

Simetria

Ano I - Nº 2 - 2016

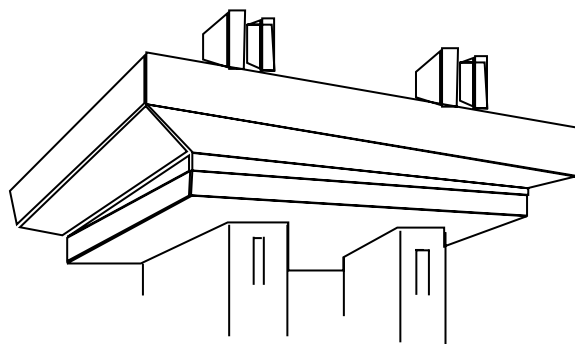
Revista da Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Eurípedes Sales do Tribunal de Contas do Município de São Paulo



THIAGO SOARES DE SOUZA

Considerações sobre os Tribunais de Contas
dos Municípios e do Município no Brasil

Tecnologia, contratações
públicas e controle



ISO 9001

TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Presidente Roberto Braguim

Vice-Presidente Maurício Faria

Corregedor João Antonio

Conselheiro Edson Simões

Conselheiro Domingos Dissei

www.escoladecontas.tcm.sp.gov.br

Expediente

Diretor-Presidente

Conselheiro João Antonio

Diretor Pedagógico

Moacir Marques da Silva

Chefe de Gabinete

Carlos Eli Gonçalves

Equipe Editorial

Adriana Manolio, Bárbara Popp,

Djair Galvão Freire

Colaboradores

Maurício Faria, Edson Simões, Valdecir

Pascoal, Antônio Donato Madormo,

Luciano Caparroz Pereira dos Santos,

Gustavo Felipe Ripper Chalréo T. de

Souza, Jorge Pinto de Carvalho Jr.,

Abrão Blumen, André Galindo da Costa,

Angélica Fernandes, Simone Foyen

Assessoria de Comunicação

Nelson G. Nascimento, Érica Nagumo,

Sebastião Gomes do Nascimento

Tecnologia da Informação

Gilson Pinto, Raul Fernandes,

Fernando de Jesus

Projeto gráfico, produção e editoração

Pluricom Comunicação Integrada®

Foto da capa

Pintura de Thiago Soares de Souza

Instagram: @oldfoxstudio

Impressão

Associação Educacional Nove de Julho

Escola Superior de Gestão e Contas Públicas

Conselheiro Eurípedes Sales

Av. Prof. Ascendino Reis, 1130

Vila Clementino — CEP: 04027-000

São Paulo — SP

Tel.: 11 5080-1387

escoladecontas@tcm.sp.gov.br

Sumário

Revista da Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Eurípedes Sales do Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

Publicação cujo objetivo é difundir estudos realizados em diversas áreas de pesquisa, vinculadas ao Direito Público, ao Controle Externo e às Políticas Públicas. Revista de periodicidade semestral.

Destaque

6 **Tecnologia, contratações públicas e controle**
Maurício Faria

12 **Considerações sobre os Tribunais de Contas dos Municípios e do Município no Brasil**
Edson Simões

Opinião

32 **Tribunais de Contas de frente para o futuro**
Valdecir Pascoal

37 **Câmara Municipal e Tribunal de Contas: instrumentos para aprimoramento da gestão pública e bom uso do dinheiro público**
Antônio Donato Madormo

41 **Controle externo e cidadania**
Luciano Caparroz Pereira dos Santos

Controle Externo

44 **A importância dos Tribunais de Contas para o processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais**
Gustavo Felipe Ripper Chalréo T. de Souza e Jorge Pinto de Carvalho Jr.

57 **Reflexões sobre a gestão com o foco em risco – impacto nas auditorias públicas**
Abrão Blumen

72 **O desenvolvimento de sistemas para o controle orçamentário na Prefeitura de São Paulo**
André Galindo da Costa

Políticas Públicas

87 **Lei Maria da Penha: um marco legal para a construção da autonomia das mulheres**
Angélica Fernandes

96 **Políticas de proteção à criança vítima de violência sexual. E o abusador? Merece atenção?**
Simone Foyen

Os conceitos, opiniões e informações técnicas emitidas são de inteira responsabilidade de seus autores.

Carta ao Leitor

C

aro leitor, cara leitora

Esta segunda edição da REVISTA SIMETRIA circula no momento histórico em que a sociedade amplia o debate sobre o futuro do Estado brasileiro, cujos reflexos poderão ser sentidos na democracia que se pretende consolidar em nosso país. Faz-se necessário aos órgãos de Estado o protagonismo da reflexão sobre o seu papel nesta etapa da vida nacional.

Por esta razão, a SIMETRIA convidou colaboradores qualificados com atuação em diversas áreas do conhecimento para produzir artigos que apresentamos como contribuições para fomentar a diversidade de opiniões e a pluralidade de ideias que marcam esta publicação.

Temos colaborações de três Conselheiros de Tribunais de Contas: o Conselheiro Vice-Presidente do TCMSP, Maurício Faria, aborda o impacto das tecnologias nas contratações públicas e no controle de gastos. O Conselheiro Edson Simões apresenta um apanhado histórico do papel e da atuação dos Tribunais de Contas dos Municípios e do Município no Brasil. E o Conselheiro Valdecir Pascoal, Presidente do TCE de Pernambuco e da ATRICON, assina artigo no qual defende a ação dos Tribunais de Contas no aperfeiçoamento das instituições republicanas e na ótica futura.

Outro colaborador desta edição é o Vereador Antônio Donato Madormo, Presidente da Câmara Municipal de São Paulo, que aborda o aprimoramento da gestão pública e o bom uso dos recursos públicos a partir da atuação do Legislativo Municipal e do TCMSP. Especialista em Direito Eleitoral, membro e fundador do Movimento de Combate à Corrupção Eleitoral, o advogado Luciano Caparroz dos Santos colabora com um artigo sobre controle externo e cidadania. Já a Mestre em Ciências Sociais (PUC-SP) e jornalista Angélica Fernandes traz aos leitores e leitoras a experiência da Lei Maria da Penha para a construção da autonomia das mulheres a partir da atuação dos poderes constituídos.

A revista também conta com artigos assinados pelos professores da Escola de Contas do TCMSP André Galindo da Costa, sobre o controle orçamentário na Prefeitura de São Paulo, e Simone Foyen, a respeito das políticas de proteção à criança vítima de violência sexual; pelo ex-Diretor da Escola de Contas Abrão Blumen, que trata da gestão de risco nas auditorias públicas; e pelos agentes de fiscalização do TCMSP Gustavo Felipe R. C. Tupinambá de Souza e Jorge Pinto de Carvalho Jr., que analisam a importância dos Tribunais de Contas brasileiros no processo de padronização das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Boa leitura!

João Antonio da Silva Filho
Conselheiro Corregedor do TCMSP
Diretor-Presidente da Escola de Contas

T

ecnologia, contratações públicas e controle

Maurício Faria

Conselheiro vice-presidente do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Presidiu a Empresa Municipal de Urbanização-EMURB — São Paulo, de janeiro/2001 a novembro/2002. Diretor de desenvolvimento urbano e gerente de programa especial na prefeitura de Santo André - SP, de janeiro/1997 a dezembro/2000. Vereador pelo município de São Paulo nas legislaturas: de janeiro/1989 a dezembro/1992 e de janeiro/1993 a dezembro/1996

Em 2017, iniciam-se as novas gestões municipais e surge a oportunidade de se colocar em pauta a melhoria de serviços tradicionais nas cidades, como recapeamento de vias, reparos do viário (tapa-buracos), manutenção da rede de drenagem, poda de árvores, e, também, transporte público por ônibus. O compromisso com a eficiência é legalmente obrigatório para o gestor público, em qualquer circunstância. Porém, a situação geral da economia, com o atual quadro de dificuldades orçamentárias, pressiona no sentido de se obter melhor aproveitamento dos recursos escassos. Nessa situação, as administrações locais tendem a ser levadas a buscar soluções de gestão inovadoras, visando a otimização de seus gastos.

Diante de tal contexto, o Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP) pode apresentar algumas soluções interessantes ao gestor local, construídas, nos últimos tempos, a partir do exercício do controle preventivo de licitações.

Para tanto, o TCMSP aperfeiçoou sua atuação na fiscalização concomitante dos procedimentos licitatórios. Preliminarmente, uma Matriz de Controle, baseada no valor das contratações pretendidas e no respectivo histórico de risco, estabelece quais licitações serão obriga-

toriamamente fiscalizadas, já a partir da publicação de seus Editais. Então, a Auditoria, a partir de uma análise sucinta, emite Relatório de Fiscalização antes da data da sessão de entrega de propostas pelos licitantes, indicando a suspensão ou não do certame. No mesmo prazo, manifesta-se a Assessoria Jurídica de Controle Externo.

Assim feito, no exercício concreto do controle preventivo, o Conselheiro Relator da matéria tem a prerrogativa de determinar, por medida cautelar, de efeito imediato, a suspensão da licitação, preferencialmente na presença dos Relatórios da Auditoria e da Assessoria Jurídica, bem como ouvindo a Administração Municipal, a menos de urgência extrema que impossibilite essas manifestações prévias, sendo que o Relator pode também basear-se em outros elementos de convicção próprios, mas, de qualquer forma, deve necessariamente fundamentar sua decisão liminar, especificando os pontos do Edital de Licitação que entenda irregulares. A medida cautelar proferida pelo Relator é publicada no Diário Oficial da Cidade de São Paulo, dando-lhe a devida publicidade.

Em seguida, o Relator deve submeter a cautelar que proferiu à apreciação do Colegiado de Conselheiros, na primeira Sessão Plenária subsequente, para referendo. Nessa interação colegiada, o Órgão Pleno pode, ainda, quando referendar a suspensão da licitação, determinar outras alterações no Edital, distintas daquelas indicadas pelo Relator. No desdobramento subsequente, caberá ao Relator propor para a aprovação do Colegiado a autorização de retomada da licitação, uma vez superadas, em nova formulação da peça editalícia, as irregularidades que ensejaram a suspensão. Nessa busca pela adequação do instrumento convocatório são realizadas muitas vezes Mesas de Trabalho, reunindo, de um lado, o Relator, seus assessores de gabinete e as Áreas Técnicas do TCMSP, e, de outro lado, a autoridade municipal responsável

e seus auxiliares, tendo como balizamento os fatores de suspensão da licitação definidos pelo Pleno de Conselheiros.

Ao longo dos últimos tempos, essa fase da Sessão Plenária, de referendo das suspensões e autorização das retomadas de licitações, foi ganhando cada vez mais atenção, tempo e importância, pela percepção da possibilidade de exercício real do tão almejado controle externo preventivo ou concomitante, mas, também, em determinados certames licitatórios, por certas oportunidades específicas de construção de novas soluções quanto ao uso de tecnologia nas contratações de serviços, a serem introduzidas já nos Editais de Licitações e seus Anexos.

Duas licitações funcionaram como uma espécie de laboratórios experimentais: 1) Licitação para contratação de recapeamento de vias; 2) Licitação para manutenção de viário (tapa-buracos).

Quando levada à Sessão Plenária para referendo, a decisão de suspensão dessas licitações provocou um grande debate técnico-jurídico. Nele, ficou bem evidenciado o potencial de elaboração coletiva que pode ter um Colegiado formado por Conselheiros com diferentes origens, formações, experiências e conhecimentos, como possibilita o modelo constitucional para os Tribunais de Contas. No caso, a presença de um Conselheiro com formação de Engenheiro trouxe contribuições novas e enriquecedoras, processadas técnica e juridicamente junto com os demais. Ao final, o Pleno do TCMSP determinou a inclusão, no Edital e na respectiva Minuta de Contrato, de quatro procedimentos voltados a assegurar consistência técnica, e, conseqüentemente, qualidade na prestação daqueles serviços, visando uma adequada relação custo/benefício.

O primeiro procedimento é a utilização, sistemática, regulamentar e conforme o respectivo protocolo, do Livro de Ordem, já previsto e nor-

matizado pelos órgãos de classe dos Engenheiros para todo serviço de engenharia. Em cada intervenção de recapeamento ou de recuperação de via (tapa-buraco), um Engenheiro deverá registrar no respectivo Livro de Ordem as características daquela específica intervenção, sua adequação às normas técnicas e sua consistência nos procedimentos de execução, assumindo assim um papel e uma responsabilidade naquele trabalho. Isso pressupõe a previsão, no Contrato, da atuação regular do Engenheiro.

O segundo procedimento consiste na captação e registro de imagens – fotográficas ou filmadas – como documentação obrigatória para cada intervenção. Essas imagens deverão mostrar a situação da via antes-durante-depois, na implementação do procedimento. Ou seja, fixarão a realidade visual daquele trecho de viário anteriormente à ação de recuperação, a sua realidade visual após o preparo do solo antes deste receber o respectivo tratamento, e a realidade visual do local imediatamente após completada aquela ação reparadora.

O terceiro procedimento prevê o registro georreferenciado da mesma intervenção, obtendo e fixando digitalmente o sinal de dispositivo do tipo GPS acoplado obrigatoriamente ao veículo que dá suporte técnico à operação. O armazenamento, o processamento e a leitura das informações georreferenciadas, incluindo o seu lançamento sequencial em mapas digitais, mostrarão a série histórica daquelas intervenções de recuperação de vias, contendo uma importante informação gerencial acerca da durabilidade e eventual repetição inexplicada das mesmas, a indicar possível desconformidade técnica na execução.

O quarto procedimento introduzido, este a cargo do TCM, consiste na realização de ensaios tecnológicos para análise de amostras daquele solo que foi objeto de recapeamento ou de tapa-buraco. O Tribunal de Contas do Município

de São Paulo, pela primeira vez em sua história, contratou serviços externos de apoio técnico de um laboratório especializado, sendo que a coleta das amostras é feita com acompanhamento de Auditores e os laudos produzidos externamente passam por verificação também pela Auditoria, preservando competências indelegáveis do controle externo.

Naqueles dois tipos de licitações/contratações – recapeamento e reparo de vias (tapa-buracos) – os quatro procedimentos formam um conjunto articulado de medidas de monitoramento da execução dos serviços, com a anotação por Engenheiro, o uso criativo de imagens enquanto documentos, a apropriação inteligente de informações georreferenciadas e o emprego inovador de ensaios laboratoriais, significando a utilização da tecnologia na modernização de contratações públicas, tendo em vista o controle do resultado do gasto, para além da mera legalidade formal dos atos administrativos. Nessa dinâmica, o cruzamento das informações produzidas pelos quatro procedimentos traz a oportunidade de uma leitura gerencial ampla das mesmas, significando o uso de técnicas de inteligência para o controle da prestação do serviço.

A partir dessas duas experiências precursoras de controle preventivo de licitações, o Colegiado de Conselheiros ficou atento para outros certames licitatórios que trouxessem oportunidades de uso daquelas duas tecnologias – imagens e GPS. Nesse sentido, ao fiscalizar preventivamente novo certame licitatório para contratação de serviços de remoção de veículos nas vias urbanas, introduziu-se no Edital e na Minuta de Contrato dispositivos pelos quais cada operação do carro-guincho contratado deveria ser registrada fotograficamente, com a identificação, na imagem, do veículo removido – placa, modelo etc. – e do local na via pública, procedimento de documentação fotográfica a ser repetido quando do depósito daquele auto no pátio de reco-

lhimento. Ao mesmo tempo, todos os dados de desempenho operacional do carro-guincho estarão sendo registrados por meio das informações emitidas pelo GPS nele obrigatoriamente instalado e operante, de forma a se ter toda a sequência de procedimentos lançada em sistema, desde o acionamento inicial do prestador do serviço, passando pelo rastreamento do ato de guinchamento, e acompanhando o trajeto até o pátio de depósito, com os percursos, as eventuais paradas e as velocidades praticadas, tudo isso lançado em mapa digital, formando uma série histórica de dados dessas operações, de forma a produzir informações gerenciais acerca da qualidade e produtividade na realização do serviço, e, também, dados sobre os custos nele envolvido (trajetos, quilometragem, velocidades, consumo de combustível, mão de obra utilizada, depreciação dos insumos etc.)

Da mesma forma, e com esse mesmo novo olhar, quando da análise de Edital de Licitação para serviços de disponibilização de carros funerários, o Tribunal de Contas do Município de São Paulo colaborou, técnica e juridicamente, com a iniciativa do Serviço Funerário Municipal de contratar o desenvolvimento de sistema para monitoramento, em tempo real, da movimentação de cada um desses veículos funerários, mostrados dinamicamente em mapa digital, de forma a acompanhar o tempo de chegada até o solicitante, a partir do pedido feito, e, depois, o percurso até o destino final, armazenando também informações gerenciais acerca do desempenho operacional na prestação do serviço e do correspondente custo. Novamente, a contribuição de Conselheiro com formação em Engenharia, Relator do processo desta licitação, mostrou-se relevante na construção das soluções técnicas inovadoras, aprovadas e enriquecidas pelo debate na Sessão Plenária do TCMSP.

Essas foram licitações nas quais o Tribunal de Contas do Município de São Paulo exerceu

controle preventivo e determinou a introdução de conteúdos tecnológicos nos Editais e Anexos, o que levou à concretização dos certames e das contratações públicas. Tais experiências significaram uma interação institucional construtiva entre a Corte de Contas e o Executivo, cada qual com suas competências legais próprias, mas convergindo em relação ao interesse público.

Porém, essas inovações de uso da tecnologia em contratações públicas poderão se colocar com um potencial ainda maior quando da futura retomada, pelo Executivo, da licitação para a nova concessão do serviço de transporte por ônibus no município. O prosseguimento desse certame licitatório, antes suspenso cautelarmente pelo TCMSP, foi admitido pelo Colegiado de Conselheiros, mas sob a condição de uma readequação de pontos estruturais do Edital. E o Prefeito, em final de mandato, decidiu que deveria aguardar o resultado das eleições, para, no caso de alternância de poder, passar a condução do processo para o seu sucessor, o que efetivamente veio a ocorrer. Assim, o Órgão Pleno não chegou a concluir o seu posicionamento sobre os termos finais do Edital, o que só ocorrerá quando da reformulação do mesmo e quando este for submetido à aprovação definitiva do Órgão Pleno. Assim, para a licitação da concessão dos serviços de ônibus não existe ainda uma decisão conclusiva do TCMSP sobre o uso da tecnologia. Mas as questões que se apresentam são instigantes e desafiadoras.

De qualquer forma, em relação à tentativa de licitação da concessão do sistema-ônibus, no Edital convocatório e seus Anexos já constava a previsão da presença, em cada ônibus, de GPS, de câmera de monitoramento da situação interna do veículo e de aparelhagem eletrônica de contagem da entrada e saída de passageiros. Esses três dispositivos tecnológicos oferecem oportunidades totalmente novas para a gestão – tanto a operacional em tempo real como a es-

tratégica, e, também, para a obtenção de dados diretos de custos dessa rede de transporte.

A informação emitida pelo GPS, uma vez processada de forma avançada em sistema, incluindo seu lançamento em mapa digital, possibilitaria acompanhar, veículo por veículo, toda a sua movimentação, os horários de partida e de chegada no cumprimento das viagens, com a distância percorrida, o trajeto e sua topografia, as velocidades, a duração das paradas, enfim, todos os dados operacionais, tanto em tempo real como em série histórica.

O Edital previa, como obrigação da Concessionária, a implantação, por ela, de um Centro de Controle Operacional (CCO), em bases tecnológicas, com a função de monitorar e gerenciar, em tempo real, a operação das linhas, com a identificação, concomitante, das ocorrências e das respectivas respostas imediatas capazes de gerenciar, a cada instante, a movimentação e o desempenho dos ônibus. Trata-se, sem dúvida, de uma esfera de gestão necessária no dia a dia.

Todavia, em uma outra dimensão, a gestão operacional geral e estratégica do sistema-ônibus constitui competência indelegável do Poder Público concedente na prestação do serviço. E essa gestão estratégica requer um processamento gerencial próprio daquelas informações emitidas pelos dispositivos tecnológicos embarcados nos veículos. Trata-se de dispor, autonomamente, de sistemas informatizados que leiam as informações do GPS, da câmera de monitoramento interno e do contador da entrada-saída de passageiros, para, cruzando automaticamente estes dados, fiscalizar os horários de partida-chegada da viagem, o tempo de espera e de embarque/desembarque nos pontos, o número de passageiros sentados e em pé, por metro quadrado, em cada trecho, enfim, os referenciais de verificação dos indicadores de qualidade na prestação do serviço, os quais, por sua vez, precisam estar bem especificados nas Obrigações

Contratuais, incluindo a adequação e o rigor das glosas e multas para os descumprimentos.

Ao mesmo tempo, uma outra leitura gerencial, também por sistema informatizado, dos sinais emitidos pelo GPS/câmera interna/contador de passageiros possibilita a obtenção de informações de custos com um elevado grau de aproximação em relação aos custos reais. De fato, é possível saber, para cada veículo, o tipo de ônibus (micro, padrão, biarticulado, triarticulado) e o tipo de motor, com as respectivas idades de uso, as distâncias por ele percorridas e suas condições operacionais – velocidades, topografias, cargas médias de passageiros, e, também, o consumo de mão de obra embarcada e o tempo de reparo/manutenção em oficina. Estas informações permitem um cálculo, com alto grau de aproximação do custo real, acerca do consumo de combustível, de pneus e de mão de obra, da depreciação da carroceria e do motor, das despesas com serviços de reparos mecânicos etc.

Mas, acima de tudo, o uso avançado da tecnologia traz a oportunidade excepcional do fortalecimento da Regulação Pública exercida sobre as empresas concessionárias, na fiscalização da prestação do serviço. Da mesma forma que a Justiça Eleitoral desenvolveu um sistema de urnas eletrônicas e de contagem de votos seguro contra interferências externas, é possível produzir, também, dispositivos eletrônicos embarcados e sistemas de processamento de dados para a gestão pública da concessão que apresentem confiabilidade e segurança. Porém eles devem ser desenvolvidos, pagos e controlados pelo Poder Concedente, de forma segregada em relação aos Concessionários, cabendo, eventualmente, incluir esse custo da implantação da estrutura tecnológica de monitoramento e gestão no valor da outorga a ser paga pelas empresas. Esta é uma questão-chave que requer aperfeiçoamento em uma futura reelaboração da licitação para a Concessão dos Serviços de Ônibus.

Além disso, dentro da regra geral da transparência das informações do Poder Público e do estímulo ao controle social, todas as informações operacionais e de custos do transporte por ônibus, obtidas a partir de tecnologia embarcada e processadas por sistemas informatizados, devem ser disponibilizadas amplamente, em tempo real e por meio eletrônico, de tal forma que a imprensa, os técnicos, os usuários e a sociedade civil possam também fiscalizar essa prestação de um serviço público essencial e que consome, com subsídios, um grande gasto orçamentário do Município de São Paulo. Tais procedimentos de transparência e controle social precisam estar previstos no Contrato de Concessão e em suas regras de execução contratual.

Ao mesmo tempo, em se tratando da relação entre tecnologia e contratação pública, todo o ambiente tecnológico que interage com o transporte coletivo tradicional deve ser devidamente considerado. Isto porque surgem fenômenos novos e extremamente dinâmicos, ligados ao próprio uso da tecnologia, que alteram rapidamente o quadro da mobilidade nas grandes cidades, tornando imperioso repensar a modelagem das concessões dos serviços de ônibus.

De fato, nos últimos tempos, em especial, as novas práticas de compartilhamento no uso do modal automóvel, articuladas por meio de aplicativos de telefonia celular – Uber e congêneres, caronas compartilhadas, aluguel de veículos particulares em seus horários de ociosidade, locação de autos por tempo de uso em uma rede de estações nas quais podem ser acionados e devolvidos automaticamente pelos usuários etc. – tornam imponderável o seu impacto sobre a demanda futura pelo transporte por ônibus. Certamente, tende a ocorrer uma migração de

passageiros para esses novos serviços de viagens urbanas. Nessa realidade mutante, uma concessão do transporte por ônibus precisa necessariamente considerar essa provável diminuição da demanda, para efeito do prazo da concessão e dos parâmetros para remuneração dos concessionários. Ou seja, o acompanhamento sistemático das quantidades de passageiros transportados e os respectivos ajustes na oferta de ônibus e na equação econômico-financeira da concessão, passam a fazer parte da Regulação Pública. De qualquer maneira, a extraordinária velocidade das inovações nas formas de viajar nas cidades recomenda que os prazos das concessões do sistema-ônibus se tornem menores, pela simples impossibilidade de prever o futuro desse transporte a longo prazo.

Tudo isso estará posto para o Órgão Pleno do TCMSP ao exercer o controle preventivo de licitação em uma retomada do certame licitatório da Concessão dos serviços de ônibus.

De um modo geral, esses serviços municipais tradicionais estão presentes em todas as cidades de certo porte, cujas administrações locais iniciam seus novos mandatos em 2017. Isto pode gerar uma grande oportunidade para o uso inovador de tecnologia nessas contratações públicas. Abre também terreno para uma espécie de competição positiva entre os municípios na produção de boas práticas. E oferece às entidades nacionais dos Tribunais de Contas – o Instituto Rui Barbosa e a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) – mais um campo de atuação na troca de experiências envolvendo o papel do controle externo no aperfeiçoamento da fiscalização preventiva de licitações e no aprimoramento desses contratos e de sua execução.

C

onsiderações sobre os Tribunais de Contas dos Municípios e do Município no Brasil¹

Edson Simões

Conselheiro (há 19 anos) e ex-presidente do Tribunal de Contas do Município de São Paulo — TCMS (sete vezes), professor, pesquisador do Centro de Interunidade de História da Ciência (CHC-USP), colaborador da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM-STJ), membro da União Brasileira de Escritores (UBE) e da Academia Brasileira de Ciências, Artes, História e Literatura (Abrasci). Escreveu diversas obras, sendo a última *Tribunais de Contas – Controle Externo das Contas Públicas*

No Brasil, por definição, os Tribunais de Contas são incumbidos da missão constitucional de exercer o controle e a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das contas públicas e, para tanto, receberam competências e foram devidamente institucionalizados².

Diante da noção de que aos Tribunais de Contas cabe o exercício do controle das contas públicas, propõe-se, nestas considerações, evidenciar as peculiaridades da atuação dos Tribunais de Contas dos Municípios e Municipais, em especial quando comparados às demais Cortes de Contas, e também um panorama sobre o surgimento e a evolução histórica dos Tribunais de Contas no mundo e o processo de criação das Cortes de Contas no Brasil.

Além disso, à luz da CF/1988: a questão da constitucionalidade da criação, pelos Estados, de Órgãos de Controle ou Conselho de Contas dos Municípios e Municipais; sob análise dialética, a relação entre o processo de conquista da autonomia municipal e a instalação e constitucionalização das Cortes de Contas como órgãos de auxílio do Poder Legislativo Municipal; os avanços e retrocessos das competências; e as atribuições das Cortes de Contas.

Acrescente-se que este artigo compre-

de informações sobre a criação, o histórico, o funcionamento, as competências, a legislação, a composição e a organização específicas de cada um dos Tribunais de Contas dos Municípios do Ceará, Bahia, Pará e Goiás e Tribunais de Contas Municipais de São Paulo e Rio de Janeiro.

Para evidenciar a distinção entre *Tribunal de Contas dos Municípios* e Tribunal de Contas Municipal, utiliza-se nestas considerações a terminologia Tribunal de Contas dos Municípios para referência aos Tribunais de Contas dos Municípios de determinado Estado e *Tribunal de Contas Municipal* quando se tratar de Tribunal de Contas específico de um Município.

Introdução – os Municípios e os Tribunais de Contas dos Municípios e Municipais – uma análise dialética

A história dos Órgãos de Controle Municipais confunde-se com a luta dos Municípios para conseguirem autonomia, visto que existiu um processo dialético na luta pela autonomia municipal.

A dialética da autonomia municipal

Explica-se a evolução da autonomia municipal na História segundo o grau de interferência do Estado nos campos político, financeiro e administrativo, o que varia de caso para caso. O Município de São Paulo, por exemplo, diferencia-se dos demais pela capacidade de autoadministrar-se tanto no campo financeiro quanto no político.

Propõe-se o estudo da autonomia municipal mediante interpretação dialética, nos moldes de Ives de Oliveira³, como exposto a seguir:

Tese → o Município surgiu antes do Estado. Antítese → o Município tornou-se depois entidade do Estado. Síntese → 1) no plano político, o Município detém autonomia assegurada pelo governo representativo próprio; 2) no administrativo, na organiza-

ção dos serviços públicos; 3) no financeiro, quanto à regulamentação das finanças.

Notamos que o Município surgiu antes do Estado, ou seja, é uma *instituição originária*, fundamentada na evolução da humanidade.

Na medida em que o “*fator econômico*” é um dos determinantes da evolução de qualquer povo, cabe recorrer à História, mediante a indagação de causas e “fases”, e assim compreender a “realidade política e social” de hoje, a saber:

Economia de aldeia

Sob o prisma de que os homens foram coletores (retiravam tudo da natureza e caçavam de forma rudimentar) e nômades (criavam animais e plantavam como errantes), somente com o interesse de se fixarem em determinados espaços é que houve progresso.

A economia das cidades

Fruto da evolução econômica, da fixação do homem a um território, da organização de vida social e política mais permanente, a cidade tem produção voltada ao consumo local. E desse aglomerado humano, ligado também a uma ordem militar e religiosa, resultaria na criação do Município. Logo, o Município surgiu antes do Estado, o que atesta a referida “tese”.

A “antítese” corresponde ao Município como uma entidade do Estado, e depois passou a ser uma entidade derivada do poder do Estado, ficando submisso a sua tutela⁴.

Por sua vez, na vigência do Estado moderno o Município tornou-se uma entidade derivada de Estado.

A síntese do raciocínio dialético reflete a noção de que a autonomia do Município apresenta um campo de ação próprio e independente, variando de Estado para Estado, conforme suas leis, tradições e instituições políticas.

A conclusão é de que a “autonomia municipal é assegurada pelo princípio do governo local

próprio, eleito pelo sistema representativo. (...) Na área administrativa, está na organização dos serviços públicos locais. Na área financeira, efetua arrecadação de impostos e taxas e aplica sua renda”⁵.

A história evidencia que existem “normas básicas determinadas pela coexistência social através dos tempos. E dentre estas normas, está a do governo democrático representativo; a de o Estado permitir, como uma obrigação sua, os partidos políticos; a da organização dos Municípios debaixo do princípio da autonomia municipal”⁶.

O processo de luta pela conquista da autonomia municipal no Brasil – da Colônia à República

Pode-se tratar desse processo da maneira a seguir:

Fase pré-colonial (1500 – 1530)

Os portugueses instalaram feitorias para demarcar as posses para exploração do pau-brasil. Trata-se de núcleos sem relevância administrativa.

Brasil Colonial (1530 – 1822)

Ante ameaça de invasões e crise do comércio com as Índias, D. João III dividiu o território em 14 capitanias hereditárias a donatários, que deveriam cultivar cana-de-açúcar, algodão, tabaco e extrair o pau-brasil. As outorgas e atribuições eram reguladas por cartas de doação e foral (tributação sobre rendas, direitos e foros que o Capitão-Mor poderia arrecadar para si e dispor à Coroa). Em 1548 a Coroa recorre à centralização político-administrativa e cria o Governo Geral, este auxiliado pelo Ouvidor-Geral, o Provedor-Mor da fazenda, o Capitão-Mor da Costa e o Alcaide-Mor (administrava Salvador – capital), diminuindo a autonomia das capitanias. Essa estrutura se baseia nas Ordenações

Afonsinas e, depois, nas Filipinas (1603 – 1822), estabelecendo que as Municipalidades deveriam ser constituídas por um Presidente, três vereadores, dois almotacéis⁷ e um escrivão e, junto à Câmara⁸, um Juiz de Fora vitalício e dois juizes comuns, eleitos juntamente com os vereadores. Frise-se que nesse período o grau de autonomia dos Municípios oscilou, conforme os acontecimentos políticos e econômicos externos e internos: abertura dos portos às “nações amigas”; Tratado de Comércio de 1810; Brasil alçado a Reino Unido de Portugal; Revolução Francesa, culminando com o processo de luta pela Independência do Brasil, sob a liderança de D. Pedro I em 1822.

Brasil Imperial (1822 – 1889)

Convoca-se em 1823 Assembleia Constituinte para discutir anteprojeto (aristocrata-rural) da primeira Constituição, que limitava poderes e direitos do Imperador e dos portugueses. D. Pedro I dissolveu essa constituinte e outorgou a Constituição de 1824, que inicia a moldagem do Município brasileiro até que, por lei ordinária (1-10-1828), são catalogadas “todas as atribuições da novel corporação; mas – com surpresa para os que tinham lobrigado a autonomia municipal nos dispositivos constitucionais – trouxe ela para as Municipalidades a mais estrita subordinação administrativa e política aos presidentes das Províncias”⁹. Desprestigiadas politicamente, submetidas à Província e despojadas do poder judicante, as Municipalidades do Império contrastaram gritantemente com a organização anterior, do Município colonial, que desfrutava de franquias mais largas e consentâneas com suas finalidades¹⁰. Ato Adicional (Lei 16, de 12-8-1834) reformou a Constituição de 1824 e subordinou as Municipalidades às Assembleias Legislativas provinciais¹¹. A luta pela autonomia ocasionou diversas revoltas, como a da Cabanagem no Pará (1835 – 1840), Balaiada

no Maranhão (1838 – 1841), Sabinada na Bahia (1837) e Farrapos no Rio Grande do Sul (1835 – 1845).

República Velha (1889 – 1930)

Implanta-se a República mediante golpe de Estado, coordenado por militares positivistas e sob a liderança de Deodoro da Fonseca. Na área civil, coube à aristocracia do café fomentar esse ideal. A Carta de 1891 (art. 68) conferiu aos Estados o poder de conceder autonomia aos Municípios “em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse”. Nesse passo, a Carta omitiu-se quanto à autonomia do poder local, pois caberia às Constituições Estaduais cuidarem da matéria, o que resultou no centralismo político dos governadores estaduais, que costumavam intervir nas eleições municipais e até indicar quem exerceria o cargo de Prefeito¹². Com isso, as Constituições Estaduais modelaram os Municípios com maior ou menor amplitude na Administração, e as Leis Orgânicas, na mesma linha, reafirmaram esse princípio. Na prática, entre 1889 e 1930 (República Velha) não houve autonomia municipal no Brasil, predominando o centralismo e o coronelismo, transformando-se os Municípios em verdadeiros feudos políticos.

República Nova (1930 – 1985)

Inicia-se com a Revolução de 1930 sob a liderança de Getúlio Vargas. Convoca-se uma Assembleia Constituinte, tendo como principais características o Regime Federativo, dividido em Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e o sistema de Interventorias, regulamentado com eleições previstas nos Estados e Municípios. Promulga-se a nova Constituição em 1934 e, por meio do art. 13, confere-se à autonomia municipal amplitude e firmeza. Pela primeira vez, por exemplo, uma Constituição delineia as rendas pertencentes ao Município, mas isso durou pouco porque em 1937 um golpe de es-

tado dá início ao Estado Novo (1937) e corta a autonomia dos Estados, dos Municípios e as liberdades democráticas (Constituição Polaca). Prefeitos tiveram sua eletividade cassada. As Municipalidades só teriam funções deliberativas próprias, visto que as atribuições executivas incumbiam ao Prefeito nomeado pelo Governador do Estado. Todas as atribuições municipais concentravam-se nas mãos do prefeito, mas acima dele pairava o *Conselho Administrativo* estadual, órgão controlador de toda a atividade municipal. “(...) no regime de 1937, as Municipalidades foram menos autônomas que sob o centralismo imperial, porque na Monarquia os interesses locais eram debatidos nas Câmaras de Vereadores e levados ao conhecimento dos Governadores ou das Assembleias Legislativas das Províncias, (...) ao passo que no sistema interventorial do Estado Novo não havia qualquer respiradouro para as manifestações locais em prol do Município”¹³. O ideário democrático e de liberdade decorrente da Segunda Guerra Mundial (1939 – 1945) e o apoio das Forças Armadas, estas contra o fascismo e o nazismo na Europa, ajudam na derrubada de Vargas em 29 de outubro de 1945. O General Eurico Gaspar Dutra elege-se Presidente. No novo cenário, assegura-se “autonomia política, administrativa e financeira: pela eleição do Prefeito e dos Vereadores (art. 28, I); pela administração própria, no que concerne ao seu peculiar interesse e especialmente à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação das suas rendas, bem como à organização dos serviços públicos locais (art. 28, II). Além das rendas exclusivas do Município, a Constituição de 1946 lhe deu participação em alguns tributos arrecadados pelo Estado e pela União”¹⁴. Quanto à “competência administrativa, a Constituição de 1946 (...) manteve o princípio dos poderes enumerados, delineando o que compete e o que é vedado à União, ao Estado e ao Município na órbita governamental em

que se entrecruzam os interesses das três entidades”¹⁵. Em 1964 há novo golpe de Estado, e os militares implantaram um governo autoritário que permaneceu até 1985, período em que a autonomia dos Estados e Municípios, no plano político, administrativo e financeiro, foi cerceada¹⁶.

Nova República (1985 – ____)

Em 1985, após eleição, morte de Tancredo Neves e posse do vice, José Sarney, vislumbra-se o processo de Redemocratização do Brasil. Em 1988, promulga-se a “Constituição Cidadã”. O Município é integrado à Federação como entidade de terceiro grau, ampliando-se sua autonomia, outorgando-lhe o poder de elaborar sua Lei Orgânica, extinguindo-se a nomeação de Prefeitos para qualquer Município, mantendo-se eleição direta para vereadores e vedando-se a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais (art. 31, §4º). No plano tributário, ampliou-se a competência municipal para instituir tributos, de forma que os Municípios foram dotados de auto-organização (Lei Orgânica própria), autogoverno (eleição do Prefeito e dos Vereadores às respectivas Câmaras Municipais), normativa própria (elaboração de leis municipais) e autoadministração¹⁷. Diante do fortalecimento dos Municípios, delineou-se a necessidade de criar Tribunais de Contas com a competência única de fiscalizar os Municípios, em razão do assobramento de vários Tribunais de Contas Estaduais em decorrência da criação de novos Municípios, além da questão da extensão territorial. Em conclusão, a Constituição de 1988 foi a mais abrangente e a que mais ampliou as atribuições e competências dos Tribunais de Contas, com o fato de ter sido a mais positiva em relação aos Municípios, avançando na direção da autonomia municipal, no tocante às competências e aos recursos e sinalizou para a descentralização do País e a desconcentração de poderes.

Os Tribunais de Contas – conceito, funções e competências

O *Vocabulário Jurídico*, De Plácido e Silva, define Tribunal de Contas: “representante ou delegado do povo, sendo colocado na posição de órgão auxiliar do Poder Legislativo tendo como finalidade coordenar e fiscalizar os negócios da Fazenda Pública, por meio do acompanhamento da execução da lei orçamentária e pelo julgamento das contas dos responsáveis pelo dinheiro ou bens públicos”.

O art. 70 da Constituição de 1988 dispõe acerca do exercício da fiscalização contábil-financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta.

A partir da leitura do art. 71 da Constituição Federal, depreende-se que o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, sendo este auxiliado pelo Tribunal de Contas, como explica Ives Gandra da Silva Martins¹⁸:

A espécie de representação, a que alude o inciso [XI do art. 71 da CF], é de tríplice natureza, ou seja:

- a) ao próprio órgão ou entidade, para que pare de atuar indevidamente;
- b) ao Congresso Nacional, na forma de parecer, para que decida sua hospedagem ou não;
- c) ao Poder Judiciário, para que sejam executadas suas decisões, neste caso, justificando-se a interferência da Procuradoria, para que reduza à correta formulação processual, podendo ou não deflagrar a atuação do Ministério Público.

Os Tribunais de Contas não podem ser caracterizados como cortes judicantes, em razão de sua natureza exclusivamente administrativa, como atestam Hely Lopes Meirelles¹⁹ (“o Tribunal de Contas só pode ser classificado como órgão administrativo independente de cooperação com o Poder Legislativo”) e José Cretella Júnior²⁰ (nenhuma das tarefas ou atividades do

Tribunal de Contas configura atividade jurisdicional (...). Ao contrário, as atividades do Tribunal de Contas, tipicamente administrativas (...) são (...) a apreciação das contas do chefe do Executivo”.

As decisões proferidas pelos Tribunais de Contas perfazem coisa julgada administrativa, pois, como assinala Hely Lopes Meirelles²¹, “o ato jurisdicional da Administração não deixa de ser um simples ato administrativo decisório, sem a força conclusiva do ato jurisdicional do Poder Judiciário”. E Maria Silvia Zanella Di Pietro²² complementa ao comentar sobre a natureza da decisão do Tribunal de Contas: “(...) a decisão torna-se obrigatória, não podendo ser oposta, na via administrativa, qualquer resistência ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade”.

O Tribunal de Contas surgiu, inicialmente, com a missão de controle da legalidade dos atos de natureza financeira da Administração, e passou a exercer, a partir da Constituição de 1988, a fiscalização operacional e patrimonial das entidades públicas, abrangendo, ao lado da questão da legitimidade, os aspectos de eficiência, eficácia e economicidade²³. Assim comenta Celso Bastos²⁴:

(...) a atual Constituição deu uma dimensão sem dúvida mais lata que o direito anterior às Cortes de Contas (...) um autêntico órgão de inquirição permanente, a ser cumprida quer *a priori*, quer concomitantemente, quer *a posteriori*, englobando na sua função o controle de todos os atos de expressão financeira, encarados tanto nos seus aspectos jurídicos quanto nos extra-jurídicos.

Em síntese, a função precípua das Cortes de Contas consiste em exercer *ex officio* o controle externo da execução financeiro-orçamentária sobre os três poderes do Estado. Ainda que vinculados ao Poder Legislativo, os Tribunais de Contas não se subordinam a este, gozando

de plena independência jurídico-funcional, com campo de competência disciplinado pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais e pela Lei Orgânica do Município²⁵.

Além do Tribunal de Contas da União, existem no Brasil os Tribunais de Contas Estaduais, situados em cada um dos 26 Estados e no Distrito Federal, os Tribunais de Contas dos Municípios dos Estados do Ceará, Bahia, Goiás e Pará e os Tribunais de Contas Municipais dos Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro.

Gênese e evolução dos Tribunais de Contas

Como indicado a seguir, ao longo da história foi tomando forma o controle de gastos públicos até atingir, hoje, o modelo de controle externo independente, exercido pelos Tribunais de Contas.

I – Idade Antiga (IV a.C. – 476 d.C.)

A) Oriente

a) Índia

O Código de Manu, no Livro VII, alude às finanças do Estado e à sua fiscalização, aos tributos anuais a cargo dos comissários do rei, dos inspetores que monitoravam a conduta dos funcionários e dos superintendentes reais que fiscalizavam os demais agentes.

b) China

O poder dos imperadores da China era limitado pelos seus Conselheiros e comissários e, por isso, foi criado um órgão fiscalizador liderado por um chefe ou censor. Na época de Confúcio, por exemplo, as rendas públicas não eram consideradas de uso exclusivo e privativo dos governantes.

c) Egito

Segundo os papiros do Faraó Menés I (3100

a.C.), a arrecadação tributária era controlada pelos escribas. Havia a contagem dos rebanhos de gado identificada como “A Conta” e a “Casa das Contas”, que poderia ser considerada similar aos Tribunais de Contas atuais.

B) Ocidente

a) Grécia

Em Atenas desenvolveu-se o conceito de controle em relação à fiscalização financeira (séc. V e IV a.C.), ocasião em que se criou um Conselho denominado Boulé, que fiscalizava a máquina financeira. As contas dos governantes eram fiscalizadas para que a cidade-estado não fosse lesada e, no caso de corrupção, eram obrigados ao ressarcimento. Havia duas condições de auditores de contas, os logistas e os eutinos, além de 20 assessores para a fiscalização das contas dos magistrados que administravam as finanças da cidade. Ainda que as contas fossem aprovadas pelos logistas, elas poderiam ser alvo de ação por qualquer cidadão para nova análise. Em Aristóteles (384 a.C. – 322 a.C.), traço marcante de seu pensamento é o estabelecimento de uma relação intrínseca entre a política e a ética, por isso defendeu que o mais importante era estruturar o governo por meio de suas instituições e de leis, com a finalidade de impedir que os funcionários ganhassem dinheiro ilicitamente no exercício de suas funções públicas.

b) Roma

Roma contribuiu tanto para a organização mais objetiva das finanças públicas quanto para a fiscalização das contas e a análise jurídica dos crimes contra o tesouro, fortalecendo a ideia das Cortes de Contas.

II – Idade Média (475 – 1453)

a) Inglaterra

A Magna Carta (1215) proibia o lançamento de tributos sem a autorização do Conselho do Reino e, posteriormente, sem a liberação dos Pares do Reino e dos Comuns. Havia a Corte do Exchequer, criada em 1079, que se fortaleceu no sentido de rever as contas dos gerenciadores dos direitos públicos. O texto orçamentário, em seu art. 12, rezava: “Nenhum tributo no reino será instituído sem a aprovação do Conselho dos Comuns do reino, exceto em alguns casos, como o resgate do Rei, ordenação do primeiro filho cavaleiro, o casamento da filha mais velha”.

b) França

Em 1309, criou-se a *Chambre des Comptes*, onde os funcionários do fisco apresentavam as suas contas. A partir de 1461, além de examinar e julgar as contas, ela exerceu jurisdição criminal sobre os agentes públicos.

c) Portugal

Não havia uma administração fazendária organizada em Portugal. A fiscalização do Erário era precária, efetuada por funcionários não especializados. Caso ocorresse corrupção no uso do dinheiro público, havia penalidades rigorosas, como perda de cargo, multa e até pena de morte, conforme constava das Ordenações Afonsinas, Livro II – Título 51.

III – Idade Moderna²⁶ (1453 – 1789)

a) Inglaterra

A *Appropriation Bill*, criada em 1665, consolidou o princípio da especialização orçamentária, através da qual o dinheiro liberado pelos Comuns à Coroa deveria ter um destino fixo. Eram regras de contabilidade e de sindicância parlamentar.

b) França

No governo de Henrique IV (1589 – 1693)

cria-se o Orçamento de Previsão, reformando a contabilidade pública com o objetivo de fiscalizar os agentes de tesouro e os gastos desnecessários de administração. A Assembleia dos Notáveis instituiu o Conselho da Razão para cumprir essa finalidade, mas fracassou porque a arrecadação não era centralizada num só organismo. Em 1789, com a Revolução Francesa, as Câmaras de Contas foram extintas, sendo instituído o *Bureau de Compatibilité*, uma comissão que faria a contabilidade nacional (1791). Em 1807, Napoleão Bonaparte criou a *Cour de Comptes*, tendo o poder de fiscalizar toda a contabilidade do Estado, dos seus departamentos e principais vilas; auditava suas contas e podia considerá-las corretas ou não, decisão que se limitava ao nível contábil.

c) Portugal

As finanças públicas não foram bem controladas durante o século XVI, exceto sob o domínio espanhol (1580 – 1640), com as Ordenações Filipinas, quando atuaram os corregedores junto aos Concelhos representando o Rei. Após a queda dos espanhóis, em 1640, Dom João IV instalou o Conselho Ultramarino (1642), um Tribunal que controlava a dízima das alfândegas e das baleias, os subsídios das aguardentes, dos vinhos e dos azeites, os direitos dos escravos, as pesagens, enfim, todos os contratos assinados pelas colônias. No Brasil, a escrituração dos livros de receita e despesa, na gestão do Vice-Rei Dom Luiz de Vasconcelos de Souza (1778 – 1790), feita pela Junta da Fazenda, apresentou um grande déficit público. Durante as guerras napoleônicas (séc. XVIII), que motivaram a fuga da Família Real para o Brasil e transferência da Corte, foram tomadas medidas para o controle das finanças e da administração portuguesa na antiga colônia: esvaziamento do Conselho, sendo este substituído pelo Tribunal de Desembargo do Paço e criados o Erário Régio e o Conselho da Fazenda.

IV – Idade Contemporânea²⁷ (1789 – ____)

a) Alemanha

Frederico Guilherme I cria, em 1714, na Prússia, a Câmara Suprema de Contas, para rever as contas do funcionalismo público. Em 1876, ela passa a fiscalizar as finanças do Império e das províncias da Alsácia-Lorena, recebendo o título de Corte de Contas do Império Alemão. Incumbe-lhe, então, fiscalizar a gestão das caixas e da contabilidade da Administração e a gestão orçamentária. As decisões eram do colegiado.

b) França

A partir do século XIX, o Tribunal de Contas executa a fiscalização *a posteriori* e encaminha para apreciação do Legislativo. Julga as contas de todo agente pagador. Funciona como uma jurisdição administrativa quando há recurso de cassação perante o Conselho de Estado. Cabe-lhe, hoje, assistir o Parlamento e o governo no controle de execução das leis de finanças (art. 47 da Constituição de 1958). Atua com independência e inamovibilidade dos seus membros, que têm o *status* de magistrados. Controla as contas e a gestão do conjunto dos órgãos públicos e verifica a exatidão e a regularidade das contas do Estado, dos departamentos, das comunas, dos institutos públicos locais e de organismo de segurança social e empresas públicas. Verifica a regularidade e qualidade da gestão dos ordenadores públicos, ou seja, ministros, gestores, prefeitos e presidentes de câmara. Não realiza controle prévio.

c) Itália

Com a criação do Reino da Itália (1861), sedimentou-se a Corte de Contas por meio da Lei de 1862, que influenciou legislações de outros países. O sistema italiano teve influência francesa e suas atribuições são administrativas e ju-

risdicionais. Controla e fiscaliza todos os atos do governo, podendo usar o veto absoluto. Exerce fiscalização preventiva, em que todo ato de despesa é submetido ao Tribunal para verificar sua conformidade com a lei. Hoje se reconhece a autonomia do Tribunal, dado que exerce o controle de legalidade dos atos da administração do Estado e o controle da gestão dos organismos que se beneficiem de um concurso financeiro ordinário. Encaminha um relatório ao Parlamento sobre a gestão financeira do Estado. Exerce o controle *a priori* sobre o Executivo. Há também o controle *a posteriori* quanto à legalidade de certos atos (decretos de aprovação de trabalhos públicos), dos serviços dependentes e dos organismos subvencionados pelo Estado.

d) Bélgica

O país tornou-se independente da França em 1830, e promulgou a sua Constituição em 1831, ocasião em que consolidou a criação de uma Corte de Contas, sendo regulamentada em 1846, cujos membros eram designados temporariamente. O sistema belga utiliza o veto limitado, que apresenta caráter suspensivo, até que o Executivo apresente esclarecimentos. Não há veto absoluto, visto que fiscaliza de forma preventiva. O Tribunal analisa as contas do Estado, das regiões, das *communités* e das províncias, a legalidade e as taxas das pensões sob responsabilidade do tesouro e de todos os organismos de utilidade pública.

e) Portugal

O art. 136 da Constituição de 1826 incumbiu ao Tesouro Público regular a administração, a arrecadação e contabilidade da Receita e Despesa da Fazenda Pública. Em 1844, foram criados o Conselho Fiscal de Contas e o Tribunal do Tesouro Público, sendo este considerado o primeiro passo para a diferenciação entre as funções de administração e as de fiscalização. Somente

em 1849 passou a existir o Tribunal de Contas, em substituição ao Conselho Fiscal de Contas, e o novo órgão, desde então e até hoje, exerce as funções de execução e fiscalização. Com a República, mantêm-se as funções administrativas, mas no governo de Oliveira Salazar teve as funções limitadas. Na ditadura (1933 a 1968), o Tribunal de Contas passa a se manifestar quando ocorre impugnação das contas ou embargo do interessado em relação à execução do acórdão, ou ainda na hipótese de divergências entre os governantes e os Tribunais das colônias. Na redemocratização Portuguesa (Revolução dos Cravos – 1974), o Tribunal de Contas transformou-se em órgão soberano em relação ao controle financeiro externo do Estado, tanto no plano técnico como no jurisdicional, conforme a Lei Constitucional n. 1/1989.

O Brasil e os Tribunais de Contas

Pode-se traçar a evolução dos Tribunais de Contas no Brasil da seguinte forma:

1826 – Projeto dos senadores Felisberto Caldeira Brandt e José Inácio Borges para a criação de Tribunal de Contas (modelo francês).

1838 – Proposta do Ministro da Fazenda, Marquês de Abrantes, de Tribunal de Contas com função judicante.

1845 – Projeto de lei do Ministro de Império e da Fazenda Manoel Alves Branco de um Tribunal de Contas com função administrativa e com poder para julgar as contas de “todos os responsáveis por contas”, podendo mandar prender os infratores (proposta rejeitada).

1857 – Proposta de Pimenta Bueno (magistrado e político) para criação de Tribunal de Contas para examinar e comparar a fidelidade das despesas com os créditos e assegurar a legalidade das contas (proposta derrubada).

1861 – Proposta de criação de Tribunal de Contas, “composto de membros vitalícios bem

remunerados”, incompatíveis com quaisquer cargos de nomeação do Executivo, “responsáveis perante o Supremo Tribunal de Justiça”, que garantiria a “economia dos dinheiros do Estado”.

1878 – O Ministro da Fazenda Gaspar Silveira Martins defende a criação de Tribunal de Contas com homens oriundos dos partidos Liberal e Conservador, para cotejarem os créditos e as despesas ordenadas pelos Ministros (proposta rejeitada).

1889 – João Alfredo, então Ministro da Fazenda do Império, propõe a criação de Tribunal de Contas para auxiliar o Parlamento, mas com a proclamação da República em 15 de novembro de 1889 a retomada das discussões deu-se com o início da República.

1890 – Criação do Tribunal de Contas da União em 7 de novembro por iniciativa de Ruy Barbosa (Decreto 966-A). Admite-se a função jurisdicional do órgão, mas o decreto não foi regulamentado. Inspirado no modelo belga (exame prévio dos atos administrativos).

1891 – Art. 89 da Constituição: cabe ao Tribunal de Contas liquidar “as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso” (o Presidente da República nomeia os membros, com aprovação do Senado; perda do cargo somente por sentença).

1892 – Regulamento 1.166: o sistema de fiscalização do Tribunal de Contas União baseia-se no exame prévio e no veto impeditivo absoluto (as decisões contra os responsáveis por dinheiro público tinham força de sentença).

1893 – Instalação do Tribunal em 17 de janeiro. Floriano Peixoto retira do TCU a competência para impugnar despesas consideradas ilegais.

1896 – Lei Orgânica do TCU (Decreto Legislativo n. 392): com base no sistema belga, destaca-se o exame prévio das contas e a função consultiva do órgão, que pode emitir parecer so-

bre abertura de crédito suplementar e extraordinário pelo Executivo.

1911 – O Decreto Legislativo n. 2.511 disciplinou as contas do Executivo: deveriam submeter-se ao Tribunal de Contas para emissão do respectivo parecer antes de serem apresentadas ao Legislativo.

1914 – Decreto n. 2.891: o TCU deve anexar à sua análise parecer do MP, e “nenhuma despesa reservada podia ser ordenada como tal, se não fosse computada na verba orçamentária que autorizasse expressamente a reserva”.

1918 – Lei Orçamentária n. 3.454: criação das Delegações do Tribunal; divisão do pessoal do Tribunal em 4 corpos distintos (deliberativo – 9 membros, os Ministros; especial – 8 auditores; instrutivo; e Ministério Público – dois titulares e dois auxiliares) e em duas Câmaras. Decreto n. 13.247: cabe à 1ª Câmara a fiscalização financeira e à 2ª, a tomada e julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros e valores públicos; instalação das Delegações em todas as repartições arrecadoras e pagadoras (na Capital da República e nos Estados); eleição do Presidente por seus pares, competindo-lhe presidir as Câmaras, dispondo de voto de qualidade. Diversos Estados criaram seus Tribunais de Contas (autorizados pelo art. 89 da Constituição de 1891 a incluírem nas respectivas Constituições Estaduais).

1934 – Restabelecimento do Tribunal de Contas da União pela Constituição de 1934 (arts. 99, 100 e 102). Em síntese, manteve-se o hibridismo funcional do TCU de 1891, ou seja, oscilando entre o sistema italiano e o belga.

1937 – A nova Constituição (pós-golpe de Estado) da era Vargas, que se estendeu até 1945, instituiu novo TCU em seu art. 114, dispondo que “A organização do Tribunal de Contas será regulada em lei”.

1938 – A Lei Orgânica do TCU (Decreto-Lei n. 426) restringe a ação fiscalizadora do órgão.

O sistema adotado era o francês e belga, mediante atividade fiscalizadora *a posteriori* e sem a apreciação do Parlamento, este fora fechado durante a ditadura.

1946 – Os arts. 22, 76 e 77 da nova Constituição situam os Tribunais como órgão de auxílio ao Poder Legislativo (órgão especial, externo da Administração, colegiado, independente e que exerce funções fiscalizadoras dos atos da administração financeira do Poder Executivo). Adoção do sistema misto (italiano: veto impeditivo, absoluto para os casos de recusa de registro por falta de saldo no crédito ou por imputação a crédito impróprio; belga: registro sob reserva, para os casos em que a recusa do registro tinha outro fundamento; francês: registro a posteriori e o veto suspensivo em matéria contratual, que fica entre o veto absoluto e o relativo, com registro sob reserva. Frise-se que o art. 24 da Constituição permitiu a criação, pelos Estados, de órgãos de controle de contas dos Municípios.

1967 – No regime militar, o art. 71 da Constituição dispôs que “a fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e dos sistemas de controle do Poder Executivo, instituídos por lei”. Parágrafos 1º e 2º do *caput*: apreciação das contas do Presidente da República; desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária; julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos; e emissão de parecer prévio sobre as contas do Presidente. Parágrafo 3º: atribui-se ao Tribunal de Contas a fiscalização das unidades administrativas dos três Poderes da União, que “deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as inspeções que considerar necessárias”.

1968 – Criação do Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

1969 – Ato Complementar n. 44: requisitos

para a criação de Tribunal de Contas Municipais (2 milhões de habitantes e renda tributária superior a 100 milhões de cruzados novos). Emenda Constitucional n. 1: segundo o art. 16, “somente poderão instituir Tribunais de Contas os municípios com população superior a dois milhões de habitantes e renda tributária acima de quinhentos milhões de cruzeiros novos”; redução da competência jurisdicional dos Tribunais: o exame das contas passa a ser formal e global; supressão de atribuições da Corte de Contas quanto à análise dos atos de concessão de aposentadoria, reformas e pensões, que se restringem ao seu registro, não mais cabendo verificar a respectiva ilegalidade nem adotar providências quanto a sua regularização ou sustação, conforme dispunha o art. 73 da Constituição de 1967.

1980 – Criação do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

1988 – Ampliação das competências institucionais dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais (modelo de Ruy Barbosa) pela “Constituição Cidadã”, que restabeleceu o Estado Democrático de Direito e o exercício do Controle Externo pelo Legislativo e pelas Cortes de Contas. A Constituição de 1988 acompanhou a moderna teoria do controle externo, aumentando as prerrogativas dos Tribunais (art. 70: controle da legitimidade e da economicidade dos atos administrativos praticados pelos gestores do dinheiro público, inclusive quanto à razoabilidade, à moralidade e à eficiência dos atos). A economicidade refere-se à avaliação dos resultados obtidos em face do interesse público anunciado, ou seja, “com o mínimo de emprego de recursos e esforços, obter o máximo possível de resultados favoráveis”. Por legitimidade, tanto a conformação do ato com a lei quanto em relação ao interesse coletivo e à finalidade pública, indissociáveis de toda a atividade administrativa, discricionária ou não. Por finalidade,

ao Administrador impõe-se sua vinculação ao interesse público. Por legalidade, o sentido é de que a Administração só pode fazer o que a lei autoriza. O art. 70 da Constituição introduziu o princípio da universalidade na atividade dos Tribunais de Contas, impondo a toda e qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, o dever de prestar contas ao órgão de controle externo. Destaque-se que o art. 71, §3º, dispôs que as decisões das Cortes de Contas detêm eficácia de título executivo, quando resultem em imputação de débito ou multa, o que imprimiu maior agilidade às ações judiciais. Por sua vez, o art. 74, §2º, garante a qualquer cidadão ou entidades denunciarem quaisquer irregularidades ou ilegalidades aos Tribunais de Contas. Importante destacar que o **§ 4º do art. 31 vedou a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais**. Conclui-se que os Tribunais de Contas contribuem de forma decisiva para o exercício da cidadania, pois sua função é fiscalizar a gestão dos recursos públicos, com o fim de assegurar que estes sejam arrecadados, aplicados ou utilizados em conformidade com os princípios da legalidade, da economicidade e da eficiência, tendo em vista a satisfação do interesse público.

O surgimento dos Tribunais de Contas dos Municípios e dos Tribunais de Contas Municipais

Aspectos Gerais

Somente com a Constituição de 1988 concretizou-se o sistema tríplice de fiscalização, e os Municípios integraram a Federação com o advento do art. 1º (“A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”)²⁸.

Cronologia

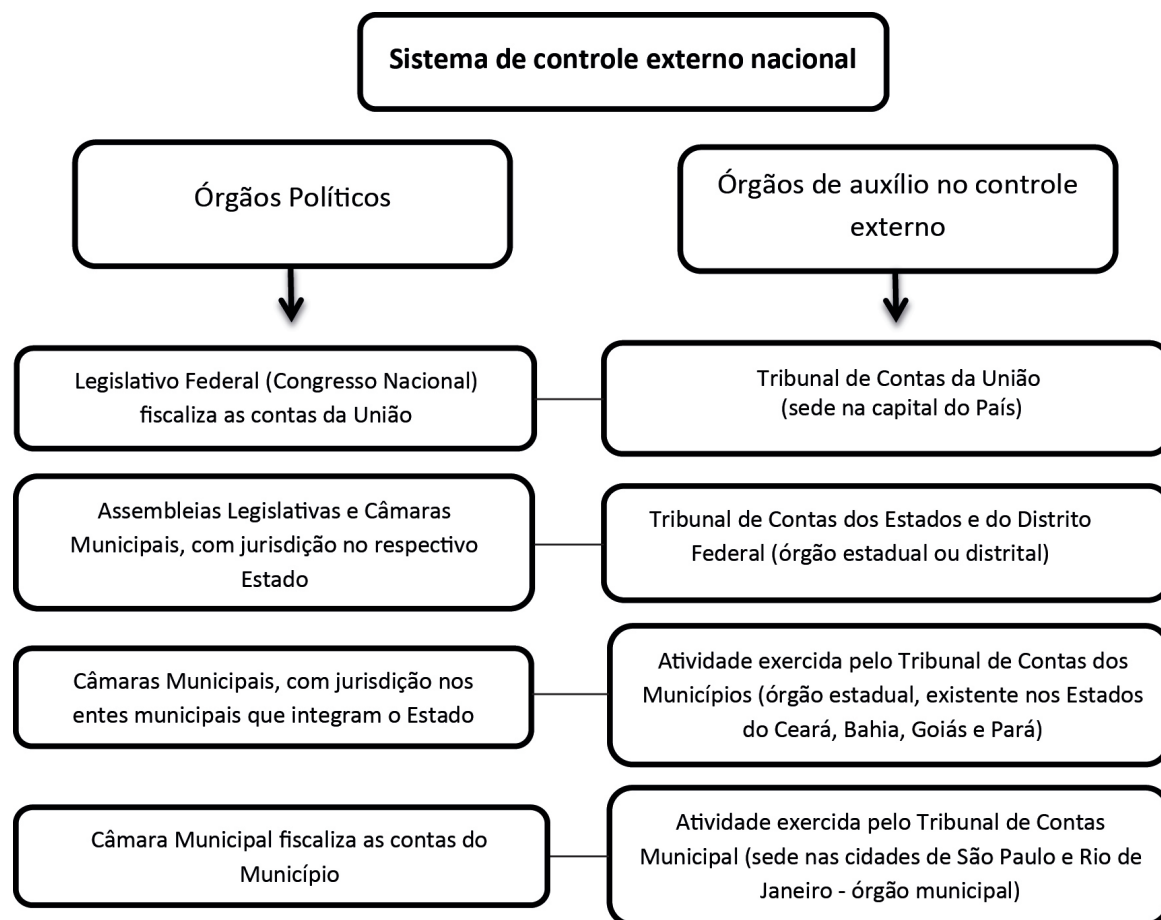
1. Conselho de Contas dos Municípios do Ceará: criado em 24 de junho de 1956.
2. Tribunal de Contas do Município de São Paulo: criado em 20 de novembro de 1968.
3. Tribunal de Contas do Município de Porto Alegre: extinto pela EC 1/69.
4. Conselho de Contas dos Municípios da Bahia: criado em 4 de fevereiro de 1971.
5. Conselho de Contas dos Municípios de Goiás: criado em 18 de novembro de 1977.
6. Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro: criado em 23 de outubro de 1980.
7. Conselho de Contas dos Municípios do Pará: criado em 18 de junho de 1982.
8. Conselho de Contas dos Municípios do Maranhão: extinto pela EC 9/93²⁹ (DO 30.3.1993).
9. Conselho de Contas dos Municípios do Amazonas: extinto pela EC 15/95³⁰ (DO 16.3.1995).

No modelo atual, o sistema de controle externo é formado pelo Tribunal de Contas da União, pelos Tribunais de Contas Estaduais, pelos Tribunais de Contas dos Municípios e Tribunais de Contas Municipais. Vejamos: cada Estado da Federação tem seu próprio Tribunal, situado na capital do Estado-Membro, os Tribunais de Contas Estaduais. Por sua vez, nos Estados onde há Tribunal de Contas dos Municípios (Ceará, Bahia, Pará e Goiás), a fiscalização dos municípios fica a cargo destes. E há os Tribunais de Contas Municipais, que auxiliam no controle externo dos gastos dos referidos Municípios (somente em São Paulo e Rio de Janeiro).

Segundo o art. 75, o modelo traçado ao Tribunal de Contas da União deve transmitir-se às Cortes estaduais e municipais (à exceção do número de Conselheiros), de forma que as

Instituições de Contas das esferas estaduais e municipais também integram o sistema constitucional na consecução da fiscalização, na

guarda e na aplicação do dinheiro público³¹, visto que o sistema de controle externo nacional pode ser representado da seguinte forma:



Discussão acerca da constitucionalidade da criação dos Tribunais de Contas dos Municípios e dos Tribunais de Contas Municipais

O art. 31 da Constituição de 1988 proibiu a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas Municipais. Ocorre que houve discussão acerca da constitucionalidade dos Tribunais de Contas dos Municípios e Municipais, já existentes, na medida em que estes foram criados à época da Emenda Constitucional n. 1/69 (art. 16, §§1º a 3º), que impôs limites ao Poder Municipal para a sua

criação, visto que somente os Municípios com população superior a dois milhões de habitantes e renda tributária acima de quinhentos milhões de cruzeiros novos é que poderiam instituir o seu Tribunal de Contas, casos estes dos Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro.

Diante desse cenário, Ives Gandra da Silva Martins³² externou seu entendimento acerca do Tribunal de Contas dos referidos Municípios:

Tendo os Municípios de São Paulo e Rio população superior à grande maioria dos Estados Brasileiros, aos quais resta assegurado a ter o

próprio Tribunal de Contas, à evidência, por sua relevância, é que o direito pretérito – não municipal – criou-os no direito anterior e a Constituição de 88 recepcionou-os, em 5 de outubro daquele ano, guindando sua existência a princípio constitucional.

Ao encontro da posição do referido jurista há entendimento doutrinário majoritário alicerçado em decisão do STF quanto a Ação Direta de Inconstitucionalidade³³, no sentido de que não houve, pela redação da Constituição de 1988, a extinção dos Tribunais de Contas dos Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro e de que não houve vedação à criação, pelos Estados, de órgãos destinados à fiscalização dos Municípios em geral:

A Constituição da República impede que os Municípios criem os seus próprios Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais (CF, art. 31, §4º), mas permite que os Estados-Membros, mediante autônoma deliberação, instituam órgão estadual denominado Conselho ou Tribunal de Contas dos Municípios, incumbido de auxiliar as Câmaras Municipais no exercício de seu poder de controle externo (CF, art. 31, §1º). Esses Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios – embora qualificados como órgãos estaduais (CF, art. 31, §1º) – atuam, onde tenham sido instituídos, como órgãos auxiliares e de cooperação técnica das Câmaras de Vereadores. A prestação de contas desses Tribunais de Contas dos Municípios, que são órgãos estaduais (CF, art. 31, §1º), há de se fazer, por isso mesmo, perante o Tribunal de Contas do próprio Estado, e não perante a Assembleia Legislativa do Estado-Membro.

Jurisprudência sobre a criação, pelo Estado-Membro, de órgão estadual destinado a auxiliar a Câmara dos Vereadores na fiscalização das contas dos Municípios

Pode-se sistematizar a temática com a seguinte jurisprudência:

a) ADI 445/TO³⁴ – Min. Néri da Silveira.

“O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a possibilidade de os Estados-Membros criarem Tribunal de Contas destinado à fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos Municípios, tal como ocorre em diversas Unidades da Federação, onde Corte de Contas, órgão estadual especial, realiza essas atividades, à vista do art. 31, §1º, da Constituição”.

b) ADI 687 – Min. Rel. Celso de Mello.

“Irrecusável a legitimidade jurídica das normas inscritas na Carta Política do Estado do Pará no ponto em que instituíram, no âmbito daquela unidade da Federação, um Tribunal de Contas dos Municípios, considerando o que dispõe o art. 31, §1º, da Lei Fundamental uma vez que em tema de criação de órgão estadual de contas dos Municípios, inexistente qualquer restrição de ordem constitucional que afete ou possa afetar a autonomia do Estado-Membro (...)”.

c) ADI 445-TO – Min. Octavio Gallotti (alusão à ADI 154/RJ)

“A vedação contida no §4º do art. 31 da Constituição Federal só impede a criação do órgão, Tribunal ou Conselho de Contas, pelos Municípios, inserido na estrutura destes. Não proíbe a instituição de órgão, Tribunal ou Conselho, pelos Estados, com jurisdição sobre as contas municipais. Constitucionalidade dos Parágrafos do art. 358 da Carta Fluminense de 1989”.

d) Rp 917/CE – Rel. Min. Aliomar Baleeiro

“Não violam a Constituição Federal os arts. 2 a 31 da Constituição do Ceará, de 25.11.70, que criaram e regularam o Conselho de Contas dos Municípios. 2. O art. 16, Parágrafos 1 e 2, da Constituição Federal, prevê e autoriza a instituição de órgão, a par do Tribunal de Contas para auxiliar a este e às Câmaras Municipais no controle externo das finanças das prefeituras”.

Doutrina: constitucionalidade da existência de Tribunais de Contas dos Municípios

Cumprir elenar a seguir a doutrina de destaque:

a) Celso Ribeiro Bastos

“As Constituições Estaduais dispõem sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros (...). A situação é um pouco mais confusa com relação a estas Cortes no campo municipal. A regra genérica é a que vem prevista no art. 31, §4º, que dispõe no sentido de ser proibida a criação de Tribunais, Conselhos ou Órgãos de Contas Municipais. Acontece, entretanto, que o caput do art. 75 faz referência a Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Na verdade, o art. 31, §1º, também se refere a Tribunal de Contas do Município, assim como aos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, acrescentada a cláusula onde houver. Consagrou-se, pois, a situação estabelecida, é dizer, onde eles já existem são mantidos e constitucionalizados; onde não existem, não podem ser criados. Há, portanto, Estados que têm um Tribunal de Contas com o nome de Conselho de Contas Municipais, voltado, exclusivamente, à fiscalização dos Municípios. Esses Conselhos são, pois, mantidos. De outra parte, há apenas dois Municípios (o de São Paulo e o do Rio de Janeiro) que têm Tribunais de Contas próprios, é dizer, municipais. Ficam também mantidos e constitucionalizados.”

b) Kiyoshi Harada

“A vedação constitucional [art. 31, §4º] está dirigida aos legisladores municipais, que não mais poderão instituir *Cortes de Contas*, ressalvados os Tribunais de Contas dos Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro, criados antes do advento da Carta Política de 1988. Dessa forma, com exceção dos Municípios de São Paulo

e do Rio de Janeiro, todos os demais devem ter as suas contas fiscalizadas pelas respectivas Câmaras Municipais, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado. Nada impede, contudo, de o Estado-Membro instituir Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, para apreciar e julgar exclusivamente as contas dos Municípios integrantes de seu território.”

c) José Afonso da Silva

“(…) a Constituição reconheceu que o controle externo das Câmaras Municipais pode ser exercido com o auxílio de órgãos estaduais (Tribunal de Contas do Estado ou Conselho ou Tribunal de Contas dos Municípios) ou por órgãos municipais (Tribunal de Contas do Município, só nos municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro, sem possibilidade de criação de outros).”

d) Ives Gandra

“(…) se o constituinte garantiu a manutenção dos Tribunais de Contas do Município, onde os houvesse – e apenas dois Municípios de dimensões nacionais o mantinham [São Paulo e Rio de Janeiro] –, por decorrência, não mais permitiu que sejam extintos, nem mesmo por Emenda Constitucional, visto que o princípio federativo da ‘ampla’ autonomia dos dois grandes Municípios – os maiores do Brasil – ficaria, senão abolido, seriamente atingido, o que representaria redução sensível de sua independência e, por decorrência, da própria capacidade de autocontrole de despesas e de autogestão, inerente às grandes unidades federativas.”

Características e diferenças entre os Tribunais de Contas do Brasil

No Brasil, há as seguintes Cortes de Contas, vinculadas ao ente público sob sua jurisdição: *Tribunal de Contas da União* (composto de 9 Ministros, propõe-se ao auxílio do Congresso

Nacional no controle externo da União); **Tribunal de Contas Estaduais** (distribuídos pelas 27 unidades federativas do País, auxiliam na fiscalização e controle externo das contas do governo estadual e municipal), com a ressalva de que nos Estados da Bahia, Ceará, Goiás e Pará, onde há Tribunal de Contas Estadual e Tribunal de Contas dos Municípios, a fiscalização das contas dos Municípios e dos Prefeitos são de competência destes últimos; **Tribunal de Contas Municipal** (Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro), cabendo a função de controle externo da Câmara Municipal do próprio Município.

Apesar da autonomia dos referidos órgãos fiscalizadores, não se afasta o seu dever de prestar contas: O Tribunal de Contas da União prestará contas ao Congresso Nacional; os Tribunais de Contas dos Estados prestarão contas às correspondentes Assembleias Legislativas; os Tribunais de Contas dos Municípios prestarão contas ao Tribunal de Contas Estadual, pois, apesar de atuarem como órgãos de auxílio das Câmaras Municipais, são eles órgãos estaduais.

Sobre a *diferenciação* entre o *número de Conselheiros* e sua forma de escolha, temos o seguinte: o **Tribunal de Contas da União** compõe-se de *noves Ministros* (um terço indicado pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento; e dois terços pelo Congresso Nacional); os **Tribunais de Contas estaduais** compõem-se de quatro Conselheiros, eleitos pela Assembleia Legislativa e de três outros nomeados pelo Chefe do Poder Executivo do Estado-Membro, visto que destes três apenas um de livre nomeação do Governador do Estado. Os outros dois serão nomeados pelo Chefe do Poder Executivo local, dentre ocupantes de cargos de Auditor do Tribunal de Contas (um) e de membro do Ministé-

rio Público junto à Corte de Contas local (um).

Quanto aos **Tribunais de Contas Municipais** (de São Paulo e Rio de Janeiro), destes não se exige que indiquem um Membro do Ministério Público para Conselheiro, visto que, por exceção, os Tribunais de Contas do Município de São Paulo e do Rio de Janeiro tiveram os seus respectivos *sistemas jurídicos de controle externo* das contas municipais *repcionados pela Constituição Federal de 1988*, e trata-se de Cortes que não foram criadas pelos Estados, lembrando que não há Ministério Público Municipal⁹⁵.

No Brasil há o Tribunal de Contas da União, 26 Tribunais de Contas de Estado, um Tribunal de Contas do Distrito Federal, quatro Tribunais de Contas dos Municípios e dois Tribunais de Contas Municipais, totalizando 34 órgãos.

Os Tribunais de Contas dos Municípios e Municipais – Criação e Consolidação

Em linhas gerais, pode-se destacar assim o panorama do processo de criação e consolidação de alguns Tribunais:

a) Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará

Em 24-6-1954, criação do Conselho de Assistência Técnica aos Municípios, o que representou significativa contribuição para a consolidação da instituição municipal, mediante maior eficiência na administração, regulação e aplicação de recursos em cada Municipalidade. O referido Regimento Interno foi aprovado em janeiro de 1955. Mediante emenda à Constituição Estadual de 1947 (n. 1, de 27-5-1957), o Conselho teve suas atribuições ampliadas para auxiliar as Câmaras Municipais na fiscalização da administração financeira dos Municípios, especialmente na execução do orçamento. A Emenda Constitucional n. 1, de 25-11-1967, transformou o referido órgão em Conselho de Contas dos Municípios. E com a Emenda Constitucional n. 9, de 16-12-1992, este

passou a denominar-se Tribunal de Contas dos Municípios, sendo formado, no início, por cinco conselheiros e, depois, por nove. Hoje é dirigido por um Colegiado integrado de sete Conselheiros, três Procuradores, três auditores, 64 Cargos Comissionados e 224 servidores. A nomeação dos Conselheiros é feita pelo Governador e segue as disposições dos §§1º, incisos I, II e II, do art. 79 da Constituição Estadual. Cabe ao TCM do Ceará auxiliar as Câmaras Municipais no controle externo da Administração Municipal. A atual Lei Orgânica é a de n. 12.160 de 4-8-1993.

b) Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia

Criado em setembro de 1970, período em que se demandava acelerado processo de industrialização no Centro Industrial de Aratu e no Polo Petroquímico de Camaçari, o Conselho de Contas dos Municípios da Bahia destinou-se a auxiliar o controle externo das finanças e dos orçamentos dos municípios, subordinando-se ao Poder Executivo Estadual. Em 1985, a Emenda Constitucional Estadual n. 25 transformou o referido Conselho de Contas em Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, sendo vinculado ao Poder Legislativo e detentor de autonomia administrativa e independência funcional. Atribuições: apreciar as contas das Prefeituras e Câmaras Municipais; julgar as contas de administradores e responsáveis por dinheiros e bens públicos (autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista), entre outras. No plano interno, criaram-se 27 Inspeções Regionais de Controle Externo, às quais estão jurisdicionados 417 Municípios. Compõe-se de 7 Conselheiros.

c) Tribunal de Contas dos Municípios do Pará

Criado em 1980 pela Emenda Constitucional Estadual n. 13/80 como Conselho de Contas Municipal. A correspondente Lei Orgânica, sancionada em 18 de junho de 1982, incumbiu-lhe auxiliar as Câmaras Municipais no controle ex-

terno da administração financeira e orçamentária dos Municípios. O Tribunal de Contas do Estado do Pará expediu a Resolução n. 10.033/82, na qual decidiu não mais receber as Prestações de Contas, em face da implantação do Conselho de Contas dos Municípios. Em 1986, aprovou-se o Regimento Interno. A partir da promulgação da Emenda à Constituição do Estado n. 23, em 1998, passou a se chamar Tribunal de Contas. Compõe-se de sete Conselheiros.

d) Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás

Criado em 1977, sob a denominação Conselho de Contas dos Municípios. Com o advento da Constituição Estadual, de 5 de outubro de 1989, passou a denominar-se Tribunal de Contas dos Municípios, exercendo a fiscalização financeira, orçamentária, patrimonial e operacional dos Municípios, com jurisdição no Estado de Goiás, bem como junto às demais entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional; portanto, órgão cuja função é a de auxiliar as Câmaras Municipais no controle externo da fiscalização da Administração Municipal. O Tribunal responsabiliza-se pela fiscalização de 246 Municípios goianos (Prefeituras e Câmaras Municipais), além de empresas públicas, fundações, autarquias, fundos, institutos de previdência, entre outras instituições. Compõem-se de sete Conselheiros, sendo quatro escolhidos pela Assembleia Legislativa e três pelo Governador, com aprovação da Assembleia.

e) Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Foi criado pela Lei Municipal n. 7.213, de 20-11-1968, sob a égide da Constituição de 1967, cujos arts. 106 e 107 da Constituição Paulista autorizavam a criação de Tribunais de Contas Municipais sob estas premissas: renda superior a cinco por cento da arrecadação, composto por cinco membros, estes nomeados pelo Prefeito e aprovados pela Câmara Municipal, e renda tri-

butária acima de quinhentos milhões de cruzeiros. Acrescente-se que em 29-1-1969 editou-se o Ato Complementar n. 44 à Constituição de 1967, impondo os seguintes requisitos quanto à criação de Tribunais de Contas: densidade populacional superior a quinhentos mil habitantes e renda tributária acima de cem milhões de cruzeiros novos, devendo-se extinguir todas as Cortes de Contas municipais que não satisfizessem esses preceitos. Em 29 de outubro de 1969, a Emenda Constitucional n. 1 tornou mais rigorosa as exigências: para a instituição de Tribunais de Contas em Municípios, a população deverá ser superior a 2 milhões de habitantes e renda tributária de 500 milhões de cruzeiros novos. À época, São Paulo já preenchia os referidos requisitos. As mudanças legislativas de então foram inseridas no art. 106 da Constituição do Estado de São Paulo. Aliás, o art. 191 da referida Emenda Constitucional previa que o único Tribunal de Contas Municipal que continuaria em funcionamento seria o de São Paulo, “salvo deliberação em contrário da respectiva Câmara”. Elaborou-se o primeiro Regimento Interno em 7 de janeiro de 1974. A Constituição de 1988 (art. 31), a fim de evitar a criação injustificada de Cortes de Contas pelos Municípios, proibiu tal iniciativa ao Poder Legislativo. Competência: fiscalização e controle da receita e despesa do Município de São Paulo, com análise anterior, posterior ou concomitantemente, a emissão de parecer sobre as contas do executivo e do próprio TCM e, ainda, o julgamento das Contas do Legislativo, das empresas públicas, autarquias e sociedades de economia mista. Logo, ao analisar as contas do Chefe do Poder Executivo, o Tribunal de Contas emite parecer técnico, visto que o julgamento cabe à Câmara Municipal. Quanto aos demais casos, o Tribunal de Contas decide sobre a regularidade ou não dos gastos, portanto julga nos termos do art. 71, II, da CF. À luz da Lei Orgânica do Município de São Paulo, com-

põe-se de cinco Conselheiros, sendo dois escolhidos pelo Prefeito, com aprovação da Câmara, e três pela Câmara Municipal.

f) Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro foi a Capital da República entre 1889 e 1960. O antigo Estado do Rio de Janeiro tinha por capital Niterói e dispunha de Tribunal de Contas do Estado, criado em 1947. A transferência da Capital do Brasil para Brasília em 1960 fez surgir novo Estado, o da Guanabara (atual Cidade do Rio de Janeiro). A partir de então, as contas da cidade do Rio de Janeiro (Estado da Guanabara) são fiscalizadas pelo Tribunal de Contas do Estado da Guanabara, e não mais pelo Tribunal de Contas da União. Em 1975, constituiu-se o novo Estado do Rio de Janeiro, cuja capital passou a ser a Cidade do Rio de Janeiro. Assim, instituiu-se um único Tribunal de Contas do novo Estado do Rio de Janeiro, que auditava as contas do Governo Estadual e dos Municípios, incluindo a Capital (Cidade do Rio de Janeiro). Em 1977, criou-se a Câmara Municipal do Município do Rio de Janeiro, e a criação do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro deu-se em 1980, cuja primeira estrutura organizacional foi prevista pela Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro e com base no art. 16, §3º, da Constituição de 1967 (“Somente poderão instituir Tribunais de Contas os municípios com população superior a dois milhões de habitantes e renda tributária acima de quinhentos milhões de cruzeiros novos”). O Regimento Interno foi instituído em 1983, e a Lei Orgânica do Município, sancionada em abril de 1990, explicitou nos arts. 88 a 90 a autonomia administrativa e financeira do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, sendo composto por sete Conselheiros, cabendo-lhe a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das

entidades da Administração direta e indireta. Lembre-se de que a fiscalização das contas do Governo Estadual e dos Municípios do interior do Estado é de responsabilidade do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

Considerações finais

O corolário esperado do sistema de controle externo formado por Tribunal de Contas da União, Tribunais de Contas Estaduais e Tribunais de Contas Municipais é tornar a tutela e a fiscalização dos recursos públicos mais atuantes,

eficazes e mais próximas daquele para quem tal controle se destina, ou seja, a sociedade.

Nesse contexto, os Tribunais de Contas dos Municípios e Municipais, que se consolidaram, contribuem para a independência e grandeza dos Municípios e constituem-se em legítimos representantes do povo no processo de fiscalização, visto que o *habitat* do cidadão é o Município, e não a Federação.

¹ Conteúdo resumido do Capítulo “Tribunais de Contas Municipais” ou Tribunais de Contas dos Municípios e Municipais, p. 29-198, volume 2, de autoria do Conselheiro Edson Simões – TCM-SP. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; GODOY, Mayr (orgs.). **Tratado de Direito Municipal**, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, 2 v. (volume 1 – 644 pág. e volume 2 – 925 pág.).

² SIMÕES, Edson. Tribunal de Contas. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder. **Tratado de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 234, v. 2.

³ **Curso de direito municipal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958, p. 103-116.

⁴ OLIVEIRA, Ives. **Curso de direito municipal**, cit., p. 110.

⁵ OLIVEIRA, Ives. **Curso de direito municipal**, cit., p. 117.

⁶ OLIVEIRA, Ives. **Curso de direito municipal**, cit., p. 119.

⁷ Inspetor antigo de pesos e medidas que tabelava o preço dos alimentos. Fiscal da Câmara Municipal.

⁸ Atribuía-se às Câmaras a manutenção da ordem, a divulgação das deliberações da Coroa, o serviço de mediação entre a população local e o poder metropolitano, a arrematação dos contratos, a fiscalização da transmissão de herança, a abertura de inquéritos, prisões e devassas, cobrança de impostos, controle de foros e cadeias, demarcação de terras, aferição de pesos e medidas e fiscalização de vendas, açougues e matadouros.

⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 37.

¹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**, cit., p. 38.

¹¹ Idem, *ibidem*.

¹² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**, cit., p. 31.

¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**, cit., p. 41.

¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**, cit., p. 42.

¹⁵ Idem, *ibidem*.

¹⁶ Por exemplo, os Prefeitos das capitais e estâncias hidrominerais eram nomeados pelos seus respectivos Governadores ou, nos Municípios declarados de interesse da soberania nacional, indicados pelo Presidente da República.

¹⁷ SILVA, José Afonso da. **O município na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 7-9.

¹⁸ **Comentários à Constituição do Brasil**, v. 4, tomo 2. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 66-68.

¹⁹ **Direito administrativo brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Editora RT, 1987, p. 664

²⁰ “Natureza das decisões do Tribunal de Contas”, in ROA 166/3-4, 13-14, 16, out.-dez., 1986.

²¹ **Direito administrativo brasileiro**, cit., p. 625.

²² Coisa julgada - aplicabilidade a decisões do Tribunal de Contas da União. **Revista do TCU**, v. 27, n. 70, out.-dez., 1996, p. 23.

²³ Fonte: UFGNet, Soleis, CEDI, Câmara dos Deputados, Brasília, DF (Portaria 4/69).

²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Parecer n. -0671/08. Tribunal de Contas é órgão auxiliar do controle externo do Poder Legislativo e não, institucionalmente, órgão equiparado ao regime dos tribunais - Reflexões sobre sua disciplina jurídica - Opinião legal. Atuação das Cortes de Contas.” **Revista IOB de Direito Administrativo**, n. 36, dez. 2008, pp. 49-58.

²⁵ SILVA JÚNIOR, Antoniel Souza Ribeiro. **Controle das contas municipais pelos cidadãos**. Comentários ao art. 231 da Constituição Federal. Monografia. 2003. Disponível em: www.jus.uol.com.br.

²⁶ Nesse período os estados absolutistas se organizam, e a fiscalização das finanças públicas aumenta.

²⁷ Por influência da Revolução Francesa, os Tribunais de Contas passam a ter um papel definitivo na luta pela fiscalização dos governantes e pela moralização da Administração Pública em diversos países. Depois do século XIX, a discussão dos orçamentos nos Parlamentos se consolida e os pareceres das contas públicas passam a ficar a cargo das Cortes de Contas.

²⁸ Nas Constituições de 1946, 1967 e na Emenda Constitucional n. 1/69 apenas os Estados, o Distrito Federal e os Territórios constituíam a República Federativa do Brasil. Lembre-se de que a Emenda n. 1/69 (§3º do art. 16) permitiu aos Municípios a criação de Tribunais de Contas, ante o preenchimento de dois requisitos: 1) população local superior a dois milhões de habitantes; e 2) renda tributária acima de quinhentos milhões de cruzeiros novos.

²⁹ Trata-se de Emenda Constitucional estadual, promulgada pela Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão, que dispôs sobre a referida extinção do Conselho de Contas.

³⁰ Refere-se à Emenda Constitucional em nível estadual, que foi promulgada pela Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas, tendo extinguido o respectivo Conselho de Contas.

³¹ BARROS, Lucivaldo Vasconcelos. TCU – Presença na história nacional. In **Prêmio Serzedelo Corrêa 1998: monografias vencedoras**. Brasília: Editora TCU, 1999, P. 245.

³² Parecer 0486-2001. As Cortes de Contas em face da Constituição Federal - Princípios Aplicáveis ao Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

³³ ADI 687, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 10/02/2006.

³⁴ Refere-se à Ação Direta de Inconstitucionalidade na qual o Ministro Néri da Silveira discute a criação pelos Estados de órgão destinado a auxiliar a Câmara dos Vereadores na fiscalização das contas dos Municípios.

³⁵ Para Ives Gandra, “trazer membros de outra esfera da federação, para compor os quadros diretivos dos únicos Tribunais de Contas Municipais, seria, à evidência, ferir o pacto federativo, admitindo interferência direta, que não compete aos Estados e que importa em amesquinhar o princípio da autonomia municipal”. Vide **Revista Síntese**, Responsabilidade Pública, n. 6, dez./ jan. 2012.

T

ribunais de Contas de frente para o futuro

Valdecir Pascoal

Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco e presidente da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

Introdução

Se dúvidas havia acerca da relevância do papel dos Tribunais de Contas nos caminhos da democracia e da república, os tempos atuais demonstram, inequivocamente, a sua capacidade de contribuir para o aperfeiçoamento desses institutos, em prol de toda a sociedade.

É outro o quadro que se desenha hoje, com o convite explícito da sociedade para que eles intensifiquem uma atuação comprometida com o aperfeiçoamento da gestão pública, a melhoria dos serviços prestados pelo Estado e o fortalecimento dos valores democráticos e republicanos, em favor do cidadão. Este é o futuro próximo que precisamos construir.

1 História, avanços e validação social

Nascidos no alvorecer da República, os Tribunais de Contas no início tiveram sua ação contida pelo renitente espírito monárquico arraigado à cultura da sociedade imperial. Além disso, a autonomia e especialmente a efetividade de sua atuação foram ainda durante bastante

tempo comprometidas pelo ambiente autoritário que marcou boa parte do século passado. Os ideais preconizados por Rui Barbosa apenas se consagraram em sua plenitude com a Constituição Cidadã de 1988, que empoderou definitivamente os Tribunais de Contas rumo ao papel protagonista atual, caracterizado pelo elevado grau de reconhecimento e de respeito de que desfrutam junto ao mundo político e à sociedade.

Mas o caminhar não foi fácil. Ao longo do percurso, foi necessário superar, pouco a pouco, as barreiras do isolamento interinstitucional que por muito tempo perdurou. Embora conformados por diretrizes constitucionais semelhantes, cada um dos Tribunais de Contas, em razão da cultura das unidades federativas de que fazem parte, desenvolveu matizes próprias de organização e funcionamento que, em alguns pontos, demarcavam diferenças conceituais e operacionais importantes.

Esse quadro muda significativamente a partir do desenvolvimento do Programa de Modernização do Controle Externo (Promoex), implementado com o apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) no período de 2005 a 2013, que, para a construção colaborativa de projetos comuns, promoveu um intenso debate no âmbito do sistema, em que afloraram diferenças, mas também semelhanças e boas práticas a seguir. Os Tribunais de Contas passaram a se conhecer e a avaliar oportunidades de aperfeiçoamento baseadas em compartilhamento de processos de negócio e de procedimentos operacionais.

De outra parte, novas e desafiadoras atribuições lhes foram delegadas. A Lei de Responsabilidade Fiscal convidou-os a se postar em benefício de uma gestão consequente e vinculante quanto à prestação de contas, à transparência e à garantia da transparência fiscal entre outros aspectos. No mesmo tom, as Leis de Transpa-

rência e de Acesso à Informação desafiaram-lhes a se alinhar ainda mais com o desejo do cidadão, como parceiros para um controle social mais efetivo. Por fim, e mais recentemente, com a Lei da Ficha Limpa, essas instituições foram guindadas ao patamar de atores sociais ainda mais relevantes, a partir da possibilidade de interferir, construtivamente, no processo político.

Não é por outra razão que a sociedade reconhece essa parceria e confiança nos Tribunais de Contas. Recente pesquisa realizada pelo Ibope fotografou com câmera panorâmica esse sentimento¹, quando revelou que cerca de 90% dos que efetivamente conhecem os Tribunais de Contas atestam sua importância no combate à corrupção². Percentuais da mesma ordem (80 a 89%) também asseveraram a confiança da população de que estes agentes são ativos no combate à ineficiência e ao mau uso dos recursos ou no aprimoramento da gestão. Fruto dessa percepção, os dados da pesquisa mostram ainda que, no cômputo geral, essas instituições têm um bom índice de aprovação, com a manifestação favorável à sua manutenção por cerca de 94% desses respondentes.

2 A Atricon e o aprimoramento do controle

Mas, afinal, quem responde por essa significativa validação social? Além dos fatores de desenvolvimento vegetativo de cada Tribunal de Contas, de per si, devemos destacar a atuação denodada da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), que, por gestões consecutivas, vem desenvolvendo um relevante trabalho para o aprimoramento das instituições e de suas ações.

Este processo foi iniciado em 2013, com o levantamento de dados e informações sobre a organização e o funcionamento dos Tribunais de Contas, com a participação de 28 (vinte e oito) unidades. Os resultados obtidos nessa ocasião

constituíram o diagnóstico apresentado em documento publicado em novembro de 2013³.

Além da identificação de uma forte assimetria entre as entidades avaliadas, esse levantamento revelou pontos que demandavam um aprimoramento mais imediato, o que animou a Atricon a desenvolver ações complementares.

O marco fundamental e simbólico deste esforço consiste na criação, em 2014, do Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC), que, mediante processo colaborativo com a participação de todo o sistema, promoveu importantes avanços conceituais para o direcionamento das atividades de controle. Com efeito, a partir da edição das Diretrizes para o aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil⁴ e, especialmente, com o desenvolvimento do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC), o QATC ofereceu parâmetros e efetivou o controle de sua implementação no âmbito dos entes participantes.

Vale salientar que este processo foi desenvolvido em parceria e com o apoio de todas as entidades representativas dos Tribunais de Contas, como o IRB, a Abracom e a Audicon.

Como fundamento do QATC, as diretrizes de controle cumprem a finalidade de disponibilizar um referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem seus regulamentos, procedimentos, ferramentas e práticas em áreas de grande relevância e interesse para o Estado e para a sociedade. Este debate ganha ainda mais relevância no atual ambiente de crise fiscal, quando os recursos são escassos e tanto o Poder Executivo como o próprio Controle sofrem limitações na sua capacidade de ação. Neste contexto, para manter e ampliar a legitimidade dos Tribunais de Contas, é fundamental estar em sintonia com as reais necessidades da sociedade e do Estado e apresentar resultados consistentes e efetivos para a melhoria da gestão pública.

Cumprindo a finalidade de verificar o cumprimento dessas diretrizes e das normas internacionais, quando pertinente, foi concebido um novo ciclo de avaliação, para o qual a Atricon desenvolveu o Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC), inspirado metodologicamente no instrumento *Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework* (SAI-PMF), idealizado e construído pela *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (Intosai). Por tudo isso, corresponde a mais moderna e adequada ferramenta de avaliação dos nossos Tribunais de Contas, ao permitir um diagnóstico de padrão internacional em sintonia com as singularidades do nosso modelo de controle, tendo como norte a busca do seu aprimoramento contínuo no futuro. Em termos numéricos, o MMD-TC contempla 8 domínios⁵, 27 indicadores, subdivididos em 81 dimensões que agregam mais de 500 critérios de avaliação.

Este conjunto de ações sinaliza para o aprimoramento do modelo de controle exercido pelos Tribunais de Contas. Sem esquecer da importância das auditorias de conformidade, merecem destaque também o controle concomitante, a auditoria operacional, a auditoria financeira, o controle interno e o uso de informações estratégicas, com análise de gestão de riscos para uma atuação precisa e que gere resultados relevantes, enfatizando ainda a importância de uma forte estrutura metodológica de auditoria e a gestão de sua qualidade.

Especificamente no caso do controle concomitante, trata-se de um dos pontos de maior impacto na efetividade do controle, seja quando evita o prosseguimento de uma licitação viciada e impede uma repactuação contratual antieconômica ou quando procura garantir o ressarcimento do erário ante evidentes indícios de prejuízos ou de desvios.

Além de focar os modelos e tipos de con-

trole que devem ser implementados, o QATC também destaca as áreas estratégicas que merecem uma atenção especial dos Tribunais de Contas. Deste ponto de vista, diretrizes específicas tratam do controle da educação, das obras públicas, das receitas e das renúncias de receitas, da ordem cronológica dos pagamentos e da transparência dos órgãos públicos.

3 O futuro dos Tribunais de Contas e as alterações constitucionais necessárias

E o que nos aguarda? Não poucos desafios. Do ponto de vista do ambiente que nos circunda, temos clareza quanto à necessidade, cada vez mais imperiosa, do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas (CNTC) e de um debate propositivo acerca do nosso papel diante do enfraquecimento da efetividade da Lei da Ficha Limpa, a partir da recente decisão do Supremo Tribunal Federal, que atribui ao Legislativo Municipal a competência exclusiva para o julgamento das contas de gestão dos prefeitos ordenadores de despesas. De outra parte, desta vez com olhar mais autorreflexivo, resta-nos também o desafio de enfrentar as questões relativas ao aprimoramento do nosso modelo de composição.

Com respeito à criação do CNTC, a Atricon defende que seu modelo compreenda as atribuições de integração, normatização e correição indispensáveis ao fortalecimento dos Sistemas de Controle Externo.

No que tange às propostas acerca do modelo de composição dos membros, enfatiza-se, preliminarmente, a necessidade da observância do desenho constitucional vigente, com destaque para a estrita verificação da idoneidade, baseada nos critérios da Lei da Ficha Limpa, aliado ao compromisso de todos os Tribunais de Contas para a negativa de posse em caso de descumprimento desses requisitos. Adicionalmente, no sentido do aprimoramento do modelo atu-

al, propõe-se uma discussão envolvendo todo o sistema no sentido de ampliar a cota de participação dos membros da carreira técnica na composição dos órgãos⁶.

Outro desafio para o aprimoramento de nossa atuação consiste na proposta de criação da Lei Processual dos Tribunais de Contas, com vistas a disciplinar e padronizar a forma de organizar a atividade-fim do órgão. Debate acalentado há algum tempo, seu embrião foi alvo de recente encontro em Palmas/TO⁷, com foco no alinhamento a procedimentos já fixados no Código de Processo Civil, especialmente no sentido de preencher lacunas hoje existentes no rito desenvolvido pelos Tribunais de Contas.

Por fim, com respeito à participação dos Tribunais de Contas na implementação da Lei da Ficha Limpa, pugnamos por ações dirigidas à tentativa de reverter o teor da recente decisão do STF⁸. Para isso, defende-se que a manutenção do julgamento técnico, e não político, das contas de gestão de chefe do Poder Executivo pelos Tribunais de Contas, além de constitucionalmente coerente, implica garantir efetividade aos demais dispositivos constitucionais e legais que possibilitam a responsabilização de agentes e, ao mesmo tempo, protegem a democracia e a gestão daqueles que não souberam honrar os valores fundamentais da República.

4 Conclusão

Desafios dessa monta requerem abnegação e participação de todos, para construir soluções sintonizadas com o interesse social e que assegurem aos Tribunais de Contas a consolidação do relevante papel que já desempenham no cenário da República.

A oração final é, pois, conclamar os que fazem o sistema para, de forma altaneira e colaborativa, desenvolver processos e produtos consentâneos com uma visão propositiva alinhada com os anseios da sociedade.

-
- 1 ATRICON (2016). **Para brasileiros, Tribunais de Contas são essenciais no combate à corrupção e à ineficiência, revela pesquisa Ibope/CNI** (Disponível em: goo.gl/g5ZZPj)
 - 2 PASCOAL, Valdecir (2016a). **O que a sociedade pensa dos Tribunais de Contas?** (publicado no Estadão/Fausto de Macedo - Disponível em: <https://goo.gl/3LC2Fg>)
 - 3 ATRICON (2013). Diagnóstico dos Tribunais de Contas do Brasil : avaliação da qualidade e agilidade do controle externo (Disponível em: goo.gl/I5B5Py).
 - 4 ATRICON (2014). **Diretrizes para o aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil** . (Disponível em: goo.gl/ls3GOs).
 - 5 A. Independência e marco legal; B. Estratégia para o desenvolvimento organizacional; C. Estruturas de gestão e apoio; D. Recursos humanos e liderança; E. Agilidade e tempestividade; F. Normas e metodologia de auditoria; G. Resultados (relatórios) de auditoria e H. Comunicação e gestão das partes interessadas.
 - 6 PASCOAL, Valdecir (2016). **Entrevista concedida à Agência Pública** (Disponível em: <https://goo.gl/1svPv4>)
 - 7 TCE-TO (2016). I Fórum de processualística - **Carta de Palmas** (Disponível em: goo.gl/1GCqlm)
 - 8 PASCOAL, Valdecir (2016b). **Acertando as contas com a Ficha Limpa** (Publicado originalmente na versão *web* da Folha de São Paulo - Disponível em: <https://goo.gl/DIKS7A>)

Câmara Municipal e Tribunal de Contas: instrumentos para aprimoramento da gestão pública e bom uso do dinheiro público

Antônio Donato Madormo
Vereador, presidente da Câmara
Municipal de São Paulo

Devido ao fato de ter sido secretário municipal por duas vezes, nas pastas das Subprefeituras e de Governo, ressalto a importância de o Executivo ter um controle externo para fiscalização de suas contas, a fim de se buscar uma melhoria na gestão do dinheiro público bem como na oferta de melhores serviços à população. Sem essas ferramentas de controle externo, no caso paulistano, a Prefeitura perderia importantes olhos sobre seus atos e suas ações poderiam ser menos efetivas.

No regime constitucional estabelecido em 1988, está claro que os poderes Legislativo, Judiciário e Executivo não se confundem nem se subordinam, mas se harmonizam. Por tradição iniciada com a Magna Carta na Inglaterra em 1215, o Legislativo é o Poder financeiro, e a ele compete não apenas autorizar a cobrança de tributos e consentir nos gastos públicos, mas também tomar contas dos que usam do patrimônio em geral. Esse controle financeiro é exercido em decorrência do princípio republicano que fundamenta nosso sistema constitucional: uma vez que os bens, dinheiros e valores públicos são do povo, e em seu benefício devem ser aplicados.

Assim, além de legislar, a Câmara Muni-

cipal exerce a função de controle externo dos atos da Administração, atividade-fim que lhe é indispensável para a própria elaboração das leis e para o aprimoramento do serviço público: é o que se denomina controle parlamentar.

O controle dos atos da administração pública também pode ser realizado pelo próprio Executivo, por meio do controle interno de cada Poder, como no caso paulistano com a Controladoria Geral do Município, criada pela atual gestão, e pelo controle externo, que é o realizado por um Poder ou órgão constitucional estranho à Administração.

Inserem-se no controle externo o controle parlamentar exercido pela Câmara Municipal, e também o controle exercido pelo Tribunal de Contas, que auxilia a Câmara Municipal no âmbito do controle financeiro e orçamentário. A título ilustrativo, tanto consiste em controle externo uma auditoria realizada pelo Tribunal de Contas sobre determinadas despesas da Prefeitura, como a sustação de Decreto da Prefeitura pelo Poder Legislativo.

O controle interno consiste em um controle amplo, de legalidade e de mérito, fundado sobretudo no controle hierárquico e na autotutela administrativa, que pode resultar até mesmo a revogação e a anulação pela Administração de seus próprios atos.

O controle parlamentar, exercido pela Câmara Municipal ou por comissões parlamentares sobre atos do Executivo, é igualmente um controle amplo, de legalidade e de mérito, podendo abranger o exame da discricionariedade do ato, ou seja, a sua conveniência e oportunidade tendo em vista o interesse público. Desdobra-se em duas grandes vertentes: o controle político e o controle técnico, este último realizado com o auxílio do Tribunal de Contas.

O controle político é realizado pela Câmara Municipal diretamente, sem a intermediação de nenhum órgão ou Poder. Dentre os meca-

nismos de controle podem ser mencionados os seguintes:

- a) requisitar informações a todos os órgãos da Administração, inclusive ao Prefeito e ao Tribunal de Contas do Município, que deverão ser prestadas no prazo legal, sob pena de responsabilização;
- b) convocar Secretários Municipais e responsáveis pela administração direta e indireta, sob pena de responsabilização;
- c) criar Comissões Parlamentares de Inquérito, com poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, para apuração de fato determinado no interesse público e por prazo certo;
- d) fiscalizar, inclusive efetuando diligências, vistorias e levantamentos “in loco”, os atos da administração direta e indireta, em especial para verificar a regularidade, a eficiência da Administração, e para proceder verificações contábeis em livros, papéis e documentos;
- e) aprovar e autorizar determinados atos do Executivo previamente à sua realização, tais como os atos de venda ou aquisição de bens imóveis;
- f) sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou de competência legislativa delegada.

A Câmara Municipal realiza essas atividades de controle parlamentar político diretamente, sem a intermediação de nenhum órgão ou Poder. Porém, no que tange ao controle técnico, previsto nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal, controle contábil, financeiro e orçamentário, a Câmara Municipal não atua isolada e diretamente, mas conta com o auxílio do Tribunal de Contas Municipal, por exigir esse controle um conhecimento especializado e um trabalho minucioso, extenso, constante e imparcial. A natureza do controle técnico é mais delimitada do que a do controle interno e a do

controle político, por restringir-se aos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade, não ensejando um controle do mérito do ato administrativo. Convém salientar, no entanto, que a legitimidade e economicidade, como se sabe, exigem o respeito não somente às leis, mas também aos princípios constitucionais, em especial a moralidade e proporcionalidade, não sendo o controle técnico, em decorrência, uma tarefa meramente formal.

Tal controle parlamentar financeiro e orçamentário não pode ser visto como algo extraordinário e excepcional, mas sim como algo constante e habitual. Por esse motivo, o administrador público sabe que não somente deve obedecer às leis, mas também está obrigado a prestar regularmente contas da sua administração. A sua atuação tem sempre esse duplo empenho. A Administração é a atividade daquele que não é dono nem senhor absoluto, e, por esse motivo, quem a exerce está submetido a uma detalhada prestação de contas, em especial quando se trata de administrar o patrimônio público.

O princípio da prestação de contas da Administração Pública é um princípio sensível em nosso Estado Democrático de Direito, e sua não observância pode acarretar até mesmo a intervenção no Município. E tal princípio seria uma mera formalidade se os órgãos encarregados do minucioso exame e julgamento dessas contas, a Câmara Municipal e o Tribunal de Contas, não gozassem de autonomia e competência para o cumprimento dessa elevada missão, que enseja a adequada destinação do dinheiro público.

A Constituição Federal especifica, em seus artigos 31 e 71, as atribuições do Tribunal de Contas do Município na sua missão de fiscalização: apreciar as contas prestadas anualmente do Chefe do Poder Executivo, mediante parecer prévio, que somente deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara

Municipal (inciso I, combinado com art. 31, § 2º); julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta (inciso II); apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, bem como a das concessões de aposentadorias (inciso III); realizar, por iniciativa própria ou do Poder Legislativo, inspeções e auditorias em quaisquer dos Poderes (inciso IV); aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade da despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei (inciso VIII); assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade (inciso IX); sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara Municipal, etc. As decisões do Tribunal de Contas de que resulte imputação de débito ou multa têm eficácia de título executivo (art. 71, § 3º). Com o fim de que os Conselheiros possam desempenhar com isenção essas atribuições independentes e relevantes, a Constituição da República estende-lhes as garantias e prerrogativas próprias da magistratura.

Da análise desses dispositivos, e das importantes atribuições também estabelecidas para esse órgão de controle na Lei Orgânica do Município e na Lei de Responsabilidade Fiscal, verifica-se que, embora o Tribunal de Contas esteja inserido formalmente no Poder Legislativo, como órgão de auxílio, suas atribuições de controle externo não se resumem à mera subordinação a este Poder. Pode-se falar, em realidade, em coparticipação do Tribunal de Contas no controle externo financeiro da Administração, juntamente com a Câmara Municipal.

Destacam-se assim algumas distinções e semelhanças do controle externo da Administração, exercido pelo Tribunal de Contas e a Câmara Municipal.

Quanto ao julgamento das contas, cabe ao

Plenário da Câmara Municipal julgar as contas do Prefeito, da Mesa da Câmara Municipal e do próprio Tribunal de Contas do Município, mediante parecer prévio deste Tribunal de Contas, que somente deixará de prevalecer por decisão de dois terços do Plenário (arts. 31, § 2º e 71, I, da Constituição Federal, art. 48, I, da Lei Orgânica do Município e arts. 385 e 386 do Regimento Interno da Câmara Municipal), cabendo ao Tribunal de Contas julgar as contas dos demais administradores e responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos, da administração direta, autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, incluídas as fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público Municipal (art. 71, II, da Constituição Federal, e art. 48, II, da Lei Orgânica do Município).

Quanto à faculdade conferida aos órgãos de controle para sustação dos atos da Administração, o art. 71, inciso X, da Constituição Federal, prevê essa faculdade ao Tribunal de Contas, quando, após assinar prazo para a Administração adotar as providências necessárias ao exato cumprimento da lei (art. 71, IX), não restar atendido. Porém, na hipótese de não se tratar de ato, mas sim de contrato já pactuado, a competência passa a ser da Câmara Municipal, a quem cabe diretamente sustar o ajuste, solicitando ao Poder Executivo a imediata adoção das medidas cabíveis (art. 71, § 2º). Convém sublinhar que a sustação do ato ou contrato não tem o condão de invalidá-los ou reformá-los, mas apenas de impedir os seus efeitos, tendo em vista as restrições da natureza específica do controle externo técnico-financeiro e orçamentário.

Quanto ao poder geral de cautela do controle externo efetuado pelo Tribunal de Contas e da Câmara Municipal, entendo que a ambos os órgãos foi conferido implicitamente esse poder

pela Constituição Federal. A jurisprudência, desde o MS 24.510-7/DF, julgado pelo STF em 2003, tem reconhecido que o Tribunal de Contas possui legitimidade para a expedição de medida cautelar para o fim de suspender imediatamente a eficácia de atos da Administração com o fim de prevenir lesão ao erário e garantir a efetividade de suas decisões. No MS 26.547/DF decidiu o STF que “a tutela cautelar apresenta-se como instrumento processual necessário e compatível com o sistema de controle externo, em cuja concretização o Tribunal de Contas desempenha, como protagonista autônomo, um dos mais relevantes papéis constitucionais deferidos aos órgãos e às instituições estatais”. Tal entendimento estende-se também, evidentemente, à Câmara Municipal, órgão titular do controle externo. Não se pode deixar de assinalar, contudo, que a suspensão imediata dos atos ou contratos da Administração, sem a prévia determinação concedendo prazo para a sua regularização, é uma medida excepcional que deve ser devidamente justificada, e encontra limites. Muito recentemente, em agosto de 2016, no MS 34.357/DF, decidiu o STF a impossibilidade de determinação de medida cautelar que tornava indisponíveis bens de empresa particular contratada pela Administração, sendo cabível, no entanto, tal suspensão, quando se tratar de bens de funcionário público, como decidiu o STF na Suspensão de Segurança 4.878/RN.

Por fim, coloco que mais do que a ideia de controlar números e planilhas, o cuidado com as contas públicas é buscar eficiência e eficácia nos investimentos de Estado. É o que tanto a Câmara Municipal quanto o Tribunal de Contas do Município devem buscar. Sendo assim, temos como obrigação aprimorar a qualidade do investimento público, dando satisfações à sociedade a qual o Tesouro Municipal deve servir.

C

ontrolle externo e cidadania

Luciano Caparroz Pereira dos Santos

Advogado especialista em Direito Eleitoral formado pela PUC/SP. É membro-cofundador e diretor do Movimento de Combate a Corrupção Eleitoral (MCCE). Foi o presidente das Comissões de Direito Político Eleitoral (2001 a 2003) e de Combate ao Nepotismo (2007 a 2009) da OAB/SP. Atualmente é membro da Comissão de Controle Social e Gastos Públicos da OAB/SP. É presidente: da Comissão Contra o Caixa Dois nas Campanhas Eleitorais da OAB/SP; do Centro Santo Dias de Direitos Humanos da Arquidiocese de São Paulo. É conselheiro do Conselho de Transparência do Estado de São Paulo representando a OAB/SP

Vivemos um momento da democracia brasileira em que a sociedade busca cada vez mais exercer a cidadania de forma plena, não se contentando em apenas escolher seu representante e depois revalidar ou não este voto a cada eleição.

Esta participação inclui conquistas importantes da sociedade civil organizada como a LAI (Lei de Acesso à Informação) que permite a qualquer pessoa obter informações públicas e pode promover um monitoramento dos órgãos públicos e seus dados, tornando-os mais transparentes.

Um bom exemplo também deste desejo de participação direta são as manifestações de junho de 2013, que mudaram o cenário mais recente da participação cidadã.

Neste contexto, os dirigentes mais perceptivos e que têm interesse no aprimoramento da democracia podem interagir com a sociedade realizando parcerias com estes grupos e entidades, facilitando esta participação e estimulando ainda mais este interesse.

Ainda que a maioria silenciosa não tenha se dado conta da necessidade desta participação, estes mecanismos vão aos poucos sendo implementados e os avanços são muito claros.

Para que esta participação seja ainda mais efetiva, a sociedade civil e os cidadãos comuns têm como aliados os Tribunais de Contas, órgãos de controle externo responsáveis pela fiscalização

das contas dos gestores públicos, que buscam evitar os desvios e zelar pelo cumprimento das regras e leis a que estão submetidos.

Conseguir esta interação e uma maior participação é o grande desafio destes tribunais e muitos têm obtido grande sucesso, seja através de seminários ou das Escolas de Contas, que desenvolvem cursos e debates para auxiliar na formação do cidadão.

Para o cidadão comum isto é muito importante, pois para acompanhar as contas e ter acesso às informações de forma inteligível, nem sempre é fácil e muitas vezes requer algum conhecimento. Neste contexto, as Escolas de Contas podem contribuir na preparação do cidadão e como um difusor para estimular esta participação.

As Escolas de Contas também exercem papel fundamental no aprimoramento técnico dos servidores de todas as esferas, pois proporcionam a eles subsídios e informações para melhor desenvolverem suas funções.

Para contribuir com este empoderamento da sociedade, precisamos ter instituições fortes e estruturadas que deem suporte e atendam estas demandas. O agente público, por sua vez, tem a obrigação de tornar transparentes todos os atos públicos e facilitar a obtenção dos dados a qualquer cidadão. De nada adiantaria ter uma boa fiscalização, controle prévio e cobrança dos resultados se os dados não estiverem disponibilizados de forma clara aos contribuintes. O perfil de funcionário centralizador e resistente à ideia de compartilhar os dados ficou no passado; o que se espera é uma cooperação mútua em que todos contribuem para alcançar a excelência na gestão pública e no atendimento ao contribuinte.

Isto tudo pode parecer ser óbvio para alguns, mas a maioria da população ainda não tem a consciência da importância e da necessidade de um acompanhamento da vida política ativa, nem tampouco de sua capacidade para realizar transformações.

Do ponto de vista dos tribunais de contas, ainda que se possa criticar a forma como se constituem e até mesmo de suas decisões, é inegável a atuação de seu corpo técnico na prevenção e fis-

calização, evitando que muitas mazelas ocorram.

1 Experiências práticas

Recentemente ocorreu no Supremo Tribunal Federal (STF) o julgamento de recurso que buscava liberar o registro de candidatura de gestor público que tinha tido seu registro indeferido em instâncias inferiores por causa de desaprovação de suas contas como ordenador de despesa. O STF decidiu então que mesmo estas contas deveriam ser confirmadas ou não pelas casas legislativas.

Aqui cabe uma reflexão, pois ao assim decidir o STF beneficiou algo em torno de 5.000 candidatos que estavam impedidos de participarem das eleições por gestão temerária ou lesiva aos cofres públicos.

Ao considerar que mesmo as desaprovações de contas de ordenadores de despesa, que até então tinham tratamento diferente das contas de governo, tenham que ser submetidas à confirmação pela casa legislativa, o STF retira dos tribunais de contas a independência como órgão de controle externo da administração pública e pode enfraquecer o trabalho desenvolvido por técnicos competentes que analisam com o rigor necessário estas contas.

O tema não está totalmente decidido, pois ainda encontra-se pendente de análise de embargos; considerando-se que a votação foi extremamente apertada (6 x 5), espera-se ainda uma modificação e diversas entidades da sociedade civil bem como órgãos de controle externo e suas associações têm se mobilizado nesse sentido.

Podemos discutir e avaliar o objetivo dos tribunais e suas atribuições, mas este exemplo demonstra a resistência em se submeter à necessidade de controle externo, e ainda mais por se tratar da aplicação de uma lei que foi construída com a maciça participação da sociedade civil e com o devido exercício cidadão constitucional, isto sem adentrar no mérito da transferência da decisão para casas legislativas onde seus membros não detêm o conhecimento necessário para a avaliação destas contas e torna o julgamento meramente político com as suas consequências que já conhecemos, via de regra.

Estas citações servem para demonstrar o que foi mencionado no início sobre a participação do cidadão e das organizações da sociedade que, com um olhar muito transparente, buscam o aperfeiçoamento do estado democrático de direito e a uma maior participação direta na vida política.

As próprias associações dos tribunais e outros interessados no assunto têm debatido estes e outros temas importantes para o fortalecimento dos tribunais. É necessário que não se percam conquistas importantes no controle social, no controle externo do poder público, ao contrário, é preciso aumentar este controle para que sejam evitados desvios como os que estamos presenciando na maior estatal do país, que poderiam ter sido evitados se os mecanismos de controle tivessem sido cumpridos com o devido rigor, sem entrar no mérito da conjuntura política.

2 Desafios

Pensando assim, somos todos responsáveis em alguma medida: agentes públicos, por terem a obrigação de cumprir com seu mister de zelar pelo bem público, por uma administração que atenda os interesses da sociedade, de modo transparente e eficaz, com o menor custo possível; a sociedade, saindo do comodismo de somente criticar e esperar que o estado (ou representantes ou agentes públicos) resolva todos os problemas. É certo que, sem uma participação conjunta, sem a mente aberta e boa vontade, não chegaremos ao lugar que sonhamos. E não basta sonhar, somos todos responsáveis e, portanto, temos que atuar e contribuir.

Temos várias possibilidades e com os tribunais de contas se abre uma boa janela, considerando que dispõem de corpo técnico de excelência, possuem vocação para o controle preventivo e realizam fiscalização concreta. Esses tribunais podem apresentar os resultados em que todos podem avaliar e participar alcançando também um suporte para encontrar respostas às suas dúvidas e treinamento para desenvolver esta aptidão com um olhar mais voltado aos números e os resultados, exemplificando, dados sobre a educação, saúde, orçamento, os resultados efetivos com números

já avaliados e destacados que podem ser usados como exemplos positivos para serem copiados e os negativos para serem evitados.

Temos bons exemplos pelo Brasil afora e com certeza muitos outros surgirão. Podemos ainda construir caminhos para o aperfeiçoamento de mecanismos que fortaleçam os tribunais e debater como isto pode se dar, bem como estimular a sociedade a ter este olhar que busca trabalhar em uma conjuntura diferente da que vimos até então, na qual cada um é responsável por seu quinhão. A soma deste trabalho vai com certeza nos remeter a um Município, um Estado e uma União muito melhores do que estamos vivendo. Pode parecer um sonho, mas plenamente possível considerando nossa capacidade criativa e espírito idealizador.

Há muitos problemas a serem resolvidos, desafios não faltam. Vivemos momentos de grande inflexão e de transformações sociais, avanços especialmente no campo tecnológico que podem melhorar a condição de vida de todos os brasileiros, se atuarmos com sabedoria e aproveitando toda a experiência já vivida.

Poderia ter seguido a linha da cientificidade para exemplificar e justificar o pensamento, mas preferi seguir o caminho da vida prática e do dia a dia, do cotidiano. Que a nossa nação seja exatamente o que almejamos: justa, solidária e pacificadora.

3 Concluindo

Pensando no caso específico da cidade de São Paulo avançamos muito no campo da transparência, do controle interno e externo e temos o grande desafio de fazer continuarem estes avanços aproveitando a sinergia estabelecida com a sociedade civil e os mecanismos criados especialmente no Tribunal de Contas, a Escola de Contas e as diversas ferramentas desenvolvidas como a Controladoria Geral do Município, lembrando que esta apropriação e utilização pela sociedade dependem muito ainda do estímulo dos gestores públicos aliado ao esforço de alguns abnegados que insistem em difundir práticas republicanas e moralizadoras do bem público.

A importância dos Tribunais de Contas para o processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais

Gustavo Felipe Ripper Chalhó Tupinambá de Souza

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ); agente de Fiscalização do Tribunal de Contas do Município de São Paulo; experiência na área de auditoria externa independente em empresas nacionais e internacionais

Jorge Pinto de Carvalho Júnior

Especialista em Gestão Pública Municipal, Contabilidade Governamental, Direito Público e Controle Municipal; graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB); ocupou cargos de controlador e secretário de Administração, Finanças e Planejamento em municípios baianos; foi superintendente de Normas Técnicas na Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Instrutor credenciado da STN, autor de livros de contabilidade aplicada ao setor público; agente de Fiscalização do Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Resumo: Considerando o atual cenário brasileiro de busca por informações financeiras dotadas dos atributos de fidedignidade e tempestividade, o setor público passa por um momento de desafios na adaptação da contabilidade por meio do processo de convergência dos procedimentos contábeis às normas internacionais. O presente estudo visou analisar a importância dos Tribunais de Contas brasileiros, como órgãos públicos responsáveis pela fiscalização e controle dos gastos públicos, nesse contexto de padronização às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Para tanto, é fundamental que os Tribunais de Contas participem ativamente desse processo para verificar o atendimento das exigências das novas normas, com o objetivo de assegurar maior adequação das demonstrações contábeis dos entes públicos aliado a uma maior transparência dos dados contábeis.

Palavras-chave: Contabilidade. IPSAS. Convergência. Padronização. Transparência.

Abstract: Considering the current Brazi-

lian scenario of search for financial information provided with attributes of faithful representation and timeliness, the public sector is going by a time of challenges in adapting accounting through accounting procedures of convergence process into international standards. This present study aimed to analyze the importance of the Brazilian Account Courts, as public agencies responsible for supervision and control of public spending, in this context of standardization to *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Therefore, it is essential that the Account Courts actively participate in this process to verify compliance with the requirements of the new standards, with the aim of ensuring greater adequacy of the financial statements of public entities allied to a greater transparency of accounting data.

Keywords: Accounting. IPSAS. Convergence. Standardization. Transparency.

1 Introdução

A gestão salutar de qualquer entidade, pública ou privada, perpassa pelo adequado processo de planejamento das ações a serem por ela empreendidas, buscando compatibilizar os resultados almejados aos recursos disponíveis. Para planejar é fundamental deter métodos e, principalmente, informações confiáveis que possibilitem mapear as condições presentes existentes, projetar cenários futuros e traçar estratégias para mitigação de eventuais riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos pactuados, caso venham a se concretizar.

A geração de informações físicas e financeiras dotadas dos atributos da fidedignidade e da tempestividade é possível graças à contabilidade, ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades por ela alcançadas. Com uma boa contabilidade os acionistas, sócios, empregados, fornecedores, clientes, gestores públicos, sociedade e quaisquer outros interessados

na entidade analisada terão meios para tomar decisões, de acordo com as suas necessidades e intenções em relação à mesma.

Ocorre que, como qualquer outra ciência, a contabilidade também possui desafios permanentes a serem enfrentados, dentre os quais se destaca a qualificação do que deve ser registrado (avaliação qualitativa) e a atribuição do seu valor (avaliação quantitativa). Essas avaliações constituem o processo denominado como mensuração.

Segundo o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00 - R1), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a mensuração

[...] é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.

Como se percebe, a informação só será útil se o processo de mensuração for bem empregado, adotando-se técnicas precisas e conceitualmente amparadas. Tal desafio amplia-se ainda mais, ao considerar que, com a globalização, tornou-se indispensável estabelecer padrões mundialmente uniformes de contabilização para todas as entidades, de forma que os dados disponibilizados sejam compreensíveis mesmo entre empresas e governos de países distintos.

O setor público brasileiro, a exemplo do que se verificou na iniciativa privada nos anos de 2007 e 2009, também passa por um momento de adaptação dos seus procedimentos contábeis às práticas internacionalmente aceitas. Para tanto, o órgão regulador da profissão contábil no país, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), vem editando uma série de normas com base nas IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards* – de autoria da IFAC – *International Federation of Accounting*, orientações

estas que constituem o padrão amplamente aceito em termos conceituais contábeis para governos, em escala global.

Silva (2015, p. 09) aduz, nesse sentido, que:

[...] com a expansão dos mercados e a globalização da economia, surge a necessidade, nas entidades, da elaboração de demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de modo que os gestores, investidores e analistas de todo o mundo possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomadas de decisões.

O principal órgão preocupado com essa necessidade na área pública e, portanto, com a convergência das normas contábeis internacionais é o IFAC – *International Federation of Accounting*, uma organização de abrangência global com foco na profissão contábil, que edita normas contábeis referentes ao padrão ético da profissão ao setor público, as IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*, que são voltadas à qualidade, à auditoria, à formação educacional.

As primeiras dez normas de contabilidade aplicadas ao setor público foram publicadas pelo CFC no ano de 2008; a décima primeira norma foi lançada em 2011; e neste ano de 2016, iniciou-se um novo ciclo de revisão e convergência de IPSAS que culminará na disponibilização de trinta e duas normas internacionais adaptadas à realidade brasileira até o ano de 2021.

Aliada ao CFC na implementação das IPSAS convergidas, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) também vem editando diversos atos, a exemplo de portarias fixando prazos para adoção de boas práticas contábeis, manuais e instruções de procedimentos, com o fito de auxiliar os profissionais da área no “fazer contábil”. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, um dos principais normativos elaborados pela STN, encontra-se atualmente na sexta edição, já tendo sido colocados em consulta pública alguns capítulos da sétima edição, que terá

vigência a partir de 2017.

Se o processo de mensuração dos fatos contábeis por si só já é desafiador, em um ambiente de mudanças as dificuldades se tornam ainda maiores. É necessário modificar a cultura dos profissionais *pari passu* à sua capacitação profissional para adequação à nova realidade normativa. Esse processo não é usualmente rápido e demanda a participação ativa dos órgãos reguladores e, especialmente na área governamental, dos fiscalizadores.

É nesse contexto que se inserem os Tribunais de Contas, órgãos de controle externo que possuem dentre as suas funções a de apreciar a qualidade das contas prestadas pelos seus jurisdicionados. Para bem desempenhar o seu mister institucional, os Tribunais deverão fomentar a adoção das práticas contábeis internacionais pelos órgãos e entidades a eles sujeitos, orientando e exigindo o cumprimento das normas e prazos vigentes nesse sentido.

2 Geração de informações governamentais no contexto atual

A contabilidade aplicada ao setor público (CASP) tem como objeto o patrimônio das entidades do referido setor, mas não se limita a este, no que tange à captura de dados e geração de informações. De acordo com o art. 85 da Lei Federal nº 4.320/64, marco regulatório das finanças públicas nacionais

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Assim, além de evidenciar a situação patrimonial das entidades governamentais, deve a contabilidade aplicada ao setor público possibilitar o acompanhamento do planejamento e da

execução do orçamento, bem como evidenciar a situação dos chamados “atos potenciais”, assim entendidos aqueles que, apesar de já materializados, ainda não tenham afetado o patrimônio público, mas que detêm certo grau de probabilidade de vir a impactá-lo.

A maior diferença entre as contabilidades societária e governamental reside na presença do orçamento, nesta última, como elemento obrigatório no que concerne ao registro contábil e à sua respectiva evidenciação. O orçamento tem grande importância no setor público, já que representa o meio legal para a execução das despesas. Sem orçamento não se pode gastar e, principalmente por este motivo, a contabilização dos aspectos orçamentários sempre foi priorizada na iniciativa governamental, em detrimento do tratamento patrimonial, apesar da exigência constante da já referendada Lei nº 4.320/64.

A forte cultura orçamentária decorrente da interpretação isolada, por grande parte dos contabilistas brasileiros, de alguns artigos da Lei Federal nº 4.320/64, em prejuízo daqueles que versam sobre a contabilidade com foco no patrimônio, terminou por acarretar uma grande distorção na aplicação da Ciência Contábil: no lugar do real objeto da contabilidade aplicada ao setor público – o patrimônio público – figurou, durante longos anos, o orçamento das entidades governamentais.

Para Feijó (2013, p. 42):

[...] quando se tem somente o orçamento como instrumento de acompanhamento da gestão, se enxerga apenas aquele exercício (um ano) e não os reflexos que sua execução vai trazer sobre exercícios seguintes. Na lógica orçamentária, é como se tudo se iniciasse em 1º de janeiro e terminasse em 31 de dezembro. E isso despreza outro princípio de contabilidade, que é o da continuidade. Logo, verifica-se a necessidade de se separar os “dois mundos”: orçamento e contabilidade. [...]

Este cenário permeado pela supervalorização do orçamento culminou no quase que completo abandono de alguns aspectos inerentes à Ciência Contábil no setor público, tais como a adequada mensuração dos elementos patrimoniais, notadamente os ativos, o registro dos fenômenos patrimoniais de acordo com o princípio da competência (despesas por competência tais como férias e décimo terceiro salário a pagar), a adoção de sistema de custos, a geração de informações úteis e tempestivas à tomada de decisão, através de demonstrações com estruturas que atendam às necessidades dos usuários, entre outros.

O resultado disso não poderia ter sido outro: as demonstrações contábeis perderam relevância e, há muito, deixaram de ser utilizadas pelos gestores para fins de tomada de decisão. Em verdade, os relatórios contábeis no setor público têm servido quase que exclusivamente para o cumprimento das exigências de prestação de contas, sujeitos às frequentes críticas dos órgãos de fiscalização, por não representarem com exatidão a realidade patrimonial das entidades.

São corriqueiras as ausências dos elementos patrimoniais a seguir dispostos nas demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades governamentais na atualidade:

- registro dos ativos correspondentes a direitos oriundos de tributos e demais receitas cujo fato gerador tenha ocorrido, mas que a arrecadação ainda se encontra pendente (receitas por competência);
- registro dos ajustes para perdas sobre os direitos registrados, com base em metodologia adequada, para que não sejam ofertadas informações superestimadas acerca da real capacidade de conversibilidade dos ativos;
- registro das obrigações e provisões por competência, independentemente do cumprimento dos aspectos legais e de forma dissociada

à execução orçamentária, quando por qualquer razão esta não puder ser efetuada, mas estiverem presentes as condições para reconhecimento de um passivo;

- reconhecimento e evidenciação de todos os bens móveis, imóveis e intangíveis, bem como da sua respectiva depreciação e amortização, de sorte que todo o patrimônio imobiliário e intangível da entidade se encontre devidamente evidenciado pela contabilidade;

- registro dos ativos de infraestrutura, assim denominados os bens que compõem um sistema ou uma rede, especializados por natureza e que não possuam usos alternativos, tais como redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões dentre outros.

Sem a evidenciação dos elementos supracitados pela contabilidade, não há como se ter a posição real de todos os ativos e passivos de uma entidade e, por conseguinte, resta inviável a análise de qualquer dado gerencial para fins de tomada de decisão que tenha como supedâneo uma demonstração contábil elaborada nesses termos.

Como obter, por exemplo, o exato índice de solvência de um determinado órgão público, se este é calculado com base na divisão do ativo total em relação ao passivo total? Ora, no momento em que um elemento patrimonial não esteja presente, ou que tenha sido mensurado incorretamente, o dado resultará incorreto, podendo levar a interpretações equivocadas. Nesse particular, é de bom alvitre citar que, mesmo que as instituições públicas não se submetam ao processo de falência das empresas privadas, seus indicadores econômicos são sempre avaliados por investidores, economistas e imprensa, dentre outros.

Não só as informações patrimoniais carecem de aperfeiçoamento, no tocante à evidenciação

contábil na área governamental. Mesmo no viés orçamentário, que desde a edição da Lei nº 4.320/64 tem recebido maior atenção pelos profissionais do ramo, ainda se verificam significativas distorções entre o resultado alcançado frente ao planejamento original, quando do encerramento dos ciclos operacionais das entidades, motivadas, sobretudo, pelo emprego de métodos inconsistentes na estimativa das receitas, via de regra superestimando-as, elevando conseqüentemente o lastro para realização de despesas orçamentárias. Assim, a melhoria de performance contábil se denota necessária também nesse sentido.

A busca por uma contabilidade de excelência deve ser uma constante, principalmente no setor público, em que a principal fonte de financiamento advém dos tributos recolhidos pela sociedade. Portanto, é crucial que esta, como maior interessada, saiba onde e como estão sendo aplicados os recursos que investe e, para tanto, deve possuir acesso a demonstrações contábeis oportunas e fidedignas. Segundo Feijó (2013, p. 75):

A implantação dos padrões internacionais na contabilidade pública brasileira contribuirá de forma significativa para melhorar o processo de elaboração das estatísticas fiscais do país, dos demonstrativos da LRF, das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, dos controles internos, externos e sociais. [...]

3 A convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais

Cada vez mais se torna premente a necessidade de uniformização dos demonstrativos e relatórios financeiros em escala internacional, haja vista o permanente relacionamento econômico entre países, sendo indispensável, para a segurança dos negócios, a disponibilização de informações fidedignas, oportunas e compreensíveis acerca da realidade financeira dos entes governamentais.

Nesse contexto, a contabilidade governamental praticada no Brasil passou a vislumbrar a adoção de um novo modelo que propicie a inserção do país nos padrões internacionais, a implantação de sistema de custos no setor público, a melhoria da qualidade da informação contábil e a evidenciação dos impactos da gestão na variação do patrimônio líquido. A Revista das Demonstrações Contábeis da União (2013, p. 13) traz importante passagem acerca de tal temática:

[...] a Secretaria do Tesouro Nacional, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, iniciou um conjunto de mudanças na contabilidade pública trazendo uma nova concepção, e exigindo nova postura e visão sobre os atos e fatos praticados pelo setor público. Tais mudanças provocam mais um efeito: a melhoria do nível de qualificação dos servidores envolvidos, **contribuindo assim para o cumprimento do Princípio da Eficiência na gestão do patrimônio público.** (grifo nosso)

Com o propósito de elevar o Brasil ao *status* de referência global em contabilidade governamental, iniciou-se, em termos práticos, a partir de 2008, o processo de adoção dos padrões internacionais na referida área. Dessa forma,

acompanhando as alterações anteriormente engendradas na contabilidade societária, que culminaram nas sanções das Leis Federais nº 11.638/07 e 11.941/09, o setor público brasileiro, sob a condução do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional, deu um importante passo rumo à melhoria da qualidade da informação contábil. De acordo com Feijó (2013, p. 34):

[...] pode-se dizer que 2008 foi o ano em que o Brasil efetivamente caminhou para padrões internacionais de contabilidade, primeiramente no setor privado, com as alterações promovidas na Lei nº 6.404/76. Em agosto de 2008, durante o 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade, em Gramado/RS, foi anunciado, por meio da publicação da Portaria MF nº 184, que o setor público brasileiro também seguiria rumo aos padrões internacionais.

A base conceitual escolhida como referência para o processo de adoção do novo modelo de contabilidade aplicável ao setor governamental reside nas IPSAS, normas internacionais editadas pela IFAC, considerada como a entidade que detém o *status* de reguladora internacional em termos de contabilidade pública. As IPSAS publicadas pela IFAC são as seguintes:

Quadro 1 – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – IFAC)

Sigla	Assunto
IPSAS 1	Apresentação das demonstrações contábeis
IPSAS 2	Demonstração de fluxos de caixa
IPSAS 3	Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro
IPSAS 4	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis
IPSAS 5	Custos de empréstimos
IPSAS 6	Demonstrações consolidadas
IPSAS 7	Investimento em coligada (investimento em coligada e controlada)
IPSAS 8	Investimento em empreendimento controlado em conjunto (<i>Joint Venture</i>)
IPSAS 9	Receita de transações com contraprestação
IPSAS 10	Demonstrações contábeis em economias hiperinflacionárias
IPSAS 11	Contratos de construção
IPSAS 12	Estoques

IPSAS 13	Operações de arrendamento mercantil
IPSAS 14	Evento subsequente
IPSAS 16	Propriedade para investimento
IPSAS 17	Ativo imobilizado
IPSAS 18	Informações por segmento
IPSAS 19	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
IPSAS 20	Divulgações sobre partes relacionadas
IPSAS 21	Redução ao valor recuperável de ativos não geradores de caixa
IPSAS 22	Divulgação de informação contábil sobre o setor do Governo Geral
IPSAS 23	Receita de transações sem contraprestação (tributos e transferências)
IPSAS 24	Apresentação de informações orçamentárias nas demonstrações contábeis
IPSAS 25	Benefícios a empregados
IPSAS 26	Redução ao valor recuperável de ativos geradores de caixa
IPSAS 27	Ativo biológico e produto agrícola
IPSAS 28	Instrumentos financeiros: apresentação
IPSAS 29	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração
IPSAS 30	Instrumentos financeiros: divulgação
IPSAS 31	Ativo intangível
IPSAS 32	Contratos de concessão de serviços: concedente
IPSAS 33	Adoção Inicial – Base Contábil

Fonte: os próprios autores

Com base nas IPSAS, o Conselho Federal de Contabilidade editou, em 2008, as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), às quais foi incorporada a NBC T 16.11 em 2011, através de Resolução específica. Segundo a Revista das Demonstrações Contábeis (2013, p. 13):

Para o aperfeiçoamento da contabilidade pública brasileira, foram editadas e publicadas pelo CFC, em 2008, as primeiras normas agrupadas na NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que implicam em significativas alterações de procedimentos e em importantes interações e impactos sobre as normas atuais. Tais normas visam contribuir para o fortalecimento e uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, de forma que sirvam não só ao cumprimento dos aspectos legais, mas reflitam com fidedignidade o impacto das transações governamentais no patrimônio público.

As NBCASP que se encontram em vigor são as seguintes:

Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Sigla	Ementa
NBC T 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T 16.4	Transações no setor público
NBC T 16.5	Registro contábil
NBC T 16.6	Demonstrações contábeis
NBC T 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T 16.8	Controle interno
NBC T 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T 16.11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: os próprios autores

Atualmente o CFC vem promovendo uma revisão das normas já aprovadas frente ao texto das IPSAS, tendo estabelecido cronograma para convergência da quase totalidade dos normativos internacionais (a IPSAS 10 – Economias Hiperinflacionárias – não será convergida):

Quadro 3 – Cronograma do CFC para Convergência das IPSAS

Ano	IPSAS a serem corrigidas
2016	IPSAS 9 (receita de transações com contraprestação), IPSAS 12 (estoques), IPSAS 19 (provisões, passivos e ativos contingentes), IPSAS 23 (receitas de transações sem contraprestação) e IPSAS 32 (concessões e PPP) – total de 5 IPSAS
2018	IPSAS 5 (custos de empréstimos); IPSAS 11 (contratos de construção); IPSAS 13 (leasing); IPSAS 16 (propriedades de investimento); IPSAS 17 (imobilizado); IPSAS 21 (<i>impairment</i> de ativos não geradores de caixa); IPSAS 26 (<i>impairment</i> de ativos geradores de caixa); IPSAS 31 (ativos intangíveis); IPSAS 30 (instrumentos financeiros: evidenciação); IPSAS 35 (demonstrações consolidadas); IPSAS 36 (investimentos em entidades associadas e negócios conjuntos); IPSAS 37 (contratos conjuntos); IPSAS 38 (evidenciação de participações em outras entidades) e IPSAS 25 (benefícios a empregados) – total de 14 IPSAS
2021	IPSAS 1 (apresentação das demonstrações contábeis); IPSAS 2 (DFC); IPSAS 3 (políticas contábeis, mudanças em estimativas e erros); IPSAS 4 (efeito de mudanças cambiais); IPSAS 14 (eventos após a data de divulgação das demonstrações); IPSAS 18 (informação por segmento); IPSAS 20 (partes relacionadas); IPSAS 22 (informação sobre o governo geral); IPSAS 24 (informações orçamentárias); IPSAS 27 (agricultura); IPSAS 28 e 29 (instrumentos financeiros) e IPSAS 33 (adoção inicial) – total de 13 IPSAS

Fonte: os próprios autores

Além das IPSAS e das NBCASP, constitui elemento normativo da mais alta relevância, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Sobre o MCASP, discorre Feijó (2013, p. 73):

O MCASP se tornou, ao longo desses anos, a principal referência para aqueles que desejam se atualizar sobre os procedimentos da contabilidade aplicada ao setor público, pois serve de elo entre o conceitual e o operacional, considerando as premissas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e os procedimentos para registro contábil dos principais fatos relacionados com a Administração Pública, segundo as regras do PCASP.

A Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de condutor do processo de convergência das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais, por força da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto Federal nº 6.976/2009, recebeu a incumbência de identificar as necessidades de adaptação da realidade brasileira aos padrões preconizados nas IPSAS, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, já que a ela compete tal atribuição, conforme previsto na legislação vigente.

Para que seja possível a confecção das citadas demonstrações de forma consolidada e em obediência às normas editadas pela IFAC, é preciso que todos os entes federados observem as

disposições constantes das orientações publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como as regras e procedimentos previstos nos atos normativos editados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Dessa forma, buscando retirar do campo da discricionariedade de cada gestor público a escolha do momento mais oportuno para a implantação das mudanças contábeis, o que fatalmente

ocasionaria considerável atraso no alcance dos objetivos pré-fixados no âmbito da convergência, a STN estabeleceu prazo para que os entes federados adotassem os novos procedimentos contábeis. Após a edição de alguns atos regulamentares e sucessivas prorrogações, o prazo atualmente estabelecido para implantação dos novos aspectos contábeis, de acordo com a Portaria STN nº 634/2013, ficou assim definido:

Quadro 4 – Prazos Legais para Adoção dos Novos Procedimentos Contábeis

Tipo de Procedimento	Prazo	Ato Legal Regulamentador
Procedimentos Contábeis Orçamentários	Desde 2012	Portaria STN nº 437/2012
Procedimentos Contábeis Específicos	Desde 2012	Portaria STN nº 437/2012
Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Gradual	Portaria STN nº 548/2015
Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	Até o final de 2014	Portaria STN nº 634/2013
Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	Até o final de 2014	Portaria STN nº 634/2013

Fonte: os próprios autores

O mais recente ato nesse ínterim foi a Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, a qual dispôs sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação. Seu maior objetivo é que gradualmente sejam implementadas boas práticas no tratamento do patrimônio, alçando-o à sua condição de objeto maior da contabilidade, ao término do prazo estabelecido.

Essa foi a estratégia adotada pelo CFC e pela STN para normatização e embasamento teórico necessários à convergência da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro aos padrões internacionais. Já sob o aspecto operacional, buscou-se priorizar, num primeiro momento, a implementação de um plano de contas único (o PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) e a elaboração de demonstrações contábeis padronizadas para, em seguida, direcionar esforços em campos de atuação específicos, tais como o tratamento patrimonial e adequações orçamentárias necessárias por força de mudança de procedimentos. Feijó (2013, p. 77) afirma que:

Não obstante as normas brasileiras já estarem em vigor, os principais alavancadores das mudanças serão a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as novas demonstrações contábeis, que têm prazo de implantação estabelecido pela STN para todos os entes da Federação.

No tocante à implantação de um plano de contas único, insta salientar que o resgate do patrimônio como real objeto da Ciência Contábil trouxe a necessidade do aperfeiçoamento da estrutura contábil até então utilizada para registro dos atos e dos fatos incorridos nas entidades públicas. Assim, a escrituração contábil que antes da adoção dos padrões internacionais de contabilidade era realizada nos “sistemas” patrimonial, financeiro, orçamentário e de compensações, passou a ser efetuada nos seguintes subsistemas, assim conceituados pela NBCT 16.2:

- patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;

- orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11;
- compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Os fatos que promovam alterações qualitativas ou quantitativas nos Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido das entidades públicas, por possuírem natureza de informação patrimonial, serão registrados no subsistema patrimonial. Já os fenômenos correlacionados à aprovação e à execução do planejamento e do orçamento devem ser escriturados no subsistema orçamentário, que evidencia as informações que tenham tal natureza. Por fim, nos subsistemas de custos e de compensação, que possuem natureza de controle, serão contabilizados os atos potenciais, controles da administração financeira (disponibilidades de recursos e programação financeira), encaminhamento e inscrição da dívida ativa, riscos fiscais, controles inerentes a consórcios públicos, custos e demais controles.

Os lançamentos são estanques dentro de cada natureza de informação (registros balanceados, com total de débitos igual ao total de créditos na respectiva natureza de informação), mas uma única situação pode ensejar registros nas três naturezas simultaneamente. É o que ocorre quando se arrecada uma receita orçamentária, por exemplo, situação na qual se torna necessário evidenciar a afetação patrimonial (na natureza de informação patrimonial do PCASP), a execução orçamentária (na natureza de informação orçamentária) e a disponibilidade por destinação de recursos (na natureza de informação típica de controle).

Com essa estrutura de contabilização propiciada pelo PCASP, os profissionais da área passaram a ter condições efetivas de aplicar, na prática, os mandamentos teóricos consignados nas normas, manuais e demais atos regulamentares, destacando-se a dissociação dos “mundos” patrimonial e orçamentário, que possibilita o reconhecimento de cada situação respeitando-se os regimes balizadores das respectivas visões oportunizadas pela contabilidade do setor público: a competência para os fenômenos patrimoniais e o regime de base modificada para o orçamento .

Deve-se enfatizar que a adoção dos padrões internacionais de contabilidade no setor governamental tem objetivos específicos, quais sejam, o registro de todos os ativos e passivos, a efetiva consolidação das contas públicas, a melhoria da qualidade da transparência de informações, a implantação de um sistema de custos e a promoção do Brasil a um nível de referência global na área contábil, o que resultará na disponibilização de dados e indicadores que contribuirão decisivamente para a formulação de políticas públicas sustentadas em elementos concretos. Nesse sentido, assevera Feijó (2013, p. 209):

[...] A melhoria gradativa das informações contábeis e de estatísticas fiscais no setor público é pré-requisito para a formulação das políticas públicas e a promoção de estudos e pesquisas por diversos segmentos da sociedade. A meta é atingir um estágio de desenvolvimento da contabilidade equivalente aos países de maior maturidade, onde a Contabilidade é uma ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio da entidade pública.

4 O papel dos Tribunais de Contas no processo de convergência da CASP às normas internacionais

No setor público, a informação contábil objetiva viabilizar o controle para garantir uma maior segurança na aplicação dos recursos públicos, além de poder embasar as tomadas de decisão dos gestores. No contexto brasileiro, o

processo de convergência da CASP aos padrões internacionais contribuirá para uma atuação mais transparente e fidedigna da administração pública. Nesse processo, as entidades governamentais devem atentar às mudanças oriundas da convergência para a geração tempestiva de informações, escrituração dos atos e fatos de acordo com os novos padrões e elaboração dos demonstrativos contábeis.

A Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/08 dispõe que:

A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, **auditores**, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização; [...] (grifo nosso)

Um dos principais desafios é a necessidade da mudança da cultura dos profissionais da área por meio de capacitação profissional para adequação aos novos padrões normativos. Esse processo demanda a participação ativa dos órgãos reguladores e fiscalizadores.

Nesse diapasão, verifica-se a fundamental participação dos Tribunais de Contas como órgãos responsáveis pela fiscalização dos gastos públicos. A auditoria contábil a ser realizada pelos Tribunais de Contas visa verificar, dentre outros aspectos, o atendimento das exigências propostas pelas novas normas de contabilidade aplicada ao setor público quanto à veracidade e conformidade dos registros contábeis. A fiscalização pelos Tribunais de Contas no tocante à auditoria contábil permite: assegurar maior adequação dos demonstrativos contábeis; inibir a ocorrência de fraudes e erros; apontar falhas de sistema de controle interno; fornecer uma maior credibilidade dos dados contábeis; dentre outros.

Ressalta-se, nesse contexto, a atuação de alguns Tribunais de Contas do Brasil que, por meio de determinações consignadas nos pareceres emitidos

sobre as prestações de contas dos seus jurisdicionados, já vêm atentando para a adoção das boas práticas contábeis, fomentando assim a efetiva implantação das novas normas de contabilidade. Podem ser destacadas, como exemplo, as seguintes decisões:

Tribunal de Contas do Município de São Paulo – Contas da Prefeitura Municipal de São Paulo (Exercício Financeiro de 2015):

16.13.6 - Efetuar a escrituração contábil da baixa do passivo decorrente da confirmação de pagamento pelo Poder Judiciário referente a Precatórios, de forma a não impactar quantitativamente a Demonstração das Variações Patrimoniais. (item 5.19) (SF)

16.13.10 - Reconhecer a baixa contábil referente ao custo do bem alienado e utilizar o grupo de contas Ganhos com Alienação ou Perdas com Alienação, quando o valor de venda for diferente do valor líquido contábil. (subitem 5.19.3) (SF)

Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro – Contas do Governo do Estado do Rio de Janeiro (Exercício Financeiro de 2015):

DETERMINAÇÃO Nº 7: À SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA.

[...] b) manter atualizado o estoque da Dívida Ativa, objetivando aplicar, na apuração do ajuste para perdas dos Créditos Inscritos em Dívida Ativa, metodologia baseada no grau de recuperabilidade do crédito inscrito, de forma a espelhar sua real possibilidade de recuperação, considerando o perfil da dívida inscrita e o devedor titular, bem como manter fidedignos os registros contábeis da Dívida Ativa e de suas Provisões para Perda; CONTAS DO GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - EXERCÍCIO 2015 TCE-RJ Processo Nº: 102.203-6/16 Rubrica: Fls. 6991 JOSÉ GOMES GRACIOSA Conselheiro-Relator

e) considerar, no reconhecimento, mensuração e evidenciação de Provisões e Passivos contingentes, os valores previstos no Anexo de Riscos Fiscais, apresentado na Lei de Diretrizes Orçamentárias, tendo em vista que tais valores são passíveis de interferir no equilíbrio das contas públicas.

Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

– Contas do Governo do Estado de Minas Gerais (Exercício Financeiro de 2014):

6- Contabilizar e evidenciar os valores referentes às renúncias de receitas, na forma preconizada nos manuais de contabilidade aplicada ao setor público.

É fundamental que os Tribunais de Contas (TCs) acompanhem ativamente todo o processo de convergência das novas normas aplicadas ao setor público, inclusive os prazos legais para a adoção de procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos pela Portaria STN nº 548/15, pois através da função fiscalizadora inerente aos mesmos, deve ser estimulado o cumprimento de todos os aspectos correlacionados à incorporação dos parâmetros contábeis internacionais, pelos seus jurisdicionados.

Paralelamente à fiscalização quanto à adoção das novas normas contábeis, é importante que os órgãos de controle externo se engajem na capacitação dos profissionais militantes nos setores de contabilidade das entidades sob sua jurisdição, promovendo eventos permanentes que objetivem qualificá-los. Da mesma forma, devem os TCs alçarem um olhar cada vez mais inclusivo para a sociedade civil, buscando incorporá-la como agente ativo no controle das finanças públicas, sendo indispensável para tanto, aproximá-la das terminologias e conceitos próprios da gestão governamental.

5 Conclusão

A contabilidade pública nacional voltou-se, durante longas décadas, para o registro dos atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, sem a devida mensuração dos elementos patrimoniais das entidades integrantes do seu campo de aplicação, ensejando, como resultado, na precariedade de evidenciação fidedigna de todos os ativos e passivos. Com a significativa mudança estrutural do tratamento patrimonial, o processo de

convergência das normas contábeis aplicadas ao setor público em andamento objetiva resgatar a essência da contabilidade nesse ramo, dando o devido foco ao seu objeto, o patrimônio público.

Portanto, o escopo da nova estrutura da CASP é a melhoria da qualidade da informação contábil, principalmente sob o aspecto patrimonial, e tal avanço é fundamental para que a sociedade possa exercer plenamente o controle social.

O processo de convergência às normas internacionais apresenta uma série de desafios a serem enfrentados pelos usuários da contabilidade aplicada ao setor público, aos quais se integram os órgãos de controle externo. Estes, como diretamente interessados na permanente melhoria das gestões de governo, devem estimular a incorporação das novas práticas, tanto através da função fiscalizatória, quanto da orientadora.

A partir dos relatórios anuais de prestação de contas de alguns Tribunais, já é possível verificar o estímulo, por parte dos respectivos órgãos de controle externo, à adoção das boas práticas contábeis seguindo os novos padrões internacionais de contabilidade pública, restando claro o exercício da função fiscalizadora voltado a tal aspecto.

Os Tribunais de Contas, enquanto órgãos de controle dos gastos públicos, devem participar ativamente desse processo de harmonização aos padrões internacionalmente aceitos por que passa a contabilidade no setor público, para que o objetivo da nova estrutura da CASP tenha o devido êxito. Com isto, a sociedade terá um grande benefício, já que os requisitos de fidedignidade e tempestividade passarão a ser uma constante nas demonstrações contábeis, possibilitando uma transparência efetiva e viabilizando, por conseguinte, o pleno exercício do controle social.

Referências

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **DCON em Revista**. v. 1, n. 2 (jul. 2013) – Brasília: STN, 2013. Anual.

_____. _____. _____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 6ª Edição (Válido a partir de 2015)**. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/en/manuais-contabilidade>>. Acesso em: 5 jul. 2016.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 5 jul. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R1): - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. 2011**. Disponível em: <<https://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 5 jul. 2016.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

_____; RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entenden-**

do o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público: PCASP – Exercícios e Estudo de Caso com Lançamentos Típicos. Série Entendendo CASP. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Relatório da Prestação de Contas do Governo do Estado de Minas Gerais (Exercício de 2014)**. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/img/PrestacaoContasEstado/2014/ParecerPrevio.pdf>>. Acesso em: 6 jul. 2016.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Relatório da Prestação de Contas do Governo do Estado do Rio de Janeiro (Exercício de 2015)**. Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/web/guest/contas-de-governo-do-estado-do-rio-de-janeiro>>. Acesso em: 6 jul. 2016.

SÃO PAULO (SP). Tribunal de Contas do Município de São Paulo. **Relatório Anual de Fiscalização do Município de São Paulo (Exercício de 2015)**. Disponível em: <<http://www.tcm.sp.gov.br/relatorios/AnualFiscalizacao/anualfiscalizacao.html>>. Acesso em: 6 jul. 2016.

SILVA, Valmir Leôncio da. **Contabilidade pública para os municípios**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

R

eflexões sobre a gestão com o foco em risco – impacto nas auditorias públicas

O gerenciamento de riscos não trata de decisões futuras, mas sim do futuro das decisões que tomamos hoje.
Salles Júnior; Carlos Alberto Corrêa et al

Abrão Blumen

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo, Especialista em Gestão de Negócios Governamentais – FIPE/USP e mestre em Administração pela Universidade São Marcos. Professor universitário e palestrante. Ex-diretor da Escola de Contas do TCMSP

Resumo: O presente artigo pretende oferecer reflexões sobre algumas ferramentas e estratégias ainda pouco utilizadas pelos auditores em seus trabalhos de campo, tendo como referência teórica e aplicada o levantamento de auditoria realizado pelo TCU em 2013 em entidades da administração indireta federal.

Palavras-chave: Risco. Controle Interno. Gestão de Riscos. Auditoria Pública.

Abstract: This article seeks to offer reflections on some tools and strategies are still little used by auditors in their field work, taking as a reference of theoretical and applied the survey of audit performed by TCU in 2013 in entities federal indirect.

Keywords: Risk. Internal Control. Risk Management. Public Audit.

1 Introdução

Peter L. Bernstein (1997), em sua extraordinária obra “Desafio aos Deuses – a fascinante história do risco”, coloca de forma clara e unívoca a ideia revolucionária da fronteira entre o passado e os tempos modernos – “é o domínio do risco: a noção de que o futuro é mais do que um capricho dos deuses e de que homens e mulheres não são passivos ante a natureza”.

No entanto, o que a história do risco (em seu enfoque probabilístico) tem a ver com o impacto na auditoria, seja privada ou pública?

2 A essência da administração segundo Peter Bernstein

A essência da administração, segundo Bernstein (1997), está em “maximizar as áreas onde temos certo controle sobre o resultado, enquanto minimizamos as áreas onde não temos absolutamente nenhum controle sobre o resultado e onde o **vínculo entre efeito e causa está oculto de nós**” (grifo nosso).

3 O caso Titanic

Os autores Alencar e Schmitz (2012), em um dos capítulos do seu livro, trouxeram à luz, **sob o enfoque de gestão de riscos**, um dos casos mais controvertidos de desastre naval — o naufrágio do Titanic em 1912. Apontam os autores, por meio de levantamento de evidências documentais e notícias da época, que caso os responsáveis pela construção do navio bem como o capitão e os oficiais a bordo tivessem elaborado adequados planos de contenção e contingência desde o planejamento e durante o transcorrer da viagem, e estabelecido, tempestivamente, cursos de ação capazes de minimizar os riscos, poderiam até ter evitado o desastre. Concluem a análise do caso com a seguinte assertiva: “o que torna a análise de risco uma atividade ímpar em sua natureza mais íntima é o fato dela estar sempre ligada à incerteza sobre a ocorrência de um ou mais eventos que podem prejudicar as chances de sucesso de um projeto”.

4 Lei Sarbanes-Oxley

A Lei Sarbanes-Oxley, lei federal americana, comumente chamada SOX, foi editada em 2002 tendo em vista os inúmeros escândalos financeiros e contábeis que afetaram fortemente a credibilidade e a transparência das informa-

ções, especialmente, as do mercado americano. A lei tem por escopo supervisionar, disciplinar e regulamentar a atuação das empresas abertas, conselhos de administração, comitês de auditoria e de auditoria independente.

Dentre um dos resultados mais importantes da edição da SOX, criou-se um Conselho, o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), revogando os modelos, até então, de autorregulação, com o objetivo de supervisionar e disciplinar as empresas de auditoria externa bem como proteger os interesses dos investidores por informações mais fidedignas e acuradas. A SOX aplica-se igualmente às empresas não norte-americanas que emitam títulos no mercado de capitais nos EUA (conhecidos como *ADRs* — *american depositary receipts*).

Outros importantes aprimoramentos da SOX:

- ateste por auditores independentes da efetividade dos controles internos relacionados com a divulgação de informações contábeis e financeiras;
- vedação de certos tipos de serviços aos clientes auditados;
- estabelecimento de comitês de auditoria independentes;
- vedação de empréstimos pessoais a diretores ou executivos (incluindo as companhias subsidiárias);
- certificação dos relatórios financeiros emitidos pelos CEOs e CFOs (tornando-os responsáveis e solidários junto ao contador!);
- multas por desobediência à lei (incluindo detenção e penas severas), aplicadas pela SEC (U.S. Securities and Exchange Commission);
- proteção aos denunciadores de fraudes e irregularidades (criação de canais de denúncia);
- estabelecimento de padrões de auditoria, controle de qualidade, código de conduta e de ética corporativo;

- recomendação para adoção dos padrões de controle interno estabelecidos pelo *The Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*, criado em 1985.

Borgerth (2007) conclui que:

[...] a Lei Sarbanes-Oxley é bastante abrangente. As empresas que já estão sujeitas a ela terão que rever todos os seus **sistemas de controles internos**, adaptar **sistemas de informação** para que forneçam maior detalhamento, implementar um senso de responsabilidade para cada nível de criação da informação final, adotar um **código de ética** e reformular seus **princípios de governança corporativa**. (grifos nossos).

5 Normas e diretrizes brasileiras no âmbito do Controle Interno/Contabilidade, Governança e Gestão de Riscos

Em 2007 (por meio da Res. CFC 1103 de 28.09.07), é criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, congregando entidades como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o IBRACON (Instituto de Auditores Independentes), a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e o BACEN (Banco Central do Brasil), objetivando a *reforma contábil* e de *auditoria*, bem como o aprimoramento das práticas profissionais, culminando com a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais.

Especialmente importantes aos auditores afetos à avaliação do sistema de gerenciamento de riscos, as seguintes normas editadas pelo CFC:

NBC TA 265 – Comunicação das deficiências de Controle Interno;

NBC TA 330 – Resposta do auditor aos riscos avaliados;

NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria.

Para o setor público, o CFC, aprova, em 2008, as Normas NBC T16.1 a 16.10 (em 2011,

a NBC T16.11). Cumpre observar que a NBC T16.6 foi alterada para NBC T16.6. R1 (exclusão da Demonstração do Resultado Econômico e inclusão da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas pela Res. CFC 1437/13) – Demonstrações Contábeis.

Duas dessas normas são importantes ao auditor do setor público:

NBC T 16.8 – Controle Interno;

NBC T 16.11 – Informação de Custos do Setor Público.

O Conselho Federal de Contabilidade colocou em Audiência Pública (até 10.08.2016), a Minuta NBC TSP Estrutura conceitual para a elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. Uma vez referendada a minuta, entendemos oportuno mencionar o inciso 1.8A pela sua abrangência de aplicabilidade:

Aplicabilidade da Estrutura Conceitual e das NBC TSP

[...]

1.8A A Estrutura Conceitual se aplica à elaboração e divulgação dos RCPG, estando compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distritais e municipais, bem como seus respectivos Poderes (abrangidos os **Tribunais de Contas**, Defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público) e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta, além das empresas estatais dependentes (grifo nosso).

Encontra-se igualmente disponível no site do CFC o Manual das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - IPSAS, editado em 2010 pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) e traduzido para o portu-

guês, de extrema valia aos auditores públicos.

Nos últimos 10 a 15 anos, houve um crescimento exponencial de normas e regulamentos, resoluções, comunicados técnicos e diretrizes que orientam o exercício profissional dos contadores e auditores, tanto nas entidades privadas quanto nos entes públicos. Sem o objetivo de esgotar o assunto, destacamos como vitais ao conhecimento do auditor público:

1. Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade na gestão fiscal.
2. Guia de orientação para gerenciamento de riscos corporativos – IBGC, 2007.
3. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público – Intosai/TCE-BA (2007).
4. Normas de Auditoria Governamental (NAGs) aplicáveis ao Controle Externo – IRB/Atricon (2010).
5. Lei nº 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação.
6. Lei nº 12.846/2013 – Lei anticorrupção.
7. Decreto nº 8.420 de 18.03.2015 – regulamenta a Lei no 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências.
8. Portaria CGU nº 750 de 20.04.2016 – institui o Programa de Integridade da Controladoria Geral da União.
9. Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº001 de 10.05.2016 – dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

6 Governança

O Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2015) assim conceitua Governança:

Governança corporativa é o *sistema* pelo qual as empresas e demais organizações são *dirigidas, monitoradas e incentivadas*, envolvendo os *relacionamentos* entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o *valor econômico de longo prazo* da organização, facilitando seu *acesso a recursos* e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua *longevidade* e o bem comum. (grifos nossos).

Analisando o conceito emitido pelo IBGC, abordaremos com maior minudência o significado de cada um dos itens grifados no texto acima, oportunizando ao auditor uma maior reflexão dos objetivos do Código:

Sistema: é um conjunto de partes coordenadas/interligadas que concorrem para a realização de um conjunto de objetivos. O modelo físico universalmente utilizado para representar um sistema é o da entrada (*input*) de recursos, materiais, equipamentos e informações; seguido pelo processamento/operação/execução e saída (*output*) de relatórios, planilhas preenchidas, pesquisas, ensaios/testes realizados, produtos e serviços entregues.

Direção da sociedade: Gestão/Administração/Alta Direção, estrutura de comando e liderança, políticas e diretrizes organizacionais, filosofia para o gerenciamento de riscos, código de ética.

Monitoração: processo de acompanhamento da gestão por meio de indicadores/métricas, índices de maturidade do sistema de segurança informacional e tratamento analítico e estatístico dos índices econômico-financeiro-sociais.

Relacionamento com os stakeholders (partes interessadas): relação com a sociedade/comunidade/contribuintes/clientes e prestadores

de serviços/fornecedores, com as agências de fomento, bancos e outros órgãos públicos, como tribunais de contas, judiciário e legislativo, criação de portais da transparência (e-governo) e adesão ao modelo de contratualização de resultados (contratos de gestão).

Aumento de valor econômico de longo prazo: entrega de mais valor à sociedade (EVA)/aumento do resultado econômico, investimentos em infraestrutura e logística, elaboração do balanço ambiental e social, replicação de externalidades positivas etc.

Facilitação ao acesso a recursos: ampliação de fontes de recursos, linhas de empréstimos (*funding*) em organismos internacionais, emissão de títulos governamentais, cogestão/parcerias público-privadas, linhas de fomento, consórcios públicos etc.

Longevidade (continuidade estratégica/tática/operacional): plano de metas, responsabilidades social, política e ambiental, programas de desenvolvimento e capacitação profissional, investimento em formação de mão de obra e qualificação profissional, valorização do capital intelectual, inclusão digital, aprimoramento da gestão pública, gestão da transparência, projetos de médio e longo prazo etc.

Valmor Slomski, pioneiro na aplicação do conceito de governança no setor público e elaboração do balanço do resultado econômico, expõe em seu livro (2005), os princípios que inspiram o código das melhores práticas de governança corporativa no setor público:

- a) **Transparência** (*disclosure*): mais que a obrigação de informar, a administração deve pretender o “desejo de informar”. A comunicação não deve restringir-se às informações econômico-financeiras, mas deve alcançar os fatores/ativos intangíveis que conduzem à criação de valor à ação pública.
- b) **Equidade** (*fairness*): tratamento justo e

igualitário de todos os grupos, englobando clientes, colaboradores, credores, fornecedores entre outros (todos os *stakeholders* em sua acepção mais ampla).

- c) **Accountability:** também tratada como prestação de contas com ampla responsabilização dos gestores. Os cidadãos desejam, e necessitam, saber se as verbas do governo estão sendo devidamente administradas e em conformidade com a legislação e as regulamentações. Desejam e necessitam também saber se as organizações, programas e serviços governamentais estão atingindo seus objetivos e se estas organizações, programas e serviços estão funcionando de forma econômica e eficiente. O autor nos chama atenção para algo pouco discutido em relatórios de gestão pública: “fazer com que o cidadão possa fazer comparações com resultados privados e, assim, sentir-se confortável ao ver que a gestão pública está sendo eficiente no gasto dos recursos públicos”.
- d) **Responsabilidade corporativa:** incorporação de considerações de ordem social e ambiental na definição de negócios e operações. Trata-se de uma visão ampla da estratégia da organização ao cuidar de todos os relacionamentos com a comunidade em que a sociedade atua. Incluem-se neste item todas as preocupações com a qualificação do trabalho/trabalhador, estímulo ao desenvolvimento técnico-científico, melhoria da qualidade de vida, ações educativas, assistenciais e defesa do meio ambiente. Acrescentaria às ponderações do autor, o estímulo às ações associativas no modelo de cooperativismo/associativismo e fomento ao emprego formal (empreendedorismo).

7 **Compliance e Riscos**

O termo *compliance* origina-se do verbo em inglês *to comply*, que significa cumprir, execu-

tar, satisfazer, realizar algo imposto. *Compliance* é o ato de cumprir, de estar em conformidade e executar regulamentos internos e externos, impostos às atividades da instituição, buscando mitigar o risco atrelado à reputação, imagem e ao regulatório/legal.

As autoras Célia Lima e Juliana de Fátima (2014) comentam como o *compliance* ainda é implementado com dificuldade e resistência cultural nas organizações, repercutindo em diversos desafios que deverão ser vencidos como: “(a) – abrangência da função de *compliance*; (b) – compreensão da importância do *compliance*; (c) – dificuldade para diferenciar os conceitos de *compliance*, controles internos e auditoria e finalmente, (d) – barreiras impostas pelas diversas áreas das organizações para implantar programas de *compliance*.”

8 Controle Interno e o modelo COSO

8.1 Controle Interno

Os autores Gil, Arima e Nakamura (2013) assim se expressam com relação à gestão de riscos e auditoria de gestão do controle interno:

O **risco** como entidade associada às mudanças do controle interno tem o evento contingente (decisão e demais eventos organizacionais futuros associados) como foco.

A gestão e a auditoria da gestão são realizadas com o sistema de controle interno, ou seja, o conjunto de documentação que descreve e determina o exercício do processo/produto das diversas linhas de negócio e áreas organizacionais de natureza:

- 1 – normas e regulamentos organizacionais;
- 2 – planos com estratégias organizacionais definidas;
- 3 – documentação de sistemas de informações com TI;
- 4 – contratos com organizações parceiras;
- 5 – documentação de projetos organizacionais;

- 6 – legislação federal, estadual, municipal;
- 7 – regulamentações profissionais.

A gestão e a operação organizacional necessitam de comportamento profissional de excelência de seus executivos, gestores e chefes com foco no:

- Amplo conhecimento do controle interno a cada momento histórico do negócio; e
- Cálculo do risco para a hierarquia com a escolha das decisões e demais contingências inerentes ao processo/produto do negócio.

A metodologia de gestão deve ser estruturada e ter inserida a formalização do processo / produto organizacional objeto do controle interno com as práticas e os resultados do exercício das atividades de linhas e áreas de negócio, contemplando as visões qualitativa e quantitativa de natureza:

1 – Visão Qualitativa.

- Formatar os recursos integrantes dos eventos organizacionais hierarquizados para efeito planejamento, execução e controle de seu ciclo de vida.
- Identificar causas e efeitos, como constatar ou especular a participação desses recursos prioritários em situações de falhas ou com necessidade de melhor desempenho, os quais serão objeto de decisão/ação/projeto para o alcance de melhores patamares tecnológicos funcionais do negócio.
- Classificar a lógica da gestão do evento organizacional e de seus recursos integrantes na perspectiva “4 E’s; produtividade; segurança; regulamentações” com objetivo de tratar e alimentar o sistema de informações “Decisão” para efeito de comprovação da lógica para maior qualidade à gestão do negócio.

2 – Visão Quantitativa.

- Trabalhar o ciclo de vida de indicadores/métricas para *benchmark* do nível da quali-

dade das operações e benefícios do processo/produto organizacional entre áreas ou linhas de negócio no horizonte “passado/presente/futuro”.

- Apurar o risco da qualidade do negócio com o tratar a vertente “contingência; incerteza; risco” para maior garantia e melhor visão dos cenários futuros organizacionais pretendidos/ buscados.

8.2 COSO

O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, por meio da Resolução Normativa nº26/2014-TP, ao aprovar os requisitos e estrutura de referência do sistema de controle interno dos fiscalizados, assim se expressa em seus artigos 10 e 11, ao referendar a estrutura integrada de controle interno ao modelo COSO II:

Art. 10. Aprovar os requisitos mínimos para a estruturação e o funcionamento dos sistemas de controle interno dos poderes executivos dos municípios matogrossenses, constantes do Anexo III desta Resolução, os quais serão considerados para fins de medição da meta 5.1. do Plano Estratégico 2012-2017 deste Tribunal (***Garantir o atendimento de 100% dos requisitos de controle interno de cada fiscalizado, até dezembro de 2017.***)

Parágrafo único. Além de observar os requisitos prescritos no Anexo III desta Resolução, o sistema de controle interno dos fiscalizados deve ser implementado em observância ao ***modelo de estrutura integrada de controle interno publicado pelo COSO*** (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), de forma a garantir a presença e o funcionamento de todos os seus elementos e componentes.

Art. 11. Determinar aos Prefeitos Municipais que na implementação do sistema de controle interno do Poder Executivo devem ser atendidos 100% dos requisitos prescritos no Anexo III desta Resolução, os quais serão considerados para efeito de apreciação das respectivas contas anuais.

Parágrafo único. Determinar aos Presidentes das Câmaras Municipais que, na implementação dos respectivos sistemas de controle interno, devem ser atendidos, no que couber, os requisitos a que se refere o *caput* deste artigo. (grifos nossos).

Em função das fraudes corporativas e escândalos financeiros, criou-se nos Estados Unidos, em 1975, uma Comissão Nacional independente (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*), agregando várias associações profissionais e com o objetivo explícito de aperfeiçoamento dos relatórios financeiros e dos sistemas de controle interno, sendo transformada, posteriormente, em Comitê (*The Comitee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission – COSO*).

Em 1992, publica a estrutura (*framework*) de um modelo integrado de controle interno – COSO I, tornando-se referência mundial. Em 2004, amplia o modelo anterior e o transforma em COSO II – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, abordando de forma mais completa, a gestão de riscos.

O modelo COSO II abrange os seguintes tópicos: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta aos riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Cumprir observar as limitações descritas no próprio Manual do COSO/PWC (2007) sobre o gerenciamento de riscos corporativos, a saber:

Para alguns observadores, o gerenciamento de riscos corporativos, como controles internos implantados, assegura que a organização não fracassará – isto é, ela sempre atingirá seus objetivos. Essa opinião é ***falaciosa***.

Considerando as limitações do gerenciamento de riscos corporativos, três conceitos distintos devem ser reconhecidos:

- Primeiro, o risco está relacionado ao futuro, o qual é intrinsecamente incerto.
- Segundo, o gerenciamento de riscos cor-

porativos – mesmo que eficaz – opera em diferentes níveis com relação a diferentes objetivos. No caso de objetivos estratégicos e operacionais, o gerenciamento de riscos corporativos pode contribuir para assegurar que a administração e o conselho de administração em seu papel de supervisão estão oportunamente cientes apenas da evolução da organização no cumprimento desses objetivos. Mas não são capazes de fornecer nem uma garantia razoável de que as próprias metas serão atingidas.

- Terceiro, o gerenciamento de riscos corporativos não é capaz de oferecer uma garantia absoluta em relação a qualquer uma das categorias de objetivos (grifo nosso).

9 Gestão de Riscos

Em março de 2013, a Segep (Secretaria de Gestão Pública), em cooperação com os Ministérios das Relações Exteriores do Reino Unido e do Planejamento, Orçamento e Gestão do Brasil e o IFICI (Instituto para o fortalecimento das capacidades institucionais), lança o Guia de Orientação para o Gerenciamento de Riscos, baseado no documento “*The Orange Book Management of Risk - Principles and Concepts*” (Gerenciamento de Riscos – Princípios e Conceitos) produzido e publicado pelo *HM Treasury* do Governo Britânico.

A missão das organizações, segundo o Guia, é entregar serviços (ou produtos) de qualidade ao cidadão. Para tanto, o gerenciamento de riscos conduz à otimização na utilização dos recursos (menos custos e instituição de programas de contingenciamento e contenção de falhas operacionais), no planejamento mais adequado e integrado bem como no melhor gerenciamento dos programas de governo, melhorando a eficácia, a eficiência e a efetividade da gestão.

Em atenção à recente IN Conjunta CGU/MP nº001/2016, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, num prazo de até 12 meses a contar da publicação da instrução, devem

especificar em sua política de gestão de riscos (art.17), entre outras diretrizes, as seguintes, que destaco como pertinentes ao teor da presente reflexão:

[...]

c) como será **medido** o desempenho da gestão de riscos;

[...]

e) a utilização de **metodologia e ferramentas** de apoio à gestão de riscos ... (grifos nossos).

Cada risco mapeado e avaliado deve estar associado a um agente responsável formalmente identificado.

Na mesma instrução, assevera que a política de gestão de riscos deve observar os seguintes princípios (art. 14):

I – gestão de riscos de forma sistemática, estruturada e oportuna, subordinada ao interesse público;

II – estabelecimento de níveis de exposição a riscos adequados;

III – estabelecimento de procedimentos de controle interno proporcionais ao risco, observada a relação custo-benefício, e destinados a agregar valor à organização;

IV – utilização do mapeamento de riscos para apoio à tomada de decisão e à elaboração do planejamento estratégico; e

V – utilização da gestão de riscos para apoio à melhoria contínua dos processos organizacionais.

Em seu art.16, propugna a utilização do *framework* COSO II (2004) na estruturação do modelo de gestão de riscos, abrangendo todos os seus oito componentes.

E, em seu art. 22, estabelece como devem ser geridos - governança, riscos e controles internos (a saber, o modelo GRC):.

Art. 22. Riscos e controles internos devem ser geridos de forma integrada, objetivando o esta-

belecimento de um ambiente de controle e gestão de riscos que respeite os valores, interesses e expectativas da organização e dos agentes que a compõem e, também, o de todas as partes interessadas tendo o cidadão e a sociedade como principais vetores.

10 Governança, Risco e *Compliance* (GRC)

Pelo acrônimo GRC, compreende-se um modelo único e integrado de G (governança), R (risco) e C (*compliance*). No mercado encontram-se disponíveis aplicativos e sistemas informatizados, com abordagens holísticas e integradas de armazenamento, triagem, correlação e comunicação de informações, propiciando o mapeamento da organização de acordo com a sua política de governança e gestão de riscos bem como ajustando os controles ao fluxo de trabalho e rotinas organizacionais.

O objetivo principal com a implantação do GRC é garantir a *compliance* (conformidade) com as normas legais e procedimentais, por meio de auditorias contínuas¹, consolidando-se, assim, os padrões de operação dentro de um único modelo (plataforma operacional) e conciliando os conflitos de interesse que naturalmente emergem entre as diferentes áreas e processos da organização.

11 Apresentação do indicador de maturidade de gestão de riscos apurado no Levantamento de Auditoria relatado no Acórdão TCU 2.467 de 11.09.2013

Trataremos, nesta parte, do Acórdão do TCU e respectivo Relatório, emitido em 11.09.2013, pela Ministra Relatora Ana Arraes. O minucioso Relatório (30 páginas) cuida do levantamento de auditoria com o objetivo de elaborar um indicador que reflita a maturidade do sistema de controles internos e da gestão de riscos dos órgãos e entidades públicas (in-

serido no Programa Estratégico do TCU em 2012 - Plano de Ação TMS 10.1: Governança, gestão de riscos e controles internos).

O Relatório consagra o conceito de gestão de risco já anteriormente adotado:

Riscos são eventos ou circunstâncias que têm potencial para comprometer, no todo ou em parte, a consecução dos objetivos ou dos resultados desejados. A gestão de riscos contribui para a boa governança corporativa ao aumentar a chance de que os resultados pretendidos sejam atingidos.

É importante destacar o que consta no quesito 8 do Relatório, uma afirmação que merece profunda reflexão dos órgãos fiscalizadores, no sentido de estimularem a implantação e examinarem mais a fundo, quando existentes, os programas de gestão de riscos dos entes públicos:

8. No Brasil, *ainda não há um referencial que oriente a estruturação da gestão de riscos* na administração pública federal. O mais próximo disso é o *Gespública*, que consiste em conjunto de orientações e parâmetros para avaliação da gestão, embora esse modelo de gestão não tenha enfoque específico para gerenciamento de riscos. (grifo nosso).

O levantamento de dados para a construção do indicador de gestão de riscos obedeceu, sucintamente, aos seguintes passos:

1. Treinamento da equipe ministrado por um consultor internacional (18 horas).
2. Identificação e análise de diversos modelos de gestão de riscos aplicáveis ao setor público (Secretaria do Tesouro do Reino Unido, COSO, ISO, Secretaria do Tesouro do Governo do Canadá, GAO, modelo de avaliação do Ministério do Planejamento – GES-

PÚBLICA e o IGOVTI elaborado pelo SEFTI).

3. Definição das dimensões da gestão de riscos incorporadas ao indicador em construção.
4. Definição de fatores matemáticos de ponderação para que as avaliações de cada dimensão pudessem ser expressas conjuntamente em um único número que representasse a maturidade organizacional da gestão de riscos, dentro de uma escala de avaliação. Utilizou-se, para tanto, a técnica de hierarquização de fatores denominada *Analytic Hierarchy Process (AHP)*.
5. Desenvolvimento do questionário eletrônico com questões avaliativas e aplicado a 66 entidades da administração indireta federal (incluindo autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista).
6. A análise de dados permitiu avaliar a maturidade da gestão de riscos nessas organizações.

11.1 Modelo adotado para avaliação da Gestão de Riscos e Controles Internos

Foi selecionado o modelo do Reino Unido – *Risk Management Assessment Framework: a Tool for Departments* (2009) como base conceitual da construção do indicador de gestão de riscos. Modelo derivado do EFQM – 2012, *The EFQM Excellence Model*, utilizado por mais de 30 mil organizações, especialmente, na Europa e estruturado em 7(sete) componentes: a) liderança; b) pessoas; c) política e estratégias para riscos; d) parcerias; e) processo de gestão de riscos; f) eficácia da gestão de riscos e g) resultados.

Optou-se, igualmente, por realizar pequenas adaptações no modelo do Reino Unido com a utilização do COSO, GRC e ISO 31.000/09

e dos demais modelos mencionados no corpo do Relatório. Na dimensão – Ambiente Interno – do COSO/GRC, foram englobadas as dimensões citadas do modelo do Reino Unido: Liderança, Políticas e Estratégias e Pessoas.

Finalmente, foi considerado importante incorporar as contribuições do Instrumento para Avaliação da Gestão Pública – ciclo 2010 e adotados os oito critérios em que o GES-PÚBLICA se estrutura, com as pontuações máximas citadas entre parênteses, a saber: liderança (110 pontos), Estratégias e Planos (60 pontos), Cidadãos (60 pontos), Sociedade (60 pontos), Informações e Conhecimento (60 pontos), Pessoas (90 pontos), Processos (110 pontos) e Resultados (450 pontos).

11.2 Elaboração do Questionário Avaliativo

Para cada dimensão da gestão de riscos definida no modelo, a equipe formulou perguntas avaliativas, a partir do conteúdo dos documentos analisados. O teste piloto foi realizado na Eletronorte. Analisadas e incorporadas as sugestões e críticas, resultou um questionário com 64 perguntas (55 perguntas fechadas e 9 abertas) cobrindo 75 itens, reagrupadas agora em quatro dimensões: ambiente de gestão de riscos (englobando os subitens lideranças, políticas e estratégias e pessoas), processos de gestão de riscos, gestão de riscos em parcerias e resultados.

As perguntas fechadas (Ambiente, Parcerias e Resultados) foram construídas para serem respondidas em escala de concordância de cinco pontos (De 1 – discordo totalmente [...] ao extremo [...] 5 – concordo totalmente). Somente as duas perguntas que tratam da existência e composição de política de gestão de riscos tiveram respostas dicotômicas (sim/não).

Destacou-se, como fundamental, no relatório o seguinte aspecto: a importância

de que o dirigente máximo da entidade (ou outro membro da alta administração) reunisse pessoas que conhecessem bem a organização para debaterem e escolherem as respostas que melhor refletissem a situação da gestão de riscos na entidade.

11.3 Cálculo do Índice de Maturidade

Para a escala de 5 pontos (escala de concordância) utilizou-se a correspondência mostrada na tabela (1):

Tabela 1 – Critério de correspondência das escalas de cinco pontos para efeito de cálculo da maturidade em gestão de riscos

Ponto da Escala de Concordância	Pontuação correspondente
1	0
2	1
3	2
4	3
5	4

Fonte: Acórdão TCU 2467/13

Metodologia do Cálculo - citou-se no Relatório o seguinte exemplo prático. Caso a entidade obtivesse 40 pontos dos 76 pontos possíveis na dimensão Ambiente (dezenove perguntas, cada uma delas valendo até quatro pontos), então o índice de maturidade em Ambiente seria de, respectivamente, 52,6% ($40/76 \times 100\%$).

Calculados os índices de maturidade nas quatro dimensões, aplicou-se a média ponderada com base nos seguintes pesos: Ambiente – 30%, Processos – 40%, Parcerias – 10% e Resultados – 20% (pesos selecionados utilizando a técnica AHP²). O índice global derivado desse cálculo permite classificar o nível de maturidade alcançado de acordo com a Tabela 2:

Tabela 2 – Níveis de maturidade organizacional em gestão de riscos segundo o índice apurado

Nível de maturidade	Índice apurado
Inicial	De 0% a 20%
Básico	De 20,1% a 40%
Intermediário	De 40,1% a 60%
Aprimorado	De 60,1% a 80%
Avançado	De 80,1% a 100%

Fonte: Acórdão TCU 2467/13

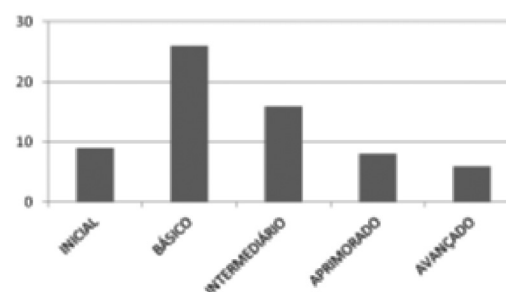
11.4 Avaliação da Gestão de Riscos na Administração Indireta

O Questionário foi encaminhado a 66 entidades da entidade indireta, obtendo-se um excelente retorno (65 respostas). Composição abrangida pelo levantamento: Autarquias (26), Fundação (2), Empresa Pública (20) e Sociedade de Economia Mista (17).

11.5 Resultados encontrados

Observando-se a distribuição das entidades participantes do levantamento, verifica-se que **dois terços** das organizações estão nos níveis básico e intermediário e que apenas 9% da amostra alcançou o nível avançado de maturidade de gestão de riscos (gráfico 1). (grifo nosso).

Gráfico 1 – Número de entidades segundo o nível de maturidade em gestão de riscos



Fonte: Acórdão TCU 2467/13

11.6 Oportunidades de Melhorias apontadas no Relatório do TCU

Para aquelas entidades públicas que se encontram no nível *básico* de maturidade:

- a) obter o envolvimento ativo da alta administração com a institucionalização da gestão de riscos;
- b) utilizar informações produzidas por auditorias internas e externas para o aperfeiçoamento da estrutura e do processo de gestão de riscos;
- c) manter servidores informados dos objetivos e prioridades da organização e de suas unidades, assim como dos riscos enfrentados;
- d) orientar e estimular os servidores a encaminhar assuntos relacionados a risco às instâncias decisórias adequadas;
- e) aprimorar a avaliação de riscos, incluindo a estimativa da probabilidade de ocorrência de riscos e das consequências da materialização desses riscos sobre os objetivos organizacionais;
- f) estruturar e operacionalizar as etapas de tratamento, monitoramento e comunicação de riscos;
- g) estruturar e operacionalizar a gestão de riscos em parcerias.

Para as entidades públicas que se encontram nos níveis *intermediário* e *aprimorado*, as principais medidas para fortalecer a gestão de riscos são as seguintes:

- a) obter o envolvimento ativo da alta administração com o fortalecimento da gestão de riscos;
- b) manter servidores informados dos objetivos e prioridades da organização e de suas unidades, assim como dos riscos enfrentados;
- c) orientar e estimular os servidores a encaminhar assuntos relacionados a risco às instâncias decisórias adequadas;

- d) aprimorar a estimativa da probabilidade de ocorrência de riscos e das consequências da materialização desses riscos sobre os objetivos organizacionais;
- e) definir parâmetros para a escolha das ações de aceitar, transferir, evitar ou mitigar os riscos analisados;
- f) definir e revisar periodicamente medidas de contingência para garantir a continuidade dos serviços;
- g) estruturar e operacionalizar a etapa de monitoramento e comunicação de riscos;
- h) estruturar e operacionalizar a gestão de riscos em parcerias.

12 Tribunal de Contas do Município de São Paulo – ferramentas de auditoria

Com a contínua evolução das estratégias de auditoria no mundo moderno, em especial, com a utilização de análises estatísticas complexas (ferramentas de extração de dados como a ACL e Workbench/Deloitte, entre outras), técnicas de auditoria assistida por computador - CA-ATs, auditorias contínuas, de riscos/*compliance*, de recuperação de desastres (*disaster recovery audit*) e de continuidade de negócios, auditoria de avaliação de governança em TI e *digital audit* (auditoria digital), tem exigido do auditor maior compromisso com seu aperfeiçoamento técnico, estimulando, inclusive, a procura pela autoinstrução.

Neste diapasão, o Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP) tem acompanhado o aperfeiçoamento das técnicas de auditoria com o desenvolvimento interno pelos próprios servidores do Tribunal de *softwares* e sistemas como o Panorama (2007), Prisma (2008), Sigma (2008), Ábaco (2011), Radar (2009) e Átomo-Radar (2013), Portal (2012) e Diálogo (2015 – Contas RAF 2014)³, em contínuo processo de integração de dados e informações.

Esses sistemas, segundo informações da

Subsecretaria de Fiscalização e Controle do TCMSP, se adequam a necessidade de permanente evolução das ferramentas de auditoria, gerando informações úteis, relevantes e tempestivas e permitindo, igualmente, detectar pontos de falha/risco, analisar suas causas potenciais, elaborar relatórios com maior qualidade e precisão bem como obter estatísticas sobre a atuação do Tribunal de Contas.

Em memorando recente do Gabinete do Conselheiro Domingos Dissei (Memo GAB-DD nº289/2016) do TCMSP, foi criado um instrumento de medição de resultado – indicador de resultado de zeladoria, fruto de pesquisas e estudos de treze atividades de zeladoria do Município de São Paulo, o que propiciará, com o seu monitoramento, segundo o memorando, ganho de qualidade e economia de recursos públicos nas contratações de serviços públicos (publicado no DOC de 27.07.2016, p.101 a 104).

Fatos esses que entendemos como alvissareiros, pois conjugados com a atuação da Escola de Contas do TCMSP que, desde a sua criação em 1996, tem oferecido programas continuados de treinamento e reciclagem, patrocinando, entre muitas atividades, cursos de curta duração presenciais e EAD, programas de pós-graduação *lato sensu*, palestras, artigos científicos, *workshops*, ciclos de debates institucionais e mais recentemente oportunizando a possibilidade de interação e participação, por meio de mídias sociais, integrando conteúdos e construção de informações.

13 Comentários finais

O sucesso do desenvolvimento de um indicador de risco não deve ser considerado como critério único e exclusivo, ao contrário, o seu objetivo principal é o de constituir-se em uma ferramenta exploratória para se mapear e avaliar onde devem estar concentradas as análises das falhas de desempenho e de gestão, com

vistas a mitigar as fragilidades mais críticas. Quanto mais robusta a metodologia de criação do indicador de maturidade de gestão de riscos e, conseqüentemente, com a sua utilização nos levantamentos de auditoria, mais relevantes e úteis deverão ser os achados de auditoria, evidenciando-se com maior acurácia os controles existentes e oferecendo um importante subsídio ao gestor para aplicar procedimentos e técnicas mais adequadas de monitoramento, construindo, destarte, padrões normativos mais rígidos para enfrentamento das crises e riscos potenciais nas áreas mais vulneráveis da organização.

Identificar, mapear e inventariar riscos, sem dúvida, marcam importantes passos no desenvolvimento de um plano de contenção de riscos, porém, mais vital às organizações é a implementação e o constante aprimoramento das estratégias de recuperação de perdas e desastres, especialmente ativadas quando da concretização dos riscos e de seus reflexos adversos.

Com a adesão das ferramentas e técnicas apontadas no corpo do Relatório do TCU, espera-se obter valiosas contribuições ao planejamento de uma auditoria mais eficiente e eficaz, contribuindo, desse modo, para incentivar programas e mecanismos de controle com maior qualidade, fortalecendo a transparência na aplicação dos recursos públicos, a efetividade dos resultados alcançados e incentivando as boas práticas de governança nas organizações públicas.

Marcus Braga, analista de finanças e controle da CGU/RJ, em seu excelente artigo “Lógica de riscos nas atividades de auditoria governamental: um promotor da qualidade na gestão pública? (2013)” conclui, de forma peremptória, por que se deve estimular o gerenciamento de risco pela auditoria pública e pelos órgãos de controle:

Em um país cartorial como o nosso, com grandes resquíscios de patrimonialismo na gestão pública, a introdução de conceitos de risco nas

atividades de auditoria governamental, em um momento de pujança dos órgãos de controle, possibilitará resultados no campo da efetividade e um melhor diálogo com o gestor. Contribuirá, ainda, com o *fortalecimento do papel do controle como um promotor da qualidade na gestão*, um desafio para os órgãos de controle nas próximas décadas (grifo nosso).

Referências

- ALENCAR, Antonio Juarez, SCHMITZ, Eber Assis. **Análise de risco em gerência de projetos: com exemplos em @Risk**. 3. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2012.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução Nº 3056, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a auditoria interna das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=Resolu%C3%A7%C3%A3o&data=2002&numero=3056>>. Acesso em 15.07.2016.
- BERNSTEIN, Peter L. **Desafio aos deuses: a fascinante história do risco**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- BLUMEN, Abrão. **Controle Interno como suporte estratégico de governança no setor público**. Coordenação: Valmir Leôncio da Silva e Eurípedes Sales. Belo Horizonte: Fórum, 2015.
- BORGERTH, Vania Maria da Costa. **SOX: entendendo a Lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente**. São Paulo: Thomson Learning, 2007.
- BRAGA, Marcus. **Lógica de riscos nas atividades de auditoria governamental: um promotor da qualidade na gestão pública?** Disponível em: <https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-2.3.6/index.php/Revista_TCE-PE/article/viewFile/1175/1090>. Acesso em 10 jun. 2016.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada**. Price WaterhouseCoopers, COSO, Audibra, 2007. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_portuguese.pdf>. Acesso em 20 maio 2016.
- _____. **Improving Organizational Performance and Governance**. How the COSO Frameworks can help. COSO. February 2014
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC T 16.8 - Controle Interno. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em 17 jul. 2016.
- CONTROLADORIA GERAL DA PREFEITURA DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Planejamento Estratégico em Auditoria**. Auditoria baseada em Risco. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <<http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2904248/DLFE244422.pdf/auditoriabaseadaemrisco.pdf>>. Acesso em 19 jul. 2016.
- GIL, Antonio de Loureiro, ARIMA, Carlos Hideo, NAKAMURA, Wilson Toshiro. **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo: IBGC, 2015.
- INTERNACIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Working Group of Information Technology (WGITA). **Get.it: governance evaluation techniques for information technology**: a WGITA

guide for supreme audit institutions. Brasília: Federal Court of Accounts of Brazil, 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2016.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO E A CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa Conjunta** CGU/MP nº001, de 10.05.2016. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em 01 jul. 2016.

NEGRÃO, Célia Regina P. Lima; PONTELO, Juliana de Fátima. **Compliance, controles internos e riscos: a importância da área de gestão de pessoas**. Brasília: Senac, 2014.

REINO UNIDO. **The Orange Book Management of Risk: Principles and Concepts**. HM Treasury, 2004. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/220647/orange_book.pdf>. Acesso em 19 jul. 2016.

SALLES JÚNIOR, Carlos Alberto Corrêa et al. **Gerenciamento de riscos em projetos**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão TCU 2467 de 11.09.2013. Ministra Relatora Ana Arraes (p.612-642). Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/conses/tcu_ata_0_n_2013_35.pdf>. Acesso em 17 jul. 2016.

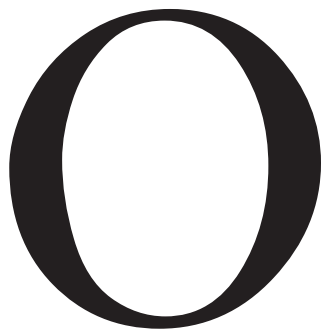
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. **Resolução Normativa nº 26/2014-TP**. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/download/00049214/026-2014.pdf>>. Acesso em 15 maio 2016.

YU, Abraham Sin Oih (coord.). **Tomada de Decisão nas Organizações: uma visão multidisciplinar**. São Paulo: Saraiva, 2011.

¹ O TCU e a Auditoria Contínua e Preditiva, Ministro Aroldo Cedraz, Presidente do TCU. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/tecsifeausp/12-contecsi-34thwcars-o-tribunal-de-contas-da-unio-e-a-auditoria-contnua>>. Acesso em 15.06.2016.

² Um dos métodos multicritério de apoio à decisão é o AHP (Analytic Hierarchy Process), desenvolvido pelo Prof. Thomas L. Saaty, na década de 70. Neste método, a atribuição de pesos é baseada na comparação de critérios oferecidos por especialistas por meio de questionários/perguntas, objetivando a apreciação da melhor alternativa ao processo de tomada de decisão. Fonte: Abraham Sin Oih Yu (2011).

³ Informações gentilmente oferecidas pela Coordenadoria VII da Subsecretaria de Fiscalização e Controle do TCMSP.



desenvolvimento de sistemas para o controle orçamentário na Prefeitura de São Paulo

André Galindo da Costa

Mestre em Ciências pela Escola de Artes Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo e professor da Escola Superior de Gestão e Contas Públicas do Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Resumo: Este trabalho é parte de uma pesquisa que busca compreender melhor as atividades financeiras e orçamentárias no âmbito da Prefeitura de São Paulo. Nesse estudo foi realizada uma análise documental de normas legais e infralegais e uma entrevista semiestruturada com um gestor da Coordenadoria de Orçamento da Prefeitura de São Paulo. O trabalho apresenta acontecimentos históricos e descreve o Sistema de Orçamento e Finanças da Prefeitura de São Paulo.

Palavras-chave: Orçamento Público. Programação financeira. Sistema de Orçamento e Finanças.

Summary: This work is part of a research that seeks to better understand the financial and budgetary activities within the scope of the São Paulo City Hall. In this study, a documentary analysis of legal and infralegal norms, as well as a semi-structured interview with a manager of the Budget Coordination of the City of São Paulo, were carried out. This paper brings up historical events and describes the Budget and Finance System of São Paulo's Prefecture.

Keywords: Public budget. Financial programming. Budget and Finance System.

1 Introdução

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988 as regras e técnicas referentes ao planejamento e gestão do orçamento público no Brasil passaram por importantes aperfeiçoamentos e inovações (BRASIL, 2015a). A partir do já estabelecido na Lei 4.320/64, que determina as regras de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços no Brasil, a própria carta magna estabeleceu um conjunto de instrumentos que viam aperfeiçoar as funções de planejamento e consolidar um modelo de sistema orçamentário (BRASIL, 2015c). O Plano Plurianual de Ações (PPA) surge nesse período como importante instrumento legal de planejamento de médio prazo, e sua efetiva gestão com a intermediação temporal da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), para definição da previsão de receitas e programação de despesas detalhadas na Lei Orçamentária Anual (LOA). Essa tríade orçamentária prevista no capítulo de finanças públicas da Constituição ordena as finanças públicas dos entes federativos brasileiros desde 1988. (PALUDO, 1988)

Os anos 1990 ficaram marcados no Brasil por um conjunto de iniciativas no sentido de gerar equilíbrio monetário e controle das taxas de inflação, frente o cenário econômico do país que desde os anos 1980 apresentava um quadro de aumento inflacionário, pouco ou nenhum crescimento econômico e aumento das taxas de desemprego. Assim a solução encontrada, depois de muitas tentativas, deu-se através do Plano Real e uma de suas premissas foi o ajuste fiscal e um maior controle das finanças públicas. (GIAMBIAGI e ALÉM, 2008; PERES, 1999)

Com o intuito de fortalecer o conjunto de regras orçamentário-financeiras que ensejassem o equilíbrio fiscal e o controle do endividamento, principalmente dos entes subnacionais, foi sancionada em 2000 a Lei Complementar 101,

conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa lei buscou garantir não só o equilíbrio da proposta orçamentária, o que já era previsto também na Lei 4.320/64, mas adotar sistemáticas de controle para a execução das despesas orçamentárias em cenário de frustração de despesas. Nesse sentido, o art. 9º dessa lei prevê o controle periódico da previsão de receitas e o necessário contingenciamento das despesas, caso haja frustração da previsão que coloque em risco as metas fiscais apresentadas pelo ente governamental. (LEITE e PERES, 2011)

Com o objetivo de melhor organizar esse equilíbrio da execução orçamentária, a LRF previu também em seu art. 8º um conjunto de regras para a programação de desembolso. A programação de desembolso figura como importante meio pelo qual se tem a necessidade de coordenação entre as atividades financeira e orçamentária de cada ente governamental. Conforme a determina a Lei, em até 30 dias após a publicação da Lei Orçamentária Anual (LOA), o Poder Executivo deve estabelecer através de um decreto a sua programação financeira e a execução mensal de desembolsos. (BRASIL, 2015b)

Desse modo, para que seja realizado o empenho, primeiro estágio da execução orçamentária e que gera para o poder público a obrigação de reserva de dotação para um determinado fim, é necessário que exista antes uma autorização financeira que reflète reserva de recursos financeiros suficientes para garantir no futuro o efetivo pagamento das despesas. A programação de desembolso deve planejar e organizar o fluxo financeiro dentro do exercício estabelecendo o cronograma dos compromissos assumidos de despesas, *vis-à-vis* a previsão de receitas, para que não haja desequilíbrio de caixa e risco as metas do ano. (GIACOMONI, 2012)

A problemática desta pesquisa surge da identificação de um conjunto de obras no campo de estudo orçamentário que apresentam a

importância do sistema informatizado de registros contábeis nessas atividades, que é o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Cabe lembrar, contudo, que todos os entes subnacionais têm autonomia orçamentária no Brasil e que isso implica, então, que a partir do regramento federal comum, podem haver diferentes instrumentos, rotinas, procedimentos que detalham essa regra, estabelecidos de maneira distinta, nos diversos estados e municípios brasileiros. (PISCITELLI, 2015)

Diante de tal situação, é importante perceber a relevância de investigar e analisar quais são os critérios de programação de desembolso nos diferentes entes federativos. Nesta pesquisa busca-se analisar o município de São Paulo, visto tratar-se da maior capital brasileira, cujo orçamento para o exercício de 2015 teve previsão de R\$ 51 bilhões, o maior entre os municípios e superior a quase totalidade dos estados brasileiros. (SÃO PAULO, 2014)

São dois os objetivos desta pesquisa: apresentar a evolução que permitiu a consolidação do princípio orçamentário do equilíbrio e descrever alguns aspectos dos processos e ferramentas utilizadas pela Prefeitura de São Paulo para realizar atividades de programação financeira e execução orçamentária.

Para tal atividade foi realizada uma análise documental com enfoque na legislação que versa sobre o orçamento e as finanças públicas do município, além de uma entrevista semiestruturada com um gestor da Coordenadoria de Orçamento da Prefeitura de São Paulo. Este trabalho não é finalístico, sendo apenas uma etapa de uma pesquisa mais abrangente que busca estudar e compreender as atividades financeiras e orçamentárias na Prefeitura de São Paulo. Espera-se ainda que tal trabalho possa gerar contribuições para o aperfeiçoamento das políticas públicas com enfoque para o seu

aspecto orçamentário, em especial da execução da despesa, tendo em vista que essa etapa representa uma das maiores dificuldades para a entrega dos bens e serviços necessários à sociedade, justamente pelo seu desconhecimento por gestores de políticas públicas.

2 A evolução do orçamento e a formação do Sistema Orçamentário Brasileiro

A concepção de controle das finanças públicas tem sua origem no art. 12 da Magna Carta Inglesa, a qual afirma que:

Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante. (JUND, 2008, p. 49)

Tal norma foi outorgada pelo Rei João Sem Terra, em 1217, como forma de limitar a capacidade de tributação do rei. Ela foi fruto de um conjunto de pressões exercidas pelos barões feudais integrantes do Conselho Comum. (JUND, 2008)

Desde o marco da Magna Carta inglesa, existiram diversos outros momentos da história importantes para o desenvolvimento e a consolidação da concepção de orçamento. Um desses momentos foi quando, em 1831, a França, logo após a restauração da Assembleia Nacional em 1815, passa a ter um maior controle parlamentar sobre a lei financeira anual. Foi nesse contexto que começam a se consolidar alguns princípios orçamentários marcantes até hoje, como: a anualidade orçamentária, a não vinculação das receitas às despesas, a universalidade e a aprovação do orçamento no ano anterior ao exercício. (JUND, 2008)

No Brasil, a organização das finanças públicas remete à vinda da família real ao Brasil. Uma

concepção de orçamento foi construída durante o período do Império e da República Velha, no entanto considera-se que foi no período posterior à revolução de 1930 que o orçamento no Brasil passa a ter um conjunto de atribuições para além do controle. A Lei 4.320/64, também conhecida como Normas Gerais de Direito Financeiro, foi um marco para a padronização do processo orçamentário no Brasil.

Giacomoni (2012) tem o entendimento que a Lei 4.320/64 não trouxe importantes inovações para as atribuições de planejamento orçamentário e nem para o desenvolvimento de um orçamento por programas, porém destaca que essa norma também não trouxe impedimentos para a construção de tais preceitos. Assim, em 1967, com o intuito de se realizar uma reforma administrativa, o Decreto nº 200/67 previu o planejamento como princípio orientador da administração federal e o orçamento programa como instrumento básico para a sua efetivação. O Ato Complementar 43/69 instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, aplicável com adaptações também aos estados e aos municípios. O Ministério do Planejamento e Coordenação Geral publicou a Portaria nº 9/74 formalizando a classificação orçamentária por programas subdivididos em projetos e atividades, inclusive aplicando-a também aos estados e municípios. Tanto o Ato Complementar 43/69 como a Portaria nº 9/74 tiveram grande importância para o desenvolvimento de uma concepção de planejamento atrelada ao orçamento no período que antecede a promulgação da Constituição Federal de 1988.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88) não foi apenas uma referência para a consolidação das instituições democráticas e a garantia de direitos sociais fruto de um conjunto de pressões sociais. A Carta Magna brasileira, que ficou conhecida por Constituição Cidadã, foi também um marco para a fixação de

regras de organização do Sistema Orçamentário Brasileiro. Com a CF/88 o orçamento passa a estar formalmente atrelado ao planejamento. Tal sistema que busca um aperfeiçoamento da programação orçamentária passa a ser formado por três instrumentos legais que devem ser produzidos e executados de maneira combinada, os quais são: Plano Plurianual de Ações (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). (MENDES, 2008)

Conforme o art. 165, §1º, da Constituição Federal, o PPA é o instrumento legal de planejamento de médio prazo no qual devem constar as despesas de capital e os programas de duração continuada. Cabe aos outros instrumentos legais de planejamento estar em consonância com as diretrizes do PPA durante os seus quatro anos de vigência.

A LDO é o instrumento de elo entre o PPA e a LOA, dessa forma tem um papel fundamental em dar direção para que o planejamento de curto prazo priorize ao longo dos anos os objetivos previstos pelo planejamento de médio prazo. Diante do art. 165, §2º, da Constituição Federal, cabe à LDO selecionar as metas e prioridades para o próximo exercício ao que ela foi publicada e orientar a elaboração da LOA.

A LOA é o instrumento legal que representa a última fase do processo de planejamento orçamentário. O período de vigência da LOA é o exercício financeiro que, no caso, coincide com o ano civil. Para esse período, segundo o art. 165, §8º, da Constituição Federal, a LOA deve realizar a previsão das receitas e a fixação das despesas. (BRASIL, 2015a)

Depois da promulgação da CF/88, houve uma expansão significativa dos gastos públicos. Um dos fatores mais importantes para que isso ocorresse foi o aumento significativo de direitos sociais que levaram necessariamente a uma maior oferta de serviços públicos. O Brasil presenciou, desde o final dos anos 1970, altas taxas

de inflação acompanhadas de baixos níveis de crescimento econômico e aumento do desemprego. Assim o país vivenciaria no início dos anos 1990 uma situação contraditória, em que a necessidade de aumento dos gastos públicos esbarrava em uma profunda crise econômica.

O art. 165, §9º, da Constituição Federal, prevê a criação de uma lei complementar que estabeleça os prazos e regras sobre os três instrumentos legais do sistema orçamentário, que são: PPA, LDO e LOA. Tal lei também deve: “Estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.” (BRASIL, art. 165, § 9º, II, 2015a). Passados quase trinta anos da promulgação da CF/88 ainda não foi publicada uma nova lei de finanças públicas. Conforme Mendes (2008) a ausência da lei é compensada pela Lei 4.320/64, recepcionada pela CF/88, pela LDO, que tem a atribuição de estabelecer normas genéricas quando a lei for omissa, e pela Lei Complementar 101/00 que estabeleceu algumas normas para o processo orçamentário.

3 A busca por equilíbrio fiscal e a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal

Os anos 1980 ficariam conhecidos como década perdida no Brasil, devido à estafa social e econômica que o país vivenciou naquele momento (SANTAGADA, 1990). O país entrou em uma crise em 1979, quando houve o segundo choque do petróleo e as taxas de juros internacionais sofreram grande aumento. Munhoz (1997) mostra como que, entre 1981 e 1982, a taxa de inflação foi de aproximadamente 100%, entre 1983 e 1985, de aproximadamente 200%, em 1989, de aproximadamente 1800% e, em 1993, de aproximadamente 2500%. O período foi marcado também por baixas taxas de crescimento e aumento do desemprego.

A crise dos anos 1980 levou a uma redução substancial da arrecadação de receitas públicas. Para fazer frente a esse quadro, iniciou-se um processo crônico de endividamento por meio de emissão de títulos, empréstimos nos bancos públicos e via Adiantamento de Receitas Orçamentárias (AROs). (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008)

Nos anos 1990, aconteceria uma importante estabilidade econômica por meio do Plano Real. Tal plano, que resultou no controle das altas taxas de inflação, foi posto em prática em 1994 e, no mesmo ano, surtiu efeitos positivos sobre os constantes aumentos de preços existentes até então. O Plano Real foi fruto de um conjunto de ações que envolveram, entre outras: privatizações, cortes de despesas públicas, abertura econômica e políticas monetárias restritivas. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008)

Leite e Peres (2011) apresentam como o contexto de controle inflacionário vivenciado após meados dos anos 1990, somado às experiências do período de alta inflação, levaram a um conjunto de iniciativas que tiveram o intuito de produzir maior controle fiscal. Conforme as autoras, tais práticas foram potencializadas pelo aumento gradativo das taxas de juros e sua perversa incidência sobre a dívida pública. Alguns dos momentos relevantes que antecederam a promulgação da Lei Complementar 101/00 pode ser visto no trecho apresentado a seguir:

Exemplo disso foi a promulgação, em março de 1995, da Lei Complementar nº 82 (Lei Camata I), que regulamentou importante artigo da Constituição (art. 169) na área de finanças públicas, limitando o gasto com pessoal. Outro exemplo relevante foi a edição, em agosto de 1996, da Medida Provisória nº 1.514, que criou o Proes. (LEITE; PERES, 2011, p. 218.)

O ano de 1997 foi marcado pela Lei 9.496/97, responsável pela institucionalização do Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados. Programa esse que cuidou tan-

to da renegociação das dívidas dos estados com a União como também estabeleceu um conjunto de limitações à capacidade de endividamento desses entes. (LEITE; PERES, 2011)

Cabe destacar que a produção da Lei Complementar 101/00 esteve muito associada às reformas administrativas brasileiras no âmbito federal da segunda metade dos anos 1990 e também à crise econômica vivenciada pelo país em 1998. A Emenda Constitucional nº 19 de 1998 (EC nº19) estabeleceu uma reforma administrativa com o objetivo de trazer maior eficiência ao setor público e reduzir suas despesas. A EC nº 19 estabeleceu que o Congresso Nacional deveria em até 180 dias após a sua promulgação apresentar um projeto de lei complementar, assim como previsto pelo art. 163 da Constituição Federal :

- I. finanças públicas;
- II. dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;
- III. concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV. emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V. fiscalização das instituições financeiras;
- VI. operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII. compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Conforme Leite e Peres (2011, p.219), em 1998: "... o país enfrentava uma crise cambial que combinava alguns elementos: desequilíbrio fiscal, moeda valorizada, juros elevados e ambiente pré-eleitoral." Ainda segunda as autoras, esse contexto de crise foi favorável para a aprovação da Lei Camata II (Lei Complementar 82/95) que, a exemplo da Lei Camata I (Lei Complementar 96/99), também trazia um conjunto de medidas que limitavam as despesas com pessoal. Passado o período eleitoral e

com o início do novo governo, algumas medidas foram tomadas com o intuito de superar o quadro de crise. Dentre essas medidas estavam a adoção de câmbio flutuante, rigidez na busca de metas de inflação e elevação das metas de superávit primário. Desse modo: "Em Abril de 1999, o Projeto de Lei Complementar nº 18, que viria a se tornar a Lei de Responsabilidade Fiscal, chegou à Câmara. A LRF foi promulgada em 4 de maio de 2000." (LEITE; PERES, 2020). A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) surge no ordenamento jurídico brasileiro com a Lei Complementar 101/00, que traz um conjunto de novas regras e procedimentos que devem ser cumpridos por todos os entes da federação e que muda substancialmente o modo como são realizados os processos e o controle financeiro e orçamentário.

4 A Lei de Responsabilidade Fiscal e o princípio do equilíbrio

A Lei 101/00 surge no Brasil em um contexto de crise econômica e de tentativa de reforma da Administração Pública. Essa lei compreende um conjunto de esforços no sentido de reorganizar as finanças públicas para que o país pudesse amenizar o problema de sua dívida e recompor a sua capacidade de realizar investimentos e promover o desenvolvimento econômico. É marcante como em períodos anteriores a essa lei gestores públicos muitas vezes realizavam gastos sem finalidades específicas ou de maneira abusiva. O ônus desse desregramento recaia sobre o próximo governo, que em muitos casos incidia na mesma prática. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008)

A LRF teve inspiração em experiências internacionais de controle fiscal, como as realizadas durante os anos 1990 pelos Estados Unidos, União Europeia e Nova Zelândia ou as indicadas pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) ou pela Comunidade Econômica Euro-

peia (CEE) (PALUDO, 2015). Paludo (2015) defende que o principal motivo da aprovação da LRF no Brasil foi a situação alarmante da dívida pública de todos os entes, que antes da aprovação da Lei correspondia a aproximadamente 50% do Produto Interno Bruto (PIB) do país. Porém há que se reconhecer que a dívida pública não foi o único motivo conjuntural que influenciou na LRF, já que existiram outros fatores na época, como por exemplo:

[...] déficits primários reiterados em todos os níveis de governo; déficits primários reiterados em todos os níveis de governo; gastos excessivos com pessoal; grandes privatizações; carga tributária elevada; guerra fiscal entre os Estados; e esgotamento do modelo de financiamento público – além de ataques especulativos ao real causados por crises internacionais, como a da Rússia em 1998, por exemplo. (PALUDO, 2015, p. 351)

A LRF foi um marco das finanças públicas no Brasil no que diz respeito à gestão dos recursos públicos, responsabilização dos gestores, controle e aplicação de sanções. Conforme seu art. 1º, a LRF aplica-se aos três poderes, órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Leite e Peres (2011, p. 220) destacam que:

A LRF permitiu a sistematização das regras que foram criadas durante a década de 1990, como também a criação de novas regras para ordenar o processo orçamentário e controlar os gastos públicos e o nível de endividamento dos entes federativos.

Conforme Paludo (2015, p. 351), foram três os principais objetivos norteadores da LRF os quais são: “[...] a responsabilidade na gestão fiscal, o equilíbrio entre receitas e despesas e a transparência fiscal”. A LRF já em seu art. 1º, §1º, afirma que:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe

a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A Lei trouxe grandes contribuições ao definir conceitos e estabelecer regras fundamentais ao controle das finanças públicas, entre elas encontram-se: ênfase no PPA como instrumento de planejamento, ampliação da obrigatoriedade de transparência na gestão fiscal, regras mais rígidas para finais de mandatos, reforço à regra de ouro, estabelecimento de regras mais específicas para a LDO, institucionalização dos anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais, critérios formais para que haja aumento dos gastos com pessoal ou para que sejam realizadas operações de crédito, etc.

Apesar de todas as novas regras e critérios estabelecidos pela LRF quanto às finanças públicas, será dado destaque para a inovação que a Lei gerou ao instituir um novo princípio orçamentário que é o princípio do equilíbrio. Cabe salientar que o princípio orçamentário do equilíbrio não foi estabelecido de maneira clara pela CF/88, porém a Carta Magna brasileira prevê um conjunto de normativas que tiveram importante influência na produção desse princípio, a exemplo do: “[...] artigo 1º, § 1º, que vincula a existência de ‘equilíbrio das contas públicas’ à responsabilidade na gestão fiscal e, ainda, o artigo 4º, inciso I, alínea *a*, o qual atribui à LDO o papel de dispor sobre o ‘equilíbrio entre receitas e despesas’.” (PISCITELLI, 2015, p. 46)

Conforme Pietro (2015), no contexto do direito público, princípios são proposições básicas que condicionam a estruturação de uma

determinada área, porém não devem dar-se na forma de dogmas ou ter caráter absoluto, até por que admitem exceções. Os princípios orçamentários são aqueles que devem ser aplicados ao processo orçamentário e encontram-se em diversos instrumentos legais. Como exemplos de princípios orçamentários temos: exclusividade (CF/88, art. 165, § 8º), anuidade (Lei 4.320/64, art. 2º e 34) e universalidade (CF/88, art. 165, § 5º; e Lei 4.320/64, art. 6º). O princípio orçamentário do equilíbrio está contemplado no art. 4º, I, *a*, da LRF quando fica determinado que a LDO disporá sobre o equilíbrio entre receitas e despesas.

O princípio do equilíbrio segue a tendência de controle dos gastos públicos e de gerar restrições aos *deficits* orçamentários. Assim uma de suas premissas básicas é a de que o valor de despesas fixadas não pode superar o valor de receitas estimadas. Giacomoni (2012) destaca que entre os princípios orçamentários esse tem sido o que mais ganha atenção de outras áreas como a economia, a política econômica e as finanças públicas.

5 Programação de desembolso financeiro

A LRF trouxe o princípio orçamentário do equilíbrio e reforçou um elemento relevante do processo orçamentário, que é a razoabilidade entre entrada e dispêndios de recursos. Essa Lei coloca a LDO como protagonista desse processo na medida em que a tem como ferramenta que dispõe sobre o equilíbrio fiscal. Na prática, a LDO cumpre com essa premissa quando estabelece uma projeção do *superavit* primário do próximo ano e através dos anexos de Metas e Riscos Fiscais que:

[...] são uma detalhada e sofisticada projeção, elaborada pelo Poder Executivo, sobre a composição do resultado fiscal, sobre a situação atuarial da previdência social, e sobre os pas-

sivos contingentes que possam vir a se tornar efetiva despesa pública. (MENDES, 2008, p. 8)

A LOA também é um elemento fundamental para a efetivação desse princípio já que se pressupõe que nela as receitas e despesas devem sempre ter o mesmo valor. Porém aqui se coloca uma reflexão seguida de uma questão: o cumprimento do princípio orçamentário do equilíbrio, tanto pela LOA como pela LDO, da forma como aqui foi apresentado, trata de uma etapa específica do processo orçamentário que é a do planejamento. Será possível então pensar em equilíbrio na etapa da execução orçamentária? A resposta a essa pergunta remete a uma atividade específica que é a programação de desembolso financeiro.

A ideia de se realizar uma programação financeira não é uma inovação da LRF. A Lei 4.320/64 determinou entre seus artigos 47 e 50 que, após a promulgação da LOA, cabe ao Poder Executivo um quadro de cotas trimestrais autorizando as despesas de cada unidade orçamentária. Conforme o art. 48, *b*, da Lei 4.320/64, essa regra tem o objetivo claro de: “Manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.”. O Decreto Lei 200/67 no capítulo que trata do planejamento governamental estabelece que a ação governamental deve ser pautada no prévio planejamento e que para a sua efetivação é necessário um conjunto de instrumentos básicos, dentre os quais está presente a Programação Financeira de Desembolso.

Mesmo assim, há que se assumir que a LRF fortaleceu a prática da programação financeira, já que realizou uma melhor organização e sistematização desse processo. De maneira genérica, essa norma estabeleceu que após a aprovação da LOA cabe ao Poder Executivo definir uma programação financeira e um cronograma de execução mensal de desembolso. Todo bimestre deve ser feita uma avaliação da execução de re-

ceitas e despesas e, caso haja incompatibilidade delas com aquilo que estava previsto no Anexo de Metas Fiscais, deve ser feita a limitação de empenho e movimentação financeira, que nada mais é que um contingenciamento orçamentário. (MENDES, 2008)

No contexto da gestão financeira e orçamentária pública não existe a obrigatoriedade de produção de um demonstrativo de fluxo de caixa, porém é de extrema importância que haja recursos financeiros disponíveis para sanar as obrigações contraídas. Assim, o art. 8º da LRF estabelece que:

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observando o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

A nova regra trazida pela LRF supera o que estava previsto anteriormente na Lei 4.320/64 quanto à frequência da autorização das despesas. As cotas que antes eram trimestrais com o novo texto legal passam agora a ser mensais, gerando uma celeridade maior ao processo. Pelo fato de nas cotas estarem incluídos créditos adicionais e as operações extraorçamentárias, a programação é a ferramenta instrumental que mais se aproxima de um fluxo de caixa do setor público. A programação não deve ser um mecanismo estático, mas sim flexível, podendo ser adequado durante o exercício conforme haja alterações em prioridades ou mesmo no comportamento da arrecadação. (GIACOMONI, 2012)

A Programação Financeira e o Cronograma de Execução Mensal de Desembolso são as ferramentas formais que operacionalizam a programação de desembolso. Ambos têm finalidades distintas. Enquanto a Programação Financeira apresenta a previsão mensal

das receitas por fontes, o Cronograma de Execução Mensal de Desembolso apresenta a previsão mensal de despesas autorizadas por órgãos. Ambos dão-se comumente na forma de uma planilha e são instituídos por meio de decreto do chefe do Poder Executivo em questão. (GIACOMONI, 2012)

O art. 9º da LRF estabelece ainda que ao final de cada bimestre deve ser realizada uma verificação com o intuito de averiguar se a realização de receitas está sendo suficiente para atender os resultados nominal ou primário previstos no Anexo de Metas Fiscais. Caso as receitas não estejam sendo satisfatórias, os Poderes e o Ministério Público ficam imputados de realizar limitação de empenho em um período de até trinta dias.

A programação financeira apresenta-se como instrumento essencial para a realização da etapa de execução da despesa orçamentária e a formalização dos seus três estágios, que são: empenho, liquidação e pagamento. Giacomoni (2010) destaca que a programação de desembolso financeiro é um procedimento que antecipa a execução e que é imprescindível para que a mesma seja realizada conforme critérios de equilíbrio financeiro e com prudência.

6 As origens e características do SIAFI no âmbito do governo federal

O Decreto nº 92.452/86 criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão do Ministério da Fazenda que tem por responsabilidade atividades de planejamento, coordenação e controle financeiro. Esse decreto também extinguiu a antiga Secretaria Central de Controle Interno (BRASIL, 2015b). A STN nasce com a proposta de melhor organizar e gerenciar as finanças públicas no Brasil. Tavares (2005) destaca que entre as suas atribuições, no instante do seu surgimento, esta-

va a de desenvolver e administrar um sistema único de contas e de administração financeira para o governo central. O art. 12 do Decreto nº 92.452/86 estabelece que:

Fica o Ministério da Fazenda, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), autorizado a contratar ou ajustar a execução, o desenvolvimento e a manutenção de serviços de computação eletrônica, visando a modernização e a integração dos Sistemas de Programação Financeira, de Execução Orçamentária e a de Controle Interno do Poder Executivo, nos órgãos centrais, setoriais e seccionais.

Assim a STN contratou o Serviço Nacional de Processamento de Dados (Serpro) para desenvolver esse sistema computadorizado que foi implantado em 1987. Tal sistema recebe o nome de Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) sendo capaz de uniformizar os registros contábeis, controlar os bens patrimoniais e acompanhar a programação financeira e a execução orçamentária. O SIAFI é considerado um dos maiores sistemas governamentais do mundo para o controle da programação financeira e execução orçamentária. (PALUDO, 2015)

O SIAFI tem capacidade de gerar um conjunto de relatórios e produz os demonstrativos e balanços previstos pela legislação. Também é o instrumento usado para a movimentação do caixa único do Tesouro Nacional, implantado em 1988, e consegue ligar as unidades da Administração Federal em todo o país. (TESOURO NACIONAL, 2015)

No governo federal, após a aprovação da LOA, os créditos orçamentários devem ser registrados no SIAFI e já no começo do exercício financeiro inicia-se a programação de desembolso e a execução orçamentária. O processo de programação financeira do governo federal, no que diz respeito à autorização

das unidades gestoras executarem as despesas que lhes cabe, ocorre através do SIAFI e deve acontecer em três etapas: solicitação, aprovação e repasse.

A primeira etapa da programação financeira no governo federal baseia-se na solicitação de recursos das unidades gestoras para os órgãos centrais, a quem cabe analisar se essas solicitações atendem às determinações legais e se enquadram nos limites estabelecidos. Essa solicitação se dá formalmente através de um documento que se chama Proposta de Programação Financeira (PFP) e que deve conter as seguintes informações: tipo de recurso, fonte de recursos, código de vinculação de pagamento, categoria de gasto, mês de programação e valor. As PFPs são encaminhadas das unidades gestoras para as unidades setoriais que após elaborarem a PFP consolidada encaminham para o órgão central. Cabe destacar que unidades gestoras no âmbito do governo federal são aquelas que dispõem de créditos orçamentários próprios ou descentralizados. As unidades gestoras podem ser unidades orçamentárias, quando recebem créditos diretamente da LOA, ou unidades administrativas, quando não recebem créditos orçamentários diretamente da LOA e portanto dependem de descentralização de outras unidades.

A aprovação realizada pelo órgão central também se dá por meio do SIAFI, só que com um documento que recebe nome de Proposta Financeira Aprovada (PFA). Essa é a segunda etapa da programação financeira. O repasse dos recursos é formalizado por um documento que recebe o nome de Nota de Sistema (NS). Compete aos órgãos setoriais registrarem no SIAFI a PFA e distribuir os limites autorizados para as unidades gestoras fazendo uso da NS. A terceira e última etapa trata da liberação dos recursos na forma de cotas do órgão central para os órgãos setoriais que por sua vez faz a liberação para as unidades gestoras.

7 O desenvolvimento de sistemas de programação financeira e execução orçamentária na Prefeitura de São Paulo

A Prefeitura do Município de São Paulo (PMSP) passou por momentos bastantes particulares durante o desenvolvimento de ferramentas que viabilizassem a programação financeira e a execução orçamentária. Como tratado anteriormente, a programação financeira não é uma inovação da LRF, já que esse procedimento já estava previsto na Lei 4.320/64. A partir de 1987 a PMSP passa a fazer uso de um sistema informatizado que levava o nome de Sistema de Execução Orçamentária (SEO). Tal sistema atendia às necessidades da Lei 4.320/64 e era capaz de gerar balanços, porém o fato de não ser integrado com todos os órgãos municipais gerava a necessidade de que diversas tarefas fossem desenvolvidas manualmente para que os dados posteriormente pudessem ser lançados no sistema. Isso gerava certa morosidade e tornava o modelo mais suscetível a erros. Além disso, o SEO não possuía uma comunicação visual e operacionalização que facilitassem seu manuseio.

Em 2001, a LRF trouxe novos parâmetros para as atividades de programação financeira e execução orçamentária. Isso trouxe a necessidade de introduzir novos mecanismos aos sistemas informatizados de gestão orçamentária e financeira em todo o Brasil, na PMSP não foi diferente. O governo federal, por meio do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), desenvolveu o Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM). O SIAFEM é um sistema informatizado baseado no SIAFI e que é disponibilizado pelo governo federal aos estados e municípios para que esses possam desenvolver atividades financeiras, patrimoniais e de execução orçamentária, já nas conformidades da LRF.

A PMSP optou na época por contratar um sistema próprio que atendessem melhor suas par-

ticularidades, ao invés de aderir ao SIAFEM. Na época, quem ficou incumbido de desenvolver o programa foi o Instituto Curitiba de Informática (ICI), organização social que já na época, e ainda hoje, era responsável pelo sistema informatizado de organização financeira, orçamentária, contábil e patrimonial da Prefeitura de Curitiba (PR). Naquele momento, foram utilizados, inclusive recursos do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) para a viabilização do sistema que substituiria o SEO e que recebeu o nome de Novo Sistema de Execução Orçamentária (NOVOSEO).

O NOVOSEO teria trazido um conjunto de ganhos em relação ao SEO, principalmente pelo fato de ter uma interface gráfica que possibilitou maiores facilidades de uso. Tal sistema começou a ser implantado no ano de 2003 e na sua maturidade possuía módulos de: planejamento, autorização, execução, conformidade e financeiro.

Apesar de trazer um conjunto de vantagens quando comparado ao SEO, o NOVOSEO também teria tido fragilidades. Uma das questões que recebe destaque é que existem particularidades normativas de São Paulo quando comparado a Curitiba, e o sistema não levou em conta elas em sua plenitude. O NOVOSEO teria sofrido adequações até o momento que não era possível mais realizar alterações, já que algumas mudanças causavam problemas para outros comandos do sistema. A administração indireta não fazia uso do NOVOSEO e por conta disso a Prefeitura ficava obrigada a realizar a consolidação de balanços e relatórios manualmente. Diante disso, inicia-se um conjunto de discussões e ações na PMSP no sentido de criar um sistema que sanasse as deficiências do NOVOSEO.

No primeiro dia do governo do Prefeito José Serra, 1º de janeiro de 2005, foi publicado em uma edição especial do diário oficial o Decreto nº 45.683/05 que tratou da organização, atribuições e funcionamento da administração

pública direta no município de São Paulo. O decreto estabeleceu que a gestão orçamentária fosse transferida da SF para a Secretaria Municipal de Planejamento (SMP). Isso faz entender que houve uma separação e maior delimitação entre atividades de planejamento e orçamento das atividades financeiras. Em seu art. 6º ficou previsto que:

As atividades da Administração Pública Municipal Direta serão inicialmente organizadas nos seguintes Sistemas:

- I. Sistema Central de Planejamento e Orçamento, coordenado pela Secretaria Municipal de Planejamento;
- II. Sistema Central de Finanças e Contabilidade, coordenado pela Secretaria Municipal de Finanças;

Essa passagem do decreto é tida como o instrumento normativo que motivou a futura formulação e implantação do Sistema de Orçamento e Finanças (SOF), portanto seria sua gênese, do ponto de vista normativo. O período entre 2005 e 2007 é apontado como de maior intensidade de discussões sobre a criação de um novo sistema que fosse capaz de integrar todos os órgãos municipais e gerar todos os relatórios necessários.

Durante o período que a PMSP utilizou o NOVOSEO foi comum o uso de sistemas que ficaram conhecidos como “paralelos”. Os “paralelos” foram sistemas criados, em sua grande maioria, por auditores da SF. Eles tinham funções operacionais simples e as informações geradas por eles deviam ser transmitidas ao NOVOSEO manualmente.

Diversas normas infralegais foram importantes tanto para o desenvolvimento quanto para a implantação do SOF na Prefeitura de São Paulo. A começar pela Portaria 49/09 da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico (SF). A Portaria 49/09 da SF criou um grupo de trabalho com vinte e sete servidores,

os quais pertenciam aos seguintes departamentos: Subsecretaria do Tesouro Municipal, Assessoria de Tecnologia da Informação e Modernização (ASTIM) e Auditoria Geral. O grupo surgiu com a incumbência de executar o procedimento de homologação dos serviços e produtos desenvolvidos pelo Projeto SOF e levou o nome de Grupo de Trabalho SOF. A portaria estabeleceu que o grupo devesse ser extinto assim que fosse concluída a homologação dos serviços referentes ao projeto. Conforme o art. 2º da Portaria 49/09 da SF são responsabilidades do grupo:

- I. Consolidação da documentação de especificação de requisitos funcionais de usuário (visão de negócio) das funcionalidades: Execução Orçamentária, Execução Financeira, Contabilidade e Contratação.
- II. Análise de conformidade, homologação e aceite das funcionalidades, dos produtos e artefatos de software, relativos aos módulos integrantes do Sistema SOF – Sistema de Orçamento e Finanças, conforme critérios a serem definidos pelo próprio Grupo de Trabalho.

Após a emissão da Portaria 49/09 ainda foram emitidas pela SF as Portarias 55/09, 63/10, 146/10, 60/12 e 48/13 que realizaram alterações na composição dos membros do grupo. Assim temos que o grupo não se extinguiu como previsto na portaria 49/09, já que, em 2011, no governo do Prefeito Gilberto Kassab, foi publicado o Decreto nº 52.078/11 que instituiu o sistema SOF na PMSP. O período anterior à publicação do decreto seria marcado por um conjunto de conflitos entre a SF e a Secretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão (SPOG). As duas secretarias não tinham consenso sobre quais seriam as suas responsabilidades quanto a um sistema unificado e de gestão compartilhada. Houve momentos em que foi manifestada, inclusive, oposição à criação do próprio sistema. Dessa forma, a SF teve um papel determinante

para a implantação do SOF, já que no ano de 2010 teve ações reconciliadoras com a SPOG.

O SOF passou a ser utilizado no próprio exercício de 2011, figurando a partir de então como sistema de execução orçamentária, financeira e contábil da PMSP. Uma das principais prerrogativas estabelecidas pelo Decreto nº 52.078/11 para o SOF foi que a Administração Pública Direta, Indireta e as Empresas Estatais Dependentes passariam, a partir de então, a fazer uso do sistema. Naquele instante a gestão do sistema seria de responsabilidade compartilhada entre a SF e a SPOG, enquanto a sua manutenção e operação de ambiente computacional ficariam incumbidas à Empresa de Tecnologia da Informação e Comunicação do Município de São Paulo (PRODAM).

Os decretos de execução orçamentária da PMSP têm tido uma importância muito grande no que diz respeito à definição de conceitos e estabelecimento de regras quanto à programação financeira e execução orçamentária. O Decreto nº 55.839/15 estabeleceu as seguintes definições em seu art. 2º:

- II – Cota Orçamentária: corresponde ao valor que cada Unidade Orçamentária terá disponível por fonte para efetuar Nota de Empenho e a respectiva Programação de Liquidação da Despesa, conforme o artigo 3º deste decreto;
- III – Cota Financeira: corresponde ao valor que cada Unidade Orçamentária terá disponível para programar o pagamento das despesas;

O art. 3º desse mesmo decreto estabelece que a liberação de cotas orçamentárias será realizada por prioridades e conforme a disponibilidade financeira. No caso da PMSP é a cota orçamentária que referencia os valores que serão determinados de cota financeira. Já a liberação das cotas financeiras é determinada pela entrada de receitas. Alguns pontos marcantes é que no início do ano há um pico de arrecadação e que a liberação desses recursos na forma de co-

tas financeiras deve ser realizada regularmente ao longo do ano para que não haja desequilíbrios. Algumas despesas também são mais marcantes em determinados momentos, sendo que em outros instantes elas podem se reduzir ou sequer existirem. Exemplo disso são os gastos relacionados com o carnaval e com atividades de prevenção de consequências da chuva no período de estiagem.

A Coordenadoria do Orçamento é que fica responsável por carregar as cotas no SOF, autorizando assim as Unidades Orçamentárias a fazer uso desses recursos enquanto vão realizando o empenho de suas despesas. Um ponto interessante dos processos na PMSP, e que se diferencia do governo federal, é que não são as Unidades Orçamentárias que fazem a solicitação. No caso é a própria Coordenadoria do Orçamento que faz a liberação de cotas ao longo do exercício. As despesas com pessoal obedecem a uma lógica diferente das outras despesas, já que para elas não são emitidas notas de empenho. Porém, o próprio SOF tem procedimentos mecanismos específicos que garantem a reserva de dotação orçamentária para essa finalidade.

O SOF não produz todos os documentos relacionados à programação financeira e execução orçamentária. Muitos desses documentos hoje são produzidos por outro sistema, o Sistema Eletrônico de Informações (SEI). Cabe destacar que o SEI é um sistema de organização de documentos e não permite a integração com outros sistemas, portanto ele não é integrado ao SOF. A Portaria 1/16 da Secretaria Municipal de Gestão (SMG) estabeleceu em seu art. 1º que alguns dos procedimentos financeiros e orçamentários passariam então a ser autuados exclusivamente pela SEI. Esses processos são os seguintes:

- I- Pedido de crédito adicional suplementar;
- II – Pedido de descongelamento e congelamento de dotação orçamentária;

- III – Liberação e antecipação de cota orçamentária;
- IV – Edição de decreto de crédito adicional;
- V – Pedido de crédito adicional suplementar por portaria (adequação orçamentária entre elementos de despesa da mesma atividade, categoria econômica, grupo de despesa, modalidade de aplicação e fonte);
- VI – Pedido de reserva com transferência;
- VII – Registro das deliberações da Junta Orçamentária-Financeira;

Desse modo, faz-se necessário pensar o quanto seria importante a acomodação entre os sistemas SOF e SEI.

Uma característica marcante do SOF é que ele foi implantado a partir da ordem inversa do processo orçamentário. Primeiro foi colocado em funcionamento o seu módulo de execução, depois o de autorização e só no final o de planejamento. Isso teria causado certas dificuldades no que diz respeito ao alinhamento entre planejamento e despesas. Tem-se que, por exemplo, até hoje o PPA não compõe o SOF, já que há certas inconsistências no módulo planejamento que não permitem a regionalização e o estabelecimento de metas físicas.

Entre os maiores potenciais do SOF, foi apontada a capacidade que ele teve em conseguir integrar toda a administração indireta e de internalizar os antigos sistemas “paralelos”. Porém, o SOF carece de um conjunto de outras funcionalidades. O sistema é apontado como pouco flexível, já que mudanças geram a necessidade de homologação e encomenda de nova funcionalidade ao PRODAM. Outra questão é que o Poder Legislativo e o Tribunal de Contas do Município ainda não estão integrados ao PRODAM. Isso traz dificuldade para a consolidação de relatórios como é previsto pela LRF.

Cabe destacar que o Projeto de Lei 408/15 proposto pela vereadora Juliana Cardoso do

Partido dos Trabalhadores (PT), caso aprovado, estabelece que o Poder Executivo, por meio das subprefeituras, terá a obrigação de disponibilizar treinamento de uso e acesso a todos os módulos e relatórios do SOF aos membros do Conselho Participativo Municipal. Tal proposta é vista pela Coordenadoria de Orçamento com certa suspeita, já que o uso do SOF nas atuais condições por um número muito grande de usuários pode torná-lo lento ou mesmo travá-lo.

8 Considerações finais

Este trabalho não busca em hipótese alguma fechar uma discussão sobre as características referentes aos processos financeiros e orçamentários da PMSP. Ele apenas constitui-se parcela de uma investigação mais ampla que tenta gerar compreensão sobre tal atividade. Assim, as explanações tem um caráter introdutório, ao apresentar a evolução da concepção de orçamento e a preocupação com o seu equilíbrio que foi sendo absorvida ao longo da história. Também, traz uma contribuição no sentido de apresentar algumas características sobre o processo de programação financeira e execução orçamentária no âmbito da PMSP, sobretudo no que diz respeito as suas ferramentas.

Como visto, vários sistemas foram utilizados até que se chegasse ao SOF, que possui diversos ganhos e potencialidades, mas ainda apresenta algumas deficiências que podem ser sanadas, caso sejam mapeadas de forma efetiva. No entanto, um destaque aqui vai para o fato de como escolhas e conflitos existentes, tanto no campo político como na própria gestão pública, podem ser determinantes para a operacionalização desses sistemas. Dessa forma, esse trabalho traz um ganho muito importante no lançamento de questões que devem ser levadas em considerações pelas nossas e por outras pesquisas.

Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 16 nov. 2015a.

_____. **Decreto nº 92.452/86**. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm> Acesso em: 16 nov. 2015b.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Lei Complementar. 101 de 2000. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 16 nov. 2015c.

_____. **Normas Gerais de Direito Financeiro**. Lei 4.320 de 1964. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320compilado.htm> Acesso em: 16 nov. 2015d.

_____. **Organização da Administração Federal e Diretrizes para a Reforma Administrativa**. Decreto Lei 200/67. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-1lei/Del0200.htm> Acesso em: 16 nov. 2015e.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Claudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

JUND, Sérgio. **Direito Financeiro e Orçamento Público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LEITE, Cirstina Kerches da Silva; PERES, Ursula Dias. **Lei de Responsabilidade Fiscal, Federalismo e Políticas Públicas: Um Balanço Crítico dos Impactos da LRF nos Municípios Brasileiros**. In: CUNHA, A.S.; MEDEIROS, B.A; AQUINO, L.M.C.. (Org.). **Estado, Instituições e Democracia**: República. 1. ed. Brasília: IPEA, 2011, v. 1, p. 213-248.

MENDES, Marcos José. **Sistema Orçamentário Brasileiro**: Planejamento, Equilíbrio Fiscal e Qualidade do Gasto Público. Brasília, Consultoria Legislativa do Senado Federal, fev. 2008.

MUNHOZ, Dercio Garcia. **Inflação Brasileira**: os ensinamentos desde a crise dos anos 30. Economia Contemporânea. Rio de Janeiro. n.1 jan./jun, 1997.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento Público, Administração Financeira e Orçamentária e LRF**. 5. ed. São Paulo: Método, 2015.

PERES, Ursula Dias. **A Influência da Inflação no Processo Orçamentário Antes e Após o Plano Real**. Estudo de Caso: Execução Orçamentária do Estado de São Paulo no período de 1991 a 1997. Dissertação de Mestrado apresentada à EAESP/FGV, 1999.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 28 ed. São Paulo, Atlas, 2015.

PINHO, Luiz Fernando Galvão. **A Programação Financeira como Medida para Execução Orçamentária Responsável**: Estudo de Caso Referente ao Exercício Financeiro de 2010 do Município de Jaú-SP. Revista JurisFIB. Bauru. vol. 2 ano 2. dez. 2011.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro Esquemático**. 5. ed. São Paulo: Método, 2015.

SANTAGADA, Salvatore. **A situação social do Brasil nos anos 80**. Indicadores Econômicos FEE. Porto Alegre. v. 17, n. 4, 1990.

SÃO PAULO (SP). **Lei Orçamentária Anual do Município de São Paulo para 2015**. Lei nº 16.099 de 2014. Disponível em: <<http://orcamento.prefeitura.sp.gov.br/orcamento/uploads/2015/lei16099.pdf>> Acesso em: 16 nov. 2015.

TESOURO NACIONAL. **Manual Siafi**. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>> Acesso em: 16 nov. 2015.

Lei Maria da Penha: um marco legal para a construção da autonomia das mulheres. A atuação dos poderes constituídos para sua implantação

Angélica Fernandes

Chefe de gabinete do conselheiro João Antonio do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Mestre em Ciências Sociais pela Pontifícia Universidade Católica São Paulo, graduada em Comunicação Social pela Universidade Metodista de São Paulo. Gestora pública, foi subsecretária de Articulação Institucional da Secretaria de Políticas para as Mulheres da Presidência da República, assessora Especial do Senado Federal

Resumo: O presente artigo se propõe a analisar os processos de institucionalização do cumprimento da Lei Maria da Penha, Lei 11.340/2006, no município de São Paulo e o papel do Controle Externo. É importante ressaltar que a Lei Maria da Penha regula o direito da mulher vítima de violência familiar e doméstica à assistência social, à saúde e à segurança pública. Seu arcabouço jurídico contém diversas ações afirmativas de caráter preventivo, assistencial e pedagógico, como também enuncia diretrizes para o cumprimento de políticas públicas através de ações sistêmicas de responsabilidade de cada ente federativo. Os conteúdos do artigo são produto da reflexão de diversas autoras acerca do tema, dos resultados alcançados na implantação das políticas públicas e das contribuições do Controle Externo em diferentes dimensões. Inicialmente apresento os pressupostos teóricos que orientam a análise, e se detém em alguns conceitos estruturantes que explicam a necessidade do conjunto de ações propostas pela Lei 11.340/2006. Neste contexto, é mister destacar como esse tema adquire relevo nos processos sócio-políticos dinâmicos. Outro elemento abordado é o papel do investimento de recursos

públicos para efetivação das iniciativas e serviços para combater a violência contra as mulheres previstos na Lei Maria da Penha através do acompanhamento da execução orçamentária. E neste contexto, como o Controle Externo pode atuar de forma preventiva e colaborativa na efetivação de direitos e no enfrentamento das assimetrias denotadas na relação entre mulher e homem presente na sociedade e, em particular, na cidade de São Paulo.

Palavras-chaves: Mulheres. Políticas Públicas. Violência Doméstica e Familiar. Orçamento Público. Controle Externo.

Abstract: The present article is proposed to analyze the processes of Institutionalization of the enforcement of Maria da Penha Law, Law 11.340/2006, at the municipality of São Paulo within the role of External Control. It is important to emphasize that the Law Maria da Penha regulates the right of the women victim of familiar and domestic violence in terms of social assistance, health and public security. Its legal framework contains a great number of affirmative actions in preventive nature, assistencial and pedagogic, and also as it express directives for the fulfillment of public policies through of systemic actions which the responsibility is due each federative body. The contents of the article are a product of the reflection of several authors about the subject, also from the results reached in the implementation of public policies and of the contributions of the External Control in different dimensions. Initially I present the theoretical presuppositions that guides the analysis, which detains in some structuring concepts that explain the necessity of the set of actions proposed by the Law 11.340/2006. In this context, it is necessary to stand out how this subject acquires relevance in the dynamics of the partner-politician processes. Another boarded matter is the role of the resources from public investment for the

fulfillment of initiatives and services to fight the violence against the women predicted in Maria da Penha law through the monitoring of the budgetary execution. Moreover in this context, how the External Control can act in a preventive form and also in collaborative manner for the implementation of rights and for confronting inequalities denoted in the relation between woman and man which is present in the society, especially in São Paulo city.

Keywords: Women. Public Policies. Familiar and domestic violence. Public budget. External Control.

1 Fundamentos teóricos e históricos

O Estado moderno funda-se numa abstrata “igualdade formal” entre seus membros. O título “novos cidadãos” é o mecanismo ideológico que confere aos homens, independentemente de sua classe social, direitos civis e políticos. Isto porque o pressuposto sobre o qual se estabelecem as noções e a organização do Estado incorpora e reflete, de forma estrutural, a desigualdade entre os sexos expressa na divisão sexual de papéis, presente em todos os âmbitos da sociedade. “Desta forma os pensadores liberais continuaram excluindo as mulheres do alcance de seus argumentos supostamente universais” (PATERMAN, 1995, p. 33).

A posição de mulheres e homens no mundo se organiza com maior nitidez no ocidente e na perspectiva do pensamento liberal, baseada na dicotomia entre a esfera pública/produção e privada/reprodução, que estrutura a noção de espaço público e de espaço privado. O espaço privado compreende como pertencentes a todos os aspectos da vida pessoal, doméstica, familiar; enquanto no âmbito do mundo público estão os elementos mediados pelas relações em sociedade, nas relações de mercado e nas instituições políticas.

Tal divisão é produto do que podemos deno-

minar as relações sociais de sexo (DEVREUX, 2005, p.07), em que a condição de dominante do masculino se constrói através de um conjunto de valores que o coloca hierarquicamente como superior ao feminino. Além disso, a dominação masculina estabelece o *homem* como norma de referência, de modo que as mulheres são avaliadas a partir deste padrão ao qual jamais podem ascender, restando-lhe então que sejam vistas sempre como “menos”, por não atingirem o mesmo patamar que os homens.

Os conceitos dos teóricos iluministas e liberais presentes na fundação do Estado moderno alicerçaram a estrutura excludente que tornou a mulher uma *não cidadã* e, ao mesmo tempo, abriram caminho para uma mudança na história das mulheres.

A elaboração de políticas públicas para as mulheres e seu importante arcabouço jurídico e legislativo tem origem em duas frentes distintas. A Segunda Onda Feminista foi um importante marco, um movimento de amplitude internacional identificado pela insígnia “o privado é político”.

A segunda onda do feminismo pode ser interpretada hoje como uma luta contra as discriminações de que as mulheres são alvo em matéria de direitos civis, políticos e sociais e pela extensão dos direitos de cidadania para a liberdade reprodutiva [...] (MARQUES-PEREIRA, 2009, p. 36).

É nesse contexto que surgem os primeiros debates sobre a noção das ações específicas do Estado cujo objetivo é o de alterar as condições estruturais de subordinação das mulheres, tendo como referência as formulações e experiências desenvolvidas pelo movimento feminista e implementadas como políticas públicas pelo Estado em diversos países da Europa (ERGAS, 1991).

No campo institucional, a inauguração da Década da Mulher (1975) possibilitou a repercussão, ainda maior, de uma temática de gênero

já visível em diversos países do chamado Primeiro Mundo, cujo eixo era a denúncia da discriminação da mulher e a luta pela igualdade (BARS TED, 1994). Desta forma, 1975 foi declarado Ano Internacional da Mulher pela Organização das Nações Unidas (ONU), como decorrência da 1ª Conferência Mundial da Mulher.

Na Conferência das Nações Unidas, realizada em 1980, segunda metade da Década da Mulher, foi aprovado o Programa de Copenhague, e nele ganha relevo o programa “Estratégias nacionais para acelerar a plena participação das mulheres no desenvolvimento econômico e social”, que incumbia os governos signatários a afirmar seu compromisso de conceder alta prioridade à medida que acelerassem o cumprimento desse objetivo. Foi recomendado que as mulheres fossem integradas aos Planos Nacionais de Desenvolvimento, principalmente nas áreas de emprego, saúde e educação.

A repercussão do Ano Internacional da Mulher no Brasil impulsionou a organização das mulheres articulando, ao mesmo tempo, a luta política – contra a ditadura e os efeitos diretos de sua política – e as novas temáticas oriundas da desigualdade entre homens e mulheres, que configuraram um novo campo de reivindicação e atuação (PITANGUY, 1991). Também se constituiu um momento inaugural na mudança de *status* da questão da mulher e na criação de uma rede internacional de mulheres que passaram a debater o papel do Estado no combate à discriminação feminina (ERGAS, 1993, p. 594) e desencadeou um processo de debates sobre a necessidade de ações governamentais para incidir na desigualdade entre homens e mulheres.

Em outubro de 1975, realizou-se na Câmara Municipal de São Paulo o “Encontro para o Diagnóstico da Mulher Paulista”, patrocinado pela Organização das Nações Unidas (ONU) e pela Cúria Metropolitana, com representação dos dois partidos políticos, da Igreja católica,

entidades sindicais, pesquisadoras e feministas independentes (MORAES, 1985, p. 1).

O Programa de Copenhague é um passo importante em relação às ações específicas ao propor: a) um conjunto de ações governamentais para combater as desigualdades entre homens e mulheres como um elemento de desenvolvimento político, econômico e social; b) o Plano da Década da Mulher, no qual estava prevista a criação de um organismo no governo com caráter multidisciplinar e multissetorial, com orçamento suficiente e pessoal adequado, inclusive nos níveis da administração estadual e municipal. A esse respeito, Carmen Barroso destaca que:

A fim de assegurar a efetiva implementação de programas de ação que garantam a igualdade entre homens e mulheres, o Programa de Copenhague estabelece a necessidade de criação de uma instituição central no mais alto nível do Governo; e de uma ampla cadeia de extensões, na forma de comissões, cargos ou posições, inclusive nos níveis da Administração local, assim como grupos de trabalho nos diferentes ramos da Administração (BARROSO, 1982, p. 115).

Nas propostas do Plano de Década se destaca a criação desse mecanismo cujo objetivo era organizar no âmbito do governo, em todos os seus níveis, a implementação de um conjunto de ações específicas que incluíam investigar a situação da mulher, propor legislação, definir uma política de prioridades e respectivos programas de implementação, manter a fiscalização e o monitoramento dos planos adotados. As medidas estavam, prioritariamente, destinadas às áreas de emprego e formação profissional, da política básica de creches, do acesso à educação e da reorientação dos conteúdos discriminatórios dos materiais pedagógicos.

Nessas duas frentes distintas, social e institucional, as mulheres desvelaram a pretensa “neutralidade” do Estado, como proponente e

articulador de interesses públicos, ao demandar alterações nas relações de poder e de acesso aos direitos em suas dimensões sociais e políticas. É na relação Estado-sociedade-mulher que se constata o verdadeiro caráter estatal.

A pretensão das ações desencadeadas pelas mulheres era propor no âmbito do Estado ações cujo objetivo era combater os problemas decorrentes de práticas assimétricas historicamente configuradas que permeiam o conjunto das políticas públicas e inviabilizam a construção da igualdade.

Uma política de segurança pública tradicional não tem espaço para atender vítimas de violência doméstica, pois não conta com pessoal preparado e com estratégias de ajuda efetiva às vítimas, num caso em que o agressor é distinto do agressor estranho, pois ele está “dentro de casa”. Assim, mulheres estão desprotegidas, tanto na esfera privada como na pública (FARAH, 2004, p.128).

A violência contra a mulher, como visto anteriormente, constitui uma das prioridades da agenda elaborada por movimentos feministas e por movimentos de mulheres no Brasil desde os anos 1980 fazendo parte do conjunto de propostas formuladas tendo em vista a implementação de políticas públicas de gênero.

É nessas condições que se configura a Lei Maria da Penha. O principal marco legal de defesa dos direitos das mulheres se baseou nas propostas dos movimentos de mulheres, nos avanços na ampliação dos direitos da mulher e no estabelecimento de relações de gênero mais igualitárias inscritos na Constituição Federal de 1988, e no resultado das diferentes iniciativas dos organismos multilaterais, como: Declaração e Plataforma de Ação da III Conferência Mundial sobre Direitos Humanos (Viena, 1993); Declaração e Plataforma de Ação da Conferência Internacional sobre População e Desenvolvimento (Cairo, 1994); Convenção Interamericana

na para Prevenir, Punir e Erradicar a Violência contra a Mulher - Convenção de Belém do Pará (1994); Declaração e Plataforma de Ação da IV Conferência Mundial sobre a Mulher (Beijing, 1995); Convenção para a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher - CEDAW (1979); Protocolo Facultativo à CEDAW (1999); Declaração e Programa de Ação da III Conferência Mundial contra o Racismo, Discriminação Racial, Xenofobia e Intolerância Correlata (Durban, 2001); Cúpula do Milênio: Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (2000) (Secretaria de Políticas para as Mulheres - Presidência da República, 2004, p.21-22).

O município de São Paulo estabeleceu diretrizes para a política de atendimento da mulher em situação de violência através da Lei Municipal 15.203/2010, e regulamentou a Lei Municipal 14.673/2008 que dispõe sobre a criação de casas-abrigo para o atendimento de mulheres em situação de violência doméstica e seus dependentes, através do Decreto Municipal 50.093/2008.

Em 2013, o município de São Paulo aderiu ao Programa Federal “Mulher, Viver sem Violência”, cujo objetivo é integrar os serviços públicos de atenção às mulheres em situação de violência, conforme disposto na Lei Maria da Penha. Nesta mesma ação, os representantes dos governos federal, estadual, municipal, Tribunal de Justiça, Ministério Público e Defensoria Pública firmaram o “Pacto Nacional de Enfrentamento à Violência contra as Mulheres”.

2 Recursos no orçamento público para combater a violência

A efetivação dos preceitos inscritos na Lei 11.340/2006 requer de todos os entes federados cuja presença é necessária para seu cumprimento o investimento de recursos públicos para implantação e implementação das ações dispostas na lei. A questão fulcral que se apresenta são

as escolhas e a pretensa “neutralidade” na elaboração do orçamento público que ignoram as responsabilidades e demandas presentes na Lei.

O orçamento público é a expressão concreta da efetivação dos tratados internacionais ratificados pelo Brasil, que são também expressos na Carta Magna e na legislação infraconstitucional do país.

O orçamento público é um instrumento estratégico para a concretização dos direitos e para o exercício do controle social das políticas públicas. No orçamento, são expostas as prioridades políticas e definidas as opções quanto à redistribuição. A distribuição dos recursos públicos pode contribuir ou impedir a superação das desigualdades de gênero e raça e constitui um obstáculo para que mulheres e negros/negras possam desfrutar de melhor qualidade de vida, ampliar a autonomia e exercer seus direitos de cidadania (SALVADOR; YANNOULAS, 2013, p. 6).

O papel do Estado é determinante na construção da igualdade, mas não só na regulação das leis que coíbem a discriminação, também como agente de mudanças culturais e das condições de vida das mulheres. (SOARES, 2002, p. 114).

A Lei Maria da Penha traz, em seu artigo 35, inciso III, a imposição ao Poder Público da criação de delegacias especializadas, núcleos de Defensoria Pública, serviços de saúde e centro de referência especializados no atendimento à mulher em situação de violência doméstica e familiar, programas e campanhas de enfrentamento da violência doméstica e centro de educação e reabilitação de agressores.

A existência de marcos normativos, leis, pactos, convenções que preveem as políticas para as mulheres, nesse caso, de combate a violência doméstica e familiar não pode prescindir do investimento de recursos públicos. Portanto, garantir programas e recursos públicos no ciclo orçamentário é fundamental para a efetivação do direito das mulheres em situação de violência.

Nesse contexto, compete à Administração Pública efetivar os comandos gerais contidos na ordem jurídica e, para isso, cabe-lhe implementar ações e programas dos mais diferentes tipos, garantir a prestação de determinados serviços, etc. Esse conjunto de atividades pode ser identificado como 'políticas públicas'. É fácil perceber que apenas por meio das políticas públicas o Estado poderá, de forma sistemática e abrangente, realizar os fins previstos na Constituição (e muitas vezes detalhados pelo legislador), sobretudo no que diz respeito aos direitos fundamentais que dependem de ações para sua promoção (BARCELOS, 2009, p. 804).

A questão que se apresenta é que a Constituição e demais marcos legais impõem ao administrador uma "agenda", um "roteiro" (PARRERA DE CASTRO, 2014, p. 543) acerca de medidas que devem ser implementadas pela Administração Pública. Segundo o autor toda ação da Administração Pública exige o dispêndio de recursos, pecuniários, humanos e ainda outros que se apresentarem. Dessa forma, os marcos legais que embasam a concretização de direitos através de políticas públicas devem andar de mãos dadas com o Direito Financeiro.

Para seu desempenho, o Poder Público precisa de recursos pecuniários e de disciplina na aplicação desses recursos. Essa condição impõe ao ente público o exercício de uma atividade-meio, instrumental, que não cumpre função de atender diretamente à satisfação das necessidades da coletividade, mas possibilita o alcance dos fins colimados pelo Estado. (CALDAS FURTADO, 2013, p. 63-65)

No município de São Paulo, a Lei Orçamentária Anual – LOA 2015, 16.334/2015, prevê no órgão 79 (Secretaria Municipal de Políticas para as Mulheres) cinco ações/rubricas destinadas ao cumprimento da Lei Maria da Penha. São elas: Proteção Especial às Mulheres Vítimas de Violência com R\$ 6.985.052,00; Construção, Reforma e Aplicação dos Equipa-

mentos das Políticas para Mulheres com R\$ 1.000.000,00; Casa da Mulher Brasileira com R\$ 500.000,00; Implantação da Casa de Passagem R\$ 2.500.471,00 e Reestruturação dos Centros de Cidadania da Mulher R\$ 357.619,00. Nesse órgão os recursos totalizam R\$ 11.343.142,00.

No órgão 93, o Fundo Municipal de Assistência Social, estão previstas duas ações: Proteção Especial às Mulheres Vítimas de Violência – Acolhimento das mulheres vítimas de violência nas Casas Abrigo e Proteção Especial às Mulheres Vítimas de Violência – Atendimento das mulheres vítimas de violência em Centros de Defesa e Convivência R\$ 13.594.856,00.

Segundo dados da execução orçamentária no site eletrônico da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico, do período de 01 de janeiro a 30 de junho de 2016, do orçado das ações de combate à violência do órgão 79 – Secretaria Municipal de Política para as Mulheres, apenas 12,5% havia sido liquidado. No âmbito do órgão 93 – Fundo Municipal de Assistência Social, no mesmo período da execução orçamentária, foram liquidados, 41,52% do valor orçado.

3 O papel do controle externo na avaliação e auditoria das ações

Na estrutura estatal brasileira, coube aos Tribunais de Contas, por força dos artigos 70 e 71 da Constituição Federal, fiscalizar não somente sob o prisma da legalidade, mas também da economicidade e da legitimidade, as entidades da Administração Pública Direta e Indireta. Cabe aos Tribunais de Contas a análise dos resultados concretos das políticas públicas analisadas, através de inspeções e auditorias.

É no âmbito da atuação dos Tribunais de Contas, através das Auditorias de Natureza Operacional, que se pode avaliar as políticas públicas sob sua jurisdição, ou seja, no caso específico, dos mecanismos previstos na Lei Ma-

ria da Penha que são de responsabilidade da autoridade municipal, através da avaliação do desempenho operacional e avaliação do programa propriamente inscrito na Lei Orçamentária.

O Tribunal de Contas do Município de São Paulo, em 2015, preocupado com a repercussão do debate acerca da violência contra as mulheres, baseado nos altos índices dos crimes registrados na cidade, demonstrado através dos dados dos órgãos da segurança pública e de pesquisas de opinião, realizou sua primeira iniciativa com o “Seminário 9 anos da Lei Maria da Penha e o papel do Controle Externo”.

A iniciativa que debateu o desafio da implantação das políticas públicas previstas na Lei Maria da Penha contou com diversas palestrantes representando as diferentes esferas dos poderes constituídos – Governo Federal, Estadual e Municipal, Poder Judiciário, Defensoria, Ministério Público, Acadêmicas e Movimento de Mulheres. Todas as presentes, palestrantes e público participante foram unânimes em constatar a necessidade de mais investimentos e recursos públicos para que a efetivação da lei seja alcançada.

No seminário foi possível constatar o acompanhamento, ainda incipiente, realizado pelos órgãos técnicos da Corte, que até então não tinha uma avaliação específica acerca do cumprimento dos dispositivos previstos na Lei 11.340/2006. Foi apresentado um acompanhamento da execução orçamentária realizada que apontava o baixo desempenho na aplicação dos recursos orçados. Aqui é importante destacar que essa análise foi possível por existirem nos documentos do ciclo orçamentário e no Plano de Metas ações e programas específicos de combate à violência contra a mulher, algo que não acontece em outras esferas como, por exemplo, no Governo Estadual.

O desafio que se apresentou foi a necessidade de uma auditoria que pudesse trazer elemen-

tos concretos que apontassem para os limites do trabalho realizado e os desafios a serem enfrentados na implantação das políticas públicas. Dessa forma, o Tribunal de Contas do Município de São Paulo, ao analisar e avaliar a política pública, tende a agregar elementos novos no caso específico, mas também pode ampliar seu entendimento quanto à necessidade de políticas públicas específicas e exclusivas para as mulheres, alinhando-se assim a uma crescente tendência internacional em curso em diversos países impulsionado pelo organismo de mulheres da Organização das Nações Unidas, ONU Mulheres.

Nas últimas duas décadas, estudiosos de diversos países têm se dedicado à discussão de orçamento público e à crítica da neutralidade sob a ótica de gênero. O debate foi inaugurado na Austrália, sendo este o primeiro país a desenvolver, em 1984, uma metodologia de intervenções, esfera federal e estadual, visando identificar as despesas efetuadas com mulheres e meninas, assim como aquelas voltadas a igualdade de oportunidades, entre outros aspectos. Hoje, existem mais de 40 países em que tais iniciativas foram ou estão sendo implantadas (COSTA, 2003, p.18).

Um estudo divulgado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) estima os custos da violência contra as mulheres em termos de resultados intangíveis, em áreas como saúde, vida profissional e o bem-estar de seus filhos. Os resultados do estudo apontam, em especial, o impacto negativo que a violência tem na saúde da mulher. Estimativa da ONU é de que esse tipo de crime comprometa 10,5% do Produto Interno Bruto (PIB), segundo o Mapa da Violência em 2013. Dentro dos 10,5% está o custo dos serviços de polícia e Justiça para fazer valer o previsto na Lei Maria da Penha.

Dessa forma o cumprimento da Lei Maria da Penha e demais normais legais que apon-

tam para a implantação de políticas públicas de atendimento das mulheres vítimas de violência ganha relevo, seja por sua importância no combate às assimetrias no âmbito do Estado, em todas as suas dimensões, que comprometem o exercício do pleno direito das mulheres, ou ainda, como um elemento para garantir maior eficiência, eficácia e equidade no desempenho dos gastos públicos.

4 Considerações finais

A ação política das mulheres abriu caminho para que fossem repensados aspectos da própria organização do Estado, abrindo caminho para o debate sobre a necessidade de ações exclusivas e políticas para mulheres, cujo objetivo é reposicionar os sujeitos sociais nas relações de produção e de consumo, redimensionar as relações entre homens e mulheres, e buscar outros significados à cidadania das mulheres.

É forçoso observar que mesmo um governo que traz em sua agenda e roteiro político uma nova atitude que incorpore as mulheres como cidadãs de direito, isso através da elaboração e execução de políticas públicas, não se mostrou capaz de executar na totalidade os objetivos e ações propostas em seu programa e Plano de Metas.

Mesmo se consideradas as limitações impostas, ambas as questões aqui apresentadas nesta etapa conclusiva, de caráter afirmativo das políticas públicas e orçamentário financeiro, buscam romper com as restrições dominantes na cultura da administração pública.

A implantação de políticas públicas para as mulheres não se constitui somente por regras e marcos legal, mas também por crenças, códigos culturais e saberes que podem aprofundar e eternizar a ordem vigente, ou ainda, através das pressões políticas e sociais exercidas pelos movimentos feministas e organizações de mulheres que historicamente disputam os rumos

das políticas públicas que rompem com a lógica tradicional do estado, a exemplo da Lei Maria da Penha.

A interdição das demandas e das necessidades da mulher corresponde ao fato de as mulheres estarem destinadas a cumprir seu papel na esfera privada, sobre o qual Arendt (2008) aponta ser o espaço doméstico o reino não da liberdade e não da necessidade, isto porque a liberdade situa-se exclusivamente na esfera pública; e a necessidade é primordialmente um fenômeno pré-político, característico da organização do lar privado.

O fato é que a incorporação de elementos que ampliam a cidadania das mulheres, enquanto sujeito de direitos, traz consigo demandas que questionam as “bases e teorias” ligadas à definição de indivíduo e cidadão que estruturam o poder e, por conseguinte, a organização da vida social e cotidiana tanto na Antiguidade como na era Contemporânea.

Referências

BARCELLOS, Ana Paula de. **Neoconstitucionalismo**, Direitos Fundamentais e Políticas Públicas. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula; OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de. Neoconstitucionalismo. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 804.

BARROSO, Carmen. **Mulher, sociedade e Estado no Brasil**. São Paulo: Unicef/ Brasiliense, 1982.

BARSTED, Leila Linhares. O Direito Internacional e o Movimento de Mulheres. **Revista Estudos Feministas**. Rio de Janeiro: IFCS/UFRJ – PPCIS/UERJ, v. 3, n. 1, p. 191-197, 1995.

CALDAS FURTADO, José Ricardo. **Direito Financeiro**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 37.

COSTA, Delaine Martins. A gramática do orçamento a partir das perspectivas de gênero e raça: considerações preliminares. **VIII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Panamá, 28-31 Oct. 2003, p. 18

DEVREUX, Anne-Marie. A teoria das relações sociais de sexo. Um quadro de análise sobre a dominação masculina. **Sociedade e Estado**. Vol. 20, n.3., Brasília: set./dez. 2005.

DUBY, Georges; PERROT, Michelle (orgs.). **História de las Mujeres**. Volume 5. Madri: Grupo Santillana, 1993.

ERGAS, Yasmine. El Sujeto Mujer: El Feminismo de los años sesenta-ochenta. In: FARAH, Marta Ferreira Santos. Políticas públicas e gênero. In: Políticas Públicas e Igualdade de Gênero/ Tatau Godinho e Maria Lucia Silveira (orgs.). – São Paulo: Coordenadoria Especial da Mulher, 2004.

MARQUES-PEREIRA, Bérengère. Cidadania. In: HIRATA, Helena et al. (orgs.). **Dominação, dicionário crítico do feminismo**. São Paulo: Editora UNESP, 2009.

PARREIRA DE CASTRO, José Ricardo. Controle Externo e Policy Evaluation – Os Tribunais de Contas e sua Função na Auditoria de Programas Públicos. In: ALVES, Elizete Lanzoni; BREGA, Vladimir Filho (orgs). **Direitos Sociais e Políticas Públicas II**. Caxias do Sul: RS. P.

PINTAGUY, Jacqueline. Mulher e cidadania. In: NEVES, Maria das Graças R; COSTA, Delaine Martins (coords). **Mulheres e políticas públicas**. Rio de Janeiro: Ibam/ Unicef, 1991.

SALVADOR, Evilásio Silva; YANNOULAS, Silvia Cristina. Orçamento e Financiamento de Políticas Públicas: Questões de Gênero e Raça. In: **Revistas Feminismos**. Vol. 1, N.2. – Ago. 2013

SOARES, Vera. A construção da cidadania fragilizada da mulher. In: TEIXEIRA, M.; GODINHO, T. (orgs.). **Cidadania ativa para as mulheres**. Desafio para as políticas públicas. São Paulo: Coordenadoria Especial da Mulher, 2003.

_____. Movimento feminista: paradigmas e desafios. **Revista Estudos Feministas**. Edição especial. Seg. sem.1994.

P

olíticas de proteção à criança vítima de violência sexual. E o abusador? Merece atenção?

Simone Foyen

Advogada. Mestre em Políticas Sociais com área de concentração em Cidades e Territórios. Assessora de Gabinete da Escola Superior de Gestão e Contas Públicas. Conselheiro Eurípedes Sales do Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Resumo: Este trabalho tem por objetivo apresentar um panorama atual sobre a violência sexual contra a criança no âmbito doméstico, assim como demonstrar a forma como a criança é tratada enquanto sujeito de direitos na atualidade. O tema é de bastante relevância, pois revela que tais condutas são praticadas na clandestinidade, em geral por pessoas do convívio dessa criança, com as quais preservam laços de afeto e carinho. Por este motivo, a análise dos meios pelos quais tais informações chegam ao sistema processual traça o cenário necessário para a compreensão destes fenômenos. Algumas iniciativas vêm sendo tomadas para minimizar o abalo emocional suportado pelas crianças e algumas ações do Poder Público sinalizam para a atenção a ser dispensada ao abusador como meio de romper o ciclo da violência sexual contra crianças no âmbito doméstico.

Palavras-chave: Políticas Públicas. Violência sexual no âmbito doméstico contra a criança. Atenção ao abusador.

Abstract: This work aims to present a current overview on sexual violence against children within the household, as well as demonstrate how the child is treated as a subject of rights today. The theme is very important, as it

reveals that such behaviors are practiced clandestinely, usually by people living with this child, with which preserve affection and affection ties. For this reason, the analysis of the means by which such information reaches the procedural system traces the scenario necessary for the understanding of these phenomena. Some initiatives have been taken to minimize the emotional upheaval endured by children and some actions of the government point to the attention being given to the abuser as a means of breaking the cycle of sexual violence against children in the home.

Keywords: Public Policy. Sexual violence in the domestic sphere against children. Policies of attention towards the abuser.

1 Introdução

A violência sexual contra crianças no âmbito doméstico corresponde a uma inquietação da sociedade, que condena moralmente tais práticas, mas não se trata de problema contemporâneo. Relatos históricos e até bíblicos dão conta que estas condutas estão presentes no seio da sociedade há milênios, porque desde os tempos mais remotos a criança era reduzida a condição de “coisa”, “objeto” sem valor destinado à satisfação das vontades dos adultos.

Azambuja (2011, p. 23) narra que “motivando concepções que, historicamente, viram a criança como um adulto em miniatura ou um ser essencialmente diferente do adulto”, atenta ao fato de que a criança é um ser essencialmente frágil e que, por isso, carece de proteção, desmistificando o entendimento de outrora em que criança, por não ser considerada sujeito de direitos, seguia a sorte daqueles que dela se aproximassem.

Lajolo (1997, p. 228 apud AZAMBUJA, 2011, p. 23), reforçando a forma como historicamente a criança foi vilipendiada na sua condição de imaturidade, explica que:

(...) fomos acreditando sucessivamente que a

criança é a tábula rasa onde se pode inscrever qualquer coisa, ou que seu modo de ser adulto é predeterminado pela sua carga genética, ou, ainda, que as crianças do sexo feminino já nascem carentes do pênis que não têm, ou, então, tudo isso, ou nada disso, ou então, ou então, ou então...

Mas estudiosos das mais diversas áreas, assim como organizações internacionais, construíram uma nova concepção sobre a infância que, gradativamente, passou a ser vista com maior cuidado e atenção, sendo que mais especificamente no final do século XVIII e início do século XIX, conforme narra Azambuja (2011, p. 25), houve “uma crescente ideia de que as crianças representavam fontes humanas essenciais”.

Esses estudiosos, inquietos com esta omissão estatal de proteção, debruçaram-se em esforços para entender melhor a criança, sobretudo sobre os fenômenos que as envolviam, suas peculiares condições de desenvolvimento, o grau de maturidade em relação à idade, sexo etc.

A partir da perspectiva de que a criança tinha que ser amparada, medidas foram tomadas no sentido de serem criadas legislações de proteção aos infantes, sendo a primeira delas a Declaração dos Direitos da Criança de Genebra em 1924, uma legislação internacional tímida, mas que alertou o mundo sobre a relevância da criança.

No ano de 1948, um importante avanço mundial se deu com a criação da Declaração Universal dos Direitos Humanos que se constituiu um divisor de águas na história da humanidade, pois marcou uma nova etapa do sistema de valores no âmbito internacional, ultrapassando questões extremamente relevantes do ponto de vista ideológico, cultural, religioso, econômico, civil e social, pois tornou-se o marco histórico para a criação de todos os demais documentos internacionais que pudessem envolver relações de Direitos Humanos, especialmente aqueles que regulamentaram os direitos e garantias atribuídos às crianças.

Assim, o segundo e mais importante ins-

trumento normativo de proteção internacional à criança foi a Declaração sobre os Direitos da Criança em 1959 que, adotada pela Organização das Nações Unidas (ONU), constituiu outro marco histórico de criação das garantias e proteção à criança, mas apesar de ser dotada de força obrigacional, segundo Souza (2001, p. 2 apud AZAMBUJA, 2011, p. 23):

(...) não conseguiu se traduzir em medidas efetivas de proteção à criança, consubstanciando-se, mais, no embrião de uma nova doutrina relativas aos cuidados com a criança, de uma nova maneira de enxergar o indivíduo detentor de direitos e prerrogativas, do que num instrumento ativo de consolidação de tais direitos e prerrogativas.

A Convenção sobre os Direitos da Criança foi ratificada pelo Congresso Nacional no ano de 1990 e fez do Brasil seu signatário.

No Brasil, foi a Constituição de 1988 que consolidou definitivamente um sistema de proteção diferenciado para a criança, não antes cogitado, por ser considerada pessoa com desenvolvimento incompleto o que lhe garantiu prioridades e proteção plena, numa concepção de proteção integral que somente com o advento da Lei nº 8.069 (ECA), de 13 de julho de 1990, houve a regulamentação dos direitos concebidos pela Carta Maior, efetivando-se a garantia da proteção integral pelo Estado, sociedade e família, bem como elevando a criança à condição de sujeito de direitos e, portanto, destinatária de garantias individuais e fundamentais, o que deve possibilitar a elas condições para um perfeito desenvolvimento físico, mental, moral, espiritual e social.

Segundo Azambuja:

O Estatuto da Criança e do Adolescente foi, no cenário mundial, o primeiro diploma legal concorde com a evolução da chamada normativa internacional, notadamente com a Convenção das Nações Unidas sobre os Direitos da Criança, aprovada por unanimidade, em novembro de 1989, pela Assembleia Geral das Nações Unidas.

A partir de então, passou a servir de parâmetro e incentivo para renovar a legislação de outros países, especialmente da América Latina. Instaurou-se no Brasil, a partir de 1988 e 1990, nova era dos direitos da criança e do adolescente. Vencia-se, na última década do século XX, a primeira etapa de um longo processo de transformação social que perdura até os dias atuais. A nova lei provocou mudanças radicais na política de atendimento à criança e ao adolescente, com a criação de instrumentos que viabilizam o atendimento e a garantia dos direitos assegurados àqueles que ainda não atingiram dezoito anos. (2011, p. 47).

Não se pode desprezar o fato de a Constituição Federal de 1988 ter inserido em seu texto, com absoluta prioridade, o enfrentamento à violência sexual contra a criança.

Diz o texto constitucional:

É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão. (...) A lei punirá severamente o abuso, a violência e a exploração sexual da criança e do adolescente. (BRASIL, Constituição Federal, 1988, artigo 227, § 4º).

Mas foi o Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA) que, em conformidade com a Convenção Internacional dos Direitos da Criança, sustentou a luta pela criação de planos de enfrentamento à violência sexual contra a criança.

Uma conquista importante para o Brasil, na busca pelo enfrentamento da violência sexual contra crianças, foi a aprovação do Plano Nacional de Enfrentamento da Violência Sexual Infantojuvenil no ano de 2000, pelo Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente (Conanda).

2 O Plano Nacional de Enfrentamento à Violência Sexual contra Crianças e Adolescentes

A criação do Plano Nacional de Enfrentamento à Violência Sexual contra Crianças e Adolescentes foi a primeira iniciativa do Estado no sentido de estabelecer progressos para a minimização das consequências do abuso sexual contra crianças, pois protagonizou diretrizes para a criação de políticas públicas que visassem o embate dessa forma de violência, tão vivenciada e tão silenciada na sociedade.

O Plano Nacional, assim, se tornou referência nacional para a criação de programas e serviços destinados ao atendimento de crianças vítimas de violência sexual, quer no âmbito doméstico, quer fora dele, e serviu de referência para que organizações não governamentais protagonizassem ações de incentivo à criação de políticas públicas nas esferas estatais.

No ano de 2003, houve a necessidade de atualizar o Plano Nacional, pois o foco que se buscava combater, à época, era a exploração sexual infantil. Com isso, o interesse preponderantemente da atualização foi o de introduzir no Plano indicadores que fossem capazes de avaliar e mensurar as conquistas até então alcançadas com as políticas criadas para a erradicação da exploração sexual de crianças.

Foi neste mesmo ano de 2003 que foi criada a Comissão Intersetorial de Enfrentamento da Violência Sexual contra Crianças e Adolescentes, pelo então Presidente da República, Luis Inácio Lula da Silva, comissão essa coordenada pelo Ministério da Justiça até o ano de 2006, oportunidade em que foi incorporada à Secretaria Especial dos Direitos Humanos da Presidência da República, cuja finalidade era a de “articular as ações na área do enfrentamento da violência sexual”¹.

De acordo com o Plano Nacional (2013, p. 8), pode-se afirmar que “Decorrente de um intenso processo de mobilização, essa década foi também

marcada por intensas mudanças legislativas que tiveram impacto direto na tipificação de todas as formas de violência sexual.”

O Plano Nacional (2013, p. 9), estabeleceu seis eixos estratégicos para a criação e estruturação de políticas, programas e serviços públicos para o combate da violência sexual contra a criança. São eles:

Análise da Situação – conhecer o fenômeno da violência sexual contra crianças e adolescentes por meio de diagnósticos, levantamento de dados, pesquisas.

Mobilização e Articulação – fortalecer as articulações nacionais, regionais e locais de combate e pela eliminação da violência sexual; envolve redes, fóruns, comissões, conselhos etc.

Defesa e Responsabilização – atualizar a legislação sobre crimes sexuais, combater a impunidade, disponibilizar serviços de notificação e responsabilização qualificados.

Atendimento – garantir o atendimento especializado, e em rede, às crianças e aos adolescentes em situação de violência sexual e às suas famílias, realizado por profissionais especializados e capacitados.

Prevenção – assegurar ações preventivas contra a violência sexual. Ações de educação, sensibilização e de autodefesa.

Protagonismo Infantojuvenil – promover a participação ativa de crianças e adolescentes pela defesa de seus direitos e na execução de políticas de proteção de seus direitos. (PLANO NACIONAL, 2013, p. 9).

No ano de 2008, diversas campanhas de conscientização ao enfrentamento da violência sexual contra crianças foram promovidas pelo Comitê Nacional de Enfrentamento da Violência Sexual contra Crianças e Adolescentes e pela Comissão Intersetorial no âmbito do governo federal, com vistas ao combate da exploração sexual de crianças, prostituição infantil e utilização de crianças em pornografia.

Outro avanço que contribuiu para a sensibili-

zação social no combate à violência sexual contra crianças foi a criação de um serviço gratuito de disque denúncia em âmbito nacional – o Disque 100, bem como a realização do III Congresso Mundial de Enfrentamento da Exploração Sexual de Crianças e Adolescentes, sediado pelo Brasil no ano de 2008.

Os debates e as discussões promovidas neste Congresso tiveram por consequência a conscientização de que o Plano Nacional aprovado no ano 2000 carecia de uma nova atualização, bem como uma revisão de seus conceitos, haja vista o surgimento de novas formas de violência sexual contra crianças, dadas pela imensa diversidade regional existente no Brasil, de modo que tal fenômeno precisava ser analisado, estudado e combatido através da criação de programas sociais de enfrentamento desta nova realidade.

Um avanço bastante significativo no estudo para a criação de novas políticas de combate à violência sexual contra a criança foi a possibilidade da participação de adolescentes nos debates promovidos por todo o país, conforme relata o referido documento. Segundo o Plano Nacional (2013, p. 10) “O envolvimento do Conanda durante todo o processo de revisão foi fundamental para dar ao Plano Nacional, o status de norteador das políticas públicas nessa área.”

No ano de 2010, o Brasil produziu um novo documento que norteou as políticas de proteção de direitos da criança, que recebeu o nome de Plano Decenal de Direitos Humanos de Crianças e Adolescentes, no âmbito do Conanda, tendo reunido tais questões em temas setoriais.

Daí a necessidade de se elaborar um Plano Setorial, nos mesmos moldes do Plano Nacional e com as mesmas diretrizes do Plano Decenal de enfrentamento da violência sexual contra crianças. Assim, restou estabelecido que as ações implementadas no novo Plano Nacional deveria respeitar o mesmo prazo do Plano Decenal, ou seja, deveriam ser realizadas até o ano de 2020.

O novo Plano Nacional de Enfrentamento à Violência Sexual contra Crianças e Adolescentes, aprovado em maio de 2013, firmou novamente o compromisso social de proteger os direitos da criança, especialmente no que tange à proteção contra a violência sexual, pois sendo a criança pessoa em peculiar situação de desenvolvimento, precisa ela ser protegida de modo que sejam garantidos seus mais fundamentais direitos, dentre os quais o de desenvolver de forma segura e saudável a sua sexualidade.

3 Prevenção à violência e atenção à criança

Toda vez que uma criança vítima de abuso sexual no âmbito doméstico é encaminhada para um hospital ou para a rede de atendimento vinculado à área da saúde, esse lugar passa a ser considerado uma referência no atendimento e acolhimento tanto dessa criança quanto da sua família, pois a intervenção de profissionais sob a perspectiva da interdisciplinaridade contribui para a interrupção do ciclo de violência que se estabelece no contexto familiar, foco almejado pelo programa de proteção.

A violência sexual intrafamiliar contra a criança provoca-lhe um trauma, que precisa ser tratado, e, neste caso, a intervenção a ser realizada pelo esforço conjunto das diversas áreas do conhecimento conjugado com ações de mediação de equipes formadas por profissionais destas áreas do saber, tem por finalidade minimizar os possíveis danos causados a essa criança.

Para tanto, é imperioso que esses profissionais tenham pleno conhecimento da dinâmica do abuso sexual, assim como tenham experiência e aptidão para lidar com crianças, para que a intervenção surta os resultados esperados, sem que a criança se sujeite ou vivencie uma nova violência.

Por óbvio que a intervenção de uma equipe multidisciplinar nesses casos, pelas peculiaridades de cada um e pelas próprias condutas praticadas, geram nessa equipe sentimentos que variam

da indignação à perplexidade, fato que pode impulsionar uma maior proximidade da equipe com a criança e sua família e que viabiliza a constatação e delimitação do tratamento a ser realizado.

A violência sexual intrafamiliar contra crianças abrange particularidades extremamente complexas, pois é cercada por tabus que dificultam a suspeita ou a confirmação dessa forma de abuso. O pacto de silêncio que se estabelece aumenta as dificuldades para a identificação e prevenção dos atos de abuso. Uma das dificuldades se deve ao fato do abusador ser na maior parte dos casos pessoa das relações afetivas da vítima, com quem ela guarda vínculos, o que diminui consideravelmente as notificações do abuso praticado.

Mas, quando tais práticas são noticiadas e chegam à rede de atendimento, é imprescindível que esta criança receba a intervenção de uma equipe multidisciplinar, para que sua trajetória de vida seja avaliada e sejam adotados os mecanismos mais adequados para atuação em cada situação concreta.

De acordo com estudos sobre a proteção da criança, já nos anos de 1970, em Porto Alegre, houve uma abordagem desse modelo de trabalho interdisciplinar.

Segundo Farinatti, Biazus e Leite (1993, p. 61 apud AZAMBUJA et al., 2011, p.368): “(...) o grupo interprofissional pertence ao sistema de ajuda social, não tendo mandato legal para a intervenção, agindo terapeuticamente e como assessoramento dos poderes constituídos”².

Com a entrada em vigor da Lei nº 8.069/1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente), a obrigatoriedade de notificação dos casos de maus-tratos, o que inclui o abuso sexual contra crianças³, possibilitou que tal fenômeno fosse mais profundamente avaliado por profissionais das diversas áreas do saber. Aliados às notificações que eram feitas nas instituições de saúde, de assistência social e de ensino, houve uma preocupação muito grande com a constatação do fenômeno, bem

como com o tratamento destinado às crianças vítimas de tais práticas e às suas famílias.

Concluiu-se, através do estudo desse fenômeno realizado por Quaglia e Marques (2004, p. 214 apud AZAMBUJA et al., 2011, p. 368), que:

(...) as situações não eram identificadas por falta de atenção ao fenômeno, por falta de apoio de estrutura institucional e da própria rede social e legal extra-hospitalar e por dificuldade dos profissionais da rede hospitalar se envolverem na intervenção de natureza sociolegal⁴.

A partir desses estudos, os autores relatam que surgiu a necessidade de se criar uma equipe de profissionais, inicialmente composta por assistentes sociais, psicólogos e psiquiatras, sendo que, posteriormente, foi ampliada para abarcar também profissionais da pediatria e enfermagem, cuja função era o atendimento e acolhimento de crianças que recebiam a atenção exigida por cada caso em concreto.

Tal prática evoluiu para a criação do chamado Programa de Proteção à Criança, sendo que, segundo Marques et al.:

Atualmente, o PPC é constituído por profissionais do serviço social, da psicologia, psiquiatria, pediatria, enfermagem e recreação. Há cerca de 10 anos, o Programa conta com a participação voluntária de uma procuradora da justiça, que muito tem contribuído nas discussões dos casos no que se refere às questões legais. (2011, s/p)⁵.

O Programa de Proteção à Criança tem por fim abreviar o sofrimento a que é submetida a criança vítima de violência e minimizar as consequências advindas destes atos, bem como prevenir que novos casos ocorram através de ações de combate à violência sexual no âmbito doméstico. Cada área envolvida na equipe interdisciplinar desempenha uma atividade bem destacada, numa abordagem específica para os casos de violência sexual contra a criança. Marques et al. (2011, p.

370-377)⁶ apresentam as funções de cada área envolvida no programa. São elas:

- O assistente social, acostumado com questões dessa natureza, é responsável pelo atendimento às famílias, devendo fazer um acompanhamento social que o permita constatar qual a realidade social em que essa família está inserida, para providenciar o encaminhamento indispensável para o tratamento mais indicado para cada contexto. É o Serviço Social a área responsável, inclusive, pela continuidade do tratamento, de modo a dar efetividade ao combate da violência sexual intrafamiliar.
- A enfermagem está diretamente inserida no âmbito hospitalar e corresponde à área que primeiro toma contato com a realidade das práticas de violência sexual intrafamiliar contra crianças, pois o vínculo que se estabelece com as vítimas e com as famílias possibilitam a intervenção da equipe de forma menos invasiva à criança.
- A psiquiatria infantil se ocupa em diagnosticar as possíveis patologias que a criança venha a apresentar em decorrência dos abusos sexuais vivenciados, já que a violência sexual consiste na prática reiterada de atos que promovem estímulos impróprios para a idade da criança, o que pode refletir negativamente ao longo da vida dessa pessoa. Geralmente, crianças que foram vítimas de violência sexual no âmbito doméstico desenvolvem um comportamento diferenciado de crianças da mesma idade, como isolamento, automutilação, depressão, uso de entorpecentes, desvio de conduta, timidez, impulsividade etc.
- É a psiquiatria a área que indicará a terapia necessária para os sintomas desenvolvidos pelas crianças abusadas sexualmente, determinando, inclusive, a complexidade do tratamento indicado e o prazo que, possivelmente, perdurará esse tratamento.

- A psicologia é a área responsável por verificar os traumas e o sofrimento gerado pelo abuso sexual em suas vítimas, bem como determinando a necessidade de tratamento, através de entrevistas realizadas com os responsáveis pela criança, sendo que, após esta entrevista, é feito um diagnóstico diretamente com o paciente. Este diagnóstico é realizado através de testes, uso de brinquedos, desenhos etc. Após toda avaliação é elaborado um minucioso laudo, que após ser anexado ao prontuário do paciente, indicará qual o tratamento mais adequado.
- A pediatria pode ser o profissional que primeiro é procurado quando há evidências de que uma criança está sendo vítima de atos de abuso sexual, pois à revelia de outras formas de maus-tratos que deixam evidências físicas, o abuso sexual pode revelar sinais comportamentais que o indiquem, ainda que não ostente qualquer marca no corpo. O pediatra, quando entrevista seu paciente, potencial vítima de abuso sexual, deve ter o máximo de cautela para não permitir que a revelação de tais atos não se torne tão ou mais traumático que o próprio abuso vivenciado.

Assim, o esforço comum dos profissionais das áreas destinadas ao atendimento, acolhimento e encaminhamento de crianças vítimas de violência sexual doméstica intrafamiliar constitui a mais importante legitimação para a garantia da proteção integral que estas crianças fazem jus.

4 Atenção ao abusador condenado por crimes sexuais

O suposto abusador de crianças no âmbito doméstico é alguém que, até as alterações introduzidas ao Plano Nacional de Enfrentamento à Violência Sexual contra a Criança e o Adolescente de 2013, não possuía qualquer visibilidade social ou jurídica, dada a gravidade das condutas que lhes são atribuídas.

A situação do abusador, até este instrumento normativo, era extremamente preocupante, uma vez que a ele não era dado sequer o direito, por vezes, de ser ouvido, ou até mesmo, o que é mais problemático, de ser avaliado por profissional que possa diagnosticar se esta pessoa também foi vítima de alguma forma de violência, quer na infância ou mesmo na fase adulta, que demande a necessidade de um tratamento direcionado e monitorado por profissionais que consigam enfrentar o fenômeno.

Qualquer ato de violência vivenciado pode gerar consequências traumáticas em suas vítimas, que as façam reproduzir estes mesmos atos de violência nas pessoas que lhes são próximas. A necessidade de avaliar o abusador é tão importante quanto a de avaliar a vítima, pois qualquer que seja a modalidade de violência pode redundar num comportamento de violentador em potencial, quando a ele não for destinada a atenção necessária para que possa se desvincular do trauma que o acometeu. Se não tratada, essa pessoa pode passar do triste papel de vítima para o perverso papel de abusador, ou seja, de pessoa que pratica uma ou mais modalidades de violência, dentre as quais o abuso sexual.

Segundo Furlan (2011, p. 202) “Existem evidências relatando também que é comum que os indivíduos que sofreram abusos na infância tornem-se adultos que também abusem de crianças.” Neste mesmo contexto, Coden (2008, p. 20 apud FURLAN, 2011, p. 202) narra que “(...) isso ocorre com frequência quando o trauma vivido na infância não é tratado. O agressor não consegue parar por vontade própria, e é necessária intervenção especializada.”⁷

Daí, portanto, decorre a necessidade de destinar ao abusador cuidados para que se investigue os motivos pelos quais veio a praticar tais fatos e, sendo o caso, determinar seu encaminhamento para tratamento especializado, através de equipe multidisciplinar.

O Plano Nacional de Enfrentamento à Violência Sexual contra Crianças e Adolescentes traçou como objetivo estratégico:

Objetivo Estratégico nº 3.4 – Fomentar a criação de programas educativos de orientação e de atendimento a familiares, responsáveis, cuidadores ou demais envolvidos em situações de negligência, violência física, psicológica e sexual. (PLANO NACIONAL, 2013, p. 15)

Patente se mostra a preocupação do Plano Nacional em promover a criação de programas de orientação e atendimento às pessoas envolvidas em situações de violência, dentre elas a violência sexual. O abusador de crianças no âmbito doméstico está incluído neste objetivo, tendo em vista que está inserido na família em que tais práticas são observadas, de modo que o Plano Nacional demonstra preocupação em investigar e criar ações destinadas a este sujeito de direitos, que protagoniza a relação que envolve o abuso.

O eixo atenção do Plano Nacional (2013, p. 31) traça como objetivo:

Garantir o atendimento especializado, e em rede, às crianças e aos adolescentes em situação de abuso e/ou exploração sexual e às suas famílias, realizado por profissionais especializados e capacitados, assim como assegurar atendimento à pessoa que comete violência sexual, respeitando as diversidades de condição étnicorracial, gênero, religião, cultura, orientação sexual etc.

Notadamente, o novo Plano Nacional demonstra uma atenção especial com o abusador, na medida em que assegura o atendimento à pessoa que comete a violência sexual.

Este atendimento deve ser norteado por políticas públicas a serem criadas sob esta perspectiva, levando-se em conta as condições pessoais do abusador e que digam respeito às suas diversidades culturais, religiosas, étnicorracial, orientação sexual, dentre outras.

Os indicadores de monitoramento previstos

no Plano Nacional (2013, p.32) possibilitam avaliar os programas sociais que envolvam o enfrentamento da violência sexual contra crianças no Brasil, sob a perspectiva do abusador, e preveem:

Número de programas e serviços que atendem, acompanhem e dão suporte a famílias de crianças e adolescentes em situação de abuso sexual e/ou exploração.

Número de programas e serviços que atendem, acompanham e dão suporte a pessoas que cometem abuso e/ou exploração sexual de crianças e adolescentes.

Número de municípios e DF que estruturaram programas, serviços e ações, com pactuação de fluxos voltados ao atendimento a crianças e adolescentes em situação de abuso e/ou exploração sexual, bem como a pessoa que comete abuso e/ou exploração sexual de crianças e adolescentes.

Número de metodologias nacionais e internacionais adaptadas e/ou disseminadas com foco no atendimento a adolescentes em situação de abuso e/ou exploração sexual e suas famílias e à pessoa que comete tais violências.

Não obstante, são as ações indicadas no Plano Nacional que nortearão a implementação de políticas públicas que atendam as necessidades que demandam maior atenção e cuidado aos abusadores sexuais, favorecendo o tratamento mais adequado, ou as medidas que facilitem o atendimento e o acompanhamento dessas pessoas, sempre levando em consideração as suas particularidades enquanto indivíduos destinatários de direitos.

São ações previstas no Plano Nacional (2013, p. 34):

Implantação e fortalecimento de programas intersetoriais e serviços destinados ao atendimento e acompanhamento da pessoa que comete violência sexual contra crianças e adolescentes, com definição de parâmetros, considerando os aspectos culturais, sociais e de saúde.

Pactuação de fluxos e/ou protocolos de procedimentos entre as diversas instâncias encarregadas

de assegurar atendimento a crianças e adolescente em situação de abuso e/ou exploração sexual, considerando suas especificidades.

Disseminação e adaptação, quando for o caso, de metodologias nacionais e internacionais, exitosas de atendimento a criança, adolescente em situação de abuso e/ou exploração sexual e suas famílias e à pessoa que comete essas expressões de violência.

Articulação dos serviços intersetoriais que realizam atendimento nos casos de abuso e/ou exploração sexual de crianças e adolescentes com os órgãos de investigação e responsabilização.

Apesar de tímidas as inovações trazidas pelo Plano Nacional de 2013, são elas essenciais para que sejam articuladas ações que tenham por finalidade conhecer o abusador sexual, sua trajetória de vida e os motivos que o levaram à prática de tão hediondas condutas.

Somente através do acolhimento do abusador sexual nas redes de atendimento, através da intervenção de profissionais capazes de entender o fenômeno que envolvem tais situações é que se torna possível averiguar e intervir de forma a contribuir para o restabelecimento das relações familiares e de vínculos rompidos, minimizar os traumas oriundos de condutas não aceitas socialmente, bem como delimitar o grau de compreensão do abusador entre a conduta praticada e sua responsabilização, o que exige o conhecimento das diversas intercorrências de ordem social, psíquica e jurídica que certamente o afetarão por toda sua vida, mas de forma menos perturbadora.

A possibilidade do abusador revelar o que de fato aconteceu ou de ser tratado de forma a ter garantidos seus direitos fundamentais é o primeiro passo para separar aquele que pratica tais condutas porque avilta as normas jurídicas, desrespeita os mandamentos sociais e morais de uma sociedade e que, por isso, deve ser tratado como criminoso e banido do convívio social através da punição do Estado, daquele que pratica tais con-

dutas como reflexo de uma violência já experimentada e não tratada. O que tende a potencializar suas condutas violentas cada vez que retoma em sua memória aquilo que vivenciou, revivendo uma experiência traumática e transferindo esta violência àqueles que estão mais próximos ao seu convívio, possivelmente num ciclo interminável de condutas violentas e traumatizantes. Daí porque dispensar atenção e cuidados também ao abusador sexual.

5 Decreto nº 7.958, de 13 de março de 2013

Em 24 de fevereiro de 1999, foi apresentado o PL nº 60/99, de iniciativa da deputada federal Iara Bernardi (PT-SP), que dispunha sobre o atendimento de vítimas de violência sexual. O referido projeto, aprovado por unanimidade na Câmara dos Deputados e encaminhado ao Senado Federal, foi apresentado a esta casa legislativa no dia 8 de março de 2013, onde passou a tramitar através do PLC nº 03/2013. No dia 4 de julho de 2013, submetido à votação perante o Plenário, o PLC nº 03/2013 foi aprovado por unanimidade e, sem proposta de emendas, foi encaminhado à sanção presidencial.

Em 1º de agosto de 2013, o PLC nº 03/2013 foi sancionado pela Presidente da República Dilma Rousseff e transformado em norma jurídica – Lei nº 12.845, de 1º de agosto de 2013, que “dispõe sobre o atendimento obrigatório e integral de pessoas em situação de violência sexual”.

Em 13 de março de 2013, antes, porém, da sanção da Lei nº 12.845/2013, a Presidente da República Dilma Rousseff assinou o Decreto Presidencial nº 7.958/2013, estabelecendo as diretrizes para o atendimento às vítimas de violência sexual pelos profissionais de segurança pública e da rede de atendimento do Sistema Único de Saúde (SUS), bem como estabeleceu competências ao Ministério da Saúde e Ministério da Justiça, para a implementação de ações

que visem a garantia da aplicação das medidas contidas no referido decreto.

5.1 Diretrizes gerais

O Decreto Presidencial nº 7.958/2013 representou um avanço histórico na atenção e no respeito que o Estado deve dispensar às pessoas vítimas de violência doméstica, através da adoção de ações que minimizem o sofrimento dessas pessoas, possibilitando a elas o pronto atendimento na rede pública de saúde, para os cuidados físicos que devem receber, assim como o tratamento por equipe multidisciplinar, cujo objetivo é aliviar a dor gerada pelo impacto psicológico que a violência sexual submete suas vítimas.

As diretrizes traçadas pelo referido projeto têm por principal finalidade tornar mais humano o acolhimento das vítimas frente aos profissionais da segurança pública, quer pelos agentes policiais no momento em que atendem a ocorrência, quer pela autoridade policial que recebe a comunicação do fato para possibilitar a instauração do procedimento de investigação, quer pelos profissionais do Instituto Médico Legal (IML), que são responsáveis pela colheita da prova material, ou seja, pelos vestígios deixados pelo crime no corpo da vítima, bem como traça os procedimentos que devem ser adotados no acolhimento dessas vítimas junto ao Sistema Único de Saúde (SUS).

As diretrizes delineadas pelo Decreto nº 7.958/2013 são as seguintes:

Art. 2º. O atendimento às vítimas de violência sexual pelos profissionais de segurança pública e da rede de atendimento do SUS observará as seguintes diretrizes:

- I. acolhimento em serviços de referência;
- II. atendimento humanizado, observados os princípios do respeito da dignidade da pessoa, da não discriminação, do sigilo e da privacidade;
- III. disponibilização de espaço de escuta qualificado e privacidade durante o atendimento, para propiciar ambiente de confiança e res-

- peito à vítima;
- IV. informação prévia à vítima, assegurada sua compreensão sobre o que será realizado em cada etapa do atendimento e a importância das condutas médicas, multiprofissionais e policiais, respeitada sua decisão sobre a realização de qualquer procedimento;
 - V. identificação e orientação às vítimas sobre a existência de serviços de referência para atendimento às vítimas de violência e de unidades do sistema de garantia de direitos;
 - VI. divulgação de informações sobre a existência de serviços de referência para atendimento de vítimas de violência sexual;
 - VII. disponibilização de transporte à vítima de violência sexual até os serviços de referência; e
 - VIII. promoção de capacitação de profissionais de segurança pública e da rede de atendimento do SUS para atender vítimas de violência sexual de forma humanizada, garantindo a idoneidade e o rastreamento dos vestígios coletados. (BRASIL, Decreto nº 7.958/2013, artigo 2º, incisos I ao VIII).

As diretrizes do decreto foram previstas com vistas a integrar suas ações às dos Ministérios da Justiça e da Saúde, ações essas que reforçam a importância da colheita cuidadosa da prova pericial em crimes que envolvam violência sexual, assim como sua rápida elaboração.

Antes do referido decreto, quando crimes sexuais eram praticados e deixavam vestígios, estes se perdiam dada a complexidade e a burocracia que envolvia o procedimento, sobretudo pela forma como a vítima era tratada nos órgãos da segurança pública.

A vítima, já traumatizada pelo crime, dirigia-se ao Distrito Policial, onde era atendida por policiais sem qualquer preparo ou conhecimento da dinâmica que envolve crimes dessa natureza, não recebia informações suficientes sobre os atos aos quais seria submetida, prestava seu depoimento de modo vexatório, pois vítimas desses crimes relatam sua intimidade e, por isso, precisam ser

preservadas para que não sofram mais com o procedimento do que com o próprio crime. Depois era encaminhada ao Instituto Médico Legal (IML) onde, novamente, era submetida a um procedimento frio, sem que lhe fossem fornecidas informações acerca dos atos que seriam realizados e, por fim, era encaminhada a um hospital público especializado no atendimento de pessoas vítimas de crimes sexuais e lá era novamente submetida a um procedimento padrão, sem, por vezes, autorizar que esse procedimento fosse realizado.

O Decreto nº 7.598/2013 tem por finalidade promover o aperfeiçoamento dos procedimentos de coleta de materiais que possam comprovar a existência do crime, bem como dos sistemas, protocolos e fluxos dos órgãos destinados ao atendimento de pessoas vítimas de violência sexual, além de promover a capacitação dos profissionais da saúde e da segurança pública.

Os profissionais do SUS devem ser capacitados à coleta, armazenamento e transporte do material coletado no exame clínico realizado na vítima por peritos do IML, assim como os profissionais da segurança pública também treinados para o atendimento às vítimas, em especial aqueles que atuam nas delegacias especializadas no atendimento a mulheres, crianças e adolescentes.

De acordo com as diretrizes traçadas, o referido decreto busca o aperfeiçoamento na coleta da prova que servirá ao sistema processual vigente, assim como deve promover o atendimento e atenção necessária para que as vítimas se sintam mais acolhidas, atendimento esse que deve ser eficaz e ágil, para evitar maiores prejuízos psicológicos à vítima.

Em linhas gerais, o Decreto nº 7.958/2013 foca não só a vítima, oferecendo-lhe o acolhimento e o encaminhamento adequado e que a gravidade do fato requer, mas também favorece a colheita da prova exigida no processo penal para evitar a impunidade. Além do que este decreto prioriza a informação, ou seja, a vítima de violência sexual

deve ser informada de todo o procedimento a que será submetida, mais ainda, deve ser informada sobre as redes de serviço de referência para ser ajudada, acalentada e tratada.

5.2 Procedimentos no atendimento às vítimas de violência sexual pelo Sistema Único de Saúde (SUS)

O Decreto nº 7.958/2013 estabeleceu a forma como o Sistema Único de Saúde deve proceder no atendimento às vítimas de violência sexual. Tais medidas visam humanizar o atendimento dessas vítimas, sendo que, a partir das novas regras, os serviços hospitalares públicos deverão prestar atendimento clínico, atendimento psicológico, acolhimento, administração de medicamentos, sobretudo os de anticoncepção de urgência para prevenir a gravidez resultante de estupro, medicamentos e vacinas que evitem as doenças sexualmente transmissíveis e a AIDS/HIV, notificação compulsória institucionalizada, inserida ao ordenamento jurídico através da Lei nº 10.778, de 24 de novembro de 2003⁸, referência laboratorial para exames necessários e referência para coleta de vestígios de violência sexual, que servirão de prova da materialidade, nos crimes contra a dignidade sexual.

As ações em saúde também incluem serviços de atenção integral à saúde de crianças e adolescentes em situação de violência sexual, serviço de atenção integral para homens e idosos que também tenham sido vítimas de violência sexual.

O Decreto nº 7.958/2013, em seu artigo 4º, dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pelos profissionais da rede do SUS. São eles:

Art. 4º. O atendimento às vítimas de violência sexual pelos profissionais da rede do SUS compreenderá os seguintes procedimentos:

- I – colhimento, anamnese e realização de exames clínicos e laboratoriais;
- II – preenchimento de prontuário com as seguintes informações:

- a) data e hora do atendimento;
 - b) história clínica detalhada, com dados sobre a violência sofrida;
 - c) exame físico completo, inclusive o exame ginecológico, se for necessário;
 - d) descrição minuciosa das lesões, com indicação da temporalidade e localização específica;
 - e) descrição minuciosa de vestígios e de outros achados no exame; e
 - f) identificação dos profissionais que atenderam a vítima;
- III – preenchimento do Termo de Relato Circunstanciado e Termo de Consentimento Informado, assinado pela vítima ou responsável legal;
 - IV – coleta de vestígios para, assegurada a cadeia de custódia, encaminhamento à perícia oficial, com a cópia do Termo de Consentimento Informado;
 - V – assistência farmacêutica e de outros insumos e acompanhamento multiprofissional, de acordo com a necessidade;
 - VI – preenchimento da Ficha de Notificação Compulsória de violência doméstica, sexual e outras violências; e
 - VII – orientação à vítima ou ao seu responsável a respeito de seus direitos e sobre a existência de serviços de referência para atendimento às vítimas de violência sexual.

§1º A coleta, identificação, descrição e guarda dos vestígios de que tratam as alíneas “e” e “f” do inciso II e o inciso IV do *caput* observarão regras e diretrizes técnicas estabelecidas pelo Ministério da Justiça e pelo Ministério da Saúde.

§1º A rede de atendimento ao SUS deve garantir a idoneidade e o rastreamento dos vestígios coletados. (BRASIL, Decreto nº 7.958/2013, artigo 4º, incisos I ao VII e §§ 1º e 2º).

Tais procedimentos têm por finalidade prestar um atendimento de urgência às vítimas de crimes sexuais reunindo, num único lugar, tudo quando seja necessário para possibilitar o imediato tratamento, sem que precisem se deslocar de um lugar para outro, assim como se presta, também, para evitar a perda dos vestígios do crime,

material esse que será coletado e encaminhado para os órgãos da persecução criminal, que darão a sequência necessária, e base ou não à propositura da ação penal.

Importante esclarecer que se trata de um atendimento a ser realizado por uma equipe multidisciplinar, composta por profissionais habilitados e capacitados das mais diversas áreas, dentre eles psicólogos, assistentes sociais, médicos, pediatras, psiquiatras, enfermeiros etc., para o tratamento físico e psicológico dessas vítimas, bem como para o encaminhamento delas aos serviços de referência, de modo a dar continuidade ao tratamento iniciado pela rede básica de saúde.

5.3 Competência do Ministério da Justiça

O Decreto nº 7.958/2013 cuidou também de estabelecer a competência do Ministério da Justiça para a criação de ações que, em parceria com o Ministério da Saúde e organizações governamentais e não governamentais, viabilizem a promoção de campanhas de conscientização da população, bem como a criação de programas e políticas públicas para o enfrentamento da violência sexual, incluindo a violência praticada contra crianças.

Assim, segundo o referido projeto, é da competência do Ministério da Justiça:

Art. 5º. Ao Ministério da Justiça compete:

- I. apoiar a criação de ambiente humanizado para atendimento de vítimas de violência sexual nos órgãos de perícia médico-legal; e
- II. promover capacitação de:
 - a) peritos médicos-legistas para atendimento humanizado na coleta de vestígios em vítimas de violência sexual;
 - b) profissionais e gestores de saúde do SUS para atendimento humanizado de vítimas de violência sexual, no tocante à coleta, guarda e transporte dos vestígios coletados no exame clínico e o posterior encaminhamento do material coletado para a perícia oficial; e
 - c) profissionais de segurança pública, em especial os que atuam nas delegacias especializadas

no atendimento a mulher, crianças e adolescentes, para atendimento humanizado e encaminhamento das vítimas aos serviços de referência e a unidades do sistema de garantia de direitos.

5.4 Competência do Ministério da Saúde

Assim como o Decreto nº 7.958/2013 estabeleceu a competência do Ministério da Justiça, estabeleceu também a competência do Ministério da Saúde, cuja finalidade não é outra senão criar ações em parceria com outras entidades para capacitar seus profissionais, bem como para estabelecer o combate da violência sexual contra crianças.

Segundo o referido projeto, é da competência do Ministério da Saúde:

Art. 6º. Ao Ministério da Saúde compete:

- I. apoiar a estruturação e as ações para o atendimento humanizado às vítimas de violência sexual no âmbito da rede do SUS;
- II. capacitar os profissionais e gestores de saúde do SUS para atendimento humanizado; e
- III. realizar ações de educação permanente em saúde dirigidas a profissionais, gestores de saúde e população em geral sobre prevenção da violência sexual, organização e humanização do atendimento às vítimas de violência sexual. (BRASIL, Decreto nº 7.958/2013, artigo 6º, incisos I ao III).

De toda sorte, tal decreto é de extrema importância para traçar uma forma simplificada e humanizada de acolher e atender vítimas de violência sexual cometidas no âmbito doméstico e familiar.

6. Conclusão

O presente trabalho teve por objetivo a análise das políticas públicas implementadas em caso de violência sexual contra crianças e adolescentes no âmbito doméstico voltadas tanto para as vítimas de tais condutas, quanto para seus abusadores.

A criança, como já foi possível avaliar, é pessoa

em peculiar condição de desenvolvimento, o que, sem qualquer dúvida, torna sua participação na colheita de elementos que formem a convicção do magistrado fragilizada.

Mas a história mostra que nem sempre foi assim. Por anos, à criança foi negado o direito de ser reconhecida como sujeito de direitos, ou seja, de usufruir dos mesmos direitos que os adultos, de ser protegida incondicionalmente enquanto ser humano, de ser ouvida ou de não ser ouvida e quando decidir falar, de conhecer as consequências de seus atos.

A criança somente alcançou visibilidade jurídica a partir dos instrumentos normativos internacionais de garantia de direitos humanos, dentre os quais, a Declaração dos Direitos da Criança de Genebra, em 1924; a Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948; a Declaração sobre os Direitos da Criança, em 1959, que foi adotada pela Organização das Nações Unidas (ONU).

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 garantiu à criança um sistema de proteção diferenciado, com prioridades não consagradas anteriormente. Esses direitos foram regulamentados pela Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente – ECA), de modo a efetivar a garantia da proteção integral às crianças, elevando-a definitivamente à condição de sujeito de direitos.

Ainda assim, mesmo sendo titular de direitos, a criança ocupa um lugar diferenciado na sociedade, face sua vulnerabilidade em relação ao adulto, e tal circunstância, por si só, impõe que a criança seja protegida de forma distinta.

A violência sexual contra crianças no âmbito doméstico é tema que demanda uma atenção especial, pois tal conduta é rejeitada pela sociedade e, as pessoas que eventualmente vivem essa realidade, seja no trabalho profissional que desenvolvem, seja porque protagonizam tais histórias, demonstram reações adversas ao suposto abusador, geralmente não lhe dando a oportunidade sequer de ser ouvido

e muito menos de ser avaliado por tais atos.

O Estado, responsável direto pela manutenção da ordem pública e da paz social busca, a todo custo, a condenação desses abusadores, como se a condenação do abusador fosse a mais singela tradução da resposta que a sociedade almeja.

Todavia, a condenação por si só, sem que sejam observadas as normas para que seja ela alcançada, ao invés de sanar um problema, cria tantos outros, pois não será suficiente para fazer cessar tais práticas.

Referências

AZAMBUJA, M. R. F.; FERREIRA, M. H. M. (Org.). **Violência sexual contra crianças e adolescentes**. Porto Alegre: Artmed, 2011.

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Publicada no Diário Oficial da União, nº 191-A, em 5 de out. de 1988. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: jan. 2014.

BRASIL. Decreto nº 7.958/2013, artigo 5º, incisos I e II, alíneas “a”, “b” e “c”

_____. **Lei nº 10.778**, de 24 de novembro de 2003. Estabelece a notificação compulsória, no território nacional, do caso de violência contra a mulher que for atendida em serviços de saúde públicos ou privados. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.778.htm>. Acesso em: jan. 2014.

_____. Ministério da Justiça. **Plano nacional de enfrentamento à violência sexual contra crianças e adolescentes**. Brasília: MJ. Secretaria de Estado dos Direitos Humanos, Departamento da Criança e do Adolescente, 2013.

CODEN, F. H. K. **Abuso sexual intrafamiliar entre crianças e adolescentes**: um estudo em Joinville após a implantação do programa sentinela. 2008.109 f. Monografia (Bacharel em Ciên-

cias Jurídicas – Direito)-Universidade da Região de Joinville, Joinville, 2008.

FARINATTI, F.; BIAZUS, D.; LEITE, M. B. **Pediatria social**: a criança maltratada. Rio de Janeiro: Medsi, 1993.

MARQUES, M. F. et al. **O programa de proteção à criança**: uma proposta interdisciplinar na assistência a criança em situação de violência. In: AZAMBUJA, M. R. F. de; FERREIRA, M. H. M. (Org.). *Violência sexual contra crianças e adolescentes*. Porto Alegre, Artmed, 2011.

FURLAN, F. *Violência sexual infantil: a dialética abusador/abusado e o sistema de enfrentamento*.

Vivências: Revista Eletrônica de Extensão da URI, Joinville, v. 7, n. 13, p. 198-208, out./2011.

QUAGLIA, M. C.; MARQUES, M. F. A. A assistência hospitalar na intervenção das situações de violência infantil: relato da experiência do programa de proteção à criança do hospital de clínicas de Porto Alegre. In: AZAMBUJA, M. R.; SILVEIRA, M. V.; BRUNO, D. D. (Org.). **Infância em família**: um compromisso de todos. Porto Alegre: IBDFAM, 2004. p. 214.

¹ BRASIL, Ministério da Justiça. Plano Nacional de Enfrentamento da Violência Sexual contra Crianças e Adolescentes. Brasília: MJ. Secretaria de Estado dos Direitos Humanos. Departamento da Criança e do Adolescente, 2013, p. 8.

² FARINATTI, F.; BIAZUS, D. B. e LEITE, M. B. *Pediatria social: a criança maltratada*. Rio de Janeiro: Medsi, 1993, p. 61. In: AZAMBUJA, M. R. F.; FERREIRA, M. H. M. (Org.). *Violência sexual contra crianças e adolescentes*. Porto Alegre, Artmed, 2011, p. 368.

³ Os casos de suspeita ou confirmação de maus-tratos contra criança ou adolescente serão obrigatoriamente comunicados ao Conselho Tutelar da respectiva localidade, sem prejuízo de outras providências legais. (BRASIL, Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, artigo 13).

⁴ QUAGLIA, M. C. e MARQUES, M. F. A. A assistência hospitalar na intervenção das situações de violência infantil: relato da experiência do programa de proteção à criança do hospital de clínicas de Porto Alegre. In: AZAMBUJA, M. R.; SILVEIRA, M. V.; BRUNO, D. D. (Org.). *Infância em família: um compromisso de todos*. Porto Alegre: IBDFAM, 2004, p. 214. In: AZAMBUJA, M. R. F. de; FERREIRA, M. H. M. (Org.). *Violência sexual contra crianças e adolescentes*. Porto Alegre, Artmed, 2011, p. 368.

⁵ MARQUES, M. F. et al. *O Programa de Proteção à Criança: uma proposta interdisciplinar na assistência a criança em situação de violência*. In: AZAMBUJA, M. R. F. de; FERREIRA, M. H. M. (Org.). *Violência sexual contra crianças e adolescentes*. Porto Alegre, Artmed, 2011, p. 369.

⁶ MARQUES, M. F. et al. *O Programa de Proteção à Criança: uma proposta interdisciplinar na assistência a criança em situação de violência*. In: AZAMBUJA, M. R. F. de; FERREIRA, M. H. M. (Org.). *Violência sexual contra crianças e adolescentes*. Porto Alegre, Artmed, 2011, p.370-377.

⁷ CODEN, F. H. K. *Abuso Sexual intrafamiliar entre crianças e adolescentes: um estudo em Joinville após a implantação do programa Sentinela*, 109 f. Monografia (Bacharel em Ciências Jurídicas – Direito). Universidade da Região de Joinville – UNIVILLE, Joinville, 2008. In: FURLAN, F., *Violência Sexual Infantil: a dialética abusador/abusado e o sistema de enfrentamento*. *Vivências*: Revista Eletrônica de Extensão da URI, Joinville, v. 7, n. 13, p. 198-208, out./2011.

⁸ BRASIL. Lei nº 10.778, de 24 de novembro de 2003. Estabelece a notificação compulsória, no território nacional, do caso de violência contra a mulher que for atendida em serviços de saúde públicos ou privados.

Como publicar artigos na Revista Simetria do TCMSP

A revista

A Revista Simetria, da Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Eurípedes Sales, vinculada ao Tribunal de Contas do Município de São Paulo, é uma publicação cujo objetivo é difundir estudos e pesquisas realizadas em suas áreas de pesquisa, vinculadas ao Direito Público, ao Controle Externo e às Políticas Públicas.

Os estudos e pesquisas publicados na revista buscam oferecer subsídios teórico-práticos para a qualificação dos servidores públicos de todas as esferas, contribuindo assim para a melhoria do serviço público prestado à população brasileira.

Do direito autoral

Os textos aprovados são publicados sem alteração de conteúdo. Os conceitos e as opiniões emitidos em trabalhos doutrinários assinados são de inteira responsabilidade de seus autores. Os artigos publicados poderão ser divulgados em outros canais, desde que citada a Revista Simetria, ano, número e data de publicação como primeiro veiculador do trabalho.

Diretrizes para autores

Envio de artigos

Os artigos que estiverem de acordo com os padrões estabelecidos devem ser encaminhados para o endereço eletrônico: revista_escola@tcm.sp.gov.br

Processo de seleção dos artigos

A seleção de artigos observa os seguintes critérios:

1. Adequação às linhas temáticas da revista;
2. Qualidade, objetividade e impessoalidade do texto produzido;
3. Observância aos padrões estabelecidos para publicação.

Avaliação por pares

Os artigos a serem publicados são selecionados pelos membros do Conselho Editorial. Para assegurar imparcialidade ao processo, os artigos são submetidos ao processo de avaliação às cegas. Após avaliação prévia, são removidas todas as informações que podem evidenciar a autoria e os artigos são encaminhados a dois pareceristas da área temática específica do trabalho.

Ausência de remuneração

A aprovação e publicação de trabalhos na Revista Simetria não dão aos autores o direito de percepção de qualquer retribuição pecuniária, devido à gratuidade na distribuição do periódico. A publicação resguarda os direitos autorais, na forma da Lei.

Submissão de Artigos

É importante observar as orientações relacionadas adiante, uma vez que serão avaliados apenas os trabalhos que estiverem em conformidade com os padrões estabelecidos pela Revista.

1. A contribuição deve ser original e inédita, bem como não estar em processo de avaliação por outra publicação.
2. O texto submetido deve ser apresentado em formato e linguagem adequados a uma futura publicação como texto acadêmico e/ou técnico-científico.
3. O texto deve ser apresentado em formato DOC, ou DOCX, não podendo ultrapassar 2MB. É necessária a observância dos padrões das normas técnicas.
4. A fonte utilizada deve ser Times New Roman - tamanho 11; espaçamento simples; títulos e subtítulos em negrito.
5. O emprego de Itálico deve se limitar a termos que não estejam na língua de redação do artigo. Não se pode utilizar sublinhado para o destaque de termos em língua estrangeira.
6. O tamanho do artigo não deve exceder o total de quinze páginas, incluindo títulos, resumos, tabelas, figuras, mapas e referências.
7. Os artigos devem trazer, obrigatoriamente, em português e em inglês, título, resumo (máximo 250 palavras) e palavras-chave (3 a 5).
8. Junto ao nome do autor deverá ser inserido seu currículo de modo sucinto, não excedendo 4 linhas, destacando formação acadêmica – com a titulação mais elevada –, atividade profissional e endereço eletrônico.
9. As tabelas e ilustrações (mapas, diagramas, organogramas, quadros, fotografias, gráficos, fluxogramas, entre outros) devem ser apresentadas no corpo do documento, com a melhor qualidade gráfica possível (preferencialmente 300 dpi). Caso seja necessário, quando da edição final do texto, os originais serão solicitados. A apresentação das tabelas segue as orientações da obra do IBGE intitulada Normas de apresentação tabular (1993) e as ilustrações, a norma NBR 14724 (2011) da ABNT.
10. O uso excessivo de notas de rodapé deve ser evitado.
11. As citações precisam observar a versão mais atual da NBR 10520, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).
12. As informações oriundas de comunicação pessoal, trabalhos em andamentos ou não publicados devem ser indicadas exclusivamente em nota de rodapé da página em que forem citadas.
13. O trabalho deve conter, ao final, lista de referências completas dos documentos utilizados pelo autor para seu embasamento teórico, elaboradas de acordo com a versão mais atual da NBR 6023 da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

UNINOVE



Universidade Nove de Julho

A UNINOVE COM VOCÊ É 10



Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Eurípedes Sales

www.escoladecontas.tcm.sp.gov.br

Av. Prof. Ascendino Reis, 1130
Vila Clementino – CEP: 04027-000
São Paulo – SP
Tel.: 11 5080-1387
escoladecontas@tcm.sp.gov.br