

Revista da CGU

Brasília • Volume 10 • Nº 16 • Jan/Jun 2018



Ministério da Transparência e
Controladoria-Geral da União

Revista da CGU

Brasília • Volume 10 • Nº 16 • Jan/Jun 2018

Ministério da Transparência e
Controladoria-Geral da União

Wagner de Campos Rosário

Ministro da Transparência e Controladoria-Geral da União

José Marcelo Castro de Carvalho

Secretário-Executivo

Antônio Carlos Bezerra Leonel

Secretário Federal de Controle Interno

Antônio Carlos Vasconcellos Nóbrega

Corregedor-Geral da União

Gilberto Waller Júnior

Ouvidor-Geral da União

Cláudia Taya

Secretária de Transparência e Prevenção da Corrupção

Revista da CGU / Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

Semestral

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

ISSN: 1981-674X

Multidisciplinar

Ministério da Transparência 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.

Conselheiros

- Dr. Alcides Costa Vaz - UnB
- Dra. Aline Gazola Hellmann - UFRGS
- Dr. Andityas Soares de Moura Costa Matos - UFMG
- Dr. Antônio Carlos Lessa - UnB
- Dr. Bruno Amaral Machado - UniCEUB/IDP
- Dra. Cecília Olivieri - USP
- Dr. César Augusto Tibúrcio Silva - UnB
- Dr. Dawisson Elvécio Belém Lopes - UFMG
- Dr. Ivan Ricardo Gartner - UnB
- Dra. Janaína Lima Penalva da Silva - UnB
- Dr. José Célio Silveira Andrade - UFBA
- Dr. José Eduardo Elias Romão - IPEA
- Dr. José Matias-Pereira - UnB
- Dr. Luciano da Ros - UFRGS
- Dr. Matthew M. Taylor - American University
- Dr. Marcelo Stopanovski - Conjur
- Dr. Marco Cepik - UFRGS
- Dra. Maria Helena de Castro Santos - UnB
- Dra. Marta Macedo Kerr Pinheiro - UFMG/FUMEC
- Dr. Max Cirino de Mattos - UNA
- Dr. Oswaldo Dehon Roque Reis - IBMEC/UNA/CEDIN
- Dra. Paula Veiga - Universidade de Coimbra
- Dr. Robert Gregory Michener - FGV
- Dr. Rubens Pinto Lyra - UFPB
- Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho - UFG

Corpo Editorial Científico

M. Sc. Vítor César Silva Xavier, Editor-chefe

M. Sc. Augusto César Feitosa Pinto Ferreira, editor

M. Sc. Érica Bezerra Queiroz Ribeiro, editora

Dr. Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da Costa, editor

M. Sc. Luiza Galiazzi Schneider, editora

M. Sc. Rodrigo Fontenelle de Araújo Miranda, editor

Projeto Gráfico, capa e diagramação

Anne Nogueira Hernandes

Guilherme Guimarães Fortuna

Revisão Geral

M. Sc. Marcio Camargo Cunha Filho

Dra. Ana Júlia Possamai

M. Sc. Cláudia Maria de Freitas Chagas

Dra. Izabela Moreira Corrêa

M. Sc. Marcus Vinicius Rossi da Rocha

Dra. Vanessa Rodrigues de Macedo

Revisão Duplo Cega desta Edição

Adila Maria Taveira de Lima – Universidade Federal de Tocantins

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

Christiano Braga de Castro Lopes - SENAC-AL

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

Nyalle Barboza Matos - Prefeitura Municipal de Natal

Raimer Rodrigues Rezende - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

Simone Cristine Araújo Lopes – UFJF

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

Victor Godeiro de Medeiros Lima - Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Índice

Valor pago por aluno adicional nas universidades federais brasileiras com o programa Reuni

Value paid per additional student in the brazilian federal universities with the Reuni Program

César Augusto Tibúrcio Silva / Annalice de Melo de Brito / Juliana Legentil F. Faria

738

Decisões judiciais e representações orçamentárias: o caso das terceirizações

Judicial review and budgetary representaions: the case of outsourcing

Cyro Rodrigues de Oliveira Dornelas / João Henrique Pederiva

761

O problema da escolha de objetos em trabalhos de auditoria e controle: uma proposta de simplificação com o uso do Índice de Significância dos Controles (ISC)

The problem of choosing audit and accountability objects: a simplification proposal through the usage of the Significance Control Index of (ISC)

Fernando Souza de Vieira / Lys Marisa Gonçalves / Sergio Moura Duarte

788

Descobrimo a realidade por trás das afirmações da administração: Uma abordagem qualitativa para identificar achados de auditoria utilizando diagrama de evidências

Discovering the reality behind management assertions: A qualitative approach to identify audit findings using evidence diagram

Frederico Pinto de Souza

817

A institucionalização da atividade de auditoria interna no Poder Executivo Federal

The institutionalization of the internal audit activity in the federal executive branch

Leonardo Lins Câmara Marinho / Antônio Francisco de Almeida da Silva Junior

842

O que sabemos sobre transparência pública? Uma revisão bibliográfica das abordagens normativa, conceitualista e empírica

What have we learned about public transparency? A literature review of the normative, conceptual and empirical approaches

Marcio Camargo Cunha Filho

878

Apresentação

É com satisfação que apresentamos a 16ª edição da Revista da CGU (jan.- jun. 2018). Esta edição traz novidades importantes: a) artigos de servidores da Controladoria-Geral da União (CGU) resultantes de parcerias de capacitação em nível de pós graduação; b) reformulação das linhas de publicação; c) inclusão de novos revisores na equipe de trabalho.

A Política de Capacitação e Desenvolvimento de Servidores da CGU visa a valorização do servidor público e a promoção de melhorias do serviço público prestado à sociedade. Neste número, temos os artigos “Decisões Judiciais e Representações Orçamentárias: o caso das terceirizações” e “A Institucionalização da Atividade de Auditoria Interna no Poder Executivo Federal” como resultado direto das parcerias da CGU respectivamente com o Instituto Legislativo Brasileiro (ILB) e a Universidade Federal da Bahia (UFBA) firmadas para capacitação dos servidores em nível de pós graduação. Ademais, acrescente-se que, desde janeiro de 2018, a concessão de licença para realização de cursos de longa duração se atrela à necessária submissão de artigos à Revista, como forma de disseminar os importantes conhecimentos desenvolvidos em temas de interesse institucional e social.

Quanto ao escopo de publicação desta Revista, a Política Editorial mantém sua preferência por artigos que se vinculem aos temas de controle interno, correição, transparência, participação social, ouvidoria, melhoria da gestão e enfrentamento à corrupção; todavia, agora as linhas de pesquisa são mais abrangentes, compreendendo novos temas conexos à atividade da CGU e exemplificando mais detalhadamente o foco da Revista.

No permanente movimento de qualificação da Revista, merece menção ainda a expansão do número de revisores, com conseqüente incremento de qualidade e celeridade nas análises de conteúdo, bem como ampliação do escopo analítico exigido pelas novas linhas de pesquisa da Revista. O trabalho atencioso e tempestivo dos revisores voluntários é fundamental para a melhoria contínua deste periódico.

Importa sempre citar que os trabalhos apresentados na Revista não representam necessariamente a posição institucional da CGU, sendo de inteira responsabilidade dos seus autores, não obstante a reconhecida qualidade argumentativa dos artigos cuidadosamente selecionados pelo sistema duplo cego. Essa abertura crítica da Revista é necessária inclusive para a reflexão da atividade finalística da própria CGU, sendo, portanto, bem vinda!

Boa leitura!

Valor pago por aluno adicional nas universidades federais brasileiras com o programa Reuni

Value paid per additional student in the brazilian federal universities with the Reuni Program

César Augusto Tibúrcio Silva*

Annalice de Melo de Brito**

Juliana Legentil F. Faria***

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo determinar os gastos adicionais pagos por aluno em razão do processo de expansão das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) após a sua inserção no Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI). Embora seja um assunto contemporâneo, há poucos estudos sobre os resultados do programa, sobretudo no que diz respeito à despesa paga por aluno matriculado, talvez por se tratar de uma temática que diz respeito a uma política pública recente. Para apurar esse resultado, foram utilizados como base os dados oficiais do governo, extraídos do site Siga Brasil, e os dados do Censo da Educação Superior, do portal do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). A partir da regressão linear entre o valor pago e o número de matrícula, foi possível determinar o valor pago por aluno adicional. Usando os valores corrigidos, este montante atingiu R\$36,6 mil por matrícula. Este número é menor que o montante gasto antes do início do programa, mas pode ser considerado elevado já que aparentemente não ocorreu economia de escala e de escopo.

Palavra-chave: Gasto. REUNI. Gasto por aluno. Universidades Federais do Brasil.

Abstract

The objective of this study is to determine the additional expenses paid per student due to the expansion process of the public federal universities (IFES) after their inclusion in the program to support restructuring and expansion, named REUNI. Although it is a contemporary issue, there are few studies on the results of the project, especially with regard to the expenses paid per enrolled student, and also because it is a subject that concerns a recent public policy. To determine this result, official government data were used as a basis, through the website Siga Brasil and data from the census of higher education, from the INEP Portal. Through the linear regression between the amount paid and the students number it was possible to determine the amount paid per additional student.

Using the adjusted amounts, this amount reached R\$ 36.6 thousand per enrollment. This number is less than the amount spent before the start of the program, but can be considered high since there is apparently no scale and scope economies.

Keyword: Spending. REUNI. Spending per student. Federal Universities of Brazil.

* Administrador e Contador. Mestre em Administração pela Universidade de Brasília. Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Professor Titular da Universidade de Brasília

** Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília

*** Graduada em Administração. Especialista em Gestão Estratégica em Recursos Humanos. Mestranda em Administração pela Universidade de Brasília (PPGA). Administradora na Universidade de Brasília.

I. Introdução

Com o intuito de proporcionar maior consistência nas ações de políticas públicas educacionais, foi instituído em 2007, por meio do Decreto nº 6.096, de 24 de abril de 2007 (BRASIL, 2007), o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI), que teve como principais objetivos expandir e reestruturar as instituições federais de ensino superior, bem como melhorar as suas condições de acesso e permanência. Embora seja um assunto contemporâneo, há poucos estudos sobre os resultados do programa.

A operacionalização do REUNI, na prática, vem da época dos contratos de gestão, ensaiados desde os anos de 1990, condicionada à liberação de recursos às metas de expansão como: redução das taxas de evasão, ocupação de vagas ociosas e aumento de vagas de ingresso, especialmente no período noturno; aumento do número de alunos por professor em cada sala de aula da graduação; diversificação das modalidades dos cursos de graduação, através da flexibilização dos currículos, da educação a distância, da criação dos cursos de curta duração, dos ciclos básico e profissional e dos bacharelados interdisciplinares; incentivo à criação de um novo sistema de títulos; elevação da taxa de conclusão dos cursos de graduação para 90% e estímulo à mobilidade estudantil entre as instituições de ensino (MANCEBO, VALE, MARTINS, 2015).

Os fundos financeiros que custeiam as universidades federais brasileiras e todo esse processo de reestruturação e ampliação são constituídos pela Lei Orçamentária Anual (LOA) e repassados pelo Ministério da Educação (MEC) às instituições, visando atingir os objetivos preestabelecidos da política governamental. Conforme Giacomoni (1998), o orçamento público é um instrumento de gestão, de planejamento e controle dos recursos, que exerce influência sobre a economia. As decisões governamentais constantes do orçamento público estimulam ou inibem a atividade industrial, gerando efeitos sobre a produção e a distribuição de bens.

A presente pesquisa utiliza-se de informações sobre os gastos públicos despendidos pelas universidades federais e sobre os resultados do Censo da Educação Superior, para apuração da despesa paga por aluno adicional matriculado nas instituições federais de ensino superior após a sua entrada no programa REUNI.

Nessa dimensão, esta pesquisa pode colaborar para o aprofundamento metodológico em relação às lacunas existentes quanto aos resultados da apuração do gasto público por aluno matriculado nas universidades federais brasileiras, visto que não foram encontradas na literatura análises sobre essa temática. Esse ponto é reforçado pela ausência de metodologias, conceitos e indicadores precisos que permitam medir o quanto foi efetivamente pago por aluno adicional, sobretudo depois da criação do Programa REUNI. Ademais, a ausência de estudos mais sistematizados também se reflete em relação ao Programa, em razão de ser uma política pública recente.

Sobre as limitações deste estudo, há que se considerar que apenas os valores pagos em um horizonte de tempo delimitado foram trabalhados, sendo esse período desde a inserção das universidades federais em 2008, até a data mais atual dos dados disponibilizados pelo governo em 2015. Desse modo, a limitação em utilizar valores pagos se dá pelos investimentos realizados no âmbito do REUNI, que serão usufruídos por muitos anos, tendendo a diluir os seus efeitos. Além do mais, não são considerados na pesquisa os impactos sociais advindos do REUNI.

Freitas (2005) afirma que as universidades federais possuem inúmeras despesas em virtude das complexas estruturas exigidas, bem como do porte. Devido a isso, é importante controlar e verificar a efetividade do gasto público nas instituições de ensino superior, que é a motivação deste trabalho.

A evidenciação das despesas é uma ferramenta que contribui para a elaboração do orçamento, além de fornecer informação para a sociedade, tal como: se os recursos executados nas universidades estão produzindo benefícios públicos, além de informar à própria instituição. Também, contribui para o controle e para as tomadas de decisões sobre a utilização da capacidade financeira disponível na aplicação de atividades pragmáticas, a fim de proporcionar maior eficiência na alocação de recursos.

Além disso, provê dados quantitativos sobre os recursos gastos por aluno nas instituições de ensino superior que podem ser utilizados como uma variável na apuração do retorno dos investimentos públicos realizados nessas instituições.

Nesta perspectiva, o recorte deste trabalho está voltado para os aspectos físicos do programa REUNI, e o objetivo geral é evidenciar o valor pago pelo governo federal por cada aluno adicional matriculado nas instituições federais de ensino superior após a sua inserção no programa REUNI. Os reflexos quantitativos do programa serão analisados, tomando-se como base a despesa orçamentária paga no período de 2008 a 2015.

Desse modo, procura-se responder o seguinte questionamento: qual foi o valor pago por cada aluno adicional matriculado nas universidades federais brasileiras durante o período de expansão decorrente do Programa REUNI?

A proposta metodológica deste trabalho possibilitou determinar o desembolso financeiro para cada aluno adicional em decorrência do REUNI. Levando em consideração a inflação e retirando a constante do modelo, a pesquisa chegou a um resultado de que cada aluno adicional, proporcionado pela expansão, representou um pagamento de R\$37 mil. A pesquisa também fez o cálculo para cada universidade; os resultados apresentaram um grande intervalo, já que o valor pago possui relação com os cursos oferecidos, a região geográfica, entre outras características. Entretanto, em razão dos valores envolvidos e levando em consideração a escassez de recursos públicos, pode-se afirmar, a priori e com cautela, que o REUNI representou um programa com valores financeiros muito elevados.

O trabalho está dividido em quatro seções, além desta introdução: referencial teórico, que faz uma revisão da literatura sobre a implantação do REUNI, uma abordagem sobre o crescimento dos gastos públicos e uma evidenciação da teoria de Baumol associada ao programa REUNI; procedimentos metodológicos descritos e adotados para condução da presente pesquisa; descrição e análise dos resultados obtidos em face dos objetivos da pesquisa; e considerações finais com exposição dos objetivos e síntese dos resultados alcançados.

2. Reuni e os gastos com Educação

O programa REUNI

A apresentação de alguns fatos que antecederam a criação do REUNI pretende contribuir para uma avaliação mais ampla do cenário que culminou na criação desse programa em 2007.

O documento construído pelo MEC em 1966 denominado “Rumo à Reformulação Estrutural da Universidade Brasileira” já previa aspectos, como reformulação do regime de trabalho dos professores, ampliação de vagas, unificação do vestibular e defesa da autonomia universitária. Além desses aspectos, outros pontos do modelo europeu (Declaração de Bolonha em 1999) e do modelo norte-americano de reforma universitária são considerados referências subjacentes ao REUNI (BORGES e FERNANDES AQUINO, 2012).

Passado o período da ditadura no Brasil (1964-1985), a autonomia universitária voltou a ser discutida de forma mais democrática. Instituiu-se, em 1985, a Comissão Nacional para a Reformulação da Educação Superior (CNRES) e um grupo executivo foi criado para tratar das questões afetas à reformulação, tendo como eixos centrais a avaliação do desempenho e a autonomia institucional (TEIXEIRA, 2013).

Em 1995, o MEC demonstrou alguns avanços, tais como a retomada do diálogo com os dirigentes das Instituições Federais de Ensino (IFES) sobre a autonomia universitária e sobre as carreiras dos professores e dos técnicos administrativos. Nesse mesmo período, a Lei nº 9.131/95 trouxe um conjunto de competências para o MEC, dentre as quais destaca-se a incumbência de formular e avaliar a política nacional de educação (BRASIL, 1995).

Vale ressaltar que a partir de 1995 ocorrem tentativas de emenda à Constituição Federal para alterar a natureza jurídica das IFES, passando-as de fundações públicas a organizações sociais (TEIXEIRA, 2013). A efetivação dessa medida acarretaria mudanças profundas decorrentes da desvinculação com o Estado, dentre elas a necessidade de captação de recursos pelas próprias IFES. A forte pressão da comunidade acadêmica e da sociedade impediram a concretização desse projeto. Nota-se que, em regra, essa fase foi marcada por privatizações e tentativas de fortalecimento da iniciativa privada.

Ainda nesse período, os incentivos tributários concedidos às faculdades e universidades particulares propiciaram a ampliação das vagas. No entanto, percebeu-se que tal estratégia não se mostrou efetiva. Visando estimular o acesso e a permanência dos alunos nas instituições de ensino superior privadas, foi criado em 1999 o Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (FIES), mas as condições estabelecidas para a obtenção do financiamento fizeram com que a adesão inicial do público-alvo não fosse tão expressiva (LUCHMANN, 2007).

Castro e Pereira (2010) registram a constituição de um Grupo de Trabalho Interministerial (GTI) em 2003 com o objetivo de analisar a situação das universidades federais e propor medidas que possibilitassem a reestruturação e o desenvolvimento das IFES. Nesse ínterim, as IFES conviviam com o sucateamento resultante do contingenciamento dos recursos de custeio e investimento, mas já experimentavam mudanças na forma como deveriam prestar contas à sociedade e ao governo. A avaliação institucional passou a ser tratada de forma sistemática com a instituição do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES), disposto na Lei nº 10.861/2004 (BRASIL, 2004).

A pressão exercida pelas instituições de ensino superior privadas, as quais relatavam alto índice de inadimplência e muitas vagas disponíveis, somada à possibilidade de redução da desigualdade social, são alguns dos fatores que podem explicar a criação do Programa Universidade para Todos (ProUni), vigente desde 2005 (LUCHMANN, 2007). A iniciativa assistencialista consiste na concessão de bolsas integrais ou parciais de 50% para estudantes que não possuem diploma de nível superior.

As IFES experimentam uma mudança de conjuntura com a criação do REUNI, instituído com a publicação do Decreto nº 6.096, de 24 de abril de 2007 (BRASIL, 2007), que visou dar cumprimento à meta de expansão da oferta de educação superior, previamente contida no Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE). O objetivo da REUNI foi criar condições para a ampliação do acesso e permanência na educação superior, no nível de graduação, com a finalidade de aumentar a qualidade dos cursos e melhorar o aproveitamento da

estrutura física e de recursos humanos existentes nas universidades federais, respeitando as características particulares de cada instituição, e estimulando a diversidade no sistema de ensino superior. A base do programa, conforme proposto pelo governo, estaria em reunir esforços para concretizar uma política nacional de expansão da educação pública superior, em consonância com o disposto na Lei nº 10.172/01 (BRASIL, 2001). Esta norma estabeleceu como meta a oferta de educação superior para, pelo menos, 30% dos jovens na faixa etária de 18 a 24 anos, até o final da década (FEDERAL, 2007).

A meta global do programa era alcançar ao final de cinco anos, a contar do início de cada plano, a elevação gradual da taxa de conclusão média dos cursos de graduação presenciais para 90% e da relação de alunos de graduação em cursos presenciais por professor para dezoito. A necessidade de cumprimento das metas pactuadas levou as universidades a adotar modelos de gestão universitária voltados à gestão por resultados, sob pena de não receberem os recursos previstos na contratualização com o MEC. Vários indicadores foram utilizados para permitir a comparabilidade entre as instituições e dar transparência aos resultados decorrentes dos diferentes investimentos, tais como realização de obras, aquisição de equipamentos e contratações de professores e técnicos.

As Diretrizes Gerais para o REUNI contemplaram o aumento de vagas ofertadas, a redução na evasão, a ocupação de vagas ociosas, a reorganização dos cursos, a articulação da educação superior com a educação básica, profissional e tecnológica, a promoção da mobilidade estudantil, as políticas de inclusão e extensão e a articulação da graduação com a pós-graduação.

De acordo com a apresentação da Coordenação de Expansão e Gestão da Rede de IFES/SESu/MEC, em 2009 no Senado Federal, o REUNI foi subdividido em três ciclos de expansão: expansão para o interior e implantação/consolidação de 12 universidades; expansão com reestruturação; e expansão com integração regional e internacional.

Apesar do expressivo aporte financeiro do MEC para que as universidades produzissem os efeitos esperados pelo REUNI, verifica-se, no momento que esta pesquisa estava sendo levada a termo, um cenário de ajuste fiscal que poderá comprometer a manutenção dos resultados conquistados. Os novos patamares das despesas com custeio e os contingenciamentos sofridos em 2017 têm dificultado o alcance do equilíbrio orçamentário nas IFES, trazendo à tona os velhos problemas que assolam o ensino superior público no Brasil. De acordo com a Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (ANDIFES, 2017), as perspectivas são ainda mais preocupantes. O Projeto de Lei Orçamentária (PLOA) 2018 sequer previu orçamento para investimentos, o que comprometeria a execução de obras e a aquisição de softwares e equipamentos para laboratórios de ensino e pesquisa.

Por ser um fato recente, a gama de estudos disponíveis acerca do REUNI, especialmente no que diz respeito aos resultados, ainda é escassa (SIQUEIRA, 2015).

Pesquisas sobre o Impacto Financeiro do REUNI

Existem na literatura alguns estudos sobre a expansão do programa REUNI em determinadas universidades federais e, também, sobre a alocação de recursos públicos no setor de educação superior, sobretudo metodologias formulando o custo do aluno nas Instituições de Ensino Superior (IES) públicas.

Teixeira (2013), usando a Universidade de Brasília como estudo de caso, analisou o impacto do REUNI sobre a gestão financeira e administrativa. A autora pesquisou as despesas executadas nesta instituição, entre 2006 e 2012, e sinalizou que houve forte investimento em obras, além de contratações de professores e técnicos administrativos. Nesse mesmo período, o número de matriculados nos cursos de graduação e de pós-graduação expandiu em torno de 54%, e foi registrado o aumento do déficit orçamentário decorrente da expansão da UnB.

O trabalho realizado por Machado et al. (2013) diagnosticou os impactos financeiros do programa no Campus II da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) entre os anos de 2000 a 2012. O estudo de caso indica que a implantação do REUNI trouxe um óbvio crescimento no investimento, na expansão física e no ingresso acadêmico. Também foi possível verificar a aquisição de recursos didáticos, evidenciando, possivelmente, um impacto financeiro positivo entre 2007 e 2012. Mas os autores apontaram para a necessidade de monitoramento na distribuição e na aplicação dos recursos financeiros.

Santos (2015) estudou a qualidade do gasto público na Universidade de Brasília (UnB) no período de 2003 a 2013. O autor verificou que a elevação nos gastos proporcionou crescimento físico e maior acesso à universidade no período proposto. Porém, de acordo com o autor, esse crescimento teve duas dimensões: a primeira foi o crescimento da universidade; e a segunda foi causada pela deficiência no planejamento das ações, já que o crescimento provocou aumento nas despesas de custeio.

Pereira et al. (2015) analisou a execução das ações do REUNI na Universidade Federal de Santa Catarina e sua relação com Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da instituição no período de 2010 a 2014. Os autores constataram que as metas do REUNI no PDI foram alcançadas parcialmente e que os recursos do programa, no período analisado, aumentaram significativamente, em especial nos primeiros anos. Mas a pesquisa notou também que esses recursos não foram totalmente executados.

A análise apresentada neste item mostra o ineditismo da proposta, já que nenhuma das referências encontradas fez uma análise geral e abrangente do programa. Além disso, nenhuma das pesquisas envolvidas abrangeu o período temporal do REUNI, tornando a análise incompleta. Finalmente, percebe-se uma ausência de relação entre a variável estritamente financeira e uma medida de output, conforme será proposto a seguir. Por consequência, a ausência desses aspectos faz com que os resultados aqui apresentados tornem a pesquisa relevante.

É importante observar que as pesquisas usaram os valores orçamentários e trabalharam com estudos de casos, sem uma possível generalização para o conjunto das instituições que aderiram ao REUNI. Neste ponto, cabe uma digressão sobre a dicotomia entre desembolso e custo.

Desembolso e Custo

Na contabilidade, há uma distinção entre desembolso (ou gasto) e custos. Em termos contábeis, os custos transitam pelos estoques, enquanto o conceito de desembolso refere-se à saída de recursos financeiros (MARTINS, 2003). Este autor, assim como Iudícibus (2000), faz distinção de despesa, que corresponde ao esforço para produzir receitas. De certa forma, enquanto desembolso estaria associado ao regime de caixa, os conceitos de custos e despesas seriam vinculados ao regime de competência.

Estando sujeitas à contabilidade pública, as instituições federais de ensino superior adotavam o chamado regime misto no período analisado da pesquisa. Na prática, isso significa que não se reconhece a despesa de depreciação para os ativos não circulantes, assim como não se apura os custos visando à determinação da existência de resultados pelo regime de competência. A adoção do regime de competência tem sido realizada de forma lenta e gradual no setor público, o que impediria, a princípio, a determinação, com algumas exceções, do cálculo do custo.

De acordo com Amaral (2004), existem duas formas de calcular o valor gasto com os alunos. A primeira é denominada pelo autor de “custo por estudante” e consiste na divisão dos recursos aplicados na instituição pelo número de discentes. A segunda metodologia é considerar os recursos que as instituições utilizaram na formação dos estudos. Neste segundo, não seriam consideradas as despesas que não estão diretamente vinculadas ao ensino, pesquisa e extensão.

O Tribunal de Contas da União (TCU) desenvolveu uma metodologia para cálculo dos “custos dos estudantes” das instituições de ensino federais. Conforme demonstra Morgan (2004), o TCU soma as despesas correntes e depois subtrai 65% das despesas correntes do hospital universitário, assim como as aposentadorias e reformas, as pensões, as sentenças judiciais, as despesas com pessoal cedido e as despesas com afastamento. Com este valor, o TCU divide pela quantidade de alunos, visando determinar o custo por aluno que a instituição apresenta.

É possível perceber que tanto a proposta de Amaral (2004) quanto a metodologia do TCU correspondem muito mais ao conceito de “gasto” ou “desembolso” que o conceito de custo. A partir do estudo de Silva, Morgan e Costa (2004), a Universidade de Brasília iniciou o cálculo do custo aluno. Apesar de a metodologia basear-se ainda nos dados orçamentários, a metodologia é um avanço em relação à metodologia do TCU por eliminar os valores que não estão associados ao custo do ensino na universidade e por permitir a determinação do custo de forma mais desagregada. Mais importante ainda é que esta instituição realiza este cálculo desde 2004¹.

A pesquisa de Soares et al. (2009), um dos poucos abrangentes e que verificaram o impacto do REUNI, fez um estudo comparativo do custo por aluno das universidades federais brasileiras e o custo por aluno matriculado nas ações do REUNI nos anos de 2008 a 2010. Os autores basearam-se nos valores disponibilizados no site

¹ Na época da publicação deste trabalho, este cálculo tinha sido descontinuado.

do REUNI, com estes valores, e dividiram os gastos totais pelo total de alunos matriculados. Os resultados da pesquisa mostraram que o custo por aluno R\$5.981 das universidades federais foi 4,25 vezes maior do que os R\$1.400 que representou o custo por aluno do REUNI. Os autores observam que os gastos do REUNI com investimento e custeio foram de 1,565 bilhão de reais em 2009 e que esse valor representou 3,86% do orçamento total do Ministério da Educação e 10,2% do valor a ser repassado às universidades federais. Segundo os autores, isto mostrou que a expansão da educação superior brasileira estava mais parecida com a expansão japonesa, focada no volume de instituições de ensino superior particulares, contrapondo ao sistema norte-americano.

Assim, as pesquisas sobre “custo” nas IFES correspondem a uma adaptação dos valores desembolsados e constantes dos orçamentos destas instituições. A pesquisa sobre os custos esbarra na complexidade maior do cálculo.

Crescimento dos gastos públicos

O receio com os efeitos dos gastos públicos na economia é costumeiro, especialmente seus impactos sobre o crescimento econômico. Vários estudos sugerem que os gastos públicos podem elevar o crescimento econômico, aumentando a produtividade do setor privado. Por outro lado, um aumento dos gastos públicos financiados por impostos distorcidos e a ineficiência na alocação dos recursos podem superar o efeito positivo dessas externalidades (CÂNDIDO JÚNIOR, 2001).

O estudo dos gastos públicos relaciona-se com a análise da intervenção do Estado na economia dos países, essencialmente, por meio da obtenção dos recursos disponíveis na sociedade e a sua realocação em bens e serviços públicos para atendimento das políticas de governo (SILVA, 2007). Segundo Giambiagi e Além (2008), o governo é responsável por arrecadar recursos por meio dos impostos cobrados de parte da população para transferir esses recursos para outra parte da população. Suas funções típicas são de atender as áreas da saúde, educação, defesa nacional, policiamento, regulação, justiça e assistência social, que corresponderia às funções básicas do governo: alocação, distribuição e estabilização (RODRIGUES e TEIXEIRA, 2010).

No entanto, toda análise a respeito dos gastos públicos deve levar em consideração que os recursos são limitados e as necessidades ilimitadas. Diante disso, o governo tem a difícil missão de administrar receitas e despesas de forma a atender aos anseios da sociedade em áreas mais precárias ou aquelas que possam produzir resultados satisfatórios e trazer maiores benefícios a esta (GONÇALVES, 2013). Nesse contexto, a tendência de crescimento do gasto público tem sido investigada há muito tempo, com destaque as contribuições de Adolf Wagner, que no século XIX reconheceu a existência de um crescimento dos gastos públicos ao longo do tempo, fato este que ficou conhecido como Lei de Wagner (REZENDE, 2006).

Conforme constatou Santos (2015), os gastos públicos cresceram nos últimos anos, a partir de 2007, com a implantação do REUNI. Apesar desse crescimento, é importante destacar que as despesas com educação em proporção ao PIB no Brasil estão 0,7% abaixo da média dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (MACIEL, 2013).

A despeito do aumento dos recursos oriundos do referido programa, quando se amplia o acesso e a permanência na educação superior, isto é, aumenta-se o número de alunos imediatamente elevam-se os custos de manutenção e investimentos. Em vista disso, pode-se considerar o total de investimentos como insuficiente para o tamanho do projeto, não sendo compatível com o número de estudantes que ingressaram nessas IFES (CHAVES; MENDES, 2009).

Nesse sentido, merece destaque o termo “doença de custos” ou “efeito Baumol”, proposto por Baumol (1967). Segundo o autor, há uma tendência de os custos em alguns setores aumentarem de forma desproporcional em razão da falta de crescimento da produtividade. Segundo Baumol (1967), isto ocorre principalmente no setor de serviços e explicaria o aumento nos preços. Para o autor, há um limite inerente ao crescimento da produtividade. Enquanto no setor manufatureiro as melhorias tecnológicas podem significar economia de escala ou divisão do trabalho, o mesmo não ocorre em algumas atividades (HEILBRUN, 2003). Neste caso, os custos destas atividades crescem em relação à atividade a qual a produtividade se faz presente (FIANI, 2013).

Um exemplo é uma montadora de automóveis, onde ocorre o aumento dos salários em função da produtividade. Isto ocorre porque há aumento do capital por trabalhador, melhoria na tecnologia, aumento da habilidade de trabalho, melhor gestão e economia de escala com o aumento na produção. (HEILBRUN, 2003). Geralmente esse ganho de produtividade é mais facilmente alcançado em indústrias que usam máquinas e equipamentos. Nessas indústrias, a produção por trabalhador pode ser aumentada usando mais máquinas e novos equipamentos que incorporam uma melhor tecnologia. Como resultado, na indústria de manufatura típica, a quantidade de tempo de trabalho necessária para produzir uma unidade física de produção diminui dramaticamente. (HEILBRUN, 2003)

Já um produto cultural, como uma orquestra sinfônica, não consegue usufruir deste ganho. O número de pessoas que executa uma sinfonia de Beethoven não mudou ao longo do tempo. Como consequência, os produtos industrializados tenderão a ficar relativamente mais baratos. As pessoas irão alocar cada vez mais orçamento em bens culturais e serviços pessoais, como a educação, em detrimento dos produtos industriais (FIANI, 2013).

É importante observar que o Efeito Baumol tem implicações significativas em alterações estruturais na economia e no crescimento. A busca por uma padronização educacional em âmbito nacional, mesmo com a diversidade das instituições, e o fato de a qualidade do ensino não se associar com a quantidade de trabalho desempenhada por um professor em sala de aula são motivos que explicam a ausência de crescimento rápido e constante da produtividade na área da educação, conforme a Teoria de Baumol. No que concerne ao Programa REUNI e à doença de custos de Baumol, entra em contraste a proposta do governo federal às universidades federais brasileiras no sentido de conceder verbas adicionais contanto que cumpram o acordo de metas estabelecido.

O REUNI caracteriza-se como um contrato de gestão, pois estabelece o Termo de Compromisso denominado “Acordo de Metas”, o qual condiciona as universidades públicas federais a receber verbas públicas

mediante o cumprimento de metas dentro de prazos estabelecidos (TEIXEIRA, 2013). Estas metas incluem: a elevação da conclusão na graduação presencial para 90%; elevação da relação aluno/professor para 18%; e crescimento em cinco anos de 20% nas matrículas de graduação. Assim, o enfoque do REUNI esteve assentado na eficiência, flexibilidade, mobilidade e em novos arranjos organizacionais (DUARTE DE ARAÚJO; PINHEIRO, 2010). Dessa maneira, houve, pelo menos a princípio, um vínculo entre o repasse de recursos orçamentários e o cumprimento de metas dentro dos prazos estipulados, com indicadores quantitativos (CHAVES; MENDES, 2009). Dessa forma, foi invertida a lógica das relações entre as IFES e o MEC, com foco nos resultados previamente pactuados (DUARTE DE ARAÚJO; PINHEIRO, 2010).

3. Proceder metodológico

Tendo em vista a proposta da pesquisa, do universo de 63 universidades federais existentes no Brasil em 2016, serão objeto de análise aquelas que aderiram ao REUNI. Além disto, não serão consideradas aquelas criadas recentemente, por não terem as informações completas para todo o período. Dessa forma, a amostra final abrangeu 55 universidades federais, o que representa 87,30% da população total. Optou-se pelo período de 2008 a 2015 devido ao fato de que 2008 foi o advento do programa e 2015 corresponde ao último dado atualizado do Censo. Com respeito ao ano de 2015, é importante ressaltar que o REUNI encerrou-se em dezembro de 2012. Entretanto, os efeitos do REUNI persistiram para os períodos seguintes, inclusive em termos orçamentários. Com respeito a estes, os dados do Censo referentes ao ano de 2015 foram disponibilizados no sítio do governo no mês de outubro de 2016, sendo coletados naquele mês e inseridos nesta pesquisa. Tanto o intervalo de tempo pesquisado quanto a amostra usada possibilitaram verificar a evolução dos gastos públicos na educação superior desde o advento do REUNI.

A coleta dos dados do orçamento público foi feita por pesquisas no Siga Brasil, disponível no sítio do Senado Federal, e foi utilizada para retirada das informações referentes à execução dos recursos disponibilizados via Lei Orçamentária Anual (LOA). Os valores referem-se à dotação inicial, autorizado, empenhado, executado e pago.

Os valores foram atualizados monetariamente pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), calculado pelo IBGE. A correção monetária tem o intuito de minimizar as distorções causadas pela inflação na economia. Os valores foram atualizados a preços de dezembro de 2015. Para isto, partiu-se do pressuposto que as despesas pagas possuem um comportamento uniforme ao longo do ano e que os valores anuais seriam corrigidos supondo um desembolso médio ocorrendo na metade do ano.

O Censo da Educação Superior, disponível no sítio do portal INEP, foi utilizado para a retirada de informações sobre as instituições de ensino superior, seus cursos de graduação, as vagas oferecidas, as inscrições, as matrículas, os alunos ingressantes e concluintes, além de informações sobre docentes. Os dados do Censo são conferidos e auditados pelo INEP, o que garante confiabilidade nos mesmos.

Nos testes realizados no estudo, a decisão foi de 5% nos modelos econométricos. Cabe ressaltar que na análise não foram deduzidos da despesa total os elementos de investimentos das universidades federais, que compreendem, principalmente, despesas com obras e instalações, equipamentos e materiais permanentes. Acredita-se que esta decisão não afeta substancialmente os resultados, já que o maior volume de gasto corresponde às despesas com pessoal.

4. Análise dos resultados

4.1. Relação quantitativo professor-aluno utilizando as ferramentas da Estatística Descritiva e Correlação entre variáveis

Para comprovar as principais características das instituições de ensino superior e do orçamento pago, foram calculados resultados referentes à média, ao desvio-padrão, à distorção e à curtose dos dados coletados, referentes ao período de 2008 a 2015, conforme apresentado na Tabela I.

Tabela I – Estatística descritiva – 2008 a 2015.

	Média	Desvio-padrão	Distorção	Curtose
Total de Docentes	77.372	9519.131	-1,01	0,82
Funcionários	89.017	11.618,96	-1,60	3,70
Candidatos inscritos	3.206.388	1.544.911	-0,03	-1,70
Total de matrículas	895.06	140.186,83	-1,19	0,93
Concluintes	94.091,5	10.007,38	0,53	-0,77
Total de cursos	4.43	646,5484	-2,27	5,30
Despesa paga em R\$ Milhões	25.773	6.448	0,32	-1,16

Fonte: Elaboração própria.

Assim, as instituições apresentavam mais de quatro mil cursos de graduação no período. A partir dos dados da tabela I é possível afirmar que a relação entre docentes e funcionários administrativos foi de 0,87. O número de matrículas corresponde aproximadamente ao de estudantes e revela que em média, no período, a relação docente por aluno foi de 11,6, abaixo da relação de 18 proposta na meta do programa. A despesa paga média do período foi de 26 bilhões de reais nominais.

Durante o período analisado, o programa REUNI proporcionou um crescimento na quantidade de candidatos presenciais, representando um aumento de 332% desde o seu começo. A efetivação de matrícula total (presenciais e a distância) aumentou em 73%, enquanto a oferta de cursos de graduação cresceu 70% ao longo dos oito anos de pesquisa. Além disso, houve crescimento no quadro de pessoal ativo nestas instituições de ensino.

Na tabela 2, os valores apresentados demonstram a relação dos docentes em tempo integral e os que possuem doutorado em relação ao número total de docentes no ano, no período de 2008 a 2015. É perceptível que o REUNI modificou o perfil do corpo docente das instituições de ensino que participaram do programa, aumentando a participação daqueles com doutorado, de 54% em 2008 para 68% em 2015. Além disto, o percentual de tempo integral sofre inicialmente uma redução, que somente foi recuperado em 2012.

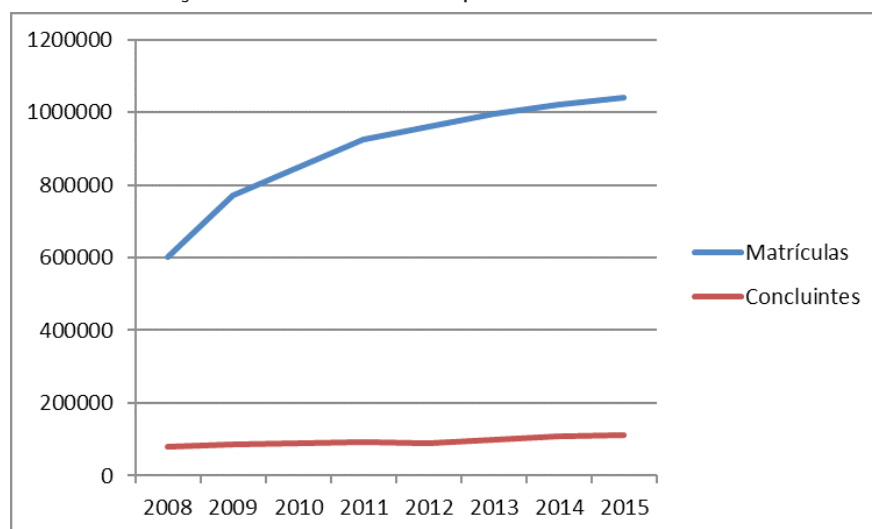
Tabela 2 – Relação do corpo docente com doutorado e em tempo integral.

Ano	(A) = Docentes	(B) = Com Doutorado	(C) = (B) / (A)	(D) Tempo Integral	(E) = (E) / (A)
2008	57.688	31.004	54,00%	49.447	86,00%
2009	69.778	37.661	54,00%	56.912	82,00%
2010	73.651	43.171	59,00%	62.172	84,00%
2011	78.050	46.943	60,00%	66.471	85,00%
2012	80.693	50.185	62,00%	69.658	86,00%
2013	83.918	53.570	64,00%	71.836	86,00%
2014	86.490	57.371	66,00%	75.550	87,00%
2015	88.706	60.502	68,00%	77.892	88,00%

Fonte: Elaboração própria.

Ainda deve ser analisado o produto que as universidades federais disponibilizam para o mercado, ou seja, após o incentivo, a expansão física e o aumento de vagas nos cursos de graduação, verifica-se o aumento no número de matriculados e concluintes e isso pode ser visualizado no Gráfico 1.

Gráfico 1. Evolução do total de matrículas presenciais e concluintes - 2008 a 2015.



Fonte: Elaboração própria.

Apesar de a pesquisa ratificar a tendência de aumento no número de matrículas, constatada ao longo dos oito anos, os dados também mostram que o número de estudantes concluintes não cresceu na mesma proporção. Enquanto o primeiro número cresceu 73% no período, o crescimento de concluintes foi de 39%.

Isto é explicado por quatro fatores: número de ingressantes em cursos novos que ainda não tiveram tempo suficiente para concluir a graduação; os níveis de evasão dos alunos durante a graduação; a participação de alguns destes estudantes nos programas de internacionalização e mobilidade, particularmente o Ciência sem Fronteira; e, talvez, a baixa qualidade dos ingressantes. Analisando o período de 2015 em relação a 2008, é possível perceber que o crescimento do corpo docente foi de 54%, menor que o aumento nas matrículas, nos cursos (70%) e nos funcionários (66%). E substancialmente menor que o aumento no número dos candidatos, de 332%. Estas taxas de crescimento são condizentes com o esforço para tentar atingir a meta de aumentar a relação docente por aluno, conforme comentado anteriormente.

Uma análise dos dados totais dos valores orçamentários, que compreende a dotação inicial, a dotação autorizada, o valor empenhado, o executado e o pago, indica uma elevada correlação entre estas variáveis, todas acima de 98%. A constatação deste fato fez com que esta pesquisa se centrasse somente nos valores efetivamente pagos, que correspondem a R\$206 bilhões durante o período de 2008 a 2015 em valores nominais. Neste caso, utilizar somente os valores pagos evita problemas de colinearidade nas análises dos modelos de regressão. Também se calculou a correlação entre a despesa paga e os índices físicos (Tabela 3). Na análise de correlação em questão, os resultados são considerados acima de 0,7545 significativos a 5%.

Tabela 3 – Correlação entre as variáveis do estudo – 2008 a 2015.

	Docente Total	Funcionários	Cursos	Matrícula	Candidatos	Pago
Docente Total	1,00	0,95	0,90	1,00	0,92	0,92
Funcionários		1,00	0,93	0,94	0,80	0,81
Cursos			1,00	0,93	0,69	0,67
Matrícula				1,00	0,91	0,89
Candidato					1,00	0,97
Pago						1,00

Fonte: Elaboração própria.

O resultado obtido apresenta uma correlação elevada para a variável docente total com todas as outras variáveis em questão. É natural que num processo de expansão do ensino exista um aumento no número de docentes; como estes representam uma parcela expressiva do orçamento, a correlação entre esta variável física e a despesa paga também é elevada. A correlação da variável funcionários também é fruto dessa expansão, e tem relação mútua com o aumento da quantidade cursos e matrículas. Esse contexto também explica a forte correlação entre a quantidade de alunos matriculados com a oferta de cursos no ensino superior brasileiro. Além disso, verificou-se elevada correlação do orçamento pago com o número de candidatos inscritos, docente total e matrícula. Isso comprova que com a inscrição dos novos estudantes, com o aumento do número de professores e com o ingresso dos alunos nas universidades federais, houve um significativo aumento nos gastos públicos federais com os alunos e com o regime docente. A análise de quanto efetivamente foi pago por um aluno matriculado nas universidades federais desde a ampliação do acesso ao ensino público superior será detalhada a seguir.

4.2. Valor pago por aluno adicional

Para verificar o volume de recursos necessários para cada aluno adicional, foi utilizado um modelo de regressão linear simples. Assim, pretende-se determinar qual o valor pago por cada aluno adicional decorrente do REUNI. A expressão é a seguinte:

$$\text{Valor Pago } t = \alpha + \beta \text{ Unidade Física } t + \epsilon$$

A constante α corresponde ao orçamento fixo, o coeficiente angular β representa o valor adicional para cada novo item da variável física e ϵ o termo do erro da regressão. O resultado corresponde ao custo adicional no período por cada unidade física acrescentada. Espera-se que o coeficiente angular seja significativo. Utilizando os dados coletados de todas as instituições de ensino, utilizando os valores pagos em R\$ milhões nominais e considerando como critério de unidade física o número de matrículas em cada ano, obtiveram-se os resultados seguintes:

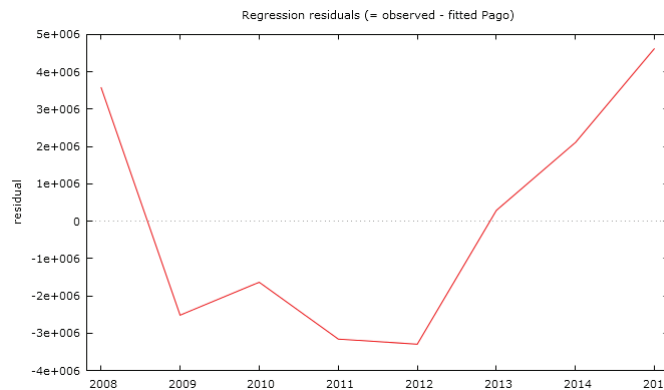
$$\text{Valor Pago} = -1,09091e+07 + 40,9832 \text{ Matrícula_Total} \quad R^2 = 0,7937$$

$$0,2077 \quad 0,0030 \quad F_c = 23,0877$$

Os valores abaixo de cada variável correspondem ao p-valor de cada variável. Considerando a totalidade das universidades federais da pesquisa no período de 2008 a 2015, o resultado evidencia que cada aluno adicional custou para o orçamento público no Brasil R\$41 mil reais. É relevante notar que o coeficiente angular é positivo, o que corresponde a uma relação direta entre a variável independente e a dependente. O R quadrado é de 0,79 e o F_c indica que a regressão ajuda a explicar o comportamento da variável dependente. O resultado do modelo indica um valor de constante negativo e pouco expressivo (p-valor igual a 0,2077).

A estatística Durbin-Watson, que mostra se os erros são aleatórios, foi calculada e apresentou um resultado de 0,92. Isto pode ser um sintoma de que os resíduos não são aleatórios. Com efeito, o Gráfico 2 mostra o resíduo que corresponde à diferença entre o valor previsto pelo modelo e aos valores reais. Nos cinco primeiros anos, o modelo econométrico subestima o valor; nos dois últimos anos e no primeiro, o valor estimado é inferior ao realizado. O comportamento dos resíduos talvez possa ser explicado por três fatores. Primeiro, o fato de que os investimentos maciços do REUNI ocorreram nos primeiros anos; nos últimos anos pode ter ocorrido uma economia de escala e de escopo, não obtida num primeiro momento. Uma segunda possibilidade é o efeito inflacionário do período, que pode ter provocado esse efeito. Finalmente, não é demais lembrar que o programa se encerrou no final de 2012, quando o volume de recursos recebidos pelas IFES recuou, inclusive em razão dos problemas econômicos enfrentados pelo governo de Dilma Rousseff.

Gráfico 2. Resíduo da Regressão, no período de 2008 a 2015



Em razão do número ainda reduzido de informações, não é possível afirmar com segurança sobre a existência de uma economia de escala ou de escopo. Da mesma forma, não se pode atribuir de maneira incisiva o efeito da crise econômica recente. Mas o efeito inflacionário pode ser verificado usando dados reais em lugar de valores nominais, como será feito mais adiante.

Antes disso, também é possível verificar se a retirada da constante do modelo poderia resolver o problema dos resíduos. Recalculando a equação sem a constante tem-se:

$$\text{Valor Pago} = 29,087 \text{ Matrícula Total} \quad R^2 = 0,9838$$

$$0,0001 \quad F_c = 425,3675$$

Por este modelo, o valor pago adicionalmente no período por matrícula foi de R\$29 mil. O resultado possui um R2 mais elevado, um p-valor indicando que a regressão ajuda a explicar o comportamento dos pagamentos realizados. Os resíduos possuem um comportamento melhor do que o modelo anterior.

No período delimitado da pesquisa, a inflação foi superior a 100%. De tal modo, deve-se considerar o efeito da inflação em razão de sua representatividade no tempo. Para isto, as despesas pagas foram corrigidas monetariamente pelo índice IPCA do IBGE a preços de dezembro de 2015. O resultado da regressão atualizada com a correção monetária pode ser apresentado a seguir:

$$\text{Valor Pago Corrigido} = 9.95E+06 + 25,774 \text{ Matrícula Total} \quad R^2 = 0,8231$$

$$0,0653 \quad 0,0019 \quad F_c = 27,9121$$

Os dados apresentados mostram a relação entre o valor pago corrigido e o número total de alunos matriculados. Há uma melhora na constante do modelo, mas o p-valor continua acima de 5%, o critério de decisão, o que sugere que a retirada deste coeficiente pode melhorar o modelo. Trabalhando somente com o coeficiente angular, tem-se o seguinte resultado:

$$\begin{aligned} \text{Valor Pago Corrigido} &= 36,628 \text{ Matrícula Total} & R^2 &= 0,9953 \\ &0,0000 & F_c &= 1488,55 \end{aligned}$$

O último modelo foi aquele que apresentou o melhor resultado, usando o R^2 e o F_c como parâmetros. Pelo valor do coeficiente angular, cada matrícula nova corresponde a um adicional em termos orçamentários de 36,6 mil reais.

O apêndice apresenta os resultados das regressões entre os valores pagos e matrículas nas IFES, no período de 2008 a 2015. O primeiro valor corresponde ao coeficiente angular, em termos nominais, e o segundo, corrigido pela inflação. Os resultados da tabela demonstraram que os maiores gastos adicionais por aluno matriculado ocorreram nas instituições federais de ensino superior que se situam em grandes capitais, como por exemplo, o Rio de Janeiro e o Distrito Federal. Esse resultado é semelhante em algumas universidades que têm foco na área de saúde, tais como a Universidade Federal de São Paulo, Universidade Federal do Triângulo Mineiro e a Universidade Federal de Porto Alegre.

Discussão Adicional

Uma questão relevante é saber se os valores desembolsados pelo REUNI foram elevados ou não. Obviamente esta é uma questão difícil de ser respondida e os dados apresentados nesta pesquisa podem representar uma discussão inicial sobre este assunto. Quando se compara o valor pago por matrícula no período analisado tem-se uma evolução de 21,3% em termos nominais e -22% em termos reais. Isto significa dizer que as vagas criadas desde o início deste programa apresentaram um gasto unitário menor do que aquele existente no período inicial, o que corresponde a um fator positivo para o programa. Com efeito, enquanto o valor pago corrigido cresceu 35%, o número de matrículas apresentou um crescimento de 73%. Parte desta evolução foi conquistada com o aumento na relação aluno/professor e aluno/funcionário técnico, de 13% e 4%. Entretanto, a meta definida na relação aluno por docente (18/1) não foi alcançada, tendo apresentado, em média, a relação de 11,6/1 no período analisado. Mais ainda, a evolução do quadro de pessoal ocorreu de forma mais intensa entre os funcionários técnicos-administrativos, a priori a área meio, que entre os docentes.

O resultado positivo em termos de desembolso deve ser tomado com cautela. Quando se analisa somente o período compreendido pelo programa, o crescimento do desembolso por matrícula foi positivo. Isso significa

dizer que no período de 2008 a 2012 o acréscimo de um aluno adicional apresentou um gasto superior às vagas já existentes antes do REUNI. A partir de 2013, as IFES começaram a sofrer cortes orçamentários, o que permitiu a eficiência constatada nos modelos econométricos.

Essa análise torna-se ainda mais pessimista quando se leva em consideração que, em muitos casos, já existiam instalações prontas e disponíveis para a expansão do número de matrículas e parte da expansão ocorreu com a estrutura existente anterior ao programa. Ou seja, a economia de escala e de escopo não foi levada em consideração na análise. Diante do exposto, tudo leva a crer que o gasto por matrícula adicional do programa foi elevado, quando se compara com os valores existentes e com a possibilidade de aproveitar melhor a economia de escala e de escopo. Por outro lado, não se considerou o potencial efeito do crescimento dos gastos em educação via a denominada doença do custo, conforme exposto no item dois deste artigo.

5. Considerações finais

Este trabalho desenvolveu-se na perspectiva de evidenciar os gastos das IFES por aluno adicional matriculado após a sua entrada no Programa REUNI. Buscou-se destacar a despesa orçamentária paga pelas IFES, no período de 2008 a 2015, confrontando-as com o número de candidatos inscritos, alunos matriculados (presencial e a distância), total de docentes com doutorado e em regime integral, funcionários e cursos. Objetivou-se também analisar o comportamento dos gastos após a implantação do programa nas IFES e fazer uma exposição das relações estatísticas entre as principais variáveis estudadas.

Constatarem-se na revisão da literatura as limitações sobre o tema da pesquisa, por ser um assunto contemporâneo. Além disso, o referencial teórico demonstrou as razões do crescimento do gasto público e explicitou à luz da Teoria de Baumol a contradição condicionada ao aporte financeiro das IFES com o incentivo à melhoria da produtividade do programa REUNI.

Percebeu-se que o objetivo estabelecido nas Diretrizes Gerais do REUNI, de alcançar um melhor aproveitamento da estrutura física e de recursos humanos existentes nas IFES, pode ser comprovado ao ponderar o comportamento do quantitativo de alunos matriculados anualmente depois da implantação do REUNI. Mas tudo leva a crer que esse ganho foi alcançado somente após o encerramento do programa.

Sobre as limitações deste estudo, há que se considerar que na análise sobre o orçamento pago pelas IFES não foram deduzidos os gastos com inativos e pensionistas dos valores da despesa total. A retirada desses gastos pode contribuir para obter resultados mais precisos. Também, não foram deduzidos da despesa total os elementos de investimentos das universidades federais, que compreendem principalmente despesas com obras e instalações, equipamentos e materiais permanentes. Mais importante é que a grande maioria dos gastos está relacionada com a despesa de pessoal. Este trabalho não fez nenhuma análise específica sobre a evolução deste componente ao longo do tempo. Em função disso, sugere-se como trabalhos futuros avaliar a evolução deste gasto.

Referências bibliográficas

AMARAL, Nelson Cardoso. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência. *Avaliação*, v. 9, n. 2, p. 115-26, 2004.

ANDIFES, Conselho Pleno. Nota à sociedade. Brasília, ago. 2017. Disponível em: <<http://www.andifes.org.br/52515-2/>>. Acesso em: 2 set. 2017.

BAUMOL, William J. Macroeconomics of unbalanced growth: the anatomy of urban crisis. *The American economic review*, v. 57, n. 3, p. 415-426, 1967.

BORGES, Maria Célia; FERNANDES AQUINO, Orlando. Educação superior no Brasil e as políticas de expansão de vagas do Reuni: avanços e controvérsias. *Educação: teoria e prática*, v. 22, n. 39, p. 117-138, 2012.

BRASIL. Decreto nº 6.096, de 24 de abril de 2007. Institui o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais - REUNI. *Diário Oficial da União* 2007; 24 abr.

BRASIL. Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995. Altera as Diretrizes e Bases da Educação Nacional prevista nos dispositivos da Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961, e dá outras providências. *Diário Oficial da União* 1995; 24 de nov.

BRASIL. Lei nº 10.172, de 9 de janeiro de 2001. Aprova o Plano Nacional de Educação e dá outras providências. *Diário Oficial da União* 2001; 9 jan.

BRASIL. Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004. Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências. *Diário Oficial da União* 2004; 14 abr.

CÂNDIDO JÚNIOR, José Oswaldo. Os gastos públicos no Brasil são produtivos?. *Planejamento e políticas públicas*, v. 23, p. 233-260, 2001.

CHAVES, Vera Lúcia Jacob; MENDES, Odete da Cruz. Reuni, o contrato de gestão na reforma da educação superior pública. CHAVES, Vera Lúcia Jacob, CABRAL NETO, Antonio e NASCIMENTO Ilma Vieira (orgs). *Políticas para a educação Superior no Brasil velhos temas e novos desafios*. São Paulo, Xamã, 2009.

DUARTE ARAÚJO CASTRO, Alda Maria; LACERDA DE ALENCAR PEREIRA, Raphael. Contratualização no ensino superior: um estudo à luz da nova gestão pública. *Acta Scientiarum. Education*, v. 36, n. 2, 2014.

DUARTE DE ARAÚJO, Maria Arlete; PINHEIRO, Helano Diógenes. Reforma gerencial do Estado e rebatimentos no sistema educacional: um exame do REUNI. *Ensaio: avaliação e políticas públicas em educação*, v. 18, n. 69, 2010.

FEDERAL, Governo. Diretrizes Gerais do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das

Universidades Federais–REUNI. 2007. Brasília, ago. 2007. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/diretrizesreuni.pdf>> . Acesso em: 20 set. 2016.

FIANI, Ronaldo. Há uma “doença de custos” nas atividades culturais. Site Carbono, n. 4, 2013. Disponível em: <<http://revistacarbono.com/artigos/04-doenca-de-custos-ronaldo-fiani/>> . Acesso em: 6 set. 2017.

FREITAS, Aparecida do Rocio. Reações da universidade pública a reforma administrativa do Estado. 2005. 118 p. Tese (Doutorado em Sociologia) - Faculdade de Ciências e Letras de Araraquara, Universidade Estadual Paulista, São Paulo, 2005.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 8 ed. São Paulo, Atlas, 1998.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. Finanças públicas: teoria e prática no Brasil. Elsevier Brasil, 2008.

GONÇALVES, Elizânia de Araújo. Gastos públicos com a educação superior: Evolução dos Gastos Federais com a Universidade de Brasília entre 2003 e 2010. 2013. 66 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

HEILBRUN, James. 11 Baumol's cost disease. A handbook of cultural economics, p. 91, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo, Atlas, 2000.

LUCHMANN, Julio Cesar. Ensino superior no Brasil (1994 - 2006): políticas de acesso e permanência. 2007. 77 p. Dissertação (Mestrado em Educação) – Centro de Teologia e Ciências Humanas, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007.

MACHADO, Andréia Maria de Oliveira et al. Impactos financeiros do projeto Reestruturação e Expansão das Universidades Federais – REUNI, no Campus II da UFPB: Um estudo sobre a graduação. In: XIII Colóquio Internacional de Gestão Universitária – CIGU, 27-29 de nov, 2013, Cidade de Buenos Aires, Argentina. Anais. Cidade de Buenos Aires: CIGU, 2013.

MACIEL, Pedro Jucá. Finanças públicas no Brasil: uma abordagem orientada para políticas públicas. Revista de Administração Pública, v. 47, n. 5, p. 1213-1242, 2013.

MANCEBO, DEISE; VALE, ANDRÉA ARAUJO DO; MARTINS, TÂNIA BARBOSA. Políticas de expansão da educação superior no Brasil 1995-2010. Revista brasileira de educação, v. 20, n. 60, p. 31-50, 2015.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9 ed. São Paulo, Atlas, 2003.

MORGAN, Beatriz Fátima. A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília. 2004. 161 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2004.

PEREIRA, Jéssica R. de S. et al. O REUNI na Universidade Federal de Santa Catarina: Análise a partir do PDI e dos relatórios de gestão. In: XV Colóquio Internacional de Gestão Universitária – CIGU, 2 – 4 de dez, 2015, Cidade de Mar Del Plata, Argentina Anais. Cidade de Mar Del Plata: CIGU, 2015.

REZENDE, F. Finanças Públicas. 2 ed. São Paulo, Atlas, 2006.

RODRIGUES, Rodrigo Vilela; TEIXEIRA, Eryl Cardoso. Gasto público e crescimento econômico no Brasil: uma análise comparativa dos gastos das esferas de governo. Revista Brasileira de Economia, v. 64, n. 4, p. 423-438, 2010.

SANTOS, Tiago Mota dos. Qualidade do gasto no setor público: um estudo na Fundação Universidade de Brasília. 2015. 94 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia De Souza. Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. Revista de Administração Pública, v. 38, n. 2, p. 243-260, 2004.

SILVA, Romildo Araújo da. Evolução e Dinâmica dos Gastos do Governo Federal Brasileiro no Período 1995-2005. 2007. 93 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2007.

SIQUEIRA, Juliana Soares. Eficiência das universidades públicas federais brasileiras: Um estudo com foco no projeto REUNI. 2015. 93 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2015.

SOARES, T. COELHO et al. REUNI e as fontes de financiamento das Universidades Federais Brasileiras. IN: IX Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul – CIGU, 25 a 27 nov, 2009. Cidade de Florianópolis, Brasil. Anais. Cidade de Florianópolis: CIGU, 2009.

TEIXEIRA, Marta Emília. O impacto do REUNI sobre a gestão administrativa e financeira da Universidade de Brasília. 2013. 81 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

APÊNDICE

São apresentados a seguir o valor do coeficiente angular das regressões. O primeiro valor corresponde ao montante nominal; o segundo, ao valor corrigido pela inflação, conforme explicitado na metodologia do trabalho. As universidades estão nominadas de forma concisa, para facilitar a busca. Todos os valores obtidos possuem um p-valor significativo.

ABC = 19150 e 22829; Acre = 16873 e 21820; Alagoas = 18886 e 23601; Alfenas = 23042 e 28167; Amapá = 10209 e 12502; Amazonas = 14798 e 18454; Bahia = 30872 e 39000; Brasília = 45189 e 56887; Campina Grande = 26684 e 33485; Ceará = 38054 e 49148; Espírito Santo = 26865 e 33963; Estado do Rio de Janeiro = 31212 e 39401; Goiás = 36333 e 45698; Grande Dourados = 19193 e 23609; Itajubá = 27167 e 33172; Juiz de Fora = 34455 e 42841; Lavras = 30200 e 37144; Maranhão = 20029 e 24824; Mato Grosso = 28665 e 36179; Mato Grosso do Sul = 27099 e 34267; Minas Gerais = 42012 e 53340; Ouro Preto = 26870 e 33442; Pará = 18803 e 24463; Paraíba = 36498 e 46206; Paraná = 36634 e 46527; Pelotas = 31485 e 39779; Pernambuco = 30586 e 38717; Piauí = 19246 e 24380; Porto Alegre = 41583 e 51097; Recôncavo da Bahia = 18873 e 22764; Rio de Janeiro = 55770 e 71030; Rio Grande = 42139 e 55807; Rio Grande do Norte = 37883 e 47970; Rio Grande do Sul = 44129 e 56172; Rondônia = 17305 e 21678; Roraima = 19375 e 24224; Santa Catarina = 37273 e 47138; Santa Maria = 41105 e 51852; São Carlos = 35557 e 44464; São João del Rei = 17273 e 21034; São Paulo = 81889 e 102113; Sergipe = 16310 e 20327; Tocantins = 12151 e 14873; Triângulo Mineiro = 40398 e 48717; Uberlândia = 32177 e 40513; Unipampa = 19947 e 23296; Vale do Jequitinhonha = 19441 e 23564; Vale do São Francisco = 19509 e 23886; e Viçosa = 43394 e 54783.

Decisões judiciais e representações orçamentárias: o caso das terceirizações

Judicial review and budgetary representations: the case of outsourcing

Cyro Rodrigues de Oliveira Dornelas*
João Henrique Pederiva**

Resumo

A pesquisa aborda a participação do Poder Judiciário no orçamento público, mediante decisões que têm o potencial de impactar financeiramente os entes públicos nacionais. O Recurso Extraordinário nº 760.931, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no primeiro trimestre de 2017, é paradigmático para a solução de milhares de outros processos semelhantes e a análise do papel conferido pela Corte aos argumentos orçamentários. O exame desse julgamento objetiva: (i) identificar se há argumentos orçamentários que justificam decisões judiciais e, (ii) caso existam, quais são os argumentos orçamentários validados pela narrativa judicial, bem como (iii) analisar qualitativamente tais argumentos no processo selecionado. Os resultados obtidos indicam a existência de argumentos direta e indiretamente relacionados ao orçamento público e a relevância e a pertinência de tais argumentos para o deslinde da matéria. O trabalho também constata a existência de considerável número de julgadores do STF que desconsideraram a questão orçamentária na análise, bem como a possibilidade de futuras pesquisas ampliarem e aprofundarem a análise desse campo de estudos.

Palavras-chave: Orçamento público. Planejamento. Ecosistema orçamentário. Representações orçamentárias. Poder Judiciário.

Abstract

The research addresses the participation of the Judiciary in the public budget, through decisions that have the potential to impact financially the national public entities. Extraordinary Appeal No. 760.931, judged by the Federal Supreme Court (STF) in the first quarter of 2017, is paradigmatic for the solution of thousands of other similar cases and the role of budgetary arguments in that Court. The examination of this judgment aims: (i) to identify if there are budgetary arguments which justify judicial decision, (ii) if there are, what are the budgetary arguments validated by the judicial narrative of the selected process, and (iii) to provide qualitative analysis of such arguments in the selected process. The results indicate the existence of arguments directly and indirectly related to the public budget and the relevance and pertinence of such arguments for the delineation of the matter. The study also notes the existence of a considerable number of STF judges who disregarded the budgetary question in the case, as well as the possibility of future researches expanding and deepening the analysis of this field of studies.

Keywords: Public budget. Planning. Budgetary ecosystem. Budgetary representations. Judiciary.

* Bacharel em Ciências Econômicas (PUC-GO, 2011), Especialista em Orçamento Público (ILB, 2017). Auditor Federal de Finanças e Controle do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, desde 2012. O autor agradece o apoio institucional do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União para a execução do presente trabalho, fruto de edição da Pós-Graduação em Orçamento Público, realizada no Instituto Legislativo Brasileiro em parceria entre o referido Ministério e os seguintes órgãos: Senado Federal, Tribunal de Contas da União, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e Câmara Legislativa do Distrito Federal.

** Doutor em Américas Comparadas (Ceppac/UnB, 2012), Mestre e Especialista em Ciências Contábeis (UnB - 2004 e 1998), Graduado em Direito (Ceub - 2001) e Ciências Contábeis (Ufrgs - 1986). Contador (CRCRS 37282/O-9, transferido para o DF) e Advogado (OABDF 17360). Consultor de Orçamentos do Senado Federal, desde 1997.

I. Introdução

A Administração Pública tem a desafiadora missão de atuar e promover políticas que ensejam controvérsias entre diversos agentes. A intervenção estatal nos muitos espectros da coletividade acaba por provocar a dinamização, e não poucas vezes, o confronto de interesses, ideológicos, sociais, econômicos ou jurídicos, entre outros.

Segundo a Constituição (art. 5º, inciso XXXV), “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. O Estado brasileiro está no raio de atuação do Judiciário, sendo possível que seja condenado a alocar importantes recursos para o cumprimento de sentenças judiciais – com a posterior alteração não só do planejamento original como também da função alocativa da peça orçamentária. Viável assim indagar como o Poder Judiciário brasileiro considera o orçamento público nos processos com potenciais efeitos orçamentários desfavoráveis aos cofres públicos.

Nesse contexto está o relacionamento entre a Administração Pública e a empresa prestadora de serviços terceirizados, com reflexos e efeitos sobre outros sujeitos de direito. Como se verá no decorrer do artigo, o quadro histórico recente demonstra que, em diversas ocasiões e por razões várias, trabalhadores das empresas de terceirização têm seus salários atrasados, essas empregadoras são abruptamente fechadas e verbas trabalhistas e previdenciárias devidas não são adimplidas. Não poucos são aqueles trabalhadores que, outrora terceirizados e com exercício em entes públicos, terminam por procurar socorro nos tribunais, para a satisfação de direitos.

A análise de processos constituintes de obrigações com efeito patrimonial diminutivo da Fazenda Pública, nas esferas judiciais e administrativas dos entes públicos, pode contribuir para o aperfeiçoamento do arcabouço institucional-orçamentário nacional e a diminuição da litigiosidade. O conhecimento quantitativo e qualitativo

do devido processo orçamentário e seus princípios possui nuances ínsitas ao caráter representativo de uma sociedade democrática, na qual são postos em alto relevo questões como inclusão, garantia do núcleo jurídico mínimo, descentralização e participação popular (Pires, 2000, p. 5).

Por todo o acima exposto, o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário nº 760.931 configura um contexto oportuno e ao mesmo tempo atual para a análise da matéria orçamentária no setor público brasileiro, considerando a perspectiva do Poder Judiciário. A partir do julgamento desse processo, em 26 de abril de 2017, foi fixada a seguinte tese de repercussão geral, notadamente detentora de potencial impacto nas finanças públicas brasileiras (grifamos):

O inadimplemento dos encargos trabalhistas dos empregados do contratado não transfere automaticamente ao Poder Público contratante a responsabilidade pelo seu pagamento, seja em caráter solidário ou subsidiário, nos termos do art. 71, § 1º, da Lei nº 8.666/93.

Que argumentos orçamentários impactaram essa decisão? Tal questionamento, objeto do presente artigo, pode ser objeto de análise sob o prisma da eficiência, princípio constitucional cuja observância deve ocorrer tanto no “modo de atuação do agente público” quanto no “modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública” (Di Pietro, 2013, p. 84). Razoável é esperar do Estado uma atuação racional, que produza resultados positivos para a sociedade.

Ademais, o princípio do planejamento público, previsto no artigo 174 da Constituição, é ínsito à racionalidade administrativa da gestão pública. Para além de sua influência direta, nas leis orçamentárias, esse princípio deve ser observado, a partir de determinação da Carta Política de 1988, na atuação de quaisquer Poderes e agentes públicos. Seu cumprimento, conseqüentemente, pode contribuir para a formação de um “modelo colaborativo de planejamento público” (Rebouças, 2014, p. 35), que integre como sujeitos, em lugar de objetos, tanto os agentes públicos de todos os Poderes (com destaque para o Judiciário) quanto seus representados ou jurisdicionados.

2. Contextualização

Desde os anos 1960 o Brasil já contava com disposição normativa sobre o tema das terceirizações. Segundo o artigo 10, §7º, do Decreto-Lei nº 200/1.967 (grifamos):

Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos de execução.

A Constituição Federal de 1988, reforçando o que fora previsto acima, dispôs no inciso XXI de seu artigo 37 (grifamos):

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

A partir da diretriz constitucional acima, regulamentou o assunto a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, a qual “institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências”. Observa-se em seu artigo 71, alterado pela Lei nº 9.032, de 1995 (grifamos):

Art. 71. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato.

§ 1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis.

§ 2º A Administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Ocorre que, diante de reveses na execução contratual acima prevista, aos quais se faz referência adiante, o Poder Judiciário foi instado a se manifestar – e o fez – na seguinte direção: não sendo possível ou viável a obtenção de recursos financeiros das empresas de terceirização de mão-de-obra, os entes públicos passaram a ser responsabilizados (condenados) de forma subsidiária. E isso mesmo havendo o direto e cristalino comando legal supracitado, que exclui a Administração Pública da responsabilidade pelos encargos “trabalhistas, fiscais e comerciais”.

O Tribunal Superior do Trabalho (TST), questionado pela União e pelos demais entes públicos (notadamente os Estados e Municípios), quanto a decisões de instâncias inferiores que lhes eram desfavoráveis, editou a Súmula nº 331, de 17 de dezembro de 1993. Essa, todavia, continuava a viabilizar a condenação da Fazenda Pública, ainda que sem a culpa desta, em permanente divergência literal com a Lei de Licitações e Contratos.

Demandado a pronunciar-se sobre o tema, o STF, na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 16-DF, declarou a constitucionalidade do artigo 71, § 1º. Nessa decisão, todavia, não foi explicitamente afastada a possibilidade de a justiça trabalhista avaliar, conforme o caso concreto, se a inadimplência do contratado havia

sido causada por falha ou falta de fiscalização pelo órgão público contratante. Em outras palavras, a Fazenda Pública poderia continuar a ser condenada ao dispêndio de recursos não previstos no contrato originário, caso comprovada sua culpa mediante demonstração do nexo causal entre a ação ou omissão e o dano incorrido.

Tal entendimento, segundo o ensino de Donato (2012, p. 51), respaldou tese segundo a qual a Administração não deve ser responsabilizada “sob uma perspectiva contratual”, isto é, relacionada ao descumprimento de uma obrigação contratual, pautada no dever de resultado. Nessa direção, a Fazenda Pública deve ser responsabilizada “exclusivamente à luz da responsabilidade civil aquiliana”, ou extracontratual. Registra-se tal entendimento, em apertada síntese:

7. O estudo da responsabilidade da Administração pelo inadimplemento de verbas trabalhistas perante os empregados da empresa prestadora de serviços deve ser realizado exclusivamente à luz da responsabilidade civil aquiliana, e não sob uma perspectiva contratual. Contudo, o mero fato de a Administração não ter vínculo contratual com os empregados da terceirizada não é suficiente para se concluir que inexistente qualquer responsabilidade do Poder Público para com estes trabalhadores.

(...)

10. Merece ser prestigiado o entendimento que hoje se mostra pacífico tanto no Supremo Tribunal Federal quanto no Tribunal Superior do Trabalho, pelo qual a responsabilidade da Administração, no caso de terceirização, é subjetiva. Portanto, a mera situação de inadimplência não se mostra suficiente para a configuração da responsabilidade estatal, sendo imprescindível, isso sim, a demonstração de culpa por parte da Administração na fiscalização da empresa prestadora do serviço.

Dessa forma, a Súmula nº 331 do TST foi atualizada em 2011, ficando com a seguinte redação (grifamos):

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE.

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

*V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta **respondem subsidiariamente**, nas mesmas condições do item IV, **caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações** da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, **especialmente na fiscalização** do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.*

*VI – A **responsabilidade subsidiária** do tomador de serviços **abrange todas as verbas** decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.*

Teve-se assim que, em uma pretendida adaptação à súmula à ADC n.º 16 do STF, o TST explicitou e alargou a abrangência da responsabilidade para “todas as verbas”. Ou seja, havendo conduta culposa, o Estado passaria a responder pela completude de uma responsabilidade que o legislador intentava originariamente afastar. Constatado que o resultado da ADC n.º 16 não alterou significativamente a possibilidade jurídica de condenação da Fazenda Pública, a União recorreu novamente ao STF. A mais alta Corte decidiu inicialmente pela configuração do caso como de repercussão geral – a decisão final passaria a ser parâmetro para processos semelhantes. Deliberou finalmente o Supremo que o disposto na ADC n.º 16 prevalece, restando vedada a responsabilização automática da Administração Pública. A seguinte tese de repercussão geral foi estabelecida:

O inadimplemento dos encargos trabalhistas dos empregados do contratado não transfere automaticamente ao Poder Público contratante a responsabilidade pelo seu pagamento, seja em caráter solidário ou subsidiário, nos termos do art. 71, § 1º, da Lei nº 8.666/93.

Com respeito aos valores envolvidos no tema, resposta a pedido de acesso à informação¹ demonstrou que, no ano de 2015, a União desembolsou, apenas com decisões judiciais relacionadas a contratos decorrentes de terceirização de serviços de mão-de-obra, mais de R\$1 bilhão de reais. Em 2016 foram destinados para a mesma finalidade quase R\$724 milhões. Os termos da resposta estatal evidenciaram que os dados orçamentários pertinentes às terceirizações não são consolidados ou compartilhados entre os órgãos da União.

¹ Processo n.º 00700000090201706, protocolado no Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (<https://esic.cgu.gov.br>) em 27/01/2017 e respondido em 02/03/2017. Segue o teor completo da resposta apresentada (grifos acrescidos): “Prezado(a) Senhor(a), A Advocacia-Geral da União (AGU) agradece o envio da sua mensagem. Em resposta a sua solicitação à Procuradoria-Geral da União, nos informou o seguinte: ‘Os últimos dois anos demonstram valores requeridos a título de responsabilidade subsidiária da União nos seguintes montantes: 1) R\$ 723.578.792,57, para o ano de 2016 2) R\$ 1.012.020.000,00, para o ano de 2015. Para uma pesquisa referente aos outros anos, precisaríamos fazer novas pesquisas, considerando que não possuímos os dados consolidados. Da mesma forma, importa referir que os valores acima referidos correspondem a toda a Administração Pública Federal, não representando exclusivamente ações propostas em face de órgãos do Poder Executivo enquanto tomadores de serviços.’ Sendo o que havia para o momento, colocamo-nos ao seu dispor. Atenciosamente, Serviço de Informações ao Cidadão Advocacia-Geral da União.”

Em outro pedido de acesso à informação², o órgão central responsável pela política de contratação do Poder Executivo Federal afirmou não ter informações sobre os impactos orçamentários das decisões judiciais dos contratos cuja normatização (infralegal ou mediante projetos de lei) é de sua competência.

Tais valores exigem reprogramação orçamentária de gastos originariamente previstos para outras áreas da sociedade, na forma de menos impostos ou utilidades públicas em saúde, educação, infraestrutura, etc.

Além disso, norma federal recém sancionada (Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017) revela uma tendência de se fortalecer o instituto jurídico da terceirização, estimulando a multiplicação dos vínculos indiretos entre as empresas e a mão-de-obra via interposição de empresa especializada no fornecimento dos respectivos serviços. Vislumbra-se a possibilidade de o poder público de todas as esferas, incluindo as administrações indiretas, em algum momento futuro e sob o pretexto da economia de recursos públicos, alargar o rol de atividades passíveis de terceirização.

O presente artigo examina como processos judiciais que versam sobre recursos públicos aplicam ou se relacionam com conceitos orçamentários. Em específico, delimitou-se como escopo de análise o Recurso Extraordinário nº 760.931 do STF. Daí a questão da presente pesquisa, já adiantada no tópico precedente: que argumentos orçamentários impactaram a decisão do citado Recurso Extraordinário?

O resultado de tal julgamento realizado pela Suprema Corte nacional, por conter potencial impacto sobre a realidade orçamentário-financeira da Administração Pública, implica conferir alguma medida de importância à disponibilização de dados fiscais e administrativos claros e transparentes, bem como publicidade e divulgação das respectivas análises. Dessa maneira, destaca-se o potencial levantamento de relevantes informações sobre o poder público com a replicação da metodologia do presente estudo, uma vez que a mesma pergunta pode ser adaptada para outros temas objetos de controvérsias administrativas ou judiciais formadores de montantes financeiros desfavoráveis aos entes públicos. Condenações judiciais e administrativas constituem obrigações que podem ser consideradas rubricas “pré-orçamentárias”: havendo exigibilidade contra o erário, deverão ser incluídas no local apropriado da Lei Orçamentária Anual.

Além da introdução e da presente contextualização, a revisão bibliográfica, na próxima seção, apresenta fundamentos doutrinários do princípio constitucional do planejamento público, bem como teoria relacionada às representações e aos ecossistemas orçamentários. Ato seguinte, são detalhadas e discutidas a metodologia e suas limitações, além das expectativas quanto aos resultados, para então ser efetuada a análise dos dados. Na quinta seção são descritas as manifestações das partes processuais e dos Ministros do STF, enquanto na sexta seção constam a análise dos resultados obtidos em confronto com as hipóteses iniciais. Finalmente, a

2 Processo nº 03950003355201685, protocolado no Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (<https://esic.cgu.gov.br>) em 29/12/2016 e respondido em 23/01/2017. Segue parte final da resposta apresentada pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (grifos acrescidos): “No que tange às decisões judiciais trabalhistas decorrentes de contratos, independente da forma de execução judicial (precatório, requisição de pequeno valor ...), esclarece-se que não se encontra no rol de alçada desta Pasta. Assim, sugere-se a pesquisa na instância judiciária própria” (sic).

conclusão trata dos principais pontos desenvolvidos pelo trabalho e aponta perspectivas para futuros desdobramentos da pesquisa.

3. Aspectos teóricos

Apresenta-se adiante, a partir do princípio do Planejamento Público, a teoria relacionada aos ecossistemas orçamentários e às representações orçamentárias. Em seguida, delimitam-se o objeto da análise proposta e a metodologia utilizada.

3.1. O princípio constitucional do Planejamento Público

Tal qual registrado na Introdução, o princípio do Planejamento Público é correlato ao princípio da racionalidade e está previsto no artigo 174 da Constituição. Esse princípio constitucional contém determinação para todos os Poderes e agentes públicos. O ensino de Rebouças (2014) foi selecionado como parâmetro bibliográfico, na medida em que analisa a possibilidade de outro Poder da República, além do Poder Executivo, influenciar a alocação orçamentária. A tese daquele autor ocorre no contexto da “constitucionalidade da impositividade das emendas parlamentares ao orçamento” (p. 9) e analisa a (grifamos):

(...) discussão sobre o papel do Legislativo no processo de planejamento e orçamento públicos, sob a perspectiva de que a impositividade das emendas parlamentares ou a sua equiparação às prioridades da Administração, implicaria quebra da harmonia entre os poderes.

A conclusão daquele autor aponta para a possibilidade de se “alterar a própria conformação das políticas públicas que serão executadas pelo Governo, e que dependem da execução das despesas fixadas nos orçamentos” (p. 9).

A situação pode ser tida como análoga àquela protagonizada pelo Poder Judiciário na emissão de decisões judiciais que impactam o orçamento público. Ao deliberar pela responsabilidade de a Administração Pública satisfazer direitos reclamados por terceiros, como é o caso da tese de repercussão geral julgada no RE 760.931, a Justiça brasileira, em uma análise preliminar, poderia receber críticas no sentido de que está a prejudicar o equilíbrio institucional público (em linha ao disposto pela teoria da separação entre os Poderes) e a função alocativa do orçamento alinhada ao já mencionado princípio do planejamento.

Entretanto, e sem desconsiderar as ponderações preliminares acima, a teoria da separação dos poderes tem sua origem relacionada a contexto verificado em séculos passados e que já não se verifica atualmente, como se passa a relatar.

A lição de Montesquieu sobre uma rígida segregação dos papéis estatais, desenvolvida antes mesmo da Revolução Francesa, prestigiou, face um Estado que até então não se submetia a controle externo Legislativo (muito menos ao controle popular) nem reconhecia as liberdades individuais (Rebouças, 2014, p. 52). Dito

isso, o princípio do planejamento público é mandamento a ser observado por toda a máquina pública e seus representantes, e não apenas pelo Poder Executivo. O exercício do poder estatal, feito em nome do público, abrange toda a ação coletiva pública, visando aos objetivos fundamentais do Estado brasileiro constitucionalmente estatuídos. Essa ação tanto pode ser iniciada por um dos tradicionais três Poderes, quanto provocada pelos cidadãos e outras instituições de controle, como o Ministério Público e o Tribunal de Contas.

Assim como as emendas orçamentárias, a condenação judicial de entes públicos com impacto orçamentário e materializada pelos institutos do Precatório e da Requisição de Pequeno Valor (há ainda a denominada “judicialização das políticas públicas”, tema que extrapola o escopo desta pesquisa), também se demonstra “legítima e prevista em sede constitucional” (Rebouças, 2014, p. 23), não sendo igualmente possível “subtrair o papel” do Judiciário. Daí dizer que a visão tradicional do planejamento que “produz compreensões prévias que influenciam a doutrina e a aplicação do direito”, privilegiando o “caráter centralizador e autoritário” do Poder Executivo (Rebouças, 2014, p. 65), não merece guarida pelo atual sistema jurídico-constitucional. O que se impõem são as necessárias comunicação e planejamento entre as instituições públicas. Em outras palavras, harmonia. Conclui o professor (grifamos):

É de se ver, por oportuno, que o Judiciário, ao decidir sobre a alocação de recursos orçamentários para garantir direitos sociais, por exemplo, acaba alterando a programação de despesas traçadas pelo planejamento público. Equivale, portanto, a uma impositividade (pela via da sentença) à execução de determinado dispêndio.

(...)

Assim, não há como negar que a generalização de decisões judiciais que alterem a destinação das despesas orçamentárias aprovadas pelo Legislativo é um fator de mudança dos parâmetros iniciais do planejamento, o que exige, ainda mais, o diálogo institucional entre os Poderes, que isso implique a utilização de argumentos de política pelo Judiciário. (Rebouças, 2014, p. 80)

A partir do acima exposto, observa-se o caráter indispensável do diálogo orçamentário-institucional entre os múltiplos atores de um Estado Democrático de Direito. Interação esta que também inclui agentes não-estatais e que é correlata ao tema dos ecossistemas orçamentários.

3.2. Ecossistemas Orçamentários

A expressão “ecossistema” faz remissão à Biologia e por isso, em uma primeira análise, poderia causar estranhamento quanto à sua utilização pela análise orçamentária.

Tal, todavia, não é o entendimento de Giacomoni (itálico no original, sublinhado acrescido):

No estudo do orçamento público, tão importante quanto as questões conceituais e de estrutura são os aspectos ligados ao seu processo, à sua dinâmica. O documento orçamentário, apresentado na forma da lei, caracteriza apenas um momento de um processo complexo, marcado por etapas que foram cumpridas antes e por etapas que ainda deverão ser vencidas. É o desenrolar integral desse processo que possibilita ao orçamento cumprir seus múltiplos papéis e funções.

Inicialmente, é útil buscar a compreensão tão precisa quanto possível de alguns termos, especialmente processo e sistema. Expressões correntes no âmbito da biologia ajudam a clarear essas questões: a anatomia, por exemplo, lida com as estruturas demonstrando como é constituído o ser vivo, já a fisiologia lida com a dinâmica, evidenciando como funciona o ser vivo e suas partes, Exemplificando: o sistema digestivo determina de que forma deve dar-se o processo digestivo, isto é, o funcionamento da digestão. Pode-se associar, pois, sistema a “estrutura” e processo a “funcionamento”. (Giacomoni, 2012, p. 210)

Observa-se na citação supra que o autor destaca o orçamento público como um nexo de diferentes e distintas narrativas, encapsuladas em um documento formal único, o que é coerente com a complexidade do tema e suas múltiplas repercussões nas esferas sociais, econômicas, culturais, etc. Necessário, portanto, analisar as Leis Orçamentárias para além dos processos exclusivamente formais, sob pena do comprometimento do seu núcleo substantivo.

Na sequência à lição acima, entretanto, tem-se uma visão restrita a funções administrativas e seus respectivos documentos, as quais não contemplam a dinâmica fática. Prossegue o eminente professor (grifamos):

O documento orçamentário (a lei do orçamento com seus anexos) é a expressão mais clara que se pode denominar de sistema orçamentário. Ao contrário do que acontecia no passado, hoje o orçamento deve ser visto como parte de um sistema maior, integrado por planos e programas de onde saem as definições e os elementos que vão possibilitar a própria elaboração orçamentária. (Giacomoni, 2012, p. 211)

Há, dessa maneira, a delimitação teórica de um sistema orçamentário burocrático, no sentido weberiano de prever e formalizar todas as etapas de determinado processo alocativo da Administração Pública. Não se pode deixar de avaliar tal abordagem como incompleta: a evolução institucional desse instrumento básico do planejamento, tanto na experiência nacional quanto na internacional, demonstra o surgimento, a mutação, a exclusão e a junção de vários atores e movimentos socioeconômicos na interação orçamentária, inclusive do Poder Judiciário.

Nessa linha, o “ecossistema orçamentário” faz referência à análise do sistema orçamentário à semelhança de um ecossistema na Biologia. Considerando os contextos de países em desenvolvimento, “onde processos democráticos e instituições formais de controle podem ser de alguma forma frágeis e não efetivas” (IBP, 2016, p. 3), encontra-se não apenas a interdependência de múltiplos atores para a persecução de suas funções típicas, como também a necessidade de todos para manter o sistema “saudável e equilibrado” (IBP, 2016, p. 4).

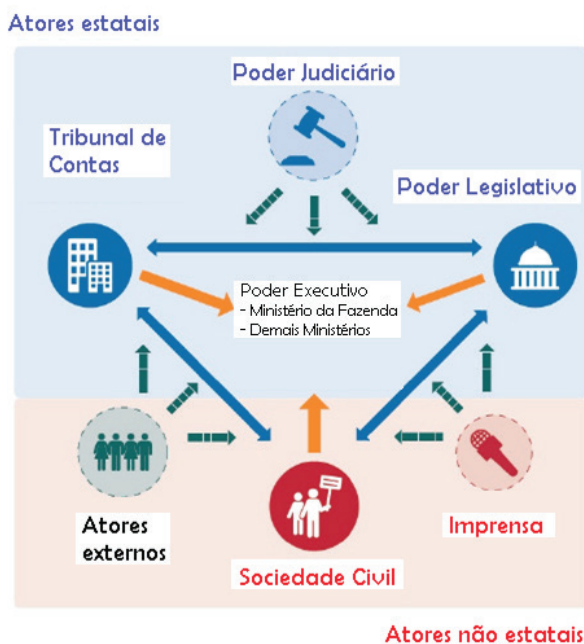
Como derivação disso, pode-se dizer que o estudo do controle efetivado através de eleições, instituições formais e redes sociais não consegue captar a forma como a *accountability* orçamentária ocorre na realidade. Apesar de semelhante à questão dos pesos e contrapesos do Direito Constitucional, o ecossistema orçamentário trabalha uma visão mais ampla da *accountability*, abrangendo não apenas aspectos legais e formalizados, mas também a oportunidade de interação entre o máximo número de atores sociais ou institucionais nas mais diversas instâncias deliberativas.

Em abreviada síntese, tal ecossistema constitui-se numa espécie de bioma formado pelo conjunto de leis e instituições orçamentárias. Neste bioma interagem agentes humanos e não humanos, na forma de vetores variados, como, dentre outras, forças políticas, sociais e econômicas, até que seja alcançado o equilíbrio – o qual, por sua vez, não é estático, mas dinâmico.

Albano e Craveiro (2015), no contexto da gestão do conhecimento, utilizam o termo ecossistema “para referenciar este ambiente (ou rede) de atuação entre os governos e a sociedade” (p. 19). Pautam sua aplicação a fim de destacar as “múltiplas e variadas relações entre fornecedores, usuários, dados, infraestrutura material e instituições”. Ademais, demonstram que o estudo da seara dos ecossistemas orçamentários permite “maior potencialidade de exercício de transparência e maior controle pela sociedade dos atos dos governos” (p. 26), a despeito de a sociedade, a partir dos dados obtidos e da análise realizada pelo estudo acima, possivelmente estar “pouco interessada pelo tema” (p. 26).

A figura a seguir procura demonstrar a abrangência das informações trabalhadas pelo modelo.

Figura I – A Accountability do Ecosistema Orçamentário.



Fonte: Adaptado de IBP, 2016, p. 16.

Desse modo, sob a lente dos ecossistemas orçamentários, vários atores podem ter sua atuação explorada. De um lado, os Poderes Executivo e Legislativo participam ativamente da elaboração de normas, especialmente da Lei de Licitações e Contratos, assim como do dimensionamento das rubricas destinadas ao atendimento de Precatórios e Requisições de Pequeno Valor no processo legislativo orçamentário. De outro lado, observa-se o papel do Poder Judiciário, mais especificamente da Justiça Trabalhista e do Supremo Tribunal Federal, na direção de se apontar lacunas e condenar (ou absolver) a Fazenda Pública na relação Estado-Empresa-Trabalhador terceirizado, quando instado a tanto. Não menos importante é o reconhecimento das atuações dos atores externos, notadamente as empresas de terceirização de mão-de-obra, os trabalhadores afetados e sindicatos (patronais, inclusive).

A sociedade civil, por sua vez e em tese, tem interesse na prestação de contas e na responsabilização, pelos recursos subtraídos da coletividade que são dedicados aos débitos judiciais como um todo, e não apenas aqueles gerados pela relação trabalhista entre a Administração Pública e as empresas com seus respectivos funcionários. Como já afirmado, os valores registrados, processados e aprovados pela Lei Orçamentária para a satisfação de direitos reclamados junto ao Poder Judiciário poderiam ser alocados em outras áreas estratégicas para um maior nível de bem-estar social geral e abstrato. O conhecimento claro e detalhado desses montantes é do legítimo interesse da sociedade civil democrática, a fim de que ela possa exercer apropriadamente sua participação e influência no ecossistema orçamentário.

Outro destaque ainda é conferido à Imprensa, isto é, espaços deliberativos não governamentais, que englobam meios tradicionais de comunicação, blogs e redes sociais, os quais levam ao conhecimento do público fatos e análises de interesse coletivo.

As multiformes interações entre as partes acima descritas revelam as dinâmicas a serem disciplinadas pelo modelo jurídico-constitucional de pesos e contrapesos. Transpassa as tradicionais instituições que participam do processo legislativo orçamentário. Diversos são os atores e papéis que muitas vezes não são formalizados, mas com capacidade de mobilização ou drenagem de recursos coletivos.

A principal atuação observada na figura anterior e que é objeto mais detido de análise no presente artigo será a que trata do Poder Judiciário. Considerando a independência deste e a força da coisa julgada, com reflexos patrimoniais para as partes processuais, pode-se avaliar, conforme já consta dos objetivos da pesquisa enunciados, (i) em que medida tal Poder considera (ou não) os efeitos orçamentários de suas deliberações, (ii) bem como, havendo efeitos na peça orçamentária, se há detalhamento ou descrição analítica desses efeitos, em linha aos princípios do planejamento público e da transparência orçamentária. Nesse contexto, a representação das matérias orçamentárias, na questão advinda dos débitos judiciais dos entes públicos nacionais face os contratos de prestação de serviços terceirizados, é ponto que merece específico tratamento.

3.3. Representações Orçamentárias

Antes das representações orçamentárias, na esfera federal, discute-se o instituto da representação política, devido ao estreito vínculo entre esta e a democracia moderna (grifamos):

Ao invés de supor que todo cidadão vai participar diretamente das decisões do Estado, os regimes democráticos modernos vão dar aos cidadãos o direito de eleger representantes e controlar o modo como estes exercem o poder em seu nome. Desse modo, em tese, poderiam ser escolhidas pessoas mais preparadas e interessadas em se dedicar aos assuntos públicos. São necessários, então, mecanismos de eleição que espelhem a vontade popular, de informação do modo como a representação é exercida e de acompanhamento das atividades e posicionamentos do representante. (BRASIL, 2017, p. 13)

Para ser bem estruturado, o instituto da representação democrática, importante para o equilíbrio institucional de qualquer Estado Democrático de Direito, deve conter não apenas procedimentos claros e organizados quanto à seleção dos representantes pelos representados. Como visto, observam-se fundamentais os “mecanismos de informação”, para transparecerem as ações realizadas em nome da coletividade, como também os “mecanismos de acompanhamento”, em prol da coerência dos interesses das partes – em outras palavras, para que o interesse público seja de fato aquele perseguido pelos representantes.

Logo, deve-se ponderar o caráter polissêmico do termo representação. O primeiro sentido trata do instituto acima dissertado, o qual permite a alguns o exercício do poder estatal em nome dos cidadãos. O segundo sentido refere-se à maneira como são explicitados aos representados os feitos dos representantes. Daí dizer que os dois últimos mecanismos descritos na citação supra têm relação direta com a demonstração dos atos e fatos de responsabilidade da Administração Pública em todas as suas funções, inclusive a jurisdicional.

Neste segundo sentido é que se insere a representação orçamentária ora versada. Segundo Pederiva, Marcelino e Rennó (2009), o orçamento público “nada mais é do que o instrumento central de coordenação do sistema político, afetado por ordenamentos institucionais e interesses dos atores envolvidos” (p.1). Ao citarem Davis, Dempster e Wildavsky, apontam a peça orçamentária como “mecanismo de convergência das expectativas coletivas, capaz de formalizar e expressar em um denominador comum monetário a variedade dos interesses em jogo” (p. 2). Prosseguem os autores brasileiros (grifamos):

Assim, os outputs – resultados – orçamentários específicos das disputas e o grau de conflito em torno das categorias classificatórias permitem inferências sobre o campo político e a qualidade da democracia. A ausência de contestação, quanto às categorias classificatórias empregadas do orçamento público e às distribuições de valores efetivamente realizadas entre elas, pode significar tanto a estabilidade da representação, isto é, a aceitação generalizada da legitimidade dessa representação do mundo social, pelos concorrentes no campo político, quanto a imposição dessas categorias de cima para baixo, sem aberturas para processos de disputa política entre campos e projetos diversos.

(...)

As classificações e escolhas orçamentárias representam o ponto terminal de disputas de representação e legitimidade do exercício do poder político no uso dos dinheiros públicos. (Pederiva, Marcelino e Rennó, 2009, p.7)

Dessa maneira, o tema das representações orçamentárias incide sobre os débitos judiciais da Fazenda Pública originários de questionamentos dos contratos administrativos de terceirização de mão-de-obra.

A uma, pelo simples fato de constituírem elementos que demonstram a subtração de recursos financeiros do Estado. Tal qual qualquer despesa, à exceção das previstas em lei como sigilosas (destaque-se, por período determinado), tais obrigações devem ter sua origem, procedimentos e impactos franqueados ao conhecimento do cidadão. Volta-se à própria essência do orçamento público e da accountability, no sentido de abranger a satisfação de um direito dos representados e o cumprimento de um dever dos representantes. Sendo matéria estatal, excluem-se a privacidade e o sigilo. A Administração é pública e, à luz do princípio constitucional da publicidade e da imperativa transparência orçamentária, públicas devem ser suas receitas e despesas.

A duas, porque os débitos judiciais dizem respeito a recursos públicos cuja subtração fora causada, em tese, pelo próprio Estado. Conhecer, analisar, comparar e criticar, ações percebidas em diversas outras áreas do Estado Democrático de Direito (como saúde, educação e infraestrutura), também devem ser aplicadas sobre o conteúdo de Precatórios e Requisições de Pequeno Valor. Se por um lado são recursos de saída inquestionável no plano jurídico, em atendimento aos princípios da coisa julgada e da segurança jurídica, por outro, envolvem informações de natureza pessoal. Ainda que estas últimas possam ser excepcionalmente subtraídas ao conhecimento popular, são valores inseridos em contextos institucionais e normativos passíveis de análise crítica coletiva. Análise esta que, por sua vez, pode vir a constituir mecanismo não só de prevenção e redução

de gastos futuros como também de técnica legislativa, em uma perspectiva de otimização desses processos alocativos e das peças orçamentárias.

Conclui-se assim que, para possibilitar o conhecimento, a análise e os eventuais questionamentos, a partir do contido no parágrafo anterior, fundamentais são as representações orçamentárias da atividade jurisdicional. É dizer, como os gastos públicos com débitos judiciais, e mais especificamente aqueles advindos dos contratos administrativos de terceirização, são demonstrados e justificados, pelos órgãos que lidam com essas matérias, em especial pelo Poder Judiciário?

No caso brasileiro, todos os Poderes da República lidam com informações relativas à alocação de recursos públicos. O Poder Executivo recebe do Poder Judiciário os dados (qualitativos e quantitativos) dos processos como parte processual ou como gestor financeiro-orçamentário da União. Também no Executivo, após a consolidação desses e outros dados, ocorre a elaboração e o encaminhamento da proposta orçamentária para o Poder Legislativo (Constituição Federal, artigo 165, caput).

O Poder Legislativo, por ser o locus constitucional de discussão e definição do processo orçamentário, é o espaço onde dados econômicos, sociais, financeiros e orçamentários, dentre outros, são considerados e avaliados pelos parlamentares, os representantes da população. Emendas podem ser inseridas, normas elaboradas e medidas de controle iniciadas de maneira a influenciar os montantes destinados aos débitos judiciais e às causas que lhes originaram, nos termos do Título IV, Capítulo I, Seção IX, e do §2º do artigo 166 da Constituição de 1988.

De sua parte, no Poder Judiciário reside a constituição das obrigações materializadas nesses valores, mediante decisões judiciais, com sua correspondente consolidação e, reiniciando o ciclo, o envio das informações pertinentes ao Poder Executivo.

Em outras palavras, constata-se que a representação, no primeiro sentido, está espalhada em todos os Poderes, na medida em que estes são legitimados para atuar em nome do Estado e da coletividade, independentemente do mecanismo de seleção dos agentes. Isso posto, avaliar como o Poder Judiciário decide demandas que impactam o orçamento público avança no aperfeiçoamento do próprio Estado Democrático de Direito e das formas de atuação dos seus cidadãos.

O conteúdo e a contextualização do orçamento público na atuação judicante refletem informações a serem utilizadas posteriormente tanto pelo administrador público quanto pelo legislador e até mesmo por outros juízes, numa eventual revisão dos motivos determinantes, em linha ao caro tema da harmonia entre os Poderes. Ao eleitor, por sua vez, também é franqueada a análise, considerando que a Carta de 1988 definiu em seu artigo 93, inciso IX, o dever de transparência nas decisões originadas do Poder Judiciário (grifamos):

IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determina-

dos atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação.

3.4. O Recurso Extraordinário no Direito Brasileiro

Breve adendo é feito para, previamente à apresentação da metodologia utilizada e à descrição dos dados, dispor sobre o papel do denominado Recurso Extraordinário no Direito Brasileiro. Conforme figura sobre o ecossistema orçamentário previamente exposta, tal espécie de recurso judicial pode ser representada pela incidência de ações do Poder Judiciário com impactos orçamentários e financeiros. Novamente fazendo remissão à Constituição de 1988, observa-se a previsão originária desse instituto (grifamos):

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;*
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;*
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.*
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.*

(...)

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

Tem-se como inerente à continuidade dessa espécie recursal, portanto, a existência de “repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso”. Dessa maneira, o constituinte permitiu ao Supremo Tribunal Federal a utilização desse mecanismo, no sentido de evitar o recebimento de processos tidos por não relevantes, os quais poderiam sobrecarregar desnecessariamente aquela Corte e o aparato judicial como um todo.

O próprio STF, aliás, em seu Glossário Jurídico, disponível na Internet (BRASIL, STF, 2017a), apresenta a definição de repercussão geral nos seguintes termos (grifamos):

Instrumento processual que possibilita ao Supremo Tribunal Federal selecionar os Recursos Extraordinários que serão analisados, de acordo com os critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta numa diminuição do número

de processos encaminhados ao STF, uma vez que, constatada a existência de repercussão geral, a Corte analisa o mérito da questão e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos.

Devido à decisão incidente sobre esse recurso refletir sobre as “instâncias inferiores, em casos idênticos”, a partir de “critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica”, maior ainda é sua relevância quanto ao controle social, especialmente no caso dos débitos judiciais.

Assim, processos judiciais que possibilitam a inserção de despesas no orçamento público deveriam conter informações necessárias para a visualização de parte do ecossistema orçamentário federal. Reforça-se, portanto, a seleção de um recurso com relevância tal que, nos dizeres da Presidente do STF, no início da sessão de julgamento do Recurso Extraordinário nº 760.931, sua solução seria estendida para outros “quase cinquenta mil processos sobrestados no Brasil” (BRASIL, STF, 2017b, 4min).

4. Objetivos e Metodologia utilizada

Para alcançar os objetivos delineados optou-se pela realização de estudo descritivo de caso, de caráter qualitativo. A revisão bibliográfica já realizada e a análise das manifestações das partes processuais e dos onze Ministros do STF, no caso estudado, destacam os argumentos orçamentários.

O decidido no RE 760.931 pode acarretar, cumpre dizer, relevante impacto econômico nos entes públicos nacionais e em suas respectivas políticas públicas. Prova disso é que, além da autora do recurso (a União), solicitaram ingresso como *amicus curiae* (“amigos da corte”, pessoa ou entidade estranha à causa cujo intuito é colaborar com o tribunal na solução do caso), entidades representativas de órgãos e entes estaduais ou municipais (BRASIL, STF, 2017b).

Na qualidade de amigos da corte, tiveram seu ingresso autorizado seis instituições. Considerando tal quantidade, a análise da participação de cada uma será restrita à respectiva sustentação oral e à pertinência desta com o enfoque metodológico proposto, a fim de que outras questões, matérias ou manifestações no processo não prejudiquem a objetividade da pesquisa.

Também preliminarmente, registre-se que o processo analisado não se encontrava transitado em julgado à época do encerramento da presente pesquisa. Esta condição, entretanto, não constitui fator impeditivo para o prosseguimento do estudo. Isso porque o julgamento foi encerrado, com a proclamação de votos por todos dos onze Ministros e a fixação da tese já citada. Entende-se que ocorrerão trâmites outros na Secretaria do STF, porém sem a capacidade de alterar o resultado do julgamento.

Com a decisão proferida, pode-se avançar na descrição dos dados, obtidos em sessões públicas de julgamento no Plenário do STF (realizadas nos dias 2, 8 e 15 de fevereiro, no dia 30 de março e 26 de abril de 2017), as quais foram devidamente gravadas, publicadas e disponibilizadas na Internet pelo próprio tribunal em seu canal no site YouTube (<https://www.youtube.com/user/STF>). Todas as citações diretas são transcrições realizadas pelos próprios pesquisadores e estão referenciadas pelo tempo decorrido dessa gravação pública.

Espera-se que, do levantamento feito, resultem argumentos orçamentários relevantes no processo selecionado, diante do potencial impacto orçamentário-financeiro da decisão sobre os entes públicos brasileiros e da reprodução desses argumentos em outras decisões. Tal expectativa geral desdobra-se nas seguintes hipóteses a serem verificadas: 1) as partes processuais e o STF consideraram princípios e argumentos orçamentários no processo selecionado; 2) as representações orçamentárias verificadas no julgamento adequam-se ao princípio do planejamento público e ao ecossistema orçamentário nacional; e 3) os argumentos orçamentários foram essenciais para o deslinde do RE 760.931.

5. Sujeitos processuais e argumentos orçamentários

Ato primeiro do julgamento, o Relatório do Recurso Extraordinário (RE) foi exposto pela Relatora original, Ministra Rosa Weber, resumindo o objeto da controvérsia e a decisão judicial questionada pela União, proferida anteriormente pelo TST. Em suma, tratou-se do resumo do processo até sua entrada no STF, não havendo argumentos orçamentários nessa exposição inicial. Após, as partes a seguir expuseram seus argumentos e suas teses.

5.1. Advocacia-Geral da União

Representando a União e autora do RE, a Advocacia-Geral da União iniciou sua participação destacando que o tema é “relevantíssimo não apenas para a União, como para todo o poder público” (BRASIL, STF, 2017b, 23min). Destacou que “existem em curso atualmente cerca de 58 mil processos, além dos 50 mil processos sobrestados mencionados pela Presidente”. Afirmou que, considerando um “custo médio de R\$15.000,00 (quinze mil reais), podem significar um impacto econômico somente para a União de cerca de R\$870 (oitocentos e setenta) milhões de reais”.

5.2. “Amigos da corte”

Na qualidade de primeiro “amigo da corte” a se pronunciar, o Estado de São Paulo procurou “chamar a atenção para alguns aspectos de ordem mais geral” (BRASIL, STF, 2017b, 35min). Pôs em relevo a questão

da segurança jurídica e existência de decisão prévia sobre o mesmo tema, a saber, a ADC 16-DF. Essa ADC, alegou aquela unidade federativa, excluiria todas as outras interpretações que não o afastamento da “responsabilidade da Administração Pública”, nos termos do §1º do artigo 71 da Lei de Licitações. Referindo-se ao contexto histórico da origem desse parágrafo, citou o propósito de então, que era afastar a responsabilidade do poder público, quanto aos encargos da contratada (41min). Caso assim não fosse, a decisão oneraria os contratos e, por decorrência, o próprio contribuinte.

Também na qualidade de “amigo da corte”, mas representando os Municípios brasileiros, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras destacou o impacto financeiro. Registrou a existência de crescentes “valores” (52min) a impactar as finanças municipais e seus orçamentos. Alegando que, dentre outros, a exigência da fiscalização pelo Estado dos deveres da contratada aumentaria os custos do contrato, registrou que o “Poder Público neste país se tornou nesses casos a seguradora universal de obrigações trabalhistas, e isso vai atingir um nível de insuportabilidade no plano do orçamento” (1h).

A Associação acima também defendeu a tese segundo a qual “o interesse do trabalhador tem prevalecido não só por prioridade, mas por exclusividade”. Ato seguinte, questionou “quem paga a conta”, afirmando ser “o orçamento público, em detrimento de outros interesses, que são públicos e sociais” (1h01min). Solicitando que a corte estabeleça parâmetros razoáveis na solução processual, afirmou que “a colocação dos Municípios” se dá diante de “grave quadro processual, judiciário, orçamentário, operacional” (1h02min).

A Federação Nacional das Empresas de Serviços e Limpeza Ambiental, por sua vez, elencou como principal argumento de sua participação o “pagamento a destempo” (1h05min) pela Administração, questão que não estaria registrada nos autos e que envolve o prazo considerável entre a prestação dos serviços e o efetivo pagamento pela contratante. Esse atraso no pagamento pelos entes públicos estaria a causar dificuldades financeiras nas empresas de terceirização e a motivar o surgimento de direitos trabalhistas não cumpridos. Mencionou como exemplo, porém sem especificar, a existência de empresas no Estado do Rio de Janeiro que estariam prestando serviços na atualidade com valores em atraso e à espera do atendimento de restos a pagar desde 2014.

5.3. Procuradoria-Geral da República (PGR)

Em sua participação, o representante do órgão máximo do Ministério Público Federal apresentou argumentos restritos aos direitos constitucional, administrativo e do trabalho. Arguiu questões relativas à responsabilidade subsidiária da Administração Pública por encargos trabalhistas gerados pelo inadimplemento de empresa prestadora de serviço e, dentre outros, opinou pela responsabilidade estatal por ato omissivo danoso a direito de terceiro.

Este posicionamento jurídico, caso atendido pelo tribunal, levaria à assunção de valores e verbas administrativas pelo Poder Público contratante. Ou seja, constituiu uma atuação orçamentariamente desfavorável à Fazenda Pública e sem a indicação explícita desse impacto ou a menção aos valores levantados até então no julgamento.

Finda a participação da PGR, encerrou-se parte do julgamento relativa às últimas considerações das partes. Desse momento em diante, os Ministros passaram a expor seus votos para a solução do caso.

5.4. Ministros do STF

Apresentando seu voto (BRASIL, STF, 2017c, 03min), a Ministra Rosa Weber, relatora do processo, reconheceu a multiplicação de controvérsias e processos e perfilhou linha semelhante à realizada pela PGR, ou seja: enfatizou direitos dissociados diretamente de impactos financeiros, isto é, sem argumentos orçamentários, em uma tese desfavorável orçamentariamente ao erário.

A decisão do TST, atacada em sede recursal pela União, teria um caráter social e alimentar. Tal caráter, segundo a relatora, deveria se sobrepor ao interesse público “meramente secundário do ente público contratante” de não ser subsidiariamente condenado a pagar os débitos trabalhistas (14min).

Na sequência, o Ministro Luiz Fachin seguiu o voto da relatora, afirmando ser a conduta omissiva da Administração suficiente para a condenação da Administração. Igualmente inexistentes, na sua manifestação no Plenário, argumentos orçamentários.

Quanto ao Ministro Luís Roberto Barroso, votou em linha ao da ministra Rosa Weber. Citou, porém, a existência de ônus financeiro para os entes públicos (BRASIL, STF, 2017d, 26min), os quais, diante de condenações trabalhistas, são levados a estabelecer extensas normas e estruturas para uma fiscalização alargada dos vínculos trabalhistas entre a contratada e todos os seus trabalhadores.

Abrindo divergência, o Ministro Luiz Fux (45min) apresentou tese favorável à União. Tratou especial e enfaticamente do argumento levantado pela AGU, a partir do qual afirmou que:

(...) a responsabilidade subsidiária da União importa em somas que não estão só derruindo as finanças dos Estados como também da própria União. Foram anunciados números estratosféricos sobre essa responsabilidade que a Justiça do Trabalho, verificou-se, chancela (...) sem cuidados (48min).

Também inseriu no debate que, para a interpretação e solução do caso, deveria ser considerado o princípio de deferência ao Poder Legislativo (49min), considerando que “foi intenção do Legislador excluir a responsabilidade subsidiária, exatamente para evitar o descumprimento deste preceito que foi chancelado pelo STF”.

Na sequência, o Ministro Ricardo Lewandowski votou em linha com a Ministra Rosa Weber, também focando sua argumentação em temas outros que não o orçamentário. Da mesma maneira o julgador seguinte, o Ministro Gilmar Mendes.

O Ministro Marco Aurélio, de sua feita, aderiu à divergência iniciada pelo Ministro Luiz Fux. Destacando o princípio da legalidade, afirmou que o Poder Público tem atuado como se empregador fosse, e não contratante

de empresa fornecedora de mão-de-obra (1h24min). Após o julgamento seria configurada uma situação, “a prevalecer o voto da relatora, pior para a Administração Pública” (1h25), sem, porém, explicitar qualitativamente sua argumentação – se social, administrativa, orçamentária ou juridicamente, dentre outras possibilidades.

Em sua participação, o Ministro Celso de Mello seguiu o voto da Ministra Rosa Weber, destacando argumentos de outros ramos do direito que não o financeiro.

Já o Ministro Dias Toffoli, concordando com os Ministros Luiz Fux e Marco Aurélio, votou pela aceitação do recurso da União, o que foi seguido pelo Ministro Gilmar Mendes, que justificou em breves considerações sua mudança de posição (BRASIL, STF, 2017e, 12min). Em ambas as manifestações, todavia, inexistente o emprego de argumentos orçamentários, ao tempo em que se prestigiou a dificuldade fático-operacional de a Administração Pública se defender judicialmente nos casos representados pelo processo em julgamento.

Décima a votar, a Ministra Carmen Lúcia reforçou argumentos jurídicos não orçamentários para se atender a demanda da União, segundo os quais a imputação de culpa só deve haver com a comprovação da falta de fiscalização. Logo, empatado o julgamento.

Finalmente, o Ministro Alexandre de Moraes, para além de argumento constitucional e administrativo – segundo o qual a responsabilidade civil objetiva do Estado, exceção prevista no artigo 37, §6º, da Constituição da República, é diferente da responsabilidade civil contratual do Estado (BRASIL, STF, 2017g, 1h17min) – tratou da consolidação da responsabilidade da Administração por débitos de terceiros (1h32min). Para esse Ministro:

Permitir a responsabilidade indiscriminada do Poder Público por verbas trabalhistas é desestimular em sentido amplo a tão necessária cooperação com a iniciativa privada, tornando-a ainda menos atrativa em tempos de aguda recessão econômica e necessidade de modernização e eficiência da Administração Pública para que possa se direcionar para suas finalidades essenciais (1h33min).

Ato seguinte, mencionou a existência no ordenamento jurídico brasileiro de um “duplo gasto do Poder Público para a mesma finalidade” (1h34min), pois “além da taxa de fiscalização que já paga por essa contratação, haveria a necessidade [do Estado] de manutenção de setores específicos para a realização dessa tarefa [fiscalização contratual pelo Estado contratante], como se não houvesse terceirização, mas sim prestação direta de serviços”.

6. Descrição e análise dos resultados

No presente tópico tem-se o propósito de comparar os dados apresentados no tópico anterior com as expectativas iniciais, a fim de se avaliar a narrativa judicial da atual composição do STF e sua aderência a representações e argumentos orçamentários. Assim, pode-se analisar se a prática dos argumentos e das de-

cisões judiciais brasileiras considera relevantes fatores do ecossistema orçamentário nacional e quais seriam esses fatores.

6.1. Princípios e argumentos orçamentários

Considerando o julgamento do RE 760.931 pelo STF, constatou-se a utilização de princípios e argumentos de ordem orçamentária. Primeiramente, a AGU levantou um potencial “impacto econômico somente para a União de cerca de R\$870 (oitocentos e setenta) milhões de reais” (BRASIL, STF, 2017b, 23min), enquanto o Estado de São Paulo defendeu que a exigência de uma fiscalização assaz abrangente dos contratos de terceirização “oneraria os contratos e, por decorrência, o próprio contribuinte” (BRASIL, STF, 2017b, 41min).

Também a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (BRASIL, STF, 2017b, 52min) procurou demonstrar a existência de “impacto financeiro” no caso, com “crescentes ‘valores’ a impactar as finanças municipais e seus orçamentos”. Igualmente lembrou que, para evitar as decisões da justiça trabalhista, a maneira com que o Estado deveria passar a fiscalizar a contratada “aumentaria os custos do contrato”, em um contexto de “nível de insuportabilidade no plano do orçamento” (1h). Enfática em sua argumentação, questionou “quem paga a conta”, respondendo que é o “orçamento público, em detrimento de outros interesses, que são públicos e sociais” (1h01min). Finalizou sua participação tratando ainda do “grave quadro processual, judiciário, orçamentário, operacional” (1h02min) da atual Administração Pública brasileira.

Princípios e argumentos orçamentários também foram considerados pela Federação Nacional das Empresas de Serviços e Limpeza Ambiental, que mencionou a sistemática ocorrência de “pagamentos a destempo”, bem como a existência de “restos a pagar” da parte da Administração para com as empresas terceirizadas (BRASIL, STF, 2017b, 1h05min). Esta conduta orçamentária da contratante restaria por prejudicar a gestão financeira da contratada, acarretando a impossibilidade de se atender os direitos trabalhistas dos agentes terceirizados.

Já no bojo das manifestações do Plenário do STF, um primeiro argumento de ordem orçamentária, ainda que realizado de forma indireta, foi o proferido no voto do Ministro Luís Roberto Barroso, ao tratar do “ônus financeiro” que em via reflexa é imposto ao erário com condenações trabalhistas, as quais demonstram a necessidade de uma fiscalização com nível maior de estrutura e complexidade – em suas palavras, “estruturas para a fiscalização plena dos vínculos trabalhistas entre a contratada e os trabalhadores” (BRASIL, STF, 2017d, 26min).

Argumentação de natureza orçamentária mais veemente foi proferida pelo Ministro Luiz Fux, ao abrir divergência dos votos que o precederam. Afirmou que “a responsabilidade subsidiária da União importa em somas que não estão só derruindo as finanças dos Estados como também da própria União. Foram anunciados números estratosféricos sobre essa responsabilidade que a Justiça do Trabalho, verificou-se, chancela (...) sem cuidados” (BRASIL, STF, 2017d, 48min).

Ademais, o mesmo ministro pôs em destaque o “princípio de deferência ao Poder Legislativo”, considerando que “foi intenção do Legislador excluir a responsabilidade subsidiária” (BRASIL, STF, 2017d, 49min). Ora, o Poder Legislativo detém ligação com o orçamento, na medida em que este Poder possui papel central no processo orçamentário, tanto em sua aprovação quanto em sua fiscalização. Defendeu que, ao negar a responsabilidade subsidiária à Administração Pública na matéria, cujos impactos orçamentários têm se avolumado no decorrer dos anos, o Poder Legislativo já teria provisionado um mecanismo legal de proteção à Fazenda Pública. Por esse motivo, tem-se que tal argumentação pode ser considerada de ordem orçamentária.

Entendimento semelhante foi proferido pelo Ministro Marco Aurélio, para quem, se houvesse o acolhimento do voto da ministra Rosa Weber, estaria a ser estabelecida uma situação orçamentariamente (infere-se do contexto) “pior para a Administração Pública” (BRASIL, STF, 2017d, 1h25min).

Finalmente, no voto do Ministro Alexandre de Moraes também se observa menção a argumento orçamentário. Ao abordar o desenvolvimento de complexa fiscalização sobre o contratado, questão já adiantada em votos anteriores, o ministro afirmou existir “duplo gasto do Poder Público para a mesma finalidade” (BRASIL, STF, 2017, 1h34min). Tal condição pode vir a ser contrária à própria razão de ser do orçamento público, pois a elaboração de peça específica de receitas e gastos intenta materializar o princípio do Planejamento Público, bem como promover a identificação dos pormenores da gestão, no sentido de com isso aumentar a eficiência e a racionalidade da organização e da aplicação de recursos estatais.

6.2. Representações orçamentárias, planejamento público e ecossistema orçamentário

Sobre a verificação da adequação das representações orçamentárias colacionadas no tópico anterior ao princípio do planejamento público e ao ecossistema orçamentário nacional, percebe-se igualmente resposta positiva.

A despeito do apertado resultado do julgamento, decidido apenas com o último voto, a tese proferida pelo Ministro Luiz Fux, e seguida por outros cinco de seus pares, apresentou traços do princípio do planejamento público. Ao abarcar em sua ponderação as “sommas que não estão só derruindo as finanças dos Estados como também da própria União”, considerou o julgador o planejamento inicial do gestor público e demonstrou a participação dos três Poderes nesta engrenagem orçamentária.

A referência ao princípio da “deferência ao Legislativo” apenas veio a reforçar a linha de formação de um “modelo colaborativo de planejamento público” (Rebouças, 2014, p. 35), como já afirmado no segundo tópico. Tangenciou-se, dessa maneira, o propósito comum das instituições estatais e seus agentes no desenvolvimento de uma Administração Pública mais eficiente na realização dos objetivos fundamentais da República Federativa brasileira.

Percebeu-se ainda a adoção de conceitos ligados ao modelo do ecossistema orçamentário, na medida em que se evidenciaram cuidados com os efeitos das decisões proferidas pela Justiça Trabalhista e seus impactos não apenas sobre o Poder Executivo, como também sobre a Administração Pública como um todo, posto que todos os Poderes e esferas federadas contratam serviços de mão-de-obra terceirizada. Além disso, o aumento de gastos numa alocação específica afeta outros gastos possíveis.

A participação do Ministro Marco Aurélio, no sentido de que determinado tipo de decisão poderia piorar a situação da Administração, por sua vez, revelou consideração quanto à possível influência dos impactos orçamentários de decisões emanadas do Poder Judiciário.

6.3. Argumentação orçamentária e o deslinde do RE 760.931

A partir dos dois tópicos anteriores, tem-se igualmente atendida a expectativa de que os argumentos orçamentários foram essenciais para o deslinde do RE 760.931.

Referências aos impactos orçamentários em desfavor dos entes públicos, decorrentes de determinada interpretação da responsabilidade subsidiária da Administração Pública em face do inadimplemento da empresa contratada, quanto aos encargos trabalhistas de seus empregados, foram enfatizadas na tese vencedora e reforçadas por outros ministros.

Cabe reiterar o importante registro, todavia, do apertado placar do julgamento, decidido apenas por um voto. Ademais, muitas das intervenções processuais, a exemplo do parecer do Ministério Público Federal e dos votos de vários Ministros, desconsideraram as questões orçamentárias. Dado o caráter dinâmico da jurisprudência: ela pode transitar entre posições ora gravosas, ora não, para com o orçamento público nacional. O importante, do ponto de vista do balanço do ecossistema orçamentário, é a explicitação dos efeitos financeiros no contexto dessas decisões.

7. Conclusão

O presente artigo procurou examinar a questão orçamentária à luz da participação do Poder Judiciário, mediante análise das justificações das decisões com impacto orçamentário, assim como dos argumentos empregados em esfera típica (ou finalística) dos processos judiciais. Para tanto, primou por analisar o exercício concreto de aplicação do princípio do planejamento público e das representações orçamentárias ao ecossistema orçamentário nacional.

Em tal contexto, a pesquisa foi delimitada à temática do questionamento judicial das verbas trabalhistas decorrentes de contratos de terceirização de mão-de-obra realizados pela Administração Pública. O Recurso Extra-

ordinário nº 760.93 I, julgado pelo STF no primeiro trimestre de 2017, foi selecionado por configurar tese de repercussão geral – considerando que a decisão final, por impactar dezenas de milhares de outros processos semelhantes, envolve as finanças públicas governamentais de todas as esferas político-administrativas.

A análise das sessões de julgamento, acompanhando o teor da narrativa judicial, permitiu a identificação de argumentos de natureza orçamentária, apresentados pelos diversos atores envolvidos. Em outra ponta, foram identificados argumentos de ordem indireta ao orçamento, por tratarem precipuamente de questões da estrutura administrativa do Estado, mas condicionadas ao seu correspondente suporte material financeiro e viabilidade fiscal. Também foram verificadas intervenções que não recorreram a argumentos orçamentários.

Ademais, com a metodologia proposta, pôde-se perceber que a participação do Poder Judiciário no ecossistema orçamentário nacional, especificamente quanto ao RE nº 760.93 I, foi acompanhada da prevalência de argumentos orçamentários favoráveis à Fazenda Pública. Restou vitoriosa a tese segundo a qual a existência de direitos trabalhistas não atendidos, relativos aos empregados da empresa contratada pela Administração Pública, não devem ser transferidos “automaticamente” ao Poder Público, “seja em caráter solidário ou subsidiário”, conforme legislação prévia já afirmava.

Não fosse a linha acima adotada pela Suprema Corte brasileira, gravosos recursos orçamentários continuariam a ser alocados para o atendimento de milhares de decisões judiciais proferidas em todo o território nacional em desfavor das diversas pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias, fundações públicas, etc.)

Ressalte-se que cinco outros Ministros defenderam tese contrária. Esse posicionamento jurídico, à exceção de um Ministro, não se utilizou de fundamentos orçamentários ou financeiros, o que pode vir a ser agravado ou minorado, em decisões de processos futuros. A configuração dinâmica da jurisprudência pátria, inclusive quanto à relevância judicial desses argumentos, constitui-se assim em fonte de riscos orçamentários à Fazenda Pública. Mais grave ainda é a possibilidade de que não sejam ponderadas explicitamente as questões orçamentárias nas decisões judiciais, o que pode colocar em risco a sustentabilidade desse ecossistema.

As considerações acima permitem apontar para a oportunidade de novas pesquisas, especialmente ao tempo da transcrição oficial das intervenções processuais. Esforços adicionais poderão ser dedicados a estudar mais características e processos deste pouco divulgado campo dos ecossistemas orçamentários, e quem sabe se estendendo a processos de natureza administrativa e tributária, a fim de contribuir para o avanço da discussão orçamentária nacional.

Cabe, por fim, distinguir pesquisas sobre as formas de reconhecimento, mensuração e divulgação dos efeitos fiscais da jurisdição e da jurisprudência em geral dos estudos sobre o emprego desses argumentos no contexto do consequentialismo jurídico.

8. Referências

ALBANO, C. S.; CRAVEIRO, G. S. Lições aprendidas com a utilização de Dados Orçamentários em Formato Aberto: Um estudo exploratório no ecossistema brasileiro. *Revista de Gestão e Projetos*, v. 6, n. 3, p. 17-27, 2015.

BRASIL. Constituição (1.988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1.988: promulgada em 5 de outubro de 1.988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em: 14 mai. 2017.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm > . Acesso em: 14 mai. 2017.

_____. Escola Nacional de Administração Pública. Curso Ética e Serviço Público, Módulo 2. Brasília, 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Glossário Jurídico. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/glossario/> Acesso em: 21 mai. 2017.

_____. _____. Julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 760.931/DF. rel. orig. Min. Rosa Weber, red. p/ o ac. Min. Luiz Fux. Vídeo “Pleno - Iniciado julgamento sobre responsabilidade por inadimplemento de terceirizado (1/2)”. Em 2 de fevereiro de 2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=mEC8ZPm-2vcA>. Acesso em 22 mai. 2017. 1h28min.

_____. _____. _____. Vídeo “Pleno - Iniciado julgamento sobre responsabilidade por inadimplemento de terceirizado (2/2)”. Em 2 de fevereiro de 2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=07-Z-m5Klrt0>. Acesso em 22 mai. 2017. 2h04min.

_____. _____. _____. Vídeo “Pleno - Adiado julgamento sobre responsabilidade por inadimplemento de empresa terceirizada (1/2)”. Em 8 de fevereiro de 2017. Disponível em https://www.youtube.com/watch?v=9I_Q9jmCeXI. Acesso em 23 mai. 2017. 2 hs.

_____. _____. _____. Vídeo “Pleno - Adiado julgamento sobre responsabilidade por inadimplemento de empresa terceirizada (2/2)”. Em 8 de fevereiro de 2017. Disponível em https://www.youtube.com/watch?v=ITqmH_VRdPo. Acesso em 23 mai. 2017. 39min.

_____. _____. _____. Vídeo “Pleno - Empate suspende julgamento sobre inadimplemento de empresa terceirizada”. Em 15 de fevereiro de 2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=yeeGV-n12pNU>. Acesso em 24 mai. 2017. 1h33min.

_____. _____. _____. Vídeo “Pleno - Definidos limites da responsabilidade da administração pública na

terceirização”. Em 30 de março de 2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=nj24BEt5kPk>. Acesso em 24 mai. 2017. 1h53min.

COMPARATO, F. K. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. 3ª ed. São Paulo : Companhia das Letras, 2016.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo : Atlas, 2013.

DONATO, T. A. R. *A Administração Pública e o Inadimplemento de Verbas Trabalhistas por Empresa Terceirizada: Responsabilidade Civil Objetiva, Subjetiva ou Irresponsabilidade*. 2012. 57 f. Monografia. Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Contratos e Responsabilidade Civil. Instituto Brasiliense de Direito Público. Brasília, 2012.

IBP, International Budget Partnership. *Creating Incentives for Budget Accountability and Good Financial Governance Through an Ecosystem Approach. What Can External Actors Do?* Disponível em < <http://www.internationalbudget.org/publications/creating-incentives-for-budget-accountability-through-ecosystem-approach/>> Acesso em 14 mai. 2017.

PEDERIVA, J. H.; MARCELINO, D.; RENNO, L. *A conexão orçamentária: representação política, orçamento público e qualidade da democracia no Brasil e na Argentina*. In: Ana Maria Fernandes; Sonia Ranincheski. (Org.). *Américas compartilhadas*. São Paulo: Francis, 2009.

PIRES, V. A. *Participação da Sociedade nos Processos Orçamentários: a experiência brasileira recente*. Monografia premiada em 1º lugar no V Prêmio Tesouro Nacional, Orçamentos e Sistemas de Informação sobre Administração Financeira Pública. Brasília : Editora da UnB, 2000.

REBOUÇAS, A. H. M. *A impositividade das emendas parlamentares ao orçamento à luz do princípio constitucional do planejamento público*. 2014. 128 f. Tese (Doutorado). Universidade de Brasília (UnB). 2014.

O problema da escolha de objetos em trabalhos de auditoria e controle: uma proposta de simplificação com o uso do Índice de Significância dos Controles (ISC)

The problem of choosing audit and accountability objects: a simplification proposal through the usage of the Significance Control Index of (ISC)

Fernando Souza de Vieira*

Lys Marisa Gonçalves**

Sergio Moura Duarte***

Resumo

Critérios como materialidade ou risco são considerados pela literatura indicadores que podem minimizar o caráter meramente subjetivo e, por vezes, direcionado de objetos em trabalhos de inspeção, auditoria ou avaliações de controle. Todavia, ainda assim, a escolha de temas, assuntos, instituições, departamentos, fatos ou atos a serem examinados nestas atividades é, não raras vezes, controversa e sujeita ao mero ímpeto dos agentes com maior poder volitivo. O presente trabalho infere que este problema pode ser atacado com a padronização de variáveis qualitativas e quantitativas, como valores monetários e a constatação de tratar-se ou não de um programa de governo prioritário, conforme estabelecido nas leis orçamentárias vigentes, por exemplo, conjugadas a pesos matemáticos, valendo-se tanto dos critérios preconizados pela literatura e pela legislação, dentre eles a materialidade e o risco, quanto outros que eventualmente se adequam às particularidades do ente controlador, o que resulta em um índice de fácil leitura e entendimento por parte dos stakeholders. Isto proporciona, por um lado, transparência, segurança e maleabilidade na implementação, e, por outro, maior precisão na triagem de objetos avaliados por entidades públicas ou privadas. Os resultados demonstrados ilustram com solidez os conceitos estabelecidos e o caráter prático do método sugerido.

Palavras-chave: Escolha. Objetos. Auditoria. Materialidade. Risco.

Abstract

Criteria such as materiality or risk are considered in the literature indicators that can minimize the merely subjective and sometimes directed character of objects in inspection, audit or control evaluations. Nonetheless, the choice of themes, subjects, institutions, departments, facts, or acts to be examined in these activities is, not infrequently, controversial and subject to the mere impetus of agents with greater volitional power. The

present study infers that this problem can be attacked with the standardization of qualitative and quantitative variables, such as monetary values and the confirmation of whether or not it is a priority government program, as established in the current budget laws, for example, mathematical weights, using both the criteria recommended by the literature and legislation, including materiality and risk, and others that eventually fit the particularities of the controlling entity, which results in an index of easy reading and understanding by stakeholders. This provides, on the one hand, transparency, safety and malleability in the implementation, and, on the other hand, greater precision in the sorting of objects evaluated by public or private entities. The results demonstrated solidly illustrate the established concepts and the practicality of the suggested method.

Keywords: Choice. Objects. Auditing. Materiality. Risk.

*Auditor da Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso; Mestre em economia pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT).

**Coordenadora de Administração do Ministério Público de Contas do Estado de Mato Grosso (MPC/MT); economista pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT); advogada pela Universidade de Cuiabá (Unic).

***Auditor da Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso; economista pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT).

I. Introdução

Atividades de auditoria e controle, quando comparadas a processos de planejamento, acompanhamento ou tomada de decisões meramente subjetivas, propiciam maior propriedade na análise de instituições ou empresas, e o aperfeiçoamento de seus métodos e instrumentos de avaliação proporcionam maior robustez em termos de compliance. Nesse sentido, no que se refere a técnicas e procedimentos aplicados, De Rezende e Favero (2004), Encinas (2011) e Lima (2005) destacam como exemplos a utilização de sedimentados métodos qualitativos nos trabalhos de inspeção, relatórios de auditoria e avaliações de controle, dentre eles testes de observância e entrevistas, bem como o uso de avançadas ferramentas estatísticas, em voga principalmente a partir dos anos 2000, dentre os quais a análise envoltória de dados (DEA), programação linear, a análise insumo-produto, modelos para planejamento e controle de projetos, como o PERT-CPM, a teoria da decisão, a regressão, a correlação e as séries temporais.

Não obstante o avanço constatado, observa-se, como apresentado no trabalho de Zorzal, Gama e Rodrigues (2015), que a escolha de órgãos, programas ou setores objetos de trabalhos de auditoria ou controle ainda carece de critérios que preservem características indispensáveis como integridade, objetividade, granularidade e comparabilidade.

Assim, a fim de atender às características indispensáveis e evitar que, tanto na esfera pública como na iniciativa privada, matrizes de planejamento e congêneres resvalém, em maior ou menor grau, em julgamentos subjetivos dos agentes que as elaboram, propõe-se a adoção de índices para a determinação de escolha dos objetos de auditoria ou controle.

Tendo isto em conta, o presente trabalho propõe a adoção do Índice de Significância dos Controles (ISC) como uma alternativa que visa a mitigar aspectos abstratos contidos na triagem dos escopos de atividades de controle e auditoria. Para tanto, o cômputo desse índice uniformiza, em formato numérico, informações qualitativas e dados numéricos, de tal sorte que entidades públicas ou privadas consigam escolher, de maneira mais objetiva e direta, objetos de auditoria ou controle.

Para construção do ISC foram aplicados os critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade utilizados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) nos moldes dos preceitos delineados pela International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai), como os mais significantes no norteamto e alocação de recursos humanos e materiais de suas atividades, conforme preceitua o art. 4º da Instrução Normativa nº 49/2005 daquele Tribunal de Contas (BRASIL, 2005). Todavia, em casos práticos a serem aplicados em conjunturas distintas, nada impede que gestores adequem critérios e variáveis que se adaptem às suas necessidades.

Para demonstrar as vantagens que a utilização do ISC pode propiciar, demonstra-se, como exemplo de sua aplicação, o planejamento e execução da avaliação do sistema de controle interno dos órgãos do poder executivo do Estado de Mato Grosso, a ser realizada entre os anos de 2017 e 2019, pela Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso (CGE-MT)¹.

O presente trabalho apresenta, além da introdução e das considerações finais, mais três seções. Na primeira descrever-se-á uma breve contextualização do problema da escolha em processos de auditoria e controle. Na segunda seção, apresentar-se-á o método de cálculo do índice, explicado de forma sistemática, a fim de que seja reproduzido sem maiores dificuldades por quem se interessar. Por fim, exemplificando o uso e as possibilidades de aplicação do índice, na última seção serão explicitadas as vantagens que essa metodologia trouxe no planejamento da avaliação anual que a CGE-MT executa em cada uma das unidades orçamentárias do estado de Mato Grosso.

¹ Pelo fato de o Estado de Mato Grosso trabalhar com fontes de dados nem sempre estruturadas em bases confiáveis e de fácil acesso, os resultados oficiais do índice nos trabalhos feitos pela CGE-MT e TCE-MT foram objeto de adaptação neste artigo para melhor clareza acadêmica, o que não descaracteriza o rigor metodológico do objeto de estudo, pelo contrário, o ressalta. Frisamos que os dados aqui utilizados para demonstrar o método estão disponíveis para reprodução no Anexo I.

2. Referencial Teórico

2.1. O problema da escolha de objetos em trabalhos de auditoria e controle

Na fase de planejamento em atividades de auditoria e controle, parte-se do pressuposto de que a escolha do objeto da análise respeita e resguarda uma *accountability*² segura e respaldada nos valores, objetivos e interesses da organização, e isto sugere um discernimento preciso e imparcial na definição de sua natureza, oportunidade e extensão.

Entretanto, tal escolha não é de fácil definição, pois engloba tanto critérios que evocam de maneira axiomática variáveis subjetivas, como a constatação de que existe um clamor sobre um assunto ou a determinação top-down de gestores, quanto critérios expressos em variáveis mais tangíveis, como quantidade de processos e volume de recursos aplicados.

O planejamento adequado de uma auditoria é benéfico pois auxilia o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria, identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais, organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente, o que inclui a necessidade de considerar, antes da identificação e avaliação pelo auditor dos riscos de distorções relevantes, aspectos como os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco, a obtenção de entendimento global da estrutura jurídica e o ambiente regulatório aplicável à entidade e como a entidade cumpre com os requerimentos dessa estrutura, a determinação da materialidade e a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco (CFC, NBC TA 300 (RI), 2016).

Segundo D. Lima (2009), não há resposta única sobre como informações coletadas no planejamento de inspeções, análises de controles ou auditorias podem ser combinadas na escolha dos objetos escopo de investigação. De tal modo, não existiria escolha única de um objeto de auditoria, como na ocasião em que há órgãos que apresentam alto risco e demandam um exame mais crítico, ou ainda entre projetos que contém elevada materialidade. Para ele uma opção seria submeter as alternativas a stakeholders externos, que opinariam sobre a priorização dos objetos; outra opção seria pedir o conselho de auditores experientes; sem entrar em muitos detalhes, o autor conclui que uma terceira alternativa seria usar métodos variados de apoio à tomada de decisão ou combinações dos mencionados.

De cunho mais quantitativo, Antunes (2006) registra que há certa ambiguidade na avaliação de riscos de auditoria, mesmo no âmbito internacional. Comparando o 'Modelo de Avaliação de Risco de Auditoria', utilizado pelo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),³ que faz uso de elementos binários para

2 Tratando-se, neste caso, do chamado *accountability horizontal*, que no conceito de O'Donnell (1998) é explicada como aquela que se efetiva mediante a mútua fiscalização entre poderes (*checks and balances*) e de contas prestadas por estes e verificadas por órgãos de controle.

3 Esse modelo usa como sustentáculo a lógica clássica, em que os elementos que compõem os fatores de riscos são ava-

quantificar o risco do processo de auditoria, com o método de “Fuzzy Logic”,⁴ empregado em estudos e aplicações sobre processos de decisão em situações de incerteza com uma grande quantidade de conceitos difusos, o autor revela que a classificação dos riscos e oportunidades na avaliação de controles ainda se mostra sujeita a artifícios extremamente volitivos dos agentes.

Cordeiro (2011) sugere que na definição da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria, critérios quantitativos e qualitativos são influenciados pelo ambiente de risco ao qual estão sujeitos e, por consequência, na definição da materialidade, as circunstâncias devem ser consideradas, o que não torna fácil cravar com precisão quais objetos merecem ser analisados e tampouco o grau de extensão a ser incorrido.

No mesmo sentido, Vieira (2005) apresenta que a análise de risco é de salutar importância na escolha de temas de auditoria e passa pela identificação dos riscos internos e externos à entidade, na avaliação dos fatores críticos de sucesso que devem ser mobilizados para a execução de seus objetivos e no registro de trabalhos de auditoria anteriores. O óbice a esta metodologia reside no fato de que a classificação sugerida carece de critérios objetivos e quantificáveis, o que pode resvalar em um excesso de subjetivismo por parte dos agentes superiores da organização.

A matriz de risco utilizada pelo TCU (BRASIL, 2006) é uma ferramenta que classifica em ordem de prioridade os entes a serem avaliados e considera um conjunto de critérios que, listados todos os riscos, avalia-se cada um deles em termos de probabilidade de ocorrência e impacto, e, ato contínuo, multiplicados pelos pesos a eles atribuídos e somados, resultam na nota final da entidade, que será o parâmetro para o ordenamento dos órgãos. Apesar do avanço que esse método representa em se comparando com os demais, a nosso ver há dois fatores que podem comprometê-lo. O primeiro é que o julgamento das variáveis qualitativas de probabilidade (rara, muito improvável, improvável, possível, provável, muito provável, quase certo) e consequência (insignificante, muito fraco, fraco, moderado, forte, muito forte, catastrófico) pode recair em grande medida num olhar enviesado. Além disso, os valores numéricos indicados para probabilidades e consequências são genéricos, face à diversidade de possíveis objetos de análise – p. ex.: órgãos (federais, estaduais, municipais, públicos, sociedades de economia mista etc.), municípios (grandes, médios, pequenos, industriais, urbanos etc.) –, apresentando estimativas estáticas, o que fere a característica desejada de aleatoriedade em modelos não-determinísticos (MEYER, 1970).

Nota-se que, sem prejuízo dos relevantes subsídios teóricos ofertados pelas ferramentas aludidas, os métodos e formas existentes de mensuração da importância de processos, programas ou temas com vistas a analisar controles ou executar auditorias até então podem conter obstáculos de ordem estrutural, dada a dificuldade

liados de forma binária, qual seja, estão presentes ou não em um determinado tipo de controle, existem ou não, são realizados ou não, e assim por diante (ANTUNES, 2006). O modelo tem origem no comunicado SAS 39 (Statements on Auditing Standards), da AICPA, disponível em < <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00350.pdf>>, acessível em 20 de out. de 2016. A quem interessar, Putra (2009) faz críticas de ordem estatística/matemática ao método em < <http://accounting-financial-tax.com/2009/09/what-is-audit-risk-literature-perspective/>>, acesso em 20 de out. de 2016.

4 O método Fuzzy Logic (Lógica Nebulosa) divide os riscos de avaliação de controles internos em graus de valoração por meio da lógica booleana, classificando-os em expressões idiomáticas como: muito alto, alto, mediano, baixo, fraco, razoável e similares.

de eventualmente dimensionarem de modo não excludente e verossimilhante questões objetivas e subjetivas quando da eleição dos objetos.

Nesse aspecto, o método no presente trabalho apresenta a vantagem de servir como unidade de medida a variáveis díspares, em aspectos como avaliação e respostas a riscos e atividades de controle e monitoramento (COSO, 2011).

Além disso, no aspecto político-social, a utilização do ISC pode ser considerada como promotora do princípio constitucional publicidade, contido no dispositivo que trata da administração pública brasileira, qual seja, o artigo 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Ao deixar transparecer em um valor intuitivo a importância de se analisar um programa, órgão ou objeto, o índice em estudo corrobora diversos outros dispositivos constitucionais, legais e principiológicos, como a impessoalidade e eficiência.

Ao maximizar a objetividade e a tecnicidade na escolha dos objetos de auditoria, a aplicação do ISC busca minimizar as oportunidades de influências políticas; tornar o processo de auditoria mais transparente, justamente por representar uma simplificação, permitindo assim o acompanhamento e controle social; e promover a eficiência, por otimizar os recursos necessários à execução dos trabalhos de auditoria, priorizando as atividades de maior significância.

3. Metodologia

3.1. O Índice de Significância dos Controles (ISC)

Conforme se arguiu no tópico destinado ao referencial teórico, a escolha de objetos de auditoria e controle no estágio de planejamento pode tornar-se oblíqua, em especial pelo fato de que conjugar variáveis objetivas e subjetivas impacta sempre em um trade-off nem sempre muito claro entre estas e aquelas. Além disso, a eleição de alguns critérios em detrimento de outros pode impactar, de maneiras distintas, na atuação dos atores participantes – em particular auditores e auditados –, além de gerar o descarte de questões proeminentes, por vezes contidas tanto numa como noutra opção.

No intuito de aplacar as dificuldades já elencadas, relacionadas à escolha dos objetos de auditoria, a sugestão deste trabalho é padronizar as variáveis, tanto quantitativas quanto qualitativas, na forma de um índice que captará os diversos prismas inerentes à análise de sistemas de controle sem, contudo, incorrer no sacrifício de uma ou mais variáveis.

O processo consiste, inicialmente, em determinar quais critérios serão utilizados pelos organizadores do processo em sua análise, identificar as variáveis e coletar os dados atinentes a cada uma delas.

Estes dados são calculados através da seguinte fórmula matemática:

$$\text{ISC} = \sum_{i=0 \rightarrow \ln(\mathbb{N} \wedge \mathbb{R}) \vee \odot \ominus}^{+\infty} \Psi \frac{(\Psi i \times P_i)}{P_i}$$

Sendo:

ISC: Índice de Significância dos Controles;

Σ : somatório;

Ψ : o valor n de observação diminuído do valor mínimo, dividido pela diferença dos valores máximo e mínimo, perfazendo: $\frac{(n - \text{mín})}{(\text{máx} - \text{mín})}$;

i : cada uma das variáveis. Podem ser números naturais (\mathbb{N}) ou reais (\mathbb{R}), que são convertidos em logaritmo neperiano (\ln); ou, se for o caso, podem se dar em formato booleano/binário ($\odot \ominus$);

P : o peso a ser dado a cada critério.

Pontua-se a necessidade da transformação dos números naturais e reais em logaritmos neperianos, porquanto permite uma captura mais uniforme de variáveis com diferentes grandezas em termos mais lineares.

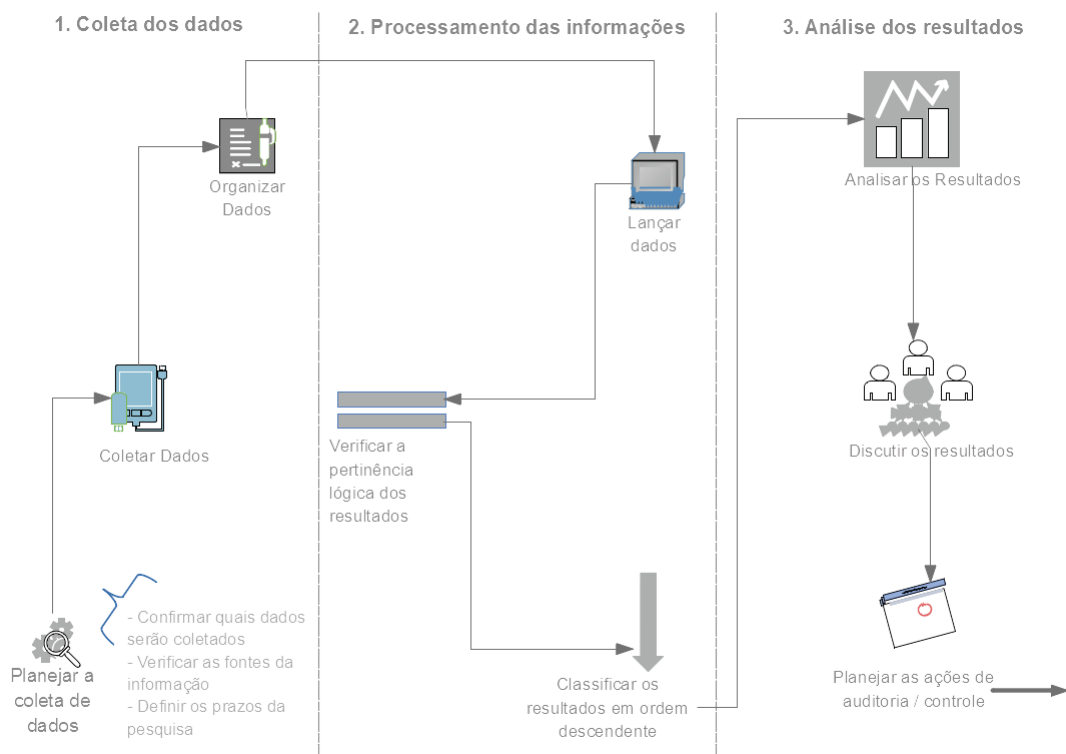
Segundo Wooldridge (2006) com o uso de logs, as observações desiguais (ou extremas) ficam menos sensíveis devido ao estreitamento considerável que pode ocorrer na amplitude dos valores, aliviando assim problemas de heterocedasticidade – quando a variância dos erros não é constante –, o que possibilita apreender informações dissonantes, mas igualmente conexas. Um exemplo pode ser constatado ao definir o que seria mais importante: avaliar um órgão que possui muitos processos físicos, mas, por outro lado, de pequeno volume financeiro; ou o contrário: uma unidade administrativa que detém um número inexpressivo de processos, contudo seu montante financeiro é bastante considerável? A transformação dessas duas grandezas – quantidades e valores monetários – por meio de logaritmos naturais relativiza este problema e possibilita uma análise mais sóbria, embasada e sujeita a informações mais simétricas.

Dando prosseguimento, pode-se dizer que o método proposto no presente trabalho calcula a média ponderada de variáveis padronizadas, e os resultados obtidos necessariamente revelarão que $0 \leq \text{ISC} \leq 1$, isto é: o ISC restringe-se ao conjunto de valores localizado no intervalo entre 0 e 1, sendo que quanto mais próximo da unidade, mais significativo o resultado é para o ente controlador em suas inspeções, avaliações, análises, audi-

tórias e afins em relação ao ente controlado (empresa, órgão público, departamento etc.), portfólio (programa, projeto ou ação) ou assunto (receitas, despesas, gastos com pessoal, infraestrutura, saúde, educação etc.).

No que se refere ao aspecto metodológico do índice, o processo consiste basicamente em coletar os dados necessários, processar estas informações e analisar seus resultados, conforme consta na Figura 1.

Figura 1 – Ciclo de Prospecção do Índice de Significância dos Controles (ISC)



Fonte: Elaboração própria.

Na fase relativa à coleta, os critérios a serem adotados devem ser planejados com cuidado, da mesma forma para os dados que deverão ser obtidos, tendo em vista as variáveis preestabelecidas. Fazem parte das tarefas imprescindíveis abarcadas por esta fase: delimitar com perfeição as bases a serem buscadas como fontes de informação, o tempo da pesquisa, e, o mais importante, a coleta e organização desses dados.

De posse dos dados, estes devem ser inseridos em um programa de computador, previamente ajustado às regras para o cálculo do índice, de maneira que os resultados serão exibidos demonstrando de forma quantitativa o nível de conformidade dos controles dos órgãos, como, por exemplo, do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso. Logo depois, cabe ao analista verificar se esses resultados contêm pertinência lógica e razoável com o que a realidade indica, mesmo que de forma intuitiva. Esta análise faz-se mister por precaução e convencimento da acurácia dos resultados, já que saídas inesperadas talvez sugestionem que algo tenha ocorrido de forma imprecisa na fase de coleta dos dados. Doravante, bastar classificar os resultados dos órgãos

que possuem os maiores valores do ISC e, por conseguinte, evidenciam objetos de análise mais pertinentes, aos de menor valor e de menos importância.

Ao final, na terceira e última fase, já de posse dos resultados, uma opinião mais aprofundada de cada uma de suas variáveis, aspectos, possibilidades e consequências poderá ser compartilhada entre gestores, auditores e interessados para que, com fundamento nisto, eles possam discutir o que os resultados apontam e quais serão os órgãos objeto de análise em seus trabalhos de auditoria ou controle.

Um exemplo de aplicação do ISC, tema do tópico a seguir, deixará mais clara a forma de aplicação do índice no planejamento e a escolha de um objeto de controle, no caso, apresentar-se-á a avaliação do sistema de controle interno do Poder Executivo do Governo do Estado de Mato Grosso no período 2017-2019.

4. Análise dos Resultados

4.1. Exemplo de aplicação do ISC: a avaliação dos controles internos pela CGE-MT

A avaliação de controles internos é um processo que advém do conjunto de atividades, recursos e viabilizadores críticos para o processo de controle interno a ser aplicado na instituição em todos os níveis, com vistas a assegurar o alcance de certos tipos de objetivos normalmente existentes nas organizações (COSO, 2011).

Nesse sentido, a CGE-MT possui dentre suas funções, enquanto órgão central de controle interno, planejar e executar planos anuais de avaliação do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso, competindo-lhe analisar a estrutura, funcionamento, segurança e aderência às normas das atividades de controle interno, conforme depreende-se do Decreto 874/2017 (MATO GROSSO, 2017), função esta desempenhada desde 2006.

Considerando a importância dos controles internos administrativos para a boa gestão dos recursos públicos e o exercício da missão institucional do controle externo, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT), partindo de entendimentos com a CGE-MT, e tendo como referência o modelo de avaliação do COSO, publicou a Resolução no 12/2017/TP (MATO GROSSO, 2017). Por meio desse normativo foi institucionalizado um ciclo trienal de avaliação dos órgãos estaduais, a ser realizado pela Controladoria nos processos sistêmicos concernentes aos subsistemas de contratações públicas, transferências legais e voluntárias, gestão de pessoas e regime próprio de previdência, e gestão orçamentária, contábil e financeira.

4.2. Critérios adotados

O artigo segundo da Resolução no 12/2017/TP (MATO GROSSO, 2017), já referenciada, determina que uma matriz de significância deverá ser formulada segundo a conjugação dos critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade. A partir da elaboração dessa matriz, a periodicidade de avaliação dos órgãos seria modulada em uma curva ABC de forma que os mais significantes (A) passem a ser avaliados em todos os três anos do ciclo, os em classificação intermediária (B) em dois anos, e os menos significantes (C) em apenas um ano do triênio.

Em relação ao conceito de risco, trata-se da probabilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos (COSO, 2011), indicando, conforme o artigo 1º da Instrução Normativa nº 63/2010 do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2010), “a possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidades”. A CGE-MT (MATO GROSSO, 2016), dando concretude ao conceito, leva em consideração as ocorrências, nos últimos dois exercícios, de achados de auditoria nos trabalhos da CGE-MT e apontamentos do TCE-MT, somando-se às denúncias da Ouvidoria e da quantidade de processos administrativos disciplinados e congêneres instaurados.

Outro critério bastante importante consubstancia-se na materialidade, segundo Paula (2006, p. 7), representa “a importância relativa ou representatividade do valor ou do volume dos recursos envolvidos, isoladamente ou em determinado contexto”. Isto posto, a CGE-MT (MATO GROSSO, 2016) caracteriza a materialidade com a quantificação do volume de transações, processos, servidores e valores monetários de cada um dos órgãos estaduais sob seu julgo.

No que se refere ao critério relevância, compreende-se como este critério tudo aquilo que se destaca em escala comparativa, ainda que não seja, sob a ótica econômica ou financeira, facilmente tangível. O critério de relevância indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de interesse da sociedade, que estão em debate público, podendo este ser aferido através da pesquisa de gestores, parlamentares, técnicos ou institutos de pesquisa, dentre outros (D. LIMA, 2009). A CGE-MT (2016) considera como relevantes as diretrizes dos agentes do nível estratégico do Estado, aqui definidos como: Governador do Estado, conselhos, gestores da própria CGE-MT e Programas Prioritários aprovados nas leis orçamentárias.

Antagônica ao risco, a oportunidade é a possibilidade de que um evento ocorra e influencie favoravelmente o cumprimento dos objetivos da organização (COSO, 2007). Em termos práticos, a CGE-MT (MATO GROSSO, 2016) busca captar dados, informações e perspectivas dos órgãos inseridos no contexto socioeconômico e político ao tempo da apreciação, admitindo que o estudo das unidades administrativas em certas conjunturas é conveniente e impacta positivamente o produto final na avaliação dos controles internos.

Colocando-se em prática os conceitos apresentados na seção 2, a matriz proposta pelo TCE-MT foi substituída pelo ISC na escolha dos órgãos a serem avaliados, tendo-se como juízo crítico o subsistema de contratações públicas⁵.

A vantagem aqui aventada é a de que, tendo por parâmetro cada uma das variáveis quantitativas e qualitativas contidas nos quatro critérios propostos (risco, materialidade, relevância e oportunidade), os resultados estariam menos suscetíveis a excessos subjetivos, por terem sido todas as variáveis transformadas em unidades quantificáveis⁶.

Por esses fatores, o ISC permitiu à CGE-MT programar seus trabalhos de modo a otimizar tempo, recursos humanos e recursos financeiros utilizados no processo. Isto é conseguido por meio da melhor especificação das atividades a serem avaliadas em cada órgão,⁷ da quantidade de auditores e auxiliares a serem destacados para os trabalhos, do tamanho amostral de processos e no limite de horas a serem despendidas em cada unidade administrativa, levando em conta os resultados do índice em cada uma das unidades administrativas.

Os dados tiveram como fonte a CGE-MT, o TCE-MT, leis orçamentárias do Estado de Mato Grosso - Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), sistemas de informação que contêm dados orçamentários e financeiros relativos às compras feitas pelos órgãos estaduais e a quantidade de notícias na imprensa de temas afetos aos órgãos que guardem conexão com o objeto do estudo.

Seguindo-se os critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade, as variáveis utilizadas e as unidades de medida de cada uma delas são as descritas no quadro I.

5 Dados adaptados para fins acadêmicos.

6 As variáveis de cada um dos critérios – risco, materialidade, relevância e oportunidade –, as unidades de medida e os dados relativos a cada uma delas neste exemplo, como já afirmado, podem ser consultadas no Anexo I. Os dados detalhados, contendo sintaxe, memória de cálculos e os gráficos e tabelas utilizados neste trabalho também podem ser consultados e reproduzidos no Microsoft Excel [<https://goo.gl/RF3gYu>] ou em linguagem R [<https://goo.gl/Df5bNx>].

7 A CGE-MT utiliza a nomenclatura 'ponto de controle' para todo item, área ou atividade sobre o qual é exercida a ação de controle, conforme itens 20 e 21 do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (TCU, IN no 01/2001).

Quadro I – Critérios, variáveis e unidades de medida utilizados para o cálculo do ISC
avaliação de controle interno 2017-1019 – Contratações Públicas no Poder Executivo do Estado de Mato Grosso

Critério	Variáveis (e unidades de medida)	Descrição
RISCO	Dúvidas e denúncias dos órgãos (Q)	Representa a quantidade de dúvidas e denúncias encaminhadas por cidadãos e servidores a respeito da atuação dos órgãos estaduais. A premissa básica é a de que a soma do número de dúvidas que um órgão tem sobre quais ou como desempenhar suas atividades, mais a quantidade de denúncias por condutas ilegítimas ou mesmo ilegais da sua atuação, são diretamente proporcionais ao risco de isto impactar negativamente os resultados esperados.
	Apontamentos CGE-MT (Q)	A quantidade de apontamentos em trabalhos de auditoria e controle provenientes da CGE-MT nos últimos cinco anos (2012-2016). Parte-se da premissa de que órgãos que possuem um histórico de más condutas oferecem mais riscos à boa execução das políticas públicas sob seu encargo.
	Apontamentos TCE-MT (Q)	A quantidade de apontamentos em trabalhos de auditoria e controle provenientes do TCE-MT (2012-2016). A lógica é a mesma apontada na variável referente aos apontamentos da CGE-MT.
	Processos Administrativos Disciplinares (Q)	O total de processos administrativos disciplinares (PADs) e similares (sindicâncias, instruções sumárias etc.) instaurados em cada órgão. A dedução é similar à anteriormente aplicada aos apontamentos advindos dos órgãos de controle externo e interno: quanto mais processos, maior o risco do órgão.
MATERIALIDADE	Processos (Q)	O montante de processos físicos ou eletrônicos concernentes ao objeto da análise (no caso, as contratações feitas pelo órgão).
	Montante (R\$)	A quantia monetária total dos processos físicos ou eletrônicos concernentes ao objeto da análise (no caso, as compras feitas pelo órgão).
RELEVÂNCIA	Diretrizes estratégicas (S/N)	Determinação de agentes de poder de se observar com mais vagar o objeto da análise em certos órgãos, por serem estes considerados estratégicos na conjuntura do trabalho face às suas relevâncias social, econômica ou política. Sua quantificação se dá pela utilização de variáveis binárias, com 1 indicando uma proposição afirmativa, e 0, o oposto. Aqui estão contidas a i) diretrizes estratégicas do chefe do Poder Executivo Estadual (governador); ii) do secretário do órgão superior de controle interno em Mato Grosso (CGE-MT); e iii) das demandas e indicativos advindos do Ministério Público Estadual (MPE-MT).
	Órgão Finalístico (S/N)	A variável considera que órgãos que desenvolvam atividades finalística, dentre elas saúde, educação, segurança pública ou assistência social, por impactarem diretamente o cidadão, são mais relevantes dos aferidos às áreas meio (ou sistêmicas), como Fazenda, Planejamento e Procuradoria do Estado.
	Programas prioritários (S/N)	Indicativo de que é relevante dar preferência ao se analisar o objeto em determinadas unidades administrativas por consequência de este dar vazão a ações orçamentárias constituídas em programas considerados prioritários nas leis orçamentárias. Igualmente, sua totalidade é possível através do uso de grandezas binárias.

Critério	Variáveis (e unidades de medida)	Descrição
	Ausência da CGE-MT \geq 24 meses (S/N)	Outro elemento binário, a ausência de atuação da CGE em um período igual ou superior a 24 meses foi considerada oportuna como critério de balizamento, tendo em conta que, combinada com todos os outros itens, esta falta de atenção transitória do órgão superior de controle interno pode ter favorecido agentes que, se sentindo pouco controlados, encontraram circunstâncias favoráveis para más condutas dos atos administrativos componentes do objeto perscrutado. Neste caso, pressupõe-se que analisar órgãos nessa situação é positivo e contribui favoravelmente nos resultados finais da avaliação dos controles internos das unidades.
OPORTUNIDADE	Imprensa \leq 12 meses (Q)	Quantidade de citações do órgão, executada por meio de pesquisa booleana em sites de busca de informes, notícias ou matérias jornalísticas repercutidas na mídia no ano anterior ao da avaliação dos controles. Esta variável demanda conhecimento e análise contextual do(s) analista(s) sobre atos e fatos inerentes à realidade dos órgãos em investigação, haja vista tratar-se de lógica de validação ou substituição de termos (booleana). Nossa pesquisa partiu da seguinte estrutura: 'Nome completo do 'órgão' + 'Sigla do órgão' + 'Expressões de fatos conhecidos' (corrupção, fraude, operação, prisão, falha, má gestão etc.) – 'Expressões de duplo sentido ou irrelevantes'. O procedimento é inspirado em trabalhos de data mining e classificação de notícias, como os apresentados por Alexandru et al (2014) e Leskovec et al (2009). Presume-se, assim, que avaliar órgãos que tiveram uma maior reverberação na imprensa nos últimos 12 meses impacta positivamente na análise individualizada (órgão) e total do sistema de controle interno.

Fonte: Elaboração própria. Dados coletados na CGE-MT, TCE-MT, Google News, Fiplan⁸ e DOE-MT, com adaptações.

Obedecendo-se ao esquema de cálculo do índice apontado na seção 2, os dados coletados foram convertidos, criticados preliminarmente em relação à sua pertinência lógica e factual, e devidamente contextualizados com a conjuntura na qual estão inseridos.

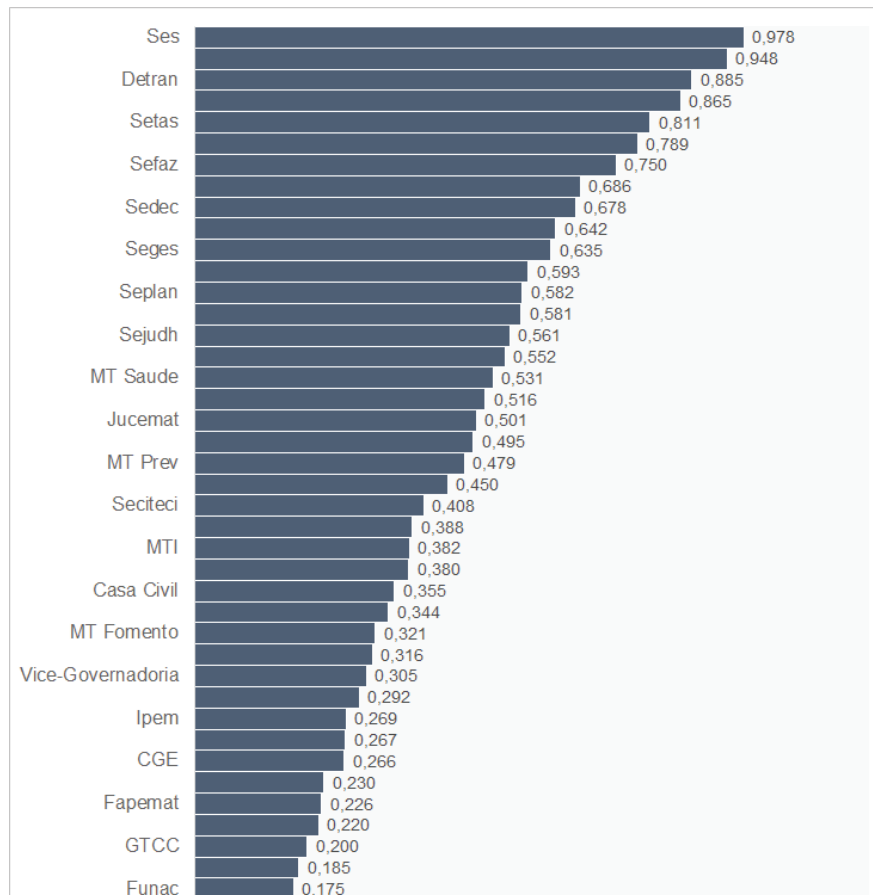
4.3. Resultados do ISC para os órgãos do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso com pesos iguais nos critérios

Considerando a otimização do tempo e dos recursos de pessoal, tecnológicos, de infraestrutura e financeiros do ente avaliador, foi elaborado o Gráfico 1, que expõe, em ordem decrescente, os órgãos do estado do Mato Grosso a serem priorizados na análise de seus controles internos.⁹ Os pesos utilizados são iguais (valor 1) para os critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade.

8 Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Governo do Estado de Mato Grosso. Utilizado pelos Poderes Executivo e legislativo do Estado em seu controle orçamentário, contábil e financeiro.

9 A definição completa das siglas dos órgãos pode ser consultada no Anexo II.

Gráfico I – Índice de Significância dos Controles (ISC) – Contratações públicas Órgãos do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso – Pesos iguais

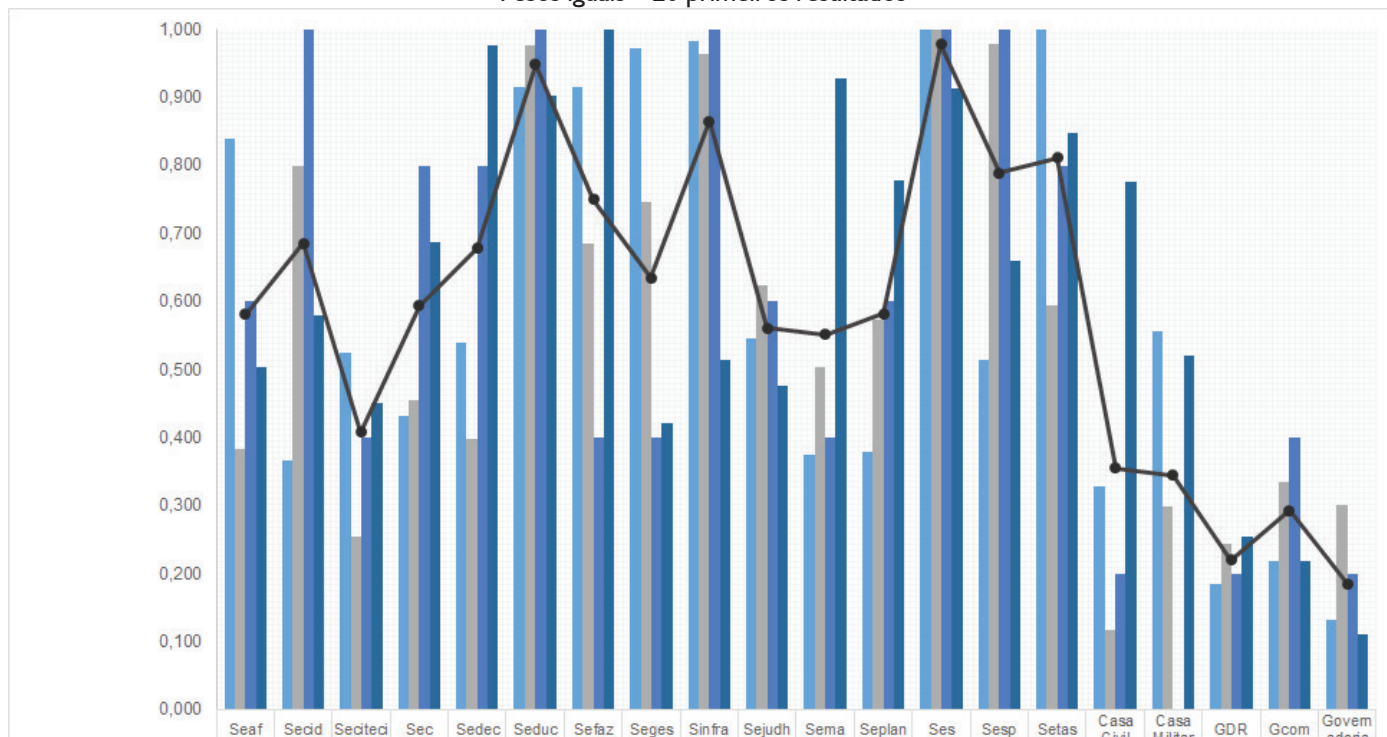


Fonte: Elaboração própria.

O passo seguinte em um processo de planejamento de avaliação dos controles internos seria inferir os resultados em paralelo a elementos fáticos, dados e pesos utilizados no cálculo, bem como informações de interesse dos stakeholders, o que faremos de modo sintético a seguir.

Em razão de ter-se utilizado pesos com o mesmo valor em todos os critérios, nota-se que os resultados padronizados mantiveram correlação maior com os critérios de materialidade e risco. Nesta quadra, aproximadamente metade do ISC guarda relação com um destes dois critérios, e apenas 30% com cada um dos outros dois (relevância e oportunidade). Isto pode ser visualmente observado no gráfico 2, adiante, que apresenta os valores do ISC dos órgãos elencados entre os 20 maiores resultados.

Gráfico 2 – Índice de Significância dos Controles (ISC) e critérios padronizados Contratações públicas – Órgãos do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso Pesos iguais – 20 primeiros resultados



Fonte: Elaboração própria.

Interpretando-se que os resultados do ISC devem – como seu mais importante aspecto – ter coerência com a realidade, repercutindo em sua métrica todas as variáveis inseridas em seu cálculo, nota-se que órgãos que lidam com temas de grande interesse público e social, como as secretarias de saúde (Ses), educação (Seduc e Unemat), infraestrutura (Sinfra), segurança (Sesp) e assistência social (Setas) aparecem entre os 10 primeiros colocados.

No outro extremo, encontram-se as unidades com orçamento insignificante se comparados aos primeiros, de reduzido alcance direto em áreas de maior interesse por parte da opinião pública ou que no geral se dedicam a atividades meio, como são os casos do Gabinete de Assuntos Estratégicos (Gae), da Agência de Desenvolvimento da Região Metropolitana do Vale do Rio Cuiabá (Agem) ou mesmo de órgãos em processo de extinção, como a Companhia de Saneamento do Estado de Mato Grosso (Sanemat).

Resultados não tão óbvios, tais quais a alta significância de órgãos como o Departamento Estadual de Trânsito (Detran) ou as secretarias de Desenvolvimento (Sedec) e de Cidades (Secid) são consistentes porquanto estes, conforme demonstrado nos dados (ver anexo I), continham elementos substantivos em variáveis como dúvidas e denúncias de servidores, quantidade de processos administrativos, montantes orçamentários e citações na imprensa muitas vezes referentes a operações policiais, denúncias de corrupção ou malversação de recursos¹⁰.

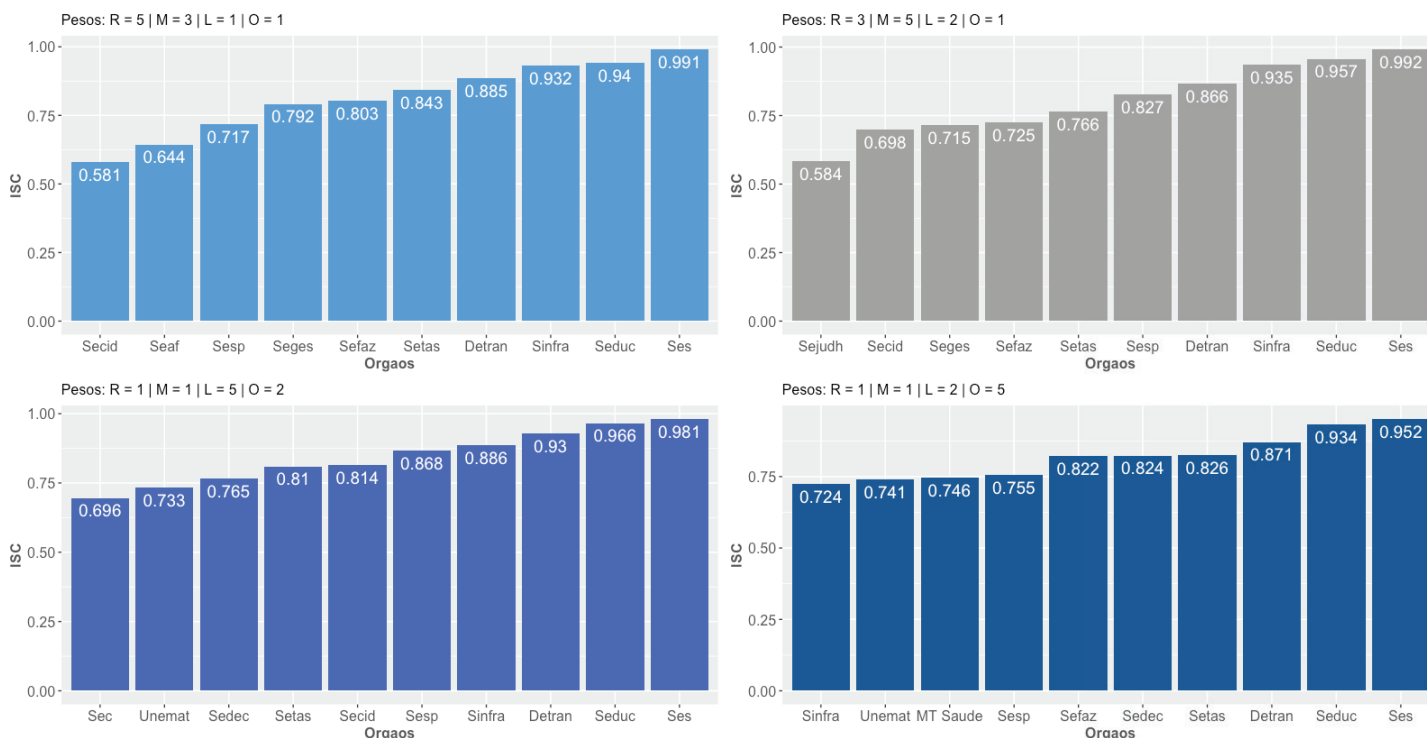
10 Exemplos: Detran: Cooperação entre Detran e Polícia Civil leva à desarticulação de esquema de corrupção, disponível

4.3.1. Resultados do ISC com valores de peso diferentes

Por condensar tanto informações qualitativas quanto quantitativas, uma das vantagens do ISC, já aventadas anteriormente, é permitir aos entes que efetuarão os trabalhos de auditoria ou controle que sopesem os pesos a serem dados aos critérios utilizados na escolha de seus objetos.

No presente caso, supondo que uma empresa, firma independente de auditoria ou ente de controle estatal, instituisse uma escala de importância de 1 a 5, sendo 1 o critério menos importante e 5 o mais importante, podemos visualizar no gráfico 3 o que aconteceria se para os critérios de risco (R), materialidade (M), relevância (L) e oportunidade (O) fossem dados diferentes pesos.

**Gráfico 3 – Índice de Significância dos Controles (ISC) – Contratações públicas
Órgãos do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso – Pesos diferentes
10 primeiros resultados**



Fonte: Elaboração própria.

Nota-se que, a partir do terceiro colocado os resultados foram alterados, de acordo com o peso atribuído a cada um dos quatro critérios utilizados. Escalas de pesos em métricas deste tipo servem para quantificar

em <<http://www.mt.gov.br/-/5251295-cooperacao-entre-detran-e-policia-civil-leva-a-desarticulacao-de-esquema-de-corrupcao>>, acesso em 29.10.2017. Sedec: Decisão aponta ex-governador de MT como chefe de organização criminosa, disponível em <<http://g1.globo.com/mato-grosso/noticia/2015/09/decisao-aponta-ex-governador-de-mt-como-chefe-de-organizacao-criminosa.html>>, acesso em 29.10.2017. Secid: Processos apuram indícios de corrupção de empresas ligadas ao VLT, disponível em <http://www.mt.gov.br/noticias/-/asset_publisher/Hf4xlehM0lwr/content/8332438-processos-apuram-indicios-de-corrupcao-de-empresas-ligadas-ao-vlt-e-de-servidores-da-setas/pop_up?_101_INSTANCE_Hf4xlehM0lwr_viewMode=print&_101_INSTANCE_Hf4xlehM0lwr_languageId=pt_BR>, acesso em 29.10.2017.

percepções qualitativas das organizações ou dos próprios avaliadores (firmas ou entes de auditoria), a depender dos interesses a serem buscados. Esta valoração serve para calibrar os critérios e variáveis estabelecidos conforme as finalidades e metas em análise, o que acomoda o método à realidade do aplicador em um alicerce teórico fundamentado em bases lógicas razoáveis e aplicáveis, sem descuidar do respeito a princípios como impessoalidade, prudência, objetividade e autotutela.

A vantagem de se ter utilizado como parâmetro os outputs do índice são visualizados na economicidade da utilização das horas de trabalho dos profissionais envolvidos de forma mais racional e na eficiência ao dar ênfase aos órgãos que mais significam em termos de recursos financeiros, riscos e oportunidades.

5. Considerações finais

Diante do exposto, vê-se que a escolha de objetos de auditoria e controle por parte de empresas ou órgãos controladores é assunto ainda discutido pela literatura e órgãos de controle por envolver um difícil balanceamento entre variáveis quantitativas e qualitativas, e essa indefinição pode trazer vieses ao processo, a depender do caráter volitivo e muitas vezes arbitrário de controladores ou gestores.

A proposta apresentada neste trabalho procura resolver este impasse por meio de um cálculo matemático que conjuga num mesmo resultado variáveis objetivas e subjetivas, o que se mostra vantajoso pelo fato de aglutinar uma quantidade maior de informações de modo claro e quantificável, reduzindo o risco de embasar atividades de controle interno ou externo em informações incompletas, o que, ao final, se reverte em resultados nem sempre condizentes com os anseios de gestores, clientes ou cidadãos.

O método pode ser aplicado na escolha de objetos de auditoria, controle e inspeções, e outro benefício que deve ser destacado com seu uso é a possibilidade de assegurar a impessoalidade, por mitigar um prisma diverso de informações em uma saída facilmente observável por qualquer pessoa.

A impessoalidade, intrínseca na aplicação do método em suas fases de coleta de dados, processamento das informações e análise e discussão dos resultados (ver Figura 1), ao cabo serve como corolário de outro princípio muito caro, principalmente à Administração Pública: o da transparência (BRASIL, 1988, art. 37).

Como os resultados do ISC são de simples e objetiva identificação e interpretação, eles podem servir de referencial de comparação entre os objetos da análise (órgãos, departamentos, programas, projetos etc.) num mesmo momento ou a sua evolução ou involução em termos de significância ao longo do tempo, o que por si só desvela o comportamento do objeto e dá indicações aos responsáveis pelo controle ou gestão da entidade sobre problemas, causas ou consequências de atos e fatos que impactam os critérios e variáveis utilizados no cálculo do índice.

Destarte, para funcionar adequadamente, critérios, variáveis e pesos a serem utilizados devem ser institucionalizados pelo aplicador para que os resultados do índice ecoem a essência do método, sob pena de descaracterizar os objetivos ora exibidos.

Finalmente, por ter como desígnio servir como um tipo de indicativo técnico, não como baliza única na avaliação dos controles e auditorias, a ferramenta proposta não exclui – pelo contrário, subsidia – o uso de outros métodos, tecnologias e procedimentos de auditoria, inspeção ou avaliação aplicados em diligências de órgãos de controle públicos ou privados.

Referências bibliográficas

ALEXANDRU, Tatar; ANTONIADIS, Panayotis; AMORIM, Marcelo Dias de; FDIDA, Serge. From Popularity Prediction to Ranking Online News. *Social Network Analysis and Mining*, Springer, 2014. Disponível em < <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00982936>>, acesso em 27 de outubro de 2017.

ANTUNES, Jerônimo. Lógica nebulosa para avaliar riscos na auditoria. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 17, n. spe, p. 80-91, 2006.

BRASIL, Constituição da República Federativa do. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Instrução Normativa – TCU nº 01, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

_____. Risco e Auditoria – Práticas desenvolvidas no TCU. Tribunal de Contas da União; Secretaria Geral de Controle Externo; Secretaria Adjunta de Fiscalização, janeiro de 2006. Disponível em <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwioh_qljpraAhVCvJAKHf7ACCC0QFggnMAA&url=http%3A%2F%2Fportal.tcu.gov.br%2Fflumis%2Fportal%2Ffile%2FfileDownload.jsp%3FfileId%3D8A8182A14D8D5AA6014D8D846B5000C0&usg=AOvVawIW-IJbHDbe2JNigQkIWGLJc>, acesso em 29 de abril de 2018.

_____. Instrução Normativa – TCU nº 49, de 13 de dezembro de 2005. Apresentação pela Presidência desta Corte de Contas de propostas de instrução normativa, em substituição à IN 09/95, e de resolução, que tratam da fiscalização exercida pelo TCU e do plano de fiscalização, respectivamente. Aprovação desses projetos de instrução normativa e de Resolução.

_____. Instrução Normativa – TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992.

CORDEIRO, Ana Cristina. Auditoria financeira: a definição da materialidade e o seu impacto no trabalho de auditoria. 2011. 77 p. Dissertação (Mestrado em Gestão). Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra – FEUC. Coimbra, 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC Nº. 1.211/09, alterada pela NBC TA 300 (RI), de 19 de agosto de 2016. Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

DE REZENDE, SUELY MARQUES; FAVERO, HAMILTON LUIZ. A importância do Controle Interno dentro das organizações. *Revista de Administração Nobel*, Nº 03, p. 33-44, jan./jun.2004.

ENCINAS, Rafael. Oportunidades de aplicação da análise envoltória de dados em auditorias operacionais do Tribunal de Contas da União. Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, 2010.

LESKOVEC, Jure; BACKSTROM, Lars; KLEINBERG, Jon. Meme-tracking and the dynamics of the news cycle. In: *Proceedings of the 15th ACM SIGKDD international conference on Knowledge discovery and data mining*. ACM, 2009.

LIMA, Dagomar Henriques. Seletividade do Controle Externo em Auditoria Operacional. *Revista do TCU*, n. 115, p. 26-35, 2009.

LIMA, Luiz Henrique Moraes de. A utilização de métodos quantitativos no exercício do controle externo. *Revista do TCU*, n. 106, p. 46-55, 2005.

MATO GROSSO. Decreto no 874, de 20 de março de 2017. Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado.

MATO GROSSO. CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO (CGE-MT). Plano Bidual de Auditoria e Controle Interno: Período 2016-2017, v. 1, 2016. Disponível em < https://drive.google.com/file/d/IV_qp7mK79qNln5H5bcXxxLDul7zwEkEo/view?usp=sharing >.

MATO GROSSO. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO (TCE-MT). Resolução Normativa nº 12/2017-TP. Dispõe sobre procedimentos para a avaliação dos controles internos do Poder Executivo Estadual e dá outras providências. Disponível em < <http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00076766/12-2017.pdf> > . Acesso em 26 de setembro de 2017.

MEYER, Paul L. Probabilidade: aplicações à estatística. In: *Probabilidade: aplicações à estatística*. Livros Técnicos e Científicos Editora, 1970.

O'DONNELL, Guillermo. Horizontal accountability and new poliarchies. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, n. 44, p. 27-54, 1998.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. Auditoria baseada na avaliação de risco. *Artigo Banco Central do Brasil*, v. 23, 2006. Disponível em: < www.cemla.org/pdf/aud-avalderisco.PDF > . Acesso em 26 de setembro de 2017.

VIEIRA, Horácio Sabóia. Análise de risco para escolha de temas de auditoria. Revista do TCU, n. 103, p. 27-32, 2005.

WOOLDRIDGE, Jeffrey M. Introdução à econometria: uma abordagem moderna. Pioneira Thomson Learning, 2006.

ZORZAL, Luzia; GAMA, Janyluce Rezende; RODRIGUES, Georgete Medleg. A importância dos sistemas de custos para atingir a transparência no setor público. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2015.

ANEXO I – DADOS UTILIZADOS NO TRABALHO – CRITÉRIOS DE RISCO, MATERIALIDADE, RELEVÂNCIA E OPORTUNIDADE

I. RISCO

ÓRGÃO	Dúvidas e denúncias dos órgãos (Q)	Apontamentos CGE-MT (Q)	Apontamentos TCE (Q)	Processos Administrativos
Seaf	30	18	20	4
Secid	32	3	3	1
Seciteci	28	4	7	2
Sec	8	4	9	2
Sedec	30	5	6	2
Seduc	25	23	28	6
Sefaz	23	8	41	13
Seges	36	20	35	7
Sinfra	13	28	69	8
Sejudh	8	4	15	4
Sema	40	2	4	1
Seplan	1	10	11	3
Ses	8	33	75	12
Sesp	1	14	20	5
Setas	26	23	40	10
Casa Civil	32	1	2	3
Casa Militar	39	1	7	8
GDR	7	1	2	3
Gcom	5	3	4	1
Governadoria	3	1	2	4
GAE	6	1	2	3
GTCC	5	3	2	1
Vice-Governadoria	2	3	4	1
PGE	11	7	1	2
CGE	4	3	2	1
MT	1	3	12	2
MT	36	2	7	2
Intermat	13	5	1	2
Indea	42	28	2	3
Jucemat	30	5	6	4
Ipem	31	1	2	3
Detran	47	33	16	5
Ager	46	3	3	1
Agem	6	1	0	0
Fapemat	4	8	0	0

ÓRGÃO	Dúvidas e denúncias dos órgãos (Q)	Apontamentos CGE-MT (Q)	Apontamentos TCE (Q)	Processos Administrativos
Unemat	49	44	0	0
Funac	27	0	0	0
MT Par	28	1	4	1
Metamat	43	3	6	1
MT	37	1	1	1
MT Fomento	25	3	6	1
Sanemat	42	0	0	0
Ceasa	8	3	5	2
MTI	19	4	11	2
Empaer	29	12	20	3

Fonte: CGE-MT, TCE-MT, Google News, Fiplan e DOE-MT, com adaptações.

2. MATERIALIDADE

ÓRGÃO	Processos (Q)	Montante (R\$)
Seaf	16	9.400.850
Secid	47	175.597.240
Seciteci	5	8.810.082
Sec	38	7.875.651
Sedec	9	19
Seduc	129	348
Sefaz	43	63
Seges	89	55
Sinfra	133	298
Sejudh	38	39
Sema	17	28
Seplan	38	24
Ses	122	461
Sesp	145	318
Setas	62	18
Casa Civil	20	579
Casa Militar	9	7
GDR	7	5
Gcom	15	6
Governadoria	8	8
GAE	7	9
GTCC	14	272
Vice-Governadoria	18	9

ÓRGÃO	Processos (Q)	Montante (R\$)
PGE	19	9
CGE	16	1
MT	8	7
MT	15	9
Intermat	5	9
Indea	10	408
Jucemat	9	7
Ipem	17	7
Detran	77	86
Ager	14	4
Agem	6	7
Fapemat	15	593
Unemat	19	8
Funac	18	8
MT Par	8	3
Metamat	12	5
MT	5	9
MT Fomento	17	5
Sanemat	16	1
Ceasa	11	9
MTI	8	3
Empaer	5	1

Fonte: CGE-MT, TCE-MT, Google News, Fiplan e DOE-MT, com adaptações.

3. RELEVÂNCIA

ÓRGÃO	Diretrizes Estratégicas Governador (S/N)	Diretrizes Estratégicas CGE (S/N)	Diretrizes Estratégicas MPE (S/N)	Orgão	Programas prioritários (S/N)
Seaf		0			0
Secid					
Seciteci	0	0			0
Sec					0
Sedec					0
Seduc					
Sefaz		0		0	0
Seges		0		0	0
Sinfra					
Sejudh		0			0
Sema		0	0		0
Seplan				0	0
Ses					
Sesp					
Setas					0
Casa Civil	0	0		0	0
Casa Militar	0	0	0	0	0
GDR	0	0		0	0
Gcom	0			0	0
Governadoria	0	0		0	0
GAE	0	0	0	0	0
GTCC	0		0	0	0
Vice-Governadoria	0	0		0	0
PGE	0	0	0	0	0
CGE	0	0	0	0	0
MT	0				0
MT	0				0
Intermat		0			0
Indea		0			0
Jucemat	0		0		0
Ipem	0	0	0	0	0
Detran					
Ager	0	0	0	0	0
Agem	0	0	0	0	0
Fapemat	0	0	0	0	0
Unemat					0
Funac	0	0	0	0	0
MT Par	0	0	0	0	0

ÓRGÃO	Diretrizes Estratégicas Governador (S/N)	Diretrizes Estratégicas CGE (S/N)	Diretrizes Estratégicas MPE (S/N)	Orgão	Programas prioritários (S/N)
Metamat	0	0	0	0	0
MT	0	0	0	1	0
MT Fomento	0	0	0	1	0
Sanemat	0	0	0	0	0
Ceasa	0	0	1	1	0
MTI	1	0	0	0	0
Empaer	0	1	1	0	0

Fonte: CGE-MT, TCE-MT, Google News, Fiplan e DOE-MT, com adaptações.

4. OPORTUNIDADE

ÓRGÃO	Ausência CGE \geq 24 meses (S/N)	Qtde
Seaf	0	66
Secid	0	106
Seciteci	0	47
Sec	0	212
Sedec	0	1310
Seduc	0	827
Sefaz	0	1530
Seges	0	39
Sinfra	0	70
Sejudh	0	55
Sema	0	971
Seplan	0	374
Ses	0	885
Sesp	0	178
Setas	0	584
Casa Civil	0	369
Casa Militar	1	27
GDR	1	5
Gcom	1	4
Governadoria	1	2
GAE	1	4
GTCC	1	17
Vice-Governadoria	1	22
PGE	1	203

ÓRGÃO	Ausência CGE ≥ 24 meses (S/N)	Qtde
CGE	0	362
MT	0	1510
MT	0	50
Intermat	0	515
Indea	0	407
Jucemat	1	81
Ipem	1	12
Detran	0	506
Ager	1	11
Agem	1	5
Fapemat	1	64
Unemat	0	506
Funac	1	3
MT Par	1	2
Metamat	1	125
MT	1	6
MT Fomento	1	9
Sanemat	1	1
Ceasa	1	3
MTI	0	112
Empaer	1	34

Fonte: CGE-MT, TCE-MT, Google News, Fiplan e DOE-MT, com adaptações.

ANEXO II – ÓRGÃOS DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE MATO GROSSO – ADMINISTRAÇÃO DIRETA E INDIRETA

ÓRGÃO

1	Seaf	Secretaria de Estado Agricultura Familiar e Assuntos Fundiários
2	Secid	Secretaria de Estado das Cidades
3	Seciteci	Secretaria de Estado de Ciência e Tecnologia
4	Sec	Secretaria de Estado de Cultura de Mato Grosso
5	Sedec	Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico
6	Seduc	Secretaria Estadual de Educação
7	Sefaz	Secretaria de Estado de Fazenda
8	Seges	Secretaria de Gestão
9	Sinfra	Secretário de Estado de Infraestrutura e Logística de Mato Grosso
10	Sejudh	Secretaria de Estado de Justiça e Direitos Humanos
11	Sema	Secretaria de Estado do Meio Ambiente
12	Seplan	Secretaria de Estado de Planejamento
13	Ses	Secretaria de Estado de Saúde de Mato Grosso
14	Sesp	Secretaria de Estado de Segurança Pública de Mato Grosso
15	Setas	Secretaria de Estado de Trabalho e Assistência Social
16	Casa Civil	-
17	Casa Militar	-
18	GDR	Gabinete de Desenvolvimento Regional
19	Gcom	Gabinete de Comunicação
20	Governadoria	-
21	GAE	Gabinete de Assuntos Estratégicos
22	GTCC	Gabinete de Transparência e Combate à Corrupção
23	Vice-Governadoria	-
24	PGE	Procuradoria Geral do Estado
25	CGE	Controladoria Geral do Estado
26	MT Saúde	Mato Grosso Saúde
27	MT	Mato Grosso Previdência
28	Intermat	Instituto de Terras de Mato Grosso
29	Indea	Instituto de Defesa Agropecuária do Estado de Mato Grosso
30	Jucemat	Junta Comercial do Estado de Mato Grosso
31	Ipem	Instituto de Pesos e Medidas de Mato Grosso
32	Detran	Departamento Estadual de Trânsito de Mato Grosso
33	Ager	Agência de Regulação dos Serviços Públicos Delegados de Mato Grosso
34	Agem	Agência Metropolitana do Vale do Rio Cuiabá
35	Fapemat	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Mato Grosso
36	Unemat	Universidade do Estado de Mato Grosso
37	Funac	Fundação Nova Chance

38	MT Par	MT Participações e Projetos
39	Metamat	Companhia Mato-Grossense de Mineração
40	MT	Companhia Mato-Grossense de Gás
41	MT Fomento	Agência de Fomento do Estado de Mato Grosso
42	Sanemat	Companhia de Saneamento do Estado de Mato Grosso
43	Ceasa	Central de Abastecimento do Estado de Mato Grosso
44	MTI	Empresa Mato-Grossense de Tecnologia da Informação
45	Empaer	Empresa Mato-Grossense de Pesquisa Assistência e Extensão Rural

Fonte: Fiplan.

Descobrimo a realidade por trás das afirmações da administração: Uma abordagem qualitativa para identificar achados de auditoria utilizando diagrama de evidências

Discovering the reality behind management assertions: A qualitative approach to identify audit findings using evidence diagram

Frederico Pinto de Souza*

Resumo

No âmbito do poder público, diversos órgãos e entidades têm publicado normas e procedimentos com o objetivo de orientar e padronizar as atividades de auditoria. Apesar disso, estes padrões técnicos não fornecem suporte adequado à etapa de organização das evidências de maneira que seja possível reconstruir a realidade por trás das afirmações feitas pelo administrador acerca do gasto público auditado. O objetivo do presente artigo é estabelecer e apresentar um método de análise qualitativa que possibilite organizar as evidências em achados relevantes capazes de capturar e expressar a realidade por trás das afirmações feitas pelos administradores acerca dos gastos públicos. Para isso, um diagrama de evidências é inicialmente construído de modo a representar o relacionamento entre as variáveis, que representam as afirmações implícitas e explícitas feitas pelos administradores, e seus correspondentes itens de evidência, que retratam as informações coletadas durante a auditoria e que possibilitam concluir sobre a existência de suporte, ou não, a estas afirmações. Após a construção do diagrama, é desenvolvida uma análise qualitativa que visa, dentre outros objetivos, identificar eventuais relações de causa-efeito entre os itens de evidência. Com base neste conjunto de informações, os achados relevantes são determinados e comunicados. O método desenvolvido pode ser empregado em complemento aos padrões técnicos de auditoria atualmente em uso no âmbito do poder público.

Palavras-chaves: Auditoria; Diagrama de Evidência; Achados de Auditoria

Abstract

In the public sector, several agencies and entities have published standards and procedures with the objective of guiding and standardizing audit activities. Nevertheless, these technical standards do not provide adequate support for the organization of evidences so that it is possible to reconstruct the reality behind the statements made by the administrator about the public expenditure being audited. The objective of the present paper is to establish and present a method of qualitative analysis that makes possible to organize the evidence into relevant findings capable of capturing and expressing the reality behind the statements made by the administrators about public expenditure. To do so, an evidence diagram is initially elaborated in order to represent the relationship between the variables, which represent the implicit and explicit statements made by the managers, and their corresponding items of evidence, which portray the information collected during the audit and which enable the conclusion on the existence of support or not, to these statements. After the construction of the diagram, a qualitative analysis is developed that aims, among other objectives, to identify possible cause-effect relationships between the evidence items. Based on this set of information, the relevant findings are determined and communicated. The developed method can be used in addition to the technical auditing standards currently in use within the public authority.

Key-words: Audit; Evidence Diagram; Audit Findings

* Formado em Ciência da Computação pelo Instituto Cândido Mendes - Campos dos Goytacazes; MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas; Pós-graduado em Governança de Tecnologia da Informação pela Universidade Católica de Brasília e em Gerenciamento de Projetos pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais; e Mestre em Informática pela Universidade Federal do Espírito Santo. Ocupa o cargo de Auditor do Estado do Espírito Santo, onde realiza atividades relacionadas ao aprimoramento e fiscalização dos controles internos dos diversos órgãos e entidades do Estado.

I. Introdução

No âmbito do poder público, diversos órgãos e entidades responsáveis pela realização de auditorias têm publicado normas e procedimentos com o objetivo de orientar e padronizar a execução desta atividade. No estado do Espírito Santo, por exemplo, a Secretaria de Estado de Controle e Transparência (SECONT), por meio da Resolução CONSECT nº 004/2018, instituiu um conjunto de procedimentos para planejamento e execução das auditorias. De acordo com estes procedimentos, a auditoria é desenvolvida ao longo de três grandes etapas: planejamento, execução e relatório (ESPÍRITO SANTO, 2018).

A etapa de planejamento consiste da obtenção de uma visão geral do objeto a ser auditado. Nela, é elaborado um plano de auditoria que contém o detalhamento das informações requeridas, dos atos e fatos objeto da

auditoria, da legislação aplicável e dos procedimentos e ações que deverão compor o programa de trabalho. É no plano de auditoria que são indicadas as questões a serem investigadas ao longo da auditoria (ESPÍRITO SANTO, 2018). Durante a execução dos trabalhos, são aplicados os procedimentos previstos no plano de auditoria em busca de constatações que ajudem a responder as questões formuladas no planejamento. As constatações obtidas devem ser relevantes e fundamentadas em evidências para que possam ser relatadas. As informações relacionadas às constatações são registradas em um documento denominado de matriz de constatações (ESPÍRITO SANTO, 2018). Por fim, o relatório de auditoria é elaborado. É nesta última etapa que as constatações são registradas e organizadas de modo que as questões formuladas possam ser respondidas e o resultado final comunicado ao auditado (ESPÍRITO SANTO, 2018).

No âmbito da União, o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) também adotam procedimentos para orientar as atividades de auditoria. Os padrões de auditoria de conformidade do TCU, por exemplo, abrangem as seguintes fases: planejamento, em que é elaborada a matriz de planejamento; execução, com registro dos achados em um documento denominado de matriz de achados; e relatório. De acordo com o padrão técnico citado, o achado de auditoria, deve ser relevante e estar fundamentado em evidências para que seja relatado (BRASIL, 2009).

O manual de orientações técnicas do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) organiza os trabalhos individuais de auditoria nas fases de planejamento, em que são definidos os objetivos e escopo do trabalho de auditoria e elaborados os programas de trabalho com identificação das questões de auditoria e dos procedimentos que serão aplicados; de execução, com registro dos achados de auditoria, que devem ser relevantes e fundamentados em evidências; e de comunicação dos resultados. A CGU também utiliza matrizes de planejamento e de achados de auditoria (BRASIL, 2017).

Os padrões técnicos acima citados guardam certa similaridade. Todos eles ressaltam o papel central da evidência na comunicação do resultado e tentam, por meio de matrizes, criar um fluxo organizado para o processo de auditoria de modo a garantir que este objetivo seja alcançado. No entanto, estes padrões técnicos não indicam critérios e métodos para determinar a relevância de uma informação obtida através da aplicação dos procedimentos de auditoria. É a relevância que irá permitir que esta informação seja considerada um achado de auditoria, conforme estabelecido nestes próprios padrões. Uma evidência isolada, por exemplo, seria suficientemente relevante para ser tratada como um achado ou estaria inserida em um contexto de maior relevância? Os padrões técnicos citados não ajudam a tratar este tipo de questão.

Além deste problema, de acordo com Gronewold (2006), de um modo geral, os padrões profissionais têm aumentado a exigência de ceticismo por parte dos auditores, estabelecendo a necessidade de uma avaliação crítica das evidências de auditoria e de que seja considerada explicitamente a possibilidade de fraude. Segundo ele, para atender a esta exigência deve haver uma comparação sistemática entre aquilo que é real (a "realidade relevante") e as afirmações feitas pela administração. No contexto da administração pública, estas afirmações tendem a estar relacionadas aos gastos públicos.

O uso de matrizes (matriz de planejamento e de constatações) pelos padrões técnicos mencionados anteriormente, não fornece suporte adequado para organizar as evidências de maneira que seja possível reconstruir a realidade por trás das afirmações feitas pelo administrador acerca do gasto público que está sendo auditado.

Diante deste hiato, temos a seguinte questão de pesquisa: como organizar, de forma precisa e concisa, as evidências coletadas durante a auditoria de modo que se possa reconstruir e comunicar a realidade relevante por trás das afirmações, implícitas ou explícitas, feitas pelos administradores públicos quando realizam gastos públicos?

O objetivo do presente trabalho é estabelecer e apresentar um método de análise qualitativo que possibilite organizar as evidências em achados relevantes que sejam capazes de capturar e expressar a realidade por trás das afirmações feitas pelos administradores acerca dos gastos públicos auditados.

Além da introdução, foram incluídas, neste trabalho, outras seis seções: metodologia de pesquisa (Seção 2), revisão da literatura (Seção 3), o papel da evidência na auditoria (Seção 4), diagrama de evidências (Seção 5), o diagrama de evidências no contexto das auditorias públicas (Seção 6) e discussões e conclusão (Seção 7).

2. Metodologia de pesquisa

Para responder à questão de pesquisa, foi utilizada uma abordagem qualitativa. O desenvolvimento do trabalho adotou o formato de pesquisa-ação. A pesquisa-ação emprega técnicas de pesquisa consagradas para estabelecer ações com o objetivo de melhorar a prática (TRIPP, 2005). Observando as orientações desta abordagem, as atividades de pesquisa foram desenvolvidas em ciclos de investigação, organizados nas seguintes fases: planejamento, implementação, monitoramento e avaliação. Em cada ciclo, a técnica proposta era empregada em uma auditoria real que estava em desenvolvimento. O resultado do emprego da técnica era avaliado e as melhorias identificadas eram incorporadas ao ciclo seguinte. Ao todo, foram realizados 06 ciclos de investigação, no período entre os anos de 2015 e 2017, até se obter o desenho final do método proposto.

As fases de monitoramento e avaliação de cada ciclo incluíram ainda a realização de pesquisa bibliográfica. A pesquisa bibliográfica incluiu as etapas de investigação de soluções para o problema, compreendendo o levantamento do material bibliográfico e das informações nele contidas; de análise explicativa das soluções; e de síntese integradora, com a realização de leitura e anotações interpretativas e temáticas, conforme sugerido por Lima e Miotto (2007). O material bibliográfico foi obtido por meio de consulta às bases de dados de periódicos e sites de pesquisa especializados.

Durante a implementação da solução, foi realizada ainda pesquisa documental (SÁ-SILVA; ALMEIDA; GUINDANI, 2009). O objetivo era identificar normas aplicáveis ao universo dos gastos públicos, mapear os principais conceitos relacionados ao tema e compreender como os órgãos públicos executam a atividade de

auditoria governamental. Para isso, foram consultados sítios eletrônicos mantidos pelo poder público onde são disponibilizadas normas, padrões técnicos e manuais. Todo o conteúdo obtido foi analisado e os principais conceitos foram identificados e utilizados ao longo do desenvolvimento do presente trabalho.

3. Revisão da literatura

Como resultado da pesquisa bibliográfica, verificou-se que diagramas de evidências têm sido empregados para representar o relacionamento entre as afirmações, incluindo-se aquelas feitas no contexto de uma auditoria, e suas correspondentes evidências. Dutta e Srivastava (1993), por exemplo, apresentam um método baseado na teoria das probabilidades para agregar, em uma auditoria, medidas numéricas utilizadas para representar a força das evidências, que representa a qualidade da evidência como fonte para reconstruir a realidade (GRONEWOLD, 2006). A técnica é computada em três etapas: na primeira, o relacionamento e as dependências entre as contas financeiras e os objetivos de auditoria, que representam aquilo que se deseja confirmar, ou não, com as evidências, são identificados e representados; na segunda, é determinada, por meio de um valor numérico, a força de cada evidência; e, na terceira, os valores numéricos relacionados aos itens de evidência são agregados usando uma abordagem baseada na probabilidade.

Para a primeira etapa do processo de agregação de evidências, Dutta e Srivastava (1993) utilizam um gráfico denominado "rede de evidências". A rede é formada por variáveis (objetivos de auditoria, contas e a própria demonstração financeira), itens de evidências e arcos utilizados para conectar estes elementos, caso haja relação entre eles. Além desses elementos, um operador com valor lógico (*and*) é utilizado para indicar a dependência entre as variáveis. Srivastava (1995), de modo similar, utiliza funções de crença (*belief-functions*) para representar a força das evidências de auditoria e também emprega o diagrama de evidências no processo de agregação para representar a relação entre as variáveis e os itens de evidência em análise.

Srivastava e Mock (1999) entendem que o *WebTrust Assurance*, que é um tipo de serviço fornecido pelo *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* e pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*, pode fazer uso de uma rede de variáveis para agregar evidências de um modo similar ao que ocorre no caso de uma auditoria. Conceitualmente, essas variáveis seriam conectadas entre si através de vários relacionamentos lógicos. Srivastava e Mock (1999) identificam e classificam os princípios básicos aplicáveis a este tipo de serviço e os organizam em categorias de afirmações, objetivos e subobjetivos. Além disso, sugerem alguns procedimentos que proporcionariam elementos de evidência para algumas destas categorias de afirmações.

Bovee, Srivastava e Mak (2003) incluem o diagrama de evidências como parte de um modelo conceitual para avaliar a qualidade da informação. Itens de evidência são relacionados a atributos indicativos da qualidade da informação.

O nível de suporte que o item de evidência fornece ao atributo a que está relacionado é identificado e, posteriormente, todos os valores são agregados a fim de se obter uma medida geral acerca da qualidade da informação.

Sun, Srivastava e Mock (2006) utilizam o diagrama de evidências para avaliar os riscos relacionados à segurança de sistemas de informação. No diagrama, as variáveis representam afirmações e subafirmações sobre algum aspecto de segurança relacionado a um ativo que compõe o sistema de informação. Itens de evidência são relacionados às afirmações ou subafirmações com o intuito de confirmá-las ou negá-las. Após a agregação das evidências, uma medida geral sobre a segurança do sistema de informação é obtida.

O diagrama de evidências é também utilizado por Mock et al. (2009) para obter uma medida geral sobre a eficácia dos controles internos relacionados ao relatório financeiro de uma organização. No modelo proposto, o diagrama contém uma afirmação geral, mais à esquerda, que declara algo sobre o relatório financeiro como um todo, ou sobre uma conta financeira específica, e subafirmações, localizadas à direita da afirmação geral, que identificam os riscos e controles específicos aplicáveis. As relações entre as afirmações e subafirmações são representadas por operadores lógicos. Os itens de evidência representam informações que suportam ou negam as afirmações.

Desai, Roberts e Srivastava (2010) incluem o diagrama de evidência como parte de um modelo para avaliar a função de auditoria interna de uma organização. O diagrama representa o inter-relacionamento de três fatores, comumente utilizados por auditores externos para avaliar a força da função de auditoria interna: competência, performance do trabalho e objetividade. A relação entre estes fatores é modelada por operadores lógicos. Os itens de evidência se relacionam aos fatores de modo a fornecer informações sobre o grau de representatividade do respectivo fator.

Alguns modelos elaborados para avaliar o risco de fraudes nas demonstrações financeiras também fazem uso do diagrama de evidências. No modelo desenvolvido por Gao, Mock e Srivastava (2011), o diagrama representa, na forma de variáveis, afirmações que indicam a presença de fraude nas contas financeiras e subafirmações relacionadas à presença de esquemas de fraudes específicos sobre as contas. Estas variáveis (afirmações e subafirmações) são ligadas através de operadores lógicos, ficando a variável mais genérica e relevante posicionada à esquerda do diagrama. As afirmações e subafirmações podem ser conectadas a um ou mais itens de evidência, que representam as informações coletadas e utilizadas para avaliar as afirmações.

Ainda com o objetivo de avaliar riscos de fraude nas demonstrações financeiras, Fukukawa, Mock e Srivastava (2014) utilizam o diagrama de evidências de modo similar ao proposto por Gao, Mock e Srivastava (2011). A diferença mais significativa entre as abordagens é a inclusão de uma etapa inicial de avaliação mais genérica que precede a avaliação das contas financeiras. Nesta etapa inicial, é considerado o risco de fraude nas demonstrações financeira como um todo. Apesar da diferença na abordagem, variáveis e itens de evidência são tratados de forma similar.

Conforme se pode observar, os trabalhos citados, de um modo geral, realizam a etapa de criação do diagrama de evidências como parte de um método de agregação do valor probatório das evidências. O valor probatório da evidência equivale ao seu poder de persuasão, que é a qualidade e a força da evidência como fonte para reconstruir determinada realidade (GRONEWOLD, 2006). No contexto de uma auditoria sobre as demonstrações financeiras, Budescu, Peecher e Solomon (2012) afirmam que o valor probatório da evidência é a medida do quanto a evidência é capaz de diagnosticar o valor real que deveria aparecer nas demonstrações financeiras.

Segundo Gronewold (2006), os métodos de agregação que se encontram bem desenvolvidos utilizam a abordagem quantitativa, que permite agregar os valores probatórios dos itens de evidência individuais em uma medida geral de valor probatório, aplicando, por exemplo, como já citado, a teoria das probabilidades ou a teoria de *belief-functions*. Os trabalhos acima referenciados se enquadram nesta categoria, ou seja, utilizam uma abordagem matemática para agregar o valor probatório das evidências.

O presente trabalho difere dos demais neste ponto, pois, no presente contexto, não se está interessado em obter uma medida geral de valor probatório, mas em relacionar as evidências às variáveis correspondentes e, por meio de uma abordagem sistemática, compreender e comunicar como estas evidências afetam as afirmações representadas nas variáveis. No presente trabalho, o valor probatório das evidências é determinado através de uma avaliação qualitativa (GRONEWOLD, 2006). Além disso, aquele que aplica o presente método proposto deverá, segundo o seu julgamento, determinar se as evidências coletadas são suficientes, em termos de quantidade e qualidade, para sustentar a opinião emanada.

4. O papel da evidência na auditoria

A auditoria é um procedimento realizado por pessoal competente e independente, que tem por objetivo acumular e avaliar evidências sobre informações para determinar e relatar o grau de correspondência entre as informações e os critérios estabelecidos (ARENS; ELDER; BEASLEY, 2012). Arens, Elder e Beasley (2012) ressaltam ainda que as informações avaliadas devem estar disponíveis em um formato verificável e que os padrões (critérios) para avaliação destas informações precisam ser previamente estabelecidos para que a auditoria possa ser realizada. Estes critérios tendem a variar de acordo com a informação que está sendo auditada.

As evidências de auditoria são um tipo de informação factual que fornece base para a formação do ponto de vista do auditor. Elas são informações documentadas e obtidas através de observações, entrevistas, registros e documentos e servem como prova para a opinião do auditor. A coleta e a avaliação das evidências são a cerne do trabalho de auditoria (ZAKARI, 2013).

Ainda sobre esta questão, Florea e Florea (2011) ressaltam que as evidências de auditoria incluem as informações escritas e em formato eletrônico utilizadas pelo auditor para desenvolver suas conclusões por meio do

raciocínio. As evidências de auditoria fornecem apoio para que os auditores estabeleçam um ponto de partida a partir do qual possam expressar suas conclusões sobre a entidade auditada. As evidências devem fornecer ao auditor uma razoável certeza de que as informações avaliadas estão corretas, ou seja, de que não existem distorções. De acordo com Zakari (2013), as evidências de auditoria podem assumir as seguintes formas:

- Evidência física: compreende o resultado do inventário ou do exame da existência quantitativa e da situação qualitativa dos ativos tangíveis;
- Evidência oral: constitui-se na informação oral obtida através de entrevistas com diferentes pessoas dentro da entidade, ou também, que conheçam bem as condições e outros problemas específicos relacionados às transações e operações auditadas, sendo amplamente utilizada como evidência primária na auditoria.
- Evidência documental: tradicionalmente definida como informação baseada em papel, sendo esta definição recentemente refinada para incluir qualquer tipo de informação gravada, como dados em um computador, vídeos e áudios.
- Confirmações: informações obtidas de terceiros, por exemplo: clientes, bancos e outros parceiros de negócios. Sendo constituída de declarações escritas fornecidas em resposta a pedidos feitos a organizações e indivíduos externos.

A evidência é um componente-chave em qualquer processo de auditoria. Os padrões profissionais exigem que as conclusões da auditoria sejam apoiadas por evidências suficientemente persuasivas capazes de sobreviver a uma análise de críticos céticos (HARRISON; SRIVASTAVA; PLUMLEE, 2002). Para garantir isso, é importante que o próprio auditor aja com ceticismo ao avaliar uma evidência, pois não basta confiar em documentos, recibos ou representações apresentadas que parecem, à primeira vista, legítimos. Em vez disso, o auditor deve ir além e questionar a verdade de qualquer informação recebida, buscando reconstruir a realidade por trás daquilo que está sendo afirmado (GRONEWOLD, 2006).

No âmbito do poder público, de igual forma, tem sido enfatizada a importância de as conclusões das auditorias serem devidamente suportadas pelas evidências. A Secretaria de Controle e Transparência do Estado do Espírito Santo (SECONT), por exemplo, exige o registro de todos os documentos, atos e fatos comprobatórios que fornecem respaldo às constatações de auditoria (ESPÍRITO SANTO, 2018). O Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) estabelece também a obrigatoriedade de documentar as evidências em papéis de trabalho e ressalta que a qualidade das conclusões e das recomendações depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências que sejam suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis (BRASIL, 2017).

5. Diagrama de evidências

5.1. Componentes do Diagrama

O diagrama de evidências representa a relação entre variáveis e itens de evidência (SRIVASTAVA, 1995). As variáveis, em geral, retratam afirmações relacionadas ao contexto no qual se desenvolve a avaliação. Estas afirmações podem estar relacionadas a uma conta financeira, um objetivo de auditoria, um risco, um controle interno, um atributo de qualidade da informação, dentre outros. O Quadro I apresenta um resumo dos diversos significados assumidos pelas variáveis de acordo com o assunto tratado em cada um dos trabalhos citados. No referido quadro, os assuntos são exibidos na primeira coluna e a segunda coluna descreve o significado assumido pela variável no contexto de cada trabalho.

Quadro I – Informações representadas pelas variáveis.

Assunto	Informação Representada na Variável
Auditoria (DUTTA; SRIVASTAVA, 1993) (SRIVASTAVA, 1995)	A demonstração financeira em sua totalidade, uma conta específica da demonstração financeira ou um objetivo da auditoria.
WebTrust Assurance (SRIVASTAVA; MOCK, 1999)	Afirmações, objetivos e subobjetivos relacionados ao serviço de WebTrust Assurance.
Qualidade da Informação (BOVEE; SRIVASTAVA; MAK, 2003)	Afirmações e subafirmações em forma de atributos relacionados à qualidade da informação.
Segurança dos Sistemas de Informação (SUN; SRIVASTAVA; MOCK, 2006)	Afirmações e subafirmações sobre os riscos relacionados à segurança em sistemas de informação.
Controles Internos (MOCK et al., 2009)	Afirmações e subafirmações sobre os riscos e os controles internos de uma organização.
Auditoria Interna (DESAI; ROBERTS; SRIVASTAVA, 2010)	Fatores que determinam se a auditoria interna é forte ou fraca.
Risco de Fraude (GAO; MOCK; SRIVASTAVA, 2011)	Contas financeiras e esquemas de fraudes.
Risco de Fraude (FUKUKAWA; MOCK; SRIVASTAVA, 2014)	Afirmações sobre as demonstrações financeiras, contas, esquemas de fraude e fatores do triângulo de fraudes.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

Em cada um dos trabalhos citados na Quadro I, as variáveis posicionadas mais à esquerda do diagrama tendem a representar elementos mais genéricos do contexto da avaliação e as variáveis mais à direita simbolizam características e outros aspectos relacionados a esta variável mais genérica. Bovee, Srivastava e Mak (2003), por exemplo, utilizam a variável mais à esquerda do diagrama para indicar o atributo “qualidade da informação”, mais genérico, e as variáveis mais à direita para descrever um conjunto de características em forma de afirmação que, caso confirmadas pelas evidências, permitiria concluir sobre a qualidade da informação avaliada, tais como: acessibilidade, interpretabilidade, relevância e integridade.

Os digramas de evidências elaborados nos trabalhos citados no Quadro 1 representam, graficamente, as variáveis de duas formas distintas, conforme a Figura 1: um retângulo com bordas arredondadas ou uma elipse. Neste trabalho, será adotada a representação em retângulo com bordas arredondadas.

Figura 1 – Representações gráficas de uma variável.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos trabalhos citados no Quadro 1.

As variáveis são relacionadas entre si através de operadores lógicos. Srivastava (2009) organiza alguns destes operadores sobre a classificação de operadores categóricos. A definição de parte destes operadores categóricos pode ser observada no Quadro 2.

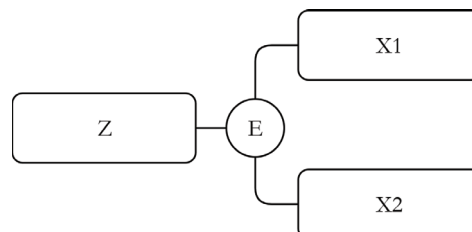
Quadro 2 – Operadores Lógicos

Operador Categórico	Definição
E (AND)	Um relacionamento "E" ou "AND" entre as variáveis Z, X1 e X2 implica que Z é verdadeira se e somente se X1 e X2 forem verdadeiras.
OU (OR)	O relacionamento "OU" ou "OR" implica que a variável Z é verdadeira se as variáveis X1 e X2 são ambas verdadeiras ou se apenas uma delas é verdadeira, mas é falsa se X1 e X2 são ambas falsas.
EOU (EOR)	Um relacionamento "EOU" ou "EOR" entre a variável Z, e as variáveis X1 e X2 implica que Z é verdadeira se X1 é verdadeira ou X2 é verdadeira, mas Z é falsa se ambas X1 e X2 são, ao mesmo tempo, verdadeiras ou falsas.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Srivastava (2009).

Graficamente, a relação entre as variáveis é representada conforme exibido na Figura 2. Observe-se que, neste caso, a relação é representada por meio de um círculo que contém a indicação do tipo de operador lógico aplicável (E). No exemplo da Figura 2, conforme o Quadro 2, a variável Z, localizada a esquerda, será verdadeira se e somente se as variáveis X1 e X2, localizadas a direita, também forem verdadeiras.

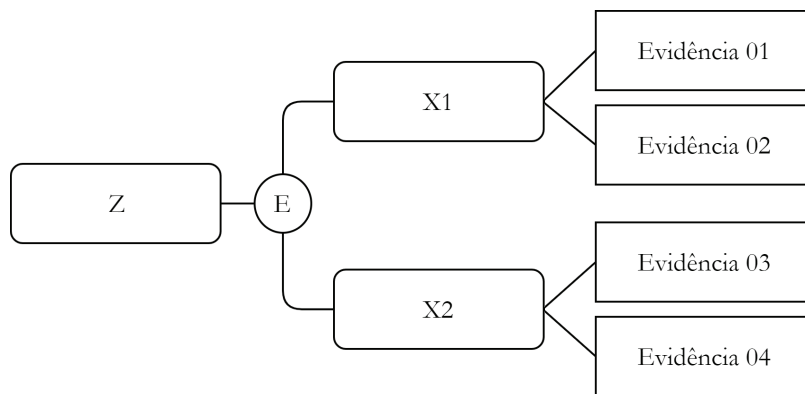
Figura 2 – Variáveis relacionadas através do operador lógico "E".



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Srivastava (2009)

Além das variáveis, o diagrama de evidências também exibe itens de evidência. Itens de evidências são informações que fornecem suporte, ou não, à afirmação representada pela variável com a qual se relaciona. Esta definição para item de evidência pode ser observada nos trabalhos de Mock et al. (2009), Gao, Mock e Srivastava (2011), Sun, Srivastava e Mock (2006) e Bovee, Srivastava e Mak (2003), Desai, Roberts e Srivastava (2010), Fukukawa, Mock e Srivastava (2014). Embora esta seja a definição predominante, Dutta e Srivastava (1993), Srivastava (1995) e Srivastava e Mock (1999) utilizam itens de evidência para representar os procedimentos de avaliação e não as informações que suportam as variáveis. Pelo fato desta última definição ser mais antiga, neste trabalho utilizaremos como base a primeira definição. Em todos os trabalhos citados, os itens de evidência são representados por meio de retângulos sem bordas arredondadas e são conectados diretamente às variáveis por meio de arcos, conforme a Figura 3.

Figura 3 – Diagrama contendo variáveis e itens de evidência.



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Srivastava (2009).

Pode-se observar ainda na Figura 3, que cada item de evidência está conectado a apenas uma variável. Quando isto ocorre, diz-se que o diagrama representa uma árvore (SRIVASTAVA; LU, 2002). No entanto, quando um item de evidência fornece suporte, ou não, a uma ou mais variáveis, o diagrama de evidências assume a forma de uma rede (BOVEE; SRIVASTAVA; MAK, 2003).

5.2. Método de Elaboração do Diagrama

De acordo com Bovee, Srivastava e Mak (2003), a construção do diagrama de evidências envolve determinar as relações entre as variáveis (afirmações e subafirmações), que compõem o contexto da avaliação, a fim de representá-las. Para atender a este objetivo, nota-se que é preciso compreender o problema em questão. Em outras palavras, é preciso extrair do problema as principais variáveis que serão representadas e também identificar as suas inter-relações. Além da relação entre as variáveis, a estrutura do diagrama de evidências requer ainda que se tenha o conhecimento de como determinada evidência se conecta a uma ou mais variáveis.

Durante a elaboração do diagrama de evidências, para capturar estas variáveis e relações, podem ser utilizados métodos qualitativos como, por exemplo, estudos de cenários e questionários (SUN; SRIVASTAVA;

MOCK, 2006), ou ainda, análise de documentos e outros estudos relacionados ao tema (BOVEE; SRIVASTAVA; MAK, 2003).

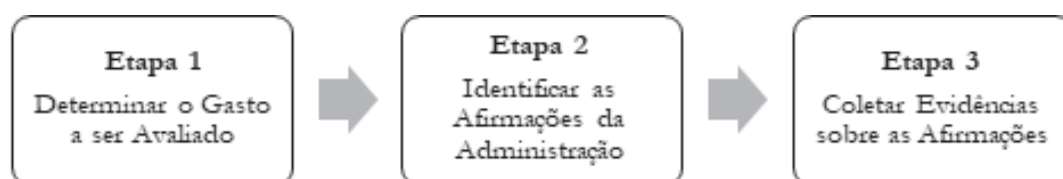
No contexto de uma auditoria, Dutta e Srivastava (1993) definiram, por exemplo, que uma conta financeira seria a variável de mais alto nível a ser avaliada, posicionando-a mais à esquerda no diagrama. Para determinar as demais variáveis associadas à conta, foram identificadas as afirmações (*assertions*) que o administrador, implícita ou explicitamente, acaba realizando ao apresentar o resultado daquela conta. De acordo com Arens, Elder e Beasley (2012), no caso de uma conta, padrões internacionais, como, por exemplo, o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), já estabelecem que estas afirmações estão relacionadas à:

- Existência - os ativos, os passivos e os patrimônios declarados de fato existem;
- Completude - todos os ativos, passivos e patrimônios que deveriam ter sido registrados foram registrados;
- Avaliação e Alocação - Os ativos, passivos e patrimônios foram registrados com valores apropriados e quaisquer ajustes resultantes de avaliações são apropriadamente registrados.

Os objetivos da auditoria estão intimamente ligados às afirmações da administração (ARENS; ELDER; BEASLEY, 2012). Dutta e Srivastava (1993) utilizam-se deste fato para representar estas afirmações como objetivos de auditoria. De acordo com a necessidade, Dutta e Srivastava (1993) decompõem ainda mais as afirmações em subafirmações de modo a ter objetivos de auditoria ainda mais específicos. As evidências são então coletadas a fim de confirmar, ou não, estas afirmações.

Em auditoria realizada no âmbito da administração pública, uma abordagem similar à que foi utilizada por Dutta e Srivastava (1993) pode ser estabelecida. O método de elaboração do diagrama de evidências pode ser organizado em três etapas, conforme a Figura 4:

Figura 4 – Etapas para elaboração do diagrama de evidências em uma auditoria pública.



Fonte: Elaborado pelo autor

As atividades desenvolvidas em cada etapa são as seguintes:

- Etapa 1: determinar o montante de gasto público a ser avaliado. Este gasto pode estar associado, por exemplo, a um contrato, ou a um elemento de despesa;
- Etapa 2: determinar, com base nas normas, as afirmações implícitas e explícitas que o administrador público está fazendo ao realizar aquele gasto;
- Etapa 3: coletar evidências a fim de determinar se elas confirmam, ou não, estas afirmações.

6. O diagrama de evidências no contexto das auditorias públicas

6.1. Construção do Diagrama de Evidências

Nesta seção, será exemplificada a criação de um diagrama de evidências, utilizando-se como exemplo uma auditoria fictícia para avaliar a regularidade dos gastos associados a um contrato público. O contrato foi celebrado depois de realizada uma licitação pública. Ressalte-se que a decisão de apresentar a abordagem por meio de um exemplo fictício se dá por questões meramente didáticas e que toda a abordagem foi desenvolvida a partir de auditorias reais. A construção do diagrama deste exemplo irá observar as etapas definidas na Figura 4.

Como se pode constatar da Figura 4, a primeira etapa do processo de construção do diagrama consiste em identificar o montante do gasto a ser avaliado. No presente exemplo, o resultado desta primeira etapa pode ser observado no Quadro 3, que especifica, além do valor, o subelemento da despesa e a descrição resumida do objeto contratado.

Quadro 3 – Exemplo de gasto a ser avaliado durante a auditoria.

Subelemento da	Descrição do Objeto	Total do Gasto
Equipamentos de processamento de dados	Aquisição de 300 microcomputadores	R\$1.350.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

A segunda etapa do processo de construção consiste em identificar as afirmações implícitas e explícitas feitas pelo administrador público ao realizar o gasto que consta do Quadro 3. Neste ponto, é importante ressaltar que não é objetivo do presente trabalho apresentar um diagrama exaustivo que reflita todas as afirmações feitas pelo administrador público ao realizar o referido gasto, mas apenas demonstrar, de modo exemplificativo, como seria o processo de construção do diagrama. As afirmações identificadas dependem do escopo definido para a auditoria, que determina os limites do contexto da avaliação. Como este caso está limitado ao contexto de uma licitação pública, afirmações relacionadas às questões patrimoniais, por exemplo, não serão tratadas.

Para identificar as afirmações, é importante recorrer às normas aplicáveis às contratações públicas. A primeira norma relevante é a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. No caput do art. 70, a Constituição Federal de 1988 afirma o seguinte (BRASIL, 1988):

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

Desta forma, tem-se, portanto, que um administrador público, ao realizar um gasto, acaba implicitamente afirmando ter observado, em relação aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, três requisitos básicos: legalidade, legitimidade e economicidade. Sendo assim, o gasto só seria regular se atendesse simultaneamente a estes três requisitos. Este fato indica que a relação entre a afirmação “Gasto Regular” e as subafirmações “Legítimo”, “Legal” e “Econômico” é do tipo “E”, conforme Quadro 2.

De acordo com Carvalho e Silva (2004), a legalidade está relacionada ao fato de se observar o disposto nas normas, ela pressupõe que as ações dos agentes públicos estariam sendo realizadas em conformidade com os ditames legais; já a legitimidade se refere à obrigatoriedade de praticar atos tendo em vista o interesse público; e a economicidade trata da adequação econômica dos meios (bens e serviços), que são necessários à realização dos serviços públicos, bem como da compatibilidade dos preços com os praticados pelo mercado.

Quando se está no contexto de um gasto relacionado a uma aquisição mediante processo licitatório, que é o caso deste exemplo, a afirmação implícita feita pela administração de ter sido legítimo o gasto traria consigo outras duas subafirmações: a existência de interesse público e de que o benefício pretendido com a realização do gasto atende a este interesse. Desta forma, a afirmação “Legítimo” implicaria nas subafirmações “Existe Interesse Público” e “Benefício Atende ao Interesse Público”. Estas variáveis estariam relacionadas pelo operador do tipo “E”, conforme Quadro 2.

No que tange à legalidade, considerando o disposto por Carvalho e Silva (2004), é importante que sejam avaliados os aspectos formais, mais notadamente aqueles relacionados às questões procedimentais afetas a realização do gasto público. Para definir quais procedimentos devem ser avaliados é importante considerar a abrangência do sistema de controle que, conforme a Constituição Federal de 1988, art. 70, engloba a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (BRASIL, 1988). Embora a fiscalização de todos estes aspectos possa ser analisada, neste exemplo, iremos limitar o trabalho à avaliação das afirmações implícitas feitas pelo administrador público, quando da realização do gasto, em relação ao adequado cumprimento de alguns procedimentos formais relacionados à execução financeira e orçamentária.

De acordo com Giacomoni (2007), a despesa orçamentária é efetivada observando-se o cumprimento das etapas de empenho, liquidação e pagamento. O empenho se refere ao ato de enquadrar a despesa no crédito orçamentário apropriado deduzindo o seu valor da respectiva dotação orçamentária; a liquidação trata da verificação do direito adquirido pelo credor; e o pagamento encerraria a realização da despesa, sendo desenvolvido em dois momentos distintos: a emissão da ordem de pagamento e o pagamento propriamente dito.

Além do obrigatório cumprimento destas etapas, a realização de uma despesa relacionada à aquisição de bens e contratação de serviços e obras deve observar regras de licitação (GIACOMONI, 2007). Segundo Alexandrino e Paulo (2017), o procedimento licitatório pode ser organizado em duas fases distintas: fase interna e fase externa. A fase interna seria constituída de procedimentos preparatórios, como, por exemplo, a autuação do processo, a indicação do objeto, a autorização para realização da licitação, dentre outros.

Já a fase externa, que é a mais importante, iniciaria no momento em que a licitação é tornada pública e compreende as etapas de abertura, habilitação, julgamento, homologação e adjudicação.

Sendo assim, no contexto deste exemplo, ao apresentar que um determinado gasto foi realizado, no que tange à legalidade, o administrador estaria implicitamente afirmando o cumprimento dos procedimentos relativos ao empenho, licitação, contratação, liquidação e pagamento. Ou seja, a afirmação de que o gasto foi “Legal” implicaria nas subafirmações “Empenhado”, “Licitado”, “Contratado”, “Liquidado” e “Pago”. A relação entre estas variáveis seria também do tipo “E”. Além das variáveis citadas, pode-se ainda, sob o aspecto da legalidade, decompor também as afirmações “Licitado”, “Contratado” e “Pago”.

A afirmação “Licitado” implicaria nas subafirmações “Requisitos da Fase Interna Cumpridos” e “Requisitos da Fase Externa Cumpridos”. Ao afirmar “Requisitos da Fase Externa Cumpridos” o administrador estaria, implicitamente, afirmando também que foram “Atendidas as Condições de Abertura”, “Observados os Critérios de Habilitação”, “Observados os Critérios de Julgamento”, “Respeitados os Requisitos para Homologação” e “Seguidas as Regras de Adjudicação”. A relação entre as afirmações citadas e suas respectivas subafirmações seriam do tipo “E”.

A declaração de que um gasto foi “Contratado” envolve a afirmação de que há “Contrato Formalizado” e “Cláusulas Contratuais Cumpridas”. O operador “E” é empregado para representar a relação entre estas afirmações. Por fim, no que tange à legalidade, a variável “Pago” incluiria outras duas subafirmações “Pagamento Ordenado” e “Pagamento Efetivado”. Como um gasto só é considerado pago se tiver sido ordenado e efetivado, o operador “E” também será utilizado para marcar a relação entre estas variáveis.

Ao afirmar que um determinado gasto foi econômico, observando-se o entendimento de Carvalho e Silva (2004), pode-se considerar que o administrador está, implicitamente, afirmando que os preços contratados e as condições econômicas estabelecidas estão de acordo com o praticado no mercado. A afirmação de que o gasto foi “Econômico” implica nas subafirmações “Preços Compatíveis com o Mercado” e “Condições Compatíveis com o Mercado”. De modo semelhante às situações anteriores, o operador “E” é empregado para marcar a relação entre estas variáveis.

Finalmente, as variáveis identificadas para compor o diagrama de evidências do presente exemplo podem ser observadas na Figura 5. As variáveis posicionadas mais à direita do diagrama, que representam as afirmações feitas pela administração em um nível de granularidade mais detalhado, serão testadas por meio de procedimentos de auditoria. Por retratarem afirmações, as variáveis tendem a ser consideradas objetivos de auditoria (SRIVASTAVA; LU, 2002).

No Quadro 4, pode-se observar o conteúdo resumido de um procedimento de auditoria elaborado para testar a afirmação L2.4 (Liquidade). O resultado da aplicação deste procedimento fornecerá os itens de evidência capazes de confirmar, ou não, a afirmação.

Quadro 4 – Exemplo de procedimento para testar a afirmação L2.4 (Liquidade).

Pr2.4 - Verificar se as especificações e quantidades do material entregue conferem com o contratado e se o recebimento foi devidamente realizado pela fiscalização
<ul style="list-style-type: none">• Obter cópia do contrato contendo a especificação e quantidade do equipamento adquirido;• Certificar-se, por meio de inspeção física em amostras, de que o equipamento entregue está de acordo com o contrato e funcionando adequadamente, registrando as informações por meio de fotos ou através de relatórios gerados por softwares capazes de capturar as configurações do computador.• Em caso de inconformidade, verificar se o equipamento foi recebido pelo fiscal do contrato e, em caso de recebimento, por meio de entrevista, identificar a razão de ter havido aceite mesmo diante da inconformidade.• Verificar o tratamento dado ao produto ou serviço rejeitado.• Por meio de inspeção física, realizar levantamento do quantitativo entregue a fim de verificar se há diferença em relação ao contratado.

Fonte: Elaborado pelo autor.

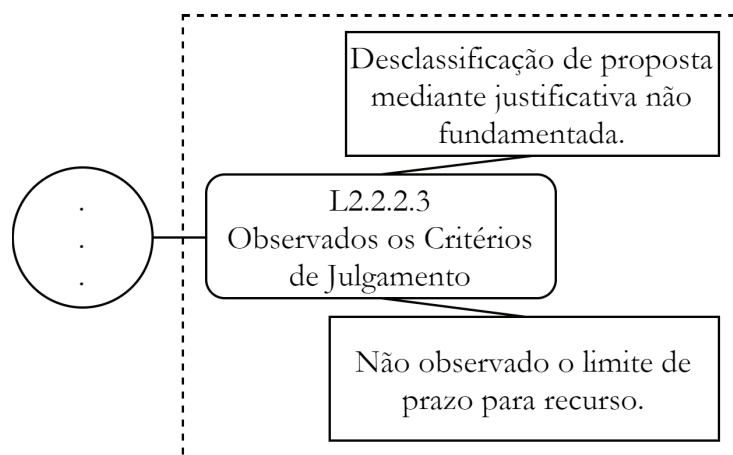
Conforme se pode observar da Figura 5, a aplicação, durante a auditoria, do procedimento descrito na Quadro 4, permitiu que fosse identificado um item de evidência, que é a ocorrência de entrega de equipamentos com especificação inferior à contratada. Os demais procedimentos elaborados com a finalidade de testar as afirmações representadas por cada uma das variáveis que constam da Figura 5, identificaram ainda outros oito itens de evidência. Os itens de evidência são os últimos elementos necessários à construção do diagrama de evidências, conforme a Figura 4. Cada um dos itens de evidência identificados foi conectado à variável correspondente. Note-se que, no presente caso, foram representados apenas os itens de evidência que refutam as afirmações do administrador.

6.2. Análise Qualitativa do Diagrama de Evidências

Uma forma intuitiva de agrupar os itens de evidência, representados na Figura 5, em achados de auditoria é considerando, individualmente, as variáveis posicionadas mais à direita no diagrama de evidências. Neste caso, um achado de auditoria seria descrito tendo por base uma variável que retrata uma subafirmação implícita ou explícita feita pelo administrador, que, como demonstrado, é derivada de uma obrigação imposta pela norma. Além da variável, os itens de evidência correspondentes que refutam esta subafirmação seriam também incluídos na descrição do achado.

Na Figura 6, é possível observar um ramo extraído do diagrama de evidências representado na Figura 5. O círculo com três pontos serve para indicar que uma parte do diagrama permanece oculta. O ramo destacado contém a afirmação implícita de que foram observados os critérios de julgamento durante a licitação. No entanto, após a aplicação dos procedimentos de auditoria, foram identificados dois itens de evidência que refutam esta afirmação.

Figura 6 – Achado do tipo horizontal.



Fonte: Elaborado pelo autor.

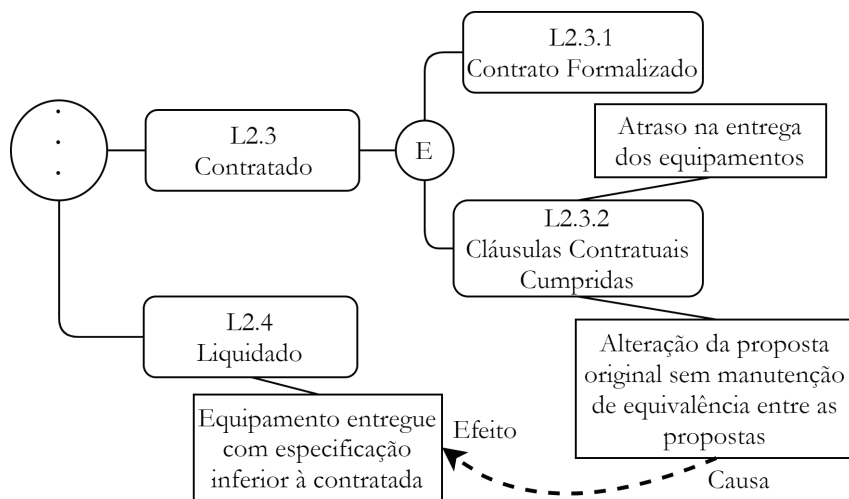
Do ponto de vista da comunicação, o ramo do diagrama representado na Figura 6 contém todas as informações necessárias para ser retratado como um achado. Ele representa algo relevante que foi afirmado, implicitamente, pelo administrador, mas que foi contradito pelas evidências. O achado de auditoria derivado diretamente de um único ramo do diagrama será identificado como achado horizontal.

No entanto, ao longo dos ciclos de investigação realizados para o presente trabalho, percebeu-se que, em alguns casos, as informações em um ramo do diagrama podem ter algum tipo de relação com informações contidas em outros ramos do mesmo. Observe novamente a Figura 5. Nela, consta a afirmação L2.3.2 (Cláusulas Contratuais Cumpridas) que está conectada a dois itens de evidência: atraso na entrega dos equipamentos e alteração da proposta original sem manutenção de equivalência entre as propostas.

O item de evidência referente à alteração da proposta original representa o fato de que, durante a licitação, o licitante vencedor, que é aquele a ser contratado para o fornecimento dos equipamentos, apresentou uma proposta ofertando computadores com características técnicas em conformidade com o estabelecido no edital. No entanto, antes da entrega efetiva do equipamento, o licitante, que agora já está contratado, alegou que o equipamento ofertado originalmente não estava mais disponível no mercado, fato comum de acontecer quando se trata deste tipo de equipamento (microcomputador), e solicitou que o equipamento ofertado fosse substituído por outro, mas com características técnicas inferiores. Sem identificar o problema, o contratante acabou aceitando a proposta de alteração.

A alteração da proposta original tem uma relação direta com o item de evidência “Equipamento entregue com especificação inferior à contratada”, que está conectado à variável L2.4 (Liquidadado). Ela teria sido uma das causas que fizeram com que o equipamento fosse entregue com especificação inferior à contratada. A Figura 7 mostra essa relação.

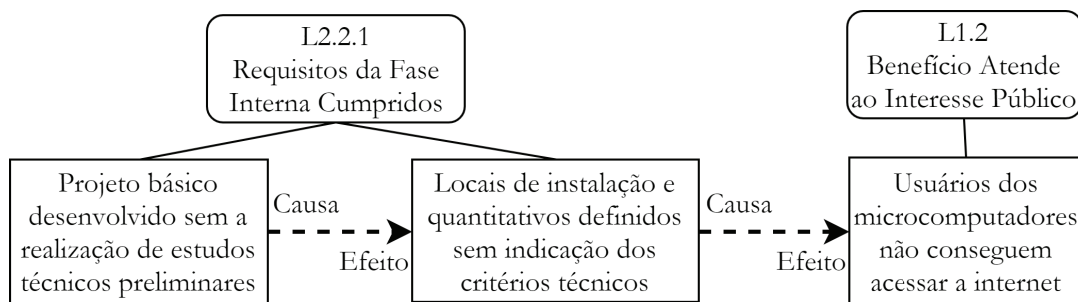
Figura 7 – Relação de causa e efeito entre os itens de evidência.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Observe, na Figura 7, que um item de evidência pode ajudar a compreender as circunstâncias que explicam a ocorrência de outro item de evidência. Na Figura 8, temos outro exemplo de uma relação causa-efeito, mas desta vez entre três itens de evidência. Esta cadeia de relação causa-efeito contribui para aumentar a relevância do item de evidência posicionando-o mais à direita na Figura 8. Sendo assim, o achado deve estar centrado no fato do benefício não atender ao interesse público em razão de usuários não conseguirem acessar a internet, que era um das justificativas para a compra. O descumprimento de requisitos da fase interna, que é a falta de elaboração dos estudos técnicos preliminares e a não utilização de critérios técnicos para a definição dos quantitativos, seria incorporado à descrição do achado de modo a explicar as suas circunstâncias. Este tipo de achado é identificado pelo nome de achado vertical.

Figura 8 – Cadeia de relação causa-efeito entre itens de evidência de um achado vertical.



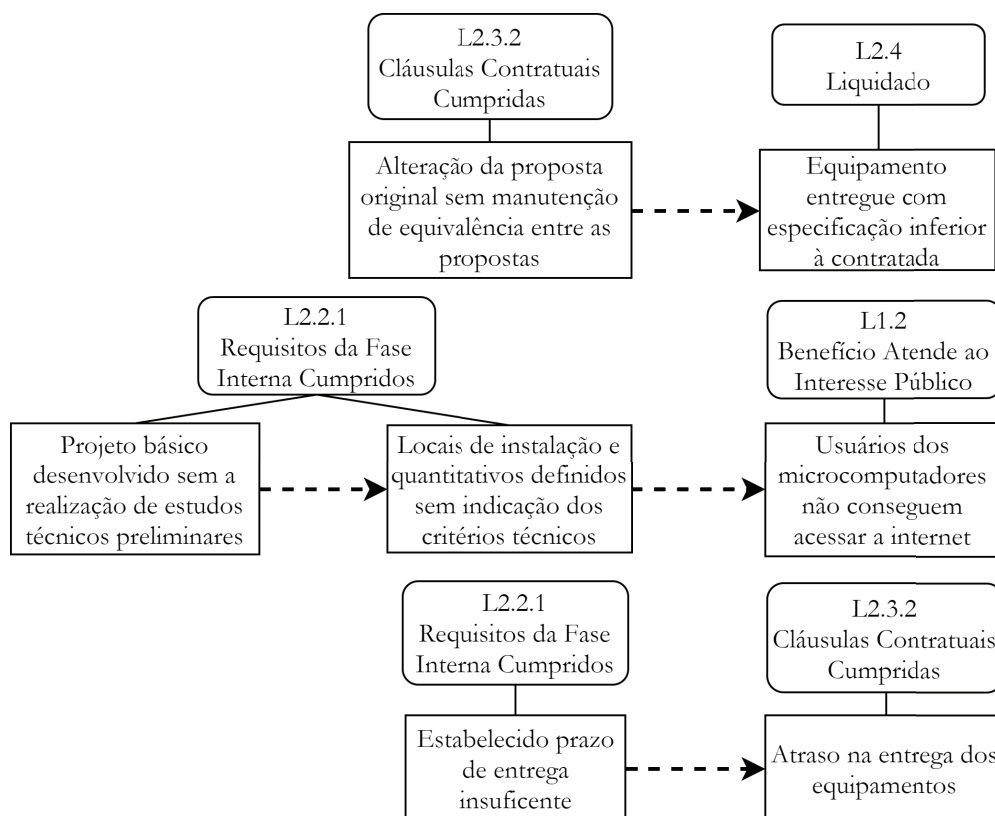
Fonte: Elaborado pelo autor.

Note, na Figura 5, que a variável L2.2.1 possui, na verdade, relação com três itens de evidência. Dois destes itens, conforme demonstrado na Figura 8, têm uma relação de causa-efeito, que termina em um item de evidência ligado a outra variável (L1.2). Embora a variável L1.2 tenha aumentado a sua relevância de modo que deva ser tratada e comunicada como um achado, a variável L2.2.1 perde parte de sua relevância. Se todos os itens de evidência de uma variável estiverem contidos em uma relação de causa-efeito, atuando como causa de outro item de evidência, será desnecessário comunicar esta variável e seus itens de evidência individualmente como um achado, pois estes já serão citados quando for descrita as circunstâncias da variável e do item de evidência que se posicionam ao final da cadeia assumindo o papel de efeito.

No exemplo da Figura 8, o achado seria comunicado de modo a informar que o benefício a ser obtido com a contratação, que é permitir o acesso do usuário à internet, não foi atingido, pois, na fase interna, não foram desenvolvidos estudos técnicos preliminares a fim de identificar e infraestrutura necessária e os locais de instalação dos equipamentos foram definidos sem considerar a necessidade dessa infraestrutura.

Todos os achados verticais identificados no diagrama de evidências que consta da Figura 5 são representados na Figura 9. As setas tracejadas indicam a existência de uma relação causa-efeito. Note que foram assinalados três achados verticais. Considerando ainda a existência de um achado horizontal, conforme indicado na Figura 6, será informado então um total de quatro achados no relatório final da auditoria.

Figura 9 – Todas as relações de causa-efeito do diagrama de evidência.



Fonte: Elaborado pelo autor.

7. Conclusão

Este trabalho teve como objetivo desenvolver e apresentar uma abordagem de análise qualitativa capaz de organizar itens de evidência em achados relevantes que possam ser comunicados de modo a expressar a realidade por trás das afirmações feitas pelos administradores públicos sobre os gastos auditados. De um modo geral, a evidência tem um importante papel na auditoria. De acordo com Harrison, Srivastava e Plumlee (2002), as conclusões da auditoria devem se apoiar em evidências suficientemente persuasivas. Esta exigência, conforme já relatado, se insere também no âmbito das auditorias desenvolvidas pelo poder público. O método apresentado apoia-se na relação existente entre a afirmação feita pela administração e as evidências que dão suporte a essa afirmação podendo ser aplicado em complemento aos padrões técnicos de auditoria atualmente adotados no âmbito do poder público em geral, de maneira a auxiliar na identificação dos achados de auditoria.

Esta pesquisa foi desenvolvida em ciclos de investigação que contemplavam as atividades de pesquisa bibliográfica e documental. Durante a pesquisa bibliográfica, identificou-se o emprego de diagramas de evidência com o objetivo de representar o relacionamento entre variáveis, que representam as afirmações implícitas e explícitas feitas pelos administradores sobre as contas financeiras, e seus correspondentes itens de evidência, que retratam as informações coletadas durante a auditoria e que possibilitam concluir sobre a existência de suporte, ou não, a estas afirmações. Neste sentido, destacam-se os trabalhos de Srivastava (1993), Dutta e Srivastava (1993), dentre outros. O diagrama de evidências utiliza um conjunto de símbolos gráficos para representar variáveis (afirmações da administração) e itens de evidência (SRIVASTAVA, 1995). O relacionamento entre as variáveis é representado através de operadores lógicos (SRIVASTAVA, 2009). O presente trabalho, ao sistematizar a forma de identificar achados de auditoria, tendo por base o uso de diagramas de evidência, acaba reforçando o papel central da evidência no contexto da auditoria.

No entanto, os trabalhos citados utilizavam diagramas de evidência como parte de métodos quantitativos (ex.: teoria das probabilidades ou teoria de belief-functions) com o objetivo de agregar os valores probatórios individuais dos itens de evidência em uma medida geral de valor probatório. Os valores probatórios são indicadores da qualidade e da força da evidência como fonte para reconstruir a realidade (GRONEWOLD, 2006). No contexto do presente trabalho, apenas a obtenção de uma medida geral de valor probatório não seria suficiente para comunicar como as evidências afetam as afirmações feita pelos administradores públicos acerca dos gastos auditados. Sendo assim, optou-se por desenvolver uma abordagem qualitativa que atendesse a esta finalidade.

A aplicação do método de análise qualitativo foi apresentada através do desenvolvimento de um exemplo. Neste exemplo, foram representadas, em um diagrama de evidências, as afirmações implícitas e explícitas feitas pelo administrador público ao realizar um gasto no contexto de uma licitação pública, tornando evidente a possibilidade de aplicação neste contexto. É importante frisar que não se objetivou exaurir todas as afirmações que podem ser feitas. Além disso, as afirmações representadas respeitam os limites impostos pelo escopo definido, que é o de uma licitação pública.

O diagrama de evidências desenvolvido foi construído considerando apenas itens de evidência negativos, ou seja, que refutam as afirmações expressas nas variáveis. A abordagem proposta no presente trabalho não estabelece como representar itens de evidência de significado positivo, que confirmam as afirmações. Neste caso, seria necessário estabelecer mecanismos que permitam analisar, interpretar e comunicar a possível existência de relação entre evidências positivas e negativas. A ausência destes mecanismos limita a aplicação do presente método a contextos onde somente sejam tratadas evidências de valor negativo.

Observa-se ainda que o método permite identificar dois tipos de achados: horizontal e vertical. O achado horizontal está restrito a uma variável localizada em um ramo externo do diagrama e seus respectivos itens de evidência. O achado vertical deriva de uma relação causa-efeito entre os itens de evidência localizados em ramos diferentes do diagrama. É importante destacar que o método não explicita a forma de determinar a existência de uma relação causa-efeito entre itens de evidência. Ao se aplicar o método, deve-se, através de outras técnicas, obter informações detalhadas que transmitam razoável certeza sobre a existência deste tipo de relação. Formas e métodos adicionais que permitam identificar estas relações podem ser desenvolvidos em complemento ao presente trabalho.

Dutta e Srivastava (1993) consideram ainda que um item de evidência pode fornecer suporte simultaneamente a mais de uma variável. No entanto, é importante destacar que no contexto daquele trabalho, os itens de evidência representam procedimentos de auditoria e não informações obtidas como resultado da aplicação destes procedimentos, que é o caso do presente trabalho. No método qualitativo proposto, ganha destaque a relação causa-efeito entre itens de evidência, que possui a característica de ser circunstancial. Esta relação causa-efeito não pode ser confundida com o suporte simultâneo de um item de evidência a mais de uma variável. Caso esse suporte simultâneo ocorra, estaremos diante de um diagrama de evidência na forma de rede (BOVEE; SRIVASTAVA; MAK, 2003).

É recomendável para a aplicação do método qualitativo que os diagramas de evidência em forma de rede sejam convertidos para o formato de árvore. Nos diagramas em forma de árvore os itens de evidência são ligados a apenas uma variável (SRIVASTAVA; LU, 2002). Esta conversão evita que sejam estabelecidas relações de causa-efeito indevidas. O método de conversão descrito por Harrison, Srivastava e Plumlee (2002), onde o item de evidência com suporte simultâneo a mais de uma variável é replicado em cada uma das variáveis envolvidas, pode ser utilizado para resolver o problema.

Por fim, embora o presente método possua certas limitações ao ser aplicado em determinados contextos, ele é simples e apropriado para boa parte dos casos de auditoria sobre gastos públicos e seu uso, conforme demonstrado, mostra-se útil para auxiliar na organização das evidências e na identificação e comunicação dos achados mais relevantes, que se apresentam como resultado dos testes realizados para confirmar, ou refutar, as afirmações feitas pelos administradores públicos acerca do gasto em análise.

8. Referências

ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. de. *Direito Administrativo Descomplicado*. 25. ed. São Paulo: Editora Método, 2017.

ARENS, A. A.; ELDER, R. J.; BEASLEY, M. S. *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*. Boston: Prentice Hall, 2012.

BOVEE, M.; SRIVASTAVA, R. P.; MAK, B. A Conceptual Framework and Belief-Function Approach to Assessing Overall Information Quality. *International Journal of Intelligent Systems*, vol. 18, n. 1, p. 51 – 74, 2003.

BRASIL. Constituição Federal Brasileira de 1988. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <<http://www.senado.gov.br/atividade/const/constituicao-federal.asp>>. Acesso em: 07 abr. 2018.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna do Poder Executivo Federal*. Brasília, 2017. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/auditoria-e-fiscalizacao>. Acesso em: 07 abr. 2018.

_____. Tribunal de Contas da União. *Padrões de Auditoria de Conformidade*. Brasília, 2009. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-tcu/auditoria-de-conformidade.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.

BUDESCU, D. V.; PEECHER, M. E.; SOLOMON, I. The joint influence of the extent and nature of audit evidence, materiality thresholds, and misstatement type on achieved audit risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 31, n. 2, p. 19 – 41, 2012.

CARVALHO, J. C. O. de; SILVA, L. M. da. A Fiscalização Exercida Pelo Tribunal De Contas Do Município Do Rio De Janeiro – O Caso Fundet. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, vol. 9, n. 1, 2004.

DESAI, V.; ROBERTS, R. W.; SRIVASTAVA, R. P. An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. *Contemporary Accounting Research*, vol. 27, n. 2, p. 537 – 575, 2010.

DUTTA, S. K.; SRIVASTAVA, R. P. Aggregation of Evidence in Auditing: A Likelihood Perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 12, p. 137, 1993.

ESPÍRITO SANTO. Secretaria de Estado de Controle e Transparência. Resolução CONSECT nº 004, de 30 de maio de 2018. Aprova a Norma de Procedimento SECONT nº 009 - Planejamento e Execução de Auditoria. *Diário Oficial do Espírito Santo*, Espírito Santo, 2018. Disponível em: <http://dio.es.gov.br/>. Acesso em: 06 jun. 2018.

- FLOREA, R.; FLOREA, R. Audit techniques and audit evidence. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, vol. 14, n. 1, p. 350 – 358, 2011.
- FUKUKAWA, H.; MOCK, T. J.; SRIVASTAVA, R. P. Assessing the Risk of Fraud at Olympus and Identifying an Effective Audit Plan. *The Japanese Accounting Review*, vol. 4, n. 1, p. 1 – 25, 2014.
- GAO, L.; MOCK, T. J.; SRIVASTAVA, R. P. An Evidential Reasoning Approach to Fraud Risk Assessment under Dempster-Shafer Theory: A General Framework. In: 44th Hawaii International Conference on System Sciences, 04-07 jan., 2011, Kauai, Hawaii. *Anais. Kauai: HICSS*, 2011.
- GIACOMONI, J. *Orçamento Público*. 14. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- GRONEWOLD, U. The Probative Value of Audit Evidence The State of the Art and Avenues towards a General Theory. In: 16th National Auditing Conference, 31-01 abr., 2006, Manchester, Inglaterra. *Anais. Manchester: NAC*, 2006. Disponível em: <http://static.aston.ac.uk/asig/2006-NAC.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.
- HARRISON, K.; SRIVASTAVA, R. P.; PLUMLEE, R. D. Auditors' evaluations of uncertain audit evidence: Belief functions versus probabilities. In *Belief Functions in Business Decisions*. New York: Heidelberg, 2002. p. 161-183.
- LIMA, T. C. S. de; MIOTO, R. C. T. Procedimento Metodológico na Construção do Conhecimento Científico: a pesquisa bibliográfica. *Revista Katálysis*, Florianópolis, vol. 10, n. esp., p. 37 – 45, 2007.
- MOCK, T. J. et al. An evidential reasoning approach to Sarbanes-Oxley mandated internal control risk assessment. *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 10, n. 2, p. 65 – 78, 2009.
- SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D. de; GUINDANI, J. F. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, vol. 1, n. 1, 2009.
- SRIVASTAVA, R. P. Belief Functions and Audit Decisions. *Auditor's Report*, vol. 17, n. 1, p. 8 – 12, 1993.
- SRIVASTAVA, R. P. The belief-function approach to aggregating audit evidence. *International Journal of Intelligent Systems*, vol. 10, n. 3, p. 329 – 356, 1995.
- SRIVASTAVA, R.; MOCK, T. Evidential reasoning for WebTrust assurance services. *Journal of Management Information Systems*, vol. 16, n. 3, p. 11 – 32, 1999.
- SRIVASTAVA, R. P.; LU, H. Structural analysis of audit evidence using belief functions. *Fuzzy Sets and Systems*, vol. 131, n. 1, p. 107 – 120, 2002.

SUN, L.; SRIVASTAVA, R. P.; MOCK, T. J. An Information Systems Security Risk Assessment Model Under the Dempster-Shafer Theory of Belief Functions. *Journal of Management Information Systems*, vol. 22, n. 4, p. 109 – 142, 2006.

SRIVASTAVA, R. P. Representation of Interrelationships among Binary Variables under Dempster-Shafer Theory of Belief Functions. *International Journal of Intelligent Systems*, vol. 24, n. 4, p. 459 – 475, 2009.

TRIPP, D. Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. *Educação e Pesquisa*, vol. 31, n. 3, 2005.

ZAKARI, M. A. Does audit evidence type effects on quality of auditor's opinion? In: International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues", 17-18 Out., 2013, Roma, Itália. *Anais. Roma: Financial Distress*, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2327827>. Acesso em: 07 abr. 2018.

A institucionalização da atividade de auditoria interna no Poder Executivo Federal

The institutionalization of the internal audit activity in the federal executive branch

Leonardo Lins Câmara Marinho *

Antônio Francisco de Almeida da Silva Junior **

Resumo

A atividade de auditoria interna exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), responsável pela função de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Scipecf), pode estar sujeita a uma baixa padronização e depender fortemente de iniciativas e da motivação pessoal de seus auditores. Considerando o papel fundamental exercido pelas auditorias internas no fortalecimento dos processos de governança das organizações, a presente pesquisa se propôs a investigar a função desse tipo de auditoria no âmbito do Executivo Federal brasileiro, analisando se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas. Diante disso, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: o nível de capacidade da atividade de auditoria interna (AAI) exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM), indica a institucionalização e aplicação uniforme de suas práticas? Trata-se de uma pesquisa qualitativa, de natureza exploratória. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas semiestruturadas e de revisão documental. Os resultados indicam que a aplicação do Modelo permite a identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria interna atualmente desenvolvidos pela SFC. Ademais, verificou-se que a AAI exercida por esse Órgão não alcançou o nível de capacidade 2, ou seja, áreas de processos principais de auditoria interna previstas pelo Instituto dos Auditores Internos não são implementadas ou são executadas, mas não estão institucionalizadas ou inseridas na cultura do Órgão.

Palavras-chave: Auditoria interna governamental. Governança. Gerenciamento de riscos. Modelos de maturidade.

Abstract

The Federal Internal Control Department (SFC) is the central agency of the internal control system of the Federal Executive Branch. The SFC's internal audit activity (AAI) might have a low standardization and depend heavily on initiatives and personal motivation of its auditors. Considering the fundamental role played by these

auditores in strengthening the governance processes of organizations, this research investigates the role of this type of audit in the scope of the Brazilian Federal Executive, analyzing whether the level of capability in which it is found indicates the institutionalization and the uniform application of its practices. formulated research question is: does the level of capability of the internal audit activity exercised by the central agency of the internal control system of the federal executive branch indicates the institutionalization and uniform application of their practices, based on IA-CM? This is a qualitative-exploratory research. Data was produced through semi-structured interviews and document review. The results indicate that there is room for improvements in the internal audit processes currently developed by SFC. In addition, it was found that the AAI exercised by that agency did not reach maturity level 2, that is, key process areas of internal audit envisaged by the Institute of the Internal Auditors are not implemented, or if implemented are not institutionalized or embedded in the agency's culture.

Key-words: Government internal audit. Governance. Risk management. Maturity models.

(*) graduação em Comunicação Social - Publicidade e Propaganda pelo Instituto de Educação Superior de Brasília. Mestre em Administração pela UFBA. Atualmente é Auditor de Finanças e Controle na Controladoria-Geral da União.

(**) Pós-doutor como Pesquisador visitante na *New York University* 2015-2016 (*Finance and Risk Engineering Department*). Doutor em Engenharia Aeronáutica e Mecânica, em 2006, pelo departamento de Engenharia de Produção, do Instituto Tecnológico de Aeronáutica (ITA). Professor Adjunto na Faculdade de Administração da UFBA.

I. Introdução

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Scipecf), instituído pela Lei nº 10.180/2001 em obediência ao art. 70 da Constituição da República, passou por importantes avanços nos últimos 15 anos, seja em sua estrutura, ou pela legitimação social conquistada. Nesse período, ganhou a supervisão do atual Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), que se subordina diretamente ao Presidente da República e que, por meio de sua Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), assume o papel de Órgão Central do Sistema; elevou seu prestígio perante a sociedade, o que se reflete, por exemplo, nas mobilizações sociais de setembro de 2015 contra a possível extinção ou fragmentação desse Órgão (PRAÇA, 2015); além de ter exercido importante papel na revelação e prevenção de grande parte dos casos de corrupção que tomaram conta dos noticiários nacionais do período.

Não obstante tais conquistas, os processos de auditoria executados pela SFC estão sujeitos a uma influência negativa de uma possível carência de gestão de qualidade nessa Secretaria, o que decorreria na baixa padronização de seus produtos, em uma maior dependência de habilidades e motivações pessoais dos auditores e em riscos à sua estabilidade institucional.

Nessa linha, a Fundação de Pesquisa do Instituto dos Auditores Internos (*Institute of The Internal Auditors Research Foundation – IIARF*) apresentou resultado de pesquisa na qual, a partir de questionários aplicados sobre profissionais de auditoria interna do setor público de 107 países, resultou na constatação de que a maioria das atividades de auditoria interna nesse setor estão em baixos níveis de maturidade (MACRAE; Van GILS, 2014). O exposto, somado à limitação orçamentária imposta ano a ano às suas atividades e à percepção, a partir de levantamentos preliminares empreendidos, de uma atuação concentrada na identificação de fraudes e erros cometidos por gestores, pode indicar uma menor atenção a um importante propósito do Scipef, qual seja a efetiva contribuição ao atingimento dos objetivos da Administração Pública Federal (APF) brasileira, por meio de atividades típicas de auditoria interna, ou seja, por meio de avaliações e consultorias independentes em processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Num cenário de conquistas e limitações operacionais, ao se estudar o Scipef enquanto função de auditoria interna do Poder Executivo Federal, à luz, como se discorrerá em seguida, da expansão técnica que essa função organizacional vem experimentando nos últimos anos, especialmente com relação ao seu papel nas estruturas de governança das organizações, abre-se caminho para uma vastidão de possibilidades acadêmicas ainda pouco abordadas no Brasil.

Estudos na área de gestão reforçam o papel fundamental exercido pelas auditorias internas no fortalecimento dos processos de governança das organizações, notadamente em dois aspectos, seja indiretamente, como integrante da própria estrutura de governança da organização (SOH; MARTINOV-BENNIE, 2011), ou diretamente, pela sua capacidade de avaliar os processos de governança e emitir opinião sobre sua adequação geral, gerando valor para as organizações e aumentando a probabilidade de que elas alcancem seus objetivos (D'SILVA; RIDLEY, 2007).

Assim, o presente artigo, baseado em dissertação (mestrado) defendida e aprovada em 28/07/2017 na Universidade Federal da Bahia (MARINHO, 2017), se propõe a investigar o papel desse tipo de auditoria no âmbito do Executivo Federal brasileiro, analisando se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas. Diante disso, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: o nível de capacidade da atividade de auditoria interna (AAI) exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM)*¹, indica a institucionalização e aplicação uniforme de suas práticas?

Ademais, formulou-se a seguinte hipótese a ser testada: a atividade de auditoria interna exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal está, de forma geral, institucionalizada, contando com políticas estabelecidas e com profissionais capacitados. Entretanto, suas práticas não são uniformemente aplicadas e a qualidade de seus processos depende fortemente de habilidades e motivações individuais. Essa hipótese é compatível com o nível de capacidade 2 (IIARF, 2009).

¹ Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público da Fundação de Pesquisa do Instituto dos Auditores Internos

2. Fundamentação teórica

2.1. Controles internos, gestão de riscos e governança nas organizações

Os fundamentos que sustentam a necessidade de controle das organizações aparecem há décadas na literatura. Ainda na primeira metade do Século XX, Berle e Means (1932) já afirmavam que, nas organizações formadas por capital de um grande número de indivíduos, por eles denominadas corporações “quase públicas”, havia divergências entre os interesses dos proprietários, detentores do capital, e aqueles que controlam a organização, ou seus gestores. Essa divergência disseminada pelos autores ajudou a delinear a teoria popularizada no estudo de Jensen e Meckling (1976), segundo a qual as organizações precisam lidar com conflitos existentes entre o indivíduo que demanda (principal) por meio de uma relação contratual um determinado serviço a outra pessoa (agente), envolvendo a delegação de tomada de decisão, para que esta o execute no interesse daquela. É essa relação que embasa o chamado “problema de agência”.

Jensen e Meckling (1976) defendem que esse problema, comum a todas as organizações, ocorre, basicamente, pelo fato de o agente e principal buscarem maximizar sua utilidade pessoal, o que leva o primeiro a nem sempre agir em prol dos melhores interesses do segundo. Eisenhardt (1989) afirma que a teoria da agência se ocupa em explicar dois problemas que ocorrem em relações de agência: o primeiro ocorre quando os objetivos do agente e principal são divergentes e é difícil ou caro para o principal monitorar as tarefas do agente. O segundo problema ocorre quando o agente e principal possuem atitudes diferentes frente a riscos, devido às suas preferências pessoais.

Diante dessa relação conflituosa entre agente e principal, um modelo que mitigasse o problema existente seria a elaboração de contratos que disciplinassem, de forma exaustiva, todas as possibilidades provenientes da relação entre esses atores organizacionais. Entretanto, a elaboração desses contratos, demasiadamente extensos e detalhados, envolveriam custos que, na maioria das vezes, excederiam o benefício deles advindo (FAMA; JENSEN, 1983), especialmente em organizações com grande número de pequenos proprietários, como é o caso de empresas de capital aberto e organizações públicas (HART, 1995). Tais custos, também chamados de “custos de transação” ou de “custos de agência” envolveriam, segundo Hart (1995), três importantes questões a serem consideradas pelas organizações: a) a primeira se refere ao custo de pensar todas as diferentes possibilidades que poderiam ocorrer durante o curso da execução contratual e preparar as respectivas contingências; b) a segunda se relaciona ao custo de negociar com outras partes tais contingências; e c) a terceira é o custo de se elaborar um contrato juridicamente válido, de forma a permitir, por exemplo, ao poder judiciário obrigar o seu cumprimento.

Assim, com a presença do problema de agência e dos custos de transação a ele relacionados, as organizações se viram obrigadas a sistematizar medidas para mitigar tais custos, motivo pelo qual ganhou importância na literatura as estruturas de governança corporativa. Segundo definição clássica defendida por Shleifer e Vishny

(1997), governança corporativa consiste na forma como os investidores buscam garantir que terão retorno sobre seus investimentos.

Essa visão parece estar se expandindo. Conforme colocado por Daily e Dalton (2003) e corroborado por Chhotray e Stoker (2008), os estudos sobre governança corporativa concentraram-se durante muito tempo em uma perspectiva de eficiência microeconômica, tratando dos mecanismos disponíveis para proteger acionistas dos interesses divergentes dos gestores. Daily e Dalton (2003) indicam, entretanto, uma mudança nesse paradigma, uma vez que a área de governança corporativa vem se preocupando cada vez mais com as partes interessadas nas atividades das organizações, sejam internas ou externas, bem como com o bem estar gerado à sociedade.

Essa mudança ficou mais evidente com a ocorrência nas últimas décadas de crises e escândalos no setor financeiro mundial. Em face disso, vários governos e instituições dedicaram-se à produção de normas e padrões de governança corporativa no setor privado, incluindo em seu conceito novos padrões de gerenciamento de riscos organizacionais, de comportamento ético, de controles internos, transparência e de fortalecimento das responsabilidades dos agentes perante a sociedade (*accountability*).

O fortalecimento de ações em prol da governança nas organizações veio, nos últimos anos, em resposta a escândalos financeiros ocorridos, notadamente, na Europa e nos Estados Unidos. Spira e Page (2003, p. 641), ao citar Watts e Zimmerman (1986), justificam esse movimento pela pressão pública por respostas gerada em função de escândalos e casos de grande impacto no meio empresarial. Spira e Page (2003) defendem ainda que esse movimento enfatizou o papel do gerenciamento de riscos nas estruturas de governança corporativa, vinculando-o enfaticamente aos controles internos organizacionais – antes encarado de forma isolada – e elevando-o a um fundamental mecanismo de *accountability* das organizações. Segundo os autores, “[...] *the concept of ‘risk’ has become central to corporate governance and has become linked to the idea of internal control.*”

Ainda segundo Spira e Page (2003, p. 642), o aumento da ênfase dada ao gerenciamento de riscos nas organizações é revelado pela progressiva expansão na visão de controles internos, saindo de uma linha voltada meramente para questões legais e financeiras e passando a considerar uma ampla variedade de riscos experimentados pelas corporações. Para os autores, “[...] *internal control is now explicitly linked to risk management*” e “*this represents a change in the relationship between risk and accountability: recent developments in audit have appropriated risk management as an accountability process.*”

O resultado dessa crescente vinculação entre riscos e controles e do aumento de sua relevância na governança das organizações é observado principalmente com a evolução dos padrões de controles internos e gestão de riscos difundidos desde o início dos anos 1990. Ao considerar o caso do Reino Unido, Spira e Page (2003) apresentam essa evolução analisando os conteúdos dos padrões de governança corporativa elaborados pelo Comitê de Governança Corporativa do Reino Unido (colegiado formado pelo órgão estatal *Financial Reporting Concil*, pela Bolsa de Valores londrina e pela profissão contábil inglesa). Segundo os autores, a primeira

publicação, conhecida como *Cadbury Report* em 1992, recomendava reportes financeiros com alto grau de detalhes, além de possuir uma visão estreita de controles internos, sem tratar de riscos. Os documentos subsequentes – O *Rutterman Report*, em 1994, o *Hampel Report*, em 1998, e o *Turnbull Report*, em 1999 –, à medida que ampliaram a abrangência de aplicação, passaram a considerar áreas das organizações que perpassam as questões financeiras, e adotaram um caráter mais orientador, relevando a exigência de uma série de requerimentos de reporte financeiros.

Nessa linha evolutiva, o *Turnbull Reports* se apresenta como primeiro documento do tipo no Reino Unido a vincular expressamente gestão de riscos a controles internos. Entretanto, o *Turnbull* ainda possuía uma menor abrangência nessa área, se comparado ao *framework* americano conhecido mundialmente como Coso, de 1992, do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, e ao documento *Criteria of Control (CoCo)* publicado pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* em 1995 (SPIRA; PAGE, 2003).

A partir da primeira publicação do Coso, em 1992, várias estruturas de apoio à governança das organizações, com enfoque em controles internos e gestão de riscos, surgiram pelo mundo. Entre as mais conhecidas, além das já citadas², destacam-se: a) a *Australia/New Zealand Risk Management (AS/NZS)*, de 1999, e a *International Organization for Standardization (ISO) 31000, Risk management – Principles and guidelines*, da *International Organization for Standardization*, de 2009, de aplicação em organizações em geral; b) *The Orange Book: Management of Risk - Principles and Concepts*, de 2004, e *The Green Book: Standards for Internal Control in the Federal Government*, ambas voltadas para o setor público, a primeira produzida para o governo inglês e a segunda para o governo americano; e c) os padrões de governança em Tecnologia da Informação, entre os quais se destacam o *Control Objectives for Information and related Technology (Cobit)* e o *Information Technology Infrastructure Library (ITIL®)*.

Na esteira do desenvolvimento de novos e integrados padrões de governança, gestão de riscos e controles, e considerando os papéis assumidos pelos diferentes atores em uma organização, as melhores práticas internacionais passam a conduzir as organizações para a estruturação de seus controles internos a partir de uma lógica baseada em três linhas de defesa (IIA, 2013).

Na lógica do IIA (2013), a 1ª linha se refere às funções que gerenciam e possuem propriedade sobre os riscos, as quais são, em geral, executadas pela própria atividade operacional das organizações. São os controles implementados e monitorados diretamente pelo gestor operacional.

A 2ª linha se refere às funções que supervisionam os riscos e controles. O IIA (2013) apresenta como exemplo de melhor prática nessa linha a institucionalização de uma função ou um comitê de gerenciamento de riscos, visando facilitar e monitorar a gestão de riscos organizacionais, uma função de *compliance*, visando monitorar riscos atinentes ao descumprimento de normas e lei, e uma função de controladoria, ligada ao

2 A canadense CoCo e a americana Coso, esta possuindo uma versão focada em controles internos (*Internal Control: integrated framework*), atualizando em 2013 a primeira publicação de 1992, e outra voltada para gestão de riscos corporativos (*Enterprise Risk Management: integrated framework*), publicada em 2004.

monitoramento e supervisão de riscos sobre a produção de informações financeiras e não financeiras. Seago (2015) ensina que a segunda linha de defesa monitora riscos e *compliance*, e exerce uma função de supervisão e gerenciamento, além de fornecer expertise, conhecimento de processo e monitoramento para dar suporte às atividades da primeira linha de defesa. Já Widhanto (2016) afirma que as organizações devem se valer extensamente de recursos de tecnologia da informação atualizados, de modo que as funções de segunda linha de defesa sejam efetivas e cumpram seu papel. Já a 3ª linha definida pelo IIA (2013) se refere à avaliação com maior grau de independência. É a defesa fornecida pela função de auditoria interna.

2.2. Auditoria interna: a 3ª linha de defesa das organizações

No contexto de controle das atividades dos agentes organizacionais, de governança e de suas recentes mudanças paradigmáticas, ganha relevância a AAI. Segundo a definição atual e mais aceita, difundida pelo IIA, AAI seria:

Um departamento, divisão, time de consultores ou outros profissionais que prestem serviços independentes e objetivos de avaliação (assurance) e consultoria, desenhados para adicionar valor e melhorar as operações da organização. A atividade de auditoria interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. (IIA, 2012, p. 18).

Assim como a governança organizacional, as discussões, no meio profissional e acadêmico, sobre a importância da AAI nas organizações vêm ganhando cada vez mais destaque no mundo. Soh e Martinov-Bennie (2011) demonstram que há um crescimento na atenção dada a essa função, observando-se uma expansão nos seus papéis, o seu estabelecimento em um crescente número de organizações e um aumento em seu tamanho, além de afirmar que os estudos atuais embasam a importância dessa atividade e sua contribuição para a qualidade da governança organizacional.

2.3. Governança, controles e gestão de riscos nas organizações públicas brasileiras

No setor público do País, as bases para a governança das organizações existem e são abordadas já na Constituição Federal 1988, mesmo que em um contexto mais amplo e sob a influência de outras áreas do conhecimento. É o caso da instituição dos sistemas de controle interno e externo, de mecanismos de responsabilização e transparência pública e o sistema de freios e contrapesos.

Levando-se em conta a atuação dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal no período recente, observa-se que suas funções de auditoria interna caminham para uma adesão cada vez mais significativa às normas e boas práticas internacionais. Isso tem se evidenciado, principalmente, em publicações de órgãos de controle do país que defendem a extensa utilização desses padrões. É o caso, por exemplo, de recomendação do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão auxiliar do controle externo exercido pelo

Congresso Nacional (BRASIL, 1988), para que seus técnicos verifiquem a atuação de auditorias internas em relação práticas estabelecidas pelo IIA (BRASIL, 2012), bem como em recente trabalho, também dessa Corte, que visou avaliar se a função de auditoria interna de órgãos estaria aderente ao IIA (BRASIL, 2015a).

Outrossim, mesmo sem a adesão explícita, as práticas positivadas na legislação do País vão ao encontro daquelas difundidas pelo IIA. Isso pode ser observado, por exemplo, ao se comparar o arcabouço normativo em que se pauta o Scipef³ com as principais características da AAI. É possível, assim, traçar um paralelo entre os conceitos-chaves definidos nas normas internacionais de auditoria interna – *International Professional Practices Framework* (IPPF), de IIA (2012) – e a realidade institucional do Poder Executivo Federal.

O IIA (2012, p. 2) estabelece que os serviços de avaliação “[...] compreendem a avaliação objetiva da evidência pelo auditor interno, a fim de fornecer opiniões ou conclusões a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros pontos importantes.”

No Brasil, as atividades de avaliação do setor público começam a ser desenhadas pelo caput do art. 70 da Constituição da República, quando estabelece que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] será exercida pelo sistema de controle interno de cada Poder.” (BRASIL, 1988, não paginado). Ademais, o art. 74 da Constituição atribui diretamente as atividades de avaliação aos sistemas de controle interno de cada poder. De outro modo, ensina a Estrutura Internacional para a Prática de Auditoria Interna que:

A atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e a suas partes interessadas), quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. (IIA, 2012, p. 9).

A previsão para que o Scipef trabalhe em prol da adição de valor ao Poder Executivo Federal e às organizações que o compõem pode ser inferida dos dispositivos constitucionais já citados, e mais expressamente de textos infralegais, como é o caso do inciso III do art. 7º do Decreto nº 3.591/2000, ao dispor que as atividades do Scipef destinam-se, preferencialmente, a subsidiar “o aperfeiçoamento da gestão pública, nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas;” (BRASIL, 2000, não paginado).

O IPPF diz ainda que a AAI deve auxiliar a organização a “[...] realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança” (IIA, 2012, p. 18). A missão do Scipef em auxiliar, de forma sistemática e disciplinada, as organizações do Executivo Federal para que atinjam seus objetivos é inerente ao arcabouço normativo que sustenta o Sistema (BRASIL, 2000, 2001a, 2001b).

3 Boa parte desse arcabouço normativo está na IN SFC/MF nº 01/2001, que aprova o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001a). Entretanto, essas normas foram substituídas em dezembro de 2017, com sua revogação e a entrada em vigor da IN CGU nº 03/2017, que Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017e).

Em que pese, até abril de 2016, as normas e padrões do serviço público brasileiro pouco terem avançado sobre a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, não era difícil verificar esses assuntos nos princípios e nas orientações insertos nas regras que tratam das atribuições e do método de trabalho do Scipef, em especial na Instrução Normativa (IN) SFC nº 01/2001 (BRASIL, 2001a). A partir da publicação, em 11/05/2016, da Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016, da Controladoria-Geral da União e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, dispondo sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, observa-se um considerável avanço nessas questões (BRASIL, 2016a). A referida IN estabelece expressamente uma estrutura orientadora das atividades nessa área e, de forma expressa, atribui ao Órgão Central do Scipef a responsabilidade de avaliar controles e gestão de riscos nas organizações desse Poder.

O *The Institute of Internal Auditors* (2012) estabelece também que a independência para que a IIA desempenhe eficazmente suas funções é alcançada quando o chefe dessa atividade tem acesso direto e irrestrito ao dirigente máximo e ao conselho da organização.

A independência dos órgãos do Scipef, no caso dos setoriais, é perseguida em suas respectivas estruturas regimentais, quando subordinam suas secretarias de controle interno ao dirigente máximo desses órgãos. No caso do Órgão Central, a independência de atuação é buscada a partir da subordinação direta do Ministro de Estado Chefe da CGU à Presidência da República (BRASIL, 2003), ou seja, ao dirigente máximo do Poder Executivo Federal.

Na linha do que prega o Instituto, a objetividade dos auditores que atuam no Scipef também é perseguida pelas normas nacionais. Alguns exemplos podem ser encontrados nos art. 25, 26 e 29 da Lei nº 10.180/2001, ao tratarem da proibição dos dirigentes do Scipef de exercerem atividades incompatíveis com o seu desempenho funcional, ao tratarem da proibição da negativa aos servidores do Scipef de acesso a informações, pessoas e bens, e ao proibirem o ingresso na carreira funcional do Scipef de pessoas que tenham sido condenadas em julgamentos relacionados práticas nocivas à Administração Pública (BRASIL, 2001b).

Já as atividades de consultoria, também previstas pelo IIA como atividades de Auditoria Interna, são “[...] por natureza, de assessoria e geralmente são realizados a partir da solicitação específica de um cliente do trabalho.” (IIA, 2012, p. 2). No caso do Executivo Federal, o Decreto 3.591/2000 estabelece que:

Art. 6º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal prestará orientação aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas, conforme disposto no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal. (BRASIL, 2000, p. 113).

2.4. Programa de garantia e melhoria da qualidade da auditoria interna

As melhores práticas de auditoria internas difundidas na literatura especializada orientam que a manutenção de uma AAI de alto nível, que atendam aos requisitos do conselho, da alta direção e de outras partes interessadas nas organizações, depende da implementação de um eficaz programa de melhoria e garantia de qualidade.

É rara a literatura acerca de avaliação de qualidade em auditoria interna quando se trata da área pública. A maior parte da bibliografia disponível é voltada para as avaliações de qualidade de auditoria interna realizadas por auditores externos da área privada (ROUSSY; BRIVOT, 2016).

Segundo Roussy e Brivot (2016), a literatura disponível aborda dois principais critérios relacionados à percepção de qualidade da auditoria interna pela auditoria externa: independência e competências de auditoria. Segundo os autores, auditores externos não se baseiam em uma série de características para embasar suas opiniões sobre a qualidade dos produtos entregues pela auditoria interna. Eles concentram suas conclusões em cima do que entendem como necessários para a garantia de qualidade, ou seja, no perfil de quem faz o trabalho (competências dos auditores) e no arranjo organizacional estabelecido (independência da AAI). Mat Zain, Zaman e Mohamed (2015) também abordam critérios similares utilizados por auditorias externas para avaliar auditorias internas.

Segundo o IIA, um adequado programa de garantia e melhoria da qualidade deve incluir tanto avaliações externas quanto avaliações internas. As avaliações externas devem ser, segundo as normas do IIA, executadas pelo menos uma vez a cada 5 anos. A finalidade da avaliação é checar se a auditoria interna atua de acordo com as melhores práticas disponíveis (IIA, 2006). Já as avaliações internas consistem no monitoramento e em auto-avaliações periódicas que, em geral, avaliam: a) a conformidade da auditoria interna com as melhores práticas de auditoria interna; b) a qualidade da supervisão exercida sobre a AAI; c) a adequação das práticas e procedimentos dessa atividade; d) o valor que a AAI adiciona à organização e; e) o estabelecimento e alcance de indicadores de desempenho (IIA, 2006). Ainda segundo esse Instituto, as validações internas podem ser acompanhadas de validações externas realizadas por assessor externo independente e competente.

3. Modelos de maturidade e capacidade

Considerando que a qualidade dos produtos e serviços oferecidos pela função de auditoria interna exercida pelo Órgão Central do Scipef é fortemente influenciada pelos processos a ela relacionados, conforme é evidenciado, por exemplo, nos padrões da ISO/*International Electrotechnical Commission* (IEC) (ABNT, 2005), sua avaliação será a preocupação central do estudo.

SEI (2010) ensina que o processo, quando otimizado, é capaz de integrar pessoas, procedimentos, métodos, ferramentas e equipamentos em prol da melhoria de seus negócios, mesmo em um cenário de mudanças constantes, sobretudo de pessoas e tecnologias. Ainda segundo o SEI (2010), um modelo de capacidade e maturidade – *Capability Maturity Model*® (CMM)® – é uma representação simplificada do mundo a qual contém elementos essenciais para a efetivação de processos organizacionais. Pöppelbus e Röglinger (2011) defendem que os modelos de maturidade se baseiam na assunção de que padrões processuais de evolução e mudança são previsíveis. Destarte, modelos de maturidade geralmente incluem uma sequência de níveis (ou estágios) que, juntos, formam um caminho lógico a partir de um nível inicial de maturidade.

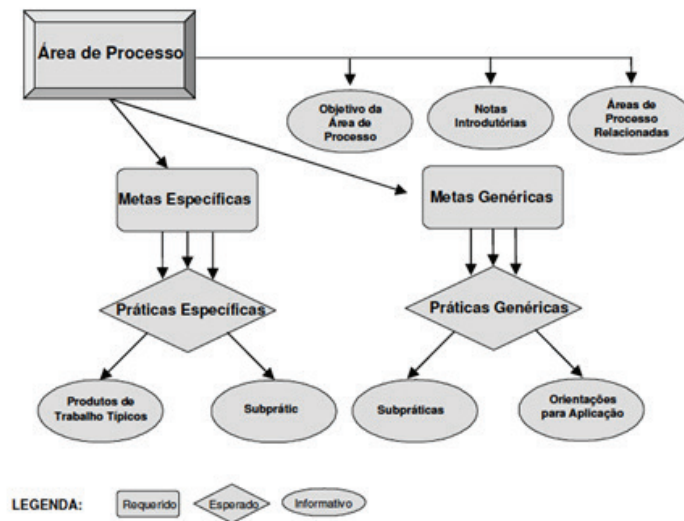
Vários são os modelos de maturidade disponíveis, sejam com foco na avaliação da maturidade do desenvolvimento de produtos, do gerenciamento de projetos ou da gestão de serviços. A maior parte desses modelos se baseia no trabalho do Instituto de Engenharia de Software (*Software Engineering Institute* – SEI) na *Carnegie Mellon University*, que criou um framework para avaliação do processo de desenvolvimento de software em organizações.

Com vistas a substituir as diversas estruturas de maturidade existentes que surgiram a partir do trabalho do SEI, considerando sobretudo a necessidade das organizações de um melhoramento integrado de processos que as envolva, o *CMMI Product Team* publicou, em 2000, a primeira integração do modelo de capacidade e maturidade, o *CMMI Integration*® ou *Capability Maturity Model Integration* (CMMI) (SEI, 2010).

Os modelos de maturidade e capacidade do SEI trabalham com o conceito de “área de processo” (*process area*) que, segundo esse instituto, constitui-se em um “[...] conjunto de práticas relacionadas a uma área que, quando implementadas, satisfazem a um conjunto de metas consideradas importantes para realizar melhorias significativas naquela área.” (SEI, 2006, p. 19).

Essas “áreas de processo” são compostas por três tipos de componentes: os requeridos, os esperados e os informativos. Os componentes requeridos descrevem aquilo que deve ser implementado em cada área do processo, ou seja, as metas (ou objetivos) a serem alcançadas, que podem ser específicas, quando são exclusivas de uma área de processo, ou genéricas, quando se aplicam a várias áreas. Os componentes esperados são as práticas que podem ser implementadas para atender às metas (ou objetivos) do componente requerido. Ou seja, são subdivisões dos componentes requeridos. Eles também se subdividem em específicas e genéricas pelos mesmos motivos dos componentes requeridos. Já os componentes informativos fornecem as informações necessárias para que as organizações implementem os componentes requeridos e esperados. A figura 1 ilustra os componentes das áreas de processo.

Figura 1 - Componentes do Modelo CMMI



Fonte: Software Engineering Institute (2006, p. 18).

A fim de exemplificar o exposto, apresenta-se a seguir, na figura 2, uma relação de metas específicas (componentes requeridos) e de práticas específicas (componentes esperados) relacionada à área de processo “Treinamento na Organização”:

Figura 2 - Relação de Metas e Práticas específicas - “Treinamento na Organização”⁴

SG1	Estabelecer uma Capacidade de Treinamento na Organização
SP 1.1	Estabelecer Necessidades Estratégicas de Treinamento
SP 1.2	Identificar as Necessidades de Treinamento sob Responsabilidade da Organização
SP 1.3	Estabelecer um Plano Tático de Treinamento na Organização
SP 1.4	Estabelecer Capacidade de Treinamento
SG 2	Proporcionar Treinamento Necessário
SP 2.1	Fornecer Treinamentos
SP 2.2	Estabelecer Registros de Treinamento
SP 2.3	Avaliar a Eficácia dos Treinamentos

Fonte: Software Engineering Institute (2006, p. 18).

Outra questão conceitual trazida pelo CMMI é a divisão da avaliação em duas representações distintas: por estágios ou contínua. A avaliação por estágios adota uma perspectiva mais holística, e visa definir o estágio em que se encontra uma determinada organização, ou parte dela, a partir da verificação da institucionalização de um conjunto de áreas de processo organizadas em níveis pré-definidos. Já a representação contínua visa se aprofundar no exame do nível de institucionalização de determinadas áreas de processo escolhidas de acordo

4 Specific Goal (SG) ou Meta (objetivo) Específica. Specific Practices (SP), ou Práticas Específicas.

com os interesses da avaliação. Enquanto a representação por estágios trabalha com o conceito de níveis de maturidade, a representação contínua utiliza a proposta de níveis de capacidade. Sobre essas representações, o CMMI dispõe o seguinte:

A representação contínua oferece máxima flexibilidade na utilização de um modelo CMMI para melhoria de processo. Uma organização pode focar na melhoria do desempenho de um ponto problemático associado a um processo isolado, ou pode trabalhar em várias áreas que estejam fortemente ligadas aos objetivos estratégicos da organização. A representação contínua também permite que uma organização melhore diferentes processos com diferentes ênfases ao longo do tempo. Existem algumas limitações nas escolhas de uma organização devido a dependências entre algumas áreas de processo.

[...]

A representação por estágios oferece uma forma sistemática e estruturada para abordar a melhoria de processo, baseada em modelo, enfocando um estágio por vez.

[...]

As áreas de processo são organizadas em níveis de maturidade, o que reduz a necessidade de escolhas associadas à melhoria de processo. A representação por estágios prescreve uma ordem de implementação das áreas de processo de acordo com níveis de maturidade, definindo um caminho de melhoria para a organização, do nível 'inicial' ao nível 'em otimização'. (SEI, 2006, p. 10).

Os níveis de maturidade e os de capacidade prescritos pelo CMMI são os expostos na figura 3.

Figura 3 - Comparação entre os níveis de capacidade e os níveis de maturidade

<i>Nível</i>	<i>Representação Contínua Níveis de Capacidade</i>	<i>Representação por Estágios Níveis de Maturidade</i>
Nível 0	Incompleto	Não se aplica
Nível 1	Executado	Inicial
Nível 2	Gerenciado	Gerenciado
Nível 3	Definido	Definido
Nível 4	Gerenciado Quantitativamente	Gerenciado Quantitativamente
Nível 5	Em Otimização	Em Otimização

Fonte: SEI (2006, p. 33)

Como se observa, os níveis de maturidade se diferenciam dos níveis de capacidade, entre outros motivos, pela presença do nível 0 (incompleto). Essa diferença ocorre porque, como o foco da representação contínua é no processo, o modelo entendeu relevante considerar o nível em que ele pode não estar sendo executado ou estar sendo executado parcialmente. Já a representação por estágios, por estar preocupada com verificação de um conjunto de processos, partem do estágio inicial, quando, embora executados, não são repetíveis ou, segundo o CMMI, “são *ad hoc* e caóticos” (SEI, 2006, p. 38). Os níveis se equivalem a partir do 2 (gerenciado) por ser justamente o grau – de capacidade ou de maturidade – que representa a institucionalização de um processo (no caso da representação contínua) ou de um conjunto deles (no caso da representação por estágios).

Importante destacar a definição de processo institucionalizado. Segundo SEI (2006, p. 743):

[...] a institucionalização significa que o processo está enraizado na forma como o trabalho é executado, existindo padronização na execução do processo e comprometimento em relação à sua execução.

Nos períodos de stress, um processo institucionalizado tem maior probabilidade de continuar a ser praticado.

Ainda segundo o SEI (2006), o que define o grau de institucionalização apresentado é a implementação das metas e práticas genéricas. São elas que definem desde o nível de capacidade em que um processo não é executado até um nível em que o processo, além de enraizado na cultura da organização, encontra-se em constante melhoria.

Baseado no *CMMI for Development v. 1.2* (SEI, 2006), e considerando que sua utilização é adequada em organizações com múltiplos setores (SEI, 2010), como é o caso de uma AAI, o *The Institute of The Internal Auditor Foundation Research* (IIARF), instituto de pesquisa vinculado ao IIA, publicou em 2009 o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público – *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for The Public Sector*.

Apesar de expressamente afirmar que baseia seu modelo no *CMMI for Development v. 1.2*, o IA-CM adota apenas a denominação “capacidade” para se referir aos estágios por que passa uma atividade de auditoria interna, sem deixar clara a opção por esse termo ao invés de “maturidade”, utilizado pelo CMMI para se referir aos níveis de evolução relacionados a um conjunto de processos pré-definidos. Em que pese entendermos que o modelo do IIARF se alinha à proposta de representação “por estágios” oferecida por Software Engineering Institute, 2006, ou seja, à divisão em níveis de maturidade, esse estudo utilizará o termo original adotado pelo Instituto (capacidade) para se referir aos níveis de maturidade descritos no modelo.

A consequência prática da opção pelo termo “capacidade” é nula, tendo em vista que, com exceção da convenção adotada pelo CMMI para diferenciar suas representações, não foram identificadas distinções conceituais relevantes na literatura. É o que se observa em Duarte (2011), ao não trazer distinções entre os termos, e em Pöppelbus e Röglinger (2011), ao apresentar que os modelos de maturidade visam avaliar capacidades das organizações de acordo com um dado critério:

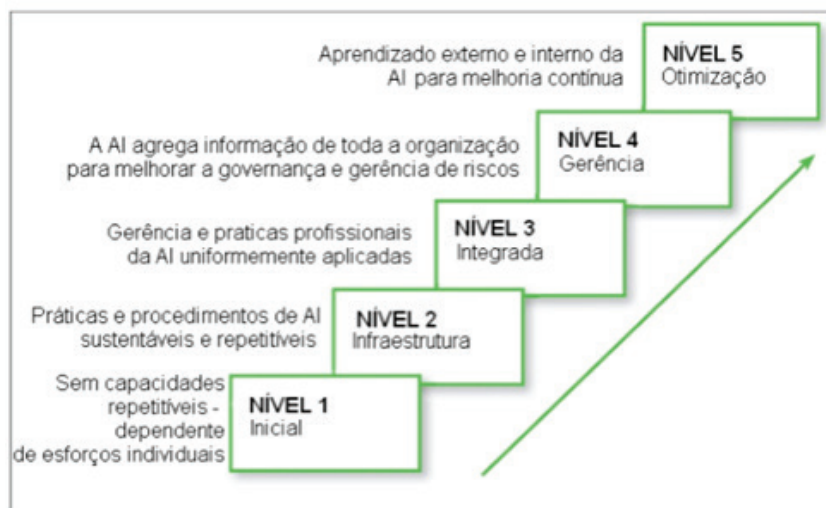
A maturity model serves a descriptive purpose of use if it is applied for as-is assessments where the current capabilities of the entity under investigation are assessed with respect to given criteria (Becker et al. 2009). The maturity model is used as a diagnostic tool (Maier et al. 2009). The assigned maturity levels can then be reported to internal and external stakeholders. (PÖPPELBUS; RÖGLINGER, 2011, p. 3).

Segundo IARF (2009), o IA-CM é uma estrutura destinada a identificar as necessidades fundamentais de uma função de auditoria interna. Ele foi desenhado para implementar e institucionalizar uma efetiva função de auditoria interna no setor público. Ainda segundo aquele Instituto, o IA-CM estabelece os passos para que uma função de auditoria interna possa progredir de um estágio inicial para um estágio mais forte e efetivo, geralmente associado a organizações mais maduras e complexas.

O modelo prescreve que o nível de capacidade não precisa ser máximo para todas as áreas de processos. Segundo IARF (2009), o nível apropriado a ser alcançado vai depender da natureza e complexidade da organização além dos riscos a que ela se expõe.

Conforme ensina Macrae (2010), o IA-CM compreende 5 níveis de capacidade progressivos, nos quais são descritas as atividades de auditoria referentes àquele nível. A partir da implementação de processos sustentáveis e repetíveis (institucionalizados) em um determinado nível, constrói-se a fundação para que a atividade avance para o próximo nível. São os seguintes os níveis de capacidade do modelo apresentado na figura 4:

Figura 4 - Níveis de capacidade



Fonte: IARF (2009 p. 17, tradução nossa).

Para cada estágio ou nível de capacidade, foram pré-estabelecidas áreas de processo principal (*key process areas*) – equivalentes às áreas de processos de SEI (2010) – as quais, quando institucionalizadas, abrem caminho para evolução do nível de capacidade da AAI. As áreas de processo estão distribuídas em 6 diferentes elementos os quais, segundo o IARF, são essenciais na composição de uma típica AAI. Os elementos são: a)

Serviços e Função da Auditoria Interna; b) Gestão de Pessoas; c) Práticas Profissionais; d) Gestão de Desempenho e Responsabilidade; e) Relação Organizacional e Cultural; e f) Estruturas de Governança.

Para uma melhor compreensão do funcionamento do modelo, o IIARF apresenta o que denomina de “matriz de uma página” (figura 5):

Figura 5 – Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna

	Serviços e Papel de AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do desempenho e responsabilização	Cultura e relacionamento organizacional	Estruturas de governança
Nível 5 - Otimização	AI reconhecido como agente chave de mudança	Envolvimento da Liderança com Organizações Profissionais Projeção da MO	Melhoria contínua em práticas profissionais Estratégia de planejamento de AI	Relatório público sobre sua efetividade	Relações efetivas e permanentes	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI
Nível 4 - Gerenciado	Avaliação da governança, gestão de riscos e controles	AI contribui para o desenvolvimento da gestão	Estratégia de Auditoria alavanca a gestão de risco da organização	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas	CAE aconselha e influencia a mais alta gerência	Supervisão independente das atividades de AI
		A Atividade de AI apoia classes profissionais				CAE se reporta à Autoridade de mais alto nível
		Planejamento de mão-de-obra				
Nível 3 - Integrado	Serviços de consultoria	Criação de equipe e competência	Estrutura de gestão da qualidade	Medidas de desempenho	Coordenação com outros grupos de revisão	Supervisão gerencial da Atividade de AI
	Auditorias de desempenho/ operacionais	Profissionais qualificados coordenação de força de trabalho	Planos de auditoria baseados em riscos	Informações de custos Relatórios de gestão de AI	Componente essencial da equipe de gestão	Mecanismos de financiamento
Nível 2 - Infraestrutura	Auditoria de Conformidade	Desenvolvimento Profissional Individual	Práticas Profissionais e Processos Estruturais	Orçamento Operacional de AI	Gerenciamento dentro da atividade de AI	Acesso Pleno às Informações da Organização, Ativos e Pessoas
		Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas	Plano de Auditoria Baseado em Prioridades da gestão e stakeholders	Plano de Negócio de AI		Fluxo de relatórios de auditoria estabelecido
Nível 1 - Inicial	Ad hoc e sem estrutura; auditorias isoladas e únicas ou revisões de documentos e transações para exatidão e conformidade; saídas dependentes de habilidades de indivíduos específicos segurando a posição; sem práticas específicas de profissionais estabelecidas a não ser aquelas fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; ausência de infraestrutura; auditores provavelmente participantes de uma unidade de organização maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, sem áreas específicas de processo.					

Fonte: IIARF (2009, p. 43, tradução nossa).

Segundo o modelo, para que a AAI alcance um determinado nível, é preciso que todos os *Key process area* (*kpa*) – área de processo principal – presentes nos 6 elementos estejam institucionalizados. Por exemplo, para considerar que uma AAI alcançou o nível de capacidade 2, é preciso que os 10 *kpa* presentes nos 6 elementos estejam incorporados à cultura da auditoria interna. Basta que um deles não esteja institucionalizado para que a AAI seja classificada no nível 1. Já para alcançar o nível de capacidade 3, seria necessária a institucionalização dos 10 *kpa* referentes ao nível 2 e dos 14 *kpa* referentes ao nível 3. A mesma lógica se mantém para o alcance dos níveis superiores.

Além de apresentar um resumo do modelo, a “matriz de uma página” demonstra, por meio de tonalidades, a relação dos *kpa* com o ambiente externo à AAI:

A área escurecida na matriz de uma página do IA-CM retrata a extensão ou a influência que a atividade de AI tem sobre os elementos. Especificamente, movendo-se da esquerda para a direita, a capacidade da atividade de AI de independentemente desenvolver e institucionalizar os KPAs diminui. Por exemplo, a atividade de AI provavelmente vai ter um maior controle sobre a sua função e serviços do que sua estrutura de governança. Da mesma forma, a atividade de AI tem potencialmente menos capacidade de institucionalizar de forma independente os KPAs à medida que os níveis de capacidade de deslocam para cima na matriz de Níveis 2 para 5. Esta mudança ocorre porque a organização e o ambiente tendem a aumentar a influência sobre a capacidade da atividade de AI de institucionalizar as KPAs nos níveis mais elevados. (IIARF, 2009, p. 42, tradução nossa).

Na mesma linha, o modelo indica que 4 dos 6 elementos de uma típica AAI no serviço público – Serviços e Função da Auditoria Interna, Gestão de Pessoas, Práticas Profissionais e Gestão de Desempenho e Responsabilidade – estão relacionados ao ambiente interno da AAI e suas práticas. Os outros dois – Relação Organizacional e Cultural e Estruturas de governança – envolve a relação da AAI com a organização a que serve – no caso estudado, o Poder Executivo Federal – e com o ambiente externo – equivalente à sociedade, aos demais poderes da República, aos demais entes federados etc. Isso não obstante, a relação destes dois elementos com um amplo espectro de atores e elementos não significa que a avaliação da institucionalização das áreas de processo associadas deve abranger procedimentos aplicados no exterior da AAI. Isso ocorre porque as áreas de processo contidas no modelo para esses dois elementos envolvem uma avaliação qualitativa de dentro para fora, ou seja, as evidências que indicam sua institucionalização podem ser obtidas a partir da própria AAI.

O IIARF também define o que seria um *kpa* institucionalizado. Segundo a Fundação, ao se executar as atividades previstas relativas a um determinado *kpa*, ou seja, realizados os trabalhos necessários para se obter os produtos daquela área de processo principal, a AAI terá “dominado” o *kpa*. Todavia, para considerar o *kpa* institucionalizado, é preciso ir além. Segundo o modelo, além de dominar o *kpa*, a AAI deve incorporar as atividades essenciais à cultura organizacional.

A lógica adotada pelo Instituto dos Auditores vai ao encontro da proposta do CMMI quando este se refere

às suas práticas e metas específicas e genéricas. Ao mencionar as atividades que devem ser executadas, para, segundo o IIA, alcançar o domínio do *kpa*, o CMMI trabalha com os conceitos de metas e práticas específicas. O equivalente a isso, no modelo do IIA, seriam as “atividades realizadas”, que descrevem as atividades essenciais atinentes a uma determinada área de processo principal. Já, ao se referir às atividades que devem ser implementadas para que um processo avance em seu grau de institucionalização, o CMMI adota o conceito de metas e práticas genéricas. Enquanto isso, o IIA adota os conceitos de “compromisso de desempenho”, “capacidade de execução”, “medição” e “verificação” para se referir as metas e práticas e genéricas (IIARF, 2009).

O IIA apresenta o compromisso com o desempenho (“*commitment to perform*”) como um compromisso institucional para a realização daquele *kpa*. Aqui envolve, além da implementação de políticas e procedimentos formais, o comprometimento da alta direção da organização.

Já a capacidade de execução (“*ability to perform*”) diz respeito às competências dos executores e a disponibilidade de recursos para execução, sejam recursos humanos, financeiros, estruturais ou materiais. Envolve também o treinamento de pessoas e a disponibilização de ferramentas adequadas de tecnologia.

Com as atividades realizadas (“*activities performed*”), o IA-CM busca elencar quais as práticas específicas concernentes a cada área de processo principal.

Já as características de medição e verificação (“*measurement*” e “*verification*”) dizem respeito às avaliações contínuas de desempenho e de conformação das atividades com as políticas e procedimentos estabelecidos.

Para o sucesso na aplicação do modelo, é imprescindível a definição prévia de um nível de capacidade a ser tratado como alvo pela pesquisa (IIARF, 2009). Isso se deve tanto pela necessidade de orientar a seleção das áreas de processo que serão analisadas e sobre as quais devem ser coletadas evidências, quanto pelo fato de o objetivo final das análises não se limitar ao diagnóstico de capacidade dos processos de auditoria, mas também a identificação de pontos de melhoria e o caminho a ser percorrido pela organização para que alcance um dado nível de capacidade.

Isso posto, considerando o objetivo geral pretendido com a presente pesquisa, qual seja verificar se o nível de capacidade em que se encontra a AAI executada pelo Órgão Central do Scipef indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas, a capacidade alvo a ser considerada será a que possui maior relação com essa pretensão, ou seja, a de nível 3 (integrado). Segundo o modelo IA-CM:

At Level 3, all relevant internal audit policies, processes, and procedures are defined, documented, and integrated into each other and the organization's infrastructure. Internal audit management and professional practices are well established and uniformly applied across the IA activity. (IIARF, 2009, p. 51).

O nível 3 se diferencia do nível 2 (infraestrutura), por este ser caracterizado pela institucionalização das atividades básicas de auditoria, como as auditorias tradicionais de conformidade, e depender de habilidades individuais dos auditores, dificultando a aplicação de práticas de forma homogênea.

Em acréscimo ao exposto, as linhas a seguir apresentam uma breve descrição: a) de cada um dos seis elementos que integram uma típica AAI, segundo modelo IA-CM; b) das áreas de processo envolvidas para se alcançar o nível de capacidade 3 (integrado); e c) de práticas que indicam a institucionalização das áreas de processo principal selecionados para compor a pesquisa.

Para alcançar o nível de capacidade 3 (integrado) no elemento relacionado aos serviços e à função de auditoria interna, o IA-CM prescreve que devem estar institucionalizadas práticas relacionadas à execução, de forma sustentável e repetível, de auditorias de conformidade, de auditorias de desempenho ou “*value-for-money*”, bem como de serviços de consultoria.

Já para se chegar a um nível de capacidade 3 no que se refere ao gerenciamento de pessoas, a AAI deve institucionalizar práticas que levem: a) à identificação e ao recrutamento de pessoas competentes para a função de auditoria interna; b) ao estímulo e à promoção do desenvolvimento profissional contínuo; c) à coordenação da força de trabalho, de acordo com os recursos humanos disponíveis; e d) ao provimento da AAI com pessoal profissionalmente qualificado e retenção desse pessoal; ao desenvolvimento de competências de equipe.

Quanto às práticas profissionais, para que se chegue a um nível de capacidade 3 nesse elemento, o IIA orienta a institucionalização das seguintes áreas de processo principal: a) elaboração de planos de auditoria baseados nas prioridades da gestão e dos stakeholders; b) arcabouço/estrutura de processos e práticas profissionais; c) planos de auditoria baseado em risco; e d) arcabouço/estrutura de gestão de qualidade.

Sobre o elemento atinente à gestão de desempenho e *accountability*, o IA-CM orienta, para o alcance do nível 3 de capacidade, a institucionalização de práticas que sistematizem: a) a elaboração de um plano de negócio para a auditoria interna, contendo todos os serviços prestados pela AAI e os recursos necessários à sua prestação; b) a elaboração de um orçamento operacional próprio para a AAI; c) a elaboração de relatórios de gestão da auditoria interna; d) a disponibilidade de informações de custos, para que a AAI entenda seus custos e preste serviços da forma mais econômica e eficiente possível; e) além da disponibilidade de informações de desempenho da AAI.

Em relação à cultura e relacionamento organizacional, com o objetivo de se obter um nível 3 de capacidade para este elemento, devem ser institucionalizadas as seguintes áreas de processo principal: a) gerenciamento da AAI pela própria AAI, permitindo assim maior autonomia; b) participação ativa do Chefe de Auditoria na gestão da organização, sem, entretanto, assumir responsabilidades de gestão; c) coordenação com outros grupos de avaliação (por exemplo, TCU e Ministério Público), evitando retrabalho e possibilitando a troca de informações e experiências.

As práticas a serem institucionalizadas para que a AAI alcance o nível 3 de capacidade no elemento estruturas de governança são: a) a sistematização de canais de reporte (por exemplo, com a existência de um estatuto e de um adequado posicionamento institucional da AAI); b) o acesso pleno às informações, pessoas e ativos da organização, no caso, do Poder Executivo; c) mecanismos de financiamento robustos e transparentes; e d) a supervisão gerencial da AAI, por meio de instrumentos que garantam independência e aconselhamento à AAI.

4. Metodologia da pesquisa

A pesquisa se limitou a analisar as atividades de auditoria interna executadas e supervisionadas pelo Órgão Central do Scipef. Pelo art. 22 da Lei nº 10.180/2001, o Órgão Central do Sistema é a SFC. Já o art. 8º do Decreto nº 3.591/2000 estabelece que o Órgão Central desse Sistema seria a Controladoria-Geral da União. De modo atualizado, o Decreto 8.910/2016 dispõe que o Órgão Central é a CGU. Apesar da aparente incoerência entre esses normativos, o Regimento Interno da CGU (Decreto nº 8.910/2016) esclarece que a SFC, que integra a estrutura da CGU, é a responsável, no âmbito dessa Controladoria, por exercer as atividades de Órgão Central do Sistema. Destarte, o objeto de estudo da presente pesquisa é AAI exercida pelo Órgão Central do Scipef, ou seja, pela CGU por meio da SFC. Ressalte-se, assim, que as atividades que são desenvolvidas fora da SFC, mas no âmbito da CGU, só foram consideradas quando estiveram relacionadas ao apoio ou subsídio das atividades de auditoria interna daquela Secretaria.

A escolha dessa delimitação se deve, além da restrição operacional inerente à pesquisa, ao fato de o Órgão Central ser competente para supervisionar tecnicamente todas as atividades de auditoria interna do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001b), inclusive aquelas executadas pelos órgãos setoriais; bem como devido à abrangência de atuação do Órgão Central ser consideravelmente superior à dos órgãos setoriais, mesmo se considerados em conjunto⁵.

A pesquisa tem natureza qualitativa e foi baseada em um estudo exploratório, operacionalizado a partir da aplicação do Modelo IA-CM do IARF (2009) e dos subsídios oferecidos pelo modelo CMMI, os quais, como já exposto, focam na qualidade dos processos executados pelas organizações.

A coleta de dados foi realizada em três fases. A primeira preocupou-se em reunir subsídios com gerentes de áreas da SFC responsáveis por processos de auditoria interna, com vistas a validar e, se fosse o caso, adaptar o modelo IA-CM. As últimas duas foram voltadas à coleta de evidências de institucionalização das áreas de processos principais. A primeira delas voltada à coleta de evidências documentais e a segunda voltada a entrevistas com gestores de áreas principais no âmbito da AAI.

⁵ Segundo dados buscados no Portal da Transparência, em 2015, a proporção de recursos submetidos à atuação do Órgão Central ultrapassou 95% do total gasto pelo Governo Brasileiro.

A escolha por essas três fases se deveu à sugestão de metodologia presente no próprio modelo. Nessa sugestão, o modelo recomenda a revisão prévia da documentação necessária, seguida pela realização de grupo focal com o principal gerente de auditoria e auditor por ele indicado, além de entrevistas com indivíduos selecionados.

4.1. Definição da amostra e corte temporal

A seleção dos entrevistados buscou identificar as funções de gerência que abrangessem competências para a execução e supervisão da maior quantidade de atividades previstas no modelo. Destarte, a partir da estrutura na qual se organiza a SFC, definiram-se áreas chaves das quais se buscariam coletar as informações gerenciais. Foram elas: a) a alta direção da SFC; b) a área de planejamento das auditorias; c) as áreas de capacitação e de gestão da qualidade; d) a área de técnicas e procedimentos e; e) 5 áreas de execução das auditorias.

Com a definição das áreas, foi definido o período sobre o qual estariam limitadas as análises. Uma mudança de gestão na alta direção da SFC – cuja função, à luz do modelo, seria equivalente à de *Chief Audit Executive* (CAE), ou executivo chefe de auditoria – no início de 2015, levou à definição dessa mudança como marco inicial. O marco final foi definido com uma nova mudança de CAE no fim de 2016, restringindo, assim, o período de análise para os anos de 2015 e 2016.

Para a escolha das 5 áreas de auditoria que comporiam a amostra, optou-se por adotar um critério que refletisse sua importância na quantidade de auditorias anuais de contas⁶ realizadas no período de 2015 e 2016 pelas áreas localizadas na estrutura da SFC em Brasília. A escolha por essa linha de atuação se deve ao fato de ser a que possui a maior quantidade de normativos e orientações disponíveis na SFC, inclusive com Manual de execução próprio atualizado anualmente. Assim, considerou-se que é o tipo de trabalho com maior disponibilidade de instrumentos e com maior chance de domínio e institucionalização de suas atividades.

Assim, a partir de consulta ao Sistema que gerencia as auditorias na SFC (Sistema Novo Ativa), selecionaram-se as 5 áreas que mais realizaram auditorias anuais de contas nesse período:

- a) Auditoria em instituições financeiras (CGFIN);
- b) Auditoria em agricultura, pecuária e abastecimento (CGAGR);
- c) Auditoria em segurança pública (CGSEG);
- d) Auditoria na área da fazenda pública (CGFAZ);
- e) Auditoria na saúde (CGSAU).

⁶ As auditorias anuais de contas são trabalhos realizados pelos órgãos de controle interno dos Poderes da República, visando à emissão do relatório e certificado de auditoria que comporão o processo de tomada e prestação de contas previstos no art. 9º da Lei 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU).

5. Análises e resultados

A seguir são apresentadas as análises procedidas nas áreas de processo principal (*kpa*) – nível de capacidade 2 ao 3 – que compõem os 6 elementos constitutivos de uma típica auditoria interna no setor público, conforme definido pelo modelo IA-CM. A partir das análises realizadas, concluiu-se pela institucionalização ou não de cada área de processo. Por fim, é apresentada a consolidação dos resultados das análises e o nível de capacidade em que se encontra a AAI executada pelo Órgão Central do Scipef.

5.1. Serviços e função da auditoria interna

Quanto ao estudo do *kpa* Auditoria de Conformidade (nível 2), apesar de ressalvas verificadas nas atividades de planejamento dos trabalhos de auditoria, observou-se que são repetíveis as auditorias de conformidade no âmbito da SFC. Isso ocorreu principalmente por ter sido observada a entrega dos produtos e resultados previstos no modelo, como é o caso do fornecimento de relatórios às partes interessadas, a geração de arquivos de papéis de trabalho e a produção de planos de ação destinados aos gestores – internamente Plano de Providências Permanente (PPP). Isso leva à conclusão de que o *kpa* em questão está institucionalizado.

No que tange à Auditoria de Desempenho (nível 3), Mesmo possuindo uma linha de atuação voltada para Avaliação de Programas de Governo (AEPG), com um arcabouço de orientações que indicam se tratar de auditorias operacionais (BALBE, 2013), os documentos coletados e as entrevistas revelaram que, de modo geral, os auditores não estão preparados para a execução de auditorias sob uma abordagem operacional, o que resulta, na maioria dos casos, em trabalhos tradicionais, de conformidade, mesmo quando a pretensão inicial do trabalho seria uma avaliação operacional. Foi possível observar essa ênfase aos trabalhos tradicionais em detrimento dos operacionais nos relatórios de avaliação analisados, produzidos seguindo a metodologia AEPG. Em face disso, conclui-se que a SFC não institucionalizou a área de processo principal em questão.

Quanto aos Serviços Consultivos (nível 3), o art. 6º do Decreto 3.591 prevê a possibilidade de que o SCI oriente os gestores públicos nos assuntos que forem de competência desse Sistema (BRASIL, 2000). Todavia, não se localizaram, tanto na principal norma orientativa do Scipef (Manual do SCI), quanto em outros procedimentos da SFC analisados, instruções que definam, minimamente, a execução de trabalhos de consultoria⁷.

O exposto, somado ao resultado de entrevistas e análises documentais efetuadas, e considerando ainda as atividades essenciais e os produtos e resultados previstos no modelo⁸, levam à conclusão de que a SFC não alcança, de forma sistemática, o seguinte objetivo previsto no modelo do IIA:

7 Apesar de não constar do escopo da pesquisa, vale anotar que atualmente há previsão e orientação para execução dos serviços consultivos no âmbito do Scipef, conforme Instrução Normativa nº 03, de 09/06/2017 (BRASIL, 2017e).

8 Produto: "Fornecimento de orientação ou aconselhamento aos gestores" (IIARF, 2009, p. 69, tradução nossa).

Analisar uma situação e/ou fornecer orientação e conselho aos gestores. Os serviços consultivos adicionam valor sem o auditor interno assumir responsabilidade de gestão. Os serviços consultivos são aqueles direcionados a facilitação ao invés de avaliação e incluem treinamento, revisões de desenvolvimento de sistemas, auto avaliação de performance e de controles, e aconselhamento. (IIARF, 2009, p. 69, tradução nossa).

5.2. Gerenciamento de pessoas

Em relação à área de processo principal “Pessoas habilitadas identificadas e recrutadas (nível 2)”, o IA-CM estabelece como produto advindo da institucionalização dessa área as “posições de auditoria interna preenchidas com pessoas apropriadamente qualificadas” (IIARF, 2009, p. 75). Em face do verificado nas análises das atividades essenciais, sobretudo pela incipiência da gestão por competências e por não considerar, no recrutamento, as “atitudes” e “habilidades” dos auditores em conjunto com a avaliação de conhecimentos, observa-se que há lacunas no preenchimento de posições de auditoria na SFC, segundo a visão do modelo, que impede a institucionalização do *kpa* em questão, não obstante ter se observado o domínio de boa parte das atividades relacionadas.

No que tange ao “Desenvolvimento profissional individual (nível 2)”, verificou-se que um relevante produto previsto no IA-CM para evidenciar a institucionalização dessa área de processo não está presente. É o caso de “relatórios periódicos de tipos e quantidade de treinamento realizado por cada auditor interno” (IIARF, 2009, p. 76, tradução nossa). Apesar de existir uma política anual de capacitações e ter se verificado a recorrência de capacitações relevantes, a SFC ainda não acompanha, de forma sistemática, as necessidades de treinamentos e aqueles efetivamente realizados por cada auditor, resultando na conclusão de que o *kpa* não está institucionalizado.

Já quanto ao produto elencado pelo modelo como resultante da institucionalização do *kpa* “Coordenação da força de trabalho (nível 3)”, qual seja, “Um Plano de auditoria e de serviços periódico que representa a plena utilização dos recursos orçados/autorizados disponíveis para completar o plano de trabalho” (IIARF, 2009, p. 77, tradução nossa), observou-se que existem esforços nessa linha, mas o plano de auditoria elaborado pela AI em questão não considera, de forma objetiva e quantificada, os recursos disponíveis. Em face do exposto, considerou-se como não institucionalizado o *kpa*.

Sobre o “Pessoal profissionalmente Qualificado (nível 3)”, as análises documentais corroboradas pela realidade encontrada durante as entrevistas levaram à conclusão de que o produto previsto no modelo, qual seja, a existência de “pessoas experientes qualificadas em todas as posições, sejam internas, colaboradoras ou terceirizadas”, não é dominado pela SFC, o que resultou na conclusão de não institucionalização do *kpa*.

Quanto à “Criação de equipes e competências (nível 3)”, muito embora tenha se verificado a não implementação de algumas das atividades essenciais previstas pelo IIA, a saída (produto) esperada pelo modelo para a institucionalização do *kpa* é observado na SFC: “auditorias e projetos são realizados por um ou mais grupos

de indivíduos (equipes de trabalho autogeridas e integradas) que trabalham em conjunto de forma produtiva” (IIARF, 2009, p. 80, tradução nossa). Observou-se, desse modo, que há domínio da área principal pela SFC, entretanto, em face da ausência de medidas que indiquem que esse produto está inserido na cultura da Secretaria, como a inclusão de critérios de trabalho em equipe no rol das competências de pessoal, por meio de treinamentos sistemáticos e da institucionalização da gestão por competências, não é possível concluir que o *kpa* esteja institucionalizado.

5.3. Práticas profissionais

Acerca do “Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e dos stakeholders (nível 2)”, apesar dos esforços, a SFC implementa apenas parcialmente as atividades essenciais previstas no modelo. Outrossim, entrega apenas parte do produto previsto como requisito para institucionalização do *kpa*, qual seja: “Um plano periódico (anual ou plurianual) de AI e de serviços, baseado em prioridades identificadas pela alta administração dentro da organização e/ou outras partes interessadas” (IIARF, 2009, p. 88, tradução nossa). Como não se observaram consultas à alta administração quanto às prioridades elencadas na elaboração do plano, concluiu-se pela ausência de domínio e institucionalização do *kpa*.

Em relação ao “Arcabouço/Estrutura de processos e práticas profissionais (nível 2)”, em face das análises e considerando que o modelo estabelece como produtos para institucionalização do *kpa*, um Manual de práticas profissionais para a atividade de AI, além de orientação, metodologia, abordagens padronizadas e processos repetíveis, os quais foram, de modo geral, observados na SFC, concluiu-se pela institucionalização do *kpa*.

Quanto aos “Planos de auditoria baseados em risco (nível 3)”, considerando as análises empreendidas e que não se observou a presença dos produtos elencados pelo modelo para institucionalização do *kpa*, quais sejam, um plano de auditoria baseado em avaliação sistemática de riscos, bem como a comunicação de riscos e controles dentro da organização, concluiu-se que não há domínio nem institucionalização do referido *kpa*.

No que concerne ao “Arcabouço/Estrutura de gestão da qualidade (nível 3)”, o passo inicial foi dado, com a recente edição de política de gestão da qualidade e a criação de área específica na SFC para tratar o assunto. Entretanto, a ausência de implantação de atividades essenciais previstas no modelo e a inexistência de ações de acompanhamento de recomendações visando à aderência aos padrões estabelecidos pelo IIA, concluiu-se que não há o domínio nem a institucionalização do *kpa*.

5.4. Gestão de desempenho e accountability/responsabilidade

Considerando as análises documentais e entrevistas, e que o produto esperado pelo modelo, qual seja, “um plano de negócio que identifique as atividades a serem executadas sobre o período relevante, inclusive todos os recursos necessários”, não está presente, concluiu-se, em que pese haver domínio da maior parte das atividades essenciais previstas, que o *kpa* “Plano de negócio de auditoria interna” (nível 2) não foi institucionalizado (IIARF, 2009, p. 100, tradução nossa, grifo nosso).

Quanto ao “Orçamento operacional de auditoria interna” (nível 2), como os produtos previstos para a institucionalização do *kpa* dizem respeito à existência de um orçamento operacional aprovado pela alta direção e conselho, e que seja condizente com as necessidades dos planos operacionais, concluiu-se que a área de processo foi institucionalizada, uma vez que tais produtos, ainda que com ressalvas identificadas nas análises, estão presentes e em funcionamento no âmbito da SFC.

Com base nas análises, também se observou-se que a maior parte das atividades essenciais e o produto “uma variedade de relatórios produzidos e fornecidos periodicamente e tempestivamente que contêm informações relevantes confiáveis que a gerência da auditoria interna precisa para cumprir as suas responsabilidades de gestão” estão sob o domínio da SFC (IIARF, 2009, p. 102, tradução nossa). Entretanto, as iniciativas observadas que se alinham ao modelo possuem caráter ainda pouco sistematizado, evidenciando o risco de a produção dos relatórios mencionados ser descontinuada se houver, por exemplo, mudanças em funções gerenciais chaves. Concluiu-se, assim, pela não institucionalização do *kpa* “Relatórios de gestão da auditoria interna” (nível 3).

Quanto à área de processo chave “Informações de custos” (nível 3), apesar dos esforços da Administração Federal, sobretudo da Secretaria do Tesouro Nacional, para a implantação do Sistema de Informações de Custos (Portaria STN 157/2011), no âmbito da CGU, o gerenciamento sistemático dessas informações ainda não é uma realidade. Tal fato, corroborado por entrevistas, levou à conclusão de que não há domínio sobre as atividades essenciais do modelo e, portanto, que o *kpa* não foi institucionalizado.

Ocorre algo semelhante com a área “Medidas de desempenho” (nível 3), haja vista que, em que pese os objetivos da organização de auditoria interna estarem definidos no arcabouço de planejamento estratégico da CGU, não foram encontradas políticas ou procedimentos que indicassem a documentação da gerência de desempenho ou o desenvolvimento de medidas de desempenho, como manda o IIA. Também não se observou o domínio das demais atividades essenciais, sobretudo quanto a mensuração de requisitos de insumo, produto e tempo.

Em face das análises, sobretudo das declarações do ocupante de função chave na área de monitoramento das atividades da SFC, não se verificou o domínio das atividades prescritas e, portanto, concluiu-se pela não institucionalização da referida área de processo principal.

5.5. Cultura e relacionamento organizacional

Sobre o “Gerenciamento dentro da atividade de AI” (nível 2) as análises demonstraram, no geral, sobretudo em face da forma como se estrutura a AAI exercida pela SFC, com estrutura e recursos próprios, apesar das limitações orçamentárias já detalhadas acima, a institucionalização dessa área de processo principal.

Quanto ao “Componente integral da equipe de gestão” (nível 3), em face da ênfase dada pelo modelo à participação em comitês e fóruns de gestão, e tendo em vista que esse tipo de participação é algo recorrente na SFC, considerou-se que a Secretaria domina, em grande medida, as atividades previstas no modelo. Todavia, por adotar um modelo centralizado de auditoria interna, que, pela própria natureza, dificulta sua aproximação

com a gestão, e por possuir capacidade operacional limitada, sobretudo de recursos humanos, esse órgão de auditoria deixa de atuar de forma uniforme em todas as principais organizações do PEF, restringindo sua ação a trabalhos pontuais ou mesmo atuando como atores externos, sem priorizar as necessidades gerenciais das organizações auditadas. Isso pode ser ilustrado pelos resultados da pesquisa empreendida por Arantes (2016) que observou que, na visão dos gestores, há um interesse maior dos auditores em encontrar problemas em detrimento de buscar avaliar e melhorar a gestão.

O exposto, também corroborado pelas análises contidas nos tópicos precedentes, levou esta pesquisa a concluir pela não institucionalização do *kpa*.

No que tange à área “Coordenação com outros grupos de revisão” (nível 3), em face da documentação analisada e das entrevistas realizadas, observou-se que a SFC domina apenas uma parte das atividades essenciais previstas. Ademais, produto previsto para o *kpa*, qual seja um “processo/mecanismo para compartilhar informações e comunicar e coordenar questões de interesse mútuo” (IIARF, 2009, p. 113, tradução nossa), não está em funcionamento. Assim, concluiu-se pela não institucionalização da área de processo principal.

5.6. Estruturas de governança

Considerando as análises empreendidas e que os produtos previstos no modelo estão presentes e em funcionamento, quais sejam a presença de um estatuto definido e de canais de reporte formalmente estabelecidos, conclui-se pela institucionalização da área de processo principal “Canais de reporte estabelecidos” (nível 2).

Já quanto o “Acesso total às informações, ativos, e pessoas da organização” (nível 2), apesar de haver previsão de acesso a processos, documentos e informações, como se depreende do texto da Lei 10.180/2001, observou-se uma limitação nessa concessão que vai de encontro ao previsto no modelo, uma vez que não se permite o acesso pleno a, por exemplo, pessoas e ativos. Ademais, não se localizaram políticas ou procedimentos que detalhem como esse acesso é efetivado, tampouco como proceder nos casos em que há negativa dos gestores em conceder a liberação desses recursos. Considerando que tais políticas e procedimentos consistem no produto esperado pelo modelo para caracterizar a institucionalização do *kpa*, conclui-se, em que pese o domínio de parte das atividades essenciais, pela sua não institucionalização.

Sobre os “Mecanismos de financiamento (nível 3)”, embora haja domínio sobre as atividades de identificação de limitações orçamentárias e comunicação à alta direção, observou-se que o produto previsto para o *kpa* não está em funcionamento, pois não se verificou que “um processo de financiamento robusto e transparente é estabelecido para a atividade de AI” e que esse processo “é suficientemente independente da influência da gestão” (IIARF, 2009, p. 120, tradução nossa). Assim, concluiu-se pela não institucionalização da área de processo principal.

Por fim, os produtos associados ao *kpa* “Supervisão gerencial da atividade de AI” (nível 3) não foram observados no funcionamento da SFC, quais sejam, um mecanismo de supervisão da AI, políticas e procedimentos

que orientem seu funcionamento, bem como processos para coordenar e compartilhar resultados relevantes do trabalho da atividade de AI e de outras fontes contratadas. Por esse motivo, concluiu-se pela não institucionalização do kpa em tela.

5.7. Consolidação das análises: o nível de capacidade da auditoria interna exercida pela SFC

O quadro I apresenta a síntese das áreas de processo principal considerados institucionalizados (repetíveis) e aqueles que ainda precisam desenvolver seus processos.

Quadro I - Resultado das análises das áreas de processo principal

Níveis estudados / Elementos	Serviços e Função da Auditoria Interna	Gerenciamento de Pessoas	Práticas Profissionais	Gestão de Desempenho e Accountability / Responsabilidade	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 3: não alcançado	Serviços Consultivos: não institucionalizado.	Criação de Equipes e Competências: não institucionalizado.	Arcabouço/ Estrutura de Gestão da Qualidade: não institucionalizado.	Medidas de Desempenho: não institucionalizado.	Coordenação com outros grupos de revisão: não institucionalizado.	Supervisão gerencial da Atividade de AI: não institucionalizado.
		Pessoal Profissionalmente Qualificado: não institucionalizado.		Informações de custo: não institucionalizado.		
	Auditoria de Desempenho / "Value-for-Money": não institucionalizado.	Coordenação da Força de Trabalho: não institucionalizado.	Planos de Auditoria baseados em Risco: não institucionalizado.	Relatórios de Gestão da Auditoria Interna: não institucionalizado.	Componente Integral da equipe de gestão: não institucionalizado.	Mecanismos de Financiamento: não institucionalizado.
Nível 2: não alcançado	Auditoria de Conformidade: institucionalizado.	Desenvolvimento Profissional Individual: não institucionalizado.	Arcabouço/ Estrutura de processos e práticas profissionais: institucionalizado.	Orçamento operacional de Auditoria Interna: institucionalizado	Gerenciamento dentro da Atividade de AI: institucionalizado	Acesso Total às informações, ativos, e pessoas da organização: não institucionalizado
		Pessoas Habilidade Identificadas e Recrutadas: não institucionalizado.	Plano de Auditoria baseado nas Prioridades da Gestão e dos Stakeholders: não institucionalizado.	Plano de Negócio de Auditoria Interna: não institucionalizado.		Canais de reporte estabelecidos: institucionalizado

Fonte: Dados da pesquisa realizada pelo autor.

6. Conclusões

O objetivo central da pesquisa é analisar, à luz do IA-CM, o nível de capacidade em que se encontra a AAI exercida pelo Órgão Central do Scipef, função atualmente exercida pela SFC do CGU. Destarte, buscou-se fundamentar a importância da auditoria interna em âmbito organizacional, suas origens nas práticas de governança das organizações e a necessidade de ela se manter em níveis razoáveis de qualidade.

Com base nessa fundamentação e no IA-CM, analisaram-se as rotinas e processos de trabalho executados na Secretaria Federal de Controle Interno, a partir da revisão de documentos e entrevistas semiestruturadas. As análises não confirmaram a hipótese de que a AAI exercida pela SFC teria alcançado o nível de capacidade 2.

A baixa capacidade identificada revela um extenso campo de melhorias a ser perseguido pela AAI exercida pela SFC e vai ao encontro dos resultados de pesquisa realizada pelo IIARF por meio do CBOK, a qual, a partir de questionários aplicados sobre profissionais de auditoria interna do setor público de 107 países, resultou na constatação de que a maioria das atividades de auditoria interna nesse setor estão localizadas entre os níveis 1 e 2 do modelo IA-CM (MACRAE; Van GILS, 2014).

Não obstante, iniciativas recentes do PEF indicam esforços visando formar a base de uma auditoria interna que cumpra seu papel de efetivamente fortalecer a governança, gestão de riscos e controles na Administração Pública Federal. Exemplos importantes desses esforços residem na publicação da já citada Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, de 10/05/2016, e na recente publicação da Instrução Normativa CGU nº 3, de 9/06/2017. O primeiro normativo, voltado a disciplinar a gestão de riscos, os controles e a governança no PEF, tende a contribuir decisivamente para uma mudança de paradigma na Administração Pública Federal, em linha com o fortalecimento da gestão estratégica e da governança das organizações que compõem esse Poder, a partir da geração de informações e indicadores de riscos que possibilitem maior consistência nas tomadas de decisão. Já o segundo, que aprova o Referencial Técnico da atividade de auditoria interna Governamental do PEF, segue a linha e se vale de forma positiva das consequências dessa mudança, uma vez que busca alinhar a atuação da auditoria interna governamental no âmbito do PEF às melhores práticas e padrões internacionais, sobretudo aqueles fornecidos pelo IIA. Em conjunto com as práticas inauguradas pela IN CGU/MP 01/2016, o novo referencial técnico trazido pela IN CGU 03/2017, com entrada em vigor a partir de dezembro de 2017, permitirá a atuação de uma auditoria interna mais focada em informações de riscos consistentes, possibilitando uma maior robustez no planejamento e um melhor direcionamento dos trabalhos.

Cabe ainda destacar as limitações a que esteve sujeita a pesquisa. Embora as conclusões estejam sustentadas em evidências documentais corroboradas por entrevistas, elas podem ter sido, em algum grau, influenciadas pela vivência do autor, que também é auditor interno governamental e atuou durante mais de 5 anos na Secretaria Federal de Controle Interno.

A pesquisa também está sujeita à possibilidade de o grau de institucionalização das áreas ser menor que o demonstrado, em face do critério de escolha da amostra ter privilegiado as áreas que mais executaram auditorias anuais de contas – tipo de auditoria com maior disponibilidade de políticas e procedimentos na SFC, conforme visto.

Não obstante, além do empenho de manutenção da imparcialidade, as argumentações foram construídas de modo que as conclusões alcançadas se mantenham caso haja repetição do método empregado por outro pesquisador.

Outra limitação consiste na impossibilidade de extrapolação dos resultados para todo o Poder Executivo Federal, sobretudo pelo caráter não estatístico da amostra, que se limitou à Secretaria Federal de Controle interno e as áreas da CGU que dão suporte às suas atividades.

Por fim, as conclusões alcançadas se limitam a avaliação dos processos de Auditoria Interna executados pela SFC na visão do modelo IA-CM. Portanto, a pesquisa não permite concluir sobre o grau de adequação das atividades da SFC com base nos normativos brasileiros ou com base em outros padrões de auditoria interna, tampouco sobre o alcance dos objetivos institucionais dessa Secretaria, seja por não estarem nos objetivos da pesquisa, ou seja por não ter havido uma ampla discussão institucional sobre se todas as práticas descritas no modelo e consideradas na pesquisa deveriam ser adotadas pelo Poder Executivo Federal.

Referências

ARANTES, R. E. O controle interno como apoio à gestão dos órgãos públicos? uma análise sob a perspectiva dos gestores federais. Brasília, DF: IPEA, 2016.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). NBR ISO 9000: sistemas de gestão da qualidade: fundamentos e vocabulário. 2. ed. Rio de Janeiro, 2005.

BALBE, R. da S. Controle Interno e Foco nos Resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Calculadora do cidadão. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPUBLICO/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>>. Acesso em: 2 mar. 2017.

BARZELAY, M. Central Audit Institutions and Performance Auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance: The International Journal of Business in Society*, Bingley, v. 10, n. 3, p. 235–260, 1997.

BERLE, A. A.; MEANS, G. C. Property in transition. In: _____; _____; _____. The Modern Corporation and Private Property. London: Transaction Publishers, 1932. p. 3-10.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Controladoria Geral da União. Portaria nº 20.223, de 4 de dezembro de 2015. Aprovar o Planejamento Estratégico da Controladoria-Geral da União - CGU para o quadriênio 2016-2019, conforme Mapa Estratégico anexo a esta Portaria. Brasília, DF, 2015e.

_____. Controladoria Geral da União. Portaria nº 50.223, de 4 de dezembro de 2015. Aprova o Planejamento Estratégico da Controladoria-Geral da União - CGU para o quadriênio 2016-2019, conforme Mapa Estratégico anexo a esta Portaria. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 dez. 2015c. Seção 1, p. 4. Disponível em: <http://www.lex.com.br/legis_27048230_portaria_n_50223_de_4_de_dezembro_de_2015.aspx>. Acesso em: 3 abr. 2016.

_____. Controladoria Geral da União. Portaria nº 775, de 26 de abril de 2016. Aprova a versão abril/2016 do Manual de Auditoria Anual de Contas, destinado a orientar as diretorias da Secretaria Federal de Controle Interno e as unidades regionais da Controladoria-Geral da União sobre a organização e forma de execução das auditorias anuais de contas, bem como sobre a interlocução com as unidades prestadoras de contas. Brasília, DF, 2016f.

_____. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Orientação SFC05/2015/DC/SFC/CGU-PR. Diretrizes para avaliação dos resultados da Gestão (ARG). Brasília, DF, 2015d.

_____. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 8 set. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

BRASIL. Decreto nº 5.707, de 23 de fevereiro de 2006. Institui a Política e as Diretrizes para o Desenvolvimento de Pessoal da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e regulamenta dispositivos da Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 fev. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5707.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. 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, Brasília, DF, 7 fev. 2001b. p. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 maio 2003. p. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Lei nº 11.890, de 224 de dezembro de 2008. Dispõe sobre a reestruturação da composição remuneratória das Carreiras de Auditoria da Receita Federal do Brasil e Auditoria-Fiscal do Trabalho, de que trata a Lei no 10.910, de 15 de julho de 2004, das Carreiras da Área Jurídica, de que trata a Lei no 11.358, de 19 de outubro de 2006... Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 dez. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11890.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Lei nº 13.115, de 20 de abril de 2015. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2015. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 abr. 2015f. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%2013.115-2015?OpenDocument>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Lei nº 13.255, de 14 de janeiro de 2016. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2016. Brasília, DF, 2016h. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2016/lei-13255-14-janeiro-2016-782268-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 2 fev. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016. Altera a remuneração de servidores públicos; estabelece opção por novas regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; altera os requisitos de acesso a cargos públicos; reestrutura cargos e carreiras; dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 jul. 2016b. p. 111. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13327.htm>. Acesso em: 2 set. 2016.

_____. Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016. Altera as Leis nos 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória no 717, de 16 de março de 2016. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 set. 2016d. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm>. Acesso em: 5 mar. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.625, de 8 de abril de 1998. Cria a Gratificação de Desempenho e Produtividade - GDP das atividades de finanças, controle, orçamento e planejamento, de Desempenho Diplomático - GDD, de Desempenho de Atividade de Chancelaria - GDC e de Desempenho de Atividade de Ciência e Tecnologia - GDCT, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 8 abr. 1998. p. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9625.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 abr. 2001a. p. 5.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Competências. Brasília, DF, 2017c. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/competencias-e-organograma>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI). Brasília, DF, 2017d. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/comissao-de-coordenacao-de-controle-interno-ccci>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Operações Especiais. Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/acoes-investigativas/operacoes-especiais>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Pesquisa de relatórios. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <<http://sistemas2.cgu.gov.br/relats/relatorios.php>>. Acesso em: 6 jun. 2016.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017e. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 jun. 2017. Seção 1. p. 50.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Agenda de autoridades. Brasília, DF, 2014b. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/agenda-de-autoridades/agenda-de-autoridades>>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Projeto de dinamização das auditorias internas. Brasília, DF, 2016i.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. Orientação SFC nº 26/2016/DC/SFC/-CGU. Estabelece diretrizes decorrentes do Projeto de Reformulação de Relatórios. Brasília, DF, 2016g.

BRASIL. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. Portaria nº 896, de 12 de maio de 2016. Institui o Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PRO-Qualidade). Brasília, DF, 2016c. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/boletim-interno/2016/arquivos/19_13-05-2016.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 mai. 2016a. p. 14.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública. Versão 2. Brasília, DF, 2014a. v. I. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/entendendo-a-governanca/referencial-de-governanca/>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. Consolidação de Auditorias. FOC. Avaliação da Governança e Gestão de Aquisições na APF. Resultados gerais. Recomendações dirigidas aos órgãos governantes superiores. Arquivamento. Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 2.328/2015 – Plenário (TC-017.599/2014-8). Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Ata nº 37/2015. Brasília, DF, 16 set. 2015a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Levantamento. Governança e gestão das aquisições na administração pública federal. Análise sistêmica das oportunidades de melhoria. Recomendações aos órgãos governantes superiores. Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 2.622/2015. Plenário (TC 025.068/2013-0). Relator: Ministro Augusto Nardes. Ata nº 42/2015. Brasília, DF, 21 out. 2015b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria Geral de Controle Interno. Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado. Levantamento Operacional para avaliar a atividade de Auditoria Interna e as competências e condições da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) para realizar Auditorias Financeiras: em atendimento aos Acórdãos 3.608/2014-TCU-Plenário (TC 016.937/2012-0) e 1.273/2015-TCU-Plenário (TC 020.830/2014-9); TC 011.759-2016-0. Brasília, DF, 2016e.

_____. Tribunal de Contas da União. TMS 6/20010. Gestão e uso de tecnologia da informação (TI). Relatório consolidado. 21 trabalhos, abrangendo 315 organizações públicas federais. Considerações a respeito das contratações de soluções de TI pelo sistema de registro de preços (SRP). Considerações sobre o tema “governança corporativa e governança de TI”. recomendações e determinações. Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 1233/2012 – Plenário (TC 011.772/2010-7). Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Ata nº 19/2012. Brasília, DF, 23 maio 2012. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

BRUNI, A. L.; SILVA, S. M. DA G. Controladoria empresarial: conceitos, ferramentas e desafios. Salvador: EDUFBA, 2010.

CHHOTRAY, V.; STOKER, G. Corporate governance. In: _____. Governance theory and practice: a cross-disciplinary approach. London: Palgrave Macmillan, 2008.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). Brasília: IA-CM é apresentado em Workshop “Papo Estratégico”. 2016. Disponível em: <<http://conaci.org.br/brasil-ia-cm-e-apresentado-em-workshop-papo-estrategico/>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

CROSBY, P. B. Aferidor de capacidade da gerência de qualidade. In: _____. Qualidade é Investimento. 4. ed. Rio de Janeiro: José Olympio. 1991.

D'SILVA, K.; RIDLEY, J. Internal auditing's international contribution to governance. *International Journal of Business Governance and Ethics*, Olney, v. 3, n. 2, p. 113-126, 2007.

DAILY, C. M.; DALTON, D. R.; CANELLA JÚNIOR, A. A. Corporate governance: decades of dialogue and data. *Academy of Management Review*, New York, v. 28, n. 3, p. 371-382, 2003.

DUARTE, G. Dicionário de administração e negócios. 4. ed. Fortaleza: KBR, 2011.

EISENHARDT, M. Agency theory: and assessment review. *Academy of Management Review*, v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989.

EUROPEAN UNION. European Commission. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States. 2014. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/compendium/HTML/index.html>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

FAMA, E. F.; JENSEN, M. C. Separation of ownership and control. *The Journal of Law and Economics*, Chicago, v. 26, n. 2, p. 301-325, 1983.

GRANLUND, M.; TAIPALEENMÄKI, J. Management control and controllership in new economy firms - A life cycle perspective. *Management Accounting Research*, Lakewood Ranch, v. 16, n. 1, p. 21-57, 2005.

HART, O. Corporate governance: some theory and Implications. *The Economic Journal*, Medford, v. 105, p. 678-689, 1995.

HUMPHREY, W. S. Characterizing the software process: a maturity framework. 1987. Disponível em: <www.dtic.mil/get-tr-doc/pdf?AD=ADA182895>. Acesso em: 10 mar. 2017.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, New York, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

LIMA, L. H. Controle externo : teoria, jurisprudência e mais de 500 questões. 3. ed. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

MACRAE, E. A framework for audit evolution: a new capability model identifies the fundamentals needed for effective internal auditing in the public sector. *Internal Auditor*, v. 67, n. 1, p. 68-69, Feb. 2010.

MACRAE, E.; Van GILS, D. Internal audit capabilities and performance levels in public sector. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2014.

MARINHO, L. L. C. A institucionalização da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro. Salvador, BA: UFBA: 2017.

MAT ZAIN, M.; ZAMAN, M.; MOHAMED, Z. The Effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees. *International Journal of Auditing*, v. 19, n. 3, p. 134-147, 2015.

PIAUI. Controladoria Geral do Estado. Controlador propõe regulamentar metodologia para fortalecer órgãos de CI. 2016. Disponível em: <<http://www.cge.pi.gov.br/index.php/noticias/noticias-em-destaque/controlador-propoe-regulamentar-metodologia-para-fortalecer-orgaos-de-ci-do-brasil>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

PÖPPELBUS, J.; RÖGLINGER, M. What makes a useful maturity model? A framework of general design principles for maturity models and its demonstration in business process management. 2011. Disponível em: <<https://www.econbiz.de/Record/what-makes-useful-maturity-model-framework-general-design-principles-maturity-models-demonstration-business-process-management-r%C3%B6glinger-maximilian/10009138637>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

PRAÇA, S. Se CGU mudar, combate à corrupção regredirá décadas. *Veja*, São Paulo, 28 set. 2015. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/sergio-praca/corruptcao/se-cgu-mudar-combate-a-corrupcao-regredira-decadas/>>. Acesso em: 4 abr. 2016.

QUINTELLA, H. L. M. de M.; ROCHA, H. M. Nível de capacidade e comparação dos PDPs de produtos automotivos. *Produção*, v. 17, n. 1, p. 199-215, 2007.

RENSBURG, J. O. J. van; COETZEE, P. Internal audit public sector capability: a case study. *Journal of Public Affairs*, v. 16, n. 2, p. 181-191, 2016.

ROUSSY, M.; BRIVOT, M. Internal audit quality: a polysemous notion? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Wagon Lane, v. 29, n. 5, p. 714-738, 2016.

SEAGO, J. Defense in depth. *Internal Auditor*, p. 26-31, 2015.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, Aldan, v. 52, n. 2, p. 1689-1699, 1997.

SOFTWARE ENGINEERING INSTITUTE (SEI). CMMI® for Development. v. 1.2. Pittsburgh, 2006.

_____. CMMI® for Services: improving processes for providing better services. v. 1.3. Pittsburgh, 2010.

SOH, D. S. B.; MARTINOV-BENNIE, N. The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, Wagon Lane, v. 26, n. 7, p. 605-622, 2011.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bingley, v. 16, n. 4, p. 640-661, 2003.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Declaração de posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Altamonte Springs, 2013.

_____. Implementation Guide 1310: requirements of the quality assurance and improvement program. 2006. Disponível em: <http://www.iiaweb.it/sites/default/files/imce/pdf/ig1310-2016-12_0.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna. [S. l.], 2012. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/IIPF/standards2013_portuguese.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2017.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION (IIARF). Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide. Altamonte Springs, 2009.

WIDHANTO, H. S. The three lines of defense model of tomorrow. 2016. Disponível em: <<https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-3linesofdefencemodel.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

O que sabemos sobre transparência pública? Uma revisão bibliográfica das abordagens normativa, conceitualista e empírica¹

What have we learned about public transparency? A literature review of the normative, conceptual and empirical approaches

Marcio Camargo Cunha Filho*

Resumo

Este artigo é uma revisão de literatura destinada a compreender e refletir criticamente acerca das diferentes formas de pensar e analisar o direito de acesso à informação e a transparência pública. A abordagem normativa preocupa-se principalmente com perguntas sobre o que desejamos ou esperamos obter como resultado de políticas de transparência pública. A abordagem conceitualista procura trazer definições sobre o significado dos termos transparência, segredo, publicidade e acesso à informação, bem como classificações sobre diferentes tipos de transparência e suas consequências para o sistema político. Já a abordagem empírica procura analisar concretamente quais são os impactos e os efeitos observáveis de políticas de transparência em determinados contextos e sob determinadas condições. Argumento que a abordagem exclusivamente normativa tem se mostrado insuficiente para compreender os desafios e obstáculos que leis de acesso à informação enfrentam para produzir os resultados esperados e, conseqüentemente, para desenvolver políticas aptas a superá-los. É preciso ter clareza sobre conceitos e sobre etapas sequenciais que podem fazer com que políticas de transparência desencadeiem mudanças nos sistemas políticos.

Abstract

This paper is a literature review aimed at analyzing and reflecting critically about different forms of analyzing and researching public transparency and the right to information. I argue that there are three main ways of analyzing this field. Firstly, the normative approach addresses mainly questions related to what we hope to obtain as a result of the adoption of transparency policies. The conceptual approach aims at bringing about definitions regarding the meaning of concepts like transparency, secrecy, publicity, right to information, as well as classifications regarding different types of transparency and different impacts that they can achieve. At last, the empirical approach aims at empirically investigating which are the conditions and contexts in which trans-

¹ Artigo publicado na modalidade convite

parency policies can produce impacts and effects in the political system. I argue that the normative approach has been insufficient to properly comprehend the challenges and obstacles that right to information laws face, and consequently to develop policies and strategies suitable to overcome them.

(*) Doutorando em Direito pela Universidade de Brasília (2015-). Bacharel em Direito (2011) e Mestre em Ciência Política (2013), ambos pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Pesquisador visitante na American University (2016-2017) e Auditor Federal de Finanças e Controle (2012-). Coautor do livro “Lei de Acesso à Informação: teoria e prática” (2014) e do artigo “The Right to Information System in Brazil: tensions between transparency and control of information” (2017)

I. Introdução

Desde a década de 1990, houve uma “explosão global de leis de acesso à informação” (Ackerman e Sandoval-Ballesteros, 2006) decorrente da formação de um grande consenso internacional acerca da importância destas leis (Carothers e Brenchenmacher, 2014), que seriam pressupostos necessários para provocar transformações nas relações de poder que poderiam tornar os serviços públicos mais efetivos e diminuir práticas de corrupção. Ou seja, a adoção de práticas de transparência pública, e em especial a promulgação de leis de acesso a informação, seria capaz de desencadear uma reação em cadeia que, em última análise, tornaria o sistema público mais legítimo. Entretanto, mesmo depois da adoção de mais de uma centena de leis de acesso à informação e incontáveis práticas de promoção de transparência pública ao redor do mundo, muitas instituições e muitos intelectuais ainda deixam de responder questões básicas: o que significa, afinal, transparência pública? Como devemos distinguir diferentes formas ou tipos de políticas de transparência pública? Todas as leis de acesso à informação provocam os mesmos efeitos em todo e qualquer contexto fático? O que exatamente desejamos ao adotar estas práticas?

Estas e outras perguntas demonstram a necessidade de um giro epistemológico no campo da transparência pública e do acesso à informação. Em vez de simplesmente concordar e reproduzir as perguntas habitualmente feitas por pesquisadores da área, é preciso encontrar novas formas de enfrentar os desafios relacionados a estes temas. Este artigo mapeia as formas com que a literatura nacional e internacional vêm discutindo o tema, com o objetivo de fomentar reflexões sobre desafios e obstáculos que podem existir para que leis de acesso e outras políticas de transparência cumpram com as expectativas que são nelas depositadas.

Faço uma distinção sobre três principais abordagens ou lentes de análise do tema transparência pública: em primeiro lugar, a abordagem normativa, que acredita na transparência como uma espécie de remédio universal contra práticas de corrupção, abuso de poder ou falta de representatividade no sistema político. Já a abordagem conceitualista procura definir o que é transparência e segredo, criando assim categorias ou tipos de transparência que podem ou não gerar os efeitos desejados – por exemplo, a “transparência opaca” (Fox,

2007), que se limita a divulgar informações não necessariamente relevantes ou apropriáveis para os cidadãos, não teria a capacidade de gerar mudanças e impactos no sistema político. Por fim, a abordagem empírica busca medir, empiricamente, quais efeitos têm sido observados a partir da adoção de mecanismos de transparência e em quais contextos e sob quais condições estas políticas podem gerar mudanças relevantes. A forma com que agrupei as discussões sobre transparência pública desconsidera, até certo ponto, fatores cronológicos ou geográficos: as abordagens normativas existem há muito tempo e seguem existindo até hoje em algumas áreas do conhecimento, em especial no campo jurídico; já as concepções conceitualista e empirista são seguramente mais recentes, embora não seja a minha pretensão investigar exatamente quando elas surgiram ou quem foram seus fundadores, mas sim contrastar as suas preocupações centrais com as da abordagem normativista.

2. O normativismo, a autonomização do direito à informação e a sua difusão nos sistemas jurídicos internacional e nacionais.

2.1. O argumento normativo

A abordagem normativista pergunta qual o papel que a transparência pode ou deve desempenhar em um determinado regime político. Esta abordagem é antiga e tem se mostrado presente ao longo de boa parte da história da filosofia ocidental. É conhecida, por exemplo, a citação atribuída ao Juiz da Suprema Corte americana Louis Brandeis, que, em 1913, afirmou que “a publicidade é o melhor dos desinfetantes, e a luz elétrica é o melhor policial”². A primeira ideia que embasa esse raciocínio é a que associa transparência à democracia, afirmando ser aquela um requisito indispensável para que o processo de tomada de decisões de um sistema político seja legítimo. Ainda que em um primeiro momento o raciocínio não tenha se desenvolvido em profundidade, o pressuposto assumido por estes autores é que publicizar documentos oficiais tem o potencial de iniciar uma cadeia causal de acontecimentos que teria como resultado final um sistema político mais justo e mais conectado às necessidades das pessoas. A transparência seria assim um mecanismo utilizado para manter a atuação de agentes públicos sob o controle das pessoas, preservando o principal postulado do constitucionalismo democrático contemporâneo, segundo o qual os atos do Estado devem sempre ser atribuídos ou remetidos em última instância ao conjunto de cidadãos, que são os verdadeiros titulares do poder político.

² Essa frase é comumente atribuída ao Juiz Louis Brandeis, porém não é possível localizar com exatidão a ocasião e o contexto em que ela teria sido dita. A fundação Louis Brandeis para Justiça Social atribui a frase ao autor em seu site, porém tampouco esclarece o contexto em que teria sido dita: <https://www.brandeis.edu/legacyfund/bio.html> (acesso em setembro de 2017).

Teóricos mais recentes têm buscado aprofundar esse raciocínio, desenvolvendo com mais detalhes as etapas causais que fariam com que a transparência provoque mudanças no sistema político. O argumento destes autores se desenvolve, em resumo, da seguinte forma. Os cidadãos são os titulares do poder político, mas por questões de operacionalidade do sistema político precisam inevitavelmente delegar autoridade decisória para agentes políticos (Gailmard, 2014). Essa delegação, contudo, não pode resultar em uma abdicação do poder, pois de outra forma os representantes políticos estariam atuando em nome de seus próprios interesses, e não em nome do conjunto das pessoas (Lupia e McCubbins, 2000). Para que a delegação não redunde em abdicação, rompendo assim com o ideal democrático do autogoverno, os cidadãos devem ter à sua disposição mecanismos institucionais voltados a avaliar os atos de seus representantes e removê-los do cargo caso eles desviem suas atitudes do interesse coletivo.

O ato de dar transparência a atos exercidos por agentes públicos tem assim a função de munir os cidadãos das informações de que precisam para participar ativa e constantemente do processo de elaboração de políticas públicas. Nesse contexto de cidadãos bem informados, os agentes políticos se sentirão compelidos a tomar decisões que beneficiem o conjunto de cidadãos, sob pena de serem removidos de seus cargos no próximo ciclo eleitoral. O raciocínio, portanto, é que transparência pública (T) viabiliza a participação política (P) das pessoas no processo decisório, o que por sua vez permite o exercício de *accountability* (A) ou controle dos agentes políticos pelos cidadãos (doravante, me referirei a este raciocínio como a fórmula $T \rightarrow P \rightarrow A$)

Este raciocínio representa uma mudança relevante na forma de pensar o papel dos cidadãos no processo político. Ele pressupõe que, em vez de simplesmente eleger periodicamente representantes que poderão tomar decisões em seu nome pelo período em que durar o mandato, o conjunto de cidadãos deve constantemente acompanhar, monitorar, opinar e avaliar as decisões que são tomadas por agentes políticos. Isso significa que, para os defensores deste raciocínio, a democracia não é apenas um regime que escolhe formas de elaborar, implementar e aplicar regras, mas também o regime político em que os tomadores de decisão têm por obrigação informar, justificar, além de receber e incorporar críticas em decorrência de suas ações, garantindo assim que todos os cidadãos tenham a oportunidade de opinar sobre ações que podem vir a afetá-los o futuro. Ou seja, o sistema político não deve apenas funcionar e produzir bem-estar às pessoas: ele deve ser inteligível, deve permitir que as pessoas compreendam os processos políticos que produzem as decisões que as afetam (Olsen 2014).

Esta nova forma de articular as relações entre Estado e sociedade tem sido cunhada por alguns autores de democracia deliberativa. Neste modelo, o longo e contínuo debate democrático não se exaure por meio do ato único de votar, e somente por meio destes contínuos debates democráticos é possível adquirir compreensão histórica suficiente para produzir interpretações de normas abstratas aceitáveis sob o ponto de vista da democracia discursiva (Habermas, 2001). Trata-se de uma proposta de ampliar a esfera pública, compreendida como o “espaço da vida social em que algo que aborda a opinião pública pode ser formado” (Habermas 1974, p. 49) e que realiza a mediação das relações entre o Estado e a sociedade, em que o público se organi-

za como um portador de opinião amparada princípio da publicidade, segundo o qual as atividades dos agentes estatais devem se expor a público e, conseqüentemente, se submeter ao controle da população (Habermas, 1964). Gaventa e McGee (2010, p. 7) resumem esse processo de transformação da democracia representativa em deliberativa como “um projeto de extensão do escopo de envolvimento dos cidadãos”, que deixam de apenas “escolher representantes que, por sua vez, escolherão as políticas públicas a serem adotadas” para exercer um papel mais substancial “ao longo de todo o processo de elaboração de políticas públicas – desde a definição de prioridades, até a definição de propostas e o monitoramento e a implementação.”

Neste modelo teórico, a transparência, por viabilizar um fluxo de informações sobre os atos estatais, exerce um papel central. Deliberação e informação estão imbricadas em um processo circular: se por um lado a deliberação tem como objetivo aumentar a troca de informações, e com isso moldar e transformar as preferências das pessoas, por outro a informação é um requisito para que o processo de deliberação seja possível desde o início, pois não é possível deliberar sem acesso amplo e contínuo a informações que abasteçam a capacidade dos participantes em argumentar, persuadir, convencer e transformar opiniões, inclusive as suas próprias. Deliberação pode ser pensada como um processo iterativo e reflexivo que é alimentado por um fluxo constante de informações. A transparência pública, assim, permite o surgimento de uma forma mais qualificada de democracia, marcada pela interação entre Estado e sociedade.

A transparência é vista também como uma forma de manter os atos dos agentes políticos dentro dos limites instituídos pelos titulares do poder político, pois ela seria um instrumento de empoderamento do conjunto de cidadãos, no sentido de exigir a prestação de contas sobre virtualmente todos os atos, atitudes e decisões do conjunto de agentes políticos, constringendo-os a atuar de maneira representativa e dentro dos parâmetros da delegação de poder. Para alguns autores o acesso a informações públicas passa a integrar o conteúdo mínimo do conceito de democracia:

Mesmo o melhor dos regimes de liberdade de informação estará sempre aberto a infinitas possibilidades de manipulação e amplamente à mercê da hipocrisia (...) Mas o desenvolvimento e aprofundamento de práticas de exposição pública – de colocar condutas com conseqüências políticas sob os holofotes – precisa ser essencial para qualquer projeto coerente de prestação de contas sobre regras democraticamente geradas (Dunn, 1999, p. 340, tradução livre)

Portanto, além de viabilizar a deliberação, a transparência atuaria como instrumento de limitação do exercício do poder político, na medida em que ela constringe os agentes políticos a atuar dentro dos limites instituídos por seus representados. Ela seria assim um importante instrumento de concretização do constitucionalismo ou do princípio do exercício limitado do poder. A transparência permitiria que os cidadãos, estando constantemente munidos de informações acerca das condutas estatais, exerçam controle sobre os agentes representativos, inclusive (mas não apenas) por meio das vias eleitorais (Gailmard, 2014). A transparência é vista como um método de empoderamento do conjunto de cidadãos que impediria a formação de uma assimetria informacional entre os representados e representantes, impossibilitando estes de atuarem em interesse pró-

prio (Borowiak, 2011). Esta visão é criticada por chegar ao extremo de confundir os termos transparência e *accountability* (Hood, 2010).

Assim, muitos autores afirmam que a efetiva representatividade ou legitimidade de um sistema político dependem de os cidadãos saberem com precisão quais são as atividades desempenhadas por cada um destes representantes (Manin, Przeworski & Stokes, 1999b). A transparência é, dessa forma, alçada à essência do sistema democrático-constitucional. Isso é explicitado por Bobbio ao enfatizar a relação entre transparência e democracia afirmando que “uma das razões de superioridade da democracia diante de Estados absolutos (...) funda-se na convicção de que o governo democrático poderia finalmente dar vida à transparência do poder, ao “poder sem máscara” (Bobbio 2000, p. 42). Afinal, governar em segredo é essencialmente antidemocrático, pois “a demanda por privacidade no ato de governar é um ataque ao núcleo central de um Estado democrático: virtualmente uma confissão dos interesses danosos por parte dos governantes (Dunn 1999, p. 339, tradução livre)”.

Bovens (2002) talvez tenha sido o autor que foi mais longe na abordagem normativa do direito à informação e em posicioná-lo no centro da teoria democrática. Fazendo referência à classificação de “ondas de direitos” de T.H. Marshall, segundo o qual as sociedades contemporâneas evoluíram à medida que surgiram direitos civis, políticos e sociais, Bovens afirma que os direitos de informação corresponderiam a uma quarta grande onda ou geração de direitos – ou seja, o direito de estar informado acerca de assuntos públicos seria tão estrutural ao funcionamento do sistema político quanto os direitos e liberdades civis, o direito ao sufrágio, os direitos a relações sociais justas e equânimes. Para ele, portanto, informação se associa à cidadania: “os direitos de informação são acima de tudo um elemento da cidadania. Eles dizem respeito, primeira e principalmente, ao funcionamento social de cidadãos, não apenas em sua relação com autoridades públicas, mas também em suas relações mútuas e em suas relações com entidades privadas.” (Bovens 2002, p. 327).

Para os autores ligados à abordagem normativa, o segredo é visto como um contraste dicotômico à transparência. Visto assim, o segredo seria uma forma de agentes estatais atuarem de maneira a preservar seus próprios interesses, desvinculando-se dos interesses e desejos da população e de qualquer possibilidade de exercício de controle destes com relação a aqueles. É como se todo e qualquer segredo revelasse uma pretensão autoritária. Max Weber esboçou um argumento nesse sentido:

Toda burocracia procura aumentar esta superioridade do saber profissional por meio do segredo de seus conhecimentos e intenções. O governo burocrático é, por sua mesma tendência, um governo que exclui a publicidade. A burocracia oculta na medida do possível seu saber e sua atividade frente à crítica (Weber, p. 774).

(...)

A maior força do funcionalismo consiste em sua conversão, por meio do conceito de ‘segredo profissional’, do saber relativo aos seus serviços em um saber secreto, ou seja, em um meio para proteger a administração contra mecanismos de controles. (Weber, p. 1100)

Para além de sua imprescindibilidade para o funcionamento da democracia, o direito à informação também seria um importante instrumento para o exercício de outros direitos e garantias fundamentais. Nesse sentido, o direito à saúde reprodutiva não poderia ser exercido sem que as mulheres tenham acesso a informações referentes a contracepção, aborto ou planejamento familiar (Westeso, 2013; Erdman, 2011). O direito à educação, compreendido em sua concepção mais abrangente, prescinde que os pais possuam informações adequadas para participar e acompanhar o desenvolvimento educacional de seus filhos (Pandey et al 2008). Informação referente a normas ambientais se faz necessária para que as pessoas possam usufruir e preservar desse direito (Graf, 1998; Loures, 2004). O acesso a informações públicas também é comumente visto como um requisito para exercício do direito de liberdade de expressão.

Não há dúvidas de que a fórmula $T \rightarrow P \rightarrow A$ propõe-se a pensar em modelos políticos teoricamente superiores aos modelos tradicionais. Afinal, é intuitivo pensar que a transparência de atos públicos necessariamente causará melhorias nos sistemas políticos. Como se opor ao argumento de que os governantes devem permitir que a população acompanhe seus atos e suas decisões políticas? Existiria alguma desvantagem em submeter agentes públicos a um regime de permanente acompanhamento e avaliação por parte das pessoas, que são os verdadeiros titulares do poder? Não por outro motivo, esta fórmula foi adotada em diversas instituições internacionais produtoras de atos normativos vinculantes ou não vinculantes, e também em legislações nacionais, conforme exponho na subseção a seguir.

2.2. A adoção da perspectiva normativa por instituições jurídicas internacionais e nacionais

Riegner (2017) explica a evolução do direito à informação no plano internacional. Segundo ele, o primeiro reconhecimento do direito à informação no plano internacional se deu no âmbito da primeira sessão ordinária da Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas, em 1946. Neste momento, contudo, o direito à informação era apenas uma espécie de “sub-direito” da liberdade de expressão, ou seja, tratava-se de um direito subordinado à ideia de liberdade de expressão e que não poderia existir de forma autônoma. Este primeiro reconhecimento do direito à informação foi positivado na Declaração Universal de Direitos Humanos, que em seu art. 19 lê que “todo o indivíduo tem direito à liberdade de opinião e de expressão, o que implica o direito de não ser inquietado pelas suas opiniões e o de procurar, receber e difundir, sem consideração de fronteiras, informações e ideias por qualquer meio de expressão”. Uma redação semelhante foi adotada anos mais tarde, no Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, de 1966.

Para Riegner, a autonomização do direito à informação começou a ocorrer na década de 1990, especialmente após o relator especial das Nações Unidas para liberdade de opinião e informação afirmar expressamente que o direito de buscar e receber informações não é apenas “o outro lado da moeda do direito de opinião e de expressão, mas sim uma liberdade autônoma.”³ Após hesitação, o Conselho de Direitos Humanos da

3 Comissão da ONU para os Direitos Humanos, “Promotion and protection of the right to freedom of opinion and expression - Report of the Special Rapporteur, Mr. Abid Hussain, submitted pursuant to Commission on Human Rights resolution

ONU também adotou o entendimento da autonomia do direito à informação, quando decidiu que o art. 19 do Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos abrangia o direito de requerer informações sem qualquer necessidade de provar interesse ou envolvimento pessoal com a informação requerida.⁴

Ainda conforme Riegner, instituições regionais também desempenharam um papel relevante no desenvolvimento teórico do direito à informação, especialmente a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Para este autor, o caso *Claude Reyes vs. Chile*, julgado em 2006, transformou-se em um “*leading case* global sobre o direito humano ao acesso à informação” (Riegner 2017, p. 343). Nesse caso, frente à recusa do governo chileno em divulgar informações ambientais sobre companhias autorizadas a realizar projetos que envolviam desmatamento de grandes áreas florestais, a Corte decidiu que o Chile violara a Convenção Interamericana não apenas no caso concreto, mas também por não possuir uma legislação voltada ao acesso à informação. Em 2010, a Corte valeu-se de raciocínio análogo para advertir o Brasil a prestar informações sobre mortos e desaparecidos políticos na região do Araguaia, chamando atenção para o fato de que o Brasil não possuía legislação de acesso à informação, ainda que houvesse um projeto de lei em tramitação no Congresso.

O acesso à informação evoluiu de maneira ainda mais rápida no âmbito de legislações nacionais, ocasionando a já mencionada “explosão global de leis de acesso à informação”: segundo Ackerman e Sandoval-Ballesteros (2006), em 1986 menos de dez países possuíam essas leis, ao passo em que em outubro de 2005 esse número subiu para 56. Depois da publicação deste estudo, o número de países que adotou esse tipo de lei cresceu em ritmo ainda maior.⁵ E não foram apenas Estados nacionais que adotaram essas leis – em diversos países há registros de leis subnacionais de acesso à informação.⁶ O fato é que formou-se uma espécie de consenso internacional acerca da importância da transparência como ferramenta de promoção de participação e *accountability*, como descrevem Carother e Brechenmacher (2014, p. 4):

1997/26, UN Doc. E/CN.4/1998/40” (1998), para 11, 14.

4 HRC, *Toktakunov v Kyrgyzstan* (1470/2006), CCPR/C/101/D/1470/2006 (2011), para 6.3, 6.5.

5 As estimativas acerca do número de países que possuem leis de acesso à informação nem sempre são consensuais. Em alguns casos há divergência a respeito da hierarquia normativa do ato legal que estabelece políticas de transparência. O site www.right2info.org (acesso em 1º de novembro de 2017), que possui a mais abrangente estimativa de leis de acesso à informação hoje em vigor, afirma que existem atualmente 131 países com este tipo de legislação: Afeganistão, África do Sul, Albânia, Alemanha, Angola, Antígua & Barbuda, Argentina, Armênia, Austrália, Áustria, Azerbaijão, Bangladesh, Belarus, Bélgica, Belize, Bermuda, Butão, Bolívia, Bósnia & Herzegovina, Brasil, Bulgária, Burkina Faso, Canadá, Cabo Verde, Cazaquistão, Chile, China, Chipre, Colômbia, Coreia do Sul, Costa do Marfim, Costa Rica, Croácia, Dinamarca, Equador, Egito, El Salvador, Eritreia, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Estados Unidos da América, Etiópia, Fiji, Filipinas, Finlândia, França, Geórgia, Gana, Grécia, Guatemala, Guiné, Guiné Bissau, Guiana, Holanda, Honduras, Hungria, Ilhas Cook, Ilhas Maldivas, Islândia, Índia, Indonésia, Itália, Jamaica, Japão, Jordânia, Kosovo, Letônia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Macedônia, Madagascar, Malawi, Mali, Malta, México, Mongólia, Moldova, Montenegro, Marrocos, Moçambique, Nepal, Nova Zelândia, Níger, Nigéria, Nicarágua, Noruega, Paquistão, Panamá, Papua Nova Guiné, Paraguai, Peru, Polônia, Portugal, Quênia, Quirquístão, Reino Unido, República Checa, República Democrática do Congo, República Dominicana, Romênia, Rússia, Ruanda, Senegal, Sérvia, Seicheles, Somália, Sri Lanka, Suécia, Suíça, Taiwan, Tadjiquistão, Tailândia, Tanzânia, Trinidad & Tobago, Tunísia, Turquia, Uganda, Ucrânia, Uruguai, Uzbequistão, Venezuela, Vietnã, Iêmen, Zimbábue.

6 No Brasil, por exemplo, a CGU realiza periodicamente um ranking do nível de transparência em Estados e Municípios, denominado Escala Brasil Transparente (<http://www.cgu.gov.br/assuntos/transparencia-publica/escala-brasil-transparente>).

Um consenso aparentemente poderoso surgiu na comunidade internacional acerca da necessidade de incorporar nos sistemas políticos contemporâneos a accountability, transparência, participação e inclusão. Estes princípios possuem grande apelo como coisas intrinsecamente ou até inquestionavelmente boas, ou como formas básicas de respeito à autonomia e à dignidade humana. De que forma alguém poderia formular uma objeção a atividades voltadas a aumentar os mecanismos de accountability de governos perante sua população, maior transparência por parte de instituições estatais ao lidar com suas finanças públicas, participação ativa dos cidadãos em processos de desenvolvimento que afetam seu bem-estar, ou inclusões significativas de grupos desprivilegiados na vida socioeconômica?

A América Latina talvez tenha sido a região em que o acesso à informação mais ganhou força no âmbito de legislações nacionais (Riegner, 2007). O México – que publicou a sua primeira *Ley de Transparencia y Acceso a la Información Gubernamental* em 2002 e posteriormente revogou-a para aprovar uma nova lei em 2015 – frequentemente aparece em primeiro lugar em rankings globais de acesso à informação, como no *Global Right to Information Rating*.⁷ Uma das razões que colocam o México na primeira posição deste ranking global foi o tratamento minucioso que a Constituição deu ao tema em art. 6º, A-VIII, que afirma que a federação contará com “um organismo autônomo, especializado, imparcial, colegiado, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, com plena autonomia técnica, de gestão, de capacidade para decidir sobre o exercício de seu orçamento e determinar sua organização interna, responsável por garantir o acesso à informação pública (...)” Essa disposição constitucional deu ensejo à criação de um complexo sistema nacional de acesso à informação e proteção de dados pessoais encabeçado pelo Instituto Nacional de Transparência, Acesso à Informação e Proteção de Dados Pessoais (INAI), que possui amplas atribuições no que diz respeito ao acesso à informação, como decidir recursos contra órgãos e os sujeitos submetidos à lei, ajuizar ações de inconstitucionalidade contra leis federais ou estaduais, estabelecer sanções em face do descumprimento da lei, dentre outras (México, 2015, art. 41). Outros países latino-americanos, possivelmente sob influência do vizinho mexicano, editaram leis fortes de acesso à informação, como é o caso do Chile, que também criou uma instituição autônoma para garantir o acesso à informação (o *Consejo para la Transparencia*).

No Brasil, a aprovação da Lei de Acesso à Informação não foi uma manifestação isolada da postura normativa do acesso à informação – dentro de pouco tempo, todo o sistema jurídico foi permeado por essa ideologia. A chamada doutrina jurídica reproduz em grande parte a ideia normativa de transparência. Bandeira de Mello, por exemplo, afirma que “não pode haver, em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (...), ocultamento aos administrados dos assuntos a que todos interessam” (Bandeira de Mello, 2008, p. 114). Já Mendes e coautores afirmam que “a plenitude da formação da personalidade depende de que se disponha de meios para conhecer a realidade e suas interpretações, e isso como pressuposto mesmo para que se possa participar de debates e para que se tomem decisões relevantes” (Mendes, Coelho e Branco, 2008, p. 360). Por sua vez, Carvalho ressalta que “colocar a pessoa sintonizada com o mundo que a rodeia (...) para

7 Disponível em <http://www.rti-rating.org/>

que possa desenvolver toda a potencialidade da sua personalidade e, assim, possa tomar as decisões que a comunidade exige de cada integrante” (Carvalho, 1999, p. 88). A reprodução de lições da doutrina jurídica sobre o assunto poderia ser estendida, mas a conclusão delas é sempre a mesma: a transparência pública é algo bom, desejável, ou até mesmo um requisito indissociável da democracia.

O Judiciário, e em especial o STF, também já raciocinou nestes termos, como por exemplo quando decidiu sobre a constitucionalidade da publicação de salários de servidores públicos na internet. Alguns trechos do voto do relator ilustram a crença de que transparência é um elemento fundamental de regimes políticos democráticos, sem fazer outras problematizações a respeito do contexto em que políticas de transparência são implementadas ou das outras iniciativas que são implementadas ao lado dela. Segundo o relator, “a prevalência do princípio da publicidade administrativa outra coisa não é senão um dos mais altaneiros modos de concretizar a República enquanto forma de governo (...) é a cidadania mesma que tem o direito de ver o seu Estado republicanamente administrado (...) o fato é que esse modo público de gerir a máquina estatal é o elemento conceitual de nossa República” (Brasil, 2011b). A crença do papel positivo da LAI no Judiciário brasileiro não tem se limitado ao STF: conforme estudo realizado pela ONG Artigo 19, a maioria dos tribunais regionais ou superiores tem manifestado a importância da nova lei para o regime democrático brasileiro, como por exemplo o STJ, que tem afirmado que a LAI deve ser “festejada como paradigma e sinal de transparência de gastos públicos e avanço democrático” (Brasil, 2011c).

2.3. A crítica à visão normativa

A autonomização do direito à informação, que surge a partir de instituições internacionais e se reproduz na disseminação de leis nacionais específicas sobre acesso à informação, também ecoa na literatura especializada. McDonagh (2013) critica decisões judiciais que têm predominantemente caracterizado o direito de acesso a informações como um direito instrumental, ou seja, apenas um direito que serve à efetivação de outros, como a liberdade de expressão.⁸ Segundo a ela, a abordagem instrumentalista compromete a máxi-

8 A autora estuda os casos *S.B. v Kyrgyzstan* ([1877/2009], CCPR/C/96/D/1877/2009 (2009), parágrafo 4.2.), e *Toktakunov v Kyrgyzsta* ([1470/2006], CCPR/C/101/D/1470/2006 (2011)). Em ambos os casos pleiteava-se acesso à mesma informação, qual seja, a base de dados de sentenças de morte do Quirguistão. No entanto, o tratamento dado pelo Comitê aos dois casos semelhantes mostrou-se distinto. No primeiro, não se conheceu da ação apresentada, afirmando que o demandante não demonstrara “porque ele, pessoalmente, precisava daquela informação”. Tendo em vista a ausência de motivação ou de finalidade suficiente para a obtenção da informação, o pleito não foi conhecido. Na segunda lide, ainda que o objeto do pedido fosse o mesmo, a solução encontrada foi diversa. Decidiu-se que, no caso, o Quirguistão violara o art. 19 do Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos ao não conceder ao cidadão acesso a estatísticas sobre imposição de pena de morte no país. Entendeu-se que, sendo o demandante consultor legal de uma associação de direitos humanos, teria especial interesse em obter as informações, para fins de viabilizar a divulgação do tema frente à sociedade, exercendo assim a liberdade de expressão e a fiscalização da atividade pública. O comitê conclui que “sendo assim, o direito à liberdade de pensamento e à liberdade de expressão incluem a proteção do direito ao acesso a informações custodiadas pelo Estado”. Ademais dos exemplos trazidos por McDonagh em seu texto, pode-se citar, como precedente que consolida a ideia de instrumentalidade do direito ao acesso à informação, relevante decisão adotada sobre o tema pela Suprema Corte sul-coreana, que decidiu que “a liberdade de expressão e a liberdade de mídia garantidos pelo art. 21 da Constituição [sul-coreana] comportam a liberdade de expressão e a comunicação de ideias e opiniões que requerem a livre formação de ideias como uma pré-condição. Liberdade de formação de ideias, por sua vez, é possibilitada por meio da garantia de acesso à informação suficiente. Resumo e inteiro teor disponíveis em http://www.right2info.org/cases/plomino_documents/r2i-forests-survey-inspection-request-case-petitioner-v-supervisor-of-county-of-ichon

ma efetividade do direito de informação, fazendo com que a ele se conceda proteção somente se servir para que outros valores constitucionais ou legais sejam garantidos. Assim, para McDonagh, o acesso à informação deve ser tratado como direito autônomo, merecendo proteção independentemente de estar associado a quaisquer outros. Para que isso ocorra, necessário desconsiderar, na decisão sobre disponibilização de informação, quaisquer avaliações sobre o contexto em que o direito é invocado; o grupo político ou social em que se insere o requerente; a natureza da informação que é demandada ou o motivo que fundamenta o pedido de acesso à informação; etc.

Contudo, acredito que afirmar que a transparência pública é um fim por si só traz consigo o perigo de superestimar o seu potencial transformativo. A abordagem normativa/finalística teve a importante função de chamar a atenção para a importância da transparência estatal como elemento dos regimes democráticos, mas ela possui limitações, principalmente no que diz respeito às perguntas que permite formular ao campo. Afinal, uma pergunta formulada nos termos *a transparência dos atos estatais é algo positivo ou desejável?* restringe as possibilidades de discussões sobre o tema. Ela não permite uma discussão suficientemente aprofundada sobre as etapas concretas que desencadeiam mudanças nos regimes políticos, sobre quais são os outros requisitos necessários para que estas mudanças sejam desencadeadas, sobre quais são os contextos em que isso pode ou não ocorrer. Assim, a pergunta desconsidera uma análise sobre quais são os obstáculos e as barreiras entre a existência de políticas de transparência e a geração dos efeitos desejados – e, portanto, não se debruça sobre como superá-los. Como acontece em outros temas, a abordagem meramente normativa sobre transparência pública é um caso em que “a própria composição do debate (...) é uma deturpação” (Diniz 2015, p. 57). Da mesma forma que Diniz (2015, p. 57), acredito que um dos grandes desafios do pesquisador “é inventar novas perguntas ao real”.

Assim, apesar da importância teórica dessas Leis, muitas têm um status de mera “vitrine”, ou seja, parecem boas à distância, porém funcionam de maneira deficiente ou até disfuncional na prática (Michener, 2011). Ou seja, em algumas situações o mero fato de haver uma LAI pode fazer com que um governo seja bem avaliado aos olhos da comunidade internacional, independentemente de como a lei é operacionalizada na prática. Esse hiato entre a existência de uma lei e seus eventuais efeitos práticos é agravado pelas dificuldades de mensurar e quantificar os impactos de um direito tão difuso e amorfo quanto o direito de acesso à informação. Assim, “tendo em vista que LAIs (...) não remediaram problemas específicos ou particularmente graves, torna-se muito fácil para os detentores do poder atrasarem sua implementação, cercear o financiamento, deixar de aplicar, ou até mesmo esconder ou interpretar equivocadamente a efetividade destas leis” (Michener, 2011, p. 147). Dito de outra forma, a fórmula $T \rightarrow P \rightarrow A$ se baseia em “pressuposições normativas não testadas e em uma falta de especificação acerca das relações entre mecanismos e resultados” (McGee and Gaventa 2013, p. 511). É uma fórmula que reduz as complexidades do funcionamento de regimes políticos ao tratar como óbvias, lineares ou automáticas as relações entre transparência, participação e accountability, e também ao pensar-se como universal e imune a variações de contextos (Fox, 2007; 2014).

Na verdade, a abordagem normativa não se preocupa em especificar a teoria da mudança que sustentaria seu raciocínio. Uma de suas pressuposições é que “transparência causa participação”, mas como isso ocorre? O ato de disponibilizar informações na internet faz com que todas as pessoas necessariamente se sintam motivadas a tomar atitudes em prol do melhoramento do sistema político? E as pessoas que não têm acesso à internet ou as pessoas que não conseguem compreender as informações disponibilizadas? E as pessoas que não se importam com o funcionamento do sistema político também irão necessariamente se tornar mais proativas uma vez que mais informações sejam disponibilizadas? O fato é que há dezenas de fatores que podem impedir que políticas de transparência gerem participação política. E o mesmo raciocínio se aplica à segunda pressuposição, a de que participação gera accountability. As pessoas podem expressar suas opiniões com mais frequência ou embasamento empírico, mas isso não necessariamente irá constranger os atores políticos a modificarem suas condutas. É plenamente possível que a existência de oportunidades de participação não se traduza em mudanças no sistema institucional.

Em suma, a fórmula $T \rightarrow P \rightarrow A$ pode ser interpretada como uma visão bastante otimista sobre os potenciais de políticas de transparência pública. Por ser uma fórmula linear, ela é facilmente vendida e comprada até mesmo por governos e por acadêmicos de alto nível, sem maior reflexão e sem indícios concretos de que a transparência gera realmente os efeitos desejados. Mais do que isso, ela pode efetivamente causar um desserviço à promoção da transparência ao estreitar as possibilidades de discussões. A afirmação da transparência como uma crença e não como um possível instrumento de melhoria dispensa a realização de testes empíricos que permitiriam aferir se, quando e como ela efetivamente provoca impactos concretos, fazendo com que seus adeptos não se preocupem em refletir sobre possibilidades alternativas de mudanças que não sigam estritamente a linearidade da fórmula. Além disso, o alto nível de consenso em torno da abertura governamental existe apenas em um nível bastante superficial, o que, “antes de eliminar a oposição, tende a tornar subterrâneas as forças que favorecem o segredo. Em outras palavras, [o aparente consenso sobre a transparência] tem o efeito perverso de fazer com que a verdadeira oposição à transparência raramente seja transparente” (Fox et al 2011, p.5)

Muitos autores têm tomado ciência das limitações dessa abordagem e buscado superá-la. Alguns têm se preocupado em atribuir uma maior precisão conceitual sobre termos como transparência e segredo, e também com classificar e diferenciar tipos de transparência. Outros têm buscado correlações empíricas entre transparência e outras variáveis. Estas são, portanto, a segunda e a terceira gerações de estudos sobre a transparência. Elas não necessariamente negam os pressupostos da anterior, mas explicitam sua precariedade para enfrentar os desafios postos às atuais democracias contemporâneas, ou seja, mostram a insuficiência teórica e empírica de uma abordagem meramente normativa para aprofundar o conhecimento do campo sobre políticas estatais de transparência pública. Estas abordagens assumem e levam a sério a inerente complexidade do funcionamento de regimes políticos e da relação entre agentes públicos e agentes privados, de forma a problematizar com mais eficiência a questão da transparência pública.

3. Acertando os conceitos: as diferentes modalidades de transparência e segredo.

A vagueza dos termos e a incerteza conceitual dificultam ou mesmo tornam estéreis parte das discussões sobre esse tema. Por isso, os autores que apresento nesta seção se preocupam em trazer definições sobre dois termos principais, transparência e segredo, e também em compreendê-los não como conceitos dicotômicos, mas como polos de um espectro que possui nuances relevantes. Além disso, alguns autores passam a enfatizar não apenas a existência de uma autonomia entre transparência e *accountability*, mas, também, a relação de tensão que muitas vezes pode haver entre os conceitos, como é o caso de Hood (2010).

Michener e Bersch (2013) argumentam que o termo transparência tem sido utilizado de maneira muito vaga e ambígua, esvaziando o seu significado e tornando inefetivas as políticas públicas voltadas a promovê-la. Afinal, não há como propor reformas institucionais que promovam a transparência do Estado se sequer temos clareza conceitual ou operacional acerca de seu significado. Nesta mesma linha, Fenster (2012) propõe analisar o direito de informação não como uma meta normativa e transcendental, mas sim como um direito em constante disputa e que serve de instrumento para diferentes finalidades. Muitos dos estudos que se preocupam em conceituar e classificar modalidades de transparência partem do pressuposto de que a mera divulgação de uma série de informações não constitui necessariamente uma política de promoção da transparência pública, e uma política de transparência pública não necessariamente agrega eficiência a um regime político ou legitimidade a um regime democrático, ou seja, não necessariamente produz efetivamente um direito subjetivo ao acesso a informações públicas.

Fox (2007, p. 7) distingue entre transparência opaca – aquela que “envolve a disseminação de informações que não revelam de fato como instituições se comportam na prática, seja em termos de como elas tomam decisões, seja em termos do resultado de suas ações” e transparência clara – aquela que “se refere ao acesso a informações (i) sobre políticas e programas que revelam informações confiáveis sobre a performance institucionais, especificando a responsabilidade dos agentes públicos envolvidos, e (ii) para onde vão os fundos públicos. Somente este tipo de transparência tem capacidade de transformar o comportamento institucional, no sentido de permitir que atores políticos tracem estratégias de mudanças de políticas públicas. De maneira muito semelhante ao de Fox, Epps (2008) afirma que o tipo de transparência que realmente importa é aquela que divulga informações que agregam algum valor ao processo democrático, sendo limitada a validade de publicar informações que não contribuam para melhorar o bem-estar das pessoas e a sua capacidade de acompanhar a atuação de agentes públicos.

Michener e Bersch (2013) trazem uma conceitualização semelhante sobre transparência: para eles, uma informação só é transparente se for *visível* (isto é, se for completa e razoavelmente fácil de ser encontrada), e *aférível ou dedutível*, isto é, quando é possível extrair conclusões precisas a partir delas. Para que isso é necessário que a informação pública seja desagregada, verificada e simplificada. No mesmo sentido, Coglianese

(2009) critica o que chama de *fishbowl transparency*,⁹ que é a modalidade de transparência que se limita a informar as atividades realizadas por agentes públicos, sem exigir deles a justificação e a motivação da tomada de decisões de políticas públicas, o que constituiria um tipo de transparência mais densa, denominada por ele de transparência fundamentada (*reasoned transparency*). Filgueiras (2011; 2015) também busca mostrar que existem diferentes formas de divulgar informações. A distinção que ele faz é entre transparência, de um lado, e publicidade, de outro. A primeira é uma mera “disponibilização de informações por parte do Estado”, ao passo que a segunda pressupõe uma “real interlocução do Estado com a sociedade e, com isso, uma qualificação dos cidadãos no sentido de aprimorar e se apropriar do debate envolvendo questões públicas” (Filgueiras, 2011, p. 84). Ayllon (2009) também pensa a transparência como uma qualidade de fluxos informacionais que, do ponto de vista do receptor, sejam marcados pela acessibilidade, oportunidade, relevância, verificabilidade, inclusão, inteligibilidade e integração.

Para Sandoval (2014), as modalidades de transparência se dividem em transparência burocrática, transparência voltada às relações públicas e a transparência democrática. A primeira se foca apenas em aspectos organizacionais da burocracia sem se tornar um objeto de *accountability*. A segunda forma busca transmitir uma ideia de transparência que tem por objetivo melhorar as relações sociais e permitir que atores ligados ao mercado privado se sintam confortáveis para investir recursos financeiros no país. E só o terceiro tipo de transparência realmente é um instrumento de incorporação das pessoas no debate político, sendo assim benéfico para a democracia. O projeto democrático de transparência é por ela definido como “um instrumento do processo democrático, como forma de ação coletiva voltada a desempenhar *accountability*, combater a corrupção e desfazer o sistema de impunidades e privilégios que estão tão profundamente arraigados no México e em países similares” (Sandoval 2014 p. 165).

Para Fenster (2012), existem principalmente quatro concepções ou quatro gerações de percepções sobre transparência pública, que são voltadas a objetivos diferentes e foram gradativamente sendo incorporados às práticas das pessoas e das instituições estatais. Na primeira, a transparência era vista com uma ferramenta para melhor informar os cidadãos e incorporá-los ao processo de tomada de decisões. Na segunda, a transparência é essencialmente uma ferramenta de combate à corrupção. Esta concepção foi avançada principalmente por meio da criação de redes internacionais de transparência, como a Transparência Internacional, organização internacional fundada em 1993. Este movimento está associado à promoção do crescimento do comércio internacional, da privatização de empresas estatais supostamente ineficientes, etc; e é formado por uma rede de atores que promove conferências, publica artigos e relatórios, sempre com o intuito de promover a transparência e a boa governança. Para Fenster (2012, p. 470), esta concepção demonstra que a transparência não é ideologicamente neutra, mas sim um movimento levado à cabo por organizações com orientações ideológicas voltadas à maior integração do capitalismo global que não pode ser considerado um movimento social, mas sim uma forma de instrumentalizar a obtenção de determinadas metas econômicas.

⁹ Em inglês, *fishbowl* é um pequeno aquário, onde cabe apenas um peixe e um pouco de água. A expressão é também utilizada como uma metáfora que significa uma situação em que não se pode fazer nada em privado.

A terceira geração da transparência está conectada à ideia de democracia virtual: aqui a transparência é vista como um mecanismo de aumentar a troca de informações entre agentes públicos e privados por meio de soluções tecnológicas. Na concepção do movimento da democracia ou governo digital, a transparência não significa apenas a abertura de janelas no Estado, mas sim a constituição de parcerias entre agentes públicos e privados almejando à coprodução e divulgação de informações. Por outras palavras, no contexto da democracia digital, transparência significa a criação de eixo de mão dupla entre o Estado e sociedade civil que funcionaria por meio de ferramentas tecnológicas voltadas ao compartilhamento de informações. Ou seja, se na primeira concepção transparência significava que as pessoas deveriam ter liberdade para pedir informações ao Estado, nesta terceira concepção é a informação que precisa ter liberdade para se espalhar por todas as direções. Não se trata mais de abrir o Estado, mas de revolucionar a forma com que o Estado gerencia as informações que possui. Neste sistema, o Estado não seria o único agente que produz e concede informações, mas uma espécie de fio condutor das informações. Nesse sentido, ficam de lado as figuras do Estado como ente que atua de forma repressiva por meio de seu poder de polícia e do Estado distribuidor de riquezas e informações. Fenster aponta que o principal problema desta concepção de transparência é que o fluxo de informações pela internet não necessariamente cria cidadãos cívicos e ativos – na verdade o uso da internet reflete padrões de idade, raça, gênero e, especialmente, de riqueza e educação.

A quarta e última concepção associa a transparência à ideia de vigilância. O grande marco desta modalidade de transparência é a fundação, em 2006, da Organização *WikiLeaks*, que parte do pressuposto de que o Estado e as pessoas não são agentes que trabalham em colaboração pela livre circulação de informações. O Estado é visto como um inimigo, como um ente que permanecerá fechado a não ser que ser que o jornalismo, *hackers*, civis e os servidores públicos atuem por meio todos os meios disponíveis – inclusive obtenção ilegal de informações – para superar as barreiras impostas pelos segredos estatais. Organizações como a *Wikileaks* trabalham, portanto, com a perspectiva de criar aparatos digitais e de se associar com a grande mídia para obter informações secretas por meio da atuação de agentes públicos ou de hackers, para obter, ainda que ilicitamente, informações mantidas sob sigilo. *Wikileaks* hoje se apresenta como uma ONG transnacional voltada não a promover mudanças incrementais na gestão da informação pública, mas sim a transformações radicais nas ordens social e política. O problema desta concepção de transparência é que ela sempre dependerá da atuação ilegal de agentes voltados a promover a transparência, e estes agentes sempre estarão sujeitos a punição.

A literatura trabalha também com o conceito inverso de transparência, qual seja, o segredo. Neste aspecto, uma importante distinção é aquela criada entre segredos rasos e profundos. Estes conceitos foram originalmente pensados no contexto de relações contratuais em que havia assimetria de informações entre contratantes. Segredo raso seria aquele em que uma das partes sabe da existência desta assimetria informacional e tem consciência de que possui informações incompletas, podendo fazer cálculos e tomar decisões ciente ao menos de que existe uma assimetria; já os segredos profundos seriam aquelas situações em que uma das partes sequer tinha ciência dessa assimetria informacional e, portanto, sequer a colocaria em seus cálculos. Pozen (2010) argumenta que, quando transposta para a esfera pública, em que as relações sociais envolvem

múltiplos atores, a distinção entre segredos rasos e profundos precisa ser pensada não em termos de uma dicotomia, mas em termos de intensidade ou grau de profundidade dos segredos. E, ainda segundo o autor, avaliar o nível de profundidade de um segredo envolve avaliar quatro fatores: quantas pessoas têm conhecimento da existência do segredo; o quão homogêneo é o grupo de pessoas que tem conhecimento do segredo (por exemplo, um segredo conhecido por um grupo de cem militares é mais profundo do que um segredo conhecido por um grupo de cem pessoas que envolve jornalistas, acadêmicos e representantes do governo); qual é a extensão do conhecimento destas pessoas; e, por fim, qual é a projeção de que o público geral venha a tomar conhecimento da informação.

Com base nestes critérios, segredo profundo seria aquele em que “um grupo pequeno de agentes públicos pertencentes a um grupo homogêneo esconde sua existência frente ao público e frente a outros agentes públicos, de forma que a ignorância sobre o assunto os impede de tomar conhecimento sobre, influenciar ou responsabilizar o uso desta informação” (Pozen 2010, p. 274). Já segredos rasos existiriam quando “cidadãos ordinários entendem que não possuem uma certa informação e têm elementos mínimos para estimar seu conteúdo” (Pozen 2010, p. 274). Por outros termos, a profundidade de um segredo “é mitigada pelo número total de pessoas que sabem que algo está sendo escondido, pelo número de categorias de pessoas que sabem, pela quantidade de informações que sabem, e pela velocidade com que adquirem conhecimento sobre essa informação” (Pozen 2010, p. 274). Esta distinção nos permite dividir os segredos em termos de sua acessibilidade geral, sem fazer considerações sobre o conteúdo. Por isso é que, para Pozen (2010), as diferenças entre uma e outra é mais qualitativa do que quantitativa.

Aftergood (2009; 2010) também discute a transparência por meio da conceituação e classificação de segredos, que se dividiriam em três grupos. O primeiro é formado pelos segredos genuinamente relacionados à segurança nacional. Estas são as informações que, se divulgadas, efetivamente poderiam colocar em risco a segurança de um país ou a condução de suas relações internacionais. O segundo grupo é constituído pelos chamados “segredos burocráticos”, aqueles produzidos pela burocracia, que segundo o autor tem uma tendência natural a ocultar informações, mesmo que não esteja claro que sua exposição causaria danos a ela mesma ou ao Estado. E, por fim, existem os segredos políticos, utilizados pelos agentes públicos de alta hierarquia para esconder informações com o objetivo de avançar sua própria agenda ou de ocultar condutas embaraçosas ou ilícitas.

O que me parece comum a estes autores que procuram trabalhar conceitos é a preocupação em afirmar que diferentes modalidades de transparência podem estar ligadas a diferentes finalidades políticas e podem ter resultados distintos. A finalidade de políticas de transparência não é sempre promover a participação das pessoas no processo político, o aprimoramento da qualidade do debate público ou ao exercício de direitos. Uma forma de transparência focada em mostrar como o Estado utiliza recursos públicos, por exemplo, pode estar mais associada à finalidade de aumentar a lisura de fluxos financeiros e negócios internacionais do que de incorporar as pessoas no processo político. Assim, políticas de transparência não estarão necessariamente

voltadas a mudar o equilíbrio da balança de poder existente nas relações entre Estado e sociedade. Se um Estado promove transparência de forma opaca (Fox), ou de forma não aferível (Michener e Bersch), ou mesmo de forma burocrática (Sandoval; Aftergood), dificilmente pode-se esperar que estas modalidades de transparência modifiquem o comportamento de agentes políticos de modo a torna-los mais responsivos perante os desejos dos cidadãos. Estes estudos provocam, portanto, um primeiro deslocamento epistemológico no campo: eles argumentam que a divulgação de informações não tem, por si só, o potencial de aumentar a qualidade de uma democracia. Mas quais seriam as outras condições que, conjuntamente com políticas de transparência, podem causar modificações no sistema político? Como esse processo de mudança tem se desenvolvido na prática? Estas são algumas das questões que os estudos empíricos se propõem a responder.

4. O empirismo: a fase atual das discussões sobre transparência pública e a metaliteratura.

4.1. Estudos sobre os percursos de aprovação de Leis de Acesso à Informação e sobre medição de transparência

A partir do desenvolvimento e aprofundamento dos estudos conceituais, a literatura começou a analisar a eficácia e efetividade das leis e políticas de transparência. Nos termos de Michener (2015a), após a adoção de Leis de Acesso à Informação em diversos países, é preciso começar a compreender se os desenhos textuais destas leis correspondem ao que está efetivamente sendo colocado em prática a partir delas. A promulgação das leis de acesso à informação tem como objetivo principal aprofundar a capacidade de participação das pessoas nas decisões sobre políticas públicas tomadas pelo Estado, o que pode, conforme o argumento normativista, diminuir os índices de corrupção de um país (pois a classe política estaria sendo mais cuidadosamente monitorada e observada), permitir mais eficazmente o acesso a bens e serviços públicos por parte da população tradicionalmente excluída do acesso a direitos (pois o estabelecimento de prioridades por parte da própria população seria uma forma mais efetiva e racional de distribuição destes bens). Mas até que ponto a disseminação de informações é condição suficiente ou mesmo necessária para atingir estes objetivos? Qual modalidade de transparência pode fazer avançar estes objetivos e sob quais condições estes objetivos podem ser alcançados?

Uma primeira pergunta formulada pelos autores que estudam a transparência sob viés empírico relaciona os processos de aprovação de leis de acesso a informações públicas à sua força normativa. Michener (2014; 2015a) conduziu um estudo sobre Leis de acesso à Informação na América Latina e concluiu que a força de seu desenho institucional está ligada à dinâmica da composição da coalizão governamental e à balança de poder entre os Poderes Executivo e Legislativo. Segundo a conclusão de seu estudo, leis de acesso à informação

são fortes quando o presidente controla o parlamento em um contexto de um gabinete presidencial grande e multipartidário, pois nesta situação o Presidente tem força para impor uma política de transparência que pode servir como mecanismo de monitoramento da base aliada, ou quando o presidente não tem controle do congresso em um contexto de gabinete presidencial pequeno – caso em que o Legislativo adota leis de transparência com a finalidade de expor o poder presidencial a críticas. As Leis de Acesso à Informação são fracas quando o presidente não controla o congresso em um contexto de um gabinete presidencial grande ou quando o Presidente controla o Congresso e o gabinete é pequeno (neste último caso, a dominância do Executivo faz com que não haja incentivos para uma Lei de Transparência). Dito de outra forma, para Michener (2014; 2015a) o controle presidencial do parlamento é inversamente proporcional à força das Leis de acesso a informação em governos formados por um ou dois partidos, e positivamente proporcional à força destas leis no contexto de grandes coalizões governamentais. Em outra ocasião, o autor também afirmou que, além da dinâmica de correlação de forças entre Executivo e Legislativo, há um outro fator importante diretamente associado à existência de Leis fortes de Acesso à Informação: a existência de uma mídia independente que dê ampla cobertura ao tema acesso à informação (Michener, 2009).

Ainda na linha de estudos que buscam entender as causas que levam ao sucesso ou fracasso da adoção e implementação de LAIs, Neuman e Calland (2007) argumentam que o fator decisivo é a existência de uma interação ativa entre grupos da sociedade civil e grupos governamentais responsáveis por efetivar a implementação da lei. Quando há participação ativa de grupos da sociedade civil no processo de elaboração da Lei, esse fator pode se traduzir na constituição de um grupo de pessoas dispostas a pressionar e monitorar o governo no processo de implementação da Lei, o que no mínimo contribuirá para evidenciar eventuais problemas na implementação e conseqüentemente forçar o governo a encontrar soluções efetivas. Esse ponto é também enfatizado por Pande (2014), que afirma que a aprovação de legislação de acesso à informação na Índia foi resultado de uma ampla rede de advocacia civil, que atuou em diversos níveis e contou com atores de múltiplas arenas institucionais. Por outro lado, a implementação da Lei tende a fracassar se ela é adotada de cima para baixo, como por exemplo quando um governo adota leis de transparência como requisito para que uma instituição financeira internacional lhe forneça empréstimos ou para que investidores entrem no país. Neuman e Calland afirmam que é essencial haver, por parte do Estado, vontade política dos agentes públicos, o que inclui disposição de romper a cultura do segredo à qual a maioria dos governos está acostumada, a disposição em investir recursos na implementação da lei, a designação de agentes públicos experientes e qualificados para liderar o processo de implementação, além de estabelecimento de políticas de treinamento para servidores públicos encarregados de dar efetividade à Lei.

Outro grupo de estudos empíricos tem tentado *medir* a transparência de certos países. Hazell e Worthy (2010), por exemplo, realizaram um estudo comparativo entre o Reino Unido, Austrália, Irlanda e Nova Zelândia, comparando o nível de transparência destes países a partir de fatores como volume de pedidos de acesso protocolados, tempo médio em que pedidos são respondidos, percentual dos pedidos e dos recursos acolhidos ou parcialmente acolhidos. Estudos como este têm levado estudiosos e organismos internacionais

a tentar avaliar e comparar o desempenho de diferentes países na implementação de LAIs, principalmente por meio da criação de indicadores internacionais de transparência. Conforme Michener (2015b), contudo, alguns destes índices possuem limitações por não estarem fundamentados em teorias ou conceitos claros sobre o significado de transparência. Um dos índices mais utilizados pela literatura é o *Global Right to Information Rating*, que compara a legislação de mais de 110 países com base nos seguintes critérios: direito ao acesso, escopo de aplicação da lei, existência de um procedimento administrativo claro para requerer informações públicas, exceções, recursos, sanções, medidas de promoção de transparência. Em 2018, o Brasil ocupava o 22º lugar do ranking.¹⁰

4.2. Estudos sobre os impactos e efeitos de Leis de Acesso à Informação

Grande parte dos estudos empíricos se volta a tentar observar efeitos decorrentes da adoção de LAIs ou de outras medidas de transparência pública. Muitos destes estudos são focados em iniciativas locais de diversos países diferentes, e, portanto, não necessariamente possuem conexões um com o outro. Analisando a seguir alguns destes estudos, e posteriormente me volto à análise da meta-literatura que tem sido desenvolvida sobre o tema. Nesta subseção analiso não apenas os estudos empíricos que abordam o impacto de Leis de Acesso à Informação, mas, de forma mais abrangente, me ocupo de estudos que buscam compreender os impactos de políticas de transparência em geral. Primeiramente exponho estudos que encontraram correlações positivas entre políticas de transparência e melhorias de serviço público ou de políticas públicas, para posteriormente analisar estudos que contestam a validade destas correlações.

Ferraz e Finan (2008) realizaram estudo que tentava descobrir se a publicação de Relatórios de Fiscalização em Municípios pela Controladoria-Geral da União (CGU) impactaram de alguma forma as chances de reeleição de prefeitos nas eleições municipais de 2004. Comparando o resultado das eleições em municípios que tiveram o mesmo número de irregularidades apontadas pela CGU, eles concluíram que a chance de reeleição de um prefeito diminuiu de maneira proporcional ao número de violações encontradas no relatório. Assim, um maior número de violações a disposições anticorrupção diminuiu consideravelmente as chances de reeleição de um prefeito. Esse efeito da publicação de informações sobre corrupção, conforme as conclusões dos autores, é ampliado quando existe ao menos uma rede local de rádio que divulga estas informações. Por outro lado, quando os rádios locais disseminam informações sobre Relatórios de Fiscalização que não encontraram irregularidades, as chances de reeleição de um prefeito aumentam. A conclusão dos autores é que “os eleitores não apenas se importam com a corrupção, mas uma vez empoderados com a informação, atualizam seus comportamentos eleitorais prévios e punem os políticos nas urnas” (Ferraz e Finan, 2008, p. 705). Este estudo, portanto, dá “forte suporte ao valor da informação e à importância da mídia local na promoção de responsabilidade política” (Ferraz e Finan, 2008, p. 706). A ideia de que a redução da assimetria informacional entre políticos e eleitores contribuiu para melhores escolhas eleitorais já tinha sido desenvolvida em estudo de Besley (2005).

10 O ranking está disponível em <http://www.rti-rating.org/country-data/> (acesso em março/2018)

Touchton & Wampler (2014) estudam uma instituição política nova, voltada idealmente para melhorar a qualidade de vida dos cidadãos: o orçamento participativo em governos municipais no Brasil. Eles verificaram que estes programas estão fortemente associados com aumento de investimento público em saúde e saneamento básico, aumento de organizações da sociedade civil e decréscimo de taxas de mortalidade. Os impactos positivos produzidos pela instituição de orçamentos participativos são ainda mais robustos depois de alguns anos de operação destas instituições, o que para os autores indica que elas produzem mudanças estruturais no padrão de relação entre Estado e sociedade, provocando mudanças duradouras. Os achados de Gonçalves (2014) vão no mesmo sentido: municípios que adotaram práticas de orçamento participativo alocaram recursos públicos de maneira mais próxima das principais preferências da população – especialmente em saúde pública e saneamento básico – o que se traduziu em diminuição da mortalidade infantil. O ponto central destes dois estudos é que disponibilização de informações sobre gastos municipais somada a instrumentos que empoderam cidadãos para tomar decisões sobre alocação destes recursos podem causar impactos concretos nas políticas públicas.

Díaz-Cayeros et al (2014) perguntam se comunidades indígenas pobres do estado mexicano de Oaxaca experimentaram uma melhora na fruição de bens públicos quando o poder decisório sobre alocação destes recursos públicos é atribuído à própria comunidade, em vez de ser delegado a partidos políticos. Analisando uma mudança institucional que, na década de 1990, permitiu que comunidades indígenas optassem por organizar estruturas de autogoverno ou permanecer delegando suas decisões aos tradicionais foros políticos, os autores verificaram que comunidades que contam com mecanismos de tomada de decisão direta podem prover melhor bens públicos para comunidades indígenas do que aquelas comunidades que delegam estas decisões aos tradicionais foros de governança pública. O argumento dos autores é que atores locais dispõem de mais informações para tomar decisões que beneficiem a todos os membros de sua comunidade – quando o poder de tomar decisões é delegado a representantes políticos, inevitavelmente há uma perda de informação e conseqüentemente uma perda na qualidade da decisão tomada. Assim, decisões sobre distribuição de bens públicos – especialmente água e saneamento básico – tendem a desfavorecer os mais pobres quando as decisões são tomadas por partidos políticos.

Peisakhin & Pinto (2010) também concluem que o acesso à informação pode ser um instrumento efetivo para acesso a bens públicos por parte da população desfavorecida. Observando os requerimentos de população carente a cartões de identidade que permitem adquirir comida subsidiada, os autores testaram o impacto causado pela LAI indiana na obtenção destes cartões. Eles verificaram que as pessoas que realizavam pedidos de acesso à informação sobre o andamento de seu pedido administrativo logo depois de realizá-lo conseguiam obter o cartão que dava acesso a benefícios sociais em uma média de quatro meses, ao passo que os que não realizavam o pedido de acesso à informação raramente obtinham o cartão em menos de um ano. Os autores ainda comparam a efetividade do acesso à informação com a propina, e concluíram que a informação permite à população carente indiana um acesso a este serviço público de forma quase tão rápida quanto a propina, por meio da qual o acesso ao cartão se dá em aproximadamente três meses (contra os quatro meses daqueles que fizeram pedidos de acesso à informação).

Reinikka e Svensson (2003) realizaram um estudo que tinha por objetivo investigar se a transparência poderia diminuir um problema crônico de Uganda, relacionado a desvios de recursos públicos destinados a escolas. Se os pais dos estudantes adquirissem informações para monitorar o repasse desses recursos, haveria uma diminuição de seu desvio? Em Uganda, uma pesquisa de rastreamento de gastos públicos realizada na década de 1990 mostrou que apenas aproximadamente 20% dos recursos destinados às escolas públicas chegavam ao seu destino efetivo, sendo que o restante era desviado para outras finalidades. O governo federal passou então a realizar mudanças na política proposta. Principalmente, passou a publicar dados mensais sobre transferências do governo do Estado aos distritos em jornais de grande circulação. Os autores repetiram a mesma pesquisa no início dos anos 2000 e verificaram que as escolas passaram a receber em média 80% dos recursos destinados pelo governo federal. Os recursos desviados diminuíram mais significativamente principalmente nas escolas que estavam situadas nas proximidades de pontos de venda de jornal – essa proximidade, segundo os autores, permitiu que ou os professores ou os pais dos alunos monitorassem mais de perto a alocação de recursos públicos. Assim, os autores concluíram que a disponibilização de informações sobre transferência de gastos causou impacto considerável no manejo de recursos públicos, diminuindo substancialmente as verbas desviadas.

Apesar de ser amplamente citado como exemplo de sucesso das políticas de transparência, o estudo de Reinikka e Svensson é duramente criticado por Hubbard (2007). Ele afirma que Uganda passou por diversas reformas durante a década de 1990, em especial uma ampla reforma constitucional destinada a descentralizar poder da capital para os distritos, o que provocou mudanças na forma com que os recursos destinados à educação eram distribuídos. No sistema anterior, recursos eram distribuídos em grandes blocos e sem contrapartida, o que mudou depois da reforma constitucional, em que os repasses de recursos passaram a ser fatiados condicionados à execução. O setor educacional também passou por mudanças relevantes, em especial a adoção de um modelo educação primária universal e gratuita. Em suma, Hubbard argumenta que Uganda passou por diversas mudanças políticas e constitucionais relevantes na década de 1990, e o mais plausível é que o conjunto destas medidas tenha resultado em melhorias na eficiência da destinação de recursos públicos ao setor educacional. A análise de Reinikka e Svensson estaria equivocada, portanto, por ter analisado apenas uma pequena face das amplas reformas e por ter superestimando seu potencial e atribuindo a ela todo o sucesso das reformas. Na verdade, Hubbard até mesmo questiona a obtenção de melhores resultados na utilização de recursos públicos, pois, afinal, ainda que o desvio de recursos de escolas públicas ter diminuído de 80% para 20% durante a década de 1990, a quantidade absoluta de fundos desviados permaneceu constante.

O estudo de Hubbard é importante por demonstrar de maneira especialmente clara a complexidade metodológica inerente a qualquer estudo que busque demonstrar o impacto de políticas de transparência – pois estas políticas nunca são adotadas de maneira isolada e é difícil pensar em formas de isolar outras variáveis no contexto de experimentos sociais. No prefácio do estudo de Hubbard, Tray (2007) chama atenção para o fato de que o estudo de Hubbard foi importante por descobrir que a informação é apenas um dos elementos que contribuíram para as transformações sociais em Uganda, alertando para “o perigo (...) de perseguirmos o

desenvolvimento de políticas públicas com base mais no que soa verdadeiro, no que queremos acreditar, do que em evidência" (Tray 2007, p. 2).

Outros estudos empíricos seguem esta linha mais cética sobre os impactos potenciais das políticas de transparência. Pandey et al (2008) avaliam o impacto de uma campanha de disseminação de informações sobre os papéis e responsabilidades de comunidades locais no controle de assiduidade de professores para a qualidade da educação pública fundamental de três estados indianos. Eles explicam que, na Índia, vigora um sistema de controle local descentralizado sobre políticas e serviços públicos, tais como a educação fundamental, porém na maioria dos locais os pais de alunos não têm conhecimento acerca do papel que podem desempenhar neste sistema. Uma campanha do governo indiano buscou disseminar informações acerca do papel dos pais nos conselhos locais. Testando o resultado dessa campanha, os autores chegaram à conclusão de que eles não necessariamente impactaram as políticas de educação na Índia; mesmo que a campanha tenha permitido que os pais adquirissem conhecimento acerca da existência de instrumentos de controle, os pais de alunos não necessariamente se interessaram em participar e monitorar de forma mais próxima os professores e, mesmo nas ocasiões em que o fizeram, os professores não necessariamente passaram a ensinar com mais qualidade. Em suma, a ideia é que a disseminação de informações sobre mecanismos de controle, por si só, não foi capaz de provocar melhorias nas políticas públicas.

Ravallion et al (2013) estudam os impactos da disseminação da informação sobre o Programa de Garantia de Emprego em Bihar, um dos mais pobres estados indianos, onde o engajamento político das pessoas tende a ser mais baixo do que a média nacional. A pergunta do estudo é clara: a disseminação de informações sobre este programa é um fator suficiente para que o direito das pessoas à garantia do emprego seja efetivado? Eles mostram que ensinar as pessoas sobre aspectos básicos do Programa, por meio de um filme de entretenimento, aumentou efetivamente o conhecimento que as pessoas tinham sobre o programa, mas objetiva e coletivamente não houve ganhos de empregabilidade na região. A conclusão dos autores é que a disseminação de informações modificou as percepções sociais sobre o programa, sem, contudo, incrementar a sua efetividade no nível individual. Houve um hiato entre a transparência e a participação, pois mesmo com informações as pessoas optaram por não participar da execução da política. Para eles, portanto, a disseminação de informações somente pode gerar impactos concretos se for realizada em conjunto com mudanças na esfera pública capazes de responder a estas novas demandas que podem surgir.

Fox et al (2010) analisaram o impacto da *Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental*, que o México publicou originalmente em 2002, nas respostas às solicitações de informação realizadas a diferentes órgãos e entidades mexicanos no período compreendido entre 2003 e 2008. A análise dos autores envolveu uma primeira parte qualitativa e uma segunda quantitativa. Na análise qualitativa, os autores analisaram uma amostra de 350 respostas formalmente tidas como positivas a pedidos de acesso à informação concedidas pelos cinco órgãos mais demandados no sistema mexicano (de um universo total de 1787 respostas). Esta análise mostrou que em muitas ocasiões os cinco órgãos mexicanos mais demandados registravam

formalmente o pedido de acesso à informação como “atendido” quando na prática enviavam ao cidadão memorandos explicando os motivos da não concessão da informação ou, em outros casos, explicações técnicas dificilmente aferíveis. A análise quantitativa da frequência de recursos contra negativas de acesso à informação mostrou que o Instituto Nacional de Acesso à Informação (INAI) confirmou a decisão dos órgãos recorridos apenas em 17% das ocasiões durante o período estudado, modificando-a total ou parcialmente nas demais ocasiões. Ainda que o percentual de reversão de decisões tenha apresentado taxa decrescente ao longo do período estudado, a análise demonstra haver tentativas, por parte dos órgãos federais mexicanos, de se esquivar das disposições que ordenam a promoção da transparência, muitas vezes sob o argumento de não preenchimento de requisitos formais. Os autores concluem que, apesar de avanços substanciais na transparência, a aplicação da Lei encontra resistências, ocasionando uma distribuição desigual da transparência nos diferentes órgãos e entidades federais mexicanas. Para os autores, as variações no cumprimento institucional das obrigações de transparência podem ser explicadas por meio de fatores como “os incentivos e desincentivos institucionais para o cumprimento específicos a cada dependência, o acesso a recursos para cumprir, assim como ‘culturas de transparência menos tangíveis, específicas de cada órgão” (Fox et al, 2010, p. 10).

O México parecer ser, de fato, um dos mais ricos exemplos a demonstrar a tensão entre disposições normativas ambiciosas e a existência de barreiras burocráticas e políticas que impedem ou minimizam a sua operacionalidade. Apesar de o texto legal da lei mexicana ser uma das mais ambiciosas do mundo, como demonstrei anteriormente e como é afirmado pela literatura (Michener 2015a), Sandoval (2014) argumenta que a burocracia e o poder político mexicano têm minado os avanços da Lei por meio de uma série de medidas. Por exemplo, 1/3 dos servidores públicos mexicanos confessaram, em entrevista anônima, que eles estão documentando e registrando menos atividades desde a entrada em vigor da Lei. Além disso, foram regulamentadas algumas formas explícitas de controle de informações, tais como o art. 13, que permite ao governo não conceder acesso a qualquer informação que “cause dano econômico ou prejudique a estabilidade financeira”. As leis estaduais também têm criado, até mesmo do ponto de vista legislativo, uma série de mecanismos de controle de informações, como a criação de instâncias recursais formadas por cidadãos voluntários que acabam sendo sempre aliados políticos dos governadores. Além destes mecanismos de controle explícitos sobre quais informações são disponibilizadas, o governo também tem promovido uma transparência opaca, quando por exemplo o Presidente Peña Nieto anunciou que promoveria a abertura de seus bens ao público, deixando porém de revelar processos estatais relevantes. Além disso, o Presidente tem tentado reformar o INAI de maneira a aumentar o número de conselheiros do órgão, eliminando a necessidade de ratificação do Senado, para que possa assim ter mais controle sobre o processo de indicação de conselheiros.

Essa contradição de resultados dentre os estudos sobre impactos de políticas de transparência e leis de acesso à informação é percebida também no caso brasileiro. Michener (2015a) aponta a LAI brasileira como uma das mais “fortes” da região do ponto de vista jurídico,¹¹ e classificou como “impressionante” a infraestrutura

11 Os países que possuíam as leis mais fortes na região, segundo o autor, seriam El Salvador, México, Nicarágua, Brasil e Colômbia, em ordem decrescente

de acesso à informação criada pelo país, afirmando que a “infraestrutura da transparência do Brasil se tornou uma das mais vastas e sofisticadas da região” (Michener 2015a, p. 90). Este autor considera a lei brasileira forte por causa da presença de dispositivos normativos ausentes em outros países da região, como o comando que impõe a publicação de informação em formato aberto, o dispositivo que cria um portal unificado para requerimentos e recursos de acesso à informação, o dispositivo que proíbe a classificação de informação relacionada a direitos fundamentais, dentre outros. Chagas (2017) também afirma que a LAI “tem grande importância para a consolidação do regime democrático, a efetivação do direito à informação e a transição de uma cultura do sigilo para a transparência e publicidade.” (Chagas 2017, p. 25). A filial brasileira da ONG internacional Artigo 19 também reconhece que a LAI foi responsável por avanços substanciais na promoção da transparência no Brasil, ainda que a aplicação da Lei se mostre desigual nos diferentes níveis da federação (Artigo 19 2017a; 2017b). A ONG afirma que, “dentre desafios e avanços na temática, fica evidente a importância fundamental da LAI na formação de um Estado verdadeiramente democrático no Brasil, através da melhoria do direito fundamental de acesso à informação” (Artigo 19 2017a, p. 5)

Outras análises têm se mostrado mais críticas à experiência brasileira. Segundo a ONG Artigo 19, a Lei de Acesso permitiu progresso substancial na promoção da transparência no país, mas alguns problemas permanecem, em especial a aplicação desuniforme da Lei no território nacional, haja vista a inexistência de uma agência nacional e independente responsável pelo monitoramento e implementação da Lei em todo o país (Art. 19, 2017b). Waisbich, Cetra e Marchezini (2017), que analisaram as respostas a pedidos de acesso à informação por parte do Ministério de Relações Exteriores entre maio de 2012 e maio de 2015, afirmam que o Ministério tem interpretado as categorias de exceção contidas na Lei de maneira pouco clara e muito expansiva. Isso faz com que o Ministério tenha ampla discricionariedade para definir o significado concreto de termos como o de “segurança nacional” e “interesse público”, o que, segundo elas, quase isenta a política internacional da regra da transparência pública. Além disso, as autoras problematizam o fato de que o Ministério tem negado pedidos de acesso sem apresentar justificativa, ou se utilizando de justificativas não previstas em lei para negar acesso a informações solicitadas, tais como “pedido repetitivo” ou “informação não existente”.

No mesmo sentido, estudando o material institucional da CGU acerca da divulgação da LAI, bem como o conteúdo de respostas a pedidos de acesso à informação, argumentei que a concepção inicial da LAI de servir como uma ferramenta de efetivação de direitos humanos, em especial ligados a graves violações de direitos humanos ocorridos no passado, tem cedido lugar para uma interpretação mais economicista do direito, atrelando-o exclusivamente ao acompanhamento da utilização de recursos públicos, reduzindo portando a sua abrangência e sua relevância constitucional (Cunha Filho, 2015). Também argumentei que a combinação da vagueza de alguns conceitos da LAI com ampla discricionariedade por parte de agentes públicos pode trazer o risco de fazer do acesso à informação um “direito controlado” (Cunha Filho, 2017). Michener & Ritter (2017) também comparam as “resistências” de atores políticos a iniciativas de governo aberto no setor de educação primária e secundária no Brasil e no Reino Unido, afirmando que uma das manifestações do que chamam de “resistência política” seria o foco em uma abordagem sobre acesso à informação focada exclusivamente em

publicar informações (*data-informed approach*), considerando o acesso a documentos governamentais o foco único ou principal de sua divulgação, em vez de adotar uma abordagem em que a informação é apenas um dos elementos contextuais que agregará valor ao processo decisório (*data-driven approach*).

4.3. A literatura empírica em panorama

Esta exposição de alguns estudos empíricos sobre impacto de leis de acesso à informação é suficiente para o ponto principal desta subseção: os estudos empíricos chegam a resultados contraditórios sobre os efeitos e os impactos que a transparência possui sobre as políticas públicas, corrupção e inclusão social. Uma conclusão segura, portanto, é que não é sempre que a transparência gera participação, inclusão e *accountability*. Assim, não é sempre que contribuirá para a consolidação do regime democrático, promoverá maior acesso a bens e serviços públicos e reduzirá a corrupção. Este ponto é essencial para compreender porque alguns autores contemporâneos, em vez de perguntar simplesmente se existe ou não uma lei de transparência em um país, têm buscado compreender quais são as formas de transparência que existem e sob quais condições elas podem gerar impactos na vida política de um país.

Alguns autores têm realizado uma revisão das conclusões da literatura empírica sobre transparência, com a finalidade de chegar a conclusões generalizáveis. Fox (2007, 2014, 2016) argumenta que há alguns requisitos para que políticas de transparência gerem os efeitos esperados. Para ele, em primeiro lugar, somente pode gerar efeitos uma transparência que demonstre efetivamente como as decisões estatais são tomadas e quais são os atores responsáveis por elas (o que ele chama de transparência clara). Há menos probabilidade de impacto ou transformações significativas se a transparência for apenas voltada a divulgar um aglomerado de dados governamentais que possuam pouco significado ou que não possam ser necessariamente utilizados para instigar demandas (o que ele chama de transparência opaca). Em segundo lugar, a transparência precisa ser uma “tática” dentro uma “estratégia” maior, ou seja, precisa estar articulada a um contexto que contemple outras ferramentas de participação, deliberação e *accountability*; se for uma iniciativa isolada e pouco articulada com outras tarefas governamentais, dificilmente pode-se esperar que ela alcance resultados significativos. Em terceiro, as iniciativas de transparência e participação precisam estar verticalmente integradas, nos níveis local, estadual e nacional, para evitar o problema de repasse de demandas, que ocorre quando agências estatais delegam a resolução de problemas para outros órgãos de outro nível da federação. Em quarto, a transparência, como mecanismo de dar “voz” aos cidadãos, tem maior potencial de causar impacto se vier acompanhada de “dentes”, isto é, de mecanismos que permitam-lhe responder às demandas que surgem em decorrência das informações disponibilizadas e punir transgressões à lei.

5. Conclusões

Não há uma relação automática ou necessária entre a aprovação e entrada em vigor de Leis de Acesso à Informação e a constituição de *accountability*. Assim, em vez de simplesmente averiguar se um país possui ou não uma LAI, é necessário indagar qual é o tipo de transparência que ela pode produzir e qual o tipo de *accountability* que dela se pode esperar. Acreditar na importância de Leis de Acesso à Informação requer compreender em profundidade suas limitações e problematizar os nexos das etapas causais que a LAI supostamente iniciaria – e é isso que precisa ser feito pela literatura brasileira. Quais são os obstáculos para a construção da transparência no Brasil? Qual é o tipo de transparência que ela tem promovido e que ela pode promover? É possível esperar que a transparência decorrente da LAI produza *accountability*? No Brasil, como ressaltai, ainda são poucos os estudos que colocam estas questões ao ainda emergente campo da transparência pública e *accountability* social. A perspectiva empírica, que questiona os tipos de transparência que são promovidos pelo Estado, me parece ser a abordagem que reconhece a complexidade que existe em torno das políticas públicas de transparência. Ela evidencia que, como todas as outras políticas públicas, a transparência pode ou não ser efetiva. Transparência, por si só, não necessariamente resolve problemas da democracia brasileira. A partir deste panorama geral de estudos sobre acesso a informação e seus reais impactos nas políticas sociais, espero contribuir para o deslocamento de perguntas feitas pelo incipiente campo brasileiro de estudos sobre controle: qual é o tipo de transparência promovido pelo governo federal brasileiro? Ele tem potencial de causar impactos nas políticas públicas?

A promulgação de uma Lei de Informação é apenas um primeiro passo em um universo muito mais amplo de efetividade do direito de acesso. Apesar do conteúdo normativo contido nas normas relacionadas à transparência – normas estas desejadas por todos os agentes públicos e cidadãos –, existem diversos conflitos e disputas em torno do conceito e da abrangência da publicidade como princípio constitucional. Na verdade, a Lei não pode ser vista como o ponto de encerramento das disputas em torno do acesso à informação, e jamais pode ser considerada um fim em si mesma. A existência da Lei não significa haver consenso acerca do significado da transparência e que as discussões em torno deste tema se resumem a questões técnicas relacionadas às melhores formas de dar a máxima efetividade a esta norma (Fenster, 2012). Na verdade, os conflitos em torno do significado já existiam antes da Lei, e esses conflitos moldaram o texto legal que foi produzido. Portanto, uma compreensão adequada da Lei remete à necessidade de reconstruir os conflitos existentes antes e depois de sua entrada em vigor, pois somente isso permitiria compreender a extensão das disputas por transparência pública no Brasil.

6. Referências bibliográficas

ACKERMAN, John; SANDOVAL-BALLESTEROS, Irma. The Global Explosion of Freedom of Information Laws. *Administrative Law Review* 58(85), 2005.

AFTERGOOD, Steven. Reducing government secrecy: finding what works. *Yale Law & Policy Review*, vol. 27, n. 2, pp. 399-416, 2009.

_____. National Security Secrecy: how the limits change. *Social Research*, v. 77, n. 3, 2010.

ARTIGO 19 (2017a). Os cinco anos da Lei de Acesso à Informação: uma análise de casos de transparência [livro eletrônico]. São Paulo, Artigo 19 Brasil, 1,7Mb, PDF. (acesso em março/2018).

_____. (2017b). A Lei de Acesso à Informação nos Tribunais Brasileiros. Disponível em

BOBBIO, Norberto. O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

BOROWIAK, Craig T. Accountability and Democracy: The Pitfalls and Promise of Popular Control. *Oxford Scholarship Online*, Jan 2012.

BOVENS, Mark. Information Rights: Citizenship in the Information Society. *The Journal of Political Philosophy*, v. 10, n. 3, 2002.

CAROTHERS, Thomas; BRECHENMACHER, Saskia. Accountability, transparency, participation and inclusion: a new development consensus? *Carnegie Endowment for International Peace*, October 20, 2014.

CARVALHO, Luiz Gustavo Grand Castanho de. *Direito de Informação e Liberdade de Expressão*. Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

CHAGAS, Cláudia M. F. O dilema entre o acesso à informação e a intimidade. Belo Horizonte, Editora D'Plácido, 2017.

CUNHA FILHO, Marcio C. O Desencontro entre Direito à Informação e Direito à Verdade: Análise das Práticas da Controladoria-Geral da União. *Direito, Estado e Sociedade* n. 47, p. 91 a 107 jul/dez 2015

_____. The Right to Information system in Brazil: tensions between transparency and control of information. *Verfassung und Recht in Ubersee (Humboldt Universität)*, v. 4., p. 412, 2017

DINIZ, Débora. Feminismo: modos de ver e mover-se. In: GOMES, Patrícia; DINIZ, Débora; SANTOS, Maria Helena; DIOGO, Rosália. *O que é feminismo?* Lisboa, Escolar Editora, 2015.

DUNN, Delmer D. Mixing Elected and Nonelected Officials in Democratic Policy Making: Fundamentals of Accountability and Responsibility. In: PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan C.; MANIN, Bernard. *Democracy, Accountability and Representation*. Cambridge, Cambridge University Press, 1999.

EPPS, Daniel. Mechanisms of secrecy. *Harvard Law Review*, vol. 121, n. 6, pp. 1556-1577, 2008.

FENSTER, Mark. The Transparency Fix: Advocating Legal Rights and their Alternatives in the Pursuit of a Visible State. *University of Pittsburgh Law Review*, v. 73, pp. 444-503, 2012

FERRAZ JUNIOR, T. S. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. *Sigilo Fiscal e Bancário*, São Paulo, p. 15-40, 2005.

FERRAZ, Cláudio; FINAN, Frederico. Exposing corrupt politicians: the effects of Brazil's publicly released audits on electoral outcomes. *The Quarterly Journal of Economics*, 123 (2), 2008.

FILGUEIRAS, Fernando. Além da transparência: accountability e política da publicidade. *Lua Nova (Impresso)*, v. 84, p. 65-94, 2011.

FILGUEIRAS, Fernando. Transparency and accountability: principles and rules for the construction of publicity. *Journal of Public Affairs*, v. 16, p. n/a-n/a, 2015.

FOX, Jonathan. The Uncertain Relationship between Transparency and Accountability. *Development in Practice*, 17(4-5) August 2007.

_____. Social Accountability: What Does the Evidence Really Say? Global Partnership for Social Accountability Working Paper No. 1, Sept. 2014

_____. Scaling Accountability through Vertically Integrated Civil Society Policy Monitoring and Advocacy. Working Paper, Brighton: Making All Voices Count, December 2016.

FOX, Jonathan; HAIGHT, Libby; PALMER-RUBIN, Brian (2010). Proporcionar Transparencia: Hasta qué punto responde el gobierno mexicano a las solicitudes de información pública? UC Santa Cruz: Center for Global, International and Regional Studies, v., n. 1.

GAILMARD, Sean. Accountability and Principal-Agent Theory. In: BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E.; SCHILLEMANS, Thomas. *The Oxford Handbook of Public Accountability*, Oxford Handbooks Online, 2014.

GAVENTA, John; McGEE, Rosemary. The impact of Transparency and Accountability Initiatives. *Development Policy Review*, 31 (S1): S3-S28, 2013.

GRAF, Ana Cláudia Bento. O Direito à Informação Ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Direito Ambiental em Evolução* (Coord.). Curitiba: Juruá, 1998, p. 11-31.

- HABERMAS, Jürgen (2005). Concluding comments on Empirical Approaches to Deliberative Politics. *Acta Politica*, 40, pp. 384-392, 2005.
- HABERMAS, Jürgen; LENNOX, Sara; LENNOX, Frank. The Public Sphere: An Encyclopedia Article. *New German Critique*, n. 3, Autumn, pp. 49-55, 1974.
- HABERMAS, Jürgen; REHG, William. Constitutional Democracy: A Paradoxical Union of Contradictory Principles? *Political Theory*, vol. 29, n. 6, pp. 766-781, 2001
- HOOD, Christopher. Accountability and Transparency: Siamese twins, matching parts, awkward couple? (2010). *West European Politics*, vol. 33, no. 5, 989-1009.
- HUBBARD, Paul. Putting the Power of Transparency in Context: information's role in reducing corruption in Uganda's Education Sector. Working Paper n. 136, Center for Global Development, 2007.
- LOURES, Flavia Tavares Rocha. A Implementação do Direito à Informação Ambiental. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 9, no 34, p. 191-208, abr/jun 2004.
- LUPIA, Arthur; McCUBBINS, Matthew (2000). Representation or abdication? How citizens use institutions to help delegation succeed. *European Journal of Political Research*, 37: 291 – 307.
- KOSACK, Stephen; FUNG, Archon (2014). Does transparency improve governance? *Annual Review of Political Science*, v 17(1), 65–87.
- MÉXICO. Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública. *Diário Oficial de la Federación*, el 04 de mayo de 2015.
- MICHENER, Robert Gregory. FOI Laws Around the World. *Journal of Democracy*, v. 22, p. 145-159, 2011.
- _____. How Cabinet Size and Legislative Control Shape the Strength of Transparency Laws. *Governance* (Oxford. Print), v. 28, p. n/a-n/a, 2014.
- _____. Assessing Freedom of Information in Latin America a Decade Later: Illuminating a Transparency Causal Mechanism. *Latin American Politics and Society*, v. 57, p. 77-99 2015 (2015a).
- _____. Policy Evaluation via Composite Indexes: Qualitative Lessons from International Transparency Policy Indexes. *World Development*, v. 74, p. 184-196, 2015 (2015b)
- MICHENER, Robert Gregory; BERSCH, Katherine. Identifying Transparency. *Information Polity*, v. 18, p. 233-242, 2013.

MICHENER, Robert Gregory; WORTHY, Ben. The Information-Gathering Matrix: A Framework for Conceptualizing the Use of Freedom of Information Laws. *Administration & Society*, v. 48, p. 1, 2015.

NEUMAN, Laura; CALLAND, Richard (2007). Making the Law Work: The Challenges of Implementation. In *The Right to Know: Transparency for an Open World*, ed. Ann Florini. New York: Columbia University Press, pp. 179–213.

POZEN, David. Deep Secrecy. *Stanford Law Review*, vol 62, issue 257, 2010.

RAVALLION, Martin; VAN DE WALLE, Dominique; DUTTA, Puja; MURGAI, Rinku. Testing information constraints on India's largest antipoverty program. World Bank, Policy Research Working paper, n. 6598, September 2013.

REINIKKA, Ritva; SVENSSON, Jakob. The Power of information: evidence from a newspaper campaign to reduce capture. *Quarterly Journal of Economics*, 119 (2), 2004.

RIEGNER, Michael. Access to Information as a Human Right and Constitutional Guarantee: A Comparative Perspective. *Verfassung und Recht in Ubersee (Humboldt Universität)*, v. 4., p. 412, 2017.

SANDOVAL, Irma (2014). Transparency under dispute: public relations, bureaucracy and democracy in Mexico. In: ALA'I, Padideh; VAUGHN, Robert. *Research Handbook on Transparency*. Edward Elgar Publishing, Northampton.

WAISBICH, Laura T.; CETRA, Raísa; MARCHEZINI, Joara (2017). The Transparency Frontier in Brazilian Foreign Policy. *Contexto Internacional*, vol. 39 (1).

WEBER, Max. *Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Brasília, Editora da Universidade de Brasília, 2004, v. 2.

www.cgu.gov.br

 [cguonline](https://www.facebook.com/cguonline)

 [@transparenciabr](https://twitter.com/transparenciabr)

 [cguoficial](https://www.youtube.com/cguoficial)

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E
CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

GOVERNO
FEDERAL