

Revista da CGU

Brasília • Volume 8 • Nº 12 • Jan/Jun 2016



Ministério da Transparência, Fiscalização e
Controladoria-Geral da União

Revista da CGU

Brasília • Volume 8 • Nº 12 • Jan/Jun 2016

Ministério da Transparência, Fiscalização e
Controladoria-Geral da União

Torquato Jardim

Ministro da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Wagner de Campos Rosário

Secretário-Executivo do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Secretário Federal de Controle Interno

Gilberto Waller Júnior

Ouvidor-Geral da União

Waldir João Ferreira da Silva Júnior

Corregedor-Geral da União

Claudia Taya

Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção

Revista da CGU / Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União
Semestral

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

ISSN: 1981-674X

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

Ministério da Transparência, Fiscalização e 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

Dr. Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da
Costa

M. Sc. Márcio Camargo Cunha Filho

M. Sc. Vítor César Silva Xavier

Corpo Editorial Científico

Dr. Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da
Costa, editor-chefe

M. Sc. Rodrigo Fontenelle de Araújo
Miranda, editor

Dr. Rommel Novaes Carvalho, editor

M. Sc. Vítor César Silva Xavier, editor

M. Sc. Sérgio Roberto Guedes Reis,
editor

Projeto Gráfico, capa e diagramação

Anne Nogueira Hernandes

Guilherme Guimarães Fortuna

Revisão de normalização e língua portuguesa

M. Sc. Márcio Camargo Cunha Filho

Pareceristas

Adila Maria Taveira de Lima - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Adriano Augusto de Souza - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Anderson Roberto Pires e Silva - Universidade Federal do Pará

Antonio Duarte de Lima Júnior - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Augusto César Ferreira - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Carlos Alexandre Nascimento Wanderley - Centro de Controle Interno da Marinha

Carlos Roberto Ruchiga Corrêa Filho - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Christiano Braga Lopes - SENAC-AL

Claudia Cappelli - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

Cristiano Coimbra de Souza - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Danielle de Moura Medeiros - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Demethrius Pereira Lucena de Oliveira - Controladoria Geral do Município de Marituba

Dimas Barreto de Queiroz - Universidade Federal Rural do Semiárido

Éder Silva Dantas - Universidade Federal da Paraíba - UFPB

Ericson de Oliveira Faria - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Fabiano Mourão Vieira - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Fábio Lopes Soares - FGV - Fundação Getúlio Vargas

Fúlvio Eduardo Fonseca - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Gabriel Aragão Wright - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

George Moura Colares - Ministério da Transparência, Fiscalização e 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

João Marcelo Alves Macedo - Universidade Federal da Paraíba

Jorge Henrique Teixeira Mendonça - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

José Antonio Gouvêa Galhardo - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Laura Letsch Soares - Universidade Federal de Santa Catarina

Leonino Gomes Rocha - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Liliane de Paiva Nascimento - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Luciana Cristina Salles - Sociedade Civil no Ministério Público Federal

Luís Augusto Damasceno Melo - FURNAS S.A.

Luiz Medeiros de Araújo Neto - Universidade de Brasília

Luiza Galiazzi Schneider - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Maíra Luísa Milani de Lima - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Márcia Rodrigues Souza - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Márcio Camargo Cunha Filho - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Marcus Vinícius de Azevedo Braga - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Maria Amália da Costa Bairral - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Maria Esmeralda Rodrigues - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Mauro Biancamano Guimarães - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Nilo Cruz Neto - Universidade Federal do Maranhão

Olavo Venturim Caldas - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Orlando Vieira de Castro Junior - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

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

Ricardo Placido Ribeiro - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Rodrigo Piquet Saboia de Mello - Museu do Índio/Fundação Nacional do Índio

Romualdo Anselmo Santos - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

Rossana Ingrid Jansen dos Santos - Tribunal de Contas do Maranhão

Taiana Fortunato Araujo - Inmetro

Temístocles Murilo Oliveira Júnior - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

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

Vanessa Oliveira de Queiroz

Vinicius Gomes Martins - Universidade Federal da Paraíba

Índice

Marco normativo anticorrupção: desafios para implantação de compliance

Anti-corruption regulatory framework: challenges for implementation of compliance

Veruska Sayonara de Góis
Antônia Edneuma dos Santos
Ianara Maressa Macedo da Rocha

229

Modelo organizacional do controle interno do Poder Executivo Federal: uma breve análise das propostas de emenda à Constituição em trâmite no Congresso Nacional

Organizational model of the internal control of the Federal Executive Power: a brief review of proposed amendment to the Constitution pending in the National Congress

Djalma Peçanha Gomes
Elcio Gustavo Benini

247

Reconhecimento de haveres e obrigações a longo prazo decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição

Recognition of assets and liabilities arising from long-term count mutual of timework for retirement purposes

Marcial Ramão Perez
Ducineli Régis Botelho

275

Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a tendência de despesas públicas do estado de Santa Catarina: evidências no período 1995-2010 segundo critérios da OCDE

Effects on the Fiscal Responsibility Act on the trend of public expenses of the state of Santa Catarina: evidences of the period 1995-2010 according to the criteria of OCDE

Leandro Morais de Morais
Ernesto Fernando Rodrigues Vicente
Gueibi Peres Souza

311

Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil

Fight against corruption and improve management: the duality of internal control in Brazil

Cesar Augusto Marx

351

Apresentação

Caros leitores,

A 12ª Edição da Revista da Controladoria-Geral da União traz cinco artigos distribuídos em três linhas de pesquisa: correição com um artigo; orçamento, contabilidade e finanças públicas com dois artigos; controle com dois artigos;.

Na linha de pesquisa correição, o estudo intitulado “Marco normativo anticorrupção para empresas: desafios para implantação de compliance” trata das medidas que devem ser implementadas pelas empresas com o advento da Lei 12.846/2013. Veruska Sayonara de Góis, Antônia Edneuma dos Santos, Ianara Maressa Macedo da Rocha são as autoras desse artigo.

Na linha pesquisa orçamento, contabilidade e finanças públicas, o artigo, intitulado “Reconhecimento de haveres e obrigações a longo prazo decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição”, evidencia que os valores a pagar e a receber, a longo prazo, a título de compensação previdenciária não estão sendo evidenciados nas Demonstrações Financeiras das entidades públicas. Marcial Ramão Perez e Ducineli Régis Botelho são os autores desse artigo.

Ainda na linha de pesquisa orçamento, contabilidade e finanças públicas, o artigo intitulado “Efeitos da lei de responsabilidade fiscal sobre as despesas públicas do estado de Santa Catarina: evidências do período 1995-2010 segundo critérios da OCDE”, traz como objeto de estudo a evolução das despesas públicas no ente subnacional. Um dos resultados foi o de que a LRF brasileira não alterou a tendência linear de despesas públicas avaliadas. Leandro Morais de Morais, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Gueibi Peres Souza são os autores desse artigo.

Na linha de pesquisa controle, o artigo intitulado “Modelo organizacional do controle interno do Poder Executivo Federal: uma breve análise das propostas de emenda à Constituição em trâmite no Congresso Nacional”, traz discussões a respeito das duas propostas de emendas constitucionais (PEC n. 45/2009 e na PEC n. 144/2015 que tramitam no Congresso Nacional e seus potenciais impactos na estrutura de controle interno no âmbito da federação. Carlos Djalma Peçanha Gomes e Elcio Gustavo Benini são os autores desse artigo.

O último artigo desta edição, na linha de pesquisa controle, intitulado “Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil” traz a discussão sobre o dilema enfrentado pelos órgãos de controle e pelos seus servidores que lidam com a questão de concentrarem sua atuação no controle da legalidade ou no controle do desempenho, de adotarem uma postura mais repressiva e investigativa, ou atuarem como avaliadores de políticas públicas e parceiros dos gestores no aprimoramento da gestão pública. Cesar Augusto Marx é o autor deste artigo.

Os textos apresentados não representam necessariamente a opinião e/ou posicionamento do Ministério e são de inteira responsabilidade dos seus autores.

Marco normativo anticorrupção: desafios para implantação de *compliance**

Anti-corruption regulatory framework: challenges for implementation of compliance

Veruska Sayonara de Góis**

Antônia Edneuma dos Santos***

Ianara Maressa Macedo da Rocha****

Resumo

A Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013) sinalizou para a necessidade de *compliance* (art. 7º, VIII) para o setor privado, a partir do marco normativo de governança corporativa. Assim, pretende-se definir *compliance* e analisar as dificuldades para sua implantação a partir desse marco normativo. O tema é complexo, pois envolve teoria jurídica, econômica e política, tendo-se investigado com apoio das técnicas bibliográfica e documental. No caso do marco normativo nacional, percebe-se a indicação genérica dos mecanismos de integridade, sem clareza quanto aos procedimentos e autoridades responsáveis. Assim, o setor público não respondeu adequadamente, no sentido de técnica legislativa, às demandas da lei, quando passa a regulamentar a *compliance*. Por seu lado, o setor privado é instado a se adequar, criando seus programas de integridade, o que encontra obstáculos na generalidade e dispersão dos documentos normativos, bem como no custo da mudança.

Palavras-chave: Lei Anticorrupção. Compliance. Dificuldades.

Abstract

The Anti-Corruption Law (Law 12.846/2013) signaled the need for *compliance* (art. 7º, VIII) for the private sector, from the regulatory framework of corporate governance. Thus, it is intended to define *compliance* and analyze the difficulties in its implementation, from the regulatory framework. The theme is complex because it involves legal theory, economic and political, having investigated with the support of bibliographical and documentary techniques. In the case of the national regulatory framework, perceive the generic indication of integrity mechanisms, without clarity about the procedures and authorities. So, the public sector has not responded, in the direction of legislative technique, the demands of of the law when it passes to regulate *compliance*. For its part, the private sector be required to adapt, creating their integrity programs, which finds obstacles in general and dispersion of normative documents, as well as the cost of change.

Keywords: Anti-Corruption Law. Compliance. Difficulties.

* Artigo enviado em 10/02/2016 e aceito em 07/06/2016.

** Professora universitária do curso de Direito da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN).
Graduada em Direito pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN, 2005) e mestre em
Direito Constitucional na UFRN (UFRN, 2009).

*** Graduada em História pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN, 2011). Aluna do
5º período do curso de Direito da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

**** Aluna do 5º período do curso de Direito da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

I. Introdução

A Lei Anticorrupção para as empresas (Lei 12.846/2013) sinalizou para a necessidade de *compliance* (art. 7º, VIII) como legislação indutiva, a partir do marco normativo de governança corporativa. A criação da norma está ligada aos compromissos que o Brasil assumiu em âmbito internacional, por ser signatário da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, da Convenção Interamericana contra a Corrupção, e da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais.

O setor privado passa a ser impactado em suas relações com o Estado, aparecendo nesta relação através da empresa. Como atividade econômica organizada, o conceito de empresa integra teoria abarcada pelo Direito Civil brasileiro. Apesar disso, a compreensão de “empresa” não é clara na legislação, confundindo-se com o de pessoa jurídica em certas situações.

Encontra-se uma explicação para isso em Direito Empresarial, através de Alberto Asquini, para quem a empresa é um conceito poliédrico, com quatro perfis: a) subjetivo (sinônimo de empresário); b) funcional (atividade empreendedora); c) objetivo (patrimônio e o estabelecimento como fundamento “*aziendal*” do conceito de empresa) e d) corporativo (instituição ou organização de pessoas) (Angarita *et al.*, 2013, P. 39).

Segundo o Superior Tribunal de Justiça, pode-se “inferir o conceito jurídico de empresa como sendo ‘o exercício organizado ou profissional de atividade econômica para a produção ou circulação de bens e serviços’” (REsp 623.367/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 09.08.2004, p. 245). Pode ser exercida por empresário individual ou através da constituição de pessoa jurídica (geralmente, de natureza privada, submetendo-se a um regime próprio trazido pelas leis civilistas).

Ao dispor sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, a Lei 12.846/2013 prevê que “a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica” será levada em consideração na aplicação das sanções (artigo 7º, VIII). Tais mecanismos de integridade constituem a *compliance*.

O termo *compliance* é derivado do inglês, não possuindo uma tradução ou substantivo equivalente em português que traduza o seu significado. Vem do verbo *to comply*, cumprir, remetendo à exigência do cumprimento de normas ético-jurídicas pelo setor privado. Na pesquisa, objetiva-se definir *compliance* e as dificuldades para sua implantação, a partir do marco regulatório.

2. Fundamentação teórica

O advento da legislação anticorrupção e o fortalecimento dos institutos de seu controle são medidas incipientes, mas de caráter normativo indutivo para o âmbito privado. A Lei 12.846/2013, também conhecida também como Lei Anticorrupção, volta-se às empresas privadas no relacionamento com o poder público, inovando ao dispor sobre responsabilidade cível e administrativa em casos de corrupção, acordo de leniência, cadastros nacionais de empresas e *compliance*.

Os mecanismos de integridade e controle interno das empresas são denominados genericamente como *compliance*. A prática de *compliance* tem a ver a implantação de decisões do ponto de vista ético-concorrencial de cima para baixo, ou seja, é uma medida vertical e hierárquica a ser aplicada a partir da direção das empresas; foi estabelecida como política pública a partir de um marco regulatório legislativo (Góis, 2014, p. 112-113) e deverá ser avaliada pelo Judiciário, em algumas situações previstas na Lei 12.846/2013.

A Lei Anticorrupção aponta para a necessidade de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica, nos seguintes termos:

Art. 7º. Serão levados em consideração na aplicação das sanções:

(...)

VIII - a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica;

(...)

Parágrafo único. Os parâmetros de avaliação de mecanismos e procedimentos previstos no inciso VIII do caput serão estabelecidos em regulamento do Poder Executivo federal.

De acordo com Fábio Osório Medina, a Lei Anticorrupção:

Fortalece as ferramentas e o controle, amplifica os instrumentos repressivos e cria sanções novas. E não bastasse isso, a responsabilidade objetiva das empresas, ou seja, se um funcionário entre milhões é flagrado cometendo um ilícito de improbidade empresarial, independente de culpa ou dolo, a empresa pode ser punida. E exige que as empresas criem mecanismos de implantação das normas. Isso vai gerar um custo enorme no mercado, o chamado custo compliance, as empresas terão que atuar prevendo auditorias, consultorias, comitês independentes para coibir atos ilícitos dos seus funcionários. E, caso ocorra, se a empresa tiver adotado as medidas poderá incorrer em redução de pena, podendo

até excluir da responsabilidade. Mas há um custo que deverá ser implantado em todo o mercado, que não se encontra regulado. Não sabemos qual será o impacto das empresas que contratam com o poder público, por as exigências relacionadas a compliance pode se tornar exigência em processos licitatórios para priorizar aquelas que trabalham com a sustentabilidade jurídica e ética (Osório Medina, 2014).

Em muitos ordenamentos jurídicos, as leis de combate à corrupção envolvendo o setor privado são referenciadas, em termos históricos, na Lei Americana Anticorrupção (*The Foreign Corrupt Practices Act*-“FCPA”), aprovada em 1977 e suas alterações. A FCPA é uma lei federal dos EUA que proíbe subornos a funcionários de governos estrangeiros e figuras políticas.

Pode-se situar, como Santos (2011, p. 184), a origem histórica da *compliance* nas instituições financeiras, com a criação do Banco Central Americano, em 1913, que objetivou a formação de um sistema financeiro mais flexível, seguro e estável, culminando com a Política Intervencionista New Deal.

Outros autores ainda localizam o sistema normativo de governança corporativa específica a partir da norte-americana Lei Sarbanes-Oxley. Para Gordon et al., “a Lei Sarbanes-Oxley de 2002, doravante referida como SOX, é uma das mais importantes legislações a afetar as corporações com ações negociadas nas bolsas de valores desde a Securities Act de 1933 e a Securities Exchange Act de 1934” (Gordon et al, 2006). Para Engel, Hayes e Wang, a SOX demandou uma série de mudanças nos relatórios financeiros e de governança corporativa das empresas, como resposta aos vários escândalos financeiros mencionados, caracterizando uma resposta legislativa destinada a reconstruir a confiança dos investidores no mercado de capitais (Engel, Hayes e Wang, 2007).

A Lei Sarbanes-Oxley (SOX, oficialmente denominada como *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002*) é uma lei federal dos Estados Unidos da América em resposta aos inúmeros escândalos corporativos e contábeis. A Lei SOX enfatiza a restauração da credibilidade com um profundo compromisso ideológico para manutenção do sistema capitalista, inerente à estrutura da política americana (Cunha et al., 2013).

Outro paradigma normativo é a Lei Anti Suborno do Reino Unido (U.K. Bribery Act – “UKBA”). A UKBA tem, como algumas de suas características, procedimentos escritos, a noção de comprometimento do alto escalão; a base na avaliação e gestão de riscos (*risk assessment*) e na diligência devida (*due diligence*); bem como a exigência de treinamento e revisão contínuos do programa.

Nesse modelo, tem-se por finalidade agregar valor para o acionista, baseando-se no atendimento dos interesses desse acionista (*shareholder*). Assim, tem-se fragmentação do capital da empresa; elevado nível de transparência das informações; com abertura e divulgação total, de maneira a restringir o privilégio e a assimetria na informação (*insider information*). De maneira que o interesse e a literatura sobre a questão tendem a aumentar, abarcando, em um futuro breve, o viés empírico, a partir das práticas de *compliance* adotadas.

3. Procedimentos metodológicos

A investigação, de cunho exploratório e descritivo, utilizou-se de técnica bibliográfica, documental e de levantamento, no que toca aos procedimentos. Inicialmente, utilizou-se de pesquisa bibliográfica, por meio de leitura e discussão dos documentos e obras de referência. Após essa fase, foram construídos os referenciais teóricos para a abordagem do problema; articulando-se tais referenciais com a legislação estrangeira.

4. Análise dos resultados

Para o setor público, temos um amplo leque de normas envolvendo o controle da Administração e a prevenção e o combate à corrupção (como, por exemplo, Lei de Acesso à Informação ou a Lei de Improbidade Administrativa – Leis 12.527/2011 e 8.429/1992, respectivamente).

No âmbito do Poder Executivo Federal, há os seguintes diplomas legais: Lei 9784/1999 (Lei do Processo Administrativo); Lei de Conflito de Interesses (Lei nº 12.813/2013); Conflito de Interesses no Serviço Público (Resolução nº 08/2003); Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal (Decreto nº 1.171/1994); Sistema de Gestão da Ética do Poder Executivo Federal (Decreto nº 6.029/2007).

Questionadas quanto à efetividade, tais normas para o setor público são mais claras quanto à aplicação, envolvendo competências de vários órgãos, que podem atuar conjunta ou separadamente, como é a situação do manejo de Ação Civil Pública.

Mas para o setor privado, sendo o marco normativo e a proposição em si bastante inovadores, tem havido dificuldades em se compreender e aplicar as medidas de controle da corrupção, a começar pelos mecanismos internos de integridade empresarial. Em termos de produção normativa, compilamos, acerca de *compliance*, os seguintes documentos: Lei 12.846/2013 (Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira); Decreto 8.420/2015 (Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira); Portaria-CGU Nº 909/2015 (Dispõe sobre a avaliação de programas de integridade de pessoas jurídicas).

Assim, até o momento, ocorrem relutâncias para aplicação do marco normativo, notadamente, para a implantação da *compliance* no setor privado.

Ao dispor sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, a Lei 12.846/2013 prevê os atos lesivos à administração pública, conforme disposto abaixo.

Art. 5º. Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1º, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos:

I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada;

II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei;

III - comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados;

IV - no tocante a licitações e contratos:

a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;

b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;

c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;

d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;

e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;

f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou

g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública;

V - dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional.

Segundo a Lei Anticorrupção, “os parâmetros de avaliação de mecanismos e procedimentos previstos no inciso VIII do caput serão estabelecidos em regulamento do Poder Executivo federal”, de acordo com a Lei

12.846/2013, art. 7º, parágrafo único. Tal regulamento passou a existir com o Decreto 8.420/2015, inspirado a partir das normas internacionais e seus aspectos centrais quanto a um programa de *Compliance*.

No âmbito administrativo, a Controladoria Geral da União (CGU) estabeleceu, por meio da Portaria Nº 909, de 7 de abril de 2015, normas que dispõem sobre a avaliação de programas de integridade de pessoas jurídicas. A Portaria Nº 909/2015 assevera, em seu artigo 5º, § 2º, que o programa de integridade meramente formal e que se mostre absolutamente ineficaz para mitigar o risco de ocorrência de atos lesivos da Lei nº 12.846, de 2013, não será considerado para fins de aplicação do percentual de redução de que trata o caput.

Do referido Decreto 8.420/2015, o item que toca diretamente à finalidade da pesquisa é o Programa de Integridade, que desenha um modelo de *compliance*. Reproduzimos abaixo os tópicos relacionados.

CAPITULO IV

DO PROGRAMA DE INTEGRIDADE

Art. 41. Para fins do disposto neste Decreto, programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Parágrafo Único. O programa de integridade deve ser estruturado, aplicado e atualizado de acordo com as características e riscos atuais das atividades de cada pessoa jurídica, a qual por sua vez deve garantir o constante aprimoramento e adaptação do referido programa, visando garantir sua efetividade.

Art. 42. Para fins do disposto no § 4º do art. 5º, o programa de integridade será avaliado, quanto a sua existência e aplicação, de acordo com os seguintes parâmetros:

I - comprometimento da alta direção da pessoa jurídica, incluídos os conselhos, evidenciado pelo apoio visível e inequívoco ao programa;

II - padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade, aplicáveis a todos os empregados e administradores, independentemente de cargo ou função exercidos;

III - padrões de conduta, código de ética e políticas de integridade estendidas, quando necessário, a terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;

IV - treinamentos periódicos sobre o programa de integridade;

V - análise periódica de riscos para realizar adaptações necessárias ao programa de integridade;

VI - registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica;

VII - controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica;

VIII - procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões;

IX - independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento;

X - canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciantes de boa-fé;

XI - medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade;

XII - procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados;

XIII - diligências apropriadas para contratação e, conforme o caso, supervisão, de terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;

XIV - verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de vulnerabilidades nas pessoas jurídicas envolvidas;

XV - monitoramento contínuo do programa de integridade visando seu aperfeiçoamento na prevenção, detecção e combate à ocorrência dos atos lesivos previstos no art. 5º da Lei nº 12.846, de 2013; e

XVI - transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos.

§ 1º Na avaliação dos parâmetros de que trata este artigo, serão considerados o porte e especificidades da pessoa jurídica, tais como:

I - a quantidade de funcionários, empregados e colaboradores;

II - a complexidade da hierarquia interna e a quantidade de departamentos, diretorias ou setores;

III - a utilização de agentes intermediários como consultores ou representantes comerciais;

IV - o setor do mercado em que atua;

V - os países em que atua, direta ou indiretamente;

VI - o grau de interação com o setor público e a importância de autorizações, licenças e permissões governamentais em suas operações;

VII - a quantidade e a localização das pessoas jurídicas que integram o grupo econômico (...)

Assim, temos como pontos de apoio do modelo de *compliance* as macrofunções típicas do controle organizacional: Auditoria, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria. Essas funções integram um modelo em fase de desenvolvimento para o setor privado.

No tocante às funções de controle externo e auditoria governamental, temos como modelo de execução dos mecanismos de controle a Portaria-TCU N° 280, de 8 de dezembro de 2010 (Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União). Segundo a Portaria-TCU N° 280/2010:

O controle externo exercido mediante a fiscalização do TCU realiza-se, predominantemente, por meio de auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme prevê o inciso IV do art. 71 da Constituição, impondo-se a necessidade de realizá-las segundo normas técnicas apropriadas, desenvolvidas de acordo com padrões reconhecidos internacionalmente, a exemplo das Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), e com as melhores práticas desenvolvidas por outras instituições superiores de controle de reconhecida experiência. As normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT) foram desenvolvidas tendo por base o arcabouço normativo da instituição (Constituição, Lei Orgânica, Regimento Interno, Código de Ética dos Servidores do TCU, resoluções e instruções normativas do TCU), a experiência acumulada, as normas de auditoria de fontes internacionais, especialmente as ISSAI, da Intosai, bem como as normas das entidades de auditoria e controle governamental visitadas no âmbito do programa de benchmarking realizado pelo TCU, em 2004, dentre as quais o IFAC, o IIA, o GAO, o ANAO e as entidades de fiscalização superior da Alemanha, Itália, França, Espanha, Bélgica e Holanda (p. 9).

Para o setor privado, a prática de *compliance* envolve ações como suporte da Administração e Liderança; mapeamento e análise de riscos; políticas, controles e procedimentos; comunicação e treinamento; monitoramento, auditoria e remediação. Os aspectos fundamentais do combate à corrupção dizem respeito à (i) regulamentação clara e disseminada; (ii) educação (permanente capacitação acerca de integridade e ética); (iii)

cooperação internacional; (iv) transparência (ferramentas de divulgação, monitoramento e acompanhamento de informações públicas e privadas); e (v) independência (amplas liberdades para investigação e julgamento de casos de corrupção) (Global Integrity Summit, Griffith University *apud* Relatório Deloitte: Lei Anticorrupção).

Como exemplos de ações que estruturam um programa de integridade, temos (Relatório Deloitte: Lei Anticorrupção, p. 11): treinamento sobre temas de conformidade aos novos profissionais contratados (educação); análise de reclamações (ouvidoria); treinamento por demanda de temas de conformidade; utilização de indicadores-chave desempenho e conformidade; revisão das contingências, multas e passivos gerados por não conformidades; revisões de como os negócios foram efetuados no passado; revisão de qualidade tempestiva para garantir o recrutamento e a contratação de profissionais habilitados às vagas; revisão de qualidade pós-recrutamento para identificar vagas preenchidas por profissionais que não atenderam aos critérios necessários.

No caso do marco normativo nacional, percebe-se a indicação genérica dos mecanismos de integridade, sem clareza quanto aos procedimentos e autoridades responsáveis. Conforme comentário abaixo:

A definição de competências, bem como dos procedimentos cabíveis em relação à responsabilização de pessoas jurídicas não é muito clara na Lei 12.846/2013. A instauração e o julgamento de processo administrativo para apuração da responsabilidade de pessoa jurídica cabem à autoridade máxima de cada órgão ou entidade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que agirá de ofício ou mediante provocação, observados o contraditório e a ampla defesa (Lei 12.846/2013, art. 8º). Prevê-se que, na esfera administrativa, “a aplicação das sanções previstas neste artigo será precedida da manifestação jurídica elaborada pela Advocacia Pública ou pelo órgão de assistência jurídica, ou equivalente, do ente público” (art. 6º, § 2º). Assim, os Tribunais de Contas podem surgir como atores institucionais importantes no desenho do modelo processual aplicável à compliance no Brasil. O Poder Judiciário, até mesmo pela cláusula jurisdicional aberta da Constituição, é um importante ator institucional na efetivação das responsabilidades às pessoas jurídicas. Segundo a referida cláusula constitucional (art. 5º, XXXV), “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (Góis, 2014, 106-107).

As autoridades máximas de cada órgão ou entidade são os agentes públicos que ocupam os espaços de soberania. Sendo a estrutura administrativa complexa e interdependente, falha a citada lei quando não especifica os órgãos com responsabilidade, visto que o Presidente da República, do Congresso Nacional ou do STF dificilmente iriam ter condições de instaurar e julgar tais processos administrativos. De maneira que resta às controladorias, Ministério Público, tribunais de contas, advocacia pública e defensorias a responsabilidade subsidiária, mas apenas implícita, quando poderia ser detalhada e explícita. No caso da esfera federal, por exceção, tivemos a definição da competência:

Artigo 8º, § 2º. No âmbito do Poder Executivo federal, a Controladoria-Geral da União

- CGU terá competência concorrente para instaurar processos administrativos de responsabilização de pessoas jurídicas ou para avocar os processos instaurados com fundamento nesta Lei, para exame de sua regularidade ou para corrigir-lhes o andamento.

Cabe a observação de que a Controladoria-Geral da União (CGU), em vista do afastamento provisório da presidenta Dilma Rousseff, em processo de *impeachment*,

Tornou-se oficialmente, na última quinta-feira (12), o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC), por meio da Medida Provisória 726, editada pelo Presidente da República em exercício, Michel Temer. A mudança de nomenclatura do órgão, no entanto, não altera as suas funções (Brasil, 2016).

Outros conceitos essenciais estão ausentes, como, por exemplo, os de conflito de interesse e tráfico de influência (ou mesmo *lobby*). As condutas descritas pela Lei Anticorrupção são ainda muito abrangentes, como no item reproduzido abaixo (art. 5º, inc. I):

Art. 5º. Constituem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira, para os fins desta Lei, todos aqueles praticados pelas pessoas jurídicas mencionadas no parágrafo único do art. 1º, que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim definidos:

I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada.¹

No inciso reproduzido, temos situação já prevista na legislação penal (Título XI - Dos Crimes Contra a Administração Pública), com a justificação de que se trata de responsabilidade civil e administrativa. Todavia, tal preocupação com a abertura excessiva da norma já vem sendo registrada na literatura jurídica:

A lei anticorrupção, em seu artigo 5º, enuncia que os atos lesivos à Administração Pública, ensejadores da responsabilização objetiva da pessoa jurídica, são aqueles que atentam contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Na sequência elenca um rol taxativo composto por cinco incisos. Destaca-se que as condutas previstas no art. 5º não são exclusivas e originais da lei anticorrupção, eis que já eram consideradas ilícitas pelo Código Penal, pela Lei de licitações ou pela Lei de Improbidade

¹ O conceito de conflito de interesse está em outra norma, voltada para o setor público. Segundo a Lei 12.813, de 16 de maio de 2013, art. 3º, para os fins desta Lei (aplicável no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal), considera-se: I - conflito de interesses: a situação gerada pelo confronto entre interesses públicos e privados, que possa comprometer o interesse coletivo ou influenciar, de maneira imprópria, o desempenho da função pública; e II - informação privilegiada: a que diz respeito a assuntos sigilosos ou aquela relevante ao processo de decisão no âmbito do Poder Executivo federal que tenha repercussão econômica ou financeira e que não seja de amplo conhecimento público.

Administrativa. (...) Uma das preocupações trazida pela Lei nº. 12.846/2013 consiste na abertura excessiva dos tipos estabelecidos em seu art. 5º. A lei se utiliza de condutas imprecisas, que permitem vastas compreensões, garantindo alto grau de subjetividade para a atividade hermenêutica dos intérpretes, o que ocasiona menos segurança jurídica (Campos, 2015, p. 166).

Para a qualificação fática da conduta descrita no artigo 5ª, I da Lei nº 12.846/2013 (prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada), cabem as noções de lobby e de conflito de interesses, ou mesmo o conceito de cortesias comerciais. A nota Política Antissuborno e Anticorrupção, emitida pelo Departamento Jurídico da Moody's, enumera alguns exemplos concretos do que poderia estar incluído nessa descrição ampla:

CORTESIAS COMERCIAIS

O suborno não está restrito a pagamentos em dinheiro com intenção de prática de corrupção, pode também incluir o oferecimento de cortesias comerciais ou outras coisas de valor para um propósito impróprio, tais como presentes, hospitalidades ou entretenimento. Não é permitido o oferecimento de nenhum tipo de cortesia comercial para finalidades impróprias ou corruptas. Além disso, nenhuma cortesia comercial poderá ser oferecida, direta ou indiretamente, a um funcionário público, exceto se aprovada previamente, conforme abaixo descrito (a menos que isenta, de acordo com as isenções aqui contidas).

As cortesias comerciais podem incluir, dentre outras coisas:

- » *Presentes*
- » *Itens promocionais*
- » *Despesas de viagem*
- » *Refeições, entretenimento, recreação e outras hospitalidades*
- » *Ingressos a eventos esportivos, culturais e outros*
- » *Doações para instituições de caridade ou fins filantrópicos – quer em dinheiro ou outras formas de patrocínio (tais como jantares ou torneios de golfe)*
- » *Oportunidades de negócios*
- » *Produtos ou serviços grátis ou com desconto*
- » *Estágios, alocação temporária ou emprego para funcionários públicos ou seus familiares*
- » *Empréstimos*
- » *Assistência médica (Moody's Corporation, 2014, p. 3).*

Assim, embora a Comissão de Ética Pública, no âmbito do Executivo Federal, já tenha tratado do tema específico de presentes e brindes (Resolução nº 03/2000, Regras sobre o tratamento de presentes e brindes aplicáveis às autoridades públicas abrangidas pelo Código de Conduta da Alta Administração Federal), a Lei Anticorrupção, de caráter nacional, trata ambigualmente das condutas e não tem a preocupação técnica de delimitar conceitos essenciais para o combate à corrupção no trato entre agentes públicos e privados – como é o caso do conceito de conflito de interesses.

Em matéria de direito comparado, resgatamos normas de outros ordenamentos já referenciadas. Para falar das especificidades, tomamos como paradigma de comparação a SOX, que detalha, entre suas medidas, elementos como: “*Public Company Accounting Oversight Board*” (Título I, formação do Comitê de Auditoria); “*Auditor Independence*” (regulamenta o comportamento do auditor, Título II); “*Corporate Responsibility*” (dispõe acerca da criação do comitê de auditoria composto por membros independentes, Título III); “*Enhanced Financial Disclosures*” (evidenciação contábil e o controle interno, Título IV).

A SOX prossegue, tratando acerca de “*Corporate and Criminal Fraud Accountability*” (dispõe sobre fraudes contábeis; destruição, falsificação, alteração de documentos e as penalidades; Título VII); “*Corporate and Criminal Fraud Accountability*” (Título VIII); “*White-Collar Crime Penalty Enhancements*” (Título IX); “*Corporate Tax Returns*” (Título IX), segundo Santos e Lemes (2004).

O já citado Relatório Deloitte enumera alguns desafios (2014, p. 17) para a cultura e a implantação dos programas de integridade, como: complexidade do ambiente regulatório; assegurar que a área de *Compliance* torne-se mais envolvida nas decisões estratégicas; garantir a independência da área de *Compliance*; gestão de conformidade organizada e atuante (papéis e responsabilidades); necessidade de infraestrutura tecnológica adequada para monitoramento da conformidade; garantia de que a unidade de negócio esteja em conformidade; integração da área de *Compliance* com outras funções, incluindo gerenciamento de riscos, comercial, auditoria interna, comitê de denúncia e atendimento ao cliente; velocidade das mudanças nas regulamentações e ausência de clareza no que tange as expectativas regulatórias; alocação de recursos de conformidade de forma efetiva com o objetivo de gerenciar riscos adequadamente; educação corporativa abrangente referente à gestão da conformidade e obrigações do *staff* e distribuição adequada das responsabilidades de monitoramento das funções de conformidade e de negócios.

Conquanto a Controladoria Geral da União (utiliza-se a designação legal aqui, embora se trate do atual Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle) esteja atuando, até pela definição mais clara de seu papel na Lei Anticorrupção, não se pode dizer o mesmo dos demais entes federativos.

Como resultado preliminar dessa escassa densidade normativa nacional (excesso formal e insuficiência substancial), podemos citar o baixo número de Estados que regulamentaram a Lei Anticorrupção, como reproduzido a seguir:

Aprovada após as manifestações de 2013, a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846) ainda não é aplicada na maior parte do país. Apenas a União e os Estados do Paraná, Espírito Santo, São Paulo, Minas Gerais e Tocantins regulamentaram a norma. (Aguiar, 2015).

Entre os que regulamentaram, pouca aplicação há – aparentemente, apenas um caso. “Pela primeira vez no país uma empresa é condenada no âmbito estadual com base na Lei Anticorrupção. O Estado precursor é o Espírito Santo que aplicou sanção prevista na norma a uma microempresa, por “perturbar” um processo de licitação” (Aguiar, 2016). Na situação, após vencer o pregão eletrônico, a empresa não apresentou os documentos exigidos para habilitação e assinatura do contrato. Entretanto, trata-se de literatura jornalística, tentando-se demonstrar um nível de empiria a título preliminar; o que, por certo, não substitui os indicadores oficiais, que deverão vir de órgãos públicos.

Também, não se pode desconsiderar os custos de implantação da *compliance*. Segundo Fábio Osório Medina (2014), houve um alto custo quando da implantação do sistema no mercado financeiro, com custos da ordem de escritórios qualificados, com profissionais das áreas da contabilidade, do direito, da administração e economia, interligados, para emitir pareceres, relatórios, gerando oneração. A propósito, cite-se:

Por certo, o Compliance possui, entre os seus objetivos, organizar documentação e procedimentos, gerenciando de forma adequada os riscos e exaltando a transparência. (...) Tais condutas, contudo, devem estar atreladas diretamente à efetividade da Lei Anticorrupção Empresarial, sob pena de não se alcançar o objetivo almejado. De forma resumida, os custos de transação para a implantação de uma política de Compliance se dividem em três aspectos: custos de manutenção, de não conformidade e de governança (Ribeiro e Diniz, 2015, p. 94).

Todavia, verifica-se, nas principais leis anticorrupção internacionais, um detalhamento maior das questões estratégicas quanto a configuração do programa de integridade, como a independência do auditor, bem como o controle contábil e documental - o que facilitaria a aplicação da norma.

O fato é que “há imprecisões na lei que podem contaminar parte de sua eficácia, assim como previsões cujos efeitos podem desestimular algumas condutas empresariais desejáveis” (Ribeiro e Diniz, 2015, p. 103), de maneira que a configuração do programa de integridade é um dos itens que exigiria uma técnica legislativa mais clara e estruturada.

5. Conclusões

A Lei Anticorrupção inaugura um marco regulatório que evolui para um microsistema normativo, induzindo o setor privado a criar seus mecanismos de controle e governança corporativa no âmbito privado brasileiro. A edição da norma advém de compromissos internacionais que o Brasil assumiu, ao se tornar signatário de convenções sobre combate à corrupção no relacionamento entre Estado e empresas privadas.

Compliance deriva da noção de cumprimento de normas, e vem a denominar uma gama de procedimentos de integridade, ética, fiscalização e controle nas empresas. Todavia, o marco normativo parece apontar para uma compreensão de *compliance* flexível, devido à regulamentação genérica, por exemplo; a ausência de um arranjo fechado ou desenho mais explícito dos mecanismos de integridade e garantia de independência dos sistemas de monitoramento e controle.

A configuração da *compliance* deve partir de um código estruturado de normas internas fortemente lastreadas nas normas de ordem pública, e se basear nos pilares ou macrofunções típicas do controle organizacional (Auditoria, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria); embora respeitando as características das organizações.

Assim, o setor público ainda não respondeu, no sentido de efetivação, às demandas da lei. Por seu lado, o setor privado é instado a se adequar, criando seus programas de integridade, o que encontra obstáculos na generalidade e dispersão dos documentos normativos, bem como no custo em si da mudança.

Referências bibliográficas

AGUIAR, Adriana. **Poucos Estados regulamentaram a Lei Anticorrupção**. In: Valor Econômico, 03/11/2015. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/4297148/poucos-estados-regulamentaram-lei-anticorrupcao>. Acesso em: 18/12/2015.

AGUIAR, Adriana. **Espírito Santo é o primeiro a aplicar Lei Anticorrupção**. In: Valor Econômico, 15/01/2016. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/4393032/espírito-santo-e-o-primeiro-aplicar-lei-anticorrupcao>. Acesso em: 01/02/2016.

ANGARITA, Antonio; SICA, Ligia Paula P. Pinto; DONAGGIO, Angela. **Estado e Empresa: uma relação imbricada**. 1. ed. Coleção Acadêmica Livre. Série pesquisa. São Paulo: Direito GV, 2013.

CAMPOS, Patrícia Toledo de. Comentários à Lei nº 12.846/2013 – Lei anticorrupção. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 2., n. 1. São Paulo, USP, 2015.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. **Lei Anticorrupção** - Um retrato das práticas de *compliance* na era da empresa limpa. (Relatório Deloitte). 2014.

ENGEL, E.; HAYES, R. M.; WANG, X. **The Sarbanes–Oxley Act and firms’ going-private decisions**. Journal of Accounting and Economics, Vol. 44, n. 1-2, 2007.

FRAGOSO, Ronaldo; ARAÚJO, Camila (Organizadores). **Relatório Lei Anticorrupção** - Um retrato das práticas de *compliance* na era da empresa limpa. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2014. Disponível em: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/LeiAnticorrupcao.pdf>. Acesso em: 20/01/2016.

GÓIS, Veruska Sayonara de. A Lei de *Compliance* e sua Configuração enquanto Política Pública Regulatória para o Setor Privado Brasileiro. **Revista Controle**, Volume XII. Nº2. Dezembro 2014.

MOODY’S CORPORATION, MOODY’S INVESTORS SERVICE, INC., MOODY’S ANALYTICS, INC. E/OU SUAS LICENCIADAS E AFILIADAS. **Política Antissuborno e Anticorrupção** (2015). Disponível em: https://www.moody.com/sites/products/ProductAttachments/SP27608_Policy%20for%20Anti-Bribery%20Anti-Corruption_Portuguese.pdf. Acesso em: 20/01/2016.

MEDINA, Fábio Osório (Entrevista). Menna, Vinícius. Novos mecanismos vão gerar um custo enorme no mercado? **Tribuna do Norte**, 2014.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DINIZ, Patrícia Dittrich Ferreira. *Compliance* e Lei Anticorrupção nas Empresas. **Revista de informação legislativa**, v. 52, n. 205, p. 87-105, jan./mar. 2015.

SANTOS, Luciana de Almeida Araújo; LEMES, Sirlei. A Lei Sarbanes-Oxley: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano. 1º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2004, São Paulo. In: 1º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade e 4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade - Demandas Sociais Emergentes e a Pesquisa Contábil. **Anais**. São Paulo, 2014.

SANTOS, Renato Almeida dos. *Compliance* como ferramenta de mitigação e prevenção da fraude organizacional. 6º Concurso de monografias: trabalhos premiados / Presidência da República, Controladoria-Geral da União. **Anais**. Brasília, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Portaria-TCU Nº 280, de 8 de dezembro de 2010 (Anexo das Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Revisão Junho 2011). Brasília: TCU, 2011.

Modelo organizacional do controle interno do Poder Executivo Federal: uma breve análise das propostas de emenda à Constituição em trâmite no Congresso Nacional*

Organizational model of the internal control of the Federal Executive Power: a brief review of proposed amendment to the Constitution pending in the National Congress

Djalma Peçanha Gomes**
Elcio Gustavo Benini***

Resumo

O presente artigo teve por objetivo realizar, sob o prisma jurídico-institucional, a análise das Propostas de Emenda à Constituição (PEC) em trâmite no Congresso Nacional referentes à mudança de estrutura (*status*) do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC), com a intenção de verificar qual dos modelos organizacionais previstos nos normativos em epígrafe possibilita ao órgão de controle interno do Poder Executivo Federal a autonomia e a independência institucionais necessárias para o desempenho de suas funções típicas de órgão de Estado. Para o alcance desse intento, foi realizado um estudo comparado entre os modelos organizacionais previstos na PEC n. 45/2009 (a qual preconiza uma mudança de ordem macro nas atividades do sistema de controle interno da Administração Pública, atingindo, de maneira reflexa, o MTFC no tocante à sua estrutura organizacional) e na PEC n. 144/2015 (que visa à reformulação do próprio MTFC, prescrevendo, entre outras coisas, a alteração de sua cadeia de comando e de seu *locus* governamental), com remissões ao modelo ora presente no MTFC, apontando suas características, seus pontos de convergência e suas zonas de discrepância. A metodologia adotada foi pesquisa bibliográfica e análise da legislação, utilizando-se o método indutivo. Como resultado, verificou-se que o modelo preconizado pela PEC n. 144/2015 é o que mais aproxima a unidade de controle interno do Poder Executivo Federal de um arquétipo característico de órgão de Estado, em que pesem os inegáveis avanços institucionais propostos pela PEC n. 45/2009.

Palavras-chaves: Estrutura organizacional. Controle Interno. Emenda à Constituição. Autonomia institucional.

Abstract

This article aimed to perform under the legal-institutional perspective, the analysis of the Proposals for Amendment to the Constitution (PEC) pending in Congress related to the change in structure (status) of the Ministry

of Transparency, Supervision and Control (MTFC) with the intention of checking which of the organizational models provided for in the regulations referred to above allows for the internal control organ of the federal executive branch, autonomy and institutional independence necessary to perform its typical functions of state body. To achieve this purpose, we performed a comparative study between the organizational models provided for in PEC n. 45/2009 (which advocates a change in macro order in the activities of the internal control system of public administration, reaching reflexively way, the MTFC regarding its organizational structure) and PEC n. 144/2015 (which aims to recast the MTFC own, prescribing, among other things, the change of its chain of command and its government locus), with references to now this model in MTFC, pointing their characteristics, their points of convergence and their gap zones. The methodology adopted was bibliographic research and analysis of the legislation, using the inductive method. As a result, it was found that the model recommended by the PEC n. 144/2015 is what most approximates the Internal Control Unit of the Federal Executive Power of a typical archetype of state body, in spite of the undeniable institutional advances brought by PEC n. 45/2009.

Keywords: Organizational structure. Internal control. Amendment to the Constitution . Institutional autonomy.

* *Artigo enviado em 26/02/2016 e aceito em 07/06/2016.*

** Bacharel em Ciências Militares, pela Academia Militar das Agulhas Negras – AMAN (Turma Gen. Fernando Valente Pamplona – 1995). Pós-Graduando em Direito Administrativo pela Faculdade de Estudos Administrativos de Minas Gerais (FEAD/MG). Mestrando em Administração Pública pela Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (FUFMS). Auditor Federal de Finanças e Controle do MTFC.

*** Bacharel em Administração pelo Centro de Ensino Superior de Maringá (CESUMAR). Especialista em Planejamento e Tutoria em Educação à Distância pela Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (FUFMS). Mestre em Agronegócios e Doutor em Educação, ambos pela Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (FUFMS). Professor Adjunto da FUFMS.

I. Introdução

A conjuntura nacional brasileira foi marcada por diversas atribuições de ordem econômica, política e institucional no ano de 2015.

No campo econômico, por exemplo, tivemos a nomeação de uma nova equipe financeira, que teve, entre outras missões, a incumbência de acalmar o mercado, com a imposição de medidas de ajuste fiscal que buscaram reverter os efeitos econômicos advindos de política heterodoxa¹, anticíclica² e intervencionista³ adotada em mandato anterior para o combate dos efeitos da crise econômica internacional (Matias, 2015).

No campo político, podemos citar o embate ocorrido entre os mandatários do Poder Executivo Federal e da Câmara de Deputados, que culminou, entre outras coisas, com o processo de *impeachment* presidencial e com a chamada “judicialização” do Legislativo. O engessamento do Congresso Nacional em seu funcionamento regimental, a “quase paralisação” do processo legislativo (produção de leis e outros normativos) e a ausência de busca, por parte dos congressistas, de soluções para alavancar o crescimento nacional e reverter o quadro de recessão que se abateu sobre o país foram alguns dos “efeitos colaterais” dessa crise entre os poderes.

Já no campo institucional, verificamos ataques aos órgãos de controle da gestão pública – em especial o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU), entidades de cunho técnico, que têm, entre outras funções, a realização do controle contábil, orçamentário, financeiro, administrativo e patrimonial da gestão pública federal (Brasil, 1988).

No caso do TCU, reverberou nos jornais a afirmação do relator do Orçamento de 2016, de que seria um “grande favor ao país” a paralisação dos trabalhos daquela corte de contas, advinda do contingenciamento de seu orçamento no montante de R\$ 7 milhões; contingenciamento esse proposto pelo referido parlamentar (Camarotto, 2015). Além disso, cita-se a pressão política sofrida pelos ministros da corte durante o período que precedeu a votação e aprovação do Parecer das Contas de Governo do ano de 2014 (Gaier, 2015).

No tocante à CGU, o órgão foi ameaçado, à época, de perda de *status* de ministério, desmembramento e solução de continuidade como unidade executora das atividades de controladoria, de ouvidoria, de auditoria governamental e de correição, em decorrência da reforma ministerial levada a termo pela Presidência da

1 Política econômica heterodoxa é aquela que preconiza a intervenção do Estado na economia como agente regulador e capaz de promover o crescimento econômico. Julga que o mercado é importante para a economia capitalista, porém insuficiente para engendrar o equilíbrio de pleno emprego de fatores e maximizar o crescimento necessário para ocupar a mão-de-obra e alcançar as taxas desejáveis de desenvolvimento (Mantega, 1997).

2 Política anticíclica é aquela que se dispõe a criar condições para que a economia produza efeitos compensatórios diante de desequilíbrios macroeconômicos (Ming, 2014).

3 Política intervencionista é aquela que, assim como a heterodoxa, preconiza a intervenção do Estado para o alcance do crescimento econômico, privilegiando a utilização da política fiscal como forma de intervenção do Estado, colocando menos ênfase na política monetária (Mantega, 1997).

República em setembro de 2015 (Young, 2015). Foi aventada a possível fragmentação das funções da CGU, dividindo a entidade em três diferentes ministérios⁴, fato esse que, caso fosse implementado, demonstraria um claro retrocesso na trajetória político-institucional do órgão⁵. Apenas o esforço conjunto de seus integrantes na mobilização de diversos atores políticos e organizações governamentais em prol da manutenção de sua integridade e de seu status ministerial foi o que possibilitou a reversão do quadro adverso que se desenhou naquele momento para a organização⁶.

Entretanto, o período de estabilidade da CGU durou pouco mais que oito meses. Em 12 de maio de 2016, como ápice de uma mudança no cenário político brasileiro, Michel Temer, então Vice-Presidente da República, assumiu interinamente a Presidência da República. Como um de seus primeiros atos, o Presidente em exercício editou, no mesmo dia, a Medida Provisória n. 726, normativo que, entre outras mudanças trazidas em seu bojo, extinguiu a Controladoria-Geral da União e criou, em seu lugar, o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (Brasil, 2016).

Face ao exposto, um novo movimento ganhou força: a “constitucionalização” das funções inerentes ao controle interno, por meio de sua inclusão no bojo da Carta Magna de 1988. Assim, de um lado, houve o surgimento da campanha sindical de apoio à Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 06 de outubro de 2009, que promove a inserção do inciso XXIII no artigo 37 da Constituição. De outro lado, irrompe a Proposta de Emenda à Constituição n. 144, de 11 de novembro de 2015, que altera a Seção IX, do Capítulo I do Título IV da Constituição Federal, inserindo diversos dispositivos relativos à CGU na Lei Maior (artigo 74-A).

Frente a esse cenário de possível mutação estrutural do órgão responsável pelo controle interno do Poder Executivo Federal, com possíveis reflexos em sua missão institucional⁷, esse trabalho teve como objetivo a análise dos normativos em epígrafe, por meio de um estudo comparado entre o modelo organizacional vigente no Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, legatário das funções e competências da CGU, e o que é proposto pelas PEC's, com vistas à obtenção de respostas ao seguinte questionamento: As mudanças estruturais (organizacionais) ao modelo de controle interno do Poder Executivo Federal trazidas pelas propostas de emenda constitucional em trâmite no Congresso Nacional possibilitam, ao Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, a estabilidade, a autonomia e a independência institucionais necessárias para o desempenho de suas funções típicas de órgão de Estado?

O presente trabalho se justifica na medida em que é escassa, na literatura nacional, estudo comparado acerca

4 As atividades de controle interno seriam incorporadas pela Casa Civil da Presidência da República, as de Ouvidoria iriam para o novo Ministério da Cidadania e as de Corregedoria, para o Ministério da Justiça. Para maiores detalhes, ver: DECAT, Erich. Governo estuda 'fatiar' a CGU entre outras pastas. O Estado de São Paulo. São Paulo, set. 2015. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/noticias/geral,governo-estuda-fatiar-a-cgu-entre-outras-pastas--imp-,1771556>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

5 Para maiores detalhes acerca da evolução da CGU, ver Loureiro et al (2012).

6 Para maiores detalhes, ver: Reforma Ministerial – Clipping. Disponível em: <<http://www.unacon.org.br/cno-3618/confira-como-a-imprensa-repercutiu-a-possibilidade-de-fatiamento-da-cgu/>>. Acesso: em 27 jan. 2016.

7 Missão da CGU: “Promover o aperfeiçoamento e a transparência da Gestão Pública, a prevenção e o combate à corrupção, com participação social, por meio da avaliação e controle das políticas públicas e da qualidade do gasto” (Brasil, 2015a).

dos modelos organizacionais presentes nas Propostas de Emenda Constitucional n. 45/2009 e n. 144/2015. A ausência do devido distanciamento temporal de alguns dos fatos analisados, haja vista a sua contemporaneidade, configurou-se em limitação para a análise dos dados, no sentido em que não houve o necessário advento de trabalhos doutrinários em torno da matéria. Entretanto, a importância do presente tópico para o Controle Interno – em particular – e para a Administração Pública – em geral – fundamenta uma abordagem científica, ainda que porventura prematura, para o devido tratamento da matéria em questão, possibilitando a geração de subsídios para futuras pesquisas nesse campo do saber acadêmico.

Dessa feita, a corrente empreitada realizou o exame, frente à legislação pátria vigente, dos modelos organizacionais das unidades de controle interno apresentados pela PEC n. 45/2009 e pela PEC n. 144/2015, com remissões ao modelo organizacional vigente no Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, legatário das funções da extinta CGU, conforme previsto na Lei n. 10.683, de 23 de maio de 2003, no Decreto n. 8.109, de 17 de setembro de 2013 e na Medida Provisória n. 726, de 12 de maio de 2016.

Para a consecução de seu intento, o artigo encontra-se dividido em cinco seções: introdução (onde foi realizada uma contextualização histórica acerca dos normativos a serem analisados), procedimentos metodológicos (onde especificou-se o tipo de pesquisa executada e os métodos utilizados para coleta e análise de dados), fundamentação teórica (onde se expôs a base jurídico-administrativa utilizada no diagnóstico da PEC n. 45/2009 e da PEC n. 144/2015), discussão (onde realizou-se a análise dos normativos sob os critérios de estabilidade, autonomia e independência dos órgãos de controle interno) e considerações finais.

2. Procedimentos metodológicos

O presente trabalho traz uma abordagem qualitativa da problemática proposta, compreendendo um “[...] conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados” (Neves, 1996, p. 1). Nesse sentido, a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema. Na abordagem qualitativa, diversamente da abordagem quantitativa, não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

Quanto à natureza, utilizou-se pesquisa de natureza aplicada, ou seja, uma pesquisa realizada para desenvolver conhecimentos voltados para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos e envolvendo verdades e interesses locais (Gerhardt e Silveira, 2009). Quanto aos objetivos, lançou-se mão de uma pesquisa exploratória, para o levantamento de dados acerca dos objetos de estudo, tornando-os mais explícitos ao pesquisador e possibilitando a construção de hipóteses sobre tais pontos de análise (Gil, 2007 *apud* Gerhardt e Silveira, 2009). Assim, a referida pesquisa, cujo planejamento é bastante flexível, visou o aprimoramento

de ideias ou a descoberta de intuições acerca dos modelos organizacionais objetos de estudo, permitindo inferências sobre a sua adequabilidade ao Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa pode ser classificada tanto como uma pesquisa bibliográfica quanto como uma pesquisa documental. A primeira lida com dados oriundos de fontes secundárias (monografias, livros, artigos etc.), trabalhando com “[...] referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos” (Fonseca, 2002 *apud* Gerhardt e Silveira, 2009, p. 37). Já a segunda ocupa-se com material oriundo de documentos diversos e esparsos, que não sofreram tratamento analítico, tais como leis, instruções e diretrizes emanadas de órgãos oficiais, artigos de jornais, vídeos, filmes, fotografias e outros documentos similares (Godoy, 1995). No caso em epígrafe, além dos normativos pertinentes ao MTFC (MP n. 726/2016, Lei n. 10.683/2003 e Decreto n. 8.109/2013) e dos Projetos de Emenda à Constituição n. 45/2009 e n. 144/2015, foram levantados dados de artigos, de livros e de *web sites*. Para a pesquisa na rede mundial de computadores, adotou-se a ferramenta *Google Search* em detrimento da ferramenta *Google Trends*⁸, haja vista que os parâmetros de busca⁹ utilizados não geraram volume suficiente de pesquisas para exibição de gráficos estatísticos.

Com a aplicação da presente metodologia, buscou-se realizar, sob o prisma jurídico-institucional, a análise das Propostas de Emenda à Constituição (PEC) em trâmite no Congresso Nacional referentes à mudança de estrutura (*status*) do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC).

3. Fundamentação teórica

3.1 Constituição e mutação constitucional

Constituição, segundo Moraes (2010, p. 6) é

A lei fundamental e suprema de um Estado, que contém normas referentes à estruturação de um Estado, à formação dos poderes públicos, forma de governo e aquisição do poder de governar, distribuição de competências, direitos, garantias e deveres dos cidadãos.

A Constituição é a Lei Maior de um Estado, dela se derivando todas as leis que regulam os direitos e deveres dos cidadãos, as obrigações e os limites do Estado, além da aquisição, do exercício e das regras de alternância do poder.

No chamado Estado Democrático de Direito, todos os atores sociais e políticos estão sujeitos ao desígnio da

8 Aplicativo desenvolvido pela empresa Google que mostra os mais populares termos buscados em um passado recente, agregando os resultados em gráficos estatísticos que apresentam a frequência em que um determinado termo é procurado em determinada região do mundo (Dinis, Costa e Pacheco, 2015).

9 Pesquisa realizada com a utilização dos seguintes parâmetros de busca: “PEC 45/2009” e “PEC 144/2015”.

lei *latu sensu*, a norma reputada em seu caráter geral e amplo (Santos, 2011). Isso quer dizer que as regras emanadas dos órgãos legiferantes devem ser observadas por todos aqueles a quem são dirigidas, independentemente de sua origem, casta, cor, credo, classe social ou situação econômica. A mesma regra é válida para aqueles que elaboram e aplicam as leis.

Entretantes, entende-se que tal Estado deva ter um patamar mínimo de segurança jurídica, o que impossibilitaria mudanças bruscas e repentinas no ordenamento das coisas e evitaria que tal organização se transformasse em uma espécie de “Oceania” – continente fictício do romance “1984”, de George Orwell¹⁰. Tal característica (patamar mínimo de segurança jurídica) está presente na Constituição Federal de 1988, sendo classificada pela doutrina como rigidez constitucional (Moraes, 2010).

A rigidez constitucional pressupõe que a constituição que possua tal característica esteja situada em um degrau superior aos outros normativos do sistema jurídico, pois, se assim não o fosse, qualquer diploma legal cuja essência colidisse com a Carta Política teria o condão de alterá-la. No caso das constituições rígidas, as leis infraconstitucionais é que devem adequar-se aos ditames constitucionais, sob o risco de serem chanceladas como “inconstitucionais” e serem expurgadas do ordenamento forense pátrio.

Por sua vez, as constituições chamadas de flexíveis são aquelas cujo processo de mutação é simples, decorrente de um conflito de conteúdo entre a constituição e outro normativo qualquer do sistema legal, como colocado acima.

A República Federativa do Brasil, como estado democrático de direito, possui uma constituição classificada como rígida, pois seu processo de mutação, mais complexo do que aquele das constituições classificadas como flexíveis, é especial e solene (Moraes, 2010).

Tal metodologia de alteração constitucional está prevista no art. 60 da Lei Maior e o instrumento normativo previsto para tanto é a Proposta de Emenda à Constituição – PEC, constante do inciso I de seu artigo 59.

Enquanto não aprovada, a PEC é considerada um “[...] ato infraconstitucional sem qualquer normatividade, só ingressando no ordenamento jurídico após sua aprovação, passando então a ser preceito constitucional, de mesma hierarquia das normas constitucionais originárias” (Moraes, 2010, p. 671).

Dessa feita, à luz do acima exposto, verifica-se que para a constitucionalização (isto é, inserção textual na Carta Magna de 1988) das atividades de controle interno da Administração Pública, necessário se faz lançar mão de uma Proposta de Emenda Constitucional; proposta essa que deverá seguir o rito explicitado no artigo 60 da Carta Política de 1988.

¹⁰ No referido romance, Oceania trava uma guerra secular, ora contra o continente Eurásia, ora contra o continente Lestásia, e é governado pelo partido opressor do Grande Irmão. Para justificar seu domínio sobre a população, tal partido constantemente altera o passado, por meio de modificação dos livros de história, dos registros públicos e privados, dos documentos e das estatísticas e informações governamentais.

Sobre tal assunto, existem duas propostas de alteração constitucional atualmente em trâmite no Congresso Nacional: a PEC n. 45/2009 e a PEC n. 144/2015.

3.2 Critérios de regulamentação adotados

No tocante ao critério de regulamentação adotado pelos normativos acima referenciados, temos que tais padrões professam dois tipos de sistematização, as quais convençionamos chamar de sistematização *macro* e sistematização *micro*.

Na sistematização de ordem *macro*, o legislador constituinte realiza a regulamentação de determinada área de atuação da Administração Pública, atingindo de maneira direta e conjunta todos os entes nacionais e subnacionais afeitos à matéria. Tal espécie de sistematização foi utilizada pelos redatores da PEC n. 45/2009, que optaram por mudanças de caráter geral nas atividades do sistema de controle interno, que incidirão, de forma explícita todas as unidades dos entes subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) seja na organização das unidades de controle interno, seja na legislação que deverá ser elaborada/adequada pelos entes federativos.

Já na sistematização de ordem *micro*, os congressistas optam por regulamentar apenas uma determinada unidade administrativa (em geral, de nível nacional) e, depois, estendem as regras expedidas a todas as outras entidades congêneres. No caso da PEC n. 144/2015, os seus redatores elegeram esse modelo de sistematização, centrando na CGU as alterações necessárias (art. 74-A), estendendo-as, em seguida, para os demais entes subnacionais congêneres (art. 75). Chamamos a atenção que tal técnica está presente na Constituição de 1988, na regulamentação do Tribunal de Contas da União e dos Tribunais e Conselhos de Contas Estaduais (artigos 71, 73 e 75 da Carta Magna).

3.2.1 Modelo organizacional previsto na Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2009

O Projeto de Emenda à Constituição n. 45, de 06 de outubro de 2009, objetiva acrescentar “[...] o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre as atividades do sistema de controle interno” (Brasil, 2009a). Tal projeto é de autoria do então Senador Renato Casagrande, que coloca na “Justificação” do normativo a necessidade de a Administração Pública incorporar “[...] de forma explícita a noção de controle interno, tornando ademais obrigatória a sua estruturação, inclusive em tratamento similar ao que recebeu a função de arrecadação a partir da Emenda Constitucional 42, de 2003” (Brasil, 2009a).

A PEC n. 45/2009 iniciou sua tramitação no Senado Federal, tendo passado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania e pela Subseção de Coordenação Legislativa do Senado. Foi arquivada em 26 de dezembro de 2014, em conformidade com o prescrito no art. 332 do Regimento Interno e do Ato da Mesa nº 02, de 2014. Desarquivada em 25 de março de 2015 em decorrência de solicitação protocolada pelos Senadores

Fernando Bezerra Coelho (PSB-PE), Vanessa Grazziotin (PCdoB-AM) e outros, o normativo encontra-se na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania desde 15 de dezembro de 2015¹¹.

Na prática, com apenas um artigo, a PEC n. 45/2009 estabelece que o artigo 37 da Constituição Federal passe a vigorar com a seguinte redação¹²:

Art. 37

(...)

XXIII – As atividades do controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas, na forma da lei complementar, e por outros servidores e militares, devidamente habilitados para essas atividades, em exercício nas unidades de controle interno dos Comandos militares (Brasil, 2009a).

Estrategicamente inserido no capítulo da Constituição que trata da Administração Pública, o referido normativo não é extenso, trazendo, basicamente, quatro alterações ao sistema de controle interno:

I) A determinação de que as atividades de controle interno são essenciais ao funcionamento da Administração Pública, uma inovação da PEC copiada das atividades tributárias¹³;

II) A prescrição de que tais atividades de controle interno devam ser executadas contemplando as macrofunções de um sistema de controle interno (Glock, 2015): controladoria, ouvidoria, auditoria governamental e correição;

III) A resolução de que as atividades do controle interno sejam desempenhadas por órgão de natureza permanente, o que confere a essa entidade a mesma estabilidade e perenidade já desfrutadas pelo Ministério Público (art. 127 da Constituição), pela Defensoria Pública (art. 134 da Constituição), pelas Forças Armadas (art. 142 da Constituição) e pelas Polícias Federal, Rodoviária Federal e Ferroviária Federal (art. 144, §§ 1º, 2º e 3º, da Constituição); e

11 Consulta realizada ao site do Senado Federal. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/93534>>. Acesso em: 17 fev. 2016.

12 Em 24 de fevereiro de 2016, a Comissão de Constituição, Cidadania e Justiça do Senado Federal aprovou o Relatório do Senador Roberto Rocha (PSB-MA), que deu parecer desfavorável à Emenda n. 3-PLEN e parecer favorável à Emenda n. 4-PLEN, o que resultou na nova redação da PEC. A matéria será agora votada em dois turnos pelo Plenário do Senado e, caso aprovada, seguirá para a Câmara dos Deputados. Para maiores detalhes, ver o Parecer aprovado pela CCJ, disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=187533&tp=1>>. Acesso em: 25 fev. 2016.

13 A Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, provocou, entre outras alterações, o acréscimo do inciso XXI ao artigo 37 da Constituição de 1988, que determina que “as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

IV) A disposição de que as atividades de controle interno sejam desempenhadas por servidores organizados em carreiras específicas, na forma da lei.

No tocante às mudanças na estrutura na unidade de controle interno do Poder Executivo Federal, essas não são contempladas no seio da PEC, sendo que o normativo remete à lei complementar¹⁴, a ser posteriormente elaborada, essa função.

3.2.2 O modelo organizacional preconizado pela Proposta de Emenda Constitucional n. 144/2015

A Proposta de Emenda à Constituição n. 144 data de 10 de novembro de 2015 e seu trâmite no Congresso Nacional também teve início no Senado Federal. Sua autoria é do Senador Paulo Bauer (PSDB-SC) e encontra-se, atualmente, na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), aguardando parecer inicial de seu relator, o Senador Randolfe Rodrigues (REDE-AP)¹⁵.

Tal normativo tem por meta alterar:

A Seção IX do Capítulo I do Título IV da Constituição Federal para estabelecer que a Controladoria-Geral da União é instituição permanente, sob a forma de autarquia em regime especial, vinculada à Presidência da República, dotada de autonomia administrativa e financeira e cuja organização será disciplinada na forma de lei complementar, aplicando-se, no que couberem, as disposições sobre sua organização, composição e fiscalização aos órgãos e entidades congêneres das demais unidades da Federação (Brasil, 2015b).

Consta de sua "Justificação" o objetivo de insculpir a CGU na Constituição de 1988 como uma instituição estatal permanente, estruturada como uma autarquia em regime especial, diretamente vinculada à Presidência da República, com garantias que lhe darão força e segurança para a execução de suas obrigações constitucionais (Brasil, 2015b)¹⁶.

A referida PEC é dividida em duas grandes seções. Em seu primeiro segmento, ela concentra as modificações trazidas à CGU presentes na redação do novo artigo 74-A e as alterações a serem implementadas no artigo 75 da Constituição. A segunda parte do normativo – art. 2º – trata dos critérios de escolha da chefia da CGU

14 Ato normativo primário, previsto no inciso II do artigo 59 da Constituição de 1988, que necessita de quórum qualificado de maioria absoluta nas casas legislativas (número de votos da metade dos integrantes do Senado Federal e/ou da Câmara dos Deputados mais um) para a sua aprovação (MORAES, 2010).

15 Atualmente a PEC n. 144/2015 encontra-se na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal aguardando a marcação de uma audiência pública, solicitada pelo seu Relator, Senador Randolfe Rodrigues (REDE-AP), com fins de instrução da matéria. Para maiores detalhes, ver: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/123978>>. Acesso em: 16 jun. 2016.

16 A PEC n. 144/2015 institui uma Procuradoria no âmbito da CGU, a qual, entendemos, deva ser objeto da lei complementar referida no art. 74-A e seguir os moldes previstos no art. 10 da Lei n. 10.480, de 02 de julho de 2002 (que trata da Procuradoria-Geral da União), em consonância com o art. 5º do Anexo I do Decreto n. 8.109, de 17 de setembro de 2013 (referente à atual Assessoria Jurídica do MTEC).

a serem observados na data de publicação da referida PEC; critérios esses extensíveis às demais entidades congêneres à CGU presentes nos outros entes federativos.

O novel artigo 74-A, conforme acima mencionado, traz, em seu *caput*, singulares mudanças ao *status* institucional da CGU, nos seguintes termos:

Art. 74-A. A Controladoria-Geral da União é instituição permanente, sob a forma de autarquia em regime especial, vinculada à Presidência da República, dotada de autonomia administrativa e financeira e cuja organização é disciplinada na forma de lei complementar, responsável, no âmbito do Poder Executivo, pelo cumprimento das atribuições constantes do art. 74 e por promover, em especial, a defesa do patrimônio público, a auditoria e fiscalização governamental, a prevenção e o combate à corrupção, as atividades de correição e ouvidoria e o incremento da transparência pública e do controle social (Brasil, 2015b).

Uma dessas mudanças é o novo posicionamento da entidade como instituição permanente dentro do sistema jurídico-institucional brasileiro, conferindo-lhe, da mesma forma que a PEC n. 45/2009, perenidade organizacional.

Chama a atenção também a alteração da entidade de órgão equiparado a ministério para autarquia em regime especial.

A primeira espécie (órgão) é definida como uma “unidade que congrega atribuições exercidas pelos agentes públicos que o integram com o objetivo de expressar a vontade do Estado” (Di Pietro, 2011, p. 521). Os órgãos administrativos não possuem personalidade jurídica, não podendo figurar nos polos de uma ação judicial, não possuindo autonomia nem patrimônio próprio, sendo entendidos como “feixes individuais de poderes funcionais repartidos no interior da personalidade estatal e expressados através dos agentes neles providos” (Mello, 1975 *apud* Di Pietro, 2011, p. 521).

Já a segunda (autarquia), é a entidade administrativa autônoma, dotada de personalidade jurídica de direito público, criada por lei específica, com atribuições estatais específicas e patrimônio próprio (Paulo e Alexandrino, 2008). No caso de autarquia em regime especial, é aquela em que “a Constituição ou a lei atribui maior grau de autonomia, por meio, entre outros, da garantia de mandato fixo e estabilidade a seus dirigentes e da impossibilidade de revisão de seus atos, salvo pelo Poder Judiciário” (Modesto *et al*, 2011). Em sequência, o parágrafo único do artigo 74-A trata do conteúdo da lei complementar que regulamentará a organização da autarquia, no tocante à composição da direção colegiada da entidade e da função de assessoramento ao Presidente da República, quando assim for demandada.

Quanto ao assessoramento da CGU ao Presidente da República, o inciso I do normativo apenas explicita que ele se dará sem prejuízo das competências que lhe são próprias, de forma direta e imediata, dentro dos assuntos e providências relativos à sua esfera de atuação (Brasil, 2015b).

No tocante ao cargo de chefia, a CGU será dirigida por um colegiado de diretores, composto por cinco membros, sendo um deles o Diretor-Presidente da autarquia. Os diretores serão nomeados pelo Presidente da República, com mandatos não coincidentes de quatro anos, admitida uma única recondução consecutiva, só perdendo o seu cargo por conta de renúncia, de condenação judicial transitada em julgado, ou de decisão definitiva em processo administrativo disciplinar. Três dos cinco diretores serão obrigatoriamente escolhidos entre membros da instituição, por meio de lista tríplice a ser elaborada pelo Diretor-Presidente e apresentada ao Presidente da República, para escolha dentro de um prazo de três meses. Caso algum diretor incorra em inobservância dos deveres e proibições inerentes ao cargo que ocupa, o processo administrativo será instaurado pelo Presidente da República, a ser conduzido por comissão especial.

Por fim, temos que a nova redação do artigo 75 trazida pela PEC n. 144/2015 ampliou, a todas as entidades congêneres à CGU existentes nos demais entes federativos, as normas ali contidas, sendo uma explicitação do princípio constitucional da simetria¹⁷. Ou seja, quando da promulgação da referida PEC, configurar-se-á uma de duas situações nas unidades da federação:

- I) ente federativo que não possui unidade de controle interno – nesse caso, deverá o Estado/Município implementar sua unidade de controle interno com base nos parâmetros definidos pela PEC;
- II) ente federativo que já possui unidade de controle interno – nessa situação, deve a unidade de controle interno e a legislação infraconstitucional adequarem-se às determinações contidas na Constituição Federal, já modificada.

Apesar de a redação da PEC n. 144/2015 referir-se especificamente à extinta Controladoria-Geral da União, entendemos que a solução de continuidade do referido órgão com o advento da MP n. 726/2016 não seria um empecilho intransponível na possibilidade de uma eventual aprovação da PEC n. 144/2015, pois atingiria, no presente momento, o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, atual legatário das funções da ex-CGU.

¹⁷ Princípio federativo que determina que haja uma relação simétrica entre os institutos jurídicos da Constituição Federal e os das Constituições dos Estados-Membros (MAFRA, 2005a). Ou seja, as constituições dos entes federativos devem seguir os ditames da Constituição Federal. Para maiores detalhes, ver também, ADI 4.298-MC, voto do rel. min. Cezar Peluso, julgamento em 07 out. 2009, Plenário. DJE de 27 nov. 2009.

3.3 Quadro comparativo

Quadro I. Correlação entre o MTFC, a PEC n. 45/2009 e a PEC n. 144/2015

	MTFC (Lei n. 10.683/2003)	PEC n. 45/2009	PEC n. 144/2015
Estrutura da unidade	Gabinete, Assessoria Jurídica, Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, Comissão de Coordenação de Controle Interno, Secretaria-Executiva e quatro unidades finalísticas: Corregedoria-Geral da União, Ouvidoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno e Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção.	Regulamentação por meio de Lei Complementar	Regulamentação por meio de Lei Complementar, devendo as unidades dos entes subnacionais seguir o modelo adotado pelo Poder Executivo Federal.
Tipo de entidade	Ministério (Art. 88, Constituição de 1988).	Regulamentação por meio de Lei Complementar	Autarquia em Regime Especial, vinculada à Presidência da República.
Direção da unidade	Ministro de Estado.	Regulamentação por meio de Lei Complementar	Colegiado composto de cinco Diretores, sendo um deles o Diretor-Presidente.
Mandato do dirigente	Sem prazo fixo, a critério do Presidente da República (art. 84, I, Constituição de 1988).	Regulamentação por meio de Lei Complementar	Quatro anos ou pelo prazo que restar de seu mandato.

Fonte: Elaborado pelos autores.

4. Discussão

Nesta seção, são apresentados os critérios utilizados para a análise dos modelos organizacionais constantes da PEC n. 45/2009 e da PEC n. 144/2015. Em seguida, realiza-se um estudo comparado desses modelos.

Dessa feita, para a verificação de qual dos modelos organizacionais constante das Propostas de Emenda à Constituição em trâmite no Congresso Nacional mais se aproxima do modelo de órgão de Estado almejado pelos servidores da carreira de fiscalização e controle, adotaram-se os seguintes parâmetros de análise: previsibilidade de “proteção jurídica” da unidade de controle interno que possibilite seu funcionamento como órgão de Estado, chancela de órgão permanente à unidade de controle interno, concessão de autonomia/independência institucional às unidades de controle interno, previsão de edição de Lei Orgânica, vinculação da unidade de controle interno ao dirigente máximo da estrutura organizacional, unicidade (indivisibilidade) da unidade de controle interno, regras de escolha de dirigentes da unidade de controle interno e, finalmente, fixação dos mandatos dos dirigentes das unidades de controle interno.

A análise dos critérios circunscreveu-se à verificação de que as determinações da PEC n. 45/2009 e as da PEC n. 144/2015 atendem ou não atendem os parâmetros colocados.

A título de visualização das possíveis transformações pelas quais poderá passar a unidade de controle interno

do Poder Executivo Federal, realizou-se, no item 4.8 infra, um aprofundamento na questão da transformação da unidade de controle interno em agência executiva, com base em pesquisa realizada por Peci (2007).

4.1 Controle Interno como Órgão de Estado

As Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2009 e n. 144/2015 objetivam, em última instância, a constitucionalização das funções de controle interno, trazendo mudanças de cunho organizacional e institucional aos setores e entidades a elas relacionados.

Algo que é bastante caro para os servidores do controle interno do Poder Executivo Federal e é tema de debates nos meios acadêmicos é o enquadramento da entidade como órgão de Estado, em contraposição à figura do órgão de governo.

Explorando a temática em questão, temos que um órgão é considerado de Estado quando suas ações são pautadas por objetivos que coadunam-se com os do Estado, sem distorções que possam advir de fatores externos ou, mesmo, internos à entidade.

Nesse diapasão, advoga Brito (2008, p. 19):

A principal diferença entre um órgão de governo e um órgão de Estado, em que pese não existir nenhum órgão na administração pública que possa ser considerado totalmente em uma situação ou outra, reside no quanto um governo eleito pode alterar a atuação de um órgão em relação aos seus objetivos de Estado. Seria como se um órgão tipicamente de Estado possuísse alguma blindagem definida nas leis do Estado quanto a ser usado para fins do governo no sentido político-partidário.

Dessa definição pode-se extrair que o grande traço para a declaração de que um órgão é de governo ou de Estado reside em sua atuação finalística; atuação essa que deve ser pautada em objetivos que se coadunem com os rumos do Estado, sem se deixar extraviar por fins que possam ter alguma espécie de conotação política.

Como reflexo, podemos dizer que uma entidade administrativa é considerada órgão de governo quando sua atuação é suscetível a ingerências políticas, tornando-o suscetível ao clientelismo e a práticas patrimoniais decorrentes de sua possível captura pela classe política de plantão.

Seguindo a orientação colocada por Brito (2008), um órgão de Estado deve ter uma legislação que funcione como uma “couraça protetora” que o resguarde de interferências outras que não se pautem pelos objetivos do Estado Democrático de Direito. Em outras palavras, o reconhecimento de um órgão como de Estado passa pela existência de um conjunto de normativos da mais alta ordem que, além de darem a sinalização de suas competências e obrigações dentro dos rumos traçados pelo Estado, o resguardem de objetivos de “curto prazo”, referentes a políticas do governo no poder.

Um exemplo existente dentro do ordenamento jurídico a ser citado é o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão administrativo, presente na estrutura do Poder Legislativo nacional, cujas incumbências estão insculpidas no artigo 71 da Constituição Federal (Brasil, 1998). Em que pesem as colocações de Brito (2008) acerca de que nenhum órgão da administração pública é totalmente um órgão de Estado ou órgão de governo, entendemos que o modelo do TCU é passível de arquétipo para a análise, pois a referida instância de controle além de encontrar-se explicitada na Carta Política de 1988, tem suas incumbências e jurisdição também normatizadas na Lei Maior.

No caso específico dos órgãos responsáveis pelas atividades de controle interno, reforça o seu entendimento como órgãos de Estado a execução de atividade inerente ao Estado como Poder Público, sem correspondência no setor privado, por servidores abarcados por critérios e garantias especiais para a perda de cargo¹⁸.

Dentro dos apontamentos acima colocados, temos que as propostas de emenda constitucionais objeto da presente discussão (PEC n. 45/2009 e n. 144/2015) não seguem essa linha de normatização aqui tratada, haja vista que nenhum dos dois normativos discorre acerca das incumbências dos órgãos de controle interno.

Ou seja, se, por um lado, a transformação das unidades de controle interno em instituições permanentes foi um grande passo dado pelos parlamentares no sentido de conferir perenidade a essas instâncias de controle evitando a sua dissolução ao bel prazer dos governantes de plantão, a ausência de normatização de suas competências é uma lacuna que nenhum dos normativos ousou tocar.

4.2 O Controle Interno como instituição permanente

Sob o prisma da estabilidade e da integridade, a chancela de “instituição permanente” dada à CGU pela PEC n. 144/2015 revela-se como uma resposta direta à reforma ministerial de setembro de 2015, executada pela Presidência da República, como se aduz da leitura do seguinte trecho da “Justificação” do normativo:

Paradoxalmente, na exata medida do ganho de relevância alcançado pela CGU, começaram ações que têm o objetivo de desconstruir tudo o que foi conquistado a duras penas pelo órgão e seus servidores. São fortes os rumores do rebaixamento de importância da CGU, que deixaria de ser Ministério. Ainda a possibilidade de fatiamento de suas atribuições, distribuindo as competências da CGU entre diversos Ministérios, também é outra questão frequentemente apontada (Brasil, 2015b).

Nesse diapasão, a preservação do órgão contra futuras investidas à sua unidade e indivisibilidade organizacio-

18 Essa linha de pensamento é decorrente da leitura conjunta do artigo 247 da Constituição Federal de 1988, do artigo 2º da Lei n. 6.185, de 11 de dezembro de 1974 e da definição de “Atividades Exclusivas de Estado”, constante do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado – PDRAE (Documento constante em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2016). Ver, também, Brasil (1998), Ferreira (1999) e Lima Filho (2013).

nal trazida pela PEC n. 144/2015 traz dois elementos imprescindíveis para o alcance da sua missão institucional: a segurança jurídica e a serenidade institucional.

No caso da PEC n. 45/2009, a resolução de que as atividades do controle interno sejam desempenhadas por órgão de natureza permanente, conforme visto no item 3.2.1 desse trabalho, confere a essa entidade a mesma estabilidade e perenidade já desfrutadas pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública, pelas Forças Armadas e pelas Polícias Federal, Rodoviária Federal e Ferroviária Federal, além do já por vezes citado Tribunal de Contas da União.

Esse fato – a transformação da CGU em instituição permanente – coloca a unidade de controle interno do Poder Executivo Federal em um patamar diferenciado dentro da Administração Pública Nacional e é um ponto positivo presente nas duas propostas de emenda à constituição aqui apreciadas.

4.3 A Lei Orgânica do Controle Interno

A importância de uma Lei Orgânica para os órgãos de controle interno passa, entre outros fatores, pelo resguardo do direcionamento das ações dessas entidades que eventualmente não tenham foco nos interesses e prioridades do Estado, em conjunto com a proteção proporcionada pelo seu *status* de órgão de Estado, conforme visto na seção anterior.

Por exemplo, no caso do Controle Interno do Poder Executivo Federal, a possibilidade de demanda do Ministro de Estado para realização de Auditoria ou Fiscalização com objetivos políticos partidários seria defesa num contexto em que fosse vigente uma Lei Orgânica que explicitasse, em seu bojo, os limites de atuação do referido órgão de controle, precavendo-o de uma possível captura política (Brito, 2008).

Fernandes (2013), em sua análise da PEC n. 45/2009, também bate nesse mesmo ponto, ao levantar um tópico que, em sua visão¹⁹, revela uma fragilidade da referida PEC: a ausência de fixação de competência para a futura edição de uma Lei Orgânica Nacional do Controle Interno²⁰.

Mais uma vez, nos valem, como exemplo, do modelo normatizador de nossa Entidade de Fiscalização Su-

19 Um ponto de crítica por parte de Fernandes (2013) é o fato de a PEC n. 45/2009 não ser suficientemente transparente no sentido de “[...] proporcionar segurança jurídica aos seus controlados”, pois a emenda não define parâmetros mínimos para o aparelhamento e definição de competências do controle interno. Nessa linha de pensamento, o autor apregoa que a PEC n. 45/2009 perde “grande oportunidade ao deixar de mencionar, como instrumento de aparelhamento obrigatório dos órgãos de controle interno, a implementação de uma **matriz de responsabilidade**, instrumento de controle que tem como principal função definir as responsabilidades, atribuições e funções de cada agente participante dos processos burocráticos que movimentam a Administração Pública” (grifo no original). Tal matriz traria em seu bojo a definição das funções e campo de atuação do órgão central do Sistema de Controle Interno das unidades federadas (na União, o MTFC), dos órgãos setoriais do SCI e dos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas, Ministério Público etc.), demarcando o tempo de atuação de cada entidade, evitando a sobreposição de procedimentos e a confusão de suas ações.

20 A título de informação, coloca-se que, no tocante ao Controle Interno do Poder Executivo Federal, já existe um Anteprojeto de Lei Orgânica da Controladoria-Geral da União elaborado pelo Sindicato Nacional dos Analistas e Técnicos de Finanças e Controle (UNACON). Documento disponível em: <www.fonai-mec.com.br/uploads/documentos/arq1392890048.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2016.

perior - o TCU, tribunal que possui a sua Lei Orgânica (Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992), a qual, dentre outras incumbências, trata da natureza, das competências e da jurisdição daquela Egrégia Corte de Contas.

Nenhuma das normas infraconstitucionais em trâmite no Senado Federal (a sintética PEC n. 45/2009²¹ e a analítica PEC n. 144/2015) tratou, em seu bojo, desse aspecto normativo.

4.4 Autonomia e independência dos órgãos de controle interno

A autonomia é o atributo que garante às instituições a blindagem necessária contra a sua captura pelo poder político. Como coloca Andrade (2012, p. 84),

É a partir da concretização dessa característica das agências que a sua atuação pode ser ajustada aos objetivos previstos nas suas leis de criação, sem considerar as influências do mercado e/ou do Poder Executivo.

A autonomia institucional deve ser vista sob três grandes prismas: a autonomia financeira, a autonomia de gestão e a autonomia política. Conforme coloca, mais uma vez, Andrade (2012, p. 85):

Observa-se que essa autonomia possui as seguintes perspectivas: financeira, a partir do estabelecimento de fontes próprias de recursos para o órgão, se possível gerada pelo próprio exercício da atividade regulatória; de gestão, pois inexistente subordinação hierárquica a qualquer instância de governo; impossibilidade de recurso administrativo ao Ministério a que estiver vinculada, pois não há instância revisora hierárquica dos seus atos no âmbito administrativo; e político-administrativa, que deve ser concretizada a partir da nomeação de dirigentes técnicos pelo Poder Executivo para compor diretoria colegiada, os quais possuirão mandato fixo e desincidentes, com impossibilidade de demissão ad nutum, salvo por falta grave, sendo vedada a recondução.

Dentro desse referencial teórico, temos que, no quesito financeiro, nem a PEC n. 45/2009, nem a PEC n. 144/2015 proporcionam a independência necessária para a unidade de controle interno do Poder Executivo Federal. Os referidos normativos não concedem autonomia orçamentária-financeira, tal como, por exemplo, a do Ministério Público (MP), prevista no parágrafo 3º do artigo 127 da Constituição de 1998.

No tocante à autonomia de gestão, também não há no corpo das Propostas de Emenda à Constituição analisadas menção a essa característica. Cita-se, mais uma vez, o exemplo do MP, conforme coloca o parágrafo 2º do artigo 127 da Lei Maior:

21 A PEC n. 45/2009 preceitua que deverão ser executadas, por órgão de natureza permanente, as atividades de controle interno, em especial as funções de corregedoria, ouvidoria, controladoria e auditoria governamental (Brasil, 2009a). Apesar dessa colocação, o referido normativo não dá maiores pistas de como tal órgão será organizado estruturalmente para a execução de suas funções. Determina, apenas, que caberá à lei complementar a incumbência de tal normatização.

Ao Ministério Público é assegurada autonomia funcional e administrativa, podendo, observado o disposto no art. 169, propor ao Poder Legislativo a criação e extinção de seus cargos e serviços auxiliares, provendo-os por concurso público de provas ou de provas e títulos, a política remuneratória e os planos de carreira; a lei disporá sobre sua organização e funcionamento. (Brasil, 1998)

Por fim, quanto à autonomia político-administrativa, a PEC n. 144/2015 é mais feliz nesse sentido, quando determina critérios para a escolha dos dirigentes do controle interno, fixando-lhes mandatos para o exercício de seus encargos.

4.5 O locus governamental do Controle Interno

Sob esse aspecto, deve a unidade de controle ser vinculada ao dirigente máximo do órgão como forma de garantir um maior grau de independência para efetuar seus trabalhos. Evita-se, assim, que as atividades e resultados da auditoria interna sejam influenciados pelos próprios gestores do órgão.

Tal entendimento é consolidado na Decisão TCU-Plenário n. 507, de 22 de agosto de 2001, que foi calcada nos seguintes normativos:

- a) Normas Internacionais de Auditoria Interna, do *Institute of Internal Auditors (IIA)*²² – “O Chefe da Auditoria Interna deve se reportar ao órgão da organização que permita a auditoria interna realizar suas responsabilidades”; “Idealmente, o Chefe de Auditoria Interna deveria se reportar funcionalmente ao Conselho e administrativamente ao presidente da organização”;
- b) Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC)²³ – “A auditoria interna deve reportar-se ao Comitê de Auditoria ou, na falta deste, ao Conselho de Administração”; e
- c) *Good Governance in Public Sector*, da *International Federation of Accountants (IFAC)*²⁴ – “A auditoria interna deve ser objetiva e, quando possível, operacionalmente independente da gerência da organização”.

Textualmente falando, o item 8.3 da Decisão TCU n. 507/2001 encontra-se assim redigido:

22 O IIA é a entidade internacional dedicada ao desenvolvimento profissional contínuo do auditor interno e da profissão de auditoria interna (...) possui os seguintes documentos publicados e aceitos em diversos países: Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna; e Estrutura Geral das Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna (The Professional Practices Framework – PPF).

23 O IBGC é uma organização exclusivamente dedicada à promoção da governança corporativa no Brasil e o principal fomentador das práticas e discussões sobre o tema no país, tendo alcançado reconhecimento nacional e internacional. O Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC é um código bastante utilizado no Brasil e foi criado baseado nas melhores práticas divulgadas e discutidas no mundo inteiro.

24 O IFAC é uma organização global da profissão contábil. Está presente em 122 países com a missão de proteger o interesse público encorajando alto nível de qualidade das práticas contábeis. O IFAC desenvolve normas internacionais de ética, auditoria, educação e normas públicas de contabilidade.

Recomendar à Casa Civil da Presidência da República que promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da SFC junto ao órgão máximo do Poder Executivo, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal (Brasil, 2001a).

Sob esse aspecto, não só a extinção da Controladoria-Geral da União pela MP n. 726/2016 merece críticas. O rebaixamento da unidade de controle interno do Poder Executivo Federal (com a sua retirada da estrutura da Presidência da República e seu reposicionamento como ministério, no mesmo patamar institucional dos órgãos que deve fiscalizar) vai de encontro a todas as normas nacionais e internacionais que regulam uma boa governança pública.

Retornando aos normativos em trâmite no Senado Federal, temos que apenas a PEC n. 144/2015 teve o cuidado de posicionar a unidade de controle interno vinculada ao dirigente máximo do Estado (no caso, a Presidência da República).

4.6 Unicidade do órgão de controle interno

Outro ponto digno de nota é a questão de o texto da PEC n. 45/2009, em sua prévia redação, não especificar que as atividades de controle interno seriam realizadas de maneira conjunta, por uma unidade administrativa única²⁵. A redação original do normativo, colocando que as “atividades de controle interno” seriam desempenhadas por “órgãos permanentes”, deixava aberta a possibilidade de que cada entidade federativa poderia instituir, por exemplo, quatro unidades de controle, uma para cada macrofunção explicitada na PEC (Unidade de Controladoria, Unidade de Correição, Unidade de Auditoria Governamental e Unidade de Ouvidoria). Além de contraproducente em termos econômicos (pois haveria a necessidade de se estabelecer quatro carreiras específicas de servidores), tal linha de ação significaria, na esfera federal, o possível cisalhamento do órgão de Controle Interno do Poder Executivo, algo que os seus servidores tanto se empenharam em evitar (Almeida, 2015).

Essa questão gerou debates acalorados entre os Líderes das Bancadas no Senado, quando da inclusão da PEC 45/2009 na Ordem do Dia, em 12 de abril de 2016²⁶. Questões como o possível impacto orçamentário em Estados e Municípios - aumento da folha de salários nos referidos entes federativos, advindo da criação das carreiras de servidores aventada pela PEC - e o hipotético caráter meramente corporativista da medida – por

25 Para maiores detalhes, ver: Nota: Redação atual da PEC 45/2009 não obriga unificação de ouvidoria, auditoria e correição nos estados e municípios. Disponível em: <<https://controleinterno.wordpress.com/2012/05/23/nota-redacao-atual-da-pec-452009-nao-obriga-unificacao-de-ouvidoria-auditoria-e-correicao-nos-estados-e-municipios/>>. Acesso em: 18 jan. 2016.

26 Até o fechamento do presente artigo, a PEC 45/2009 encontrava-se na Secretaria Legislativa do Senado Federal, sendo reiteradamente não deliberada e incluída na Ordem do Dia subsequente. Para maiores detalhes, ver: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/93534?o=t>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

supostamente trazer benefícios a uma categoria de servidores, sem considerar o quadro geral de benefícios para o Estado de Direito - foram levantadas pelos parlamentares e emperraram os debates, o que frustrou, até o presente momento, a sua deliberação no Plenário do Senado Federal (Reis, 2016).

Como forma de contornar tal imbróglio, foi proposta em 12 de abril de 2016, pela Senadora Ana Amélia (PP-RS), emenda à PEC 45/2009, dando-lhe a redação abaixo colocada:

Art. 37

(...)

XXIII – as atividades do sistema de controle interno, previstas no art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgão de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma de lei complementar, e por outros servidores e militares, devidamente habilitados para essas atividades, em exercício nas unidades de controle interno dos Comandos militares.

A redação sugerida teve a finalidade de não deixar margem a outras interpretações que não sejam a de uma única Carreira de Estado e de um órgão de Controle Interno em cada ente federativo, evitando que sejam criados, em cada unidade da federação, quatro órgãos separados, cada qual composto por sua carreira específica de controlador, ouvidor, auditor e corregedor.

Dessa feita, a formatação dos órgãos de controle interno no modelo de Controladoria é, sob o referencial jurídico adotado para avaliação do presente trabalho, um aspecto positivo da nova redação da PEC n. 45/2009.

4.7 Regras para escolha de dirigentes da unidade de controle interno e fixação de seus mandatos

A PEC n. 144/2015 traz no bojo do parágrafo único de seu artigo 74-A regramentos para escolha dos dirigentes da unidade de controle interno, nos seguintes termos:

Art. 74-A.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o caput determinará que:

(...)

II - a Controladoria-Geral da União será dirigida por uma Diretoria Colegiada, composta por cinco membros, nomeados pelo Presidente da República, com mandatos não coincidentes de quatro anos, admitida uma única recondução consecutiva, e contará com uma Procuradoria;

III - o Diretor-Presidente da Controladoria-Geral da União será escolhido pelo Presidente da República entre os membros da Diretoria Colegiada, investido na função por quatro anos ou pelo prazo que restar de seu mandato, e terá direitos, prerrogativas, garantias, vencimentos e vantagens de Ministro de Estado.

IV - dentre os membros da Diretoria Colegiada, no mínimo três serão escolhidos dentre integrantes da carreira da Instituição, a partir de lista tríplice elaborada pela Diretor-Presidente para escolha pelo Presidente da República, no prazo de três meses a partir do recebimento;

V - em caso de vaga no curso do mandato do Diretor-Presidente, este será completado por sucessor investido na forma prevista no inciso III, que o exercerá pelo prazo remanescente;

VI - os Diretores da Controladoria-Geral da União somente perderão o mandato em decorrência de renúncia, de condenação judicial transitada em julgado, ou de decisão definitiva em processo administrativo disciplinar (Brasil, 2015b).

Outro ganho para a instituição é o mandato fixo, de quatro anos, previsto na PEC n. 144/2015, para o seu futuro Diretor-Presidente, conferindo-lhe autonomia e independência²⁷ no direcionamento a ser dado às ações do órgão, minimizando a possibilidade de captura da referida unidade administrativa por grupos de interesse e/ou a eventualidade de interferências de ordem política sob seu dirigente (Peci, 2007). Como, mais uma vez, colocado na “Justificação” da PEC n. 144/2015:

Ainda que vinculado ao Poder Executivo, o responsável pelo controle interno deve ter um bom grau de estabilidade, autonomia e segurança, de forma a poder desempenhar seu papel como instância estatal e não como extensão dos interesses do governante de momento. Ou seja, a atuação do controle interno deve ser de Estado, não de Governo (Brasil, 2015b, p. 3).

Só o que não fica claro da redação dos incisos II e III do art. 74-A da PEC é se a única recondução consecutiva dos membros da Diretoria Colegiada é extensível, também, ao mandato do Diretor-Presidente do órgão. Em caso positivo, seria a aplicabilidade do salutar princípio da alternância de poder²⁸.

Nesse mesmo teor, entendemos que, para maior legitimidade do mandatário da unidade de controle interno do Poder Executivo Federal, poderia ser acrescida, ao normativo, a previsão de realização de sabatina prévia à investidura no cargo a ser executada pelo Senado Federal, a exemplo do que acontece com os mandatários das agências reguladoras (Almeida e Xavier, 2012). Outra sugestão seria a de que os cargos de Secretário

27 A autonomia e a independência aqui tratadas são atributos subjetivos do dirigente da unidade de controle interno. Não confundir com a autonomia e a independências institucionais, abordadas nos itens 4.4 e 4.5 do presente trabalho.

28 Princípio republicano que tem por fulcro evitar a perpetuação de um único grupo político no comando de determinada localidade. Para maiores detalhes, ver: AC 2.820 MC/DF, de 10 mar. 2011. Relator: Ministro Ayres Brito. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/AC2820.pdf>>. Acesso em: 17 fev.2016.

-Executivo, de Secretário Federal de Controle, de Ouvidor-Geral da União, de Corregedor-Geral da União e de Secretário de Transparência e Prevenção da Corrupção fossem ocupados por servidores oriundos da carreira de Finanças e Controle, a exemplo dos três membros da Diretoria Colegiada (Brasil, 2015b).

4.8 Controle Interno: Agência Executiva ou Agência Reguladora?

Na questão institucional, a mutação da unidade de controle interno do Poder executivo Federal em uma “autarquia em regime especial” levanta alguns questionamentos acerca do futuro funcionamento da entidade e de sua interação com as unidades sob sua jurisdição. Entendendo que a autarquia em regime especial é espécie administrativa que, pela natureza dos serviços que presta, é dotada, em seu ato constitutivo, de poderes especiais mais abrangentes do que os conferidos às autarquias comuns (Cunha Júnior, 2011), e tendo em vista que a doutrina visualiza a existência de dois tipos de autarquias em regime especial (Agências Reguladoras e Agências Executivas), fica o questionamento: o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle transformar-se-á em uma nova agência executiva? Ou será esse o embrião do surgimento de uma nova agência reguladora?

No primeiro caso, temos que as agências executivas são aquelas unidades da administração indireta que, visando o aumento de sua autonomia gerencial, celebram contrato de gestão²⁹ com o seu Ministério supervisor (Mafra, 2005b).

Entretanto, deve-se ter em mente que, desde maio de 2016, a nova configuração do controle interno do Poder Executivo Federal é a de Ministério; no caso, o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (Brasil, 2016), o que, por si só, descarta a hipótese em questão.

Já quanto à segunda alternativa (agência reguladora), não nos parece cabível encarar o MTFC sob esse prisma.

Primeiro, porque a existência de uma agência reguladora implica a presença de pólos de interesse da regulação, com a agência reguladora fincada no centro de um triângulo isósceles; triângulo esse que tem, como vértices, o governo (poder concedente), o prestador do serviço público (concessionário) e os usuários do referido serviço (Peci, 2007). Não se pode encarar a função controle interno como um produto passível de concessão a particulares para a exploração econômica; exploração essa que demande a expedição de regras que equilibrem os direitos e deveres de usuários e prestadores de serviço.

Segundo, porque, tradicionalmente, os objetivos de uma política reguladora são: a defesa da concorrência e a defesa do usuário dos serviços públicos. Na mesma linha de pensamento anterior, não há que se falar, aqui, em prestadores de serviços públicos ou, mesmo, usuários.

Terceiro, porque, conforme já demonstrado em situações pretéritas, verifica-se que o modelo de agência

²⁹ Ajuste celebrado entre entidade da Administração Indireta e seu Ministério supervisor, com vistas ao alcance de metas pré-determinadas, em troca da ampliação da autonomia gerencial da primeira. O contrato de gestão deve estabelecer sua duração, critérios de avaliação e aferição de atingimento de metas, direitos, obrigações e responsabilidade das partes (Di Pietro, 2011).

reguladora (independência de atuação e mandatos fixos de seus dirigentes), em épocas de crise, tende a ser “relativizado” na busca de soluções rápidas pelo grupo político de plantão. A título de ilustração, citam-se dois exemplos. No primeiro, temos a crise energética de 2001, onde foram criados órgãos que colocaram em xeque a autonomia e estabilidade da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL.³⁰ No segundo, temos a crise da Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC, decorrente da queda do Air Bus da empresa TAM, em 18 de julho de 2007, no aeroporto de Congonhas/SP. No período que se seguiu ao desastre, o Ministro da Defesa à época operou forte pressão sobre a cúpula em exercício da agência, provocando a saída de dois de seus diretores e, também, de seu presidente (Leal e Monteiro, 2007).

Assim, julgamos que um modelo institucional que seja sujeito a intervenções de ordem política não é o mais adequado para servir à regulamentação da atuação de uma unidade de controle interno.

Dessa forma, visualizamos que o MTFC, como espécie do gênero “autarquia especial”, seria um novo tipo de entidade administrativa, executando sua missão institucional com características e particularidades que lhe são peculiares (independência, relativa autonomia administrativa e financeira, garantias constitucionais etc.), livre de ingerências que possam colocar em dúvida suas competências regulamentares, porventura aproximando-se, dentro dos limites legais, do modelo de entidade *sui generis* já desfrutado pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).³¹

4.9 Resultados

Verifica-se que a PEC n. 45/2009, em confronto com a PEC n. 144/2015, não teceu comentários sobre a maioria dos pontos aqui tratados. Sua remissão à lei complementar para a regulamentação de suas determinações deixa um “vácuo” jurídico em temas de suma importância para o controle interno, que poderiam ser albergados dentro de uma chancela constitucional (o que revestiria as atividades de controle interno de grande autonomia e independência). A mesma crítica é extensível à PEC n. 144/2015 mas, no caso desse último normativo, seu texto é mais efetivo quanto aos critérios aqui adotados.

No quadro abaixo, faz-se um resumo da análise realizada.

Quadro 2. Correlação entre os parâmetros de análise com a PEC n. 45/2009 e a PEC n. 144/2015

Parâmetro de Análise	PEC n. 45/2009	PEC n. 144/2015
Estruturação da unidade de controle interno como órgão de Estado	NÃO	NÃO

30 Melo (2002 *apud* PECL, 2007) destaca a criação do Comitê de Gestão da Crise Energética, cuja medida provisória instituidora deu-lhe poderes antes atribuídos ao Ministério de Minas e Energia e à ANEEL.

31 No julgamento da ADIN 3026-4/DF, o Supremo Tribunal Federal declarou que a natureza jurídica da OAB era a de entidade *sui generis*, não fazendo parte da Administração Direta ou Indireta da União, tendo em vista tratar-se de um serviço público independente de categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. Dessa forma, a OAB, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional, pois não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas e também institucionais.

Parâmetro de Análise	PEC n. 45/2009	PEC n. 144/2015
Transformação da unidade de controle interno em órgão permanente	SIM	SIM
Previsão para edição de futura Lei Orgânica	NÃO	NÃO
Concessão de autonomia e independência institucionais às unidades de controle interno	NÃO	NÃO
Vinculação da unidade de controle interno ao dirigente máximo	NÃO	SIM
Indivisibilidade da unidade de controle interno	SIM	SIM
Regras para escolha de dirigentes	NÃO	SIM
Fixação de mandatos de dirigentes	NÃO	SIM

Fonte: Elaborado pelos autores.

Dessa feita, temos que dos oito critérios utilizados para a análise dos normativos em epígrafe, a PEC n 45/2009 atendeu apenas a dois deles (25% dos critérios). Já a PEC n. 144/2015, essa atendeu a cinco das balizas qualificadoras aqui adotadas (62,5% dos critérios).

Esse resultado reflete, em certo sentido, a intenção dos legisladores quando da elaboração dos normativos.

A PEC n. 45/2009 visa à constitucionalização de uma atividade da Administração Pública (no caso, o Controle Interno), tendo como parâmetro a Reforma Tributária de 2003³². Dessa forma, seu objeto-fim não foi a implantação/estruturação de um modelo de instituição que fosse paradigma para outras entidades mas, sim, a constitucionalização de um modelo de atividade administrativa eminentemente pública.

Já a PEC n. 144/2015, conforme colocação anterior, teve por mote a proteção institucional da então Controladoria-Geral da União de ameaças externas oriundas de crise política que permeava o ambiente nacional.

5. Considerações finais

O presente trabalho teve por objetivo realizar uma breve análise das Propostas de Emenda à Constituição em trâmite no Congresso Nacional referentes à mudança de estrutura (*status*) do Controle Interno do Poder Executivo Federal, presentemente representado pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle.

Cada normativo, à sua maneira, tem o condão de elevar ao patamar constitucional as ações da unidade de controle interno do Poder Executivo Federal, consolidando-a, dentro da Administração Pública, como entidade especializada no controle da gestão governamental e no combate à corrupção.

Entretanto, apenas a constitucionalização de suas atividades não é o suficiente. Necessário se faz provê-la

32 Ver nota de rodapé n. 13.

de salvaguardas jurídicas que a impeçam de sofrer das disfunções porventura existentes na gestão pública (clientelismo, patrimonialismo, *spoils system*, *rent seeking*) e a capacitem para a execução de suas atividades exclusivas de Estado, sem o perigo de um estrangulamento orçamentário que torne o controle interno uma peça decorativa dentro do contexto institucional da União.

Nessa última década que passou, o controle interno do Poder Executivo Federal, por meio do trabalho executado por sua equipe de servidores, vem, lenta e gradualmente, angariando alto grau de respeitabilidade e legitimidade da parte de seus parceiros institucionais e da sociedade. Ações de cunho técnico e educacional (entre as quais citam-se o Programa de Fortalecimento da Gestão Pública, o Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos, o Programa Brasil Transparente e o Programa Olho Vivo no Dinheiro Público) juntam-se a trabalhos conjuntos com o Ministério Público Federal e a Polícia Federal - as chamadas Operações Especiais -, revelando uma instituição que se destaca em sua atuação diuturna e constante no combate à corrupção, no controle dos gastos públicos e no fomento à transparência pública e ao controle social.

Assim, as Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2009 e n. 144/2015, dentro do contexto político-institucional reinante, devem ser entendidas não apenas como importantes instrumentos para a constitucionalização das funções de controle interno da Administração Pública mas, também, como reflexos da longa trajetória do controle interno na direção de sua efetivação e consolidação como legítimo órgão de Estado, voltado para o alcance de sua missão republicana de controle patrimonial, financeiro, orçamentário, operacional e contábil da gestão pública.

Longe de ser a palavra final sobre o presente assunto, o trabalho em epígrafe buscou o levantamento de questionamentos que possam servir de base para futuras empreitadas nessa seara do conhecimento, de forma a se pensar de maneira estratégica no controle interno como função essencial à Administração Pública, e órgão permanente do Estado.

Referências bibliográficas

ALMEIDA, Candice. Reforma ministerial pode enfraquecer CGU e combate à corrupção. **Cada Minuto Press**. Maceió, set. 2015. Disponível em: <http://www.cadaminuto.com.br/noticia/275723/2015/09/28/reforma-ministerial-pode-enfraquecer-cgu-e-combate-a-corrupcao> > (acesso em: 15 fev. 2016).

ALMEIDA, Elizangela Santos de; XAVIER, Elton Dias. **O poder normativo e regulador das agências reguladoras federais: abrangência e limites**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?artigo_id=11293&n_link=revista_artigos_leitura>. Acesso em: 17 fev. 2016.

ANDRADE, Marília Carla Gomes de. A autonomia das agências reguladoras brasileiras: uma análise da possível captura desses entes pelo poder político. 2012. 136 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União** 1988; 05 out.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão da decisão plenária n. 507, de 22 de agosto de 2001a. Disponível em http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CDec%5C20010808%5CCGERADO_TC-22924.pdf (acesso em junho de 2016).

_____. Lei n. 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**, 2001b; 06 fev.

_____. Lei n. 10.683. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 2003; 28 mai

_____. Medida Provisória n. 726. Altera e revoga dispositivos da Lei no 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios. **Diário Oficial da União** 2016; 14 jun.

_____. Portaria CGU n. 50.223. **Diário Oficial da União** 2015a; 07 dez.

_____. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 06 de outubro de 2009. **Diário do Senado Federal**, Brasília, n. 76, p. 20.267-20.336, 2009a.

_____. Proposta de Emenda à Constituição n. 144, de 10 de novembro de 2015. **Diário do Senado Federal**, Brasília, n. 181, p. 98-102, 2015b.

_____. Proposta de Lei do Senado n. 229, de 28 de maio de 2009. **Diário do Senado Federal**, Brasília, n. 155, p. 49.655-49.671, 2009b.

BRITO, Jaime Ricardo de. Breve histórico do controle interno do poder executivo federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro. **Revista de Negócios**, v. 2080, 2009.

CAMAROTTO, Murillo. Parar o TCU é um 'grande favor' ao país, ironiza relator do Orçamento. **Valor Econômico**. Brasília, nov. 2015. Disponível em <<http://www.valor.com.br/politica/4321322/parar-o-tcu-e-um-grande-favor-ao-pais-ironiza-relator-do-orcamento>> (acesso em: 09 dez. 2015).

CUNHA JUNIOR, Luiz Arnaldo Pereira. Taxonomia dos órgãos e entidades da administração pública federal e de outras entidades e instrumentos de implementação de políticas públicas. In: IV Congresso Consad de Administração Pública, 25-27 mar 2011, Brasília, DF. **Anais**. Brasília, DF, 2011.

DINIS, Gorete; COSTA, Carlos; PACHECO, Osvaldo. Nós Googlamos! Utilização da ferramenta Google Trends para compreender o interesse do público pelo Turismo no Algarve. **Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal**, 26(1), p. 64-84, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2011 [24ª ed]

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. PEC 45/2009 e controle da Administração. **Revista Jus Navigandi, Teresina**, ano 18, n. 3806, 2013.

FERREIRA, Marcelo Dias. Carreiras típicas de Estado. **Revista Jus Navigandi, Teresina**, ano 4, n. 34, 1999.

GAIER, Rodrigo Viga. Nardes reconhece pressão política sobre TCU, mas diz que análise de contas de Dilma não terminará em pizza. **Reuters Brasil**. Rio de Janeiro, ago. 2015. Disponível em: <<http://br.reuters.com/article/topNews/idBRKCN0QJ2FL20150814>> (acesso em: 27 jan. 2016).

GERHARDT, Tatiana Engel (org.); SILVEIRA, Denise Tolfo (org.). **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GLOCK, José Osvaldo. **Sistema de Controle Interno na Administração Pública**. Curitiba: Juruá, 2015 [2ª ed].

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de administração de empresas**, v. 35, n. 3, p. 20-29, 1995.

LEAL, Luciana Nunes; MONTEIRO, Tânia. Diretor da Anac formaliza pedido de demissão a Nelson Jobim. **O Estado de São Paulo**. São Paulo, ago. 2007. Disponível em: <http://brasil.estadao.com.br/noticias/geral,diretor-da-anac-formaliza-pedido-de-demissao-a-nelson-jobim,42248>> (acesso: em 18 fev. 2016).

LIMA FILHO, Cláudio Dias. Atividades exclusivas de Estado e contratação pela CLT na Administração Pública: dissociação histórica e perspectivas. **Revista Síntese de Direito Administrativo**, n. 87, p. 9-29, 2013.

LOUREIRO, Maria Rita et al. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democra-

cia brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 17, n. 60, p. 54-67, 2012.

MAFRA, Francisco. Ciência de Direito Constitucional. **Âmbito Jurídico**, VIII, n. 20, 2005a.

MAFRA, Francisco. Das agências executivas. **Âmbito Jurídico**, VIII, n. 21, 2005b.

MANTEGA, Guido. O governo Geisel, o II PND e os economistas. **Relatório de Pesquisa**, n. 3, 1997. São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, 1997.

MATIAS, Yeda Verlaine Cordeiro. Reação do setor financeiro nacional à divulgação do novo Ministro da Fazenda: um estudo de evento. 2015. 33 p. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

MING, Celso. Políticas anticíclicas. **O Estado de São Paulo**. São Paulo, abr. 2014.

MODESTO, Paulo et al. Anteprojeto de nova lei de organização administrativa: Síntese e contexto. In: IV Congresso Consad de Administração Pública, 25-27 mar 2011, Brasília, DF. **Anais**. Brasília, DF, 2011.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2010 [26ª ed]

NEVES, José Luis. Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades. **Caderno de pesquisas em administração**, São Paulo, v. 1, n. 3, p. 2, 1996.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Resumo de direito administrativo descomplicado**. Rio de Janeiro: Método, 2008.

PECI, Alketa. Reforma regulatória brasileira dos anos 90 à luz do modelo de Kleber Nascimento. **Revista de administração contemporânea**, v. 11, n. 1, p. 11-30, 2007.

REIS, Sérgio. Há espaço no país para se institucionalizar, na Lei Maior, o controle interno e o combate à corrupção? **Jornal GGN**. Brasília, abr. 2016.

SANTOS, Adairson Alves dos. O Estado Democrático de Direito. **Âmbito Jurídico**, XIV, n. 91, ago 2011.

YOUNG, Nayara. Servidores comemoram em AGE manutenção do status de ministério da CGU. **UNACON Sindical**. Brasília, out. 2015. Disponível em: <<http://www.unacon.org.br/cno-3621/servidores-comemoram-em-age-manutencao-do-status-de-ministerio-da-cgu/>> (acesso: em 27 jan. 2016).

Reconhecimento de haveres e obrigações a longo prazo decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição*

Recognition of assets and liabilities arising from long-term count mutual of timework for retirement purposes

Marcial Ramão Perez**
Ducineli Régis Botelho***

Resumo

O tema compensação financeira entre os regimes de previdência social está previsto na Emenda Constitucional n. 20, de 1998, que incluiu no artigo 201 da Constituição Federal a disposição de que, para efeito de aposentadoria do trabalhador, é assegurada a contagem recíproca de tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, hipótese em que os regimes de previdência social se compensarão financeiramente. Mediante uma análise crítica e descritiva sobre o conteúdo da legislação e dos procedimentos contábeis aplicáveis, tratou-se de avaliar a oportunidade que estes normativos e instrumentos legais, em especial a Certidão de Tempo de Contribuição, oferecem ao reconhecimento das Provisões Matemáticas Previdenciárias no Regime Próprio de Previdência Social do setor público federal e no Regime Geral de Previdência Social, bem como, a utilização destes instrumentos por um e outro regime. Os resultados sinalizam que valores a pagar e a receber, a longo prazo, a título de compensação previdenciária não estão sendo evidenciados nas Demonstrações Financeiras destas entidades. Constatou-se, também, que normativo dedicado a reger as avaliações e reavaliações atuariais nos regimes próprios de previdência, veda o cômputo de valores a receber em virtude da compensação financeira nas estimativas de Provisões Matemáticas Previdenciárias de regimes que não operacionalizam a Compensação Previdenciária com o INSS, o que é incompatível com o princípio contábil da integridade.

Palavras-chaves: Contagem Recíproca; Previdência Social; Provisões Matemáticas.

Abstract

The financial compensation between pension systems introduced by Constitutional Amendment no.20 of 1998, which included in article 201 in the Brazilian Constitution, ensures the reciprocal counting of employment period between the public sector and the private initiative for retirement purposes. This is a precondition for the pension systems make financial compensation. Through a critical and descriptive analysis about the content of legislation and the accounting procedures, we tried to identify the opportunity that these regulatory and legal instruments - including the law of contribution time transfer between social security systems - provides to the recognition of Mathematical Social Security Provisions. The results indicate that the amounts

payable and receivable in the long term of this financial compensation are not being disclosed in the accounting statements of these entities. We also evidenced that the legal rules applicable to actuarial valuations in the pension systems of public employees prohibits the accounting for receivables from reciprocal count on the calculation of the mathematical provisions of social security social on social security systems that do not sign the law of financial compensation, which is incompatible with the accounting principle of integrity.

Keywords: Reciprocal Count; Social Security; Mathematical Reserves.

* *Artigo enviado em 26/02/2016 e aceito em 07/06/2016.*

** Bacharel em Administração de Empresas pela Pontifícia Universidade Católica - SP (1990). Especialista em Auditoria Financeira pela Universidade de Brasília - UnB (2015). Analista de Finanças e Controle na Controladoria Geral da União (CGU) desde julho de 2005.

*** Prof^a. Adjunta do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília.

I. Introdução

I.1 Contextualização

Segundo o Relatório e Parecer Prévio do Tribunal de Contas da União (TCU) (2015) sobre as contas do Governo da República - Exercício 2014, a função Previdência Social foi a que representou a maior parcela das despesas primárias da União no exercício: 39%. Esse valor alcança tanto os gastos com o pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), quanto os gastos com o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) do setor público federal e somam algo em torno de R\$ 495 bilhões (Idem, 2015)¹.

Além disso, estudos e pesquisas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2008) apontam para um aumento da expectativa de vida do brasileiro simultaneamente a uma redução na taxa de fecundidade. De forma objetiva, é uma tendência a diminuição de agentes contribuintes para um número cada vez maior de beneficiários na previdência social.

Nesse cenário, a ciência atuarial ganha importância na busca pela sustentabilidade dos regimes de previdência. A partir de dados e informações sobre as características biométricas, demográficas e econômicas do universo de segurados e beneficiários, a avaliação atuarial tem o propósito de subsidiar a estimativa do montante de recursos necessários ao pagamento de benefícios num horizonte de tempo futuro.

Hendriksen e Van Breda (2012, p. 449) afirmam que “como o salário final e a expectativa de vida futura do indivíduo são atualmente desconhecidos, o benefício de pensão² não pode ser mais do que uma estimativa”. Complementam os autores:

Essa estimativa precisará ser ajustada a cada período até que o indivíduo se aposente. Além disso, como a pensão está no futuro, o montante devido agora é o valor presente da quantia que se estima pagar, desde a aposentadoria até o óbito do indivíduo. Este montante também deve ser ajustado pela probabilidade de que o indivíduo continue na empresa [no regime] até atingir a idade de aposentadoria. Os cálculos desses benefícios são feitos por profissionais [...] conhecidos como atuários (Idem, p. 449).

A avaliação atuarial será tanto mais precisa quanto mais fidedignas forem as informações sobre as obrigações de pagamento assumidas pelo regime previdenciário. Da mesma forma, o conhecimento sobre haveres e recebíveis corroborará para uma adequada estimativa da necessidade de financiamento de recursos para liquidação desses compromissos. Essas informações devem ser providas por um sistema contábil igualmente adequado e suficiente, de modo a tornar o processo de gerenciamento de necessidades de recursos do regime de previdência o mais efetivo possível.

1 Um incremento de 11% em relação aos 446,1 bilhões de reais anotados no ano de 2013 (Idem, 2015).

2 Pensão aqui deve ser entendida como gênero das espécies “aposentadorias” e “pensões”.

Gushiken et al. (2002, p. 94-95) chamam as obrigações de Custo Previdenciário, ao passo que remetem à carga contributiva (contribuições previdenciárias – patronal e a cargo dos empregados; ou, o poder público e os servidores) a determinação da necessidade de financiamento de recursos para liquidação dos compromissos. Embora façam analogia aos RPPS, alertam sobre a clareza e a transparência que devem ser dispensadas à identificação dos componentes mais importantes do Custo Previdenciário com vistas a “facilitar [...] uma discussão franca e aberta sobre a forma mais adequada e justa de financiar cada um dos seus vários elementos”. Concluem ao apontar que entre as “fontes de financiamento do regime próprio” está a “Compensação Financeira, se o saldo for positivo” (Idem, p. 95).

A busca pelo equilíbrio nas contas dos sistemas previdenciários apresenta-se ainda mais oportuna visto que são os entes instituidores de RPPS, em último caso, os responsáveis por suportar eventuais insuficiências financeiras para o pagamento de benefícios, o mesmo valendo para o Tesouro Nacional no caso de pagamento de benefícios do RGPS.

Art. 2º

(...)

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória n. 167, de 19/02/2004, convertida na Lei no 10.887, de 18/06/2004) (Brasil, 1998).

Art. 16

(...)

Parágrafo único. A União é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social, na forma da Lei Orçamentária Anual (Brasil, 1991a).

A insuficiência financeira para o pagamento de benefícios administrados pelos regimes oficiais de previdência³ pode colocar em risco a credibilidade do sistema previdenciário do país. Por sua vez, a transferência de recursos do tesouro público para a cobertura de caixa nestes regimes, como consequência, pode comprometer a execução de outras políticas públicas igualmente necessárias e demandadas por qualquer um do povo, cidadão ou contribuinte.

1.2 Caracterização do Problema

Via de regra, as obrigações atribuídas aos regimes de previdência se resumem ao pagamento de benefícios.

³ São regimes oficiais de previdência aqueles organizados pelos entes federativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Quanto aos haveres ou recebíveis, pode se mencionar as contribuições previdenciárias - suportadas pelos trabalhadores e pelos entes instituidores do regime (ou empregadores, no caso do RGPS) -, e os rendimentos financeiros decorrentes de ativos que o regime de previdência eventualmente detenha - imóveis, investimentos, aplicações financeiras etc. Contudo, em relação aos regimes oficiais de previdência social, há que se considerar, ainda, a contagem recíproca por tempo de contribuição para fins de concessão da aposentadoria.

A longo prazo, as informações pertinentes à compensação previdenciária são determinantes à precisão da avaliação atuarial. Guimarães (2012) alerta para o fato de que uma estimativa inadequada dos haveres e obrigações decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição afeta a determinação do passivo atuarial do regime e, conseqüentemente, o Equilíbrio Financeiro e Atuarial, princípio consagrado nos art. 40 e 201 da Constituição Federal.

A respeito da contagem recíproca de tempo de contribuição, a Constituição Federal de 1988, no capítulo que trata da Seguridade Social, adota os seguintes comandos:

Art. 201. 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

(...)

§ 9º Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição [...] hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei (Brasil, 1988).

A norma federal garante ao trabalhador que os períodos contributivos nos diferentes regimes aos quais esteve vinculado serão considerados para fins de concessão da aposentadoria. Ainda, estabelece que os regimes de previdência, nestes casos, se compensarão financeiramente, de modo que aquele que concedeu o benefício (regime instituidor) não seja onerado pelo reconhecimento de tempo de contribuição do trabalhador a outro regime (regime de origem).

A cada nova concessão de benefício elegível à compensação surge, no regime que o instituiu, um direito, um recebível, um crédito correspondente à fração que o tempo proveniente do regime de origem representar no cômputo total de tempo considerado para a concessão do benefício. Da mesma forma, surge, no regime de origem (aquele ao qual o trabalhador esteve vinculado), uma obrigação, um débito correspondente a essa mesma fração.

Assim como fazem os bancos que diariamente compensam cheques entre si, também a compensação entre os regimes previdenciários tem o intuito de mitigar fluxos desnecessários de pagamentos. A proposta é a realização de um pagamento único - e pelo seu valor líquido - a ser efetivado por aquele regime que, consideradas as indenizações recíprocas, se apresente devedor no encontro de contas a ser realizado mensalmente.

As Figuras 1 e 2, a seguir, servem para melhor entender esse processo de indenizações recíprocas e pagamentos pelo valor líquido, respectivamente, antes e após o encontro de contas,⁴ ambos, abordados sob a ótica do regime instituidor do benefício, quer seja o Regime Geral de Previdência Social, ou um Regime Próprio de Previdência Social.

Figura 1 – RPPS – regime instituidor

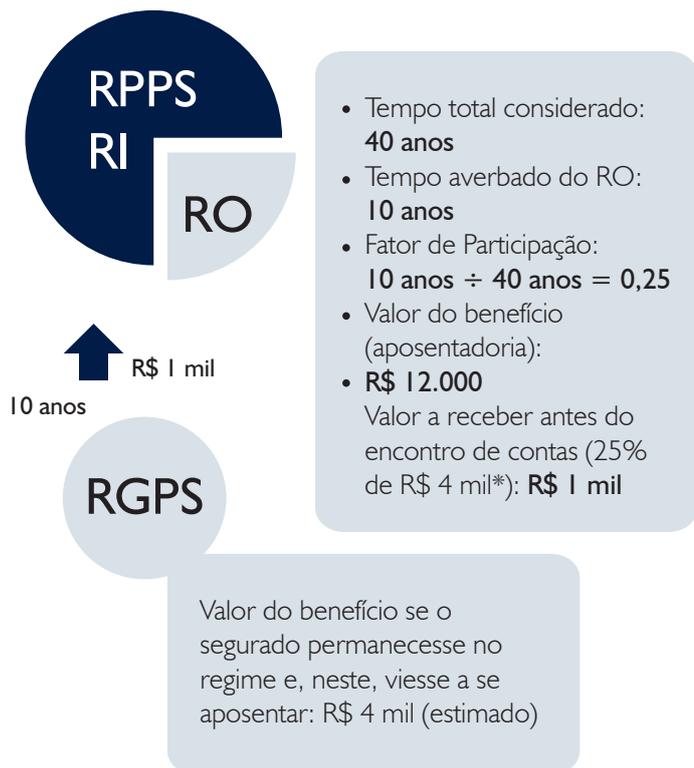


Figura 2 - RGPS - Regime Instituidor



*A base de cálculo deve ser o benefício de menor valor, considerados o benefício efetivamente concedido e o que o segurado teria se permanecesse no Regime de Origem.

Fonte: elaborado pelo autor

Se considerarmos nestes exemplos que o regime próprio seja o mesmo, o valor líquido a pagar, após o encontro de contas, seria de R\$ 400,00 em favor do RPPS, resultante da anulação dos débitos recíprocos (R\$ 1.000 - R\$ 600,00).

Importante mencionar, antes da contagem recíproca de tempo de contribuição, e da decorrente compensação financeira entre o regime instituidor do benefício e o regime de origem, há que se formalizar a transferência do tempo contributivo entre estes. A Certidão de Tempo de Contribuição (CTC) é o instrumento hábil e legal para a transferência do tempo de contribuição do trabalhador entre os regimes previdenciários pelos quais tenha transitado. A Portaria MPS n. 154/2008, que dispõe sobre as regras de emissão, validação

4 As “indenizações antes do encontro de contas” são os valores a pagar em razão de determinado benefício; já os “pagamentos pelo valor líquido” representam o valor a saldar pelo regime que, considerada a multiplicidade e reciprocidade de indenizações, se apresente devedor após a compensação destas mesmas indenizações.

e averbação de CTC, vincula que a mesma comporte informações, ao menos em parte, determinantes ao reconhecimento dos eventos decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição.

A questão desta pesquisa volta-se justamente a isso: as informações trazidas pela CTC servem ao propósito de suprir as bases de dados do RPPS da União e do RGPS de modo a subsidiar os respectivos sistemas contábeis no reconhecimento de haveres e obrigações a longo prazo decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição?

A avaliação dos critérios e requisitos para emissão e recepção da CTC, amparada pela legislação aplicada à compensação financeira entre os regimes – e pelas normas contábeis aplicadas ao setor público –, bem como, pela teoria contábil pertinente ao reconhecimento de passivos, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, robustece a hipótese de que a contagem recíproca de tempo de contribuição para fins de aposentadoria trata-se de um tema premente de novas abordagens, e de pesquisas e estudos mais específicos.

1.3 Justificativa

Não obstante a previsão do necessário equilíbrio financeiro e atuarial e da observação às normas gerais de contabilidade e atuária, previstos na Constituição Federal e na Lei N. 9.796/1999, também a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000) impõe a todos os entes federativos que publiquem, em seus demonstrativos obrigatórios anuais, as avaliações financeiras e as projeções atuariais de seus regimes de previdência social, de modo a evidenciar que os critérios de equilíbrio financeiro e atuarial estejam sob controle. Trata-se de uma estimativa com impacto no patrimônio da entidade e, como tal, e em obediência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Nbcasp) e às normas aplicáveis à administração contábil, financeira e atuarial dos RPPS, deve ser adequadamente registrada e evidenciada no sistema contábil da entidade ou fundo de previdência social.

Neste contexto, a contribuição desta pesquisa é trazer à baila que a contagem recíproca de tempo de contribuição para fins de aposentadoria, quando adequadamente tratada pelos sistemas de informações, procedimentos contábeis e controles internos das entidades gestoras dos regimes de previdência, pode se tornar imprescindível às avaliações financeiras e atuariais. Ainda, o oportuno registro contábil de cada novo evento de contagem recíproca se apresenta coerente com a dinâmica do processo de determinação das necessidades de financiamento de recursos, e com a própria dinâmica atuarial, que deve ser periodicamente realizada, avaliada, bem como suportada por uma base de dados atualizada e confiável.

A importância da correção das informações cadastrais relativas aos segurados do regime previdenciário é ratificada por Gushiken *et al.* (2002, p. 105-107): “Quanto mais a base cadastral expressar a real condição dos servidores e suas características, mais merecedores de crédito serão os resultados do cálculo atuarial”. Os autores elencam determinadas informações que devem, e porque devem compor a base cadastral e chamam

a atenção, em especial, àquelas com finalidade de compensação financeira entre os regimes, estando o segurado ainda na condição de trabalhador ativo:

PERMITIR A DETERMINAÇÃO DA PROVÁVEL DATA DA APOSENTADORIA. É necessário também para a realização da compensação previdenciária. Deve ser registrado, não só o tempo de serviço ou de contribuição anterior, mas também os regimes (RGPS ou RPPS) a que esses tempos anteriores se referem. (Idem, p. 107) (adaptado).

O adequado registro dos eventos decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição – conquanto prescindida do estabelecimento de um fluxo de informações entre os regimes – se apresenta determinante para a eficácia da própria celebração de Acordo de Compensação Previdenciária.⁵ Além disso, a observação ao princípio da oportunidade como norte ao reconhecimento dos eventos decorrentes da contagem recíproca; e a observação ao conceito, ou primazia, da valorização da essência econômica sobre a forma jurídica ou documental para fatos e eventos elegíveis ao registro contábil, conjugam para que a hipótese em estudo se materialize como uma boa prática contábil – e de gestão da informação – plena e legalmente aplicável aos regimes oficiais de previdência social.

Há um número restrito de estudos e pesquisas relativos à previdência social abordando a contagem recíproca de tempo de contribuição, podendo-se citar: Gushiken *et al.* (2002), Nogueira (2012), Fantinel (2003) e Guimarães (2012). Estes trabalhos, sem exceção, fazem menção à necessidade de provisionamento de valores em virtude da compensação financeira a ser reconhecido no passivo não circulante do balanço patrimonial das entidades de previdência social, bem como, do cômputo dos valores a receber nas estimativas atuariais.

Gushiken *et al.* (2002, p. 95) mencionam a compensação financeira como fonte de financiamento do regime, se o saldo for positivo; e chamam a atenção para a importância da base cadastral como fonte de informação para determinação da provável data da aposentadoria do servidor público (Idem p. 107). Quanto à CTC, no entanto, não a mencionam como fonte oportuna, primária, formal de dados e informações sobre o histórico de remuneração e tempo de contribuição anterior do servidor/trabalhador. Da mesma forma, não fazem alusão ao evento da averbação de CTC, que representa a expressa e manifesta pretensão do servidor/trabalhador de vir a se aposentar no regime ao qual esteja atualmente vinculado.

Nogueira (2012, p. 162-163) também relata sobre a importância da base cadastral para a apuração do custo previdenciário e para a estimativa de valores a receber em virtude da compensação previdenciária, contudo, não remete à CTC a oportunidade de criar *inputs* no cadastro de segurados ante o evento de averbação/recepção da certidão nos RPPS.

Fantinel (2003), ao tratar do papel do controle na manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS,

⁵ Convênio de caráter facultativo celebrado entre o MPS e o ente federativo que, mediante o estabelecimento de um fluxo lógico de informações entre o RGPS e o regime próprio, visa a efetivação da compensação financeira.

citou o tempo de serviço passado,⁶ mas não fez menção literal à CTC (e dos dados do histórico previdenciário do trabalhador) como instrumento útil para o provisionamento de valores a receber a título de compensação previdenciária.

Guimarães (2012), embora trate da repercussão dos valores de créditos e débitos decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição na avaliação do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes, e chame à atenção para os procedimentos de emissão e recepção de CTC com vistas a se evitar a duplicidade de contagem de um mesmo tempo de contribuição em regimes distintos,⁷ ou a contagem de tempos concomitantes (distintos no regime, mas coincidentes na época) como forma de se atingir a carência necessária para a aposentadoria,⁸ ainda assim, prescinde em tratar, diretamente, das provisões de benefícios a conceder em virtude da compensação financeira entre os regimes.

Portanto, não se identifica entre estes estudos um que aborde mais detalhadamente a oportunidade do reconhecimento de haveres e obrigações decorrentes da contagem recíproca do tempo de contribuição já a partir da averbação de CTC no regime previdenciário o qual trabalhador pretende se aposentar. A consistência e a completude da base cadastral de segurados previstas na Portaria MPS n. 403/2008, que dispõe sobre normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais, pode ser instrumentalizada pela CTC, desde que oportunamente reconhecida pelos sistemas de informação e contábil da entidade de previdência social.

2. Fundamentação teórica

Iudícibus et al. (2013) baseiam seus ensinamentos dedicados ao tratamento contábil sobre “benefícios a empregados” no Pronunciamento Técnico CPC 33 que, aprovado pela Deliberação CVM n. 600/2009, tornou-se aplicável às demais empresas por meio da Resolução n. CFC n. 1.193/2009. Resgatam os autores que o tratamento contábil pertinente ao encargo Benefícios a Empregados “não resulta necessariamente na contabilização de provisões, pode, por outro lado, resultar na geração de passivos genuínos, passivos contingentes e até mesmo ativos no balanço patrimonial da empresa patrocinadora” (Idem, p. 606).

6 Ver Portaria MPS n. 403/2008 - artigo 2º, inc. XVII.

7 Portaria MPS n. 154/2008, Art. 11. São Vedadas: II – a emissão de CTC para período que já tiver sido utilizado para a concessão de aposentadoria, em qualquer regime de previdência social;

8 Decreto 3.112/1999, Art. 5º A compensação financeira será realizada, exclusivamente, na contagem recíproca de tempo de contribuição não concomitante.

2.1 Principais Aspectos do Ativo e do Passivo

2.1.1 Ativo

Segundo o FASB (1976 *apud* Heindriksen e Van Breda, 2012, p. 285) um ativo deve possuir três características essenciais:

1. *Incorpora um benefício futuro provável que envolve a capacidade, isoladamente ou em combinação com outros ativos, de contribuir direta ou indiretamente à geração de entradas líquidas de caixa futuras.*
2. *Uma dada entidade pode conseguir o benefício e controlar o acesso de outras entidades a esse benefício.*
3. *A transação ou o evento originando o direito da entidade ao benefício, ou seu controle sobre o mesmo, já terá ocorrido.*

Hendriksen e Van Breda (2012, p. 286) consideram, no entanto, que apenas as duas primeiras características são determinantes para o reconhecimento do objeto como ativo em termos contábeis. Os autores complementam que direitos expirados não mais subsistem como ativo. E, ainda, que ativos devem produzir um benefício positivo, mesmo que com valor incerto. Prosseguem com a afirmação de que o controle sobre o ativo se traduz na certeza e na legalidade sobre os direitos que o ativo representa, tais como o poder de exploração, alienação, ou de indenização em razão da ação de terceiros. Em todos os casos, sustentados pela preservação do contrato, ou pelos poderes de coerção dos termos do contrato (Aquino e Cardoso, 2009).

Lima, Santana e Guedes (2009, p. 21) esclarecem que, para o reconhecimento do ativo, além da verificação sobre as características próprias, deve-se, também, analisar:

A materialidade, no que diz respeito à expressividade do valor; a probabilidade de ocorrência, relacionada à incerteza com que o benefício econômico irá ocorrer; e a confiabilidade da avaliação, pois a mensuração deve ser confiável para o reconhecimento.

Para Ludícibus (2009, p. 123) “é tão importante o estudo do ativo que poderíamos dizer que é o capítulo fundamental da Contabilidade, porque à sua definição e mensuração está ligada a multiplicidade de relacionamentos que envolvem receitas e despesas”. Para o autor, conquanto o real entendimento da natureza do que é ativo permanece crítico, “ativo é ativo, independentemente de pertencer, por uma ou por outra classificação, a este ou àquele grupo”.

A dificuldade para uma definitiva conceituação de ativo é percebida contrapondo-a com a definição de passivo. O passivo representa as obrigações, decorrentes de eventos passados, as quais a entidade não se pode eximir, e que devem ser liquidadas em data determinada mediante sacrifícios econômicos. Quanto ao Ativo, não há

unanimidade entre os teóricos sobre a definição que inclua o conceito “decorrente de eventos passados” (FASB, 1976). Ludícibus (Idem, p. 125) cita as “doações”; Hendriksen e Van Breda (2012, p. 286), os “intangíveis”. Cita-se, hipoteticamente, o hotel fazenda que, após anos sendo explorado como polo turístico rural, descobriu-se possuir uma jazida de “caulim”, matéria-prima nobre para a indústria cerâmica.

2.1.2 Passivo

Segundo o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (1976 *apud* Hendriksen e Van Breda, 2012, p. 286), um passivo possui três características essenciais: (i) uma obrigação presente entre entidades a ser cumprida em momento determinado; (ii) que essa obrigação seja inescapável ao devedor ou que este tenha pouca liberdade em dela se eximir; e (iii) que seja precedida de um acontecimento, ou de uma transação ou outro evento prévio. Hendriksen e Van Breda (2012) complementam que “[...] se uma obrigação de fato existir, é importante registrá-la como passivo independentemente de como tenha surgido”.

Para Ludícibus (2009, p. 143) o passivo compõe-se de exigibilidades, e esclarece:

As exigibilidades deveriam referir-se a fatos já ocorridos (transações ou eventos), normalmente a serem pagas em um momento específico futuro de tempo, podendo-se, todavia, reconhecer certas exigibilidades em situações que, pelo vulto do cometimento que podem acarretar para a entidade (mesmo que os eventos caracterizem a exigibilidade legal apenas no futuro), não podem deixar de ser contempladas.

Canning (1929 *apud* Hendriksen e Van Breda, 2012, p. 284) definiu passivo como sendo “um serviço com valor monetário, que um proprietário (titular de ativos) é obrigado legalmente (ou justamente) a prestar a uma segunda pessoa (ou grupo de pessoas)”.

Finalmente, um passivo é uma obrigação da entidade para com um terceiro, decorrente de eventos passados e que, compulsoriamente, envolva sacrifícios econômicos para sua liquidação. Outro aspecto que caracteriza um passivo diz respeito ao processo de reconhecimento vinculado à divulgação, ou com o objetivo de fornecer informações úteis, relevantes e confiáveis: um passivo há que ser relevante para que seja reconhecido. Pode-se concluir, portanto, que para uma perfeita caracterização do passivo há que se extrapolar o seu conceito puro e simples e avançar, também, pela oportunidade ou não do seu reconhecimento.

2.2 Principais Aspectos do Reconhecimento Contábil

Kam (1990, p. 119) destaca que deve se estabelecer os seguintes critérios para o reconhecimento do passivo:

1. Ter confiança na lei.
2. Usar o princípio do conservadorismo.

3. *Determinação da substância econômica da transação ou evento.*

4. *Habilidade para mensurar o valor do passivo.*

Estes critérios são relativos aos objetivos de prover informações úteis, relevantes e confiáveis (tradução nossa).

Hendriksen e Van Breda (1992 *apud* Ludícibus, 2000, p. 143) buscam mais precisão quando ressaltam que “o reconhecimento de uma exigibilidade depende do reconhecimento do outro lado da transação – a incorrência de uma despesa, o reconhecimento de uma perda ou o recebimento por parte da empresa de um ativo específico”.

O FASB (1987, *apud* Hedriksen e Van Breda, 2012, p. 288) sinaliza no sentido de que “é importante que elementos que mereçam reconhecimento sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras básicas. Sua divulgação em notas explicativas não é sucedânea apropriado de seu reconhecimento”. Para Niyama e Silva (2009, p. 149), reconhece-se um passivo com a sua incorporação ao balanço patrimonial, condicionado a que a mensuração do item tenha se dado em bases confiáveis.

Segundo Aquino e Cardoso (2009), “o reconhecimento é, entre as fases do ciclo contábil, a que envolve as principais decisões do processo de geração da informação contábil”. Szuster *et al.* (2008, pp. 33-34 *apud* Aquino e Cardoso, 2009) afirmam que a primeira decisão do contador está entre reconhecer ou não determinado evento ou transação a que está sujeita a entidade. E, em reconhecendo, as decisões que se seguem ao contador são: (i) em que momento reconhecer? (ii) como? (classificação); e por qual valor? (mensuração).

Aquino e Cardoso (2009) concluem que não obstante a atividade de reconhecimento ser permeada por escolhas e julgamentos, ou certa dose de subjetividade, esta deve estar orientada por algumas premissas ou princípios contábeis, entre eles: a oportunidade; a tempestividade; e a confiabilidade, integridade e relevância da informação”.

Compreende-se que o reconhecimento contábil se aproxima ao princípio da oportunidade porque, deste, decorre a mensuração e a evidenciação e, destas, a integridade e a tempestividade das informações. Corrobora o art. 9º da Resolução 750 do CFC (Brasil, 2010), que trata do Princípio da Competência, ao apontar para a necessidade da simultaneidade e correlação entre as receitas e despesas confrontadas. Ainda, determina que os efeitos dos eventos ou transações sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independente do seu recebimento ou pagamento.

Nessa linha, o Princípio da Oportunidade, tratado no art. 6º, parágrafo único, da Resolução 750 (*Idem*), ressalta a necessidade da tempestividade na divulgação da informação contábil, e da integridade da produção desta, de modo a não perder a sua relevância, sendo necessário ponderar a oportunidade da informação ante a confiabilidade que esta carrega. Dito de outro modo, o reconhecimento do evento contábil,

para conservar a sua relevância, há que ser oportuno – no respectivo período, ou na competência a que se refere – e simultâneo à contrapartida (despesa ou receita), além de completo, inteiro e confiável.

Há que se ressaltar, um pouco mais, o conceito de *oportunidade*. Segundo Hendriksen e Van Breda (2012) a oportunidade da informação está atrelada à capacidade que esta tem de influenciar decisões. Portanto, para ser relevante, a informação há que ser divulgada - quer como um passivo, propriamente dito; quer como uma provisão; ou, ainda, como um passivo contingente - em prazo ou periodicidade hábil (oportuna) para que os usuários da informação possam fazer uso desta, seja podendo influenciar tempestivamente em suas decisões, seja contribuindo na revisão de posições.

2.2.1 Provisão

As provisões, segundo Ludícibus *et al.* (2013), são um subgrupo de passivo em que a data de liquidação ou o exato valor para liquidação da obrigação ainda não é definida. Segundo os mesmos autores, por se tratar de obrigação, e mesmo com a restrição da condição de inexatidão do valor ou da data de pagamento, ainda assim, tal obrigação deve ser tratada como exigibilidade nos sistemas contábeis das entidades.

Antes utilizado como referência a qualquer obrigação ou redução do valor de um ativo - depreciação, desvalorização - e cuja mensuração decorresse de alguma estimativa, o termo provisão, após a emissão da Deliberação CVM n. 489/2005, passou a se referir apenas a passivos com prazos de vencimentos ou valores ainda indefinidos (Ludícibus *et al.*, 2013).⁹

O Pronunciamento Técnico CPC 25 (2009), a propósito de provável confusão entre os termos “provisões” e “passivos contingentes”, atua para que haja clara distinção entre estes. As provisões são para ser contabilizadas, os passivos contingentes não. O termo contingente deve ser utilizado para passivos – e ativos – ainda não reconhecidos em função da dependência da ocorrência de eventos futuros incertos e distantes do controle da entidade (Ludícibus *et al.*, 2013). Já as Provisões só podem ser classificadas como exigibilidades.

Complementam Ludícibus *et al.* (2013) que uma provisão só pode ser assim reconhecida se atender, cumulativamente, aos seguintes critérios: (i) obrigação legal presente, decorrente de evento passado; (ii) é provável a saída de recursos para liquidá-la; e (iii) o montante da obrigação pode ser confiavelmente estimado. Finalmente, entendem os autores que tais critérios estão mais vinculados à conceituação de passivos e, quando tais passivos não atendem aos critérios para o seu reconhecimento, então, devem ser tratados como passivos contingentes.

Ainda segundo Ludícibus *et al.* (2013), a obrigação presente, citada na condição número I, deve ser entendida pela existência, no momento presente (atual), de elementos suficientes para suportar que é mais provável que a obrigação venha a existir do que não. Já um evento passado se caracteriza por ter condições

⁹ O tema é tratado no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

de criar obrigação para a entidade, obrigação, esta, que deverá ser adimplida em momento futuro com recursos que incorporem benefícios econômicos. A estimativa confiável, por sua vez, resulta da capacidade da entidade em determinar o valor da obrigação em função de desfechos possíveis.

Importante consideração traz o Pronunciamento Técnico CPC 25 (2009):

59. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Característica essencial das provisões “a incerteza somente quanto à data ou quanto à exatidão do valor da obrigação” remete a que o reconhecimento de tais eventos se estenda às demonstrações contábeis no sentido estrito do termo, ou seja, no balanço patrimonial da entidade.

2.2.2 Passivo Contingente

O Pronunciamento Técnico CPC – 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (2009), aprovado pela Deliberação CVM n. 549/2009, esclarece que, regra geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto à data ou ao valor de liquidação. Já o termo contingente, especificamente, deve ser usado para passivos cuja existência somente será confirmada pela ocorrência de um ou mais eventos futuros; ou porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos; ou, ainda, por não ser possível estimar o valor desses recursos. Objetivamente, a expressão “passivo contingente” deve ser usada para aqueles passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento (CPC – 25, item 12).

Ludícibus et al. (2013) vinculam a classificação de obrigações em passivos contingentes segundo a probabilidade de saída de recursos. Assim, tratando-se de uma “saída possível”, a obrigação referir-se-á a um passivo contingente divulgado; se, de outro modo, a “saída de recursos for apenas remota”, então estará fazendo referência a um passivo contingente não divulgado. Salvo quando a classificação da obrigação for remota, o tratamento contábil para a obrigação, necessariamente, se inclinará a uma divulgação em notas explicativas. Para esses autores, uma obrigação de saída de recursos, quando provável, referir-se-á a uma provisão.

Hendriksen e Van Breda (2012, p. 288) conceituam contingência como um provável sacrifício de benefícios econômicos, resultante de obrigações presentes em consequência de transações ou eventos passados, cuja liquidação ainda dependa, com alguma probabilidade, da ocorrência de um ou mais eventos futuros. A divulgação em notas explicativas, para estes autores, se dará nos casos em que a ocorrência do evento futuro seja apenas razoável.¹⁰

10 O que Ludícibus trata como “possível”.

Niyama e Silva (2009, p. 153) destacam a distinção entre provisão e contingência: “a provisão é um passivo incerto quanto à quantia ou à data de vencimento. A contingência é um passivo que será confirmado por um evento posterior”. Quanto à divulgação ou não em notas explicativas, esclarecem que mesmo sendo uma característica fundamental do passivo contingente o fato de não ser reconhecido, pode, no entanto, ser divulgado em notas explicativas.

Distanciando-se da questão semântica entre os termos provável, possível, razoável e remota, regra geral, os teóricos apontam para que os passivos contingentes sejam tratados contabilmente como próprios à divulgação em notas explicativas. A exceção se dará se a probabilidade de saída de recursos, contendo benefícios econômicos, para liquidação da obrigação em tempos futuros, seja apenas remota, situação em que não será divulgado nem em notas explicativas. Nessa linha, parece ser este o tratamento contábil mais adequado e razoável a ser dado aos passivos contingentes, ante as características e critérios de reconhecimento que os diferem das provisões e dos passivos, ambos os conceitos, também abordados neste estudo.

2.2.3 Passivo Atuarial

Os benefícios de aposentadoria e pensão dos regimes próprios de previdência social no país e os do RGPS têm uma característica em comum: a garantia ao trabalhador de que o valor do benefício é definido – no sentido de *determinado, conhecido*. Conquanto esse valor só possa ser precisamente definido no momento da aposentadoria, ele pode ser previamente estimado, e com razoável grau de certeza, em razão da média salarial ou base contributiva do trabalhador em sua vida laboral. Diferente são os benefícios de contribuição definida, onde o valor do benefício se dá em função do montante acumulado durante o período contributivo ao plano.

Nos RGPS, via de regra, não é a contribuição, *per se*, determinante para a definição do valor do benefício de aposentadoria, mas, sim, a informação sobre a renda do trabalhador lançada nas bases de dados do INSS: Veja, a respeito, os artigos 32 e 36 do Decreto n. 3.048/1999, que regula o RGPS e dá outras providências:

*Art. 32. O salário-de-benefício consiste: (Redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 1999)
I - para as aposentadorias por idade e por tempo de contribuição, na média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição correspondentes a oitenta por cento de todo o período contributivo, multiplicada pelo fator previdenciário (Brasil, 1999a).*

Art. 36. No cálculo do valor da renda mensal do benefício serão computados: I - para o segurado empregado e o trabalhador avulso, os salários-de-contribuição referentes aos meses de contribuições devidas, ainda que não recolhidas pela empresa (...) (Brasil, 1999a).

Quanto aos RPPS, a proximidade destes regimes com os planos de benefício definido (BD) é ratificada por Gushiken et al. (2002 *apud* Nogueira, 2012, p. 161):

Para os planos BD, como os regimes de previdência dos servidores públicos, nos quais o valor dos benefícios resulta das regras definidas na Constituição Federal e em lei, o papel do atuário torna-se ainda mais relevante, dada a complexidade dos fatores e incertezas que envolvem a apuração do custo previdenciário.

Nos dizeres de Lima e Guimarães (2009, p. 69) “no rol das provisões passivas [...] destaca-se a de natureza atuarial, projetada em função de apuração dos compromissos previdenciários [...] intitulada provisão matemática previdenciária”. Argumentam que o reconhecimento de tal provisão se encontra em perfeita consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade, bem como com os Princípios Fundamentais de Contabilidade – editados pelo CFC –, notoriamente o Princípio da Oportunidade.

A simples adesão do trabalhador ou servidor ao regime previdenciário já se constitui elemento suficiente para se reconhecer o evento contábil representado pelo compromisso de pagamento de benefícios em tempo futuro ou, de outro modo, no pagamento de compensação previdenciária caso o trabalhador migre para outro regime previdenciário (Idem, 2009, p. 70). Segundo esses autores, “em razão de sua natureza, as provisões matemáticas previdenciárias serão classificadas contabilmente no passivo exigível a longo prazo”. (Idem, p, 70).

As provisões matemáticas previdenciárias representam o montante de recursos (a valor presente) necessários ao adimplemento dos compromissos líquidos assumidos com o pagamento de benefícios em data futura. “Entende-se como compromissos líquidos a diferença entre as obrigações com os segurados (os benefícios) e as obrigações dos agentes solidários responsáveis pelo plano (as contribuições)” (Idem, p. 75).

Em razão do maior ou menor grau de certeza atribuído aos valores e às datas compromissadas com o pagamento de benefícios em tempo futuro é permissível, e recomendável, que as provisões matemáticas previdenciárias sejam classificadas em duas contas distintas, a saber: (i) provisões para benefícios já concedidos; e (ii) provisões para benefícios a conceder.

Nogueira (2012, pp. 169-170) atribui ainda mais precisão às “provisões para benefícios a conceder” segmentando-as em: (i) Reserva Matemática de Benefícios a Conceder – Iminentes (visando os segurados que já implementaram os requisitos necessários à aposentadoria, mas que continuam em atividade); e (ii) Reserva Matemática de Benefícios a Conceder – Não Iminentes (visando os segurados que ainda não implementaram os requisitos da aposentadoria).¹¹

Finalmente, não é demasiado concluir que o Passivo Atuarial é a própria Provisão Matemática Previdenciária apurada com base na ciência atuarial, ou seja, considerando-se, entre outros aspectos, o demográfico e a saúde ocupacional dos segurados; a idade de aposentadoria; o tempo efetivo de vínculo com o regime; além dos haveres e obrigações da entidade de previdência social, inclusive os decorrentes da contagem

11 As Reservas Matemáticas (Previdenciárias) equivalem às Provisões Matemáticas Previdenciárias, estas para as Ciências Contábeis, aquelas para as Ciências Atuariais.

recíproca de tempo de contribuição. E, uma vez que resulta do encontro entre as contas de Custo Previdenciário e de Fontes de Financiamento, consideradas no longo prazo, representa um esforço a ser implementado - também no curso do longo prazo - pelos agentes participantes do regime previdenciário.

2.3 Legislação Aplicada

Entre os dispositivos legais mais notórios que regem a organização e funcionamento dos RPPS está a Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998. Já a Lei n. 9.796, de 5 de maio de 1999, dispõe, especificamente, sobre a compensação financeira entre o RGPS e os RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A Lei n. 9.796/1999 aplica-se, subsidiariamente, à compensação financeira entre os RPPS:

Art. 8º-A. A compensação financeira entre os regimes próprios de previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na hipótese de contagem recíproca de tempos de contribuição, obedecerá, no que couber, às disposições desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória no 2.060, de 26/09/2000) (Brasil, 1999b)

Em relação ao RGPS, entre as leis que disciplinam o regime de previdência público oficial situam-se a Lei n. 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social e institui o plano de custeio; e a Lei n. 8.213/1991, que dispõe sobre os planos de benefícios. A Lei n. 8.212/1991 é aplicável de forma subsidiária às atividades de fiscalização dos RPPS, por disposição do Regulamento da Previdência Social, Decreto n. 3.048/1999.¹²

Destacam-se, ainda, entre os normativos pertinentes aos RPPS, as Portarias MPS n. 402/2008 e MPS n. 403/2008, que dispõem, respectivamente, sobre os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento; e sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais, e define parâmetros para a segregação da massa de segurados. Já a Portaria MPS n. 509/2013, dispõe sobre o Plano de Contas e os procedimentos contábeis aplicáveis aos RPPS.

A compensação financeira entre o RGPS e os RPPS está regulada pelo Decreto n. 3.112/1999. O normativo estabelece quais dados referentes ao benefício - e ao beneficiário da aposentadoria - deverão ser informados ao regime de origem para que este indenize o regime instituidor quanto à parcela que lhe é cabível.

A Portaria MPAS n. 6.209/1999, por sua vez, estabelece os procedimentos operacionais para a realização da Compensação Previdenciária entre o RGPS e os RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios mediante a celebração do Acordo de Cooperação Técnica visando a implementação de um fluxo lógico de informações e, conseqüentemente, facilidades na efetivação da compensação financeira.

Tanto o Decreto n. 3.112/1999 quanto a Portaria n. 6.209/1999 fazem menção expressa à emissão da Certidão de Tempo de Contribuição (CTC) como instrumento hábil e legal para a transferência de tempo

¹² Parágrafos 4º e 5º do artigo 229.

contributivo entre os diferentes regimes previdenciários. Os procedimentos específicos aos RPPS para emissão de CTC estão disciplinados na Portaria MPS n. 154/2008, que traz um modelo de CTC (Anexo I), e um formulário para a “relação das remunerações de contribuições” (Anexo II) que deve acompanhar a CTC.

Ainda segundo a Portaria MPAS n. 6.209/1999, o MPS deve publicar, mensalmente, no Diário Oficial da União (DOU), o valor médio *per capita* dos benefícios pagos pelo INSS com vistas a subsidiar o cálculo do valor de cada requerimento de compensação financeira formulados por um e outro regime. Este valor médio *per capita* presta-se, também, a compor a metodologia de cálculo utilizada para a determinação do valor da compensação financeira a receber, a ser indicada na avaliação atuarial do RPPS, conforme consta do artigo 11, parágrafo 4º, da Portaria MPS n. 403/2008:

Art. 11. Poderão ser computados, na avaliação atuarial, os valores a receber em virtude da compensação previdenciária pelo RPPS que, na condição de regime instituidor, possua convênio ou acordo de cooperação técnica em vigor para operacionalização da compensação previdenciária com os regimes de origem.

(...)

§ 4º Na ausência de requerimentos já deferidos, o cálculo do valor individual a receber terá como limite o valor médio per capita dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, divulgado mensalmente no endereço eletrônico do Ministério da Previdência Social - MPS na rede mundial de computadores - Internet - www.previdencia.gov.br.

2.4 Normas Contábeis

Na Administração Pública “qualquer que seja a legislação em vigor, é condição que a mesma guarde consonância com os fundamentos da doutrina contábil para que [...] preservem a essência das transações [...] e a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais” (Lima e Guimarães, 2009, p. 16). Complementam os autores que os pilares da contabilidade pública no país são a LC n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal); a Lei n. 4.320/1964, que dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração do orçamento público; e os normativos expedidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Mcas), editado pela STN, outro marco importante para a implantação de um novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público no país foi a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) pelo CFC, e representaram um passo inicial para a convergência da contabilidade da administração pública brasileira aos padrões adotados internacionalmente, sob um enfoque orçamentário e patrimonial, e com base em um Plano de Contas Nacional obrigado a todos os entes federativos.

A STN é o órgão responsável por editar as principais normas de contabilidade aplicáveis ao setor público,

inclusive as relativas aos RPPS – embora, neste caso, o faça mediante iniciativa e apoio da SPPS/MPS. Entre estas normas encontra-se o Plano de Contas Aplicável ao Setor Público (Pcasp). A própria Portaria MPS n. 509/2013, que dispõe sobre o Plano de Contas dos RPPS, remete ao Pcasp da STN como sendo o modelo (a referência) a ser obrigatoriamente adotado pelos RPPS da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 2º Os RPPS adotarão as contas a estes aplicáveis, especificadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP estendido até o 7º nível de classificação, conforme a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis no 00 (IPC 00) da Secretaria do Tesouro Nacional.

O Pcasp utilizado pelo Governo Federal prevê a existência de contas específicas à compensação previdenciária, entre as quais, as redutoras das subcontas Provisões de Benefícios Concedidos e Provisões de Benefícios a Conceder,¹³ ambas, consolidadas na Provisões Matemáticas Previdenciárias.

3. Proceder metodológico

Para compreender a repercussão contábil da contagem recíproca de tempo de contribuição nas entidades de previdência social administradas pela União, no caso o Regime Geral de Previdência Social e o regime próprio dos servidores públicos da União, este estudo baseou-se no método qualitativo para delimitar uma hipótese “problema”, mediante pesquisa exploratória a fontes do tipo documental (legislação aplicada, normas e procedimentos contábeis, literatura técnica e teórica) como instrumento de coleta de dados.

Com base numa metodologia de análise investigativa, reflexiva e argumentativa sobre as informações constantes das fontes do tipo documental - conhecida como Análise de Conteúdo (Severino, 2007, p. 121; Carmo-Neto, 1992. pp. 352-357) - tratou-se de se compreender criticamente as fontes pesquisadas, com vistas a se identificar enunciados (ou a ausência destes) e a interpretação ampliada de normativos para a fundamentação indutiva do objetivo geral proposto.

Adicionalmente, buscou-se amparo nas normas contábeis pertinentes à Administração Pública em geral e, mais especificamente, na contabilidade aplicada aos regimes próprios de previdência social. Para tanto, tratou-se de se compreender e analisar, criticamente, os fundamentos e procedimentos contábeis aplicáveis, bem como os instrumentos e mecanismos usuais para o controle e a produção de informações vinculantes por parte destas entidades. Dentre estas fontes de consulta destacaram-se:

¹³ O Pcasp prevê que os valores a receber a longo prazo em virtude da compensação financeira sejam contabilizados como contas retificadoras dos valores a pagar de benefícios e de compensação previdenciária. Este procedimento tem o propósito de tornar mais evidente a dívida atuarial a ser adimplida pelo regime previdenciário. Esse número, representando o líquido da dívida atuarial, não seria notório, expresso, se os recebíveis figurassem do outro lado (Ativo) do Balanço.

- *O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (McasP) - Procedimentos Contábeis Específicos / Regime Próprio de Previdência Social - de emissão da Secretaria do Tesouro Nacional (STN);*
- *O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PcasP) - modelo de plano de contas contábil de utilização obrigatória pelos entes estatais; e*
- *Demonstrações Financeiras do Balanço Geral da União (BGU) - Exercício 2014.*

Nessa linha, o proceder metodológico efetivamente aplicado e que deu suporte ao desenvolvimento da pesquisa encontra-se descrito a seguir:

- a) Identificou-se no refinamento e descrição da legislação aplicada a interpretação para o reconhecimento de valores a pagar e o tratamento de valores a receber, em virtude da compensação financeira, entre o RGPS e o regime próprio de previdência dos servidores públicos da União. Após, fez-se um estudo criterioso entre estas normas (organização, funcionamento e regulação) e a literatura técnica e teórica aplicável.*
- b) Em seguida buscou-se identificar o nível de detalhamento, ou profundidade, com que o reconhecimento de provisões de longo prazo, evidenciadas no Passivo Não Circulante do Balanço Patrimonial do regime de origem, está sendo tratado pelas normas contábeis específicas ao setor público, bem como se estas apresentam-se coerentes com as boas práticas contábeis, e com o que orienta a teoria aplicável.*
- c) Posteriormente, buscou-se no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público a identificação de contas relacionadas à compensação financeira e, entre estas, as contas para reconhecimento das Provisões Matemáticas Previdenciárias (Passivo Não Circulante). A avaliação se estendeu ao tratamento contábil dado a estas contas por parte do RGPS e do RPPS da União, tanto na condição de regimes de origem, quanto na de regimes instituidores de benefício, mediante consulta ao BGU - 2014.*
- d) Finalmente, após a exploração e refinamento da fonte documental pesquisada, tratou-se de tecer uma análise do ambiente normativo para fundamentar a oportunidade ou não da utilização das CTC como instrumento de coleta de dados e informações para a base cadastral de segurados. Em seguida, utilizou-se dessa avaliação preliminar para fundamentar uma análise crítica sobre as metodologias de provisionamento de valores a receber em virtude da compensação previdenciária, previstas no artigo 11 da Portaria MPS n. 403/2008, em razão do estreito vínculo do normativo com o propósito geral desta pesquisa.*

4 Análises, resultados e discussões

4.1 Contas de Provisões Matemáticas Previdenciárias

A Prestação de Contas da Presidente da República referente ao Exercício de 2014 já incorpora a conta Provisões Matemáticas Previdenciárias em seu Balanço Patrimonial. Consta das notas explicativas ao BGU uma específica à divulgação do Registro das Provisões Matemáticas Previdenciárias do RPPS da União (CGU, 2015, p. 598). O Quadro I, a seguir, reproduz as contas e subcontas de Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo, conforme divulgado em Notas Explicativas daquelas Demonstrações Financeiras.

Tabela I. Notas Explicativas (parte) sobre o Passivo Atuarial RPPS da União / BGU 2014

Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo	Em R\$
Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo – Consolidação	1.208.428.653.500,78
Plano Previdenciário – Provisões de Benefícios Concedidos	570.149.603.627,84
Aposentadorias/pensões/outros benefícios concedidos	602.203.825.330,06
(-) Contribuições do ente para o plano previdenciário do RPPS	-
(-) Contribuições do inativo para o plano previdenciário do RPPS	-24.571.364.772,39
(-) Contribuições do pensionista para o plano previdenciário do RPPS	-7.482.846.929,83
(-) Compensação Previdenciária do plano previdenciário do RPPS	-
(-) Parcelamento de débitos previdenciários	-
Plano Previdenciário – Provisões de Benefícios a Conceder	638.279.049.872,94
Aposentadorias/pensões/outros benefícios a conceder	1.002.324.696.595,79
(-) Contribuições do ente para o plano previdenciário do RPPS	-213.966.132.361,04
(-) Contribuições do ativo/inativo para o plano previdenciário do RPPS	-150.079.514.361,04
(-) Compensação Previdenciária do plano previdenciário do RPPS	-
(-) Parcelamento de débitos previdenciários	-
Plano Previdenciário – Plano de Amortização	-
Provisões Atuariais para Ajustes do Plano Previdenciário	-

Fonte: Prestação de Contas da Presidente da República – Exercício 2014

Provisões são exigibilidades em que a data de liquidação ou o exato valor para liquidação ainda são desconhecidos. Para o seu reconhecimento, precisam ser confiavelmente estimadas, surgidas em decorrência de eventos passados, além de referir-se a obrigações das quais a entidade não se pode eximir, e cuja a liquidação se dará mediante o dispêndio de recursos econômicos.

As Provisões Matemáticas Previdenciárias atendem, plenamente, aos requisitos de reconhecimento de provisões e, desde que confiavelmente mensuradas, devem ser evidenciadas no Balanço Patrimonial da entidade de previdência social. Da mesma forma, os valores a receber em virtude da compensação previdenciária também devem ser reconhecidos, porém como contas redutoras das contas de Benefícios Concedidos e/ou

de Benefícios a Conceder, quer sejam do Plano Financeiro ou do Plano Previdenciário - como prevê o plano de contas adotado pela STN, obrigado a todos os entes públicos e seus RPPS.

Assim, a divulgação dessas obrigações em notas explicativas não se apresenta alinhada aos conceitos de reconhecimento de provisões e nem aos procedimentos contábeis e normas aplicáveis. Esta situação foi verificada no exercício 2013, porém, corrigida no BGU de 2014.

Destaque-se que a União, finalmente, apresente os valores das Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo de seu RPPS no BGU de 2014, este ainda não traz o seu completo detalhamento, que seria obtido mediante a apresentação dos saldos das subcontas redutoras, bem como com um incremento nas Notas Explicativas contemplando os cálculos e valores considerados no somatório daquela conta sintética. Lembre-se que os valores a pagar a longo prazo a título de compensação previdenciária somam-se aos demais valores considerados para se obter o total das provisões de benefícios (contas de Provisões de Benefícios Concedidos e de Benefícios a Conceder, ambas do Plano Previdenciário), ou seja, em seu valor bruto, ainda não retificado. A correção e completude dessas contas e subcontas, por certo, alteraria o valor das Provisões Matemáticas Previdenciárias tal como apresentado.

4.2 Planos de Benefícios

Segundo Lima e Guimarães (2009, p. 74) “a conta ‘Plano Previdenciário’ representa a regra geral de constituição de um RPPS e será utilizada independentemente da segregação de massa de segurados”. Nogueira (2012, p. 172), por sua vez, afirma que “a segregação da massa é uma forma de equacionamento do déficit atuarial [...], especialmente indicada quando se tratar de um déficit muito elevado”. A segregação da massa de segurados consiste na separação destes em dois grupos distintos: (i) um, composto pelos segurados (servidores ativos, aposentados e pensionistas) existentes em uma data “x” determinada, denominada data de corte; e (ii) outro, composto por novos servidores, ingressos a partir da data “x+1”. Estes últimos compõem o Plano Previdenciário; aqueles, o Plano Financeiro.

Assim, uma vez que o Plano Previdenciário representa a regra geral para a constituição de um RPPS, a segregação da massa de segurados implica, necessariamente, na formação de um segundo plano - o Plano Financeiro - em que serão alocados os segurados existentes na data de corte. Já os novos servidores, ingressos no regime a partir do dia seguinte à data de corte, serão alocados no Plano Previdenciário¹⁴. Os conceitos Plano Previdenciário e Plano Financeiro são tratados no artigo 2º da Portaria MPS n. 403/2008:

XX - Plano Previdenciário: sistema estruturado com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, sendo o seu plano de custeio calculado atuarialmente segundo os conceitos dos regimes financeiros

¹⁴ A ideia é que ambos os planos de benefício (Previdenciário e Financeiro) coexistam até que todos os benefícios do Plano Financeiro sejam cessados, o que pode levar décadas.

de Capitalização, Repartição de Capitais de Cobertura e Repartição Simples e, em conformidade com as regras dispostas nesta Portaria;

XXI - Plano Financeiro: sistema estruturado somente no caso de segregação da massa, onde as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas vinculados são fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo as insuficiências aportadas pelo ente federativo, admitida a constituição de fundo financeiro (Brasil, 2008).

Em que pese o RPPS da União possuir um déficit atuarial estimado em R\$ 1,208 trilhão, conforme apontado no BGU 2014 (CGU, 2015, p. 598), a segregação da massa de segurados ainda não foi adotada, sendo necessário que eventual tratamento contábil dado às Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo o seja somente sob as contas do Plano Previdenciário que é a regra geral para plano de benefícios de qualquer RPPS.

O Plano Previdenciário dever ser o modelo, a referência a ser observada pelos regimes previdenciários, porque as contribuições suportadas pelo ente, servidores e mesmo eventuais beneficiários (aposentados e pensionistas) são fixadas com o objetivo de acumulação de recursos visando o pagamento de compromissos futuros¹⁵. O mesmo não se pode afirmar sobre o regime de financiamento¹⁶ para custeio de plano de benefícios denominado Regime Financeiro de Repartição Simples. Veja o conceito para Regime Financeiro de Repartição Simples constante do artigo 2º da Portaria MPS n. 403/2008:

XIII - Regime Financeiro de Repartição Simples: regime em que as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas, em um determinado exercício, sejam suficientes para o pagamento dos benefícios nesse exercício, sem o propósito de acumulação de recursos (...) (Brasil, 2008).

Embora prevista no inciso XX do artigo 2º da Portaria MPS n. 403/2008, a coexistência do Plano Previdenciário com o Regime de Repartição Simples em um mesmo regime previdenciário surge um tanto conflitante: de um lado, a finalidade de acumulação de recursos; de outro, apenas a suficiência para o pagamento de benefícios sem o compromisso da constituição de reservas. É exatamente assim que opera o RPPS da União: estruturado sobre um Plano Previdenciário, cujo regime de financiamento é o de repartição simples.

15 Em se tratando de novos servidores, presume-se que estes se não se aposentarão de imediato, assim, a arrecadação, em regra, servirá à constituição de reservas que financiarão o pagamento de benefícios no futuro.

16 Regime de Financiamento representa o mecanismo que permitirá o cálculo dos valores necessários para que o plano de previdência tenha cobertura financeira plena; ou seja, o completo financiamento de seu custo previdenciário (Lima e Guimarães, 2009, p. 11). Para Gushiken et al (2002, p. 155), trata-se do método de distribuição do Custo Previdenciário no tempo, ou, que busca definir como as contribuições necessárias ao cumprimento dos compromissos, pelo plano, se distribuem ao longo do tempo.

4.3 Classificação Contábil

Segundo Gushiken *et al.* (2002, p. 95), entre as “fontes de financiamento do regime próprio” está a “compensação financeira, se o saldo for positivo”. As fontes de financiamento alcançam as contribuições do poder público, as contribuições dos segurados (ativos, inativos e pensionistas), rentabilidade do patrimônio acumulado, outros bens e direitos provenientes do poder público, e “eventual resultado positivo da compensação previdenciária” (Idem, p. 116). Para Lima e Guimarães (2009, pp. 36-38), embora os mencionem sob a ótica orçamentária, os valores recebidos a título de compensação financeira integram as fontes de financiamento do RPPS, assim como os valores a pagar integram as despesas.¹⁷

De qualquer forma, o Mcasp orienta que, no curto prazo, sejam contabilizados tanto os valores a receber, quanto os valores a pagar, bem como o registro do pagamento (ou recebimento) pelo seu valor líquido quando esses haveres e obrigações se referirem ao um mesmo regime previdenciário.

Diferente é o tratamento dado aos valores a receber em virtude da compensação financeira para a apuração das Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo. Estes valores a receber são registrados em contas contábeis específicas, redutoras destas provisões - conforme orienta o Pcas - e são apurados com base nas informações constantes da base cadastral, em especial, as relativas ao tempo de contribuição e ao histórico de remunerações do segurado no antigo regime.

Já os valores a pagar em virtude da compensação financeira integram, sem distinção - porque não há conta contábil específica para esta rubrica -, as contas de Benefícios Concedidos e/ou de Benefícios a Conceder, quer sejam do Plano Financeiro ou do Plano Previdenciário, uma vez que estas contemplam tanto as obrigações para com o pagamento futuro de benefícios previdenciários, quanto as obrigações a título de compensação previdenciária. A esse respeito, é válido resgatar o que Lima e Guimarães (2002, pp. 69-70) discorrerem sobre o tema:

Desde o primeiro dia em que o segurado servidor passa a contribuir para o seu plano de previdência, a entidade previdenciária tem o compromisso de arcar com a cobertura dos seus benefícios, ainda que sob a forma de compensação previdenciária (no caso de o servidor migrar para o regime geral).

Em qualquer caso, a base cadastral de segurados representa a fonte primária para o cálculo dessas provisões – incluam-se as contas retificadoras. A avaliação atuarial, baseada nas informações do cadastro de segurados, trabalhará uma estimativa de pagamento para cada um dos benefícios identificados (concedidos e a conceder) até o limite de 75 anos, contados a partir do encerramento do exercício seguinte ao do balanço.

¹⁷ Não se visualiza entre os procedimentos contábeis ou normativos vigentes, orientação quanto à necessidade de apuração de resultado da compensação financeira nos regimes previdenciários. Entretanto, tal apuração é válida para se determinar o valor a pagar ou a receber em relação a um regime específico - situação em que o sistema contábil deverá reconhecer, inclusive, o pagamento (ou o recebimento) pelo seu valor líquido de modo que se mantenha preservado o detalhamento da informação contábil.

4.4 Certidão de Tempo de Contribuição (CTC)

Como já mencionado, a CTC deve conter uma série de dados e informações próprias a compor a base cadastral de segurados dos regimes de previdência, ora suprimindo-a, ora servindo-se dela. Segundo o artigo 5º da Portaria MPS n. 154/2008, que disciplina procedimentos de emissão do CTC pelos RPPS, esses dados e informações têm origem nos assentamentos funcionais do servidor:

Art. 5º O setor competente da União, do Estado, do Distrito Federal e do Município deverá promover o levantamento do tempo de contribuição para o RPPS à vista dos assentamentos funcionais do servidor.

É certo que para uma adequada avaliação atuarial, outros dados e informações tão relevantes quanto as que contém a CTC também devem compor a base cadastral e, assim, estar disponíveis ao atuário, tais como: estado civil do segurado, número e perfil dos dependentes (idade, parentesco). No entanto, tratam-se de informações que podem ser conseguidas a qualquer tempo pela entidade gestora mediante simples solicitação ao servidor e, ante a dinâmica destas informações (nascimento ou maioridade dos filhos, mudança do estado civil), implica que sejam periodicamente atualizadas. Já quanto à CTC, pela natureza de suas informações, a oportunidade da emissão/averbação apresenta-se única, em especial para o regime a qual se destinar.

Sob a ótica do regime de origem, é no momento da emissão da CTC a oportunidade para refinamento das informações que subsidiarão o cálculo de valor dos benefícios futuros a pagar - conforme prevê o artigo 8º da Portaria MPS n. 154/2008. O evento representa que a obrigação, então para com o antigo segurado, seja, agora, vertida em obrigações futuras de compensação financeira para com o regime ao qual a CTC se destinar¹⁸. O valor da obrigação (indenização) deve ser calculado com base na proporção que o período contributivo, expresso na certidão, vier a representar no cômputo geral do tempo estimado para a concessão de aposentadoria no regime destinatário da CTC (fator de participação).

Já para o regime instituidor, é na averbação da CTC o momento determinante para suprir a base cadastral com todas as informações trazidas pela certidão. Estas informações - em especial o histórico de remunerações e o tempo contributivo no regime anterior -, conjugadas com as demais informações sobre o segurado, subsidiarão tanto o cálculo dos valores a pagar dos benefícios futuros, quanto os valores a receber a título de compensação financeira. Uma vez averbada a CTC, cria-se uma expectativa de direito: a obrigação do regime anterior em arcar, em momento futuro, com uma parcela dos custos do benefício a ser concedido¹⁹.

18 A CTC deve mencionar, expressamente, para qual ente, órgão, ou regime previdenciário o tempo contributivo está sendo transferido (campo específico do Anexo I da Portaria MPS n. 154/2008).

19 A concessão do benefício ao segurado independe da efetiva participação do regime de origem (ou da efetiva compensação financeira entre os regimes) nos custos do benefício previdenciário.

4.5 Valores a Receber a Longo Prazo em Virtude da Compensação Financeira

O desafio da avaliação atuarial é estimar o montante de recursos necessários à quitação dos compromissos futuros com o pagamento de benefícios assumidos pelos(s) plano(s) de benefícios, o denominado custo previdenciário. Da mesma forma, também impõe que se faça uma estimativa do montante dos recursos provenientes das fontes de financiamento - para a liquidação desses compromissos - considerando-se, entre outras, as contribuições previdenciárias e os valores a receber em virtude da compensação previdenciária.

Em relação a estes últimos, para um melhor entendimento das estimativas, requer que sejam divididos em dois grupos: (i) regimes com o acordo de Compensação Previdenciária vigente, ativa, plena; e, (ii) regimes que não celebraram o acordo de Compensação Previdenciária. Para ambos os grupos há que se considerar, ainda, que sejam avaliados sob duas condições: a) benefícios concedidos, e b) benefícios a conceder.

A divisão justifica-se, conforme explanado a seguir, e no Quadro 2, adiante:

a) Para benefícios que já estão sendo compensados, os valores a receber, mês a mês, por benefício, já são conhecidos - porque já conhecido, também, o fator de participação -, restando que sejam projetados num horizonte de tempo coincidente com aquele que a avaliação atuarial estimou de manutenção para o benefício, ou seja, enquanto o seu beneficiário viver e, depois dele, o(s) seu(s) dependentes(s);

b) Já para os benefícios que ainda serão concedidos, não se conhece, exatamente, o valor mensal, individual, a receber, assim, antes do cálculo desse valor no tempo, faz-se necessária a estimativa do próprio valor, o que remete às informações sobre o histórico de remunerações e tempo contributivo anterior do segurado, em tese, constantes da base de cadastro da entidade gestora do regime previdenciário.

Tabela 2. Facilidade propiciado pelo Acordo de Compensação Previdenciária

Cálculo do Valor Atual Individual a Receber	
RPPS com acordo de compensação previdenciária vigente	RPPS sem acordo de compensação previdenciária vigente
Benefício concedido x fator de participação = valor compensado	Benefício concedido x fator de participação = valor estimado
Benefício a conceder = valor estimado	Benefício a conceder = valor estimado

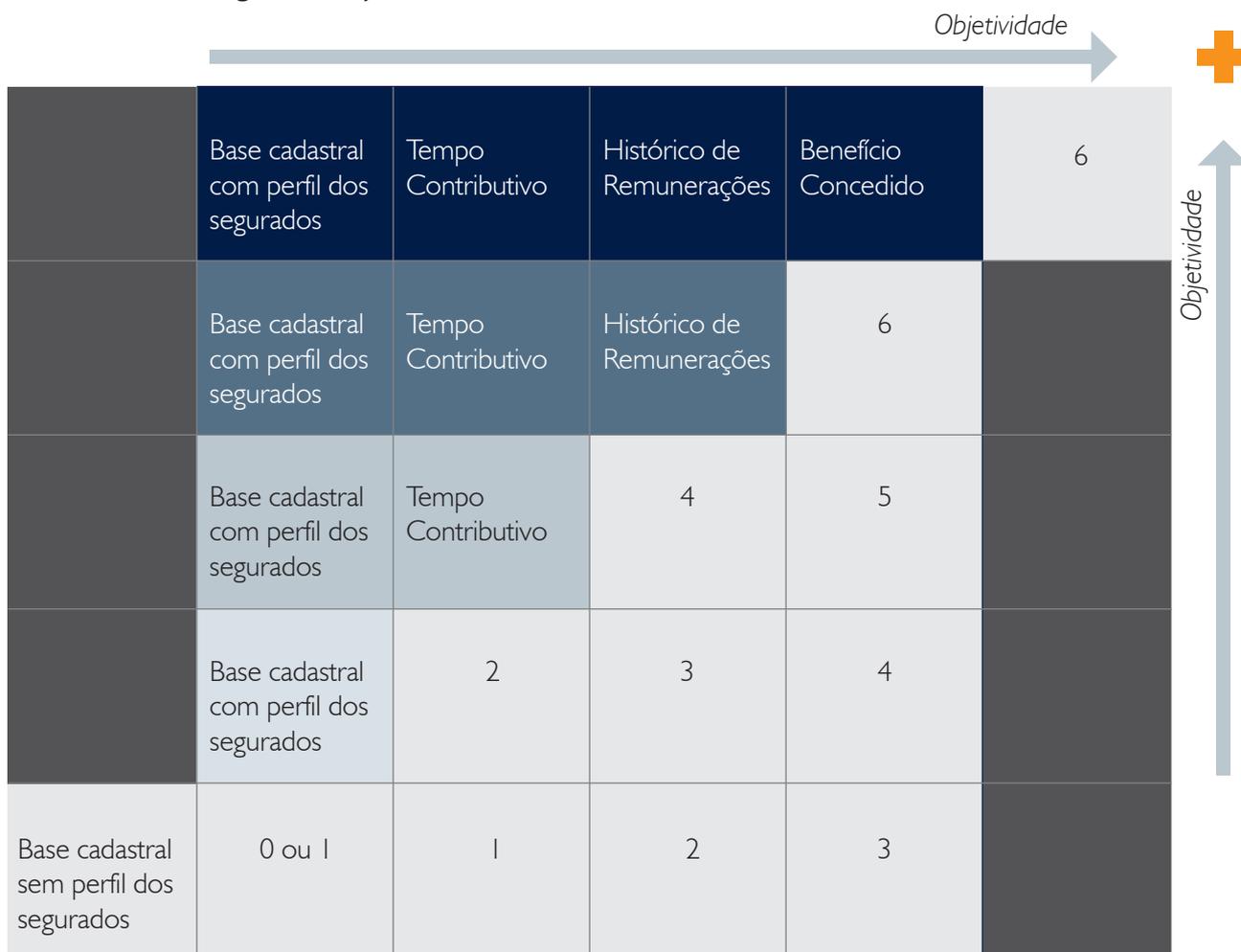
Fonte: elaborado pelo autor

Para exemplificar estas condicionantes, imagine-se um cenário em que o benefício ainda não foi concedido e a entidade de previdência não possui qualquer informação sobre o perfil do segurado (estado civil, número e grau de parentesco dos dependentes), tampouco sobre o seu histórico previdenciário (tempo de contribuição e histórico de remunerações). Ou, ainda, um segundo cenário onde, ao menos as informações sobre o perfil do segurado estejam contempladas na base cadastral. Um terceiro, contemplando a situação anterior mais o

conhecimento da entidade sobre histórico contributivo. E um quarto cenário em que todas estas informações se somam à do histórico de remunerações do segurado. Finalmente, uma última situação em que o benefício já concedido acresce-se ao último cenário descrito.

Veja que à medida que um regime de previdência acumula informações sobre o perfil do segurado e sobre o seu histórico previdenciário – e, porque não, o próprio benefício concedido²⁰ - os cálculos dos valores a receber e as projeções atuariais tornam-se mais objetivas. O Quadro 3, a seguir, semelhante a uma matriz de oportunidades, se propõe a melhor demonstrar estes diferentes cenários, partindo de uma base cadastral de segurados totalmente ausente de informações e finalizando com o benefício já concedido.

Figura 2. Objetividade no cálculo das estimativas de valores a receber



Fonte: elaborado pelo autor

É possível concluir que para os regimes que celebraram o acordo de Compensação Previdenciária o estabelecimento de um fluxo de informações, embora suficiente à identificação do valor mensal a receber - trata-se aqui do benefício já concedido e em compensação -, pouco interfere no cálculo do benefício a conceder.

²⁰ Com o benefício concedido conhece-se, com exatidão, o fator de participação. Isto, certamente, torna a estimativa de valores mais objetiva.

Este depende, efetivamente, da qualidade das informações da base cadastral de segurados, aquele, apenas subsidiariamente.

4.5.1 Metodologias de cálculo prevista na Portaria MPS n. 403/2008

As metodologias para cálculo de valores a receber²¹ em virtude da compensação previdenciária estão previstas no artigo 11 da Portaria MPS n. 403/2008 - que dispõe sobre as avaliações e reavaliações atuariais e dá outras providências. A Norma compartilha a importância de uma base cadastral de segurados “atualizada, completa e suficiente”, e enaltece a relevância do cálculo de valores a receber decorrentes dos benefícios previdenciários que ainda serão concedidos.

Já partir do *caput* do artigo 11 da Portaria MPS n. 403/2008, no entanto, pode ser identificada uma desarrazoada restrição ao cômputo dos valores a receber em virtude da compensação financeira na avaliação atuarial do RPPS: a necessidade de a entidade possuir convênio ou acordo de Compensação Previdenciária vigente.

Art. 11. Poderão ser computados, na avaliação atuarial, os valores a receber em virtude da compensação previdenciária pelo RPPS que, na condição de regime instituidor, possua convênio ou acordo de cooperação técnica em vigor para operacionalização da compensação previdenciária com os regimes de origem. (Brasil, 2008).

O parágrafo 1º da Portaria MPS n. 403/2008²² repete a restrição do *caput* e retrata, mais que uma metodologia, uma condição: uma base cadastral completa, atualizada e consistente, notadamente no que diz respeito às informações sobre o tempo contributivo do segurado no regime anterior que, conforme já mencionado, apresenta-se determinante à concessão do benefício elegível à compensação financeira. Não fosse repetida a imposição do acordo de cooperação técnica vigente para operacionalização da compensação previdenciária, poderia se afirmar que retrata um cenário ideal à avaliação atuarial.

Já o parágrafo 2º remete à obrigatoriedade da indicação da metodologia de cálculo utilizada na avaliação atuarial, bem como que os valores sejam discriminados por benefício. Prevê um cenário ainda sem restrições por parte da base de cadastro de segurados, mantida a imposição de acordo de Compensação Previdenciária vigente. Há que se interpretar desse normativo que ele se aplica tanto aos benefícios concedidos, quanto aos a conceder, por isso a expressão “discriminados por benefício”.

Nestas situações, o cálculo dos valores a receber para os benefícios cujos requerimentos de compensação já foram deferidos – que vêm sendo compensados mês a mês – torna-se menos complexo, porque já conhecidos

21 Os valores a receber, uma vez que são redutores das contas de Benefícios a Conceder e de Benefícios Concedidos – quer do Plano Financeiro, quer do Plano Previdenciário –, são aqueles apurados antes da efetivação da compensação, ou seja, ainda pelo seu valor bruto, sempre, tanto em relação aos benefícios concedidos, quanto aos a conceder; e, em todos os casos, tratados contabilmente a valor presente.

22 Deste ponto em diante, qualquer menção do termo “parágrafo”, neste item 4.4.1, estará se referindo ao artigo 11 da Portaria MPS n. 403/2008.

os valores a receber do regime de origem, restando que sejam estimados em função do tempo projetado de manutenção, ou pagamento, dos respectivos benefícios e, após, novamente trazidos a valor presente. Para o cálculo dos benefícios que ainda não estão sendo compensados e para os benefícios a conceder não restam alternativas senão a utilização das informações sobre o histórico de remunerações constante da base cadastral.

§ 2º Na Nota Técnica Atuarial e na Avaliação Atuarial, deverá ser indicada a metodologia de cálculo utilizada para a determinação do valor da compensação previdenciária a receber, devendo ficar à disposição da SPS os demonstrativos dos valores a compensar, discriminados por benefício e a documentação correspondente, pelo prazo de cinco anos contados da data da avaliação.

No parágrafo 3º, vislumbra-se um cenário com uma segunda restrição àquela condição ideal, comentada na análise sobre o parágrafo 1º, qual seja: a falta de informações sobre o histórico de remunerações do segurado no regime de origem. Nesta situação, resta que, para que seja reduzido o risco de erros e incorreções decorrentes do julgamento, a estimativa de valores seja limitada a um parâmetro determinado, no caso, o valor médio *per capita* do fluxo mensal de compensação dos requerimentos já deferidos.

§ 3º Não constando da base cadastral os valores das remunerações ou dos salários-de-contribuição de cada servidor no período a compensar com o regime previdenciário de origem, o cálculo do valor individual a receber não poderá ser maior que o valor médio per capita do fluxo mensal de compensação dos requerimentos já deferidos, vigentes na data base da avaliação atuarial.

Quanto ao parágrafo 4º, além da falta de informações sobre o histórico de remunerações no regime anterior, considera-se um cenário em que inexistente o parâmetro referido no parágrafo 3º, sendo necessário se recorrer ao uso de um valor referencial mais genérico, no caso, o valor médio *per capita* de benefícios pagos pelo INSS, publicado mês a mês pelo MPS no DOU e em seu sítio na rede mundial de computadores.

O parágrafo 5º não requer maiores reflexões. Prevê um cenário em que se acumula, às restrições dos parágrafos anteriores, um cadastro de segurados incompleto e inconsistente, inclusive em relação às informações sobre o tempo de contribuição no regime anterior - uma situação crítica. Assim, não obstante a projeção dos valores em função do tempo estimado de vida do segurado e de seus dependentes, a avaliação há que estimar o próprio valor mensal a receber em virtude da compensação. Mais uma vez, verifica-se a imposição de um parâmetro (10% do Valor Atual dos Benefícios Futuros) – agora, para o valor global a provisionar.

Outros dispositivos da Portaria MPS n. 403/2008 sinalizam pela importância da qualidade da base cadastral de segurados, inclusive em relação às informações sobre os dependentes, de modo que o Parecer Atuarial contenha, expressamente, uma avaliação da qualidade deste cadastro quanto aos quesitos de atualização, completude e consistência.²³

23 A respeito, veja os artigos 12 e 13 do citado normativo.

Há que se mencionar que o RPPS da União não vem realizando nenhuma espécie de compensação financeira, nem com o RGPS, e nem com nenhum outro regime próprio. E, embora tenha divulgado seu passivo atuarial no BGU – Exercício 2014 (CGU, 2015), não se pode afirmar que o montante de R\$ 1,208 trilhão contemple as obrigações decorrentes da contagem recíproca de tempo de contribuição – conquanto os valores a receber em virtude da compensação financeira, de fato, não tenham sido divulgados.

Nesse sentido, consideradas as transferências de tempos contributivos entre o RGPS e o RPPS da União, há de se concluir que o Passivo Atuarial deste último esteja superestimado, tendo em vista que o fluxo de segurados do RGPS para os RPPS é potencialmente maior, devendo o ser assim também em relação ao RPPS da União. Veja o que Guimarães diz em torno do assunto, quando discorre sobre “uma ideia factível” para a instituição de uma Câmara de Compensação Financeira, vinculando todos os regimes de previdência social (2012, p. 18):

Considerando que o RGPS é o maior devedor na compensação financeira, em razão da migração mais frequente de segurados oriundos da iniciativa privada para o serviço público, a vinculação dos pagamentos devidos por esse regime à participação do ente credor na câmara seria suficiente para torná-la efetiva. Resta estudar para definir qual seria a forma de constituição dessa câmara, regras para seu funcionamento e custeio de suas atividades.

Já o RGPS, além de não divulgar o montante das Provisões Matemáticas Previdenciária a Longo Prazo,²⁴ tampouco, registra os valores a receber em virtude da compensação financeira - a propósito de manter centenas de acordos de Compensação Previdenciária vigentes. Assim, é razoável concluir que qualquer redução no passivo atuarial do RPPS da União, decorrente da contagem recíproca de tempo de contribuição entre este e o regime geral, causaria um acréscimo de idêntico módulo no ainda desconhecido Passivo Atuarial do RGPS.

5. Conclusão

Tornar os regimes oficiais de previdência social no Brasil autossustentáveis é um desafio. Veja-se o caso do RPPS da União que, conforme divulgado no Balanço Geral da União - Exercício 2014, aponta para um passivo atuarial na ordem de 1,208 trilhão de reais.

Superar esse desafio implica em um número de ações a ser implementado e, em todos os casos, perpassam por uma maior transparência quanto a real situação patrimonial destas entidades de previdência. Uma primeira ação seria começar por reconhecer, no sistema contábil, os haveres e obrigações a longo prazo decorrentes da contagem recíproca por tempo de contribuição (ou em virtude da compensação financeira).

²⁴ Para o RGPS, especificamente, não há norma que disponha sobre as avaliações e reavaliações atuariais e da segregação da massa de segurados, à semelhança da Portaria MPS n. 403/2008 para os RPPS.

Outra, seria evidenciar as Provisões Matemáticas Previdenciárias a Longo Prazo também nas Demonstrações Financeiras do Fundo do Regime Geral de Previdência Social. Uma terceira ação recomendável seria a segregação de massas de segurados do RPPS da União. Assim, a constituição de reservas para o pagamento de benefícios futuros a novos servidores seria vertida a um, de fato, Plano Previdenciário, ficando a massa de antigos servidores vinculada ao Plano Financeiro.

Quanto à questão da pesquisa, especificamente, pode se afirmar que a CTC contempla informações determinantes - mas não suficientes - ao cálculo ou estimativas das Provisões Matemáticas Previdenciárias, tais como o histórico de remunerações e o tempo contributivo do trabalhador em seus regimes anteriores, próprias a compor a base cadastral de segurados.

Em relação ao RPPS da União, pode se concluir que esta não vem fazendo uso oportuno das informações constantes das CTC - ou não as utiliza para *inputs* na base cadastral de segurados - quando dos eventos de emissão e averbação. Corrobora com essa conclusão o fato de as contas pertinentes ao reconhecimento de valores a receber no longo prazo, mesmo na oportunidade de divulgação em notas explicativas (BGU - Exercício 2014), apresentarem saldos zerados.

Já em relação ao RGPS, há que se concluir que a sua unidade gestora (INSS) não vem dando tratamento contábil às certidões, ou não vem se utilizando da base cadastral de segurados para isso, a propósito de operacionalizar a compensação financeira com centenas de RPPS. É certo que o BGU - Exercício 2014 também não contempla qualquer informação pertinente ao registro de valores a receber a longo prazo em virtude da compensação financeira.

Embora tenha se afirmado na parte introdutória da pesquisa que a obrigação decorrente da contagem recíproca de tempo de contribuição surgiria a cada nova concessão de aposentadoria elegível a compensação financeira pelo regime instituidor, vê-se, agora, que a obrigação é anterior a esta. A obrigação surge no momento da emissão da CTC porque já conhecido, inclusive, o regime previdenciário para qual o tempo certificado se destina. Da mesma forma, para que os haveres possam ser estimados já a partir da reavaliação atuarial, o regime instituidor deve se valer do momento da averbação da CTC para suprir a base cadastral de segurados com os dados e informações constantes da certidão.

A propósito de a CTC conter informações sobre o tempo contributivo e o histórico de remunerações do segurado no regime anterior, esta, como já afirmado, não basta ao cálculo dos valores a receber, porque estes ainda precisam ser estimados em função do tempo de manutenção da aposentadoria e, após, o da eventual pensão decorrente. Esses valores a receber em virtude da compensação financeira são obtidos mediante estimativas próprias às técnicas atuariais, e, portanto, mais afinadas à boa técnica contábil para o reconhecimento de provisões.

Uma outra questão diz respeito à quando tais estimativas envolvem regimes que já operam a Compensação

Previdenciária. Nestes casos, o cálculo do valor a receber, por benefício²⁵, cujo requerimento de compensação já foi deferido, ou seja, que já esteja sendo compensado mensalmente, é facilitado porque já conhecido o valor atual, restando que a avaliação atuarial calcule o montante a receber em função, mais uma vez, do prazo estimado de manutenção da aposentadoria e, após, o da pensão decorrente. Há que se concluir ser esta uma facilidade propiciada pelo acordo de Compensação Previdenciária aos cálculos das Provisões Matemáticas Previdenciárias, embora, na prática, se aplique apenas às metodologias previstas nos artigos 2º e 3º do artigo I I da Portaria MPS n. 403/2008.

Contudo, a obrigatoriedade de acordo de Compensação Previdenciária vigente para que os valores a receber possam ser computados (como redutores) no cálculo ou estimativa do passivo atuarial, leva a uma outra conclusão: a norma fere princípios contábeis consagrados. Explica-se: não é razoável admitir que, em inexistindo o acordo de compensação, os valores a pagar em virtude da compensação previdenciária não sejam contemplados no montante das obrigações, representado, via de regra, pelas contas de Benefícios Concedidos e/ou de Benefícios a Conceder - do Plano Financeiro, ou do Plano Previdenciário.²⁶

O reconhecimento dessas obrigações a longo prazo não deveria depender da existência de eventual Acordo de Compensação Previdenciária, tampouco se vigente ou não. Se umas das regras para a evidenciação da real situação do patrimônio da entidade de previdência é o reconhecimento, inclusive dos valores (a pagar) em virtude da compensação financeira, não há porque restringir aos “RPPS com acordo vigente” a possibilidade de retificar essas obrigações com os valores a receber. Nessa linha, conclui-se que o normativo - caput, artigo I I, da Portaria MPS n. 403/2008 - dá um tratamento contábil diferenciado aos RPPS que mantêm o acordo, em prejuízo dos que ainda não o fizeram - e em prejuízo da integridade da informação contábil dos regimes de previdência no país, já que contrário aos princípios contábeis aplicáveis.

Finalmente, a realização da pesquisa suscitou outros temas de estudo merecedores da atenção da Academia. Trata-se de questões surgidas no desenvolvimento dos trabalhos, cujo aprofundamento pode vir a contribuir com positivos impactos sociais:

a) Benefícios não programados e Fonte de Custeio. Vê-se a oportunidade de uma pesquisa sobre segregação das fontes de custeio para benefícios não programados, isentos de carência. Os benefícios inelegíveis à compensação - acidente em serviço, moléstia profissional - possuem cunho acidentário (securitário) e são isentos de carência para a concessão. Já as aposentadorias por invalidez decorrentes de doenças graves, contagiosas ou incuráveis previstas em lei (também inelegíveis e isentas de carência) são concedidas pela simples imposição legal. Em ambos os casos tratam-se de benefícios que poderiam/deveriam ser custeados por outras fontes de custeio que não as contribuições previdenciárias.

25 O valor a receber por benefício deve ser entendido como o valor da indenização apurado individualmente. Não há que se falar aqui em “valor líquido apurado após o encontro de contas” porque este, efetivamente, se dá apenas no curto prazo (circulante).

26 O Anexo da Portaria MPS n. 403/2008 elenca os elementos que devem compor a Nota Técnica Atuarial e, em seu item 6, traz o seguinte texto: 6. Metodologia de cálculo da Compensação Previdenciária a Receber e a Pagar.

b) Impactos sobre as contas do RGPS ante a celebração de acordo de Compensação Previdenciária com o RPPS da União. É certo que o INSS já operacionaliza Compensação Previdenciária com centenas de RPPS de Estados e Municípios. No entanto, ainda não o faz em relação ao RPPS da União. Propõe-se estudar o impacto que eventual operacionalização da compensação financeira entre estes regimes traria ao, hoje, superavitário resultado financeiro da previdência social urbana.

c) FUNPRESP e o Plano Financeiro do RPPS da União. A segregação da massa de segurados do RPPS da União, ante a instituição da previdência complementar para estes, apresenta-se como uma oportunidade. A desejada redução do passivo atuarial do regime de previdência dos servidores públicos federais mediante a limitação de um novo e reduzido teto de proventos para novos segurados, aliada a criação do fundo de previdência complementar de filiação facultativa, tende a ser mais factível se implementado o Plano Financeiro no RPPS. Propõe-se a pesquisar o impacto que a segregação da massa de segurados do RPPS da União traria à sua conta de Provisões Matemáticas Previdenciárias.

Referências bibliográficas

AQUINO, André Carlos Busanelli de; CARDOSO, Ricardo Lopes. O reconhecimento contábil e as teorias contratuais da firma. **Pensar Contábil**, v. XI, p. 32-39, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União** 1988; 05 out.

_____. Controladoria-Geral da União. Prestação de Contas da Presidente da República – 2014. Brasília, DF, abr. 2015. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2014/pcpr2014.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2015.

_____. Decreto n. 3.048. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 1999; 06 mai (1999a).

_____. Decreto n. 3.112. Dispõe sobre a regulamentação da Lei n. 9.796, de 5 de maio de 1999, que versa sobre compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes próprios de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 1999; 06 jul (1999c).

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Projeção da População do Brasil por Sexo e Idade para o Período de 1980-2050 – Revisão 2008. Brasília, 2008 (2008d).

_____. Lei n. 9.796. Dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 1999; 06 mai (1999b).

_____. Lei n. 9.717. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 1998; 27 nov.

_____. Lei n. 8.212. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 1991a; 24 jul.

_____. Lei n. 8.213. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 1991b; 24 jul.

_____. Lei Complementar n. 101. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 2000; 04 mai.

_____. Ministério da Previdência Social. Portaria N. 509. Dispõe sobre a adoção do Plano de Contas Aplicado a o Setor Público e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional no âmbito dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPP. **Diário Oficial da União** 2013; 12 dez.

_____. Ministério da Previdência Social. Portaria N. 154.. Disciplina procedimentos sobre a emissão de certidão de tempo de contribuição pelos regimes próprios de previdência social. **Diário Oficial da União** 2008; 15 mai.

_____. Ministério da Previdência Social. Portaria N. 402. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento das Leis n. 9.717, de 1998 e n. 10.887, de 2004. **Diário Oficial da União** 2008; 10 dez.

_____. Ministério da Previdência Social. Portaria N. 403. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, define parâmetros para a segregação da massa e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 2008; 10 dez.

_____. Ministério da Previdência Social. Portaria Ministerial N. 6.209. **Diário Oficial da União** 1999; 16 dez (1999d).

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Plano de contas aplicado ao setor público – Pcasp, versão 2013. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>>. Acesso em: 6 jul. 2014.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contas aplicado ao setor público – Mcasp, versão 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte_III_-_PCE.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república – exercício 2014. Relator Ministro Augusto Nardes, Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2014/index.html>. Acesso em: 15 dez. 2015.

CARMONETO, Dionísio Gomes do. **Metodologia científica para principiantes**. Salvador-BA : Editora Universitária Americana, 1992 [18ª ed].

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 750**, de 28 de maio de 2010, Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1282.doc. Acesso em: 16 dez.2015.

CPC. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 25. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documents/304_CPC_25.pdf>. Acesso em: 30 out. 2014.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). **Conceptual framework for financial accounting and reporting**: elements of financial statements and their measurement. Fasb Discussion Memorandum, 1976.

FANTINEL, Rodrigo Sartori. **Regimes Próprios de Previdência Social**: o papel do controle na manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema. 2003. Dissertação (Mestrado Profissional, programa de Pós-Graduação em Economia. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.)

GUIMARÃES, Leonardo José Rolim. Ministério da Previdência Social. Compensação financeira entre os regimes previdenciários (Também chamada de compensação previdenciária). In: V Congresso Consad de Gestão Pública. **Anais**, Brasília: Consad 2012.

GUSHIKEN, Luiz et al.. Regime Próprio de Previdência dos Servidores: Como Implementar? Uma Visão Prática e Teórica. **Coleção Previdência Social: Série Estudos**. Brasília, Ministério da Previdência Social: 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo : Atlas, 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al., **Manual de Contabilidade Societária**. 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013.

KAM, Vernon. **Accounting theory**. New York: John Willey & Sons, 1990 [2ª ed].

LIMA, Diana Vaz de; GUIMARÃES, Otoni Gonçalves. Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social. **Coleção Previdência Social, Série Estudos**, v. 29. Brasília: Ministério da Previdência Social, 2009.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira Santana; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, n. 2, p. 15, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

NOGUEIRA, Narlon Gutierre. O Equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política pública de Estado. **Coleção Previdência Social, Série Estudos**, v. 34. Brasília, Ministério da Previdência Social, 2012.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo : Cortez, 2007 [23ª ed]

Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a tendência de despesas públicas do estado de Santa Catarina: evidências no período 1995-2010 segundo critérios da OCDE^{1*}

Effects on the Fiscal Responsibility Act on the trend of public expenses of the state of Santa Catarina: evidences of the period 1995-2010 according to the criteria of OCDE

Leandro Morais de Morais**

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente ***

Gueibi Peres Souza****

Resumo

Neste artigo adota-se a posição de que as regras fiscais são relevantes e devem ser incorporadas ao processo de análise e discussão do comportamento das finanças públicas, utilizando-se o enfoque da Contabilidade Patrimonial e critérios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Após uma breve revisão da literatura e inserção do caso brasileiro, propõe-se a seguinte pergunta: qual foi o efeito da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre a dinâmica das despesas públicas orçamentárias do Estado de Santa Catarina no período 1995-2010, analisadas à luz de critérios da OCDE? O estudo investiga, então, se essa relação se sustenta empiricamente. Para isso, estimou-se um modelo estocástico com dados de séries temporais para o Governo Estadual de Santa Catarina no período 1995-2010, que inclui uma variável *dummy* para a adoção da LRF, além de variáveis econômico financeiras e demográficas. Os resultados demonstram que houve um crescimento real da despesa pública total da ordem de 29%. Por outro lado, não houve a quebra estrutural de nenhum dos modelos estatísticos testados. Portanto, infere-se que a LRF brasileira não alterou a tendência linear de despesas realizadas em 7 funções desempenhadas e intui-se que existe espaço para aperfeiçoamentos nas regras fiscais brasileiras vigentes.

Palavras-chaves: Despesas Públicas; Regras Fiscais; Contabilidade aplicada ao Setor Público.

¹ Este artigo recebeu menção honrosa no Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público. IV Congresso Internacional de Custos de Qualidade do Gasto no Setor Público - Categoria Relato de Experiências. Brasília: CFC, ESAF, MF, SOF e STN, 2014.

Abstract

In this article the position is adopted that the fiscal rules are relevant and they should be incorporate to the analysis process and discussion of the behavior of the public finances, being used the focus of the Patrimonial Accounting and criteria of the Organization for the Cooperation and Economical Development (OCDE). After an abbreviation revision of the literature and insert of the Brazilian case, intends the following question: Which was the effect of the Law of Fiscal Responsibility (LRF) on the dynamics of the budget public expenses of the State of Santa Catarina in the period 1995-2010, done analyze to the light of criteria of OCDE. The study investigates, then, if that relationship is sustained empirically. For that, he/she was considered a model stochastic with data of temporary series for the State Government from Santa Catarina in the period 1995-2010, that it includes a variable "dummy" for the adoption of LRF, besides financial and demographic economical variables. The results show that there was a real growth of total public expenditure of 29 % order. On the other hand, no structural breakage of any of the statistical models tested. Therefore, the Brazilian LRF is inferred that did not change the linear trend of expenditure in 7 functions performed and intuitus that there is room for improvement in the existing Brazilian fiscal rules.

Keywords: Public Expenditure; Fiscal Rules; Accounting applied to the Public Sector.

* *Artigo enviado em 05/01/2016 e aceito em 07/06/2016.*

** *Mestre em Contabilidade pela UFSC, Auditor Interno do Poder Executivo na Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.*

*** *Doutor em Administração pela FEA-RP/USP, Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC.*

**** *Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC, Professor do Departamento de Ciências Econômicas da UFSC.*

I. Introdução

Historicamente, as regras fiscais se disseminaram pelo mundo a partir da segunda metade dos anos 1990 e primeiros anos do século XXI. Tanto os recorrentes *deficits* orçamentários observados em todos os tipos de economias (avançadas, emergentes e em países com baixa renda), e seu impacto negativo sobre as finanças públicas, quanto as recentes crises econômicas têm impulsionado esse processo (Morais, 2013).

No caso brasileiro, observa-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) brasileira, que regulamentou os artigos 163 e 169 da Constituição Federal (1988), desde o ano de 2000 é o principal instrumento legal que estabelece, para todos os entes federados brasileiros normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal com vistas ao equilíbrio das contas públicas (Brasil, 2000).

A LRF brasileira foi construída a partir de modelos internacionais, contemplando conceitos contidos em modelos implementados na Europa, Nova Zelândia e Estados Unidos, além de englobar três níveis de regras fiscais: (i) regras gerais; (ii) regras mais rígidas para fins de mandatos (ciclos políticos); e (iii) flexibilidade em casos especiais: desaceleração de atividade econômica ou crescimento negativo do PIB, estado de defesa, de sítio ou calamidade pública e mudanças drásticas na política monetária e cambial (arts. 65 e 66 da LRF) (Brasil, 2000).

Em termos gerais, a LRF estabeleceu como “teto” para as relações despesa total com pessoal (DTP) e receita corrente líquida (RCL) dos Estados brasileiros o limite de 60% da RCL. Por outro lado, buscando-se evitar o endividamento crescente dos entes federados estipulou-se, por meio da Resolução nº 40/2001 do Senado Federal, uma relação máxima de 200% entre a dívida consolidada líquida (DCL) e a mesma RCL.

Adicionalmente, destaca-se que a LRF estabeleceu a necessidade de cumprimento de metas fiscais anuais e de apresentação de relatórios bimestrais, quadrimestrais ou semestrais, que, em princípio, visam permitir que o acompanhamento do comportamento das finanças públicas seja realizado tanto pelos governos quanto pela sociedade em geral.

Todavia, ainda existe uma lacuna quanto ao conhecimento dos efeitos práticos da LRF brasileira sobre o comportamento das despesas públicas de Estados brasileiros, sobretudo no tocante às questões críticas levantadas por Alesina e Bayomi (1996): (i) essas regras são realmente eficazes no tocante à disciplina fiscal, ou seja, essas regras não são “contornáveis” por meio de *creative accounting*?; (ii) considerando-se que as regras sejam efetivas, os benefícios em termos de disciplina fiscal superam os custos originados pela perda de flexibilidade quanto à condução da política fiscal?

Nesse contexto, este estudo pretende responder à seguinte pergunta de pesquisa: Qual foi o efeito da LRF sobre a tendência de realização das despesas públicas orçamentárias do Estado de Santa Catarina no período 1995-2010, analisadas à luz de critérios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Para tanto, estruturou-se este estudo da seguinte forma: a partir desta seção introdutória, apresenta-se uma breve revisão da literatura sobre as despesas públicas e as regras fiscais. A seguir, apresentam-se a metodologia aplicada nesta pesquisa e, por fim, os resultados encontrados, que apontam para a necessidade de discussão sobre a atual forma de relato e apresentação dos gastos públicos e de sua relação com a dívida pública, além de questões sobre adequações e ajustes nos atuais mecanismos de controle da expansão de gastos públicos em geral e em especial aos impactos relativos aos gastos previdenciários, que exercem pressão sobre a função Proteção Social.

2. Referencial teórico

Governos utilizam os recursos públicos produzindo e comprando bens e serviços destinados à execução de suas funções típicas: ordem e segurança pública, educação e saúde, por exemplo, e em programas de redistribuição de renda, tais como as transferências (condicionadas ou não), as aposentadorias e pensões e o seguro desemprego (OECD, 2009).

Em síntese, esse complexo processo pode ser representado por intermédio da Figura 1, que apresenta a estrutura governamental moderna a partir dos seus cinco componentes principais: receitas, *inputs* (insumos), processos, *outputs* (produtos) e *outcomes* (resultados).

Figura 1. Estrutura Governamental



Fonte: OECD (2009)

Essa forma de apresentação das atividades do setor público é empregada, de forma mais usual, em países pertencentes à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é um órgão internacional e intergovernamental que reúne os países mais industrializados e também alguns emergentes como México, Chile e Turquia. Apesar de o Brasil não ser membro da OCDE, o país participa do programa de *enhanced engagement* (engajamento ampliado) que permite a participação em Comitês da Organização (OECD, 2013).

Adicionalmente, observa-se que os ciclos econômicos e a escassez de recursos tendem a obrigar os governos a escolherem quais bens e serviços serão fornecidos prioritariamente, o que faz surgir um *trade off* natural

entre a maximização da taxa de crescimento econômico ou de bem estar individual da população (Agenor e Neanidis, 2011).

Nesse contexto, as teorias que procuram compreender a dinâmica das despesas públicas centram-se, principalmente, nos quatro últimos componentes da estrutura (*inputs*, processos, *outputs* e *outcomes*) e pautam-se na compreensão dos seus determinantes e dos seus efeitos.

2.1 Principais teorias sobre as despesas públicas

A discussão sobre os determinantes e efeitos das despesas públicas acentua-se a partir dos estudos seminais de Wagner (1883). Recentemente, além do reflexo do aumento da renda per capita sobre as despesas públicas, distúrbios sociais, fatores populacionais, bem como político institucionais têm sido indicados como capazes de afetar a política fiscal dos governos, conforme apresenta a Tabela 1:

Tabela 1. Teorias sobre as despesas públicas

Autor(es)/ano	Teoria	Pressupostos
Adolfo Wagner (1883)	Lei de Wagner	Associa o crescimento dos gastos públicos ao crescimento do PIB. Três tipos de razões que levaram Wagner a elaborar a sua hipótese: (i) associação entre o crescimento das funções administrativas e de segurança, e o próprio número de bens públicos, ao processo de industrialização e complexidade da vida urbana; (ii) aumento das necessidades vinculadas ao bem estar social, a exemplo das necessidades vinculadas à educação e saúde; (iii) desenvolvimento de monopólios, decorrentes de modificações tecnológicas e da crescente necessidade de vultosos investimentos para a expansão de alguns setores industriais, cujos efeitos negativos teriam que ser reduzidos por meio de intervenção governamental no processo produtivo (REZENDE, 2001).
Peacock e Wiseman (1961)	Estudos de Peacock e Wiseman	Distúrbios sociais (guerras, depressão econômica e hiperinflação) são capazes de provocar o efeito “deslocamento”. Menção sobre a inclusão de outros fatores na análise, a exemplo dos populacionais.
Buchanan e Tullock (1962) e associados	Teoria da Escolha Pública	O entendimento sobre o funcionamento da burocracia, de grupos de interesse e do seu papel no desenho das políticas, das restrições constitucionais à ação dos governos, e das instituições, regras e procedimentos associados ao sistema político formal (partidos políticos, sistemas eleitorais, regras de tomada de decisão coletiva, etc.) fornece uma visão mais clara e mais realista do funcionamento do setor público.
Musgrave (1976)	Teoria das necessidades públicas	Falhas de mercado impulsionam a intervenção governamental. O processo de alocação de recursos públicos baseia-se em necessidades públicas (sociais versus meritórias)
Alesina et al. (1999)	Teoria dos determinantes políticos	A polarização da política alocativa dos governos e a estrutura dos sistemas eleitorais constituem determinantes políticos dos <i>déficits</i> orçamentários e da relação dívida/PIB. A expansão da abrangência da atuação estatal combinada com uma eventual ausência de clara priorização quanto à política de alocação de recursos tende a “dispersar” e “pulverizar” a distribuição de recursos, o que contribui com a expansão das despesas públicas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se, portanto, que a literatura especializada aponta como determinantes das despesas públicas os distúrbios sociais, fatores econômicos (PIB e falhas de mercado), populacionais e políticos institucionais.

Nesse sentido, observa-se que em decorrência do uso inapropriado de recursos públicos e das crises financeiras e econômicas que atingem os Entes públicos, as despesas públicas passaram a ser, gradualmente, foco da atenção de acadêmicos, governantes e demais atores sociais. As regras fiscais resultam desse processo de amadurecimento no trato de recursos públicos.

2.2 Regras Fiscais

Para Poterba (1994), Estados que possuem regras fiscais (constitucionais ou legais) rígidas apuram *déficits* com maior dificuldade e se ajustam fiscalmente com maior rapidez quando as receitas ficam aquém do esperado ou as despesas superam as projeções.

Nessa mesma linha, Von Hagen e Wolff (2006) destacam que as regras fiscais visam restringir o comportamento dos governos por meios de limitações aos *déficits* excessivos, contribuindo tanto com a estabilidade quanto com o crescimento econômico.

Schaechter et al. (2012) afirmam, ainda, que as regras fiscais impõem uma restrição de longa duração sobre a política fiscal, por intermédio de limites numéricos vinculados aos agregados orçamentários.

Nesse sentido, estudos empíricos realizados por Eichengreen (1992), Alt e Lowry (1994), Poterba (1994), Bayoumi e Eichengreen (1995), Bohn e Inman (1996) e Alesina et al. (1999) analisaram como diferentes regras fiscais afetavam as posições fiscais de Estados Norte Americanos e de países da América Latina e constataram que a natureza dos procedimentos orçamentários influencia, fortemente, os resultados fiscais. Entretanto, embora evidências empíricas sugiram que as regras fiscais sejam um fator de sucesso para o ajuste fiscal, não é simples avaliar essa causalidade (Debrun et al., 2008).

Schaechter et al. (2012) pontuam que, provavelmente, a experiência precursora tenha sido o Tratado de *Maastricht* (1992), que estabeleceu as condições para a entrada na União Monetária Europeia, incluindo limites de endividamento (no máximo 60% do PIB) e tetos para o *déficit* público (até 3% do PIB). Também relevante é a experiência dos Estados Unidos, com o *Budget Enforcement Act* (1990) no governo federal e de vários de seus Estados. Ainda há os casos do Reino Unido, da Nova Zelândia e de diversos países da América Latina (Schaechter et al., 2012). Por outro lado, a exigência para que as esferas subnacionais participem mais efetivamente do esforço de equilíbrio fiscal tem se ampliado. É o caso do Brasil, da Índia e da Rússia (Brasil, 2008b; Viswanathan, 2005).

A Tabela 2 apresenta os (principais) mecanismos de responsabilidade fiscal utilizados por países da OCDE.

Tabela 2. Mecanismos de responsabilidade fiscal utilizados em países da OCDE

Tipo de regra	Atributos
Relação dívida pública /PIB	Tipo de regra mais eficaz no tocante à convergência para a meta da dívida. No entanto, os níveis de dívida levam tempo para serem impactados por medidas orçamentárias, portanto, essas regras não fornecem clara orientação para a política fiscal de curto prazo. A dívida também pode ser afetada por fatores exógenos (fora do controle do governo), tais como mudanças nas taxas de juros e taxa de câmbio, bem como operações de financiamento "abaixo da linha" (tais como as medidas de apoio ao setor financeiro através de garantias), que poderiam implicar numa necessidade (irreal) de grandes ajustes fiscais (Schaechter et al., 2012).
Equilíbrio orçamentário	Regras visando o equilíbrio orçamentário podem ser especificadas por: (i) regras para equilíbrio global, (ii) equilíbrio estrutural ou (iii) ajustado ciclicamente, e (iv) equilíbrio "sobre o ciclo" ("over the cycle"). Enquanto o primeiro tipo de regra não têm características de estabilização econômica, os outros três visam, explicitamente, combater os choques econômicos.
Regras para despesas	Definem limites para a despesa total, primária ou corrente. Tais limites são normalmente definidos em termos absolutos ou de taxas de crescimento e, ocasionalmente, em percentagem do PIB. Um exemplo deste tipo de regra são os mecanismos tipo <i>pay-as-you-go</i> - quaisquer aumentos nas despesas diretas (encargos governamentais), quanto nas receitas, resultantes de ações legislativas, passam a ser compensadas por outras ações legislativas - recentemente introduzidos no Japão e nos Estados Unidos, para um horizonte de tempo que varia, geralmente, entre três a cinco anos.
Regras para receitas	Definem tetos ou pisos sobre as receitas e são destinadas a aumentar o recolhimento de receitas e/ou prevenir uma carga fiscal excessiva. A configuração de tetos ou pisos sobre a receita pode ser um desafio quando as receitas tenham um grande componente cíclico, oscilando amplamente segundo o ciclo de negócios. No entanto, como as regras de despesa, podem atingir diretamente o tamanho do governo.

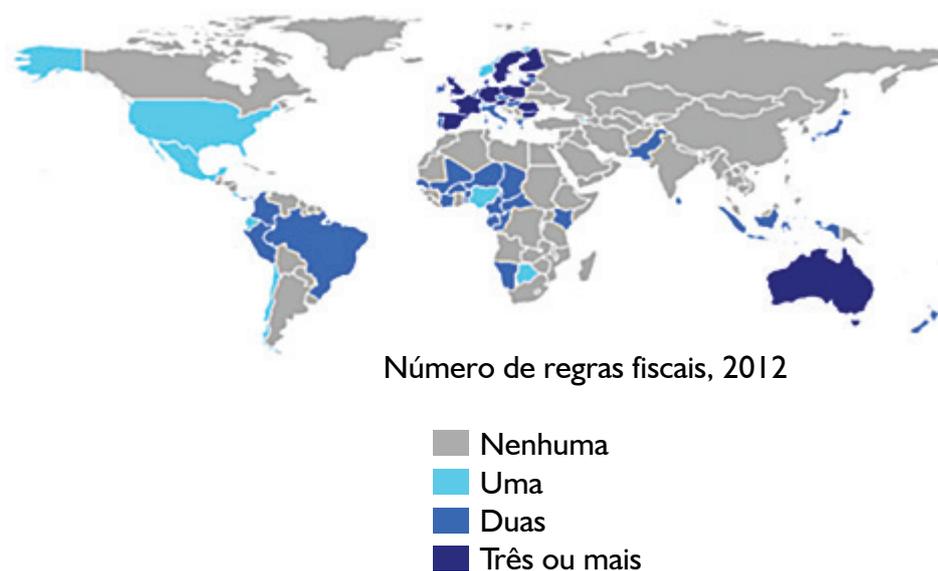
Fonte: Adaptado de Schaechter et al. (2012).

Esses mecanismos possuem funções individuais que podem ser combinadas. Por exemplo, uma regra de dívida combinada com uma regra de despesa forneceria um elo para a sustentabilidade da dívida e ao mesmo tempo contribuiria nas decisões operacionais dos formuladores de políticas a curto e médio prazos, permitindo alguma contenção cíclica e o controle do tamanho do governo (Schaechter et al., 2012).

Contudo, o uso de regras fiscais gera algumas preocupações: o reduzido espaço para ajustes em casos de choques potenciais, riscos de distração quanto às prioridades de gastos ou a possibilidade de se minar a transparência em função de supostos incentivos para a contabilidade criativa (Kumar et al., 2009).

Schaechter et al. (2012), observando a importância dessas regras para a sociedade moderna realizaram um levantamento sobre o quantitativo de regras fiscais numéricas implementadas por estados nacionais e subnacionais, sintetizado na Figura 2.

Figura 2. Países com regras fiscais (nacionais e subnacionais) em março de 2012



Fonte: Schaechter et al. (2012).

A Figura 2 nos mostra que a ausência de regras fiscais numéricas estava presente tanto nos governos centrais de economias desenvolvidas (Canadá e China) quanto naqueles tipos de governo de economias emergentes (Índia) e LICs, do inglês *Low Income Countries* (LICs), (países da África). A Tabela 3 complementa a abordagem expondo os tipos de regras fiscais em vigor em governos centrais de países da OCDE em 2007.

Tabela 3. Tipos de regras fiscais de governos centrais em vigor em 2007

País	Despesas (15)	Equilíbrio (20)	Dívida (17)	Receitas (4)
Austrália				
Áustria		X	X	
Bélgica		X	X	
Canadá	X			
Rep. Theca	X			
Dinamarca	X	X		X
Finlândia	X	X	X	
França	X	X	X	X
Alemanha		X	X	
Grécia		X	X	
Hungria				
Islândia	X			
Irlanda		X	X	
Itália	X	X	X	
Japão	X	X	X	
Coréia do Sul				

País	Despesas (15)	Equilíbrio (20)	Dívida (17)	Receitas (4)
Luxemburgo	X	X	X	
México	X	X	X	X
Holanda	X	X	X	X
Nova Zelândia				
Noruega		X		
Polônia		X	X	
Portugal		X	X	
Rep. Eslovaca	X	X	X	
Espanha	X	X	X	
Suécia	X	X		
Suíça	X			
Turquia				
Reino Unido		X	X	
Estados Unidos				

Fonte: Adaptado de OECD (2009).

Observa-se que o principal tipo de regra fiscal implementada pelos países apresentados na Figura 2 e na Tabela 1 vincula-se ao equilíbrio orçamentário (*budget balance*). Na sequência, vieram as regras sobre a dívida pública. Em seguida, aparecem as regras a respeito das despesas públicas. Países como Dinamarca, França e Suécia já possuíam este último tipo de regra em 1998.

Finalmente, em apenas cinco países e somente a partir de 2001 observa-se que foram implementadas regras sobre as receitas públicas. Segundo a OCDE (2009) e Schaechter *et al.* (2012), somente os governos centrais da Dinamarca, França, México, Holanda e Lituânia dispunham deste tipo de mecanismo em 2012.

A Tabela 4 destaca outras características de algumas regras fiscais e expõe os principais eventos que podem gerar choques econômicos.

Tabela 4. Características de algumas regras fiscais

País e Data	Desastres Naturais	Recessão Econômica	Quebras Bancárias	Mudanças no Governo	Eventos fora do controle do Governo
Brasil (2000)	X	X	-	-	-
Colômbia (2011)	-	X	-	-	X
Alemanha (2010)	X	X	-	-	X
Jamaica (2010)	X	X	-	-	X
I. Maurício (2008)	X	X	-	-	X
México (2006)	-	X	-	-	-
Panamá (2008)	X	X	-	-	X
Peru (2000)	X	X	-	-	X
Romênia (2010)	-	X	-	X	X

Pais e Data	Desastres Naturais	Recessão Econômica	Quebras Bancárias	Mudanças no Governo	Eventos fora do controle do Governo
R. Slovaca (2012)	X	X	X	-	X
Espanha (2002)	X	X	-	-	X
Suíça (2003)	X	X	-	-	X
União Européia (2005)	-	X	-	-	-
WAEMU (2000)	-	X	-	-	-

Fonte:Elaborado a partir de Schaechter et al. (2012).

A partir da Tabela 2, na qual a *West African Economic and Monetary Union* (WAEMU) representa um grupo regional composto por países da África ocidental, observa-se que muitas regras fiscais em vigor em 2012 não abordavam assuntos como: quebras financeiras em sistemas bancários, mudanças no governo ou na cobertura dos orçamentos públicos, por exemplo.

Nesse ponto, Schaechter et al. (2012) acreditam que a próxima geração de regras fiscais conciliará a sustentabilidade fiscal com mecanismos de flexibilidade, que visem responder a choques econômicos. Além disso, os autores creem que esses mecanismos fiscais serão complementados por uma bateria de outros arranjos institucionais, tais como conselhos fiscais independentes.

3. Metodologia

Quanto à natureza do objetivo, a presente pesquisa busca caracterizar, empiricamente, o comportamento das despesas públicas catarinenses frente à adoção de regras fiscais brasileiras.

Para tanto, o estudo se apoiou em tradicionais análises de variações nominais e reais e na análise de regressão, modernamente conceituada da seguinte forma:

A análise de regressão diz respeito ao estudo da dependência de uma variável, a variável dependente, em relação a uma ou mais variáveis, as variáveis explanatórias, visando estimar e/ou prever o valor médio (da população) da primeira em termos dos valores conhecidos ou fixados (em amostragens repetidas) das segundas (Gujarati e Porter, 2011, p. 39).

Portanto, por meio de regressão simples e múltipla mensurou-se a dependência entre as variáveis descritas na Tabela 3 conferir numeração, selecionadas em função de estudos pretéritos e da literatura especializada sobre o tema, o que implicou na necessidade de que fossem testados nove modelos estatísticos contendo uma variável dependente e até vinte e três variáveis independentes.

Tabela 5. Variáveis analisadas no estudo

Variável	Tipo	Descrição	Estudos/teorias que embasaram a inclusão da variável
svç_públicos (svc_pub); ordem e segurança pública (seg_pub); assuntos econômicos (economic); proteção ambiental (prot_amb); habitação e benefícios coletivos (habitac); saúde (saude); cultura e desportos (cultura), educação (educacao); proteção social (prot_soc); Despesa total (des_tot)	Dependente e Independentes	Gastos totais, em bilhões de reais, em cada uma das 10 funções de governo previstas na COFOG.	Enders (1995); Alesina et al. (1999); Schaechter et al. (2012)
Resultado fiscal (res_fis).	Independente	<i>Surperávit</i> ou <i>Déficit Fiscal</i> , em bilhões de reais, apurado em Balanço Orçamentário.	Schaechter et al. (2012)
Resultado primário (res_pri).	Independente	Resultado do confronto entre despesas e receitas não financeiras, em bilhões de reais, constante em RGF.	Schaechter et al. (2012)
Receitas orçamentárias totais (rec_tot).	Independente	Receitas totais, em bilhões de reais, constantes em Balanço orçamentário/RREO.	Menezes (2005); Schaechter et al. (2012)
Receitas correntes (rec_corr).	Independente	Receitas correntes, em bilhões de reais, constantes em Balanço orçamentário/RREO.	Menezes (2005); Schaechter et al. (2012)
Receita corrente líquida (rcl).	Independente	Receita corrente líquida, em bilhões de reais, constante no RGF.	Menezes (2005); Schaechter et al. (2012)
Receitas de capital (rec_cap).	Independente	Receitas de capital, em bilhões de reais, constantes em Balanço orçamentário/RREO.	Menezes (2005); Schaechter et al. (2012)
PIB brasileiro (pib_br).	Independente	PIB brasileiro, em trilhões de reais. Fonte: IBGE	Lei de Wagner (1883)
PIB catarinense (pib_sc).	Independente	PIB catarinense, em bilhões, de reais. Fonte IBGE	Lei de Wagner (1883)
PIB catarinense per capita (pib_sc2).	Independente	PIB catarinense per capita, em reais. Fonte: IBGE	Lei de Wagner (1883)
Tamanho da população (tam_pop).	Independente	Tamanho da população, em milhões de habitantes. Fonte: IBGE	Estudos de Peacock e Wiseman (1961)
Densidade demográfica (dens_dem).	Independente	Densidade demográfica (população/área territorial). Fonte: IBGE	Estudos de Peacock e Wiseman (1961)
Dívida consolidada (div_cons).	Independente	Dívida consolidada bruta, em bilhões de reais, constante no RGF.	Schaechter et al. (2012)
Dummy LRF (lrf).	Independente	Variável <i>dummy</i> - Que assume 1 a partir de 2001, e 0 caso contrário. Apesar de a vigência da LRF ter iniciado em maio de 2000, pressupõe-se que os demais instrumentos que compõem o sistema orçamentário brasileiro (PPA e LDO) que balizaram a LOA do exercício de 2000 já haviam sido aprovados em 1997 e 1999, respectivamente, a partir de legislações que não contemplavam regras fiscais.	Menezes (2005); Carmo e Diaz (2000)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pressupõe-se que a própria escassez de recursos pode impulsionar o estabelecimento de relações funcionais e padrões de alocação entre as próprias funções ou, ainda, que a aplicação em determinada função possa afetar o nível de alocação em outras funções. Essa pressuposição justificou a inclusão das funções de governo como variáveis independentes.

Já o artifício utilizado nas chamadas variáveis *dummies* permite incluir o efeito de variáveis qualitativas, categorias ou mesmo variáveis mensuráveis, desde que a distribuição em classes seja importante (Carmo e Diaz, 2000).

Portanto, o que se deseja neste estudo é caracterizar o comportamento das despesas públicas catarinenses e estabelecer uma relação funcional entre esses gastos e uma ou mais variáveis supostamente envolvidas na sua descrição durante o período estudado (1995-2010) (Corrar et al., 2009).

Nesse sentido, Corrar et al. (2009) destacam que a combinação linear de variáveis independentes usadas conjuntamente para prever a variável dependente é também conhecida como equação ou modelo de regressão, cujo modelo estatístico pode ser representado por:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_n x_n + \varepsilon \quad (1)$$

Cabe registrar, entretanto, que a relação entre variáveis, por si só, não implica necessariamente em uma causalidade/dependência. Kendall e Stuart (1961) afirmam que

Uma relação estatística, por mais forte e sugestiva que seja, nunca pode estabelecer uma conexão causal: nossas ideias de causalidade devem vir de fora da estatística, em última análise, de alguma teoria (Kendall e Stuart, 1961, p. 279).

Assim, trata-se de uma pesquisa explanatória ou explicativa, pois vai além da descrição das características, analisando e explicando as possíveis causas e/ou consequências dos fenômenos (Collis e Hussey, 2005).

Em relação à natureza do estudo, o mesmo é de ordem empírica teórica, pois define as variáveis dependentes e independentes a partir de um modelo estatístico aplicado a séries temporais, buscando-se observar o comportamento das despesas públicas frente à adoção de regras fiscais brasileiras, testar a significância estatística² dos coeficientes das variáveis e analisar os respectivos fundamentos teóricos.

Em relação à lógica da pesquisa, o presente estudo classifica-se como dedutivo, pois parte-se da revisão da literatura sobre as interações entre as regras fiscais e as despesas públicas, para testar, empiricamente, a dependência das despesas médias (variável dependente) efetuadas pelo governo de SC nas funções de governo frente às variáveis independentes descritas no Quadro 3, ao longo de um período 16 anos, composto por duas fases: pré e pós adoção de regras fiscais.

² Um parâmetro é dito significativo se é estatisticamente diferente de zero, ou seja, rejeita-se a hipótese de que ele seja zero (VASCONCELOS et al., 2000, p. 54).

Quanto ao processo, pode-se classificar a pesquisa em relação à origem e coleta dos dados e à abordagem do problema (Ensslin e Ensslin, 2010). Em relação à origem, os dados contábeis coletados são secundários por que foram extraídos de uma base administrada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). O Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios (Sistn) brasileiros foi instituído pela STN por meio da Portaria STN nº. 109/2002, que foi revogada pela Portaria STN nº. 683/2011, sendo convalidados os atos com base nela praticados. Essa base compila arquivos eletrônicos referentes a demonstrações contábeis e fiscais dos entes federativos brasileiros para fins de consolidação nacional e demais análises. Os dados referentes às variáveis dependentes e de controle, que também são secundários, foram extraídos dos sítios eletrônicos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e do Tribunal Superior Eleitoral (TSE) brasileiro.

Os dados contábeis originais referentes às funções previstas na Portaria MOG nº. 42/99 foram reagrupados a fim de que fossem constituídas as 10 funções de governo previstas na COFOG e na IPSAS 22, por meio da equivalência entre as funções apresentada no Quadro abaixo:

Quadro 1. Equivalência entre funções de governo com base na COFOG

COFOG I/IPSAS 22	Port. MOG nº 42/99
01 – Serviços públicos gerais	01 – Legislativa
	04 – Administração
	07 – Relações Exteriores
	19 – Ciência e tecnologia
	28 – Encargos especiais
02 – Defesa	05 – Defesa Nacional
03 – Ordem e Segurança Pública	02 – Judiciária
	03 – Essencial à Justiça
	06 – Segurança Pública
04 – Assuntos Econômicos	20 – Agricultura
	22 – Indústria
	23 – Comércio e Serviços
	24 – Comunicações
	25 – Energia
	26 – Transporte
05 – Proteção ambiental	18 – Gestão ambiental
06 – Habitação e benefícios coletivos	15 – Urbanismo
	16 – Habitação
	17 – Saneamento
07 – Saúde	10 – Saúde
08 – Recreação, cultura e religião	13 – Cultura
	27 – Desporto e lazer
09 – Educação	12 – Educação

COFOG I/IPSAS 22	Port. MOG nº 42/99
10 – Proteção social	08 – Assistência social
	09 – Previdência social
	11 – Trabalho
	14 – Direitos da cidadania
	21 – Organização agrária

Fonte: Elaborado pelos autores.

O período de realização da série foi dividido em dois: 1995-2000 e 2001-2011, buscando-se mostrar, com base no teste de Chow, se há uma diferença na regressão das variáveis explicativas (*dummy* e variáveis de controle) sobre as despesas públicas nos dois períodos.

O teste objetiva avaliar se existe diferença estatisticamente significativa entre as regressões do período anterior (1995-2000) e posterior (2001-2010) à implementação da LRF ou se o intercepto e o coeficiente angular da regressão permanecem os mesmos durante todo o período, situação na qual

$$\alpha_1 = \gamma_1 = \lambda_1 \text{ e } \alpha_2 = \gamma_2 = \lambda_2$$

e que indicaria que não há mudanças estruturais nos dois períodos analisados.

Quanto ao resultado da pesquisa, a mesma é aplicada porque pretende gerar conhecimentos destinados à aplicação prática, apresentando como as instituições fiscais afetam as despesas públicas, a partir de um modelo fundamentado no *disclosure* sugerido nos padrões internacionais vigentes de Contabilidade aplicada ao setor público, emitidos pela IFAC, mais especificamente ao detalhamento previsto na Demonstração do Desempenho Financeiro constante na IPSAS 22.

3.2 Procedimentos utilizados na coleta e análise de dados

Nesta seção relatam-se os procedimentos utilizados na coleta e análise de dados empregados nesta pesquisa.

3.2.1 Coleta de dados

Os dados coletados no SISTN e nos Balanços Gerais do Estado de Santa Catarina, sujeitos aos modelos de regressão linear, foram selecionados levando-se em consideração os maiores coeficientes de correlação de Pearson observados entre as variáveis descritas no Quadro 3, utilizando-se a função “correlograma cruzado” do Gnu *Regression, Econometrics and Time-series Library* (GRETl).

Utilizou-se, ainda, o operador de defasagem do GRETl, que permite observar o número de períodos associados a uma observação precedente (Enders, 1995). Neste estudo, o operador de defasagem assumiu o valor 4, ou seja, assume-se que as despesas executadas em determinado ano possam estar associadas a despesas realizadas em até 4 períodos subsequentes. Por exemplo, as despesas realizadas em 1995 (t0) poderiam

estar correlacionadas com despesas realizadas em 1995 (t0), 1996 (t1), 1997 (t2), 1998 (t3) ou 1999(t4).

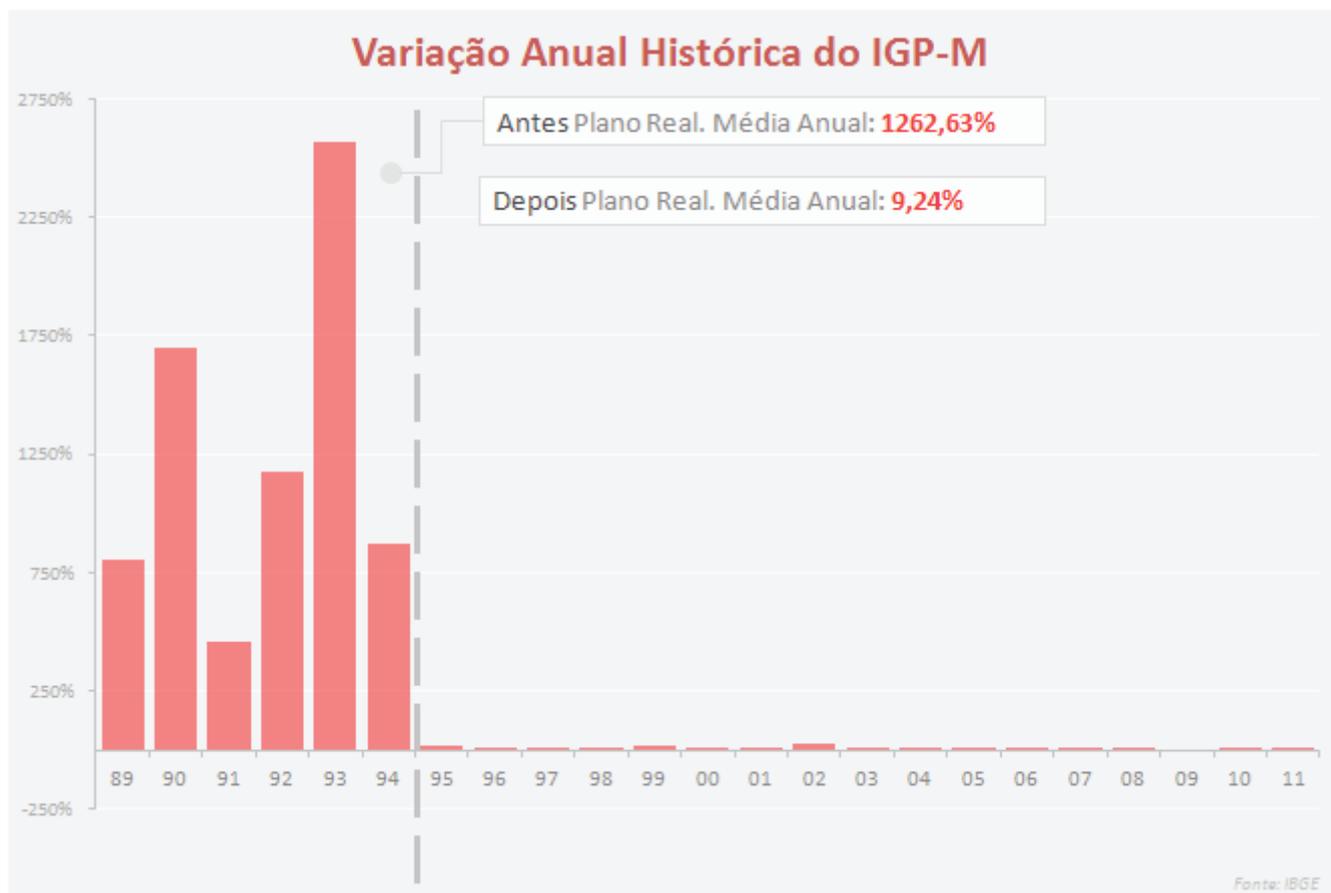
3.2.2 Testes estatísticos e pressupostos do modelo de regressão

Os modelos estatísticos foram submetidos a testes, realizados com o apoio do GRET, acerca dos seguintes pressupostos do modelo de regressão: (i) Multicolinearidade; (ii) Testes sobre a série de resíduos; (iii) Ausência de autocorrelação serial; (iv) Normalidade dos resíduos; (v) Homocedasticidade dos resíduos; (vi) Análise gráfica.

3.2.3 Ajuste monetário em função da inflação

Apesar de as principais análises deste estudo concentrarem-se em um período pós adoção do Plano Real no Brasil, o que por si só tende a mitigar os efeitos inflacionários sobre as variáveis analisadas conforme se percebe intuitivamente por meio da Figura 3, entende-se que o ajuste monetário dos dados que compõem a série histórica (1995-2010) possibilita a realização de análises equivalentes (a preços constantes) e fornece outras possibilidades de análise.

Figura 3. Variação Anual do IGP-M (1989-2011)



Nesse sentido, o ajuste monetário decorrente de inflação para os dados de resultados (receitas, despesas, *déficit* ou *superávit*) pressupõe que a atualização inicial desses itens deve basear-se, inicialmente, no índice de inflação média do ano a que se referirem. Esse procedimento pauta-se no entendimento de que esses dados realizam-se de forma distribuída por todos os meses (Platt Neto, 2012).

A título de exemplo, consideremos o IGP-DI anual de 1995 que atingiu 14,77% (quatorze vírgula setenta e seta por cento) ao ano. O cálculo do índice médio equivalente pode ser apurado por meio da seguinte expressão:

$$\text{Fator médio anual} = \sqrt[n]{1+i}$$

Onde $i = \text{IGP-DI anual}$

Assim, o fator médio para ajuste pelo IGP-DI do ano de 1995 é 1,071308, o que corresponde a um índice anual médio de 7,13% (sete vírgula treze por cento). Após a correção pela média do referido ano, os valores são corrigidos apenas pelo índice que representa a inflação completa dos anos seguintes.

A partir destes pressupostos, todos os valores da série histórica de dados passam a ser expressos em moeda de poder aquisitivo aproximado de 31 de dezembro do último período da série histórica.

Com relação ao ajuste monetário de dados patrimoniais, parte-se do pressuposto de que esses dados representam uma posição em 31 de dezembro do ano a que se referem. Assim, o ajuste monetário é realizado a partir dos índices de inflação cheia dos períodos seguintes.

Portanto, considerando-se que esta pesquisa aborda a série histórica 1995-2010, nas análises ajustadas em função de inflação todos os valores serão atualizados para 31 de dezembro de 2010.

3.2.4 Cálculos das variações

As variações nominais e reais foram calculadas a partir da seguinte expressão:

$$\Delta\% = \left(\frac{\text{último valor da série}}{\text{primeiro valor da série}} \right) - 1 \times 100 \quad (2)$$

Assim, considerando-se que as despesas nominais na função Serviços Públicos Gerais em 1995 importaram em 1,05 bilhões de reais e que em 2010 o montante aplicado foi da ordem de 2,53 bilhões de reais, a variação nominal observada atingiu 140,95%.

Por sua vez, as variações médias foram calculadas a partir da seguinte expressão:

$$\Delta m\% = \left(\frac{\text{último valor da série}}{\text{primeiro valor da série}} \right)^{\frac{1}{n}} - 1 \times 100 \quad (3)$$

Logo, a variação anual nominal média observada na função Serviços Públicos entre 1995 e 2010 atingiu 5,65% ao ano.

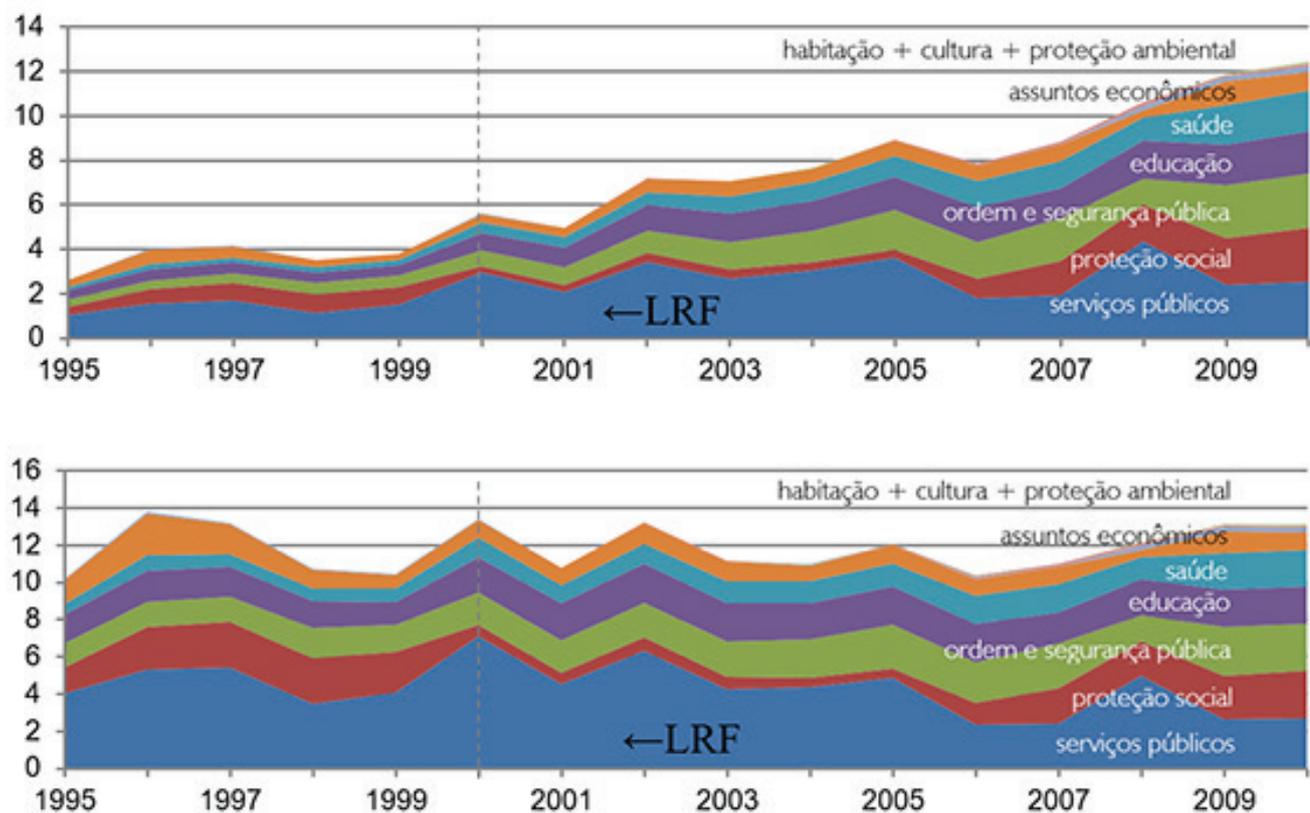
4. Análise dos resultados

Destaca-se, preliminarmente, que todas as relações funcionais envolvendo variáveis em valores nominais se mostraram estatisticamente significativas a fim de se testar a eventual ruptura (quebra estrutural) dos modelos estatísticos dos gastos públicos do Estado de Santa Catarina entre 1995 e 2010.

Todavia, em todas as análises haverá a indicação quanto à utilização de valores nominais ou ajustados monetariamente em função de efeitos inflacionários, conforme procedimentos metodológicos descritos.

A Figura 4 ilustra o comportamento das despesas públicas, por função de governo, em Santa Catarina no período 1995-2010, em valores nominais (parte superior) e ajustados monetariamente (parte inferior).

Figura 4. Dinâmica das despesas públicas do Estado de Santa Catarina (1995-2010)



Fonte: Fonte: Elaborado pelos autores.

Por outra perspectiva, a Tabela 6 (conferir numeração) apresenta as variações percentuais ($\Delta\%$) nominais observadas no período 1995-2010.

Tabela 6. Variações nominais (1995-2010)

Função	Variação nominal (%)	Variação nominal média (%)
Proteção ambiental	1 660,00	18,78
Habitação e ben. col.	1 211,11	16,70
Saúde	1 126,67	16,23
Ordem e Segurança Pública	633,33	12,70
Cultura	583,33	12,22
Proteção social	575,00	12,14
Educação	377,50	9,83
Assuntos econômicos	163,64	5,99
Serviços públicos gerais	140,95	5,42
Despesa total	368,05	9,70

Fonte: Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir da Tabela 6, observa-se expansões nominais em todas as funções de governo. Além disso, observa-se que as variações nas funções Saúde (1 126,67%), Ordem e Segurança Pública (633,33%) e Educação (377,50%) podem ser justificadas pela Lei de Wagner (1883) ou lei dos dispêndios crescentes, haja vista que podem ser explicadas pelo processo de industrialização e urbanização.

Já a Tabela 7 permite uma análise das variações de gastos ajustados monetariamente, a partir da inclusão dos efeitos da variação do poder aquisitivo do real ao longo do período analisado.

Tabela 7. Variações reais (1995-2010)

Função	Variação real do período (%)	Variação real anual média (%)	N
Proteção ambiental	933,33	29,29	9
Cultura	333,33	17,50	9
Habitação	257,54	7,94	16
Saúde	248,21	7,77	16
Ordem e Segurança Pública	100,79	4,27	16
Proteção social	86,23	3,80	16
Educação	31,17	1,65	16
Assuntos econômicos	(27,56)	(1,92)	16
Serviços públicos gerais	(34,07)	(2,47)	16
Despesa total	29,20	1,55	16

Fonte: Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se que a ausência de ajuste monetário acaba gerando certa assimetria de informação, motivo que justifica (tecnicamente) o seu emprego naquelas análises que envolvam médios e longos prazos e taxas de inflação consideráveis.

Neste estudo, observou-se esse fenômeno, sobretudo, nas variações ocorridas nas funções Serviços Públicos Gerais e Assuntos Econômicos, cujas variações nominais foram positivas (brandas expansões da ordem de 140,95% e 163,64%) enquanto as variações reais foram negativas (pequenos ajustes da ordem de 34,07% e 27,56%). Contudo, o crescimento real da despesa pública total foi da ordem de 29,20%.

Essa perspectiva é complementada com dados constantes na Tabela 8, que apresenta de forma comparativa a composição³ das despesas públicas ao final de 1995 e de 2010.

Tabela 8. Composição (percentual) das despesas públicas em 1995 e 2010

Funções	Gasto nominal (%)			Gasto real (%)		
	1995	2010	Δ	1995	2010	Δ
Serviços Públicos Gerais	39,41	20,33	(48,51)	39,82	20,31	(48,97)
Proteção Social	13,53	19,52	44,26	13,58	19,54	44,13
Segurança Pública	12,41	19,44	56,63	12,49	19,41	55,38
Educação	15,04	15,34	1,99	15,04	15,30	1,71
Saúde	5,64	14,78	162,04	5,51	14,84	169,33
Assuntos Econômicos	12,42	6,99	(43,69)	12,49	7,00	(43,94)
Habitação	0,68	1,90	178,76	0,69	1,90	175,74
Cultura e Desportos	0,68	0,99	45,29	0,29	0,99	241,38
Proteção Ambiental	0,19	0,71	272,01	0,09	0,71	688,89

Fonte: Fonte: Elaborado pelos autores.

Essas mudanças denotam que a capacidade de o Estado Catarinense intervir diretamente na vida dos cidadãos, em tese, aumentou. Em 1995, aproximadamente 40% das despesas realizadas referiram-se às despesas atreladas a órgãos legislativos e da área fiscal e financeira do poder executivo, das relações exteriores, de assistência financeira externa, pesquisa básica, pesquisa e desenvolvimento em serviços públicos gerais, transações da dívida pública e transferências de caráter geral para diferentes níveis de governo.

Isso significa que houve uma redução real do montante, em termos percentuais, aplicado na função Serviços Públicos Gerais no período 1995-2010, da ordem de aproximadamente 49%. De igual forma, o montante empregado nas despesas vinculadas à função Assuntos Econômicos, em termos reais, também declinou em aproximadamente 44%.

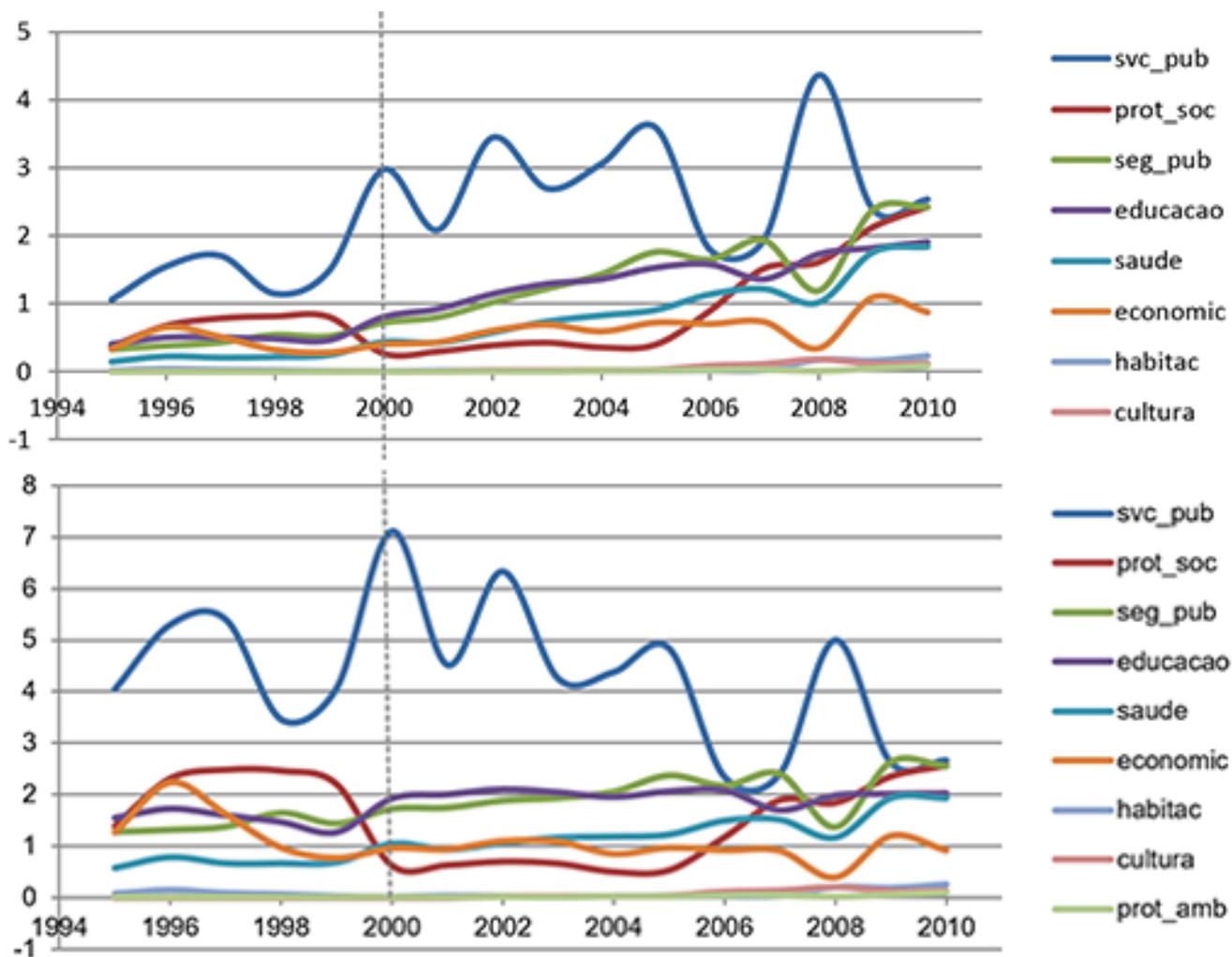
O que se observa, portanto, é uma distribuição de recursos mais homogênea entre 6 funções após 10 anos de LRF. Além disso, que o ajuste nas funções Serviços Públicos Gerais e Assuntos Econômicos permitiu a expansão das demais funções.

3 Em 1995 não foram relatadas despesas nas funções Cultura e Desportos e Proteção Ambiental.

Por outro lado, as variações observadas nas variáveis Assuntos Econômicos e Serviços Públicos coadunam-se com a teoria de Musgrave (1976) no sentido de que esses movimentos de crescimento bem inferior ao das outras funções promoveram ajustes na alocação de recursos e na distribuição de renda.

Por outra perspectiva, essas flutuações podem ser observadas na Figura 5, que ilustra as variações nas despesas, em valores nominais (parte superior) e em valores ajustados (parte inferior), em bilhões de reais, entre 1995 e 2010.

Figura 5. Flutuações nas despesas públicas do Estado de Santa Catarina (1995-2010)



Fonte: Fonte: Elaborado pelos autores.

A Figura 5 expõe a polarização da política alocativa governamental descrita por Alesina et al. (1999) e o efeito competição propugnado por Schaechter et al. (2012), no qual as diferentes funções de governo “disputam” os recursos disponíveis ao longo do tempo. Em Santa Catarina observa-se que essa polarização ampliou-se a partir de 2002, quando pressões fiscais repercutiram em gastos públicos devidamente registrados nas funções Cultura e Proteção Ambiental.

4.1 Modelos de regressão linear

A Figura 6 apresenta as estatísticas agrupadas, calculadas com o apoio do GRET, dos nove modelos estatísticos testados.

Figura 6. Estatísticas agrupadas dos modelos estatísticos

MQO, usando as observações 1995-2010 (T = 16) Variável dependente: seg_pub				MQO, usando as observações 1996-2010 (T = 15) Variável dependente: prot_amb				MQO, usando as observações 1995-2010 (T = 16) Variável dependente: economic									
Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor						
const	-6,39261	0,765735	-8,3483	<0,00001	***	const	-0,130361	0,0163756	-7,9607	<0,00001	***	const	0,312581	0,0906542	3,4481	0,00392	***
tam_pop	1,3639e-06	1,37619e-07	9,9107	<0,00001	***	seg_pub	0,0256427	0,00720051	3,5612	0,00391	***	seg_pub	0,00373031	0,00111841	3,3354	0,00490	***
pi_b_sc						pi_b_sc	0,00085636	0,000172801	4,9558	0,00033	***	pi_b_sc					
Média var. dependente	1,170000	D.P. var. dependente	0,698179			Média var. dependente	0,018667	D.P. var. dependente	0,026150			Média var. dependente	0,578125	D.P. var. dependente	0,224447		
Soma resid. quadrados	0,912160	E.P. da regressão	0,255253			Soma resid. quadrados	0,001103	E.P. da regressão	0,009586			Soma resid. quadrados	0,421059	E.P. da regressão	0,173423		
R-quadrado	0,875248	R-quadrado ajustado	0,866337			R-quadrado	0,884816	R-quadrado ajustado	0,865618			R-quadrado	0,442781	R-quadrado ajustado	0,402979		
F(1, 14)	98,22291	P-valor(F)	1,04e-07			F(2, 12)	46,09036	P-valor(F)	2,34e-06			F(1, 14)	11,12476	P-valor(F)	0,004905		
Log da verossimilhança	0,213216	Critério de Akaike	3,573568			Log da verossimilhança	50,10126	Critério de Akaike	-94,20251			Log da verossimilhança	6,397547	Critério de Akaike	-8,795093		
Critério de Schwarz	5,118746	Critério Hannan-Quinn	3,652694			Critério de Schwarz	-92,07836	Critério Hannan-Quinn	-94,22514			Critério de Schwarz	-7,249916	Critério Hannan-Quinn	-8,715968		
ró	-0,132452	Durbin-Watson	2,130612			ró	-0,192897	Durbin-Watson	1,945213			ró	-0,250437	Durbin-Watson	2,487768		

MQO, usando as observações 1995-2010 (T = 16) Variável dependente: habitac				MQO, usando as observações 1995-2010 (T = 16) Variável dependente: svc_pub				MQO, usando as observações 1995-2010 (T = 16) Variável dependente: saude									
Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor						
const	-0,0628379	0,0272139	-2,3090	0,03672	**	const	1,10372	0,444141	2,4851	0,02621	**	const	-0,191095	0,0407788	-4,6861	0,00043	***
pi_b_sc2	0,00915814	0,0019924	4,5965	0,00042	***	educacao	1,12882	0,362322	3,1155	0,00759	***	seg_pub	0,411538	0,0763939	5,3870	0,00012	***
pi_b_sc						educacao						pi_b_sc	0,00642997	0,00133218	4,8267	0,00033	***
Média var. dependente	0,049750	D.P. var. dependente	0,072593			Média var. dependente	2,358125	D.P. var. dependente	0,942771			Média var. dependente	0,748125	D.P. var. dependente	0,539533		
Soma resid. quadrados	0,031503	E.P. da regressão	0,047437			Soma resid. quadrados	7,873453	E.P. da regressão	0,749926			Soma resid. quadrados	0,078998	E.P. da regressão	0,077954		
R-quadrado	0,601460	R-quadrado ajustado	0,572993			R-quadrado	0,409443	R-quadrado ajustado	0,367260			R-quadrado	0,981908	R-quadrado ajustado	0,979125		
F(1, 14)	21,12822	P-valor(F)	0,000415			F(1, 14)	9,706425	P-valor(F)	0,007595			F(2, 13)	352,7746	P-valor(F)	4,72e-12		
Log da verossimilhança	27,13898	Critério de Akaike	-50,27795			Log da verossimilhança	-17,03028	Critério de Akaike	38,06056			Log da verossimilhança	19,78438	Critério de Akaike	-33,56876		
Critério de Schwarz	-48,73277	Critério Hannan-Quinn	-50,19882			Critério de Schwarz	39,60574	Critério Hannan-Quinn	38,13969			Critério de Schwarz	-31,25100	Critério Hannan-Quinn	-33,45007		
ró	0,661737	Durbin-Watson	0,693185			ró	-0,145427	Durbin-Watson	2,171118			ró	0,046327	Durbin-Watson	1,841935		

MQO, usando as observações 1996-2010 (T = 15) Variável dependente: cultura				MQO, usando as observações 1995-2010 (T = 16) Variável dependente: educacao				MQO, usando as observações 1996-2010 (T = 15) Variável dependente: prot_soc									
Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor						
const	-0,0487109	0,0105567	-4,6142	0,00060	***	const	-4,92997	0,358742	-13,7424	<0,00001	***	const	0,0877674	0,140074	0,6266	0,54267	
res_fis	0,0518339	0,0166476	3,1136	0,00896	***	tam_pop	1,08952e-06	6,44734e-08	16,8988	<0,00001	***	rel	0,26148	0,0264598	9,8821	<0,00001	***
rci	0,0159922	0,00163403	9,7870	<0,00001	***	rci						irf	-0,963577	0,185296	-5,2002	0,00022	***
Média var. dependente	0,047267	D.P. var. dependente	0,060907			Média var. dependente	1,111250	D.P. var. dependente	0,534414			Média var. dependente	0,915333	D.P. var. dependente	0,690206		
Soma resid. quadrados	0,004166	E.P. da regressão	0,018633			Soma resid. quadrados	0,200206	E.P. da regressão	0,119584			Soma resid. quadrados	0,716356	E.P. da regressão	0,244328		
R-quadrado	0,919775	R-quadrado ajustado	0,906405			R-quadrado	0,953266	R-quadrado ajustado	0,949928			R-quadrado	0,892590	R-quadrado ajustado	0,874688		
F(2, 12)	68,79003	P-valor(F)	2,67e-07			F(1, 14)	285,5696	P-valor(F)	1,04e-10			F(2, 12)	49,86079	P-valor(F)	1,54e-06		
Log da verossimilhança	40,13146	Critério de Akaike	-74,26293			Log da verossimilhança	12,34496	Critério de Akaike	-20,68992			Log da verossimilhança	1,528129	Critério de Akaike	2,943743		
Critério de Schwarz	-72,13878	Critério Hannan-Quinn	-74,28556			Critério de Schwarz	-19,14474	Critério Hannan-Quinn	-20,61079			Critério de Schwarz	5,067893	Critério Hannan-Quinn	2,921116		
ró	0,099510	Durbin-Watson	1,716622			ró	0,244420	Durbin-Watson	1,490306			ró	0,286105	Durbin-Watson	1,355566		

Fonte: Fonte: Elaborado pelos autores.

Complementarmente, a Tabela 9 resume as principais estatísticas contempladas na Figura 6 e nos Apêndices D a M, além de apresentar os resíduos das previsões pelas médias nominais e ajustadas em função de efeitos inflacionários.

Tabela 9. Principais estatísticas contempladas nos Apêndices D a M

Variável dependente	Variável(is) independente(s)	R2	Resíduos*	Resíduos**	Resíduos***
Saúde	Segurança; PIB_SC	0,979	0,078	4,39	2,73
Educação	Tamanho da população	0,949	0,200	4,29	1,03
Cultura e desportos	Res_Fis; RCL	0,906	0,004	0,03	0,03
Ordem e seg. pública	Tamanho da população	0,866	0,912	7,29	3,17
Proteção ambiental	Segurança; PIB_SC	0,865	0,001	0,006	0,006
Proteção social	LRF; RCL	0,857	0,716	7,00	10,11
Habitação	PIB_SC	0,572	0,031	0,079	0,089
Assuntos econômicos	PIB_SC	0,402	0,421	0,76	2,45
Serviços públicos	Educação	0,367	7,873	13,35	28,72

Fonte: Fonte: Elaborado pelos autores.

*Resíduos da previsão pelos modelos testados neste estudo.

**Resíduos da previsão pelas médias nominais.

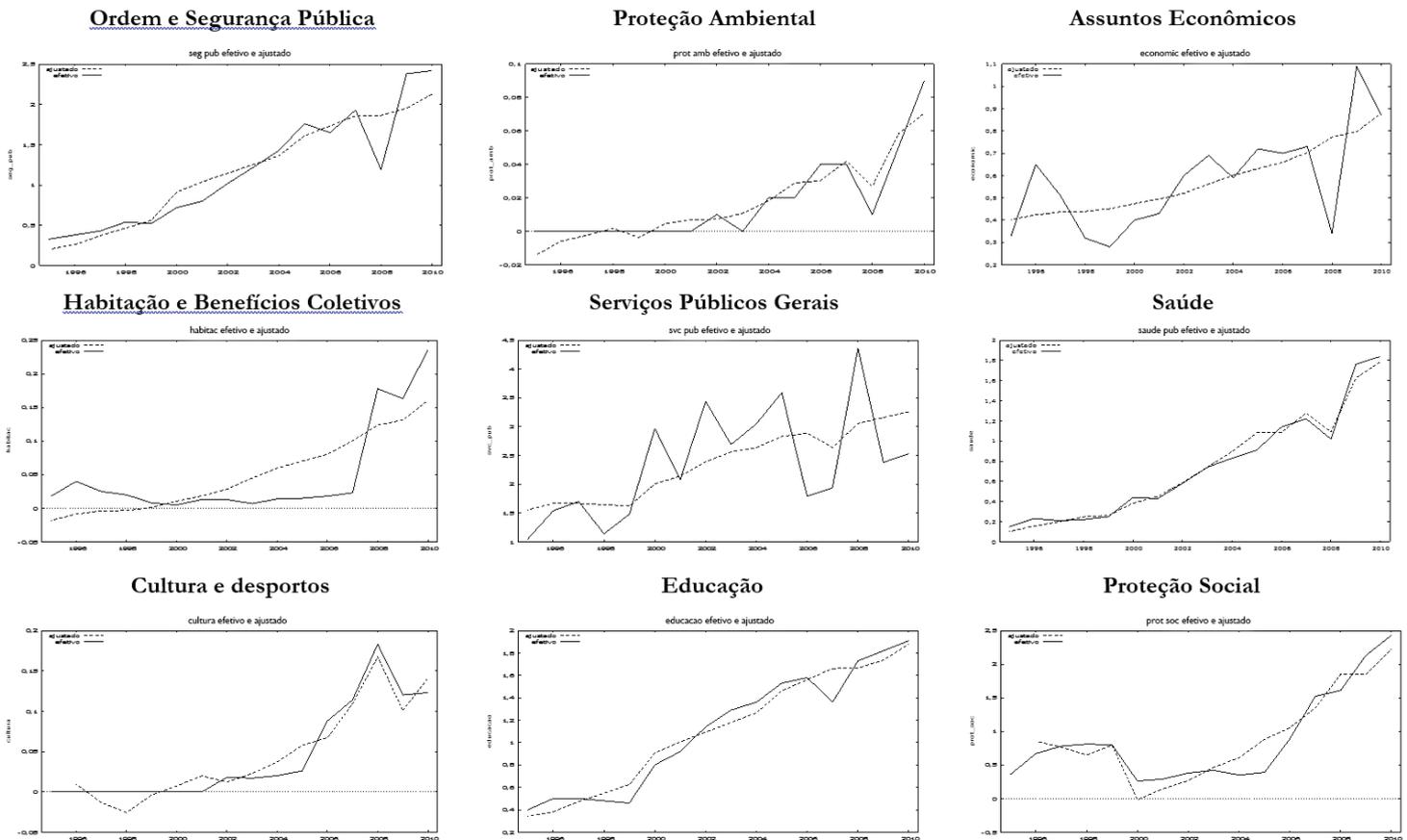
***Resíduos da previsão pelas médias ajustadas.

Destaca-se que, excetuando-se o modelo relativo à função Proteção ambiental, cujas variáveis ajustadas monetariamente apresentaram o melhor ajustamento estatístico, os modelos baseados em dados nominais apresentaram as melhores condições, em termos estatísticos, para a realização do teste de Chow.

Nesse aspecto, ressalta-se que todos os modelos de regressão linear estatisticamente significativos possuem maior poder preditivo do que os modelos que se baseiam nas respectivas médias, haja vista que os resíduos dos modelos testados apresentam valores inferiores. Ademais, que a variável LRF (*dummy*) não apresentou significância estatística para nos modelos que contém as variáveis dependentes Ordem e Segurança Pública, Proteção Ambiental, Assuntos Econômicos, Serviços Públicos Gerais, Saúde, Cultura, Educação, evidenciando que em um cenário de crescimento do PIB as acomodações fiscais não foram afetadas pelas regras implementadas por meio da LRF brasileira. Ressalta-se, ainda, que a não linearidade dos modelos Habitação e Proteção Social requer a aplicação de outro tipo de modelagem (não linear).

Finalmente, a Figura 6 apresenta as curvas das despesas efetivamente realizadas entre 1996-2010 e previstas pelos modelos de regressão apresentados na Tabela 4 e permite visualizar que não houve a quebra estrutural de nenhum dos modelos lineares. Figura 6. Curvas das despesas efetivamente realizadas entre 1996-2010 e previstas pelos modelos de regressão

Figura 6. Despesas realizadas (1996-2010)



Fonte: Fonte: Elaborado pelos autores.

5. Conclusão e sugestões de continuidade

As perturbações econômicas que assolaram economias desenvolvidas entre 2008 e 2013 acenderam a luz amarela quanto à (real) capacidade dos Estados contribuírem (efetivamente) com o processo de retomada do crescimento econômico e essa limitação, muitas vezes, tem sido atribuída às regras fiscais.

Nesse sentido, este estudo objetivou ampliar o entendimento sobre o tema a partir do conhecimento sobre a interação entre as regras fiscais brasileiras e o gasto público realizado pelo Estado de Santa Catarina. Assim, cabe retomar a pergunta desta pesquisa: Qual foi o efeito da LRF sobre a tendência de despesas públicas orçamentárias realizadas pelo Estado de Santa Catarina no período 1995-2010.

No tocante à dinâmica das despesas públicas, observou-se, inclusive, uma taxa negativa (34,07)% de crescimento real entre 1995 e 2010 na função Serviços Públicos Gerais, justificada em razão de agregar uma parcela de “subfunções” que podem ser consideradas “flexíveis”, ou seja, desprovidas de vinculações ou travas específicas: tais como as transferências destinadas à pesquisa básica e as transferências de caráter geral (volun-

tário) a outros níveis de governo, por exemplo. Devido a essas características, observa-se uma taxa negativa de crescimento real médio de 2,45% nas despesas realizadas nesta função entre 1995 e 2010.

A função Assuntos Econômicos, que abriga uma parcela considerável de gastos em infraestrutura, também sofreu um processo de baixo crescimento nominal (163,64%), o que repercutiu, também, em uma taxa negativa (27,56)% de crescimento real no período analisado. A principal constatação, nesse sentido, refere-se ao fato de que as regras fiscais brasileiras acabaram acomodando patamares elevados para a despesa com pessoal (60% da RCL), que por sinal tem um conceito amplo perante a lei (considerando-se as terceirizações, substituições de servidores efetivos, etc.), e comprimindo a capacidade de exercício de funções que não exigem uma significativa força de trabalho (exercida por agentes públicos) diretamente associada para serem desenvolvidas. Resultado, redução nas despesas com investimentos públicos e infraestrutura em razão da insuficiência de recursos estatais próprios, ou seja, após a LRF o Estado de Santa acabou acomodando um decréscimo médio real de (1,92)% ao ano nas despesas realizadas nessa função no período analisado (1995-2010). Esses resultados convergem com os resultados obtidos por Menezes (2005) e representam um sério dilema: baixa capacidade governamental para realizar investimentos em infraestrutura, um dos principais gargalos do crescimento econômico.

Por outro lado, a expansão real (257,54%) na função Habitação e Benefícios Coletivos se justifica em razão do baixo índice histórico de alocação de recursos nessa função, cujos registros oficiais iniciaram em 2002, e de sua menor rigidez, haja vista que uma parcela dos dispêndios associados relacionam-se com gastos de capital (moradias populares e saneamento, por exemplo), financiáveis por intermédio de aumento de dívida pública.

No que tange à evidenciação desse conjunto de gastos, destaca-se que no período entre 1995 e 2001 as despesas consolidadas eram relatadas através de 15 funções de governo. Após 2001, as despesas foram relatadas de acordo com as 28 funções previstas na Portaria n.º 42/99.

Nesse sentido, o que se observa é uma grande oportunidade de aperfeiçoamento. Apesar dos avanços trazidos pela LRF brasileira e pela Lei n.º 131/2009, que acrescentou dispositivos à Lei 101/2000 a fim de determinar a disposição, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária, observa-se que os dados disponibilizados são ininteligíveis para uma parcela considerável da população brasileira. Além disso, a quantidade de informações disponibilizadas ao público em geral faz com que se perca a noção do que é importante realmente.

Assim, entende-se que o relato das 10 funções de governo discutidas neste estudo, desdobradas, no mínimo, em despesas correntes e despesas de capital ampliaria significativamente as possibilidades de que um número maior de cidadãos compreendessem como a política fiscal é desenvolvida pelos governos.

Além disso, observa-se que o pressuposto do planejamento das ações, materializado nas metas e prioridades previstas no PPA e na LDO, acaba se perdendo durante os ciclos eleitorais, uma vez que não há um controle efetivo dos *outcomes*, ou seja, não há interação entre os relatos das despesas e indicadores de desempenho,

quer sejam econômicos, contábeis, de produtividade ou de desenvolvimento humano.

Nesse sentido, vislumbra-se que essa correlação impulsionaria o processo de desenvolvimento econômico e social, uma vez que a variação dos indicadores tende a sinalizar a qualidade dos negócios públicos firmados e os seus impactos na economia, na sociedade e meio ambiente. Aliás, essa tendência de ampliação do processo de diálogo entre Estado e os cidadãos já é observada, sobretudo, em países desenvolvidos.

Complementarmente, sugere-se que a evidenciação dos avanços (ou retrocessos) atingidos baseie-se, por exemplo, em um modelo pautado em código de cores, a exemplo do adotado pelo Governo Central Suíço.

Portanto, observa-se que é necessário continuar o processo de aperfeiçoamento da evidenciação das finanças públicas brasileiras no sentido de simplificá-las, torná-las mais comparáveis internacionalmente e um meio de se demonstrar (efetivamente) o que o governo faz com os recursos públicos, rompendo-se com o atual padrão de evidenciação, focado nas receitas e compras governamentais.

Nessa direção, intui-se que a evidenciação gráfica das despesas públicas conjuntamente com a evidenciação da dívida pública consolidada bruta fornece uma visão abrangente da sustentabilidade das políticas públicas, de suas formas de financiamento e dos objetivos⁴ de longo prazo do Estado brasileiro.

No que tange à função Proteção Social, especificamente, observa-se que as travas da LRF não foram suficientes para impedir que os *déficits* dos sistemas previdenciários do Estado sangrassem os cofres do Tesouro do Estado, o que acaba afetando a eficiência da função. Não obstante, a série de direitos sociais outorgados pela Constituição Federal (1988) acabou impulsionando a tendência de crescimento das despesas governamentais atreladas a políticas de amparo social e defesa dos interesses do trabalhador.

Destaca-se, ainda, que os estudos de Peacock e Wiseman (1961), que apontam para a necessidade de inclusão de variáveis demográficas, sustentam os resultados relacionados aos modelos Educação e Ordem e Segurança Pública.

Por outro lado, ressalva-se que não foi possível correlacionar a Teoria da Escolha Pública, de Buchanan e Tullock (1962), aos resultados observados neste estudo. Essa limitação decorre da dificuldade de se medir, a partir de estudos contabilométricos, o peso da (in)eficiência dos sistemas eleitorais na política fiscal.

Com relação às duas questões críticas levantadas por Alesina e Bayomi (1996), observa-se que as atuais regras fiscais brasileiras não possuem mecanismos específicos visando coibir a utilização dos artifícios contábeis identificados por Koen e Van den Noord (2005): transações de arrendamento (*lease back*) e *swaps*; privatizações; adiamento de despesas; arrendamentos operacionais; parcerias públicos privadas e omissão de passivos.

Observa-se, ainda, que as regras fiscais brasileiras não contribuíram, decisivamente, com um processo de ajuste fiscal do Estado de Santa Catarina no período 1995-2010, haja vista que as despesas públicas sofreram

4 Níveis de carga tributária, despesas e dívida públicas.

um processo de expansão real da ordem de aproximadamente 29%, associado ao fato de que a variável *dummy* não se mostrou estatisticamente significativa a ponto de explicar a tendência de gastos públicos.

Por fim, sugere-se que estudos posteriores avaliem as variações observadas na política de despesas públicas e o seu impacto em indicadores de qualidade de vida, sustentabilidade, pobreza, diversidade, oportunidade, mobilidade e equidade.

Referências bibliográficas

- AGENOR, Pierre-Richard; NEANIDIS Kyriakos. C. The allocation of public expenditure and economic growth. **Manchester School**, v. 79, n. 4, p. 899-931, 2011.
- ALESINA, Alberto; BAYOUMI, Tami. The costs and benefits of fiscal rules: evidence from the U.S. states. **NBER Working Paper** n.º 5614. Cambridge, National Bureau of Economic Research, jun., 1996.
- ALESINA, Alberto; HAUSMANN, Ricardo; HOMMES, Rudolf; STEIN, Ernesto. Budget institutions and fiscal performance in Latin America. **Journal of Development Economics**, v. 59, n. 2, p. 253-273, 1999.
- ALT, James E.; LOWRY, Robert C. Divided Government, Fiscal Institutions, and Budget Deficits: evidence from the States. **The American political Science Review**, v. 88, n. 4, p. 811-828.
- BAYOUMI, Tamim; EICHENGREEN, Barry. Restraining Yourself: The Implications of Fiscal Rules for Economic Stabilization. **Staff Papers** – International Monetary Fund, v. 42, n. 1, p. 32-48.
- BOHN, Henning; INMAN, Robert P. Balanced-budget rules and public deficits: evidence from the U.S. states. **Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy**, v. 45, p. 13-76, 1996.
- BRASIL. Lei n.º 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.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União** 1988; 05 out.
- _____. Ministério do Orçamento e Gestão. Portaria n.º 42. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 1999; 04 abr.
- _____. Lei Complementar n.º 101. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União** 2000; 04 mai.
- _____. Lei Complementar n.º 131. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União** 2009; 27 mai.
- BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. **The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy**. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1962.
- CARMO, Heron Carlos Esvael do; DIAZ, Maria Dolores Montoya. Análise de base de dados e utilização de variáveis binárias (dummy). In: VASCONCELOS, Marco Antônio Sandoval de; ALVES, Denisard. (coord.). **Manual de Econometria**. São Paulo: Atlas, 2000.

- COLLIS, Jill , HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005 [2ª ed].
- CORRAR, Luiz; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. **Análise Multivariada**. São Paulo: Atlas, 2009.
- DEBRUN, Xavier; MOULIN, Laurent; TURRINI, Alessandro; AYUSO-i-CASSAL, Joaquim; KUMAR, Manmohan S. Tied to the mast? National fiscal rules in the European Union. **Economic Policy**, v. 23, n. 54, p. 297-362, 2008.
- EICHENGREEN, Barry. Is Europe na Optimum Currency Area? In: BORNER, SILVIO; GRUBEL, HERBERT (eds.). **The European Community after 1992**: Perpectives from the Outside, Basingstoke, Hampshire, Macmillan, p. 138-161, 1992.
- ENDERS, Walter. **Applied Econometric Time Series**. John Wiley Sons., Inc, New York, NY, 1995.
- FLACH, Leonardo. **Contabilometria**. Florianópolis: UFSC, 2011.
- ENSSLIN, Sandra Rolin; ENSSLIN, Leonardo. **Tópicos Especiais em Pesquisa em Contabilidade**. Material de apoio da Disciplina Tópicos Especiais em Contabilidade do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2010.
- GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito. **Análise dos Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Despesa de Pessoal e a Receita Tributária nos Municípios Brasileiros**: Um Estudo com Modelo Probit Aplicado a Dados em Painel. Tesouro Nacional. Textos para Discussão. Brasília: 03/2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/textos_discussao/downloads/td3.pdf>. Acesso agosto/2013.
- GRANGER, Clive, W. J. **Empirical modeling in economics**. London Cambridge University Press, 1999.
- GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria Básica**. Porto Alegre: McGrawHill Bookman, 2011 [5ª ed].
- IRWIN, Timothy C. **Accounting Devices and Fiscal Illusion**. International Monetary Fund (IMF). Fiscal Affairs Department, mar., 2012.
- KENDALL, M. G.; STUART, A. **The advanced theory of statistics**. Nova York. Charles Griffin Publishers, 1961.
- KOEN, V.; VAN DEN NOORD, P. **Fiscal Gimmickry in Europe: one-off measures and creative Accounting**. OECD Economics Department Working Papers 417. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development, 2005.
- MENEZES, R. T. **Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os Componentes de Despesa dos Municípios Brasileiros**. Brasília: Escola Superior de Administração Fazendária, 2005.
- MORAIS, Leandro Morais de. Dinâmica de despesas pública em Santa Catarina frente à implementação de regras fiscais brasileiras: evidências do período 1995-2010 segundo critérios da OCDE, 2013, 200f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da economia governamental. São Paulo, Atlas, 1976.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Government at a Glance**. Paris, OECD: 2009.

PEACOCK, Alan T.; WISEMAN, Jack. **The growth of public expenditures in United Kingdom**. Princeton, N.J.: Princeton Univ. Press, 1961.

POTERBA, James M. State responses to fiscal crises: the effects of budgetary institutions and politics. **Journal of Political Economy**, v. 102, n. 4, p. 799-821, 1994.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas**. Sao Paulo: Atlas, 2001 [2ª ed].

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 2012 [3ª ed].

SCHAECHTER, Andrea; KINDA, Tidiane; BUDINA, Nina; WEBER, Anke. **Fiscal Rules in Response to the Crisis**: Toward the “Next-Generation” Rules. International Monetary Fund (IMF). Fiscal Affairs Department, jul., 2012.

VON HAGEN, Jürgem; WOLFF, Guntram B. What do deficits tell us about debt? Empirical evidence on creative accounting with fiscal rules in the EU. **Journal of Banking & Finance**, v. 30, n. 12, p. 3259-3279, 2006.

U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Key Indicator System**: Experiences of Other National and Subnational Systems Offer Insights for the United States. Washington: 2011.

WAGNER, Adolph. **Les fondments de L'economie politique**. M. Giard y É. Brière, Paris, 1883.

APÊNDICE A – Despesas por Função (1995-2010)

ANO	LEGISLATIVA	JUDICIÁRIA	ESSENCIAL À JUSTIÇA	ADMINISTRAÇÃO*	DEFESA NACIONAL
1995	53.501.190,00	143.629.820,00	0,00	992.005.250,00	0,00
1996	63.823.850,00	172.952.850,00	0,00	1.476.755.610,00	0,00
1997	73.507.830,00	200.873.810,00	0,00	1.625.806.900,00	0,00
1998	72.852.620,00	223.411.780,00	0,00	1.070.625.590,00	0,00
1999	79.693.380,00	224.886.630,00	0,00	1.402.731.390,00	0,00
2000	108.076.953,29	278.482.661,24	0,00	2.860.624.768,29	0,00
2001	135.550.308,00	304.472.492,57	0,00	1.940.583.286,46	0,00
2002	170.097.641,89	267.263.842,22	113.191.165,50	1.390.925.173,21	0,00
2003	184.191.706,64	351.988.402,68	142.410.384,79	457.236.630,28	0,00
2004	212.912.098,90	9.701.640,87	563.323.378,27	569.966.814,79	0,00
2005	237.457.786,66	25.052.089,47	679.376.816,46	799.417.133,66	0,00
2006	269.135.578,16	16.230.995,90	727.762.172,79	608.680.799,88	0,00
2007	305.597.446,25	14.653.295,07	889.499.668,26	647.383.379,03	0,00
2008	367.913.991,17	751.820.491,36	266.618.203,00	2.827.676.266,91	0,00
2009	367.678.839,58	761.937.517,77	236.738.673,73	676.765.847,86	0,00
2010	383.926.324,31	782.064.892,94	280.705.368,05	796.603.847,45	0,00

* Função Administração e Planejamento (1995-2000) + Função Encargos Especiais entre 1995 e 2000.

ANO	SEG. PÚBLICA*	REL. EXTERIORES	ASS. SOCIAL	PREV. SOCIAL**	SAÚDE***	TRABALHO
1995	182.299.850,00	0,00	0,00	348.836.660,00	145.556.790,00	10.320.960,00
1996	207.375.580,00	0,00	0,00	631.175.850,00	225.805.790,00	34.562.470,00
1997	231.441.320,00	0,00	0,00	740.632.560,00	209.623.370,00	35.729.800,00
1998	318.966.290,00	0,00	0,00	772.922.160,00	222.731.180,00	35.620.710,00
1999	299.834.370,00	0,00	0,00	772.466.470,00	249.637.590,00	27.267.990,00
2000	445.717.520,26	0,00	0,00	225.177.188,41	438.287.240,96	34.895.041,49
2001	497.887.737,42	0,00	0,00	286.065.012,24	425.928.538,06	0,00
2002	634.652.664,58	0,00	21.533.096,13	272.255.744,81	580.461.953,08	35.605.261,43
2003	725.252.074,88	0,00	21.924.650,11	315.737.499,44	738.272.853,34	20.582.073,03
2004	856.601.581,91	0,00	3.017.679,29	339.611.246,93	830.847.983,73	6.648.950,31
2005	1.055.514.185,41	0,00	3.130.934,05	381.802.188,10	914.599.166,05	2.338.660,55
2006	908.407.159,12	0,00	12.238.791,12	872.140.311,28	1.140.053.360,61	6.671.862,17
2007	1.025.483.096,08	0,00	12.975.246,73	1.503.003.499,30	1.223.144.951,49	4.415.837,76
2008	169.911.093,61	1.264.192,04	11.792.151,86	1.595.154.782,74	1.020.052.681,91	5.999.494,84
2009	1.380.671.230,68	1.394.143,31	94.155.992,41	2.029.613.038,97	1.759.236.305,33	6.630.648,95
2010	1.352.343.569,14	1.447.508,01	31.483.548,04	2.381.736.420,17	1.843.944.515,39	21.050.194,76

*Função Defesa Nacional + Função Segurança Pública entre 1995 e 2000.

**Função Assistência e previdência entre 1995 e 2000.

***Função Saúde e saneamento entre 1995 e 2000.

ANO	EDUCAÇÃO*	CULTURA	DIREITO DA CIDADANIA	URBANISMO	HABITAÇÃO**
1995	395.693.210,00	0,00	0,00	0,00	16.215.320,00
1996	495.610.930,00	0,00	0,00	0,00	40.144.830,00
1997	497.143.840,00	0,00	0,00	0,00	25.182.280,00
1998	479.899.430,00	0,00	0,00	0,00	19.611.720,00
1999	458.228.730,00	0,00	0,00	0,00	5.050.400,00
2000	803.786.254,56	0,00	0,00	0,00	5.253.000,00
2001	923.737.230,49	0,00	0,00	0,00	12.987.766,40
2002	1.144.574.594,81	10.982.855,91	47.533.747,52	90.000,00	12.809.049,19
2003	1.286.633.513,36	11.641.953,25	58.803.172,12	953.220,00	5.630.768,40
2004	1.363.376.677,20	12.053.290,03	0,00	0,00	14.237.860,22
2005	1.534.479.895,63	14.061.869,68	0,00	0,00	15.375.068,37
2006	1.583.831.031,70	56.178.263,12	0,00	20.650,00	18.393.029,24
2007	1.360.257.978,73	67.943.484,34	664.406,77	0,00	23.492.916,96
2008	1.727.376.048,08	38.747.833,26	325.577,74	120.575.313,70	18.743.432,81
2009	1.817.882.652,69	50.998.452,58	608.929,92	84.138.127,35	29.230.925,23
2010	1.906.357.238,45	62.384.348,76	181.517,45	171.321.150,54	29.692.447,26

*Função Educação e cultura entre 1995 e 2000.

**Função Habitação + Função Urbanismo entre 1995 e 2000.

ANO	SANEAMENTO	GESTÃO AMBIENTAL	CIÊN. E TECNOLOGIA	AGRICULTURA	ORG. AGRÁRIA
1995	0,00	0,00	0,00	140.396.770,00	0,00
1996	0,00	0,00	0,00	146.541.610,00	0,00
1997	0,00	0,00	0,00	155.562.010,00	0,00
1998	0,00	0,00	0,00	139.751.560,00	0,00
1999	0,00	0,00	0,00	148.831.080,00	0,00
2000	0,00	0,00	0,00	164.995.501,20	0,00
2001	0,00	0,00	0,00	172.007.005,95	0,00
2002	125.317,89	5.080.948,50	12.924.785,61	264.976.704,45	0,00
2003	400.000,00	1.723.600,13	15.150.825,60	270.654.150,86	0,00
2004	0,00	15.434.414,29	19.891.875,90	269.177.839,63	0,00
2005	0,00	17.601.096,69	22.247.302,77	333.398.031,02	0,00
2006	0,00	27.313.551,14	18.302.431,59	338.247.904,65	0,00
2007	0,00	30.726.911,85	7.901.708,01	327.713.789,76	0,00
2008	65.000,00	11.536.504,21	34.135.147,48	84.835.036,45	0,00
2009	0,00	46.969.156,11	45.100.807,02	386.790.113,06	0,00
2010	216.386,51	88.422.957,68	54.593.598,83	414.589.969,14	0,00

ANO	INDÚSTRIA*	COM. E SERVIÇOS	COMUNICAÇÕES	ENERGIA**	TRANSPORTE
1995	46.777.140,00	0,00	0,00	15.001.730,00	126.566.000,00
1996	62.562.480,00	0,00	0,00	0,00	436.787.370,00
1997	33.940.550,00	0,00	0,00	563.280,00	321.913.110,00
1998	14.915.550,00	0,00	0,00	732.740,00	163.854.570,00
1999	14.360.180,00	0,00	0,00	0,00	115.901.470,00
2000	22.907.558,81	0,00	0,00	0,00	210.880.429,67
2001	27.282.614,47	0,00	0,00	0,00	233.130.605,73
2002	13.843.491,51	15.326.818,52	0,00	0,00	303.188.971,17
2003	12.244.754,45	19.953.216,84	0,00	0,00	383.249.821,50
2004	283.500,00	13.031.312,10	0,00	0,00	310.652.791,72
2005	73.805,50	15.033.946,18	0,00	0,00	368.598.638,78
2006	0,00	38.332.848,57	0,00	0,00	321.282.004,52
2007	0,00	55.897.728,48	0,00	0,00	351.082.206,31
2008	5.000,00	1.994.045,50	38.849.811,79	0,00	212.386.161,91
2009	0,00	64.906.924,88	49.720.382,25	0,00	588.696.264,63
2010	0,00	56.216.333,37	34.783.386,16	0,00	364.617.579,88

*Função Indústria e comércio entre 1995 e 2000.

**Função Energia e recursos minerais entre 1995 e 2000.

ANO	DESPORTO E LAZER	ENCARGOS ESPECIAIS	OUTRAS*	DESPESA POR FUNÇÃO TOTAL
1995	0,00	0,00	1.510.190,00	2.618.312.875,00
1996	0,00	0,00	301.970,00	3.994.403.186,00
1997	0,00	0,00	86.000,00	4.152.008.657,00
1998	0,00	0,00	223.600,00	3.536.121.498,00
1999	0,00	0,00	3.018.790,00	3.801.910.469,00
2000	0,00	0,00	0,00	5.599.086.118,18
2001	0,00	0,00	0,00	4.959.634.598,79
2002	7.407.683,66	1.865.989.272,95	0,00	7.190.842.786,54
2003	5.533.210,99	2.033.697.820,18	0,00	7.063.868.305,87
2004	8.394.764,81	2.251.936.703,72	0,00	7.671.104.408,62
2005	11.652.372,21	2.526.683.929,03	0,00	8.957.896.921,27
2006	31.486.899,52	890.172.315,60	0,00	7.884.883.966,68
2007	46.219.297,69	977.952.551,18	0,00	8.876.009.400,05
2008	144.155.240,04	1.132.759.842,00	0,00	10.584.695.352,41
2009	69.427.696,64	1.287.334.939,33	0,00	11.836.627.610,28
2010	60.842.611,87	1.288.892.651,60	0,00	12.408.418.365,76

Fonte: Elaborado a partir de dados constantes nos Balanços Gerais do Estado de Santa Catarina/RREO.

* Função Desenvolvimento Regional.

APÊNDICE B – Variáveis explicativas e de controle (1995-2010)

ANO	DUMMY (LRF)	RECEITA TOTAL	REC. CORRENTE LÍQUIDA*	RECEITAS CORRENTES	REC. DE CAPITAL	PARTIDO POLÍTICO
1995	0	2.335.079.454,00	-	2.177.863.139,00	157.216.315,00	PMDB
1996	0	4.213.509.526,00	2.932.064.800,00	3.052.293.701,00	1.161.215.825,00	PMDB
1997	0	4.038.380.038,00	2.593.443.750,00	3.378.954.192,00	659.425.846,00	PMDB
1998	0	3.318.081.222,00	2.138.904.950,00	3.205.961.068,00	112.120.154,00	PMDB
1999	0	3.832.705.482,96	2.704.939.000,00	3.499.164.397,36	333.541.085,60	PPB
2000	0	5.664.685.732,44	3.288.094.000,00	4.221.033.987,12	1.443.651.745,32	PPB
2001	1	5.078.829.617,05	3.904.463.000,00	4.968.877.157,611	109.952.459,44	PPB
2002	1	6.983.127.738,81	4.373.551.000,00	6.170.731.463,44	1.318.628.229,30	PPB
2003	1	6.248.732.830,76	5.129.578.000,00	6.710.476.213,53	149.684.957,99	PMDB
2004	1	7.575.521.950,28	5.669.194.000,00	8.101.798.431,05	149.345.704,63	PMDB
2005	1	8.941.937.005,66	6.718.512.000,00	8.820.087.596,43	121.849.409,23	PMDB
2006	1	7.049.539.279,81	7.376.828.000,00	6.830.303.093,90	219.236.185,91	PMDB
2007	1	9.300.955.511,89	8.498.348.000,00	9.073.898.860,14	227.056.651,75	PMDB
2008	1	11.538.547.205,84	10.420.912.000,00	11.285.122.959,05	253.424.246,79	PMDB
2009	1	11.506.271.961,72	10.405.660.000,00	11.390.969.823,67	115.302.138,05	PMDB
2010	1	13.168.918.579,60	11.857.684.000,00	13.039.746.691,61	129.171.887,99	PMDB

*Valores nominais em reais (R\$). Os repasses ao FUNDEF/FUNDEB iniciaram a partir de 1998.

ANO	PIB BR*	PIB SC**	PIB per capita	POPUL. SC	DENSIDADE	DÍVIDA. CONSOL.***	RESULTADO FISCAL	RESULTADO PRIMÁRIO
1995	705.640,89	24.231,13	4.871,11	4.925.180	51,66	-	(283.231.411,00)	(148.867.191,00)
1996	843.965,63	29.891,81	5.914,96	4.875.244	51,13	3.317.076,00	219.108.326,00	(96.731.617,00)
1997	939.146,62	33.194,43	6.467,54	5.099.633	53,49	3.778.203,00	(113.626.623,00)	88.759.346,00
1998	979.275,75	33.818,98	6.490,41	5.187.505	54,41	4.331.907,00	(218.038.269,00)	(144.450.024,00)
1999	1.064.999,71	37.151,23	6.984,02	5.275.805	55,33	5.818.023,00	30.796.991,45	19.619.232,00
2000	1.179.482,00	43.311,91	8.007,32	5.349.580	56,11	6.161.746,00	65.601.614,26	13.991.925,59
2001	1.302.135,03	48.748,25	8.864,66	5.453.678	57,20	6.201.663,00	119.197.019,26	(17.288.779,99)
2002	1.477.821,77	55.731,86	9.969,47	5.543.247	58,14	8.803.819,00	(176.675.801,03)	1.078.522.421,26
2003	1.699.947,69	66.848,53	11.764,48	5.633.234	59,08	9.159.284,00	(203.705.131,30)	(855.392.896,26)
2004	1.941.498,36	77.392,99	13.403,29	5.723.638	60,03	10.019.295,00	(95.580.454,34)	643.742.000,00
2005	2.147.239,29	85.316,28	14.542,79	5.814.457	60,98	10.622.084,00	(15.957.910,61)	439.016.810,67
2006	2.369.483,55	93.146,75	15.633,20	5.905.687	61,94	10.911.235,00	(39.519.152,88)	522.516.000,00
2007	2.661.344,53	104.622,95	17.834,00	5.997.328	62,90	10.636.438,00	424.946.000,00	1.104.005.000,00
2008	3.031.864,49	123.282,98	20.368,64	6.089.377	63,87	12.555.329,00	953.854.000,00	1.720.181.000,00
2009	3.143.000,00	129.806,00	21.214,00	6.181.833	64,84	11.840.524,00	(330.355.648,56)	582.027.000,00
2010	3.675.000,00	152.482,00	24.398,36	6.274.692	65,81	13.578.642,00	1.955.013,81	880.446.093,41

Fonte: Elaborado a partir dos Balanços Gerais do Estado de SC e de dados constantes nos sítios do IBGE e TSE.

*Valores em milhões de reais (R\$).

**Valores em milhões de reais (R\$).

***Valores em mil reais (R\$).

APÊNDICE C – Fatores para ajuste monetário (1995-2010)

Ano	IGP-DI Anual	IGP-DI Médio Anual	Fator Cheio Anual	Fator Médio Anual*	Fator para ajuste ao final da série**	Inflação acumulada***	Fator para ajuste ao final da série****	Inflação acumulada*****
1995	14,77%	7,13%	1,1477	1,0713	3,8559109	285,59%	3,8961445	289,61%
1996	9,33%	4,56%	1,0933	1,0456	3,4422557	244,23%	3,3947412	239,47%
1997	7,48%	3,67%	1,0748	1,0367	3,1754818	217,55%	2,9578646	195,79%
1998	1,71%	0,85%	1,0171	1,0085	3,0371341	203,71%	2,752014	175,20%
1999	19,99%	9,54%	1,1999	1,0953	2,7492208	174,92%	2,7057457	170,57%
2000	9,80%	4,79%	1,0980	1,0478	2,3951677	139,52%	2,254976	125,50%
2001	10,40%	5,07%	1,1040	1,0507	2,1754555	117,55%	2,0537122	105,37%
2002	26,41%	12,43%	1,2641	1,1243	1,8415137	84,15%	1,8602466	86,02%

*Específico para ajustes de valores de receitas e de despesas. Baseia-se no pressuposto de que as mesmas se realizam de forma distribuída ao longo do ano (ao invés de concentradas numa data).

**Fator utilizado para multiplicar os valores monetários originais de dados de resultado (receitas, despesas, déficits, e superávits) referentes a cada um dos exercícios financeiros (anos) objetivando conhecer o valor atualizado no final de 2010.

***Expressa a inflação acumulada para dados de resultado até 31/12/2010 (inclusive a do exercício de 2010), a partir de cada ano indicado.

****Fator utilizado para multiplicar os valores monetários originais de dados patrimoniais (ativos, passivos, e patrimônio líquido) referente a cada um dos exercícios financeiros (anos) objetivando conhecer o valor atualizado ao final de 2010.

*****Expressa a inflação acumulada para dados patrimoniais até 31/12/2010, a partir de cada ano indicado.

Ano	IGP-DI Anual	IGP-DI Médio Anual	Fator Cheio Anual	Fator Médio Anual	Fator para ajuste ao final da série	Inflação acumulada	Fator para ajuste ao final da série	Inflação acumulada
2003	7,67%	3,76%	1,0767	1,0376	1,5784720	57,85%	1,4715976	47,16%
2004	12,13%	5,89%	1,1213	1,0589	1,4365760	43,66%	1,3667666	36,68%
2005	1,22%	0,61%	1,0122	1,0060	1,3484490	34,84%	1,2189125	21,89%
2006	3,79%	1,88%	1,0379	1,0187	1,3155993	31,56%	1,2042210	20,42%
2007	7,89%	3,87%	1,0789	1,0387	1,2432408	24,32%	1,1602477	16,02%
2008	9,10%	4,45%	1,0910	1,0445	1,1459147	14,59%	1,0753987	7,54%
2009	-1,43%	-0,72%	0,9857	0,9928	1,1050134	10,50%	0,9857000	-1,43%
2010	11,30%	5,50%	1,1130	1,0549	1,0549882	5,50%	-	-

Fonte: Platt Neto (2012) e dados da Fundação Getúlio Vargas (2012).

APÊNDICE D - Estatísticas preliminares da variável Serviços Públicos

Ano	Gastos*	Previsão**	Resíduos	Resíduos ²	Gastos***	Previsão**	Resíduos	Resíduos ²
1995	1,05	2,36	-1,31	1,72	4,05	4,30	-0,27	0,07
1996	1,54	2,36	-0,82	0,67	5,30	4,30	1,00	1,00
1997	1,70	2,36	-0,66	0,43	5,40	4,30	1,10	1,21
1998	1,14	2,36	-1,21	1,47	3,46	4,30	-0,83	0,69
1999	1,48	2,36	-0,88	0,77	4,07	4,30	-0,22	0,05
2000	2,97	2,36	0,61	0,37	7,11	4,30	2,81	7,91
2001	2,08	2,36	-0,28	0,08	4,52	4,30	0,22	0,05
2002	3,44	2,36	1,08	1,17	6,33	4,30	2,03	4,13
2003	2,69	2,36	0,33	0,11	4,25	4,30	-0,05	0,00
2004	3,05	2,36	0,70	0,49	4,39	4,30	0,09	0,01
2005	3,59	2,36	1,23	1,51	4,84	4,30	0,54	0,29
2006	1,79	2,36	-0,57	0,33	2,35	4,30	-1,95	3,80
2007	1,94	2,36	-0,42	0,18	2,41	4,30	-1,89	3,56
2008	4,36	2,36	2,01	4,03	5,00	4,30	0,70	0,49
2009	2,38	2,36	0,02	0,00	2,63	4,30	-1,67	2,78
2010	2,53	2,36	0,17	0,03	2,67	4,30	-1,63	2,67
Soma	37,72	37,72	0,00	13,35	68,77	68,77	0,00	28,72

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

*Valores originais, em bilhões de reais.

**Realizada a partir da média dos valores observados.

***Valores originais ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

APÊNDICE E - Estatísticas preliminares da variável Ordem e Segurança Pública

Ano	Gastos*	Previsão**	Resíduos	Resíduos ²	Gastos***	Previsão**	Resíduos	Resíduos ²
1995	0,33	1,17	-0,84	0,71	1,27	1,87	-0,60	0,36
1996	0,38	1,17	-0,79	0,62	1,31	1,87	-0,56	0,31
1997	0,43	1,17	-0,74	0,54	1,37	1,87	-0,49	0,24
1998	0,54	1,17	-0,63	0,39	1,64	1,87	-0,23	0,05
1999	0,52	1,17	-0,65	0,42	1,43	1,87	-0,44	0,19
2000	0,72	1,17	-0,45	0,20	1,72	1,87	-0,15	0,02
2001	0,80	1,17	-0,37	0,14	1,74	1,87	-0,13	0,02
2002	1,02	1,17	-0,15	0,02	1,88	1,87	0,01	0,00
2003	1,22	1,17	0,05	0,00	1,93	1,87	0,06	0,00
2004	1,43	1,17	0,26	0,07	2,05	1,87	0,19	0,04
2005	1,76	1,17	0,59	0,35	2,37	1,87	0,51	0,26
2006	1,65	1,17	0,48	0,23	2,17	1,87	0,31	0,10
2007	1,93	1,17	0,76	0,58	2,40	1,87	0,53	0,29
2008	1,19	1,17	0,02	0,00	1,36	1,87	-0,50	0,25
2009	2,38	1,17	1,21	1,46	2,63	1,87	0,76	0,58
2010	2,42	1,17	1,25	1,55	2,55	1,87	0,68	0,47
Soma	18,72	18,72	0,00	7,29	29,84	29,84	0,00	3,17

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

*Valores originais, em bilhões de reais.

**Realizada a partir da média dos valores observados.

***Valores originais ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

APÊNDICE F - Estatísticas preliminares da variável Assuntos Econômicos

Ano	Gastos*	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²	Gastos***	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²
1995	0,33	0,58	-0,25	0,06	1,27	1,07	0,20	0,04
1996	0,65	0,58	0,07	0,00	2,24	1,07	1,17	1,37
1997	0,51	0,58	-0,07	0,00	1,62	1,07	0,55	0,30
1998	0,32	0,58	-0,26	0,07	0,97	1,07	(0,10)	0,01
1999	0,28	0,58	-0,30	0,09	0,77	1,07	(0,30)	0,09
2000	0,40	0,58	-0,18	0,03	0,96	1,07	(0,11)	0,01
2001	0,43	0,58	-0,15	0,02	0,94	1,07	(0,13)	0,02
2002	0,60	0,58	0,02	0,00	1,10	1,07	0,03	0,00
2003	0,69	0,58	0,11	0,01	1,09	1,07	0,02	0,00
2004	0,59	0,58	0,02	0,00	0,85	1,07	(0,22)	0,05
2005	0,72	0,58	0,14	0,02	0,97	1,07	(0,10)	0,01
2006	0,70	0,58	0,12	0,01	0,92	1,07	(0,15)	0,02
2007	0,73	0,58	0,16	0,02	0,91	1,07	(0,15)	0,02
2008	0,34	0,58	-0,24	0,06	0,39	1,07	(0,68)	0,46
2009	1,09	0,58	0,51	0,26	1,20	1,07	0,14	0,02
2010	0,87	0,58	0,29	0,09	0,92	1,07	(0,15)	0,02
Soma	9,24	9,24	0,00	0,76	17,09	17,09	0,00	2,45

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

*Valores originais, em bilhões de reais.

**Realizada a partir da média dos valores observados.

***Valores originais ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

APÊNDICE G – Estatísticas preliminares da variável Proteção Ambiental

Ano	Gastos*	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²	Gastos***	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²
1995	-	-	-	-	-	-	-	-
1996	-	-	-	-	-	-	-	-
1997	-	-	-	-	-	-	-	-
1998	-	-	-	-	-	-	-	-
1999	-	-	-	-	-	-	-	-
2000	-	-	-	-	-	-	-	-
2001	-	-	-	-	-	-	-	-
2002	0,005	0,027	(0,022)	0,000	0,009	0,032	-0,023	0,001
2003	0,002	0,027	(0,025)	0,001	0,003	0,032	-0,029	0,001
2004	0,015	0,027	(0,012)	0,000	0,022	0,032	-0,011	0,000
2005	0,018	0,027	(0,010)	0,000	0,024	0,032	-0,008	0,000
2006	0,027	0,027	0,000	0,000	0,036	0,032	0,003	0,000
2007	0,031	0,027	0,004	0,000	0,039	0,032	0,006	0,000
2008	0,012	0,027	(0,016)	0,000	0,014	0,032	-0,019	0,000
2009	0,047	0,027	0,020	0,000	0,052	0,032	0,020	0,000
2010	0,088	0,027	0,061	0,004	0,093	0,032	0,061	0,004
Soma	0,245	0,245	0,00	0,006	0,291	0,291	0,000	0,006

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

*Valores originais, em bilhões de reais.

**Realizada a partir da média dos valores observados.

***Valores originais ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

APÊNDICE H – Estatísticas descritivas da variável Habitação e Benefícios Coletivos

Ano	Gastos*	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²	Gastos***	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²
1995	0,018	0,050	(0,032)	0,001	0,07	0,073	-0,003	0,000
1996	0,040	0,050	(0,009)	0,000	0,14	0,073	0,068	0,005
1997	0,025	0,050	(0,025)	0,001	0,08	0,073	0,007	0,000
1998	0,020	0,050	(0,030)	0,001	0,06	0,073	-0,013	0,000
1999	0,008	0,050	(0,042)	0,002	0,02	0,073	-0,053	0,003
2000	0,005	0,050	(0,045)	0,002	0,01	0,073	-0,063	0,004
2001	0,013	0,050	(0,037)	0,001	0,03	0,073	-0,043	0,002
2002	0,013	0,050	(0,037)	0,001	0,02	0,073	-0,053	0,003
2003	0,007	0,050	(0,043)	0,002	0,01	0,073	-0,063	0,004
2004	0,014	0,050	(0,036)	0,001	0,02	0,073	-0,053	0,003
2005	0,015	0,050	(0,035)	0,001	0,02	0,073	-0,053	0,003
2006	0,018	0,050	(0,031)	0,001	0,02	0,073	-0,053	0,003
2007	0,023	0,050	(0,026)	0,001	0,03	0,073	-0,043	0,002
2008	0,178	0,050	0,128	0,016	0,20	0,073	0,128	0,016
2009	0,163	0,050	0,113	0,013	0,18	0,073	0,108	0,012
2010	0,236	0,050	0,186	0,035	0,25	0,073	0,178	0,032
Soma	0,798	0,798	0,00	0,079	1,16	1,160	0,000	0,089

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

*Valores originais, em bilhões de reais.

**Realizada a partir da média dos valores observados.

***Valores originais ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

APÊNDICE I – Estatísticas preliminares da variável Saúde

Ano	Gastos*	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²	Gastos***	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²
1995	0,15	0,75	-0,60	0,36	0,56	1,13	(0,571)	0,326
1996	0,23	0,75	-0,52	0,27	0,78	1,13	(0,351)	0,123
1997	0,21	0,75	-0,54	0,29	0,67	1,13	(0,461)	0,213
1998	0,22	0,75	-0,53	0,28	0,68	1,13	(0,451)	0,204
1999	0,25	0,75	-0,50	0,25	0,69	1,13	(0,441)	0,195
2000	0,44	0,75	-0,31	0,10	1,05	1,13	(0,081)	0,007
2001	0,43	0,75	-0,32	0,10	0,93	1,13	(0,201)	0,041
2002	0,58	0,75	-0,17	0,03	1,07	1,13	(0,061)	0,004
2003	0,74	0,75	-0,01	0,00	1,17	1,13	0,039	0,002
2004	0,83	0,75	0,08	0,01	1,19	1,13	0,059	0,003
2005	0,91	0,75	0,17	0,03	1,23	1,13	0,099	0,010
2006	1,14	0,75	0,39	0,15	1,50	1,13	0,369	0,136
2007	1,22	0,75	0,48	0,23	1,52	1,13	0,389	0,151
2008	1,02	0,75	0,27	0,07	1,17	1,13	0,039	0,002
2009	1,76	0,75	1,01	1,02	1,94	1,13	0,809	0,654
2010	1,84	0,75	1,10	1,20	1,95	1,13	0,819	0,670
Soma	11,97	11,97	0,00	4,39	18,10	18,10	0,00	2,739

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

*Valores originais, em bilhões de reais.

**Realizada a partir da média dos valores observados.

***Valores originais ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

APÊNDICE J – Estatísticas preliminares da variável Cultura e Desportos

Ano	Gastos*	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²	Gastos***	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²
1995	-	-	-	-	-	-	-	-
1996	-	-	-	-	-	-	-	-
1997	-	-	-	-	-	-	-	-
1998	-	-	-	-	-	-	-	-
1999	-	-	-	-	-	-	-	-
2000	-	-	-	-	-	-	-	-
2001	-	-	-	-	-	-	-	-
2002	0,018	0,079	-0,061	0,004	0,030	0,094	-0,064	0,004
2003	0,017	0,079	-0,062	0,004	0,030	0,094	-0,064	0,004
2004	0,020	0,079	-0,058	0,003	0,030	0,094	-0,064	0,004
2005	0,026	0,079	-0,053	0,003	0,030	0,094	-0,064	0,004
2006	0,088	0,079	0,009	0,000	0,120	0,094	0,026	0,001
2007	0,114	0,079	0,035	0,001	0,140	0,094	0,046	0,002
2008	0,183	0,079	0,104	0,011	0,210	0,094	0,116	0,013
2009	0,120	0,079	0,042	0,002	0,130	0,094	0,036	0,001
2010	0,123	0,079	0,044	0,002	0,130	0,094	0,036	0,001
Soma	0,710	0,710	0,000	0,030	0,850	0,850	0,000	0,035

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

*Valores originais, em bilhões de reais.

**Realizada a partir da média dos valores observados.

***Valores originais ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

APÊNDICE L – Estatísticas preliminares da variável Educação

Ano	Gastos*	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²	Gastos***	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²
1995	0,40	1,11	-0,72	0,51	1,53	1,84	(0,31)	0,10
1996	0,50	1,11	-0,62	0,38	1,71	1,84	(0,13)	0,02
1997	0,50	1,11	-0,61	0,38	1,58	1,84	(0,26)	0,07
1998	0,48	1,11	-0,63	0,40	1,46	1,84	(0,38)	0,14
1999	0,46	1,11	-0,65	0,43	1,26	1,84	(0,58)	0,33
2000	0,80	1,11	-0,31	0,09	1,93	1,84	0,09	0,01
2001	0,92	1,11	-0,19	0,04	2,01	1,84	0,17	0,03
2002	1,14	1,11	0,03	0,00	2,11	1,84	0,27	0,07
2003	1,29	1,11	0,18	0,03	2,03	1,84	0,19	0,04
2004	1,36	1,11	0,25	0,06	1,96	1,84	0,12	0,01
2005	1,53	1,11	0,42	0,18	2,07	1,84	0,23	0,05
2006	1,58	1,11	0,47	0,22	2,08	1,84	0,24	0,06
2007	1,36	1,11	0,25	0,06	1,69	1,84	(0,15)	0,02
2008	1,73	1,11	0,62	0,38	1,98	1,84	0,14	0,02
2009	1,82	1,11	0,71	0,50	2,01	1,84	0,17	0,03
2010	1,91	1,11	0,80	0,63	2,01	1,84	0,17	0,03
Soma	17,78	17,78	0,00	4,29	29,42	29,42	0,00	1,03

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

*Valores originais, em bilhões de reais.

**Realizada a partir da média dos valores observados.

***Valores originais ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

APÊNDICE M – Estatísticas preliminares da variável Proteção Social

Ano	Gastos*	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²	Gastos***	Previsão**	Resíduos	(Resíduos) ²
1995	0,36	0,88	-0,52	0,27	1,38	1,52	(0,14)	0,02
1996	0,67	0,88	-0,21	0,05	2,29	1,52	0,78	0,60
1997	0,78	0,88	-0,10	0,01	2,47	1,52	0,96	0,91
1998	0,81	0,88	-0,07	0,01	2,46	1,52	0,95	0,89
1999	0,80	0,88	-0,08	0,01	2,20	1,52	0,69	0,47
2000	0,26	0,88	-0,62	0,38	0,62	1,52	(0,90)	0,80
2001	0,29	0,88	-0,59	0,35	0,62	1,52	(0,90)	0,80
2002	0,38	0,88	-0,50	0,25	0,69	1,52	(0,83)	0,68
2003	0,42	0,88	-0,46	0,21	0,66	1,52	(0,86)	0,73
2004	0,35	0,88	-0,53	0,28	0,50	1,52	(1,02)	1,03
2005	0,39	0,88	-0,49	0,24	0,52	1,52	(1,00)	0,99
2006	0,89	0,88	0,01	0,00	1,17	1,52	(0,35)	0,12
2007	1,52	0,88	0,64	0,41	1,89	1,52	0,38	0,14
2008	1,61	0,88	0,73	0,54	1,85	1,52	0,34	0,11
2009	2,13	0,88	1,25	1,57	2,35	1,52	0,84	0,70
2010	2,43	0,88	1,55	2,42	2,57	1,52	1,06	1,11
Soma	14,08	14,08	0,00	7,00	24,24	24,24	0,00	10,11

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

*Valores originais, em bilhões de reais.

**Realizada a partir da média dos valores observados.

***Valores originais ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

ANEXO A – Índices Gerais de Preços - Disponibilidade Interna (1995-2011)

ANO	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	ANUAL*	MÉDIO**
1995	1.36	1.15	1.81	2.30	0.40	2.62	2.24	1.29	-1.08	0.23	1.33	0.27	14.77%	7.13%
1996	1.79	0.76	0.22	0.70	1.68	1.22	1.09	0.00	0.13	0.22	0.28	0.88	9.33%	4.56%
1997	1.58	0.42	1.16	0.59	0.30	0.70	0.09	-0.04	0.59	0.34	0.83	0.69	7.48%	3.67%
1998	0.88	0.02	0.23	-0.13	0.23	0.28	-0.38	-0.17	-0.02	-0.03	-0.18	0.98	1.71%	0.85%
1999	1.15	4.44	1.98	0.03	-0.34	1.02	1.59	1.45	1.47	1.89	2.53	1.23	19.99%	9.54%
2000	1.02	0.19	0.18	0.13	0.67	0.93	2.26	1.82	0.69	0.37	0.39	0.76	9.80%	4.79%
2001	0.49	0.34	0.80	1.13	0.44	1.46	1.62	0.90	0.38	1.45	0.76	0.18	10.40%	5.07%
2002	0.19	0.18	0.11	0.70	1.11	1.74	2.05	2.36	2.64	4.21	5.84	2.70	26.41%	12.43%
2003	2.17	1.59	1.66	0.41	-0.67	-0.70	-0.20	0.62	1.05	0.44	0.48	0.60	7.67%	3.76%
2004	0.80	1.08	0.93	1.15	1.46	1.29	1.14	1.31	0.48	0.53	0.82	0.52	12.13%	5.89%
2005	0.33	0.40	0.99	0.51	-0.25	-0.45	-0.40	-0.79	-0.13	0.63	0.33	0.07	1.22%	0.61%
2006	0.72	-0.06	-0.45	0.02	0.38	0.67	0.17	0.41	0.24	0.81	0.57	0.26	3.79%	1.88%
2007	0.43	0.23	0.22	0.14	0.16	0.26	0.37	1.39	1.17	0.75	1.05	1.47	7.89%	3.87%
2008	0.99	0.38	0.70	1.12	1.88	1.89	1.12	-0.38	0.36	1.09	0.07	-0.44	9.10%	4.45%
2009	0.01	-0.13	-0.84	0.04	0.18	-0.32	-0.64	0.09	0.25	-0.04	0.07	-0.11	-1.43%	-0.72%
2010	1.01	1.09	0.63	0.72	1.57	0.34	0.22	1.10	1.10	1.03	1.58	0.38	11.30%	5.50%
2011	0.98	0.96	0.61	0.50	0.01	-0.13	-0.05	0.61	0.75	0.40	0.43	-0.16	5.01%	2.47%

Fonte: Fundação Getúlio Vargas (2012).

*Índice acumulado nos últimos doze meses do ano civil de referência.

**O fator médio representa a divisão do índice anual por dois (por simplificação).

ANEXO B – Histórico de metas para a inflação no Brasil



BANCO CENTRAL DO BRASIL

Histórico de Metas para a Inflação no Brasil

Ano	Norma	Data	Meta (%)	Banda (p.p.)	Limites Inferior e Superior (%)	Inflação Efetiva (IPCA % a.a.)
1999			8	2	6-10	8,94
2000	Resolução 2.615	30/6/1999	6	2	4-8	5,97
2001			4	2	2-6	7,67
2002	Resolução 2.744	28/6/2000	3,5	2	1,5-5,5	12,53
2003*	Resolução 2.842	28/6/2001	3,25	2	1,25-5,25	
	Resolução 2.972	27/6/2002	4	2,5	1,5-6,5	9,30
2004*	Resolução 2.972	27/6/2002	3,75	2,5	1,25-6,25	
	Resolução 3.108	25/6/2003	5,5	2,5	3-8	7,60
2005	Resolução 3.108	25/6/2003	4,5	2,5	2-7	5,69
2006	Resolução 3.210	30/6/2004	4,5	2	2,5-6,5	3,14
2007	Resolução 3.291	23/6/2005	4,5	2	2,5-6,5	4,46
2008	Resolução 3.378	29/6/2006	4,5	2	2,5-6,5	5,90
2009	Resolução 3.463	26/6/2007	4,5	2	2,5-6,5	4,31
2010	Resolução 3.584	1/7/2008	4,5	2	2,5-6,5	5,91
2011	Resolução 3.748	30/6/2009	4,5	2	2,5-6,5	6,50
2012	Resolução 3.880	22/6/2010	4,5	2	2,5-6,5	
2013	Resolução 3.991	30/6/2011	4,5	2	2,5-6,5	
2014	Resolução 4.095	28/6/2012	4,5	2	2,5-6,5	

Fonte: Banco Central do Brasil (2013).

*A Carta Aberta, de 21/11/2003, estabeleceu metas ajustadas de 8,5% para 2003 e de 5,5% para 2004.

Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil*

Fight against corruption and improve management: the duality of internal control in Brazil

Cesar Augusto Marx**

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo analisar a dualidade existente no papel da Controladoria Geral da União, mostrando como essa dualidade está presente na concepção de controle interno e na atuação e percepção de seus servidores em relação ao papel da instituição. São apresentadas as diversas teorias que conceituam controle interno, as atividades atualmente desenvolvidas pela CGU e as diferentes percepções de seus servidores em relação ao papel da instituição. A literatura encontrada sobre o papel dos órgãos de controle interno faz referência a dois polos de atuação, que ora parecem ser opostos, ora parecem se tratar da evolução de um para o outro. Assim, o controle interno costuma ser classificado entre controle contábil e controle administrativo, controle positivo e controle negativo, controle da legalidade e controle do desempenho e a atividade de auditoria governamental em auditoria regulatória e auditoria operacional. Essa dualidade conceitual foi identificada tanto na percepção dos auditores quanto na atuação do órgão.

Palavras-chaves: Controle interno; dualidade; aprimoramento da gestão; corrupção.

Abstract

This study aims to analyze the existing duality in the role of the Office of the Comptroller General (CGU), showing how this duality is present in the design of intern control, the civil servants's performance and the perception on the role of the institution. They present the various theories that define internal control, the ongoing activity by the CGU and the different perceptions of their civil servants on the role of the institution. The literature about the role of internal control refers to two poles of activity, which sometimes appear to be opposites, sometimes seem to address the evolution from one to the other. Thus, internal control is usually ranked among accounting control and administrative control, positive control and negative control, control of legality and control of effectiveness and audit of government activity in regulatory audit and performance audit. This conceptual duality has been identified both in the perception of auditors and in agency's performance.

Keywords: Internal Control , duality , improve management, corruption.

* Artigo enviado em 25/02/2016 e aceito em 07/06/2016.

** Mestre em Gestão e Políticas Públicas (FGV-SP); Especialista em Direito Público (Puc-MG); Especialista em Elaboração, Gestão e Avaliação de Projetos Sociais (UFMG); Bacharel em Administração Pública (FJP).

I. Introdução

O papel dos órgãos de controle interno no Brasil é interpretado por duas vertentes: uma vertente entende que eles deveriam dirigir sua atuação para o combate à corrupção, enquanto a outra, defende que esses órgãos, deveriam se concentrar em atividades de apoio à melhoria da gestão. Na prática a atuação desses órgãos tem se dado em ambas as funções, o que tem sido alvo de críticas por parte de atores que consideram essas duas funções conflitantes e incompatíveis. Segundo eles, reunir num mesmo órgão a função gerencial de apoio aos gestores na melhoria da gestão e a função de combater as práticas corruptas de maus gestores seria inviável. Assim, eles questionam a dificuldade de se construir a imagem de um órgão que tem como função colaborar com o gestor no aprimoramento dos controles internos, se esse mesmo órgão é visto atuando em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público em operações que cominam na prisão de gestores auditados.

Essa indefinição do papel do controle interno foi identificada em pesquisas sobre a Controladoria-Geral da União. Loureiro *et al.* (2009) identificaram a necessidade de a instituição estabelecer com clareza a diferença entre a atividade de ajudar os ministérios a melhorar seus controles internos e a de combater a corrupção. (Loureiro *et al.*, 2009, p. 56)

Em outro estudo, realizado por Olivieri (2008) sobre a subordinação do controle interno à Corregedoria Geral da União em 2002, foi constatado que muitos auditores consideravam que a missão do órgão de controle interno era colaborar com os gestores dos ministérios na melhoria da gestão pública. Segundo eles, essa relação de colaboração seria prejudicada se o órgão se tornasse um órgão anticorrupção que instaura sindicâncias e estabelece punições a servidores públicos. (Olivieri, 2008, p. 182)

O presente texto tem como objetivo analisar a dualidade existente no papel da Controladoria-Geral da União, mostrando como essa dualidade está presente na concepção de controle interno e na atuação e percepção de seus servidores em relação ao papel da instituição. Essa discussão passa a ter relevância na medida em que a CGU precisa definir sua real função na Administração Pública para que todo o planejamento estratégico da instituição seja orientado para o cumprimento de sua missão institucional. A ausência de clareza do papel do órgão dificulta o entendimento por parte dos servidores acerca da sua atuação e postura frente aos demais órgãos, além de causar incompreensão por parte dos gestores federais em relação às atividades de auditoria desencadeadas em suas instituições.

Esta pesquisa partiu do pressuposto de que as atividades de combate à corrupção e as de apoio à melhoria da gestão dos recursos públicos não são conflitantes e, sim, complementares. Um dos grandes motivos para a ineficiência da gestão dos recursos públicos é exatamente a corrupção, que desvirtua a utilização dos recursos públicos, promove desvio de finalidades públicas e onera as atividades promovendo superfaturamentos. Ao combater a corrupção, a CGU não está apenas zelando pela moralidade na aplicação dos recursos públicos,

mas está também contribuindo para a melhoria da eficiência e eficácia da gestão, pois promove a otimização da aplicação dos recursos públicos. Essa concepção parte da premissa de que um Estado eficiente é também um Estado impermeável a esquemas de corrupção. Nesse diapasão, cabe à CGU zelar pela boa e regular utilização dos recursos públicos, tanto apoiando os gestores na melhoria da gestão quanto combatendo práticas que desviem esses recursos das finalidades públicas para as quais foram destinados.

A questão, entretanto, refere-se à viabilidade dessas duas atividades serem exercidas pelo mesmo servidor, pois pode causar uma dualidade de entendimentos, nos gestores públicos e nos próprios servidores em relação à missão institucional do órgão. Em virtude da incompreensão do papel do órgão, muitos servidores que atuam em programas específicos destinados a apoiar os gestores na melhoria do controle das políticas públicas podem estar direcionando seus trabalhos para a detecção de irregularidades e não para a avaliação dos resultados da gestão.

Para examinar essas questões, foi realizada uma pesquisa qualitativa utilizando como técnica a documentação indireta, com a realização de pesquisa bibliográfica e documental. Inicialmente, a coleta de dados contemplou a realização de pesquisas bibliográficas em artigos e trabalhos acadêmicos relacionados ao tema “controle interno”. Buscou-se levantar a totalidade da publicação nacional mais recente sobre a atuação dos órgãos de controle interno no Brasil, bem como artigos e teses que tratam a respeito do controle da burocracia no Brasil. Foram analisados documentos produzidos pela CGU, como manuais e cartilhas que orientam a atuação do órgão e que tratam da legislação pertinente às suas atividades, funcionamento e organização. As consultas realizadas no site oficial da CGU também foram fundamentais para que fossem levantadas informações sobre a atuação do órgão.

Outra técnica utilizada foi a realização de entrevistas semiestruturadas com servidores da CGU. Foram entrevistados vinte servidores na sede do órgão em Brasília, nas Unidades Regionais de São Paulo e Minas Gerais e na Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, nos meses de junho a agosto de 2015. Nas entrevistas buscou-se contatar, tanto servidores que ocupam cargos de chefia, quanto servidores que não possuem cargos em comissão, sendo selecionados servidores que executam diretamente atividades de auditoria e fiscalização, servidores que atuam na revisão de relatórios e servidores que desenvolvem atividades de planejamento das ações de controle.

Inicialmente, são apresentados os estudos que demonstram como a noção de *accountability* democrática, na qual os governantes passam a ser responsabilizados também pelo desempenho dos programas governamentais, tem relação com a ampliação do papel dos órgãos de controle e como essa mudança de paradigma representou um rompimento com a tradicional auditoria centrada nos aspectos da formalidade e legalidade.

Em seguida, a questão da dualidade do papel dos órgãos de controle interno é discutida mediante análise dos principais conceitos e teorias sobre controle interno, bem como nos principais dispositivos legais que regulamentam matéria.

Na terceira parte são apresentados os resultados das entrevistas realizadas com servidores da CGU e que revelam a existência de diferentes visões acerca do papel da instituição.

2. *Accountability* democrática e a ampliação do papel dos órgãos de controle interno

O fortalecimento do papel dos órgãos de controle interno tem relação com a crescente necessidade de responsabilização dos governantes. A questão da responsabilização dos agentes públicos não envolve apenas a necessidade de o poder público prestar contas à sociedade da utilização regular dos recursos públicos e de agirem conforme a lei, mas também da necessidade dos governantes comprovarem que eles estão utilizando esses recursos para atender às finalidades públicas, mediante implementação de políticas públicas que garantam o pleno exercício dos direitos de cidadania.

Abrúcio e Loureiro (2005) destacam a emergência da noção de *accountability* democrática como forma de responsabilizar o poder público pelo desempenho dos programas governamentais. Nessa nova modalidade, os governantes eleitos e os burocratas são avaliados pelo cumprimento das metas propostas.

A *accountability* democrática reforça a questão do controle de resultados e tem como pressuposto a qualidade da Administração Pública e a transparência governamental, tendo emergido no contexto das discussões da reforma do Estado. Os autores ressaltam que a reforma do Estado pode contribuir para a *accountability*, pois o aperfeiçoamento das instituições estatais pode contemplar a melhoria dos programas governamentais, sua transparência e a responsabilização do governo. (Abrúcio e Loureiro, 2005).

Segundo Abrúcio e Loureiro (2005), o debate econômico tem visto a eficiência decisória e a democracia como objetivos opostos, resultando numa concepção que cria arranjos institucionais que não contemplam a prestação de contas das decisões tomadas pelos técnicos. Nesse sentido, alguns economistas entendem que é melhor separar as atividades políticas das decisões econômicas, pois as decisões políticas podem estar influenciadas por políticos corruptos ou pressões de seu eleitorado.

Abrúcio e Loureiro (2005) mencionam a existência de estudos que mostram que a coerência das decisões e a estabilidade das políticas públicas podem ser aumentadas, quando existem estruturas institucionais que requerem negociação e debate entre os diferentes atores envolvidos. Assim, os policymakers melhoram a compreensão dos problemas, obtêm mais informações e corrigem erros de cálculo que apenas seriam percebidos na implementação da política. Segundo os autores, os organismos internacionais passaram a defender a ideia de que não basta canalizar investimentos para os países emergentes sem a realização de reformas institucionais que reduzam a ineficiência na alocação de recursos e aumentem o controle do governo, diminuindo a corrupção e o clientelismo. Nesse diapasão, as instituições de controle originariamente criadas para fiscalizar

a conduta dos atores expandiram seu papel para avaliar e intervir nas políticas. (Arantes et al., 2010).

Michael Power (2009) em sua Teoria da Explosão da Auditoria demonstrou que nos países anglo-saxônicos ocorreu um aumento das estruturas burocráticas de controle devido às reformas da *New Public Management* (NPM). Nesses países, a auditoria deixou de ser um instrumento de controle formal para atuar como instrumento de operacionalização de ideias de eficiência e eficácia das políticas públicas. Segundo Power (2009), o aumento das práticas voltadas para a superação da orientação tradicional de controle baseado nos princípios da legalidade e formalismo para um controle orientado pelo princípio da eficiência está relacionado ao crescimento da demanda por maior *accountability* pelos provedores de serviços públicos, às restrições fiscais que acarretaram em redução do endividamento público, bem como uma maior preocupação com eficiência e qualidade dos serviços públicos.

No mesmo sentido, Loureiro et al. (2012, p. 2) afirmam que nos países democráticos, os órgãos de controle “têm recebido a orientação de que o controle não deve visar apenas o combate à corrupção, mas igualmente melhorar o desempenho da gestão pública”. Eles se reportam a um trecho do texto do autor inglês Radford, no qual ele afirma que o papel dos auditores vai além da realização de uma checagem retrospectiva da legalidade e uso apropriado dos recursos públicos, destacando seu papel na busca por economia, eficiência e efetividade na gestão pública (Loureiro et al., 2012).

Essa ampliação do escopo de atuação dos órgãos de auditoria surgiu com o advento da auditoria operacional nos anos 1970, em países da Europa Ocidental, América do Norte e Austrália, onde estavam sendo implementados programas de reforma da Administração Pública. A auditoria operacional é uma forma de auditoria focada na eficiência e na efetividade ou no custo benefício das atividades públicas. (Pollitt et al., 2008).

Reflexos dessas mudanças são vistos na atuação dos órgãos de controle no Brasil que recentemente tem ampliado sua atuação para o controle do desempenho dos resultados das políticas públicas.

3. A dualidade do controle interno

A dualidade do papel do controle interno é intrínseca à natureza de sua atividade. Ela é encontrada nas teorias que fundamentam e conceituam controle interno, na percepção dos auditores em relação à sua função e na atuação dos órgãos de controle, que ora atuam como órgão avaliador, mediante realização de auditorias operacionais, ora atuam como órgão repressivo, por meio da realização de ações investigativas e operações especiais.

3.1 Dualidade na concepção de controle interno.

A dualidade do papel dos órgãos de controle interno foi identificada no próprio conceito de controle interno, no arcabouço jurídico que regulamenta a atividade, bem como nas teorias que orientam o seu exercício, conforme pode ser verificado nas tipologias descritas a seguir.

3.1.1 Controle interno contábil e controle interno administrativo

O conceito de controle interno foi elaborado pela contabilidade que dividiu os controles internos em controles contábeis e controles administrativos. (Attie, 1998, p. 110) Segundo ela, os controles contábeis referem-se aos procedimentos diretamente relacionados à salvaguarda dos ativos contra erros e fraudes e a fidedignidade dos registros financeiros da entidade. Por outro lado, os controles administrativos constituem procedimentos relacionados à eficácia e à eficiência operacional da entidade e à obediência às diretrizes administrativas.

Uma das definições de controle interno mais utilizadas na atualidade é a do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), segundo o qual:

Controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (Attie, 1998, p. 110)

Nota-se que, o próprio conceito de controle interno apresenta uma divisão dual entre duas atividades essenciais: a preservação do patrimônio contra fraudes e a melhoria da eficácia e eficiência da gestão. Sendo assim, as atividades de controle contábil voltam-se para a garantia dos aspectos legais e de confiabilidade das informações registradas nos sistemas gerenciais e os controles administrativos, para o atingimento dos resultados operacionais com a melhoria da gestão.

O controle administrativo está relacionado às concepções de controle elaboradas pelas diferentes abordagens da Teoria Geral da Administração, que incluíram o controle como atividade essencial ao ato de administrar. Taylor estabeleceu o controle como um dos princípios da administração científica, tendo como função “controlar o trabalho, para se certificar de que o mesmo está sendo executado de acordo com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto” (Chiavenato, 1936, p. 51). No mesmo sentido, Fayol, criador da abordagem anatômica da administração, definiu que “controlar é verificar que tudo ocorra de acordo com as regras estabelecidas e as ordens dadas” (Chiavenato, 1936, p. 81).

Outra importante definição de controle interno, muito utilizada na atualidade, é a elaborada pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, segundo o qual:

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. (COSO, 2013, p. 6)

Essa definição remete à questão da segurança que deve estar envolvida na condução dos processos organizacionais, segurança capaz de garantir que os objetivos sejam atingidos conforme preestabelecidos e que não haja desvios. Há uma preocupação com a conformidade e com a eficácia e eficiência da gestão.

A definição de controle interno estabelecida pela Instrução Normativa nº 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno, também contempla tanto o controle administrativo quanto o controle contábil:

Conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (Brasil, 2001).

Os estudos que analisam a evolução histórica das instituições de controle interno no Brasil demonstram que inicialmente esses órgãos estavam voltados estritamente para um controle contábil, sem nenhuma preocupação com a questão da eficácia, eficiência e resultado das políticas públicas. Isso, em parte, explica a tendência do controle focado nos aspectos da legalidade e da formalidade, prevalecer sobre outras formas de controle (Silva, 1999; Castro 2009; Garcia, 2011; Balbe, 2013). Na medida em que o controle interno passou a ampliar sua atuação, suas áreas foram se afastando das unidades responsáveis pela contabilidade e se aproximando das áreas de planejamento e gestão, até se tornarem órgãos autônomos.

3.1.2 Controle da legalidade e controle do desempenho

Outra recorrente discussão sobre a forma de atuação dos órgãos de controle interno se dá entre o controle da legalidade e o controle do desempenho. O controle da legalidade compreende a atividade de verificação da conformidade dos atos de gestão ao ordenamento jurídico. Seu foco de atuação é o cumprimento das formalidades estabelecidas em leis, regulamentos e normas internas. Esse controle busca garantir segurança jurídica às transações e evitar que exista alguma lacuna que possibilite a ocorrência de fraude ou desvio. Por outro lado, o controle do desempenho compreende a atividade de verificação do atingimento dos objetivos previamente fixados pela administração. Seu foco de atuação é o atingimento dos resultados, buscando-se identificar os riscos que possam impactar o atingimento dos resultados e prejudicar o desempenho da gestão.

A questão dos órgãos de auditoria governamental atuarem mais no controle da legalidade ou no controle do desempenho é um dilema enfrentado por outros países, conforme relatado por Pollitt et al. (2008) em pesquisa realizada em cinco países da Europa Ocidental.

No Brasil, a responsabilidade pelo exercício de atividades de controle da legalidade e do controle do desempenho encontra-se consubstanciada no ordenamento jurídico brasileiro, desde a primeira menção ao termo controle interno pela Lei 4.320/1964. Em seu art. 75, o referido diploma legal atribuiu ao controle interno a função de verificação da legalidade dos atos de gestão e de verificação do cumprimento dos programas de trabalho. No mesmo sentido, a Constituição Federal de 1988, quando descreve a finalidade do sistema de controle interno em seu art. 74, contempla tanto atividades relacionadas ao controle da legalidade quanto ao controle do desempenho.

Esse aspecto foi contemplado na definição da missão institucional da Controladoria-Geral da União que, quando da elaboração do planejamento estratégico para o período 2012-2015, definiu como missão institucional: "Prevenir e combater a corrupção e aprimorar a gestão pública" (Brasil, 2011). Nesse diapasão, as atividades do órgão voltam-se não apenas para o controle de irregularidades na execução dos recursos públicos, não apenas para o combate aos crimes de corrupção, mas também para o controle dos resultados das políticas públicas.

3.1.3 Controle positivo e controle negativo

Outra classificação elaborada para o controle interno refere-se ao controle positivo e o controle negativo que influenciam diferentes interpretações acerca do papel e da forma de atuação dos órgãos de controle.

Ao analisar a função de controle interno, Viegas (1996) explica que a noção de controle foi transposta da Sociologia para a Administração trazendo uma visão comportamental e punitiva à atividade de controle. Segundo ele, essa visão é equivocada, pois a Sociologia e a Administração têm objetos de estudos diferentes. A sociologia está voltada para o domínio da coesão social enquanto a administração está voltada para o domínio da ação. Com isso, o termo "controle" apareceu na Administração com o sentido de fiscalizar, exercer uma ação de controle sobre a pessoa, ou seja, com um sentido negativo de correção do comportamento dos indivíduos. Viegas defende que na Administração, o controle deveria ter um sentido positivo, de correção da ação, de fazer com que as coisas ocorram de acordo com o previsto, visando o atingimento dos objetivos planejados (Viegas, 1996).

Dentro dessa tipologia o controle negativo está voltado para as atividades punitivas, de correção, atuando sobre a conduta dos agentes públicos e o controle positivo para o controle do desempenho e do atingimento dos resultados das políticas públicas.

Castro (2009) considera que essa tendência foi transportada para a Administração Pública Brasileira, em que o controle interno sempre foi mais focado no controle negativo, no exame dos aspectos da legalidade e da formalidade do que no positivo, voltado para a verificação do atingimento dos objetivos planejados.

3.1.4 Auditoria regulatória e auditoria operacional

A Organização Internacional dos Entes Supremos de Fiscalização (INTOSAI) faz distinção entre dois tipos de auditoria governamental, a regulatória e a operacional. A atividade de auditoria regulatória está mais voltada para realizar uma atestação, ou seja, para emitir um certificado de que o órgão executou as despesas em conformidade com as normas legais. Já a auditoria operacional está voltada para a realização de uma avaliação, o que pressupõe um exame mais subjetivo que verifique se de fato as despesas realizadas contribuíram para o atingimento dos objetivos da política pública. A auditoria operacional audita a economicidade de atividades administrativas, a eficiência da utilização dos recursos e a efetividade do desempenho em relação ao cumprimento dos objetivos traçados (INTOSAI, 1992).

Essa classificação dicotômica entre auditoria regulatória e operacional também decorre do fato dos órgãos de auditoria governamental apresentarem uma dualidade na definição de sua missão institucional, que abrange tanto a verificação da legalidade quanto a avaliação do desempenho dos programas governamentais.

3.2 A dualidade na percepção e atuação do auditor

A percepção do auditor em relação ao papel do órgão de controle interno exerce influência sobre o direcionamento do seu trabalho. Embora os relatórios de auditoria da CGU sejam submetidos a uma série de revisões em vários níveis, passando por Divisões, Coordenações e Diretorias, quem é responsável por introduzir ou não um determinado fato nessa cadeia de análise é o auditor. O auditor é que vai a campo, entra em contato com os gestores e com beneficiários dos programas governamentais. É ele quem decide *in loco* quais documentos serão priorizados em sua análise e coleta evidências materiais de inconsistências na execução das políticas públicas. Sendo assim, o auditor possui uma margem de discricionariedade para decidir se um determinado fato é grave o suficiente para ser levado à análise superior do órgão, ou se aquela situação pode ser resolvida em campo diretamente com o gestor.

Quando o auditor adota uma postura legalista e formalista, procedendo uma mera consubstanciação de fatos a normas, ele reproduz em seu relatório um grande número de achados de auditoria, que na verdade não prejudicaram o atingimento dos objetivos da política nem causaram prejuízos ao erário, mas que simplesmente não seguiram todos os procedimentos formais previamente estabelecidos. Essa postura formalista pode prejudicar o alcance do objetivo do órgão de controle como um todo, pois ele será sobrecarregado com um grande número de constatações para analisar e acompanhar, perdendo o foco daquelas que realmente trariam um resultado substancial.

Sendo assim, a atividade do auditor envolve certo grau de subjetividade na avaliação das situações com as quais ele se depara. Uma das mais renomadas metodologias de auditoria governamental desenvolvidas na atualidade, a metodologia do Coso, reconhece que a atividade de controle interno envolve um julgamento,

quando afirma que “Um sistema de controle interno eficaz exige mais do que a estrita observância a política e procedimentos: exige sim, o uso de julgamento”. (COSO, 2013, p.4)

Por isso, a presente pesquisa buscou identificar as diferentes percepções dos profissionais que atuam no controle interno, mediante a realização de entrevistas com vinte servidores da Controladoria Geral da União. Esses entrevistados atuam em diferentes atividades do órgão, tanto na realização direta de auditorias e fiscalização, quando na revisão de relatórios, planejamento das ações de controle e atividades de direção e assessoramento superior. A partir dessas entrevistas foram identificadas as seguintes percepções:

3.2.1 Aprimoramento da gestão como atividade primordial

Ao serem questionados acerca de qual seria a atividade primordial da CGU, a maioria dos entrevistados afirmaram ser o aprimoramento da gestão. Segundo eles, o aprimoramento dos mecanismos de controle contribui para a diminuição dos riscos que afetam a gestão e que possibilitariam a ocorrência de fraudes. Nesse sentido, as atividades relacionadas ao combate à corrupção teriam um caráter excepcional, ocorrendo em casos específicos como decorrência das atividades de aprimoramento da gestão. Segundo eles a vantagem de se priorizar as atividades de aprimoramento da gestão é que esse enfoque busca a identificação da causa dos problemas, ao contrário das atividades de combate à corrupção, que em geral, tentam atacar o fato e não a causa.

Os entrevistados ponderaram ainda que, pelo fato da CGU ser um órgão interno ao Poder Executivo e parte do ciclo de gestão, ela deveria atuar em parceria com os demais órgãos, na busca do aprimoramento dos resultados da gestão.

3.2.2 A resistência à função de aprimoramento da gestão

Apesar da maioria dos entrevistados ter apontado o aprimoramento da gestão como sendo a função primordial da CGU, eles relataram o fato de haver na instituição certa resistência por parte de alguns servidores que consideram que seu papel restringe-se ao combate à corrupção. Segundo eles, alguns auditores confundem seu papel, pois focam seu trabalho na busca de irregularidades e não na avaliação das políticas públicas:

A gente está muito imbuído na questão do sentido policial. Foge um pouco da função apoio, auxílio ao gestor. Na verdade, nós somos controle interno, então teria que ser prévio e não posterior. Acho que tem um erro grande aí de concepção.

Essa tendência decorre do fato de alguns auditores considerarem que seu trabalho apenas terá relevância se ele identificar um grande número de situações de descumprimento legal, conforme demonstra a fala de um dos entrevistados:

A lógica de um auditor, o que dá capital a um auditor é ele achar uma irregularidade. Isso faz parte da nossa natureza. Quanto mais ele é capaz de detectar as situações relevantes,

mais capital profissional ele angaria. E ele é cobrado pela cúpula da instituição que precisa desse capital também.

De fato, os órgãos de controle interno têm como função detectar irregularidades. A disfunção surge quando seu papel de apoio ao aprimoramento da gestão é renegado e as entrevistas realizadas relataram haver uma certa resistência nesse sentido.

3.2.3 Percepção de que a dualidade é intrínseca à natureza do controle interno

Os entrevistados afirmaram que o auditor exerce um papel que intrinsecamente é duplo, que envolve duas formas de atuação diferentes a depender da natureza da situação que é encontrada e do escopo do trabalho que estão executando. Por isso, o auditor deve estar preparado para atuar tanto na identificação de irregularidades, no combate à corrupção, quando em atividades de aprimoramento da gestão, auxiliando o gestor a identificar os riscos que estão impactando o atingimento dos resultados da gestão. Esse grupo de entrevistados passou a percepção de que essas atividades são complementares e compatíveis e que por isso não deve haver separação entre uma e outra. Segundo esses auditores, ao examinarem processos e procedimentos, identificarem falhas e riscos nos processos de gestão, eles já estão identificando irregularidades que podem estar relacionadas à corrupção.

Apesar de terem apontado o aprimoramento da gestão como sendo a função primordial do órgão, os entrevistados consideraram que o aprimoramento da gestão e o combate à corrupção são atividades complementares, não excludentes e que uma é consequência da outra, pois zelar por uma gestão eficiente e eficaz é uma forma de se combater a corrupção. Sendo assim, não se poderia separar as duas atividades, pois elas têm que ser realizadas concomitantemente, devido à sua natureza complementar. Caberia então ao auditor, durante a realização dos exames de auditoria saber identificar que está lidando com situações distintas que requerem distintas formas de atuação. Para isso, deve o auditor buscar analisar a conduta do gestor para verificar se houve má-fé e a partir de aí aprofundar seus exames naqueles pontos considerados críticos.

Por terem que atuar em atividades que requerem uma distinta postura profissional o auditor dever ter a capacidade de exercer um papel que é duplo e que irá depender da situação com a qual ele está lidando. Um dos entrevistados relata a importância de se identificar a natureza do problema e verificar se ele foi causado por um erro de gerenciamento ou de conduta:

Então eu acho que essa percepção que é difícil ter, mas que é fundamental para você decidir para qual caminho vai seguir. Então num trabalho de auditoria, se você identifica problemas graves você teria que examinar a fundo a natureza desse problema, a causa dele. Então é um problema de gerenciamento ou um problema de conduta? Se for de gerenciamento você está diante da possibilidade de apresentar sugestões de melhoria. Se você estiver diante de uma questão de conduta, o seu caminho teria que ser outro, aquele mais repressivo.

Por lidarem com diferentes situações envolvendo erros intencionais e não intencionais, os auditores acabam tendo que atuar em situações relacionadas a falhas gerenciais e em situações relacionadas às inadequações de conduta. O Papel atribuído ao órgão de controle interno, tanto pela teoria contábil quanto pela própria Constituição Federal, remete ao exercício de uma tutela administrativa quando lhe atribui a função de salvaguardar o patrimônio público. E nessa relação de tutela, o órgão de controle interno protege o patrimônio público tanto fortalecendo os gestores, quanto o defendendo de gestores mal-intencionados. Um dos entrevistados fez uma interessante analogia com o papel da CGU em relação ao gestor, comparando a relação paternal que os pais têm em relação aos seus filhos que envolve tanto proteger quanto corrigir de forma educativa.

3.2.4 Diferentes percepções entre os servidores do órgão central e das Regionais

As entrevistas identificaram uma divergência entre as visões dos servidores que trabalham no órgão central em Brasília e os servidores que atuam nas Unidades Regionais. Em Brasília os servidores têm a percepção de que o papel primordial da CGU é o aprimoramento da gestão e que o combate à corrupção ocorre em casos excepcionais. Por outro lado, os servidores das Regionais veem a CGU como sendo precipuamente um órgão de combate à corrupção e que sua função é identificar irregularidades na execução dos recursos públicos.

Há que se destacar que os servidores do órgão central e das Unidades Regionais atuam em diferentes ambientes de trabalho. Em Brasília, os auditores lidam diretamente com gestores mais qualificados tecnicamente, que cuidam da coordenação de políticas públicas nos Ministérios. Por outro lado, os auditores lotados nas Regionais têm maior contato com servidores das prefeituras que executam os programas federais em seus municípios. Muitos desses servidores não têm uma qualificação técnica adequada para gerir políticas públicas. Há casos de servidores apadrinhados que são colocadas nas prefeituras para atender à interesses políticos, além de casos de servidores que têm ligação com as empresas fornecedoras. Por isso, os servidores das Regionais acabam tendo uma visão de um serviço público ineficiente e despreparado tecnicamente.

A frequência com que lidam com situações irregulares, bem como a realização de operações especiais em conjunto com Polícia Federal e Ministério Público que, em sua maioria, são desencadeadas nos Estados, reforçam a natureza correicional e investigativa do órgão entre os servidores das Regionais.

A forma de divisão do trabalho explica em parte a visão mais restritiva que os servidores das Regionais têm da atividade de avaliação da política pública. Na Regional, o auditor acaba não trabalhando com o programa governamental como um todo, uma vez que as atividades de Avaliação da Execução dos Programas Governamentais são realizadas pelas Regionais e consolidadas em Brasília. Com isso, ele trabalha apenas com um segmento do programa, cuidando de aspectos específicos e pontuais.

Os relatos colhidos no órgão central passaram o entendimento de haver uma complementariedade e compatibilidade entre os dois papéis do controle interno. Já os relatos colhidos nas Regionais, trouxeram à tona as dificuldades que os servidores enfrentam no exercício das duas funções, como pode ser verificado no relato de um auditor de uma Regional:

Eu particularmente não consigo virar a chave. Por que você tem que virar a chave. Uma hora eu estou fazendo um trabalho de combate à corrupção, então eu sou quase um policial, uma ação mais investigativa. Outra hora eu tenho que virar a chave, eu tenho que atuar como um consultor de política pública, tenho que avaliar os aspectos de eficácia, eficiência, efetividade, tenho que entender as dificuldades do gestor. Então isso, como servidor, isso é muito difícil, para você estar atuando nas duas linhas.

Essa dificuldade é percebida entre os servidores que executam as atividades de ponta, pois eles atuam num ambiente em constante mutação. A frequência com que eles lidam com irregularidades num mesmo órgão dificulta a adoção de uma outra postura num espaço de tempo muito curto entre uma atividade de apuração de irregularidades e de avaliação da política.

3.2.5 Percepções e práticas que se reforçam: os relatórios de auditoria e fiscalização.

A tendência de os auditores priorizarem o relato de irregularidades nos relatórios de auditoria foi apontada pelos entrevistados como decorrente da metodologia de trabalho e da forma como os relatórios estão estruturados, em informações e constatações. Segundo eles, internamente, o que atribuiu valor ao relatório são as constatações que contém falhas, impropriedades e irregularidades. São esses itens que são demasiadamente discutidos e dão relevância ao relatório. Isso passa a imagem para o auditor de que o trabalho dele só tem importância se ele registrar falhas graves, então ele direcionando seu trabalho para isso:

Então independentemente de ele olhar uma gestão que está bem estruturada, que às vezes o gestor teve ganhos operacionais no tempo em que ele esteve à frente de determinada área, a gente acaba, ainda que a gente perceba isso, a gente acaba não relatando, porque o foco do cara vai ser identificar problema. Então de fato há um direcionamento para isso no nosso trabalho. E isso na minha opinião é muito decorrente dessa cultura organizacional que foi criada a partir da nossa metodologia de trabalho que é segmentar o nosso relatório, muitas vezes em falhas pontuais ali que muitas vezes prejudica uma avaliação mais sistêmica daquela situação que a gente está avaliando.

Essa distorção gera uma certa tensão entre as áreas centrais e os servidores que atuam na ponta, conforme relatado por um servidor do órgão central:

Cria-se atrito com as pontas, muitas das vezes a gente indica, olha qual a consequência desse ponto que você está colocando nesse relatório, o que você busca de resultados finais

quanto a isso, é simplesmente responsabilizar alguém, ou você quer melhorar os processos dentro da casa, como é que você visa uma recomendação diante desses pontos.

Outro entrevistado também atribuiu essa tendência aos próprios procedimentos do órgão que direcionam o trabalho do auditor para a detecção de irregularidades pontuais. Além disso, o tempo muito curto para execução de cada trabalho faz com que o auditor busque atuar nas áreas em que há maior probabilidade de serem identificadas irregularidades mais graves e que favoreça a elaboração de um relatório que será mais valorizado dentro da organização.

Apesar da tendência dos relatórios em abordar mais questões relacionadas ao combate à corrupção, há um esforço do órgão em trabalhar com outras abordagens e incluir nos relatórios a identificação de boas práticas adotadas pelos gestores, identificar riscos e gerar informações capazes de auxiliarem o gestor no processo de tomada de decisão.

A tendência em priorizar a identificação de irregularidade pode prejudicar um esforço que a instituição tem feito para fortalecer sua função de monitoramento de políticas públicas e seu papel de aprimoramento da gestão. Se os relatórios produzidos no âmbito da AEPG forem elaborados com o direcionamento para o apontamento de irregularidades e não buscarem avaliar a política, o objetivo primordial dessa atividade que é avaliar a política, não estará sendo atingido.

3.2.6 A fragilidade da função de aprimoramento da gestão.

Os entrevistados também demonstraram que o exercício apenas da função de aprimoramento da gestão seria insuficiente para dar efetividade ao trabalho da CGU:

E eu acho que só aprimorar controle também é insuficiente, por que você aprimora controle quando o gestor tem interesse em fazer uma boa gestão, quando o gestor é mal-intencionado, o aprimoramento do controle depende dele, não depende da CGU. A CGU recomenda, aponta, mas efetivamente quem adota medidas de aprimoramento do controle é o próprio gestor.

Realmente quando o gestor pratica um ato intencionalmente para obter uma vantagem indevida ele não tem intenção de aprimorar os controles em seu órgão.

O aprimoramento da gestão depende do desenvolvimento de uma parceria com o gestor, a quem cabe efetivamente aprimorar os controles da gestão. Por isso, a CGU tem adotado a realização de reuniões de busca conjunta de solução entre auditores e gestores no final dos trabalhos de auditoria. Nessas reuniões, auditores e gestores discutem alternativas para sanar as falhas encontradas durante a realização das auditorias e pactuam prazos para implementação das recomendações que o gestor se compromete a efetivar. A função de aprimoramento da gestão depende dessa atuação do auditor como agente que atua em parceria com o

gestor público, para assim se verificar se a recomendação é exequível, se o gestor tem orçamento, pessoal e condições de implementar aquelas medidas.

3.2.7 A visibilidade conferida pelas atividades de combate à corrupção

As atividades de combate à corrupção passaram a ter destaque na atuação do sistema de controle interno desde a criação da CGU em 2003, muito em função da visibilidade que essa atuação propicia ao órgão. Realmente, o combate à corrupção se mostra, muitas vezes, como sendo uma atividade mais concreta, na qual a CGU atua em parceria com outros órgãos de controle, acarretando um resultado imediato com apreensões, paralisação de obras, afastamento de pessoas de cargos públicos, aberturas de inquéritos e devolução de recursos ao Tesouro Nacional.

Os crescentes escândalos de corrupção envolvendo diversos setores do Estado e da sociedade acabam influenciando os integrantes dos órgãos de controle interno a atuarem numa postura mais combativa.

A própria imprensa contribuiu para reforçar esse entendimento entre os servidores, pois frequentemente menciona a CGU como órgão de combate à corrupção e noticia sua atuação na identificação de irregularidades e fraudes na gestão dos recursos públicos. Essa atuação da CGU no combate à corrupção que tem propiciado seu reconhecimento como instituição pública perante a sociedade.

3.2.8 A necessidade de mudança da cultura organizacional

A resistência em reconhecer o papel da instituição no apoio ao gestor e aprimoramento da gestão por parte de alguns servidores foi atribuída pelos entrevistados à cultura organizacional do órgão. A cultura organizacional constituiu num conjunto de concepções, normas e valores que são considerados como certos pelos integrantes da organização e que são afirmados e comunicados aos membros da organização de uma forma tangível, mediante ritos, rituais, mitos, estórias, gestos e artefatos. (Fleury, 1996, p. 19)

A tendência da atuação dos auditores se concentrar em apontar apenas irregularidades foi atribuída a uma questão cultural, adotada por alguns auditores que não reconhecem no seu papel uma função de apoio e auxílio aos gestores no aprimoramento da gestão.

Para promover uma uniformização de entendimentos, os entrevistados mencionaram a necessidade de haver uma melhoria na comunicação interna para que os servidores compreendam a natureza de cada trabalho e o papel da instituição como órgão de controle interno.

A necessidade de mudança da atuação passa pela necessidade das auditorias não se concentrarem na verificação de meras formalidades e sim nos aspectos substanciais da gestão. A postura formalista dos órgãos de controle sempre foi criticada pelos próprios gestores públicos que se viam sobrecarregados com o excesso de questões meramente formais que tinham que comprovar seu cumprimento. Um dos entrevistados relatou

a recente tendência à mudança dessa atuação e que com isso, os próprios gestores sentiram o peso de uma auditoria realizada com base em métodos mais sofisticados:

O gestor tradicional ele está esperando uma auditoria que venha vasculhar seus processos e ficar lá cobrando diárias e passagens. Isso é outro problema por que você elevou o nível da conversa. Eles viviam batendo na CGU porque eu pegava o problema da falta do ticket da viagem e o relatório. Quando você abandonou isso e passou a verificar coisas mais relevantes, os gestores perguntaram por que vocês estão olhando isso. Ora você não reclamava que a gente só olhava diária e passagens? Então isso elevou o nível da discussão. Muitas vezes o nível bate na falta de capacidade do gestor de responder à altura.

Outro entrevistado afirmou também ter percebido uma tendência de mudança de enfoque na atuação da CGU nos últimos anos:

Eu acho que mudou bastante. Nos últimos anos essa diretriz vem muito forte de que só somos controle interno, que o nosso papel é estar junto com o gestor, é aprimorar e contribuir, isso é algo que a gente vem escutando bastante, nos últimos anos. Então eu percebo uma mudança de cultura. Eu estou na casa desde 2006, mas quando eu entrei eu ouvia muito, há vamos atrás de problema, não é isso, principalmente no momento em que aconteceu um fortalecimento dessa linha de avaliação de políticas públicas, a gente está indo para lá para avaliar. Então se eu já vou numa linha muito tendenciosa e vou procurando problema eu vou achar um problema. Então eu enviesou aquela minha avaliação. Então, a gente percebe nos últimos anos um fortalecimento dessa linha de atuação de avaliação da execução dos programas de governo que traz bastante essa questão de aprimoramento, de que forma que a gente pode contribuir para o gestor.

As entrevistas revelaram que a maioria dos entrevistados tem a consciência do papel da CGU no aprimoramento da gestão e da sua função de órgão de controle interno. Entretanto, esses mesmos entrevistados reconheceram que grande parte dos servidores não interpreta adequadamente o papel do órgão, o que torna necessário o desenvolvimento de um trabalho para nivelar esses entendimentos, melhorar a comunicação interna e aprimorar metodologias de trabalho.

4. Considerações finais

Este texto discutiu o dilema enfrentado pelos órgãos de controle e pelos seus servidores que lidam com a questão de concentrarem sua atuação no controle da legalidade ou no controle do desempenho, de adotarem uma postura mais repressiva e investigativa, ou atuarem como avaliadores de políticas públicas e parceiros dos gestores no aprimoramento da gestão pública.

As pesquisas documentais e as entrevistas permitiram concluir que os dois papéis desempenhados pelo controle interno não são conflitantes e sim complementares. Verificou-se que parte dos servidores tem a consciência de que a CGU tem como função, tanto o combate à corrupção, quanto o aprimoramento da gestão, embora essa visão não seja compartilhada pela totalidade dos servidores da casa.

A CGU tem desenvolvido uma série de atividades para reforçar sua atuação no monitoramento das políticas públicas, como a Avaliação da Execução de Programas Governamentais (AEPG), realizada mediante roteirização, fiscalização por sorteios de municípios e fiscalização de entes federativos. Entretanto, as entrevistas realizadas confirmaram o risco de os auditores que realizam essas atividades estarem mais direcionados para a identificação de irregularidades do que para a realização de uma avaliação do desempenho desses programas, o que confirma a hipótese inicial formulada pela pesquisa.

O servidor que atua nas atividades de auditoria tem um papel fundamental na atuação da CGU como um todo, pois é a partir da sua análise preliminar que os fatos são encaminhados para discussão pela estrutura interna do órgão. Ao fazer essa ligação entre o auditado e a estrutura de tomada de decisão do órgão de auditoria, o auditor dispõe de uma margem de discricionariedade para decidir se considera uma determinada situação irregular ou não, conforme seu julgamento preliminar. Nesse diapasão, o Coso reconhece que um sistema de controle interno eficaz exige o uso não apenas da estrita observância à política e procedimentos, mas também de um julgamento.

As diferentes percepções acerca do papel da instituição apontaram a necessidade de se trabalhar internamente a questão da missão institucional do controle interno entre os diferentes segmentos do órgão e de se melhorar a comunicação interna, de forma a nivelar concepções e entendimentos entre o órgão central e as unidades regionais.

As entrevistas também apontaram a necessidade de reformulação da metodologia de trabalho e da estrutura organizacional, reforçando os dois papéis primordiais do órgão, para que assim não ocorra primazia de um sobre o outro.

A presente pesquisa identificou, mediante entrevistas e pesquisa documental, a necessidade de reestruturação do sistema de controle interno para implantação de um modelo organizacional que promova um fortaleci-

mento da atuação da CGU junto aos Ministérios, sem perder a capacidade de coordenação por parte do órgão central.

As propostas de modernização e reforma do Estado têm preconizado uma mudança nos mecanismos de controle da gestão pública, defendendo a substituição de um controle de procedimentos para um de resultados. Essa proposta envolve a substituição dos controles meramente formais, por indicadores de desempenho capazes de aferir melhor os resultados das políticas públicas. A mudança da forma de controle na Administração Pública passa necessariamente por uma mudança na cultura dos órgãos de controle. Como poderiam os gestores substituir os controles formais por outras formas de controle, se ao final do exercício financeiro eles são auditados sob uma ótica de controle formal e são demandados a responder pela não implantação de uma série de procedimentos formais? Por essa razão, a modernização da gestão pública e a adoção de um modelo de controle de resultados devem envolver diretamente os órgãos de controle para que auditores e auditados se sintam comprometidos com a implantação de uma nova cultura de controle, atuando como parceiros e corresponsáveis pelos resultados dessas medidas.

Referências bibliográficas

- ARANTES, Rogério Bastos *et al.*. O Controle Democrático da Administração Pública no Brasil. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRÚCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Silva. **Burocracia e política no Brasil**: desafios para a ordem democrática no século XXI.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 1998 [3ª ed]
- ABRÚCIO, Luiz Fernando; Loureiro, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e accountability. In: BIRDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.) **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.
- BALBE, Ronald da Silva. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (IN/SFC/nº01/2001). Brasília, 2001.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Secretaria Executiva. Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional. Plano de Integridade Institucional 2012-2015. Brasília, 2011.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle. Manual da Metodologia para Avaliação da Execução de Programas de Governo. Brasília, 2015.
- CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2009 [2ª ed]
- CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1936.
- COSO. **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**. Controle Interno – Estrutura Integrada. Sumário Executivo. Traduzido por PwC. Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 2013.
- FLEURY, Maria Tereza Leme. O desvendar a cultura de uma organização - uma discussão metodológica. In: FLEURY, M. Tereza Leme *et al.* **Cultura e poder nas organizações**. São Paulo: Alas, 1996 [2ª ed.]
- GARCIA, Leice Maria. Análise do controle interno no poder executivo federal brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: a história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.
- LOUREIRO, Maria Rita *et al.* Coordenação do sistema de Controle da Administração Pública Federal. **Série Pensando o Direito**, n. 33/2009, Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça, Brasília, 2009.

LOUREIRO, M. R. *et al.* Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 17, 2012.

OLIVIERI, Cecília. Monitoramento das políticas públicas e controle da burocracia: o sistema de controle interno do Executivo Federal Brasileiro. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRÚCIO, Fernando Luiz; PACHECO, Regina Silva. **Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

_____. Política e Burocracia no Brasil: o controle sobre a execução das políticas públicas. 2008. 229 f. Tese (Doutorado) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, 2008.

POLLITT, Christopher. **Desempenho ou legalidade?** Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução de Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

POWER, Michael. The Theory of the Audit explosion. In: FERLIE, E; LYNN JR., L. E.; POLLIT, C. (eds). *The Oxford handbook of public Management*. London, Oxford University Press, 2009.

SILVA, Arthur Adolfo C. O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998). 1999. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia vencedora do Prêmio Serzedello Corrêa, 1998). Instituto Serzedello Corrêa do TCU. Brasília, 1999.

VIEGAS, Waldyr. Controle administrativo e controle social – analogias, contrastes e paralogismos. **Cadernos de Administração**, v. 2, n. 6, 1996.

www.cgu.gov.br

 [cguonline](https://www.facebook.com/cguonline)

 [@transparenciabr](https://twitter.com/transparenciabr)

 [cguoficial](https://www.youtube.com/cguoficial)

MINISTÉRIO DA
TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E
CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

