durar o mandato. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001)

§ 6º Os Deputados e Senadores não serão obrigados a testemunhar sobre informações recebidas ou prestadas em razão do exercício do mandato, nem sobre as pessoas que lhes confiaram ou deles receberam informações. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001)

§ 7º A incorporação às Forças Armadas de Deputados e Senadores, embora militares e

ainda que em tempo de guerra, dependerá de prévia licença da Casa respectiva. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001)

§ 8º As imunidades de Deputados ou Senadores subsistirão durante o estado de sítio, só podendo ser suspensas mediante o voto de dois terços dos membros da Casa respectiva, nos casos de atos praticados fora do recinto do Congresso Nacional, que sejam incompatíveis com a execução da medida. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001) [grifamos].

5.1. Da Imunidade material

Observa-se que o caput do art. 53 da CF traz exclusivamente a previsão da figura da **imunidade material**, qual seja, a irresponsabilidade total em relação a palavras e votos, permitindo a mais ampla liberdade de manifestação ao parlamentar para que ele possa exercer seu mandato com plena liberdade. É uma prerrogativa que impede o processo judicial e administrativo disciplinar, **mas apenas em relação aos votos que emitiu ou palavras que pronunciou em razão do exercício do mandato** (MORAES, Moraes, 2005, pp. 1060-1063). “Sem a comprovada confirmação do nexo de causalidade entre as manifestações políticas e o exercício do mandato legislativo, não há falar na incidência concreta da cláusula que assegura a imunidade parlamentar em seu sentido material” (BULOS, Bulos, 2009, p. 776). Isso ocorre porque não existe o crime (normalmente a calúnia, injúria ou difamação) nem ilícitos civis ou disciplinares. Segundo José Afonso da Silva, “o fato típico deixa de constituir crime, porque a norma constitucional afasta, para a hipótese, a incidência da norma penal” (2014, p. 540).

Mas o detalhe a ser ressaltado é que esta imunidade material está relacionada apenas às manifestações do parlamentar que possam ser definidas como um crime de calúnia, injúria ou difamação ou outros ilícitos criminais, administrativos ou civis eventualmente **decorrentes da função parlamentar**. Crimes e ilícitos civis comuns como improbidade administrativa, corrupção e homicídio não estão imunes da persecução Estatal.

A propósito, como expressamente destaca Kildare Gonçalves Carvalho (2008, p. 994), a imunidade formal (que protege o parlamentar contra a abertura de processo e será vista mais adiante) “não exclui o crime. Ademais ela não é impeditiva da instauração do inquérito policial contra o congressista, **nem possibilita a suspensão do procedimento administrativo**”.

Entendemos, com a doutrina, que a imunidade material abrange tão somente os atos cometidos **após a diplomação**, não incluindo nenhum tipo de infração que tenha ocorrido antes ou após o cumprimento do mandato eletivo. A propósito, Dirley da Cunha Júnior (2014, pp. 832-833) ensina que a imunidade material “pressupõe o exercício do mandato parlamentar e não é absoluta, pois, além de vinculada ao mandato, protege apenas os *pronunciamentos* e demais atos que reflitam o *exercício do direito de opinião* do parlamentar”. Ademais, se o caput do transcrito art. 53 da CF confere as imunidades parlamentares apenas às opiniões, palavras

e votos, é óbvio que uma interpretação teleológica deduzirá que são opiniões, palavras e votos *do parlamentar* e não do cidadão antes de se transformar em agente político.

Ou seja, nada impede a denúncia e o andamento do processo judicial contra o agente político, mesmo por crimes ligados a palavras, se o fato apurado foi anterior ou posterior ao exercício do cargo político.

5.2. Da Imunidade formal

O § 2º do art. 53 da CF, por outro lado, vai tratar da imunidade formal (ou processual), a qual, em qualquer crime (não apenas os de opinião), impede a prisão que não seja em flagrante e permite que a Câmara ou o Senado suspenda o processo criminal. Mas esta imunidade formal só existirá se a respectiva Casa do Congresso Nacional se movimentar em defesa do parlamentar. **A princípio, o processo correrá normalmente, o que mostra que, em crimes comuns, nem mesmo o parlamentar tem o direito de ficar imune ao processo.** Esta imunidade só ocorrerá se houver um complicado procedimento de votação no Congresso que suspenda o processo. Este procedimento está previsto no art. 53, § 3º da CF e determina que somente após a iniciativa de um partido político, com representação na Casa do parlamentar acusado, é que a Câmara ou o Senado poderão, se assim deliberarem pela maioria dos membros da respectiva Casa do Parlamento, determinar ao STF que suspenda o julgamento do processo até o fim do mandato do Parlamentar. Ou seja, a imunidade formal para o processo, isto é, o direito do parlamentar não ser processado criminalmente durante o exercício do mandato, só existirá se, após iniciado o processo, a Casa à qual pertencer o parlamentar determinar, por maioria absoluta, a suspensão do processo. Algo que não seria muito fácil, diante da exposição midiática deste tipo de caso.

E mais, como se vê da leitura deste § 3º do art. 53 da CF, o direito a uma eventual – diríamos até, eventualíssima – suspensão do processo judicial, só existe para crimes praticados **após a diplomação**. Crimes praticados antes não poderão ser suspensos nem por quórum qualificado do Congresso Nacional.

*§ 3º Recebida a denúncia contra o Senador ou Deputado, por crime ocorrido **após a diplomação**, o Supremo Tribunal Federal dará ciência à Casa respectiva, que, por iniciativa de partido político nela representado e pelo voto da maioria de seus membros, **poderá**, até a decisão final, sustar o andamento da ação.*

Cabe destacar ainda, em relação ao § 2º do art. 53 da CF, o qual impede a prisão de parlamentar com mandato, que, se houver decisão judicial transitada em julgado, mesmo sem autorização da Câmara ou Senado, o parlamentar deverá ser preso (INQ 510/DF – STF). Ou seja, por fatos anteriores à diplomação, após responder a processo, o STF já decidiu que o parlamentar não está imune à execução da pena, **mesmo sendo um parlamentar diplomado e no exercício do cargo**.

Assim, com o advento da Emenda Constitucional nº 35/2001, o texto constitucional passou a garantir a imunidade apenas **em relação ao cargo**. Não se fala em imunidade material nem processual em relação a fatos praticados anteriormente à diplomação. Daí concluir a doutrina, unanimemente, que:

Não há mais imunidade processual em relação a crimes praticados antes da diplomação. Diferentemente das regras fixadas para crimes praticados após a diplomação, pela nova sistemática não haverá necessidade de o STF dar ciência à respectiva Casa de ação penal de crime praticado antes da diplomação. Nessas hipóteses, por conseguinte, não poderá, também, a respectiva Casa, por iniciativa de partido político nela representado e pelo voto da maioria de seus membros, sustar o andamento da aludida ação (Lenza, 2012, p. 531). Crimes praticados antes da diplomação: não haverá incidência de qualquer imunidade formal em relação ao processo, podendo o parlamentar ser normalmente processado e julgado pelo Supremo Tribunal Federal, enquanto durar o mandato (Moraes, 2005, p. 1072). Quanto a crimes cometidos por parlamentar antes da diplomação, não há nenhuma imunidade, podendo ele ser processado normalmente como qualquer cidadão” (Dias e Di Laurentiis, p. 12).

Esta é a posição já consolidada pelo Supremo Tribunal Federal desde 2002:

EMENTA: Imunidade parlamentar: abolição da licença prévia pela EC 35/01: aplicabilidade imediata e consequente retomada do curso da prescrição. 1. A licença prévia da sua Casa para a instauração ou a sequência de processo penal contra os membros do Congresso Nacional, como exigida pelo texto originário do art. 53, § 1º, da Constituição configurava condição de procedibilidade, instituto de natureza processual, a qual, enquanto não implementada, representava empecilho ao exercício da jurisdição sobre o fato e acarretava, por conseguinte, a suspensão do curso da prescrição, conforme o primitivo art. 53, § 2º, da Lei Fundamental. 2. Da natureza meramente processual do instituto, resulta que a abolição pela EC 35/01 de tal condicionamento da instauração ou do curso do processo é de aplicabilidade imediata, independentemente da indagação sobre a eficácia temporal das emendas à Constituição: em consequência, desde a publicação da EC 35/01, tornou-se prejudicado o pedido de licença pendente de apreciação pela Câmara competente ou sem efeito a sua denegação, se já deliberada, devendo prosseguir o feito do ponto em que paralisado. 3. Da remoção do empecilho à instauração ou à sequência do processo contra o membro do Congresso nacional, decorre retomar o seu curso, desde a publicação da EC 35/01, a prescrição anteriormente suspensa.

(Inq 1566 QO, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/2002, DJ 22-03-2002 PP-00032 EMENT VOL-02062-01 PP-00068 RTJ VOL-00182-01 PP-00080).

O TRE/GO também já decidiu neste mesmo sentido. Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL PENAL. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE PARLAMENTAR FORMAL, PREVISTA NO ART. 53, § 3º DA CF/88, REDAÇÃO DADA PELA EC 35/2001, AO DEPUTADO ESTADUAL, POR CRIME CONSUMADO ANTES DA DIPLOMAÇÃO NA ATUAL LEGISLATURA. SEM EFEITO OS ATOS DE DELIBERACAO DA ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA PARA A SUSPENSÃO DO PROCESSO; (...)
4) *Tratando-se de imputação de infração penal consumada anteriormente à diplomação e à investidura do mandato representativo atualmente em curso (infração anterior à legislatura de 2007/2010), não mais subsiste finalidade pública a imunidade processual em comento, porque não afeta a liberdade de exercício da atividade parlamentar no mandato em curso; (...)* (TRE/GO, Relator: EULER DE ALMEIDA SILVA JÚNIOR, Data de Julgamento: 27/08/2007, Data de Publicação: DJ - Diário de justiça, Volume 15076, Tomo 01, Data 03/09/2007, Página 153, undefined) (GRIFAMOS)

Ressalte-se, por fim, que a imunidade formal a que o parlamentar faz jus se sua Casa assim entender por bem, simplesmente não pode ser oposta à investigação do fato. Ou seja, não existe hipótese de se alegar imunidade ao inquérito policial, ou outro tipo de investigação legítima, prévios a uma ação judicial. Mesmo antes da Emenda Constitucional nº 35 já era esse o entendimento doutrinário e jurisprudencial, e continua sendo (Dias e Di Laurentiis, p. 13).

Assim, nem na esfera criminal vigora o privilégio absoluto da imunidade formal. Primeiro, não há imunidade absoluta nem para crimes cometidos durante o exercício do mandato. A sustação eventual do processo só ocorrerá se e somente se a respectiva casa do Congresso Nacional, pela maioria de seus membros, decidir sustar o processo que, ressalte-se, não precisa de prévia autorização da Câmara ou Senado para ser investigado pela polícia nem para ser instaurado pelo Judiciário. O segundo ponto a ser destacado é que **o STF já decidiu que crimes cometidos antes da diplomação não terão seu processo suspenso, ainda que este seja o desejo da maioria dos parlamentares. O crime praticado antes da diplomação será apurado normalmente e sempre.**

5.3. Do privilégio de foro

Restando claro, então, que a imunidade formal não implica automático impedimento à tramitação do processo judicial, o único detalhe final que precisa ser dirimido é que, além das imunidades material e formal, ainda existe a **prerrogativa de foro em razão da função**, esta sim uma prerrogativa – que não se confunde com imunidade – que dá ao parlamentar federal o direito de ser julgado, **por qualquer crime, praticado em qualquer tempo, pelo Supremo Tribunal Federal** (e aos Governadores o direito de ser julgado pelo Superior Tribunal de Justiça).

Se o réu for parlamentar no momento da propositura da ação penal, o processo tramitará no STF, pois o privilégio de foro previsto no § 1º do art. 53 deve ser respeitado, **mas**, à exceção da hipótese de sustação do processo pela respectiva Casa do Parlamentar nos casos em que tal sustação for possível, **nada impedirá o andamento regular deste processo. Não se fala mais na impossibilidade da abertura de um processo contra um agente político.** Ela se dará normalmente, apenas o órgão julgador é que poderá variar, mas o processo não ficará obstado nem muito menos o réu poderá se dar ao luxo de se recusar a receber citações e intimações.

Ademais, é muito importante destacar que **este privilégio de foro só se aplica a infrações criminais. Não se estendendo a ilícitos civis e administrativos.** Neste sentido é a lição de Kildere Gonçalves Carvalho (2008, p. 997): “Note-se contudo que esse privilégio de foro só se refere ao processo penal, e não aos ilícitos de outra natureza, como os civis e trabalhistas.

A propósito das intimações, aliás, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a prerrogativa de ser julgado pelo STF não dá ao parlamentar sequer o direito previsto no art. 221 do Código de Processo Penal de ser inquerido em dia e hora ajustado entre ele e o juiz. Pois o STF entendeu que tal dispositivo da lei penal somente se aplica às autoridades que forem testemunhas ou vítimas, nunca às autoridades que sejam réus (Inq 2.839, Rel. Min. Celso de Mello, decisão monocrática de 11.09.2009; AP 421-QO, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJE de 4.2.2011).

Em relação a esse privilégio (ou prerrogativa) de foro, o Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941) estabelece, em seus artigos 69, inciso VII, e 84 ao 87, o seguinte:

Art. 69. Determinará a competência jurisdicional:

(...)

VII - a prerrogativa de função

Art. 84. A competência pela prerrogativa de função é do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal, relativamente às pessoas que devam responder perante eles por crimes comuns e de responsabilidade. (Redação dada pela Lei nº 10.628, de 24.12.2002)

Art. 85. Nos processos por crime contra a honra, em que forem querelantes as pessoas que a Constituição sujeita à jurisdição do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais de Apelação, àquele ou a estes caberá o julgamento, quando oposta e admitida a exceção da verdade.

Art. 86. Ao Supremo Tribunal Federal competirá, privativamente, processar e julgar:

I - os seus ministros, nos crimes comuns;

II - os ministros de Estado, salvo nos crimes conexos com os do Presidente da República;

III - o procurador-geral da República, os desembargadores dos Tribunais de Apelação, os ministros do Tribunal de Contas e os embaixadores e ministros diplomáticos, nos crimes comuns e de responsabilidade.

Art. 87. Competirá, originariamente, aos Tribunais de Apelação o julgamento dos governadores ou interventores nos Estados ou Territórios, e prefeito do Distrito Federal, seus respectivos secretários e chefes de Polícia, juízes de instância inferior e órgãos do Ministério Público. (GRIFAMOS)

Essa competência é uma exceção à regra geral e se limita ao período em que o indiciado, acusado ou réu estiverem exercendo cargo ou mandato eletivo. Assim, o foro especial é garantido apenas enquanto o agente político estiver no desempenho das atribuições do cargo para o qual foi eleito. **Vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal, após o cancelamento da Súmula 394, passou a entender que a prerrogativa de foro não mais alcança aqueles que deixem o exercício do mandato.**

Acrescentamos que o foro especial por prerrogativa de função, também denominado competência originária *ratione personae* (em razão da pessoa), atribui a certos órgãos superiores de jurisdição a competência para processar e julgar os parlamentares pela prática de determinados crimes (comuns e de responsabilidade). Essa competência está assim delineada no ordenamento jurídico brasileiro: a) deputados e senadores – serão julgados e processados pelo STF; b) deputados estaduais e vereadores – serão processados e julgados pelo Tribunal de Justiça estadual.

É importante deixar claro que a prerrogativa de foro é um privilégio que tem por objetivo garantir o exercício do cargo ou do mandato, e não proteger quem o exerce, acobertando condutas delituosas de representantes do povo no parlamento brasileiro. Daí não se aproveitar a quem já cumpriu o seu mandato, pois neste momento ele se torna um cidadão comum.

Cabe aqui transcrever interessante texto de Carmen Lúcia Antunes Rocha (2005, p. 197):

A Administração Pública, considerada um aparelhamento regularmente constituído pelo Estado para satisfazer o bem comum na realização de seus serviços, deve cuidar para que seja realçada, em sua atuação, a compreensão de que o Estado é a síntese de todos. Defeso, portanto, tratamento privilegiado ou discriminatório aos destinatários de seus atos.

Por tal razão, as normas que tratam do assunto não podem ser interpretadas de forma ampliativa. Afinal, em nosso Ordenamento Jurídico, todos os cidadãos comuns devem ter tratamentos equivalentes. Eis o entendimento jurisprudencial sobre o assunto:

EMENTA: 1. Agravo regimental em Inquérito. (...) 3. A agravante sustenta a competência do STF para processar e julgar o feito, em face do art. 84 do CPP e seus parágrafos, assinalarem que a ex-autoridade, por ato praticado no ofício, mantém a prerrogativa de foro. Afirma, ainda, que o investigado aposentou-se antes da perda do mandato parlamentar, devendo-se, em analogia ao tratamento conferido aos juízes e promotores aposentados,

manter a prerrogativa de foro. (...) 6. Com a perda do mandato eletivo pelo investigado, querelado ou denunciado, cessa a competência penal originária desta Corte para apreciar e julgar autoridades dotadas de prerrogativa de foro ou de função. (...) (GRIFAMOS) (Inq 2105 AgR, Relator(a): Min. GILMARMENDES, Tribunal Pleno, julgado em 31/10/2007, DJe-142 DIVULG 13-11-2007 PUBLIC 14-11-2007 DJ 14-11-2007 PP-00040 EMENT VOL-02299-01 PP-00052 LEXSTF v. 30, n. 353, 2008, p. 499-512).

Ou seja, apesar de o nosso caso concreto não se referir a essa questão do foro – mesmo porque isso se refere apenas a ilícitos penais – o fato é que nem lá no processo penal a prerrogativa do foro é eterna e absoluta. E ainda que o fosse, é uma prerrogativa que não encontra paralelo nas leis positivadas que tratam do exercício do Poder Disciplinar pela Administração Pública.

Mas essa prerrogativa – destaque-se – a Constituição só dá aos parlamentares no caso de cometimento de crimes, ilícitos disciplinares não estão incluídos aí, e não é possível fazer uma interpretação ampliada para dizer, por exemplo, que os eventuais ilícitos disciplinares devam ser processados perante o STF, ou pior, que sua apuração fique suspensa. **As esferas penal, civil e administrativa são independentes e a Constituição não conferiu aos agentes políticos privilégio de foro para julgamento e processamento de processos administrativos disciplinares.**

Aliás, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se firmou no sentido de que nem mesmo nas ações de improbidade administrativa haverá prerrogativa de foro no STF (STF – AgRg em Rcl nº 1.100-1/DF – Rel. Min. Celso de Mello, decisão de 25.11.1999). O TJSP também já decidiu que a prerrogativa de foro se aplica apenas nos casos de crime, nunca nas infrações de natureza civil (TJSP, ag. Instr. 266.858-1, Guarujá, 6ª Câmara Cível, Rel. Des. P. Costa Manso, v.u., 20.11.1995).

Assim, o que se pode concluir é que a prerrogativa de foro só se aplica no caso de crimes, portanto, não há que se falar em prerrogativa de foro em processos disciplinares. A par disso, a analogia nos mostra que nem mesmo a prerrogativa de foro impede o andamento do processo criminal, portanto, também não impedirá o andamento de um PAD.

A propósito, cabe citar aqui um caso concreto recente, no qual a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, no Estado de Minas Gerais, processou disciplinarmente Deputado Federal eleito e empossado para a 53ª Legislatura (2007/2011), por fatos praticados anteriormente à sua diplomação, quando ainda atuava como advogado. As duas primeiras decisões tomadas no âmbito do Conselho Seccional da OAB foram proferidas em julgamentos perante o Tribunal de Ética e Disciplina e o Órgão Especial da Seccional, nos anos de 2007 e 2008, respectivamente. O ex-deputado teve seu mandato cassado em 2009. Irresignado, interpôs recurso perante o Conselho Federal da OAB (Processo nº 2009.08.05622-05/SCA-TTU), que teve negado o seu seguimento em decisão publicada no Diário Oficial da União do dia 13 de outubro de 2010, página 54.

5.4. Conclusões decorrentes da análise das prerrogativas dos parlamentares.

Vê-se, diante do que foi exposto, que não existe mais a possibilidade nem mesmo do agente político escapar do processo judicial. Porque ele poderia escapar do processo administrativo disciplinar? Se o mais grave será apurado, porque o mais simples não seria?

Se utilizarmos a analogia veremos que se o agente político não tem imunidade em relação a crimes comuns e pode ser processado independentemente da autorização prévia de quem quer que seja; e se, no máximo terá ele o direito de ser julgado por um tribunal específico, o que podemos concluir é que, se o fato apurado ocorreu antes dele assumir o cargo político e a apuração é meramente administrativa (o que não comporta privilégio de foro), parece óbvio que este atual agente político poderá responder a processo administrativo disciplinar por fatos praticados no exercício do cargo público ocupado na qualidade de mero servidor público. O que se apurará será a conduta do servidor público e não do agente político. A eventual condenação recairá sobre o cargo de servidor que ele ocupava (e eventualmente nem ocupa mais, hipótese que, como visto, também nunca impediu apurações disciplinares).

Ou seja, uma eventual condenação não terá consequências para o exercício do atual mandato no cargo político, mas apenas para o cargo público do qual ele está licenciado ou exonerado. A Constituição, como visto, não autoriza que crimes e ilícitos civis comuns fiquem impunes apenas porque o acusado é um detentor de cargo político. O mesmo raciocínio se aplica aos ilícitos disciplinares.

Assim, segundo a regra geral caberá à autoridade competente para instaurar processos disciplinares para apurar fatos ocorridos no seu órgão, instaurar o processo administrativo disciplinar contra o ex-servidor e atual agente político, o qual terá que responder e atender a todas as solicitações da comissão de PAD como um cidadão qualquer o faria.

6. Considerações finais

Infelizmente o tema aqui tratado não é discutido pela doutrina nem jurisprudência, o que nos impediu de fazer um cotejo analítico sobre opiniões de outros autores especificamente sobre o tema da possibilidade de abertura de processo administrativo disciplinar, e condenação, de agente político por fatos ilícitos disciplinares praticados ao tempo em que este agente político exerceu cargo público. Contudo, diante da importância do tema ousamos apresentar nossas conclusões que decorrem, como visto, de uma aplicação analógica dos institutos das imunidades material e formal e do privilégio de foro dos parlamentares.

Diante de todo o exposto, concluímos que é possível a instauração de Processo Administrativo Disciplinar – PAD contra agentes políticos por fatos praticados durante o exercício de cargo público comum e anterior-

mente à investidura no cargo político, pois o agente político, nos termos da Constituição Federal, a exceção dos crimes de opinião, não é imune a responder a processo algum, seja criminal, civil ou administrativo. Como visto, nem se a apuração se referisse a ilícitos civis ou criminais, teria o agente político direito a tal privilégio; com certeza, então, não o terá se a apuração se restringe a fatos ocorridos antes da sua diplomação. Assim, o fato de o servidor estar afastado do cargo de origem não é motivo para postergar a apuração de sua conduta. Portanto, tal instauração e eventual condenação é legítima, está de acordo com a Constituição Federal, com a legislação que trata do assunto e, por não comportar privilégio de foro, deve ser inaugurada pela autoridade competente do órgão público onde os fatos foram praticados ou, na sua omissão, na esfera federal, pela Controladoria-Geral da União.

Caso haja recusa dos acusados em receberem as notificações, intimações e citações, que sejam feitas nos termos do § 4º do art. 161 da Lei 8.112/90. Ora, não estando acobertados pelas imunidades parlamentares, ainda que em exercício do mandato, devem ficar à disposição da comissão processante durante a instrução processual.

Quanto ao procedimento a ser adotado para execução de uma possível penalidade, deve ser avaliada pela autoridade julgadora a possibilidade de execução imediata da pena. Isso porque nem todas as reprimendas previstas em lei poderiam ser aplicadas ou executadas de imediato. Por exemplo, seria impossível a aplicação de uma pena de suspensão. Mas as demais penas previstas na Lei 8.112/90 e os registros e consequências destas penas não ficariam obstados pelo fato do condenado estar exercendo um cargo político. Logo, pode acontecer de, ao terminar o mandato, o servidor não poder retornar ao antigo cargo porque foi dele demitido; e/ou restar impedido de assumir um outro cargo público na Administração Pública Federal, por exemplo, pois a condenação atraiu as consequências do art. 137 da Lei 8.112/90; ou simplesmente ver constar uma advertência nos seus assentamentos funcionais. Assim, a princípio, acreditamos ser possível a efetiva aplicação da pena **ao cargo do servidor**, ainda que esta aplicação não atinja imediatamente o cargo político atualmente exercido por ele.

Referências bibliográficas

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**, 23ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional. Teoria do Estado e da Constituição**. Direito Constitucional Positivo. 14ª ed., Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2008.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Manual de Processo Disciplinar da Controladoria-Geral da União**. Brasília, Disponível em <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/atividade-disciplinar/arquivos/manual-pad.pdf>. Acesso em: 30.11.2015.

COSTA, José Armando da, **Teoria e Prática do Processo Administrativo Disciplinar**. 5ª ed., Brasília: Editora Brasília Jurídica, 2005.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed., Salvador: Jus Podivm, 2014.

DIAS, Roberto e DE LAURENTIIS, Lucas. **Imunidades Parlamentares e Abusos de Direitos** – Uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista de Informação Legislativa, Ano 49, nº 195, jul./set. 2012, pp. 7/24.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**, 2ª ed., Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010.

GRAU, Eros Roberto, **Porque tenho medo dos Juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**, 6ª edição refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2013.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MADEIRA, Vinicius de Carvalho. **Lições de Processo Disciplinar**. Brasília: Fortium Editora, 2008.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 19ª ed. São Paulo: Forense, 2005.

MAURER, Hartmut. **Direito Administrativo Geral**. Trad. Afonso Heck. São Paulo: Manole, 2006.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 15ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**, 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2005.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes Rocha. **A Segurança Jurídica e as Alterações no Regime Jurídico do Servidor Público, in Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada**, 2ª ed., Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 37ª ed., São Paulo: Malheiros, 2014.

Avaliação da efetividade do Controle Interno pelas percepções da própria Administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): O caso do Ministério da Saúde*

Evaluation of the effectiveness of Internal Control by Management perception and by Office of the Comptroller General (CGU) perception: The case of the Ministry of Health

Andreya Ferreira da Silva Mota**

José Alves Dantas***

Resumo

Este artigo analisa as percepções sobre o funcionamento dos controles internos de uma unidade por duas óticas: a dos próprios gestores e a dos auditores da CGU durante o período de 2010 a 2013, após a vigência da Portaria TCU 277/2010, a qual introduziu um questionário a ser preenchido pelas unidades jurisdicionadas baseado nos componentes do controle interno estabelecidos pelo COSO. Para tanto, foram analisados os Relatórios de Gestão das unidades jurisdicionadas do Ministério da Saúde em Brasília, que continham as autoavaliações sobre os controles internos pela perspectiva da administração, e os Relatórios de Auditoria Anual de Contas apresentados pela CGU, com os resultados das avaliações sobre os controles internos das unidades após as auditorias executadas pelo órgão de controle. Como resultado, observou-se que a percepção da administração tende a ser mais positiva que a do órgão de controle, bem como que a administração considerou que houve uma melhora nos controles internos ao longo do período avaliado, enquanto a CGU atribuiu a mesma nota para os controles internos das unidades para todo o período examinado, não considerando que houve melhoria nos controles internos como um todo.

Palavras-chaves: Controle Interno; COSO; Administração Pública; CGU; TCU.

Abstract

This article analyses the perceptions of the internal controls functioning from one unit by two points of view: the managers and the CGU auditors. The scope covered the period between 2010 and 2013, after the arrival of the Ordinance TCU/277/2010, which had introduce a questionnaire to be completed by units based on the components of internal control established by COSO. Thus, the Management Reports of units from Ministry of

Health in Brasília were analyzed, which used to have the self-assessments on internal controls by management perspective, and the Annual Reports of Accounts Audit submitted by CGU, with the results of evaluations on internal controls of the units, after the audits performed by the control agency. As a result, it was observed that the perception of management tends to be more positive than the perception of the control agency, as well as the management considered that there was an improvement in internal controls along the studied period, while the CGU assigned the same score to the units' internal controls on the entire period examined, whereas there was no improvement in internal controls in general.

Keywords: Internal Control; COSO; Public Administration; CGU; TCU.

* Artigo enviado em 14/11/2014 e aceito em 08/12/2015.

** Analista de Finanças e Controle da Controladoria-Geral da União; Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB); Especialista em Auditoria e Contabilidade em IFRS pela UnB.

*** Professor da Universidade de Brasília (UnB); Doutor em Ciências Contábeis pela Unb.

I. Introdução

Nos termos da Constituição Federal/88, compete ao Tribunal de Contas da União (TCU) julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta. Assim sendo, a Lei Orgânica do TCU dispõe que a prestação de contas dos gestores públicos deve conter elementos e demonstrativos que evidenciem a regular aplicação dos recursos públicos.

Destarte, as contas dos administradores e responsáveis pelos órgãos da administração direta e indireta serão anualmente submetidas a julgamento do Tribunal, sob forma de tomada ou prestação de contas, devendo constar, dentre outros elementos, o Relatório de Gestão, que é um conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas (UJs) durante um exercício financeiro (Olkowski, 2011).

Conforme orientações expedidas pelo TCU às UJs, no que diz respeito à elaboração do Relatório de Gestão, tal documento deve conter todos os fatos relevantes da gestão no exercício, demonstrados por dados consistentes, servindo, assim, para a autorreflexão dos gestores sobre como foi o desempenho da sua gestão num determinado exercício. Esse documento, além de ser um instrumento para os órgãos de controle e de autorreflexão sobre a gestão dos administradores, representa também uma oportunidade de prestar contas à sociedade, tendo em vista a publicação dos Relatórios de Gestão na *Internet*, com acesso amplo e irrestrito, considerando que os cidadãos são os principais beneficiários dos resultados a serem gerados pela atuação dos gestores públicos (TCU, 2014).

Em 1992, o Comitê das Entidades Patrocinadores (*Committee of Sponsoring Organizations - COSO*) publicou um estudo relevante sobre controle interno, intitulado “Controles Internos - Estrutura Integrada”, para auxiliar empresas e outras organizações a avaliarem e aperfeiçoarem seus sistemas de controle interno. Desde então, a referida estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades, visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos. Tal estudo foi revisado e uma nova versão foi publicada em 2013, a qual considerou os conceitos fundamentais da estrutura original como princípios associados aos componentes anteriormente definidos.

O modelo do COSO tornou-se referência mundial para as organizações de uma forma geral, como metodologia de avaliação e aperfeiçoamento dos seus sistemas de controle interno, e posteriormente de gerenciamento de riscos, sendo também incorporado pelas entidades ligadas ao setor público.

Em um processo de adoção do modelo gerencial (ênfase no desempenho da atuação e nos resultados das ações), evidencia-se a importância de que os órgãos fortaleçam seus controles internos e passem a fazer uma avaliação de seus riscos para viabilizar a mitigação de eventos capazes de prejudicar o alcance dos objetivos da entidade.

Nesse cenário, o TCU expediu as Decisões Normativas (DN) nº 107 e 110, de 27 de outubro de 2010 e de 1º de dezembro de 2010, respectivamente, as quais definiam a forma, os prazos e o conteúdo dos Relatórios de Gestão para o exercício de 2010. A partir de então, o funcionamento do sistema de controle interno e gestão de riscos das UJs tornaram-se informações obrigatórias de apresentação no conteúdo dos respectivos Relatórios de Gestão, contemplando os seguintes aspectos: Ambiente de controle; Avaliação de risco; Procedimentos de controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento. A Portaria TCU 277, de 07 de dezembro de 2010, regulamentou essas Decisões Normativas com um questionário nos moldes do COSO, o qual passou a ser preenchido pelos gestores como uma autoavaliação a partir do exercício de 2010, sendo reaplicado nos exercícios subsequentes e apresentados nos respectivos Relatórios de Gestão.

No que se refere ao sistema de controle interno da administração pública, a Constituição Federal/88, nos termos dos artigos 70 a 74, dispõe sobre o assunto.

A Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, regulamentada pelos Decretos n.º 3.591 e n.º 4.304, de 06 de setembro de 2000 e 16 de julho de 2002, respectivamente, e legislações subsequentes, estabelece as atribuições do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), que tem a Controladoria-Geral da União (CGU) como órgão central.

Entre as finalidades do SCI estão a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; e o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, representado pelo TCU.

Nesse sentido, a CGU realiza auditorias anuais nas contas dos administradores públicos federais, de modo a analisar os atos e as condutas das respectivas gestões, com vistas a instruir os processos de prestações de contas que subsidiarão o julgamento pelo TCU.

Dessa forma, este artigo tem o objetivo de analisar a avaliação dos controles internos, por meio de duas óticas: a dos gestores de uma unidade examinada e a dos auditores da Controladoria-Geral da União, órgão de controle, executando um estudo de caso sobre as UJs que compõem o Ministério da Saúde em Brasília, considerando apenas a administração direta. Além de verificar a coerência entre essas duas percepções, este artigo busca observar a evolução de tal avaliação após a vigência da Portaria TCU 277/2010, que adotou o questionário no modelo do COSO, tendo em vista que o objeto de análise engloba os exercícios de 2010 a 2013, a fim de observar se houve melhoras nos controles internos e, conseqüentemente, uma melhor avaliação dos riscos com o objetivo de mitigar eventos capazes de prejudicar o alcance dos objetivos propostos nas gestões observadas.

Para tanto, foram analisados os Relatórios de Gestão das Unidades Jurisdicionadas do Ministério da Saúde dos exercícios de 2010 a 2013 e os Relatórios de Auditoria Anual de Contas referentes aos exercícios de 2010 a 2013 expedidos pela CGU, correspondentes às UJs em questão.

Além dessa parte introdutória, que contextualiza o tema e define o propósito e o alcance da pesquisa, o presente estudo contempla: a revisão de literatura sobre o tema, incluindo administração pública, controle interno, *control self-assessment* e pesquisas sobre o tema (Seção 2); a descrição dos procedimentos metodológicos para a realização dos testes empíricos (Seção 3); a análise e a discussão dos resultados (Seção 4); e as considerações finais, considerando o cotejamento entre as referências teóricas e as evidências empíricas apuradas (Seção 5).

2. Fundamentação teórica

Nesta seção será tratada a revisão da literatura relacionada aos temas administração pública, controle interno e *control self-assessment*, além da apresentação de trabalhos que versaram sobre controle interno.

2.1 Administração Pública

Segundo Di Pietro (2012), a expressão administração pública deve ser analisada tomando por base dois aspectos, o subjetivo e o objetivo. No aspecto subjetivo (formal), designa os entes que exercem a atividade administrativa, compreendendo pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos aos quais compete a função administrativa. No aspecto objetivo (material), designa a atividade concreta do Estado, a própria atividade administrativa exercida, predominantemente, pelo Poder Executivo.

Para Castro (2013) é necessário distinguir os conceitos de administração pública e de governo. Enquanto administração pública representa os órgãos constituídos para a concretização dos objetivos do governo, em sentido formal, e atividade pública ou serviço público, em sentido material, governo consiste no poder de direção que preside a vida do Estado e provê as necessidades coletivas.

Conforme Meirelles (2010), a expressão governo possui mais de um sentido. No sentido formal, é o conjunto de Poderes e órgãos constitucionais. No sentido material, trata-se do complexo de funções estatais básicas. Operacionalmente se refere à condução política dos negócios públicos. Dessa forma, comparativamente, governo seria a atividade política e discricionária, enquanto administração pública corresponderia a uma atividade neutra, normalmente vinculada à lei ou à norma técnica.

No Brasil, a administração pública federal foi definida pelo Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, o qual a dividiu entre administração direta e administração indireta. A administração direta se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, a qual abrange os três poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário. A administração indireta compreende o conjunto de entidades vinculadas aos respectivos Ministérios.

A administração pública deve atuar conforme os normativos legais e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo. Ao infringir as normas legais e os princípios básicos da administração, ultrapassar a competência ou se desviar da finalidade institucional, o agente público vicia o ato de ilegitimidade. O interesse público estabelece a verificação da eficiência do serviço ou a utilidade do ato administrativo, exigindo sua modificação ou supressão, mesmo que legítimo, mas ineficiente, inútil, inoportuno ou inconveniente à coletividade. Dessa forma, os Estados de Direito, como é o caso do Brasil, ao organizarem sua administração, delimitam a competência de seus órgãos e agentes e definem os tipos e formas de controle de toda a atuação administrativa, como mecanismo de defesa da própria administração e dos direitos dos administrados (Meirelles, 2010).

Para Meirelles (2010, p. 697), no âmbito da administração pública, controle “é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

A Constituição de 1988, em seus artigos 70 e 71, determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Para Meirelles (2010) o controle externo é realizado por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado, enquanto o controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração.

Conforme o artigo 1º da Lei Orgânica do TCU, entre outras competências, compete ao TCU:

Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário.

A competência do TCU de julgar as contas dos administradores públicos, atribuída pelo inciso II do art. 71 da Constituição Federal, foi disciplinada pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, pelo Decreto-Lei nº 200/67, pela Lei nº 6.223, de 14 de julho de 1975, e pela Lei Orgânica do TCU. Tal legislação dispõe sobre a atuação do Tribunal na verificação da legalidade, regularidade e economicidade dos atos dos gestores ou responsáveis pela guarda e emprego dos recursos públicos.

A Lei Orgânica do TCU dispõe que os processos de tomada e prestação de contas das unidades jurisdicionadas são formalizados pelos órgãos do sistema de controle interno, em consonância com as orientações expedidas pelo TCU, e encaminhados anualmente ao Tribunal para apreciação e julgamento.

De acordo com o Anexo II da Portaria CGU nº 650, de 28 de março de 2014, as unidades responsáveis pela organização e apresentação do processo anual de contas junto ao órgão de controle interno e posteriormente junto ao Tribunal de Contas da União (Unidades Jurisdicionadas - UJs), terão as contas julgadas pelo Tribunal de Contas da União, individualmente ou agregando/consolidando outras unidades, conforme detalhamento contido em norma anual do TCU que trata da matéria.

A CGU, como órgão central do SCl, realiza, em cumprimento ao disposto no Inciso II do Art. 74 da Constituição Federal, diversas atividades que estão relacionadas com a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal.

Entre essas atividades está a Auditoria Anual de Contas, a qual visa verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais, bem como analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir o processo de prestação de contas que subsidiará o julgamento pelo Tribunal de Contas da União. As Auditorias Anuais de Contas realizadas pela CGU são regulamentadas pelas Portarias emitidas pelo órgão, bem como pelos normativos publicados pelo Tribunal de Contas da União anualmente.

2.2 Controle Interno

A obra “Controle Interno - Estrutura Integrada”, publicada pelo COSO em 1992, e atualizada em 2013, é reconhecida como um modelo para o desenvolvimento, a implementação e a condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia. Para o COSO (2013, p.6) controle interno “é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade”.

Segundo Baltaci e Yilmaz (2006) o controle interno consiste no estabelecimento de um sistema em que todas as ações sejam monitoradas de forma proativa, as irregularidades sejam corrigidas e as deficiências sejam relatadas ao topo da gestão.

A estrutura apresentada pelo COSO possui três categorias de objetivos: operacional, divulgação e conformidade. Além disso, compreende cinco componentes integrados, sendo eles: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. A estrutura estabelece também dezessete princípios que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente, de modo que, ao aplicá-los, uma entidade poderá ter um controle interno eficaz, além de convergir para os objetivos operacionais, de divulgação e de conformidade.

Conforme Pardini (2013), os princípios que apoiam os componentes do controle interno definidos pelo COSO estão relacionados no Quadro 1:

Quadro 1 - Princípios que apoiam os componentes do controle interno definidos pelo COSO

Componente	Definição	Princípios
Ambiente de controle	Proporciona a base para os controles internos em toda a organização. Determina os padrões de gestão e os valores éticos que orientam as boas práticas adotadas pela empresa.	1 - Comprometimento com integridade e valores éticos;
		2 - Reforço de responsabilidades de supervisão;
		3 - Estabelecimento de uma estrutura de responsabilidades e autoridade,
		4 - Demonstração de compromisso com a competência;
		5 - Reforço de responsabilidade por prestação de contas.
Avaliação de riscos	Define que a gestão deve conhecer todos os riscos que podem afetar a possibilidade da empresa alcançar os objetivos definidos para a operação, comunicação e conformidade.	6 - Especificação de objetivos relevantes;
		7 - Identificação e avaliação dos riscos;
		8 - Avaliação do risco de fraudes;
		9 - Identificação e avaliação de mudanças relevantes.
Atividades de controle	Abrange políticas e procedimentos adotados pela empresa para minimizar a ocorrência e/ou impacto dos riscos inerentes à operação.	10 - Seleção e desenvolvimento de atividades de controle;
		11 - Seleção e desenvolvimento de atividades de controle em TI;
		12 - Estabelecimento de políticas e procedimentos.
Informação e comunicação	Referente às informações necessárias para a condução das responsabilidades da gestão sobre os controles internos no alcance dos objetivos previamente definidos.	13 - Obtenção, geração ou utilização de informações relevantes;
		14 - Comunicação interna suporte para controles internos;
		15 - Comunicação externa.
Atividades de monitoramento	Avaliações realizadas para certificar se os controles internos estão presentes e efetivos.	16 - Realização de avaliações contínuas ou independentes;
		17 - Avaliação e comunicação de deficiências à alta administração.

Fonte: Pardini (2013), com adaptações

No que se refere ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que tem a CGU como órgão central, o Decreto n.º 3.591/00 define que compreende o conjunto de atividades de avaliação dos resultados de ações de programas, comprovação da legalidade dos atos de gestão e controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.

Segundo Castro (2010), para atender ao que dispõe o art. 74 da Constituição Federal, o modelo de sistema de controle interno do governo federal foi sofrendo ajustes passando de controle interno administrativo para controle financeiro e foi consolidado como auditoria interna, tendo a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) como representante operacional da CGU para a realização dos trabalhos de auditoria na administração direta e indireta.

A Resolução CFC n.º 986, de 21 de novembro de 2003, define que a atividade da auditoria interna, por meio de exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados, avalia a integridade, a adequação, a eficácia, a eficiência e a economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com o objetivo de assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Conforme a Instrução Normativa CGU n.º 01, de 06 de abril de 2001, à técnica de auditoria cabe, entre outras atividades, “apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais e dos controles internos administrativos dos órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal” (Controladoria-Geral da União, 2001).

Nesse contexto, observa-se que a SFC pode se utilizar da análise efetuada em relação aos controles internos das entidades auditadas para atribuir e classificar os riscos das operações realizadas por suas unidades jurisdicionadas, tendo em vista que cada vez mais têm sido demandado da Secretaria ações que visem avaliar sistemas de controle interno da administração pública, conforme exigências previstas em recentes Decisões Normativas do Tribunal de Contas da União sobre os processos de tomada e prestação de contas. Além disso, a regular identificação de fragilidades em controles internos contribui para recomendações efetivas que promovam seu aperfeiçoamento.

2.3 Control Self-Assessment

Segundo a Febraban (2004), o *Control Self-Assessment* (CSA) consiste na metodologia utilizada para avaliação e revisão dos principais objetivos dos negócios da organização, dos riscos envolvidos na busca por atingir esses objetivos e dos controles internos projetados para administrar esses riscos, avaliando a sua eficácia.

Essa técnica pode ser utilizada com o intuito de avaliar aspectos relativos a controles, processos, riscos e cumprimento de objetivos, mediante reuniões, questionários ou autoanálise gerencial. Os questionários de autoavaliação são elaborados objetivando avaliar as estruturas de controle, sendo respondidos pelos próprios gestores, de modo a permitir a identificação da existência ou aderência de controles adequados. Por meio dessa ferramenta, o gestor consegue avaliar se seu processo está ou não aderente às melhores práticas de controle (Febraban, 2004).

Conforme Barragan (2005, p. 100), “a autoavaliação permite assegurar maior atenção aos controles relacionados com os objetivos do negócio, melhorar a capacidade de detecção e monitoramento dos riscos, e o entendimento das responsabilidades, reduzindo os custos e, conseqüentemente, levando todos ao autocontrole”.

De acordo com Protiviti (2006), algumas situações podem gerar preocupações e obstáculos quando da implementação do CSA, tais como:

- Pode ser complicado para ambientes descentralizados, quando ocorre mudanças rápidas, alta rotatividade ou a cultura organizacional não apoia e não valoriza a comunicação, abertura e confiança;
- Ausência de definição clara de objetivos, ou deficiência na comunicação dos objetivos; e
- Muitas organizações podem demorar a adotar novas metodologias, tal como o CSA, devido, em partes, aos custos iniciais.

Embora haja pontos fracos na aplicação do CSA, Cannavina (2014) destaca que a avaliação por meio dessa ferramenta tem grande importância na administração pública federal, mais especificamente na percepção dos gestores públicos federais quanto à estruturação dos controles internos dos órgãos federais.

Para a Febraban (2004), o sucesso do uso da metodologia do CSA depende do acultramento sobre os riscos e controles de suas atividades pelos gestores dos processos e por todos os funcionários da organização, de forma que o reporte e a identificação dos riscos não estejam associados a punições, e sim que enfatizem a melhoria dos processos e, por consequência, dos resultados da organização. Além disso, a escolha do facilitador e a definição clara do objetivo que se quer atingir com o processo também são determinantes para o bom êxito do CSA.

2.4 Pesquisa sobre controle interno

Nesta seção são discutidos quatro estudos científicos (Araújo, 2007; Dantas *et al*, 2010, Olkowski, 2011; e Lima, 2012) que versaram sobre o tema controle interno, destacando, resumidamente, os objetivos e os principais resultados encontrados.

Nesse sentido, Araújo (2007) apresentou um trabalho com o objetivo de identificar a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino - IFEs vinculadas ao Ministério da Educação sobre a atuação da CGU na contribuição ao aprimoramento do SCI do Poder Executivo Federal. Como resultado, concluiu que seria necessário que a CGU efetivasse mudanças significativas com vistas a promover um controle mais focado em resultados, tendo em vista que na percepção dos auditores internos das IFEs, os procedimentos utilizados na época da realização do trabalho eram formais e não gerenciais.

No que diz respeito à avaliação do custo versus benefício da implementação de controles internos, Dantas *et al* (2010) publicaram artigo com o intuito de propor um método capaz de fazer essa análise, utilizando como referência os preceitos de gerenciamento de risco e de controle interno definidos pelo COSO. O estudo demonstrou que a utilização de procedimentos de avaliação de riscos e a construção de metodologia que relacione a importância do risco e a eficácia do controle já estabelecido são importantes para possibilitar o fortalecimento dos controles vinculados aos riscos de maior relevância; o direcionamento dos recursos às atividades que mais agregam valor; a minimização de desperdícios e os perigos do over control; e o amadurecimento do ambiente de controle.

Em outro trabalho, utilizando o questionário nos moldes do COSO aplicado pelo TCU para a composição do Relatório de Gestão das unidades jurisdicionadas, citado na Seção I, Olkowski (2011) analisou o resultado das autoavaliações dos controles internos e riscos realizadas pelos gestores da administração pública federal direta. Como resultado, foi observado que a média final das notas atribuídas a cada um dos componentes do controle interno definidos pelo COSO ficou em torno de 4, em uma escala que vai de 1 a 5, o que levou o autor a concluir que a administração pública federal Direta atende parcialmente aos requisitos de controle interno avaliados, segundo os critérios da Portaria TCU 277/2010. Além disso, foi constatada a discrepância entre as notas atribuídas na autoavaliação realizada pelas diversas Secretarias de um mesmo Ministério, o que pode indicar que o sistema de controle interno das diversas unidades de um Ministério difere entre si, embora essas UJs componham o mesmo órgão.

Por fim, o Sistema de Controle Interno Federal foi objeto de estudo de Lima (2012), o qual teve o objetivo de avaliar a efetiva contribuição desse sistema na transparência das contas públicas, partindo do princípio que o controle interno é um instrumento de *accountability*. O estudo concluiu que, embora o Brasil tenha acompanhado a modernização por meio de normativos constitucionais e infraconstitucionais para a elevação do nível de transparência governamental, é fundamental a regulamentação de uma estrutura integrada dos sistemas de controle interno nos três poderes da União.

3. Procedimentos metodológicos

3.1 Delimitação do estudo de caso

Conforme mencionado na Seção I, as unidades jurisdicionadas dos três poderes da União efetuam uma autoavaliação dos seus controles internos, constante dos respectivos Relatórios de Gestão disponíveis para consulta pública no sítio do TCU, contemplando os componentes do controle interno definidos pelo COSO. Por conseguinte, a CGU, no âmbito do Poder Executivo, ao realizar as Auditorias Anuais de Contas das UJs, avalia o funcionamento dos controles internos e registra sua percepção, como órgão de controle, nos relatórios de auditoria disponibilizados no sítio da Controladoria-Geral da União.

Tendo em vista o objetivo proposto por este estudo, que se restringe ao Ministério da Saúde, foram analisadas as percepções sobre os controles internos das seguintes UJs: Departamento de Informática do SUS (Datasus); Diretoria-Executiva do Fundo Nacional de Saúde (FNS); Secretaria de Atenção à Saúde (SAS); Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos (SCTIE); Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação na Saúde (SGTES); Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (SGEP); Secretaria de Vigilância em Saúde (SVS);

Secretaria Especial de Saúde Indígena (Sesai); e Secretaria Executiva do Ministério da Saúde (SE), consolidando as informações sobre a gestão das unidades do Ministério não relacionadas para apresentação de relatório de gestão.

Ressalta-se que as UJs examinadas abrangem toda a estrutura do Ministério da Saúde em Brasília, o qual é composto por sete secretarias (SAS, SCTIE, SGTES, SGEF, SVS, Sesai e SE). Além dessas macro unidades, compuseram também a análise as UJs Datusus e FNS, as quais estão contidas nas secretarias mencionadas.

3.2 Etapas e parâmetros de análise

Para atender ao objetivo deste estudo, foram adotadas as seguintes etapas de procedimentos:

a) *Extração do sítio do Tribunal de Contas da União dos Relatórios de Gestão do período de 2010 a 2013 das UJs selecionadas para o estudo de caso;*

b) *Extração do sítio da Controladoria-Geral da União dos Relatórios das Auditorias Anuais de Contas realizadas nas UJs relacionadas na Seção 3.1 pelo Órgão Central do SCl do Poder Executivo Federal no período em questão;*

c) *Tabulação dos dados constantes na autoavaliação das UJs mencionadas, as quais são atribuídas notas de 1 a 5 para cada item do componente do controle interno avaliado, de modo que quanto maior a nota atribuída, melhor é a avaliação para os itens dos componentes do controle interno, conforme o quadro a seguir:*

Quadro 2 - Escala de valores atribuídos aos componentes do controle interno das UJs

Nota	Aplicação do fundamento na UJ	Descrição da nota atribuída
1	Totalmente inválida	Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente não aplicado no contexto da UJ;
2	Parcialmente inválida	Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua minoria;
3	Neutra	Significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ;
4	Parcialmente válida	Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria;
5	Totalmente válido	Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da UJ.

Fonte: Portaria TCU nº 90/2014, Quadro A.2.4

Dessa forma, considerando que as notas 3 que foram atribuídas pelos gestores durante a autoavaliação denotam que não foi possível afirmar se o item do componente do controle interno é aplicado ou não na UJ, os itens que receberam essa pontuação foram desconsiderados para a apuração da média da avaliação final,

tendo em vista que poderiam influenciar a apuração do resultado, podendo obter resultados subavaliados ou superavaliados, quando na verdade a nota 3 indica que aquele fundamento não se aplica à UJ ou não foi possível de ser avaliado.

Tendo em vista que as pontuações 1 e 2 denotam uma avaliação negativa dos controles internos da unidade examinada e que as notas 4 e 5 denotam uma avaliação positiva, foi construída uma nova escala de modo que as médias encontradas refletissem a avaliação realizada pelos gestores, considerando as avaliações negativas com notas abaixo de 0, as avaliações positivas com notas acima de 0 e as avaliações neutras com nota 0, utilizando uma escala de -2 a 2. Contudo, por se tratar de médias, as notas negativas serão representadas pelo intervalo de -2,00 a -0,50, as avaliações positivas pelo intervalo de 0,50 a 2,00 e as avaliações neutras pelas notas compreendidas entre -0,49 e 0,49, da seguinte forma:

Quadro 3 - Escala das médias encontradas nas avaliações dos componentes do controle interno realizadas

Intervalo da Média	Avaliação da aplicação do componente do controle interno na UJ	Descrição da média encontrada
-2,00 a -1,50	Inexistente	Significa que o componente do controle interno é integralmente não aplicado no contexto da UJ. Equivalente à nota 1 na escala definida pelo TCU;
-1,49 a -0,50	Ruim	Significa que o componente do controle interno é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua minoria. Equivalente à nota 2 na escala definida pelo TCU;
-0,49 a 0,49	Razoável (Neutro)	Significa que a média dos itens avaliados resultou em uma avaliação neutra, ou seja, o componente do controle interno é razoavelmente aplicado no contexto da UJ;
0,50 a 1,49	Bom	Significa que o componente do controle interno é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria. Equivalente à nota 4 na escala definida pelo TCU;
1,50 a 2,00	Ótimo	Significa que o componente do controle interno é integralmente aplicado no contexto da UJ. Equivalente à nota 5 na escala definida pelo TCU.

Fonte: Elaboração própria

Na apuração da percepção sobre o controle interno como um todo, considerando a média dos cinco componentes de controle, foi utilizada a mesma escala demonstrada no Quadro 3.

Para os exercícios de 2012 e 2013, a SAS não trouxe a autoavaliação dos controles internos no seu Relatório de Gestão. No entanto, os Relatórios Anuais de Contas da CGU apresentaram uma comparação entre a autoavaliação da UJ, que foi obtida por questionário respondido pela administração para subsidiar os trabalhos da CGU e que possuíam os mesmos moldes do adotado pelo TCU, e a percepção dos auditores sobre os controles internos da unidade, informação que foi considerada para este estudo;

d) *Tabulação dos resultados das auditorias realizadas pela CGU no que diz respeito aos controles internos das UJs avaliadas:*

Os relatórios das Auditorias de Contas Anuais realizadas pela CGU trazem um item, que compõe a seção denominada "Análise Gerencial", o qual aborda a avaliação dos controles internos das UJs realizadas pelo órgão

de controle. Esse item é intitulado “Avaliação do Funcionamento do Sistema de Controle Interno da UJ” ou “Avaliação dos Controles Internos Administrativos”, dependendo do exercício avaliado. Somente os relatórios do exercício de 2010 não apresentaram a seção denominada “Análise Gerencial”, mas apresentaram o item citado anteriormente.

Para a tabulação dos resultados, foram consideradas somente as informações constantes no item mencionado, não sendo consideradas as avaliações apresentadas na seção intitulada “Achados da Auditoria”.

Em alguns relatórios, a CGU trouxe explicitamente a avaliação realizada com a mesma escala seguida pelos gestores, conforme apresentado no Quadro 2. Em outros casos, a avaliação foi apresentada de forma conceitual, trazendo pontos positivos e negativos para os componentes do controle em questão, de forma que, para fins deste trabalho, conforme os pontos positivos e negativos apontados para os aspectos avaliados, foi realizada a interpretação dessas informações de modo a classificar a avaliação realizada na escala apresentada no Quadro 3.

Para alguns casos, foram consultados alguns integrantes das equipes da CGU que realizaram as auditorias em questão, de modo a validar a interpretação efetuada;

e) Comparação sobre a percepção das UJs em relação aos seus controles internos e a percepção da CGU, após os testes de auditoria realizados, sobre esses mesmos controles descritos pelas Unidades auditadas.

Essa comparação foi realizada considerando a escala constante do Quadro 3 para ambas as percepções: das UJs e da CGU;

f) Análise da coerência entre as duas avaliações realizadas e proposta de melhorias na ferramenta utilizada para a autoavaliação, quando detectada a necessidade; e

g) Identificação ou não de melhorias nos controles internos das UJs, pelas percepções das duas óticas ou de apenas uma delas, ao longo do período analisado.

3.3 Índice de descarte

A fim de computar os resultados das percepções sobre os controles internos, objeto deste estudo, nos moldes do questionário que o TCU aplica às UJs, foi considerado necessário atingir um percentual mínimo de respostas para os fundamentos de cada componente, de modo que o resultado não ficasse subavaliado ou superavaliado ao deixar de considerar certo número de fundamentos.

Dessa forma, foi estabelecido que para obter uma avaliação fidedigna de cada componente do controle interno é necessário que a unidade tenha respondido pelo menos 50% das questões referentes ao componente

avaliado, ou seja, não tenha atribuído a nota 3 (que indica a impossibilidade do gestor em avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ). Nesse mesmo contexto, ao calcular a média dos componentes para alcançar a nota geral dos controles internos, é necessário que a unidade tenha atribuído notas válidas a pelo menos três dos cinco componentes avaliados.

Os componentes do controle interno que não atingiram esse índice mínimo determinado foram desconsiderados para fins de resultados finais deste estudo, sendo atribuída a sigla NA (não avaliado) para os componentes que se enquadraram no índice de descarte.

4. Análise e discussão dos resultados

Os resultados encontrados a partir da análise dos dados coletados serão apresentados levando em consideração o Ministério da Saúde como um todo e as suas unidades jurisdicionadas separadamente, proporcionando o entendimento dos controles internos do órgão no geral, bem como das suas unidades que foram especificamente avaliadas.

4.1 Análise do conjunto do Ministério da Saúde

Este estudo analisou as UJs do Ministério da Saúde situadas em Brasília, considerando apenas a administração direta, que apresentaram prestação de contas a serem julgadas pelo TCU durante o período de 2010 a 2013. Durante esse período, algumas UJs foram contempladas em todos os exercícios examinados e outras em apenas um deles, conforme o Quadro 4.

Quadro 4 - UJs do Ministério da Saúde que prestaram contas ao TCU de 2010 a 2013

Unidades Jurisdicionadas	2010	2011	2012	2013
Datasus	X			
FNS	X	X	X	X
SAS	X		X	X
SCTIE	X			X
SE	X	X	X	X
SGEP		X		
SVS		X		
Sesai			X	
SGTES			X	

Fonte: Elaboração própria

Após a análise dos Relatórios de Gestão elaborados pelas unidades examinadas e dos Relatórios de Auditoria Anual de Contas dessas unidades apresentados pela CGU, as notas atribuídas pelas duas percepções foram consolidadas na Tabela 1, considerando o critério estabelecido no Quadro 3 da Seção 3.

Tabela 1 - Análise dos controles internos do conjunto do Ministério da Saúde

		Componentes do controle interno avaliados						Média aritmética
		Ambiente de Controle	Avaliação de Risco	Procedimentos de Controle	Informação e Comunicação	Monitoramento		
2010	Auto-avaliação	Média	0,87	-0,24	-0,38	0,59	0,33	0,23
		Conceito	Bom	Razoável	Razoável	Bom	Razoável	Razoável
CGU	Média	0,00	-0,25	-0,45	0,00	-0,45	-0,23	
	Conceito	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	
2011	Auto-avaliação	Média	0,93	0,69	0,33	1,53	NA	0,87
		Conceito	Bom	Bom	Razoável	Ótimo	NA	Bom
CGU	Média	0,25	-0,38	0,00	0,25	0,00	0,03	
	Conceito	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	
2012	Auto-avaliação	Média	1,36	1,10	1,27	1,36	0,67	1,15
		Conceito	Bom	Bom	Bom	Bom	Bom	Bom
CGU	Média	0,20	-0,47	-0,87	0,40	-0,47	-0,24	
	Conceito	Razoável	Razoável	Ruim	Razoável	Razoável	Razoável	
2013	Auto-avaliação	Média	1,63	1,37	1,58	1,40	1,22	1,44
		Conceito	Ótimo	Bom	Ótimo	Bom	Bom	Bom
CGU	Média	0,89	-0,44	-0,33	0,89	-0,11	0,18	
	Conceito	Bom	Razoável	Razoável	Bom	Razoável	Razoável	

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria). NA: Não avaliado

De acordo com a Tabela 1, no que diz respeito à avaliação dos controles internos, foi verificado que a percepção da unidade tende a ser mais positiva que a percepção da auditoria, tendo em vista que somente em 25% dos casos a UJ e a CGU apresentaram a mesma percepção (para o componente do controle interno), sendo que 60% desses casos ocorreram no exercício de 2010, para os componentes Avaliação de Risco, Procedimentos de Controle e Monitoramento, os quais foram avaliados por ambas as partes como sendo “razoáveis”. Os outros casos ocorreram para o componente Procedimento de Controle, no exercício de 2011, que foi avaliado pela unidade e pela CGU como sendo “razoável”, e o componente Informação e Comunicação, para o exercício de 2013, que foi avaliado pelas duas percepções como sendo “bom”. Para os demais casos, a percepção da administração apresentou-se mais positiva que a dos auditores.

O exercício que apresentou mais percepções divergentes foi o de 2012, visto que para nenhum dos casos a percepção da administração foi equivalente à da CGU.

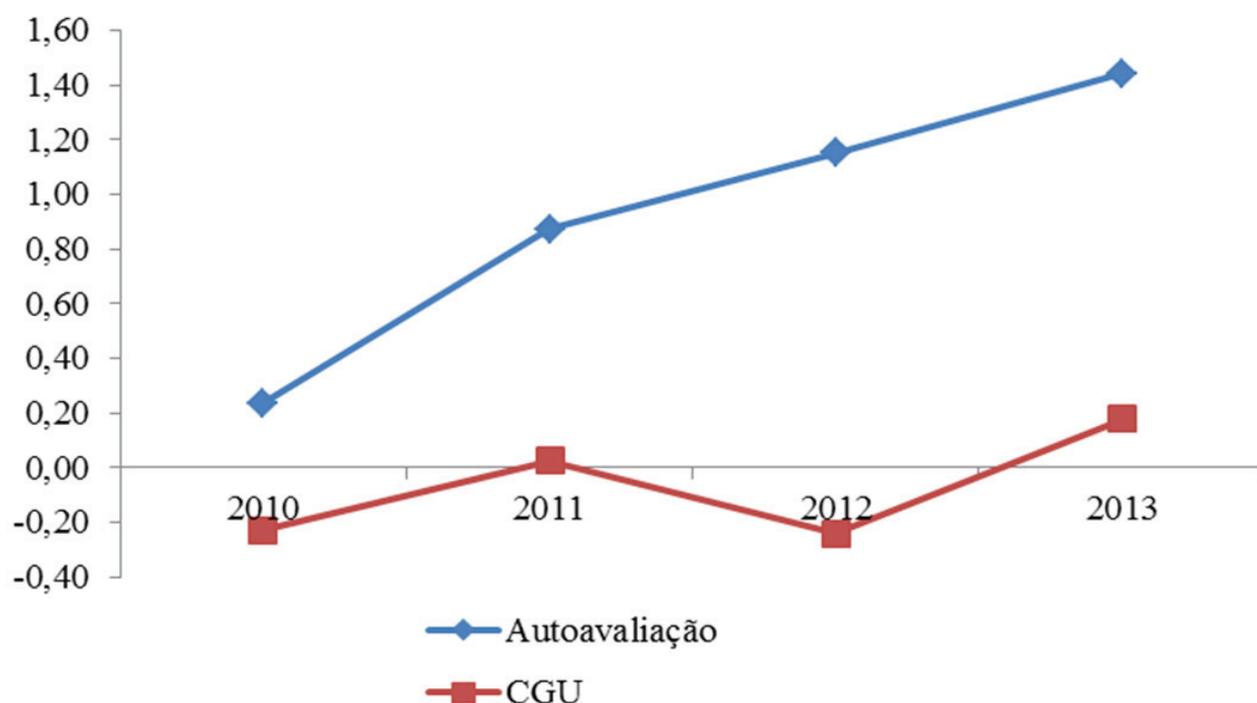
Em 2011, o componente Monitoramento não obteve autoavaliação da administração, tendo em vista que das

quatro Secretarias que apresentaram Relatório de Gestão para compor o processo de prestação de contas ao TCU, três delas não avaliaram o componente em questão, o que tornou inviável encontrar uma média para as quatro Secretarias baseando-se apenas na avaliação de uma delas, sendo desconsiderada para a análise final deste trabalho, enquadrando-se no índice de descarte.

Em relação aos controles internos como um todo, observou-se que a média aritmética dos cinco componentes resultou em uma autoavaliação de que os controles são “bons” e uma avaliação por parte do órgão central do SCl de que os controles são “razoáveis” para os exercícios de 2011, 2012 e 2013. Somente no exercício de 2010, ambas as percepções foram de que os controles eram “razoáveis”.

Dessa forma, pode-se dizer que a administração efetuou uma autoavaliação dos seus controles para o exercício de 2010, considerando-os “razoáveis”, e que a partir de 2011 efetuou uma avaliação positiva, afirmando que os controles eram “bons”, mantendo essa mesma percepção até 2013. No que diz respeito ao órgão de controle, a avaliação foi neutra durante todo o período avaliado, ou seja, os controles foram considerados “razoáveis”, conforme o Gráfico 1.

Gráfico 1 - Avaliação dos controles internos pelas UJs e pela CGU de 2010 a 2013



Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria)

Sendo assim, para a própria administração houve uma melhora nos controles internos de 2010 para 2011 e tal melhora se manteve até o último exercício avaliado. Já para a CGU, os controles internos permaneceram com a mesma avaliação do primeiro ao último exercício avaliado, não apresentando melhoras ao longo do período, considerando o intervalo estabelecido no Quadro 3 da Seção 3.

No entanto, vale ressaltar que para a apuração dos resultados encontrados foram consideradas as médias das avaliações realizadas para as UJs que apresentaram prestação de contas ao TCU, e essas UJs se alternaram durante o período examinado, tendo se repetido de 50% a 75% de um exercício para o outro. Contudo, considerando que essas UJs compõem o mesmo Ministério, bem como que o período analisado abrangeu todas as Secretarias da estrutura do órgão objeto deste estudo, foi adotada essa metodologia.

Nesse contexto, observou-se que a perspectiva da administração em relação aos seus controles internos foi mais otimista do que a perspectiva exarada pelo órgão de controle, o que pode significar uma superavaliação resultante da metodologia de autoavaliação dos controles internos, a qual pode refletir a necessidade de autoaprovação da gestão dos administradores.

4.2 Análise por UJ do Ministério da Saúde

4.2.1 Considerando o conjunto dos componentes do controle interno

No que diz respeito à análise dos controles internos por UJ separadamente, a Tabela 2 apresenta as médias das notas atribuídas pela administração e pelo órgão de controle para cada UJ avaliada, tomando como base o critério estabelecido no Quadro 3 da Seção 3.

Tabela 2 - Análise dos controles internos por UJ

UF	Média dos Controles			
	Autoavaliação		CGU	
	Média	Conceito	Média	Conceito
Datasus	-0,86	Ruim	-1	Ruim
FNS	1,09	Bom	0,9	Bom
SAS	1,02	Bom	-0,13	Razoável
SCTIE	-0,78	Ruim	-1	Ruim
SE	1,04	Bom	-0,37	Razoável
SGEP	0,14	Razoável	-1,2	Ruim
SVS	1,59	Ótimo	1	Bom
Sesai	1,71	Ótimo	-0,6	Ruim
SGTES	1,8	Ótimo	-0,6	Ruim

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria)

Conforme a Tabela 2, observou-se que das nove UJs avaliadas, as que receberam as melhores autoavaliações (“bom” e “ótimo”) foram: FNS, SAS, SE, SVS, Sesai e SGTES, sendo que as três primeiras receberam pontuação equivalente a “bom” e as três últimas a “ótimo”. A SGEP foi autoavaliada como “razoável” e o Datasus e a SCTIE receberam nota correspondente a “ruim”.

Já em relação à percepção da CGU, as que receberam as melhores avaliações foram: FNS e SVS, com o conceito de “bom”. As Secretarias SAS e SE receberam o conceito de “razoável” e as demais foram avaliadas como “ruim”.

Também foi constatado que as UJs apresentam avaliações diferentes umas das outras, as quais chegam a ser bastante discrepantes, como foi o caso do Datasus e da SCTIE, que avaliaram seus controles internos como “ruins”, enquanto a SVS, a Sesai e a SGTES avaliaram seus controles internos considerando-os “ótimos”.

As UJs que apresentaram as maiores divergências entre as autoavaliações e as avaliações efetuadas pela CGU foram a SGTES e a Sesai, as quais se autoavaliaram como “ótimas” e receberam a avaliação da CGU considerando-as “ruins”. A SAS, a SE, a SGEP e a SVS obtiveram avaliações do órgão de controle com uma escala abaixo das suas autoavaliações e as demais unidades foram avaliadas com pontuações equivalentes em ambas as percepções.

Verificou-se que uma das possibilidades de diferença entre as avaliações efetuadas de modo geral, gestores e órgão de controle, pode ser resultado do objeto avaliado. As autoavaliações consideram os componentes de controle interno para todas as atividades realizadas por elas, como um todo. Já o órgão de controle, em várias situações, ao realizar a sua avaliação elege algumas ações orçamentárias ou procedimentos específicos de responsabilidade da UJ para avaliar seus controles internos.

No caso da Secretaria Executiva, as autoavaliações referem-se à UJ consolidadora, SE, com exceção para o exercício de 2011 que trouxe a avaliação pela administração da Subsecretaria de Assuntos Administrativos e do Departamento de Logística em Saúde separadamente. Já a CGU traz uma análise das unidades que compõem a SE separadamente, consolidadas, sendo elas Subsecretaria de Assuntos Administrativos (SAA), Departamento de Logística em Saúde (DLOG), Gabinete do Ministro (GM), Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas (CGESP), Departamento de Apoio à Gestão Descentralizada (DAGD) e Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento (DESID), variando de exercício para exercício, as quais foram encontradas as médias dessas unidades para classificar a efetividade dos controles internos da SE.

Ficou constatado que em nenhum dos casos a avaliação da CGU indicou uma pontuação maior que a da autoavaliação. Em todas as situações, a avaliação da CGU ou foi mais negativa que a da administração ou foi equivalente à autoavaliação.

Assim como na análise do conjunto do Ministério da Saúde, a análise do conjunto dos componentes do controle interno também demonstrou uma autoavaliação mais otimista do que a avaliação da CGU, reforçando o resultado superavaliado da autoavaliação. Por outro lado, esse resultado também pode indicar que a avaliação realizada pelo órgão de controle pode ter sido mais criteriosa do que a autoavaliação realizada pelos gestores.

4.2.2 Considerando cada componente do controle interno

Ainda considerando o critério estabelecido no Quadro 3 da Seção 3, efetuando uma abordagem por componente do controle interno avaliado, a Tabela 3 apresenta as médias das avaliações realizadas por ambas as percepções.

Tabela 3 - Análise dos componentes de controle por UJ

UF	Ambiente de Controle		Avaliação de Risco		Procedimentos de Controle		Informação e Comunicação		Monitoramento	
	Auto-avaliação	CGU	Auto-avaliação	CGU	Auto-avaliação	CGU	Auto-avaliação	CGU	Auto-avaliação	CGU
Datasus	0,57	-1,00	-0,83	-1,00	-1,50	-1,00	-1,67	-1,00	NA	-1,00
FNS	1,05	1,25	0,99	0,50	0,85	0,50	1,25	1,25	1,33	1,00
SAS	1,41	1,00	0,42	0,00	1,50	-1,00	1,47	0,33	0,33	-1,00
SCTIE	0,00	-1,00	-0,89	-1,00	-2,00	-1,00	1,00	-1,00	-2,00	-1,00
SE	1,23	0,17	1,22	-0,79	0,92	-0,65	1,15	-0,08	0,67	-0,48
SGEP	0,43	-1,00	0,00	-2,00	0,00	-1,00	NA	-1,00	NA	-1,00
SVS	1,63	1,00	1,33	1,00	NA	1,00	1,80	1,00	NA	1,00
Sesai	1,86	-1,00	1,63	-1,00	2,00	-1,00	1,40	1,00	1,67	-1,00
SGTES	2,00	-1,00	1,33	-1,00	2,00	-1,00	2,00	1,00	1,67	-1,00
Média por componente	1,13	-0,18	0,58	-0,59	0,47	-0,57	1,05	0,17	0,61	-0,49

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria). NA: Não avaliado

Conforme demonstra a Tabela 3, os componentes Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Informação e Comunicação e Monitoramento foram autoavaliados com o conceito de “bom”. Somente o componente Procedimentos de Controle foi autoavaliado com nota equivalente a “Razoável”.

Em relação à avaliação pela CGU, os componentes de controle Ambiente de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento foram avaliados como “razoáveis”, enquanto os componentes Avaliação de Risco e Procedimentos de Controle foram avaliados como “ruim”.

Vale ressaltar que as UJs Datasus, SGEP e SVS não obtiveram nota pela autoavaliação para alguns dos seus componentes, sendo atribuída a pontuação NA (não avaliado), tendo em vista que ou não avaliaram nenhum dos fundamentos estabelecidos para o componente ou se enquadraram no índice de descarte comentado na Seção 3.3.

Dessa forma, o componente que apresentou a maior diferença entre a autoavaliação e a avaliação da CGU foi o componente “Avaliação de Riscos”, o qual foi autoavaliado como “bom” e o órgão de controle o avaliou como “ruim”. Os demais componentes obtiveram avaliação do órgão de controle equivalente a uma escala abaixo da nota autoavaliada.

Seguindo a mesma tendência observada nas demais avaliações, o resultado advindo da autoavaliação dos gestores, considerando cada componente do controle interno, se mostrou mais adequado ao bom funcionamento dos controles internos do que o levantamento realizado pela CGU.

4.2.3 Considerando a evolução temporal da avaliação de cada UJ

Concernente à avaliação dos controles internos das unidades ao longo do período delimitado, somente a SE, a SAS e a FNS foram avaliados em mais de um exercício, sendo a SE e a FNS nos exercícios de 2010 a 2013 e a SAS nos exercícios de 2010, 2012 e 2013. As demais UJs foram avaliadas em somente um exercício. Com exceção para a SCTIE que, durante o período abrangido por este estudo, prestou contas ao TCU nos exercícios de 2011 e 2013. No entanto, no exercício de 2013, não houve avaliação dos controles internos da UJ no Relatório de Auditoria Anual de Contas publicado pela CGU, bem como a autoavaliação realizada pela UJ, presente em seu Relatório de Gestão, se enquadrou no índice de descarte para três dos cinco componentes, ocasionando também o descarte da média dos componentes do controle examinados.

Assim, a Tabela 4 apresenta as avaliações efetuadas para as três UJs que foram examinadas ao longo do período de análise, tendo como referência o critério estabelecido no Quadro 3 da Seção 3.

Tabela 4 - Avaliação dos controles internos de 2010 a 2013

			UF		
			FNS	SAS	SE
2010	Auto-avaliação	Média	1,25	0,72	1,09
		Conceito	Bom	Bom	Bom
	CGU	Média	1,00	0,00	-0,10
		Conceito	Bom	Razoável	Razoável
2011	Auto-avaliação	Média	0,69	NA	0,97
		Conceito	Bom	NA	Bom
	CGU	Média	1,00	NA	-0,70
		Conceito	Bom	NA	Ruim
2012	Auto-avaliação	Média	0,72	0,60	0,93
		Conceito	Bom	Bom	Bom
	CGU	Média	0,20	-0,20	0,00
		Conceito	Razoável	Razoável	Razoável
2013	Auto-avaliação	Média	1,59	1,60	1,13
		Conceito	Ótimo	Ótimo	Bom
	CGU	Média	1,40	-0,20	-0,67
		Conceito	Bom	Razoável	Ruim

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria). NA: Não avaliada por não ter sido contemplada a prestar contas ao TCU em 2011.

Para essas UJs observou-se que a autoavaliação se manteve com as mesmas notas ao longo dos diferentes exercícios, equivalente a “bom”, considerando-se a média dos componentes avaliados, e obteve uma melhora no exercício de 2013 para a FNS e para a SAS, correspondente a “ótimo”. Já a SE se manteve com a mesma autoavaliação nos quatro exercícios.

Em relação à avaliação realizada pela CGU, a FNS obteve a avaliação “bom” para os exercícios de 2010, 2011 e 2013, e “razoável” para o exercício de 2012. A SAS obteve a avaliação “razoável” para os três exercícios analisados. No que concerne à SE, foi obtida a avaliação “razoável” para os exercícios de 2010 e 2012, e “ruim” para 2011 e 2013.

Com isso, a percepção da administração mostrou-se mais positiva que a da CGU, tendo em vista que os controles das unidades foram considerados “bons” e “ótimos” ao longo do período, enquanto para o órgão de controle foram considerados “razoáveis”, com exceção para a FNS que teve os controles avaliados como “bons” para três dos quatro exercícios analisados.

4.3 Distribuição das notas da autoavaliação e da auditoria

Conforme observado nas Seções 4.1 e 4.2, a percepção da administração em relação aos seus controles internos mostrou-se mais positiva que a percepção dos auditores, de modo a demonstrar que a ferramenta da autoavaliação pode apresentar uma tendência à superavaliação dos controles internos com vistas a legitimar os procedimentos adotados pela gestão.

A Tabela 5 demonstra a proporção de notas atribuídas aos fundamentos dos controles internos avaliados, no caso da administração, e dos componentes do controle interno, por parte dos auditores da CGU, considerando os critérios do Quadro 2 da Seção 3.

Tabela 5 - Notas atribuídas de 2010 a 2013

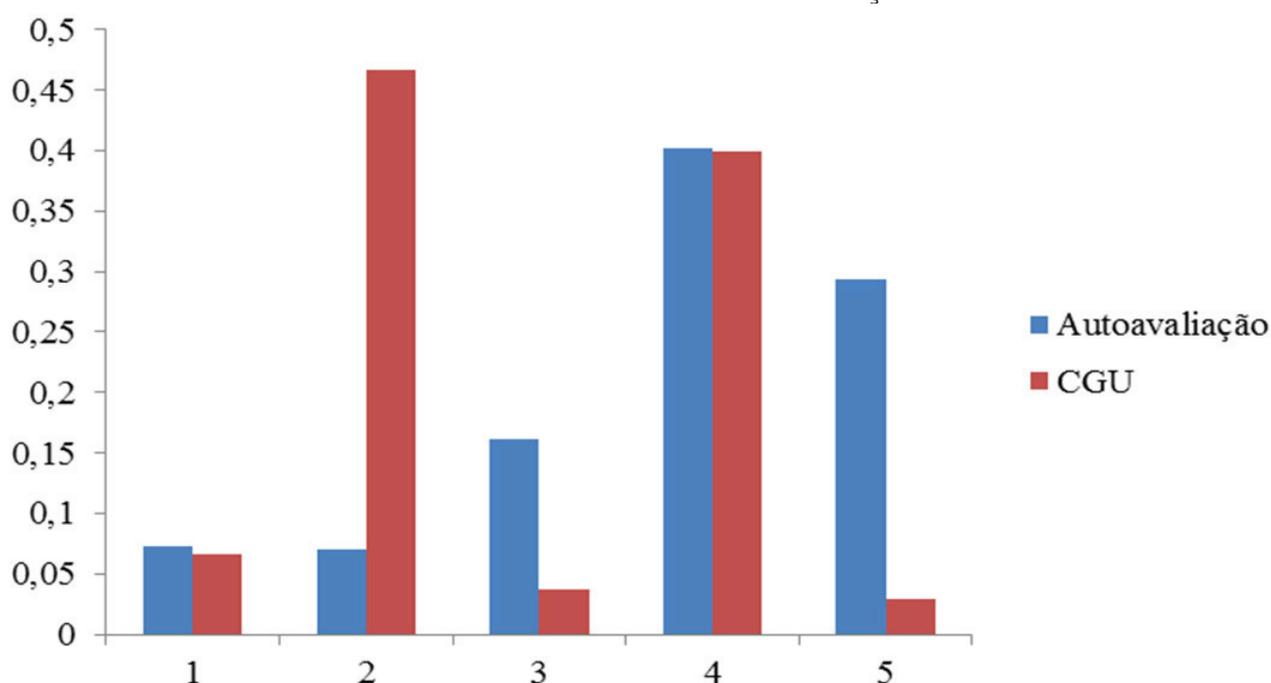
Nota Atribuída	Autoavaliação	CGU
	Quantidade de fundamentos avaliados	Quantidade de componentes avaliados
1	37	9
2	36	63
3*	82	5
4	205	54
5	150	4
Total	510	135

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria). *No caso da CGU, para todas as situações de nota 3, significa que o componente do controle interno não foi avaliado

O questionário preenchido pelas UJs para a avaliação dos seus controles internos é composto por questões relacionadas a cada um dos cinco componentes do controle interno, de forma que são subdivididos em fundamentos para possibilitar uma avaliação mais detalhada. Já no caso dos relatórios da CGU, as pontuações são expressas por componente de controle interno, sem subdivisões. Devido a isso, o total de fundamentos avaliados pela administração é diferente do total de componentes avaliados pelos auditores.

Contudo, observou-se que 70% das notas atribuídas pelos gestores consideraram os controles internos “bons” ou “ótimos”, tomando por base a equivalência entre as notas demonstradas no Quadro 3 da Seção 3, enquanto somente 14% das notas foram equivalentes a “inexistentes” ou “ruins”. Em contrapartida, os auditores realizaram uma avaliação mais equilibrada, atribuindo cerca de 53% de notas negativas, apontando que os controles internos eram “inexistentes” ou “ruins”, e 43% de notas positivas, considerando-os “bons” ou “ótimos”, conforme apresentado no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Percentuais das notas atribuídas nas autoavaliações e nas auditorias



Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria)

Ressalta-se que 70 das 135 notas relacionadas aos componentes dos controles internos avaliados pela CGU referem-se às unidades que compõem a Secretaria Executiva do Ministério da Saúde, as quais foram consideradas as médias dessas notas para encontrar o resultado final para a secretaria em questão. No entanto, ao se deixar de considerar essas notas, os percentuais resultantes são equivalentes aos percentuais apresentados, não alterando a análise.

4.4 Relevância da utilização de nota “neutra” na autoavaliação

Nas análises realizadas foi constatado percentual relevante de atribuição de nota 3, por parte das UJs examinadas, para os fundamentos dos componentes do controle interno constantes do questionário elaborado pelo TCU para que as UJs efetuem uma autoavaliação dos seus controles internos.

Conforme retratado na Tabela 5 da Seção 4.3, dos 510 fundamentos do controle interno avaliados durante o período de 2010 a 2013, 82 receberam nota 3 nas autoavaliações realizadas pelas UJs, ou seja, cerca de 16% do total. Esse percentual representa um risco à fidedignidade da avaliação realizada pelos gestores. A atribuição dessa nota significa que não há como a unidade avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ, o que não deixa claro se há a aplicação daquele fundamento na UJ, mas a administração não consegue identificar claramente, ou se não há a aplicação daquele fundamento, ou até mesmo pode ocorrer de que aquele item seja um ponto fraco dos controles internos da unidade e deixa de ser pontuado negativamente por haver essa opção subjetiva a ser atribuída.

Além disso, não necessariamente significa que aqueles fundamentos que receberam a pontuação 3 não se aplicam à unidade. Essa pontuação acaba representando uma alternativa para pontuar todos aqueles itens pelos quais a administração não se sente à vontade para avaliar.

Dessa forma, para reduzir a subjetividade da avaliação realizada pelos gestores e o risco de haver uma subavaliação ou superavaliação dos controles internos da unidade, seria importante que a escala estabelecida pelo TCU para a atribuição das notas fosse revista, de modo que haja uma maior clareza em relação à avaliação efetuada pelos administradores. Essa escala poderia abranger níveis de aplicabilidade do fundamento do componente de controle de forma que possibilite o enquadramento em opções que afirmem a existência de tal item nos controles da unidade ou descarte a utilização dele por parte da unidade e, caso o fundamento não se aplique à UJ, que seja claramente pontuado com “não se aplica”.

Na prática, a situação atual na escala de autoavaliação compromete, de certa forma, o próprio objetivo do Tribunal de Contas da União de identificar a opinião da administração sobre a efetividade do sistema de controles internos, pelo qual tem responsabilidade objetiva. A dificuldade, ou até impossibilidade, de se identificar o que a administração afirma ao atribuir a nota 3 pode comprometer a adequada avaliação dos órgãos de controle e da própria sociedade.

5. Considerações finais

Este trabalho teve como objetivo efetuar uma análise sobre a avaliação dos controles internos de uma entidade por meio de duas óticas: a dos gestores da unidade examinada e a dos auditores da Controladoria-Geral da União, órgão de controle, executando um estudo de caso sobre as UJs que compõem o Ministério da Saúde, em Brasília. Foi considerada apenas a administração direta, de modo a verificar a coerência entre as duas percepções e apresentar a evolução de tal avaliação após a vigência da Portaria TCU 277/2010, a qual adotou o questionário no modelo do COSO. O objeto de análise englobou os exercícios de 2010 a 2013, a fim de observar se houve melhoras nos controles internos e conseqüentemente uma melhor avaliação dos riscos com o objetivo de mitigar eventos capazes de prejudicar o alcance dos objetivos propostos nas gestões observadas.

Para tanto, foi definida uma escala em relação aos resultados obtidos pelas duas percepções envolvidas, que abrange os seguintes conceitos para os controles internos, do mais negativo para o mais positivo: inexistente, ruim, razoável, bom e ótimo.

Após as análises realizadas, foi constatado que, em relação aos controles internos do Ministério da Saúde como um todo, a administração efetuou uma autoavaliação neutra dos seus controles para o exercício de 2010, considerando-os “razoáveis”, e a partir de 2011 efetuou uma avaliação positiva afirmando que os controles eram “bons”, mantendo essa mesma percepção até 2013. No que diz respeito ao órgão de controle, a avaliação foi neutra durante todo o período avaliado, ou seja, os controles foram considerados “razoáveis”. Dessa forma, para a própria administração houve uma melhora nos controles internos de 2010 para 2011 e tal melhora se manteve até o último exercício avaliado. Já para a CGU, os controles internos permaneceram com a mesma avaliação do primeiro ao último exercício avaliado, não apresentando melhoras ao longo do período.

Concerne à análise dos controles internos por UJ do Ministério da Saúde separadamente, foi verificado que das nove UJs avaliadas, as que receberam as melhores autoavaliações (bom e ótimo) foram: FNS, SAS, SE, SVS, Sesai e SGTES, as três primeiras com pontuação equivalente a “bom” e as três últimas a “ótimo”. A SGEP foi autoavaliada como “razoável” e o Datasus e a SCTIE receberam nota correspondente a “ruim”. Já em relação à percepção da CGU, as que receberam as melhores avaliações foram: FNS e SVS, com o conceito de “bom”. As Secretarias SAS e SE receberam o conceito de “razoável” e as demais foram avaliadas como “ruim”.

Com isso, as unidades que apresentaram as maiores discrepâncias entre as autoavaliações e as avaliações efetuadas pela CGU foram a SGTES e a Sesai, as quais se autoavaliaram como “ótimas” e receberam a avaliação da CGU considerando-as “ruins”. A SAS, a SE, a SGEP e a SVS obtiveram avaliações do órgão de controle com uma escala abaixo das suas autoavaliações, enquanto as demais unidades foram avaliadas com pontuações equivalentes em ambas as percepções.

No que corresponde aos componentes de controle, os componentes “Ambiente de Controle”, “Avaliação de Risco”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento” foram autoavaliados com o conceito de “bom”. Somente o componente “Procedimentos de Controle” foi autoavaliado com nota equivalente a “razoável”. Em contrapartida, para a CGU os componentes de controle “Ambiente de Controle”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento” foram avaliados como “razoáveis”, enquanto os componentes “Avaliação de Risco” e “Procedimentos de Controle” foram avaliados como “ruim”.

Dessa forma, o componente que apresentou a maior divergência entre a autoavaliação e a avaliação da CGU foi o componente “Avaliação de Riscos”, o qual foi autoavaliado como “bom” e o órgão de controle o avaliou como “ruim”. Os demais componentes obtiveram avaliação do órgão de controle com pontuação equivalente a uma escala abaixo da nota autoavaliada.

Verificou-se que em nenhum dos casos a percepção da CGU foi mais positiva que a da administração. A percepção da administração em relação aos seus controles internos mostrou-se mais positiva que a percepção dos auditores, de modo a demonstrar que a ferramenta da autoavaliação pode apresentar uma tendência à superavaliação dos controles internos com vistas a legitimar os procedimentos adotados pela gestão.

Nesse contexto, visto que o funcionamento dos controles internos concorre para que os objetivos e metas instituídos pela unidade sejam alcançados, pode-se concluir que na perspectiva da administração os controles internos apresentaram-se adequados e suficientes para garantir o alcance do que foi pré-definido pela organização, enquanto na perspectiva da CGU os controles não foram considerados suficientemente adequados para a garantia do atingimento das finalidades traçadas pela entidade.

Foi considerada uma limitação deste trabalho a grande atribuição de nota 3, por parte das UJs examinadas, para os fundamentos dos componentes do controle interno constantes do questionário elaborado pelo TCU para que as UJs efetuem uma autoavaliação dos seus controles internos, de modo que a avaliação corre o risco de ficar subavaliada ou superavaliada. Outra limitação encontrada foi a abordagem dada pela CGU para avaliar os controles internos das UJs, tendo em vista que em vários relatórios não há a identificação clara da avaliação para cada componente do controle interno separadamente, sendo tratado de forma geral.

Por fim, sugere-se para futuras pesquisas que seja avaliado se os gestores das unidades examinadas pela CGU, podendo ser de determinada unidade específica, que receberam uma pontuação baixa para a efetividade dos seus controles internos tiveram suas contas julgadas como regulares pelo TCU ou se apresentaram problemas formais na gestão ou até mesmo problemas que tenham causado dano ao erário.

Referências bibliográficas

ARAÚJO, F. S. **Controle Interno no poder Executivo Federal**: Um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria-Geral da União (CGU). Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPE/UFPB/UFRN, 2007.

BALTACI, M; YILMAZ, S. **Keeping an eye on subnational governments**: internal control and audit at local levels. WBI working paper series. Washington, DC: World Bank., 2006.

BARRAGAN, L. G. **Controle interno**: diagnóstico e adaptação das técnicas existentes para as entidades do terceiro setor. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP. São Paulo, 2005.

BRASIL. **Constituição Federal**. Diário Oficial da União, 1988. 08 out.

_____. **Decreto-Lei nº 200**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1967. 25 fev.

_____. **Decreto n.º 3.591**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 2000. 06 set.

_____. **Decreto n.º 4.304**. Altera dispositivos do Decreto no 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 2002. 16 jul.

_____. **Lei nº 4.320**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União,, 1964. 17 mar.

_____. **Lei nº 6.223**. Dispõe sobre a fiscalização financeira e orçamentária da União, pelo Congresso Nacional, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1975. 14 jul.

_____. **Lei Federal nº 8.443**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1992. 16 jul.

_____. **Lei Federal n.º 10.180**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 2001. 06 fev.

CANNAVINA, V. C. **Os controles internos das entidades da administração pública direta do Poder Executivo Federal** - Um estudo baseado nos Relatórios de Gestão referentes à prestação de contas anual ao Tribunal de Contas da União. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. São Paulo, 2014.

CASTRO, Domingos P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor Público**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Internal Control** - Integrated Framework: Executive Summary. United States of America, 1992.

_____. **Controle Interno** – Estrutura Integrada: Sumário Executivo, tradução livre por Pricewaterhouse-Coopers. Brasil, maio de 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 986**. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. 2003, 21 nov.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 01**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, 2001. 06 abr.

_____. **PORTARIA nº 650**. Aprova a Norma de Execução nº 01 destinada a orientar tecnicamente os órgãos e entidades sujeitos ao Controle Interno do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, 2014. 28 mar.

DANTAS, J. A.; RODRIGUES, F. F.; MARCELINO, G. F.; LUSTOSA, P. R. B. **Custo-benefício do controle**: proposta de um método para avaliação com base no COSO. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 13, n. 2, p. 3 – 19. Brasília, mai/ago 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Z. **Direito Administrativo** [25ª ed]. São Paulo: Atlas, 2012.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS. **Análise das ferramentas de autoavaliação na gestão do risco operacional**. FEBRABAN: São Paulo, 2004.

LIMA, C. M. **Controle interno na Administração Pública**: O controle interno na Administração Pública como um instrumento de *accountability*, 2012. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.

MEIRELLES, Hely L. **Direito Administrativo Brasileiro** [36ª ed]. Atualizada por Eurico Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2010.

OLKOWSKI, G. F. **Avaliação de controles internos na administração pública federal.** (Especialização em Auditoria e Controle Governamental) – Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, Brasília, 2011.

PARDINI, E. P. **Controles Internos:** As novidades da nova versão do COSO – Controles Internos. CrossOver Consulting & Auditing, São Paulo, 2013.

PROTIVITI INDEPENDENT RISK CONSULTING. **Control self-assessment: the future of store audits in retail stores.** 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Decisão Normativa TCU nº 107.** Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Diário Oficial da União, 2010. 27 out.

_____. **Decisão Normativa TCU nº 110.** Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2010 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares que as compõem, nos termos dos arts. 4º, 5º, 9º e 13 da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Diário Oficial da União, 2010. 01 dez.

_____. **Portaria TCU nº 277.** Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2010, nos termos do art. 4º, § 3º da DN TCU nº 107/2010. Diário Oficial da União, 2010. 07 dez.

_____. **Portaria TCU nº 90.** Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas da União quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2014, com base na Decisão Normativa TCU nº 134, de 2013. Diário Oficial da União, 2014. 16 abr.

www.cgu.gov.br

 [cguonline](https://www.facebook.com/cguonline)

 [@cguonline](https://twitter.com/cguonline)

 [cguoficial](https://www.youtube.com/cguoficial)

Controladoria-Geral
da União

GOVERNO FEDERAL
BRASIL
PÁTRIA EDUCADORA