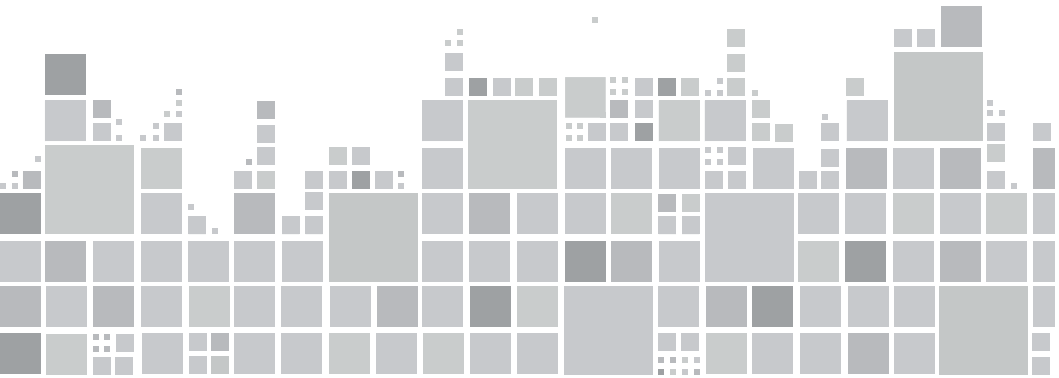
Contabilidade aplicada ao setor público

Casos práticos e inovações como respostas à Covid-19

Editora UFPE

Fernando Gentil de Souza
Helenice Gonçalves
[Org.]



Série Livro-Texto

Fernando Gentil de Souza
Helenice Gonçalves
[Org.]

Contabilidade aplicada ao setor público

Casos práticos e inovações como respostas à Covid-19

Recife
2021

Editora UFPE

Universidade Federal de Pernambuco
Reitor: Alfredo Macedo Gomes
Vice-Reitor: Moacyr Cunha de Araújo Filho

EDITORA ASSOCIADA À
Associação Brasileira
das Editoras Universitárias

Pró-Reitoria de Graduação
Pró-Reitora: Magna do Carmo Silva
Diretora: Fernanda Maria Ribeiro de Alencar

Editora UFPE
Diretor: Junot Cornélio Matos
Vice-Diretor: Diogo Cesar Fernandes
Editor: Artur Almeida de Ataíde

Comitê de avaliação
Adriana Soares de Moura Carneiro, Ana Célia Oliveira dos Santos, Andressa Suely Saturnino de Oliveira, Arquimedes José de Araújo Paschoal, Assis Leão da Silva, Ayalla Camila Bezerra dos Santos, Chiara Natercia Franca Araujo, Deyvylan Araujo Reis, Djailton Cunha, Flavio Santiago, Hyana Kamila Ferreira de Oliveira, Isabel Cristina Pereira de Oliveira, Jaqueline Moura da Silva, Jorge Correia Neto, Keyla Brandão Costa, Luciana Pimentel Fernandes de Melo, Márcia Lopes Reis, Márcio Campos Oliveira, Márcio Vilar França Lima, Maria Aparecida Silva Furtado, Maria da Conceição Andrade, Michela Caroline Macêdo, Rodrigo Gayger Amaro, Rosa Maria Oliveira Teixeira de Vasconcelos, Shirleide Pereira da Silva Cruz, Tânia Valéria de Oliveira Custódio, Waldireny Caldas Rocha

Editoração
Revisão de texto: Heloisa Henrique da Silva
Projeto gráfico: Diogo Cesar Fernandes | Gabriel Santana
Diagramação: Adele Pereira

Catalogação na fonte
Bibliotecária Kalina Ligia França da Silva, CRB4-1408

C759 Contabilidade aplicada ao setor público [recurso eletrônico] : casos práticos e inovações como respostas à Covid-19 / organização : Fernando Gentil de Souza, Helenice Gonçalves.– Recife : Ed. UFPE, 2021.
(Série Livro-Texto)(Série Livro-Texto)

Vários autores.
Inclui referências.
ISBN 978-65-5962-098-2 (online)

1. Contabilidade pública – Estudo e ensino. 2. Contabilidade pública – Brasil. 3. Finanças públicas – Brasil – Administração. 4. Administração de risco financeiro. 5. Epidemias – Administração de risco – Contabilidade. I. Souza, Fernando Gentil de (Org.). II. Gonçalves, Helenice Souza (Org.). III. Título da série.

657.61 CDD (23.ed.) UFPE (BC2022-031)

Esta obra está licenciada sob uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.

SÉRIE LIVRO-TEXTO

A Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), pautada pelos princípios da democracia, da transparência, da qualidade e do compromisso social, assume a Educação Superior como um bem público e um direito de todas e todos. Nesse sentido, estimula a melhoria das condições do trabalho docente, a inserção de metodologias de ensino inovadoras e a articulação dos conhecimentos teóricos e práticos nas diferentes áreas do saber como instrumentos de promoção de uma formação científica, humanística e artística que prepare nossos estudantes para a intervenção na realidade, segundo o compromisso com o desenvolvimento integral e sustentável, a equidade e a justiça social. Assim, a UFPE, por intermédio da Pró-Reitoria de Graduação e da Editora UFPE, oferta à comunidade acadêmica e à sociedade mais uma seleção da Série Livro-Texto, com o objetivo de contribuir para a formação da biblioteca básica do estudante de graduação e para a divulgação do conhecimento produzido pelos docentes desta Universidade. Os 34 livros selecionados para esta coleção, que contemplam diferentes áreas do saber, foram aprovados segundo as condições estabelecidas no Edital 14/2021 (Edital simplificado de incentivo à produção e publicação de livros digitais Prograd/ Editora UFPE) e representam o esforço de discentes (de graduação e pós-graduação) e servidores (docentes e técnicos) e da gestão da Universidade em prol da produção, sistematização e divulgação do conhecimento, um de seus principais objetivos.

Alfredo Macedo Gomes – Reitor da UFPE
Moacyr Cunha Araújo Filho – Vice-Reitor da UFPE
Magna do Carmo Silva – Pró-Reitora de Graduação (Prograd)
Fernanda Maria Ribeiro de Alencar – Diretora da Prograd

SUMÁRIO

Prefácio 7

Apresentação 8

Introdução 11

1. **Proposta de planejamento de aulas síncronas ou assíncronas para disciplina contabilidade aplicada ao setor público** 16

2. **Orçamento de guerra e licitações:** uma proposta de jogo para formação e atualização em contabilidade aplicada ao setor público 55

3. **Contabilidade aplicada ao setor público:** a produção científica dos programas de pós-graduação em ciências contábeis no Brasil entre 1979 a 2019 70

4. **São efetivos os tribunais de contas na fiscalização dos recursos da Covid-19?** 103

5. **Atuação do TCE-PE durante a pandemia da Covid-19:** uma análise das ações adotadas e resultados alcançados 127

6. **Arrecadação da taxa de preservação ambiental:** um estudo de caso em Fernando de Noronha 144

7. **A utilidade do anexo de riscos fiscais diante da pandemia da Covid-19** 154

8. **Big data open, governo eletrônico e indicadores públicos pós pandemia:** por onde começar? 173

9. **CGU e pandemia:** o que aconteceu com as denúncias? 194

10. **Reflexões para o pós pandemia sobre os gastos com transporte na Universidade Federal de Pernambuco** 204

11. **Panorama do poder judiciário brasileiro** 215

Sobre os autores 225

PREFÁCIO

Na contramão do impacto social e econômico causados pela Pandemia da Covid-19, o Setor Público inovou e contabilizou avanços na prestação de serviços à população. Iniciativas de trabalhos que revelam como esse período modificou a rotina das atividades dentro dos órgãos e os meios de comunicação utilizados são de grande valia para a literatura nacional e internacional. Destaco aqui o Instituto Nacional de Seguro Social, órgão oficial de Previdência no Brasil e suas respostas para esse período devido à urgente necessidade de manter seus serviços, que são diretamente relacionados às Finanças Públicas. O INSS descortina uma nova fase na sua relação com o serviço público essencial frente aos cidadãos em meio ao distanciamento social e ao choque causado pelas consequências da pandemia. Vencer a barreira da, praticamente imposição, da utilização de bases tecnológicas para atestar procedimentos antes realizados presencialmente, foi o primeiro passo para a concepção e implementação de novas estratégias de atendimento tomada pelo Órgão. Experiências reveladas nesta obra demonstram um pouco do marco nas Finanças e Contabilidade Pública – antes e pós Pandemia da Covid-19.

Olacir Luchetta
Servidor Público Federal
Diretoria de Atendimento do INSS - DIRAT

APRESENTAÇÃO

O livro apresenta pesquisas sobre iniciativas do setor público no período que fica marcado para humanidade e para as Ciências Contábeis, observando respostas tomadas frente à crise mundial da Pandemia da Covid-19, permeando sobre a questão: "COMO A CONTABILIDADE E AS FINANÇAS PÚBLICAS REAGIRAM NO ENFRENTAMENTO DA PANDEMIA DA Covid19?"

Esta obra apresenta casos práticos de como a Contabilidade e Finanças Públicas no Brasil reagiram frente à Covid19. Sua leitura traz atualizações e é indicada principalmente para as disciplinas de graduação Finanças e Planejamento Público, Contabilidade Aplicada ao Setor Público e na pós graduação em Ciências Contábeis, para as disciplinas Governança e Contabilidade do Setor Público e Finanças Públicas em Contextos Internacionais.

No capítulo 01, os autores Fernando Gentil de Souza, Jessé Ovídio de Santana e Alexandre de Allan Fonseca apresentam uma proposta de planejamento de ensino com Canais de gamificação para Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Com o artigo Proposta de planejamento de aulas síncronas ou assíncronas para disciplina Contabilidade Aplicada ao Setor Público são destacados

páginas e modelos de dinâmicas gratuitas como apoio ao ensino e uma proposta de planejamento incluindo gamificação.

No capítulo 02, com o artigo dos autores Gustavo Cruz Barbosa, Fernando Gentil de Souza e Maria da Conceição Couto da Silva são apresentadas as principais medidas voltadas ao orçamento público federal para o enfrentamento dos problemas causados pela pandemia da Covid-19.

No capítulo 03, Abimael de Jesus Barros Costa com o artigo caracteriza e discute a produção científica dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis, dominante em Contabilidade aplicada ao Setor Público.

No capítulo 04, o artigo São efetivos os tribunais de contas na fiscalização dos recursos da Covid-19? Escrito por Roberto Sérgio do Nascimento e Ricardo Viotto. Eles avaliaram se os tribunais de contas estaduais brasileiros estão sendo efetivos na fiscalização do controle dos recursos públicos durante a pandemia da Covid-19.

No capítulo 05, Julia Macedo de Azevedo e Fernando Gentil de Souza com o artigo evidenciam algumas das ações praticadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco durante a pandemia de Covid-19, relacionando tais ações à como contribuem para a preservação do erário e do interesse público.

No capítulo 06, o artigo de Valter Pereira Gomes e Fernando Gentil de Souza, analisa a Taxa de Preservação Ambiental de Fernando de Noronha explicando o motivo de sua cobrança e funcionamento.

No capítulo 07, Maria Eugênia Paiva da Penha e Fernando Gentil de Souza com o artigo como os riscos fiscais decorrentes da pandemia provocada pelo Coronavírus (Covid-19) foram evidenciados pelos governos estaduais nos Anexos de Riscos Fiscais (ARF).

No capítulo 08, de Jamille Carla Oliveira Araújo e Esdras de Lima Cavalcanti são apresentados instrumentos na avaliação do processo de gestão pública. Para tanto os autores fazem um levantamento das principais fontes de pesquisa e detectam que alguns dos indicadores encontrados estão desatualizados.

No capítulo 09, Rildo Teixeira Leitão Júnior, Fernando Gentil de Souza e Andrezza Patrícia Bezerra da Silva com o artigo compara as manifestações realizada na Ouvidoria Geral da União, antes e durante a pandemia da Covid-19. Percebeu-se que ocorreu um aumento das manifestações passando de 146.400 manifestações em 2016 para 623.120 em 2020.

No capítulo 10, o artigo de Adriano Gomes Ferreira, Fernando Gentil de Souza, Yony de Sá Barreto Sampaio e Helenice Souza Gon-

çalves, o objetivo é identificar as opções menos onerosa com transporte na Universidade Federal de Pernambuco, entre: (i) frota própria, (ii) locação, (iii) táxi e (iv) aplicativos de transporte.

No capítulo 11, Túlio Ricardo dos Santos Tenório e Fernando Gentil de Souza por meio do artigo apresentaram a organização judiciária descrevendo sua composição orçamentária e relatam a demanda processual estadual.

Os autores

INTRODUÇÃO

Gleucha de Sousa Maior

Não sei se você sabe, o curso de Ciências Contábeis no Brasil é consideravelmente recente, menos de 80 anos de existência. Sua criação se deu mediante o Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, mas evoluindo de acordo com as necessidades e alterações na legislação societária, obrigando ao profissional contábil a se adequar às mudanças.

Ao escolher ser contador, o profissional entende que a atualização e a resiliência precisam fazer parte de sua rotina e que o aprendizado é constante. A mudança de cenários, na legislação, nas orientações, são características marcantes nessa ciência social.

Afinal, como o objeto da Contabilidade é o estudo do patrimônio definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes a uma ou mais pessoas, em seus aspectos estático (econômico e financeiro) e dinâmico (variações sofridas pela riqueza patrimonial) e nos seus aspectos qualitativos e quantitativos, não há como se manter parado, esperando que as atividades do profissional sejam inertes.

Portanto, o contador comprometido e responsável em trazer soluções para o ambiente em que está inserido, acompanha a evolução dos tempos, se adequando quando necessário, para que esteja sempre apto à fornecer informações para tomada de decisão de seus usuários.

Você deve estar pensando... O que esse capítulo tem a ver com o título desse livro? Te asseguro que tudo! Somos desafiados a todo momento. Somos peritos no quesito: "lide com situações inesperadas". Eu mesma, me formei quando houve a maior alteração na legislação contábil. Tudo que tinha aprendido até então se transformou em obsoleto.

A partir do ano de 2007, houve uma revolução na profissão contábil, que passou a ter uma maior responsabilidade em relação ao conteúdo, elaboração e apresentação das demonstrações.

Imagine ter que reaprender seu trabalho. Foi o que aconteceu com a chamada harmonização contábil. As Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 foram decisivas para a mudança no perfil do contador no Brasil. Com a inclusão, exclusão e mudança de diversos grupos contábeis; a inserção de outras demonstrações e exigências que passaram a ser necessárias, só restou a uma parte dos contadores, reaprender a Ciência Contábil.

Quando recebi o convite para falar sobre os desafios do contador, em época de pandemia, só me veio à mente essa capacidade que os profissionais dessa área têm de se reinventar. Deixamos de ser agentes geradores de obrigações acessórias, para agentes controladores a fim de auxiliar incisivamente nas tomadas de decisões.

Fomos levados a melhorar a nossa capacidade e habilidade em nos comunicar, a fazer o *network* com outras áreas de atuação, e agregar conhecimentos que ampliassem nosso campo de visão. Afinal, somos responsáveis pelas informações gerenciais mais importantes para saúde das entidades.

E o que mudou na rotina, na profissão em época de distanciamento social? Quais foram os novos desafios que tivemos que enfrentar? O maior de todos, em disparada, foi aprender a ter inteligência emocional. Já ouviu falar sobre isso? Ela é a capacidade de lidar bem com a própria emoção e das pessoas com quem você convive, nesse caso, provavelmente lidar com as pessoas dentro do convívio familiar enquanto você trabalha, e lidar com as questões dos seus colegas de trabalho, que também estão passando pela mesma situação.

Quando internalizamos que só podemos lidar com o que está dentro de nós, passamos a gerenciar as nossas emoções com mais assertividade. Não há como lidar com os fatores externos, apenas como se sentir em relação a eles.

Passei a observar e me questionar como meus colegas de trabalho, meus alunos e os demais que que atuam na área estavam vivendo essa mudança. Com tantas situações novas acontecendo

simultaneamente, como fica o entendimento e adaptação, o papel dos serviços realizados pelos profissionais contábeis, para atender às necessidades de consumo em uma nova realidade?

Seria preciso uma estratégia de contingência. Não tivemos tempo de nos preparar para o desconhecido. As empresas não suportariam ficar sem acompanhamento, as pessoas não poderiam sair de suas casas, e foi necessário criar um cenário para atender a urgência da realidade laboral, para atender às expectativas das entidades que dependiam dos heróis guardiões do Patrimônio alheio.

Cada área de atuação passou a trabalhar com as ferramentas que tinham à mão. Diante do mercado em verdadeiro alvoroço, e completamente incerto, impactado por variações constantes em indicadores econômicos e políticos, algumas necessidades como incluir dados concretos à estratégia, como fechamento de empresas, demissões em massa, aumento no dólar, se tornam ainda mais urgentes.

A pandemia ocasionou nas empresas, aliás, nos donos das empresas, uma maior busca por dados concretos para amparar suas decisões de negócios. Foi preciso contar com os registros contábeis tempestivos e fidedignos para auxiliar nas tomadas de decisão, bem como aumentar a frequência das projeções, para amparar as estimadas mudanças constantes.

Além disso, dentro das estratégias, realizadas por pessoas reais, com sentimentos, dores e medos reais, foi preciso criar cenários realistas, otimistas e pessimistas. Planos A, B e C. Estamos tratando de uma doença que pôs o mundo para pensar. Valores a se questionar. Foi um tempo para reflexão, de busca pela fé, para realinhamento, para olhar para as pessoas, para natureza, para o que de fato merece atenção. Até os abraços, ato em que muitos se sentem desconfortáveis, passou a ser valorizado, passou a fazer falta.

Em momentos de crise global, é possível que esse ser humano, o contador e suas atividades, ainda tenham que lidar com os questionamentos sobre seu posicionamento na escala de importância e utilidade da sua atuação profissional na esfera “Microempresas”, visto que “não fariam nada” no período pandêmico. Isso mesmo. Eu ouvi alguns donos de escritório de contabilidade relatando tal atrocidade.

Você consegue imaginar a proporção do burburinho se essa moda pegasse? No Brasil, 99% dos estabelecimentos são micro e pequenas empresas (MPE), em um total de existem 6,4 milhões. Portanto, amigos contadores, que tal mostrar quão necessário são os seus serviços? Aproveita a deixa apresentar ao mundo o seu valor.

Você já sabe, mas precisa fazer o marketing para ensinar aos seus clientes que as Ciências Contábeis vão além de Imposto de Renda e geração de obrigações acessórias.

Afinal, quem melhor e mais importante para reunir dados que ajudassem as empresas a analisar o todo e compreender as possibilidades dentro do ecossistema de negócios? Como reagir melhor à crise, do que ao lado daquele que detém o conhecimento da saúde financeira da empresa? Como investir de forma correta?

De fato, a realidade desse profissional mudou. Antes taxado como alguém que vivia imerso em sua mesa, sedentário, com um lápis na orelha, e uma pilha de papéis em sua mesa, hoje, contam com processos informatizados, bem mais práticos e modernos.

Felizmente as trocas de informações são online, as orientações podem ser feitas por chamada de vídeo, boletos são pagos por aplicativos, e assim damos continuidade aos processos de escrituração e tomadas de decisão.

Podemos entender que para os contadores ficou tudo mais fácil? Certamente que não. Levar rotina pra casa, não foi o melhor dos mundos. O *home office* não pareceu atrativo ao desempenho desse trabalhador, afinal estamos falando de seres humanos com demandas humanas.

Assim como em qualquer outra área, foi preciso enfrentar os seus próprios desafios. Gerenciar suas emoções. Lidar com as incertezas a qual se inseria o contexto de sua vida. Filhos pequenos, família dentro de casa, baixa simpatia com os recursos online, "carro do ovo" passando, vizinho que não respeita o silêncio. E quando se vive sozinho? E quando se tem ansiedade e depressão? Como aliviar a tensão? E como não enlouquecer entre as paredes frias de um apartamento? Sem o cafezinho da tarde com a "tia" da cozinha, sem o amigo "mala" para soltar as piadinhas sem graça dele?

Mais questões psicológicas entram no rol das demandas criadas pela pandemia e fazem parte do nosso "novo normal". O "novo normal" para nós, considera como aprendizado, estarmos cada vez mais conectados, pautados nas tecnologias digitais. Tudo se transformou em urgente. Não se separou mais a vida pessoal da profissional.

Cada um, no seu tempo, passou a avaliar e desenvolver seus próprios mecanismos de cuidados e de produtividade. Criaram-se os "cantinhos de trabalho", de estudo, torceram para não receber visitas em horários de trabalho e alinharam com seus pares sobre limites nos horários de trabalho. "Entenda que não é porque estou em casa que não estou trabalhando.

Vi profissionais se vestindo, se arrumando para ir a reuniões *online*. Outros aderiram pijamas e pareciam não se importar mais com o cuidado com a vida. Alguns se descontrolaram, comeram "além da conta" e culparam a falta de estímulo para manter uma rotina saudável, enquanto quem realmente queria seguir em frente, tirou proveito para perder peso extra.

Alguns perderam renda, mas se reinventaram e buscaram novas oportunidades, contrariando os pessimistas que desistiram de tudo. Escutei lamentações sobre problemas causados, mas também ouvi muitas pessoas falando a respeito dos ganhos que esse período de reclusão proporcionou, como conviver mais com a família. Uns aproveitaram o tempo extra para estudar, aprimorar, atualizar e crescer.

A verdade é que o desafio foi para todos. Independente das adversidades causadas por esse período, no final, tudo vai se ajustando, como deve ser. Lamentavelmente, houveram muitas perdas, mas também houve luz no fim do túnel. Quem foi agraciado pela saúde e teve a possibilidade de fazer algo mais e enxergou isso como oportunidade, cresceu. Esse momento acabou trazendo, para quem encarou como uma perspectiva nova e positiva, conhecimento, mais informação e aprendizado.

Particularmente, não tive medo. Encarei como um tempo de limpeza e consciência. Usei meu precioso tempo com qualidade, cuidando da minha filha, ficamos mais próxima à minha família, estudando, fazendo cursos e trabalhando mais do que o normal. Fiz vários cursos extras, novas parcerias, aprendi sobre inteligência emocional, metas neurologicamente corretas e comecei a aplicar na minha vida e na vida dos que estavam ao meu redor, principalmente os meus alunos, que tinham que assistir minhas aulas online.

Eu tinha em mente que quando tudo voltasse ao normal, que eu teria plantado a minha boa sorte, e que as boas oportunidades viriam a mim. Ocupei a minha mente com bons pensamentos, e cultivar bons sentimentos. Achei mais saudável e próspero falar de coisas boas que ficar assistindo às matérias de tragédias, ou ficar disseminando o ódio por ser culpa de um ou de outro.

Quando for minha hora de partir, irei e não terei o que fazer. Mas enquanto eu estiver por aqui, estarei orientando e passando palavras de incentivo para que pessoas como você, que está dedicando um pouco do seu tempo para ler esse livro, possa se sentir forte e corajoso, e fazer da sua caminhada a melhor possível.

PROPOSTA DE PLANEJAMENTO DE AULAS SÍNCRONAS OU ASSÍNCRONAS PARA DISCIPLINA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Fernando Gentil de Souza
Jessé Ovídio de Santana
Alexandre de Allan Fonseca

INTRODUÇÃO

A sociedade vem passando por grandes transformações tecnológicas, adotando ferramentas digitais no seu dia a dia. Essas transformações são evidentes em várias atividades: no uso de caixa eletrônico de um banco, no agendamento de consulta médica e até nos portões eletrônicos das casas e empresas. Por isso, destaca-se também, cada vez mais o uso destes meios digitais no ambiente educacional. Sendo assim, a gamificação é um dos caminhos para modernizar o ensino e torná-lo dinâmico, prazeroso, desafiador e produtivo. Para alcançar esses avanços, um bom planejamento e organização por parte do docente, na escolha do jogo ou ferramenta digital é crucial para adequação de cada conteúdo da sua disciplina.

O objetivo deste trabalho é mostrar como a gamificação pode ser incorporada no ensino da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Apresentam-se caminhos que o docente necessita conhecer para desenvolver esta práxis. Salienta-se que existem dezenas de sites e vídeos disponíveis na internet e cabe a cada docente enriquecer com sua vivência, o material que será adotado e discutido. Cabendo lembrar, que assim como no ensino presencial,

não existe uma "receita de bolo" com todos os ingredientes e tempo de preparo, não existindo uma única possibilidade, uma vez que o processo de construção envolve pessoas e tempo. Ademais, o modo de aprendizagem pode variar, dependendo do biopsicossocial de todos os envolvidos.

As práticas para o ensino a distância ou híbrido não podem ser somente a transferência de atividades de sala para reuniões via internet, é necessário inovar, adequar e estimular o aprendizado para que as pressões tanto de docentes como de discentes não sejam mais um problema nesse período de isolamento resultado pela Pandemia da Covid19. Pese ao contexto apresentado, se destaca a importância na apresentação de páginas e ferramentas gratuitas disponíveis, que podem facilitar o rompimento do paradigma tradicional da sala de aula, impedindo uma repetição de modelos arcaicos levados ao ambiente online, com aulas desgastantes e descontextualizadas tecnológico e digital vivenciado na última década.

Neste processo, podem surgir dúvidas, tais como: "quais práticas pedagógicas são utilizadas e aceitas pós-pandemia?", que vão permear a atividade do educando do Ensino Superior e exigir um pensamento crítico e reflexivo, que seja construtor do conhecimento e propagador desse saber. Também "quais são os obstáculos para o desenvolvimento do ensino cada vez mais tecnológico?"; "o que precisa ser feito para diminuir a barreira entre a sala de aula e os meios digitais com recursos didáticos pedagógicos?". "Quais benefícios o estudante terá com a gamificação e usos de recursos digitais on-line durantes as aulas?"; "Quais são as estratégias pedagógicas que os professores utilizarão para desenvolver esse ensino gamificado sem ter o domínio total de linguagem de programação?". "É preciso investir em formação continuada específica para este fim?".

Considerando as várias indagações sem respostas nesse processo de construção, são apresentados – de maneira organizada – alguns passos (com fontes e iniciativas) que podem auxiliar a superar a educação remota emergencial e imposta nesse período.

Como problema que propicia a discussão levantada nesta pesquisa, considera-se que a combinação com atividades dinâmicas ou outras páginas web para esse fim poderão propiciar a interação oferecida pela gamificação. Assim, foi elaborada a seguinte pergunta de pesquisa: "Como inovar nas aulas síncronas e assincronas, incluindo gamificação no ensino da CASP"?

Após esta introdução, o trabalho apresenta os antecedentes Gamificação no ensino e sobre o ensino de CASP. Seguido da apresen-

tação da metodologia utilizada. Para finalizar, são apresentados resultados e considerações finais da pesquisa.

ANTECEDENTES

Gamificação e outras inovações no ensino

Inovar nas estratégias de ensino por meio da gamificação ou com uso de recursos digitais como Youtube é de extrema importância, tendo em vista que esta geração que se encontra na Educação Básica ou entrando no Ensino Superior faz parte de um público que vivencia os meios digitais desde a infância. O uso de celulares para acessar páginas web e redes sociais, popularizaram o uso de jogos, aplicativos, e redes sociais, como Tik&Tok, Whatsapp e Facebook devem ser vistos como canal disponível para o aprendizado. Por isso, cabe a toda instituição de ensino e aos professores se aproximarem dessa realidade, tentando introduzir nas suas atividades recursos digitais, conectados com o cotidiano da sociedade. Neste sentido, Alves (2007) faz uma pequena análise do comportamento desta geração :

> (...) os sujeitos que nasceram imersos no mundo digital interagem simultaneamente com as diferentes mídias, isto é, ouvem música, jogam videogames, veem um DVD, conversam com os amigos nos softwares de comunicação instantânea ou em telefones, fazem as atividades escolares, tudo isso ao mesmo tempo. (Alves, 2007, p. 6)

É o que completa Salles cita Peña-López (2007) quando apresenta o conceito de nativo digital de forma contextualizada e atual:

> As gerações nascidas nas últimas décadas cresceram com a internet, videogames, CDs, vídeos, celulares, etc. Estas tecnologias já estavam aqui quando eles nasceram e por eles foram incorporadas com naturalidade, da mesma forma como o fizeram as gerações anteriores com os carros e TVs. Este fato implica, não somente que esta geração tenha total familiaridade com as tecnologias digitais, "daí a denominação nativos digitais" como também, baseando-se em estudos das neurociências, sua forma de pensar, e mesmo a estrutura física de seu cérebro, é diferente das dos imigrantes digitais, que aprenderam e se formaram num mundo analógico e para os quais o mundo digital supõe um processo de imersão nas tecnologias". (PEÑA-LÓPEZ, 2007 apud SALLES, 2007, s. p.)

Vale destacar que produzir uma aula gamificada demanda muitas horas de planejamento, mas isso não impede do docente introduzir aos poucos a gamificação ou a utilização de recursos digitais disponíveis na internet, que seja dado o primeiro passos de vários, pois as aulas tornará desafiadora, com respeitos as regras e fases de dificuldades que os jogos possibilitam e que o ensino também necessita. Sabemos que existe uma quantidade imensa de sites com jogos, vídeos, no que cabe salientar que este capítulo é um embrião para discussão do pensando no principal objetivo das aulas planejadas: ter um ensino com aprendizagem consolidada.

De todas as instituições, a escola é ainda uma das mais resistentes à mudança, um bom exemplo são as salas de aulas. Quando se compara o modelo físico de uma sala de 1920, com a de 2020 (antes da pandemia), poucas são as mudanças. Mas isso alcança não só o campo arquitetônico da sala de aula, senão a prática pedagógica, que vem se modificando timidamente. As aulas expositivas são ainda predominantes, com uso de exercícios de fixação e provas como instrumentos de punição. Há resistência à mudança por parte de docentes devido à insuficiência de formação continuada, principalmente na Educação Básica. Assim, destaca-se a urgente necessidade de aprimoramento de atividades que favoreçam a autonomia intelectual, o espírito de investigação e a produção do conhecimento de forma contextualizada e interdisciplinar, com uso de ferramentas de gamificação, recursos tecnológicos on-line e utilização de vídeos do youtube, que são fundamentais para incentivar que estudantes continuem sua caminhada acadêmica. Como resultado, espera-se que progridam dentro da Universidade, no ensino, pesquisa e extensão de maneira tecnológica. As aulas síncronas e assíncronas estão fazendo parte do dia a dia dos estudantes e professores a partir de 2020, como resposta ao distanciamento social provocado pela pandemia. Moran (2005) define de forma simples estes momento de aula tão utilizados durante a pandemia:

> A comunicação assíncrona é realizada em tempos diferentes, não exigindo a participação simultânea (em tempo real) dos envolvidos. Os participantes não necessitam estar reunidos no mesmo local ou ao mesmo tempo, resultando em maior flexibilidade de interação e acompanhamento[...]. A comunicação síncrona é realizada em tempo real, exigindo participação simultânea de todos os envolvidos. (MORAN, 2005)

Por isso, uma aula síncrona ou assíncrona com recurso tecnológico disponível de forma gratuita na internet pode ser introduzido no fazer pedagógico de cada docente. Isso não quer dizer que o docente sempre tenha que fazer uma aula gamificada. Essa é uma de várias possibilidades de estratégia de ensino que se tem em mãos para tornar as aulas mais prazerosas, possibilitando uma aprendizagem significativa para os discentes. Assim, o docente estará desenvolvendo uma prática pedagógica na perspectiva na qual o protagonismo estudantil estará sendo trabalhado, na qual estará acontecendo o ensino e ocasionando a aprendizagem e desenvolvendo habilidades tecnológicas fundamentais para seu exercício profissional. A gamificação durante as aulas síncronas ou assíncronas abrirá uma gama de possibilidades e desenvolverá várias habilidades para os estudantes e professor, além da aprendizagem do conteúdo. É o que apresenta Santana (2018) em seu trabalho:

> O jogo, para ser aplicado em sala de aula, deve promover situações interessantes e desafiadoras no que tange à solução de problemas, permitir aos aprendizes uma autoavaliação quanto ao seu desempenho e garantir a participação ativa de todos. Cabe ao educador explorar e adaptar as situações cotidianas do educando às atividades escolares, mas, para isso, é de suma importância que domine as ideias e os processos que deseja trabalhar, a fim de que o aluno possa construir seu próprio conhecimento e, mais do que isso, tenha consciência de que os jogos e as atividades que propuser são meios para atingir seus propósitos, e não fins em si mesmo.(Santana, 2018)

A tecnologia deve ser aliada do ensino emancipador. Em vez de estar sentado diante de uma aula expositiva, ela deve possibilitar aos docentes estratégias para desempenhar sua atividade profissional cada vez melhor, vendo seu trabalho sendo valorizado e apreciado pelos estudantes no mundo acadêmico e na sociedade. Assim, fortalecendo no educando o gosto pela leitura, maior interação entre educando, professor e objeto de estudo, além de propiciar maior alcance do conhecimento. Cada instituição de ensino necessita oferecer a seus estudantes, com urgência, uma educação plena. É o que a Constituição de Federal (1988) determina:

> Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (BRASIL, 1988).

Entretanto, este pleno desenvolvimento requer novas práticas, pois, aulas expositivas e exercícios tradicionais não favorecem a ressignificação dos conteúdos trabalhados em sala. O Ensino Superior carece de novas estratégias, de um olhar para o todo e professores e estudantes atuantes e autônomos para a consolidação e o aprofundamento dos saberes vivenciados no meio acadêmico. São muitas as indagações para consolidar um Ensino Superior pautado de forma inovadora e tecnológica, porém não pode ser uma desculpa para não se acreditar na mudança e de sua importância para toda sociedade. A partir de pequenas mudanças, novas práticas pedagógicas têm que ser trabalhadas, propagadas e incentivadas, para que em um momento deixe de ser algo isolado e seja uma práxis de todo o sistema educacional brasileiro.

ENSINO DE CASP

Conhecer sobre as finanças públicas é fundamental para qualquer cidadão que deseja entender para onde são destinados os que resultam do pagamento de impostos, taxas e outros tributos. O ensino da CASP torna-se indispensável para uma fiscalização eficaz da gestão dos recursos públicos, e maior visibilidade não apenas dos estudantes da área contábil ou categorias mais próximas da área. Assim, a população em geral tem maior acesso ao conteúdo de CASP quando se inscreve para debater o Orçamento Participativo, por exemplo, do seu município MORADEI (2020).

Para alguns autores (Neto et. al. , 2021); Rodrigues, Dias & de Vargas, 2021) a ética e a compreensão dos assuntos ligados à administração pública são importantes para que o cidadão possa encontrar informações relacionadas à gestão pública.

Existe um problema na informação divulgada pelas instituições públicas observado nos trabalhos mencionados, pois consideram que a informação apresentada é tão técnica quanto o próprio Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), existindo uma urgência na melhoria da qualidade e através da contribuição de cidadãos e profissionais da área no sentido de melhorar sua linguagem e entendimento.

Por um lado, destaca-se que existe pouca oportunidade para que os estudantes tenham contato com a disciplina de CASP no curso de contábeis. Existe uma média de no máximo 2 disciplinas por curso

e uma média de 60 horas, tanto no Brasil quanto no México (Souza, 2016; 2018; 2019).

Por outro lado, o Exame de Suficiência, exame nacional de proficiência que habilita o profissional contábil, é regulado e aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade e obrigatório para o exercício da atividade. Deste exame, é possível analisar a quantidade de erros nas questões de CASP. Conforme mostra a Tabela 1, 61,06% no exame de 2020.1. Das 50 questões do exame, apenas 3 (6%) se referem a CASP, o que também representa pouca importância para essa disciplina.

TABELA 1: Compilação dos resultados recentes do exame de suficiência

Exame	Questões CASP	Respostas Válidas	Total de Acertos	(%)	Total de Erros	(%)
2020.1	3	100.932	39.304	38,94	61.628	61,06
2019.2	3	99.342	29.303	29,50	70.039	70,50
2019.1	3	108.297	58.163	53,71	50.134	46,29
2018.2	3	102.604	37.146	36,20	65.458	63,80
2018.1	3	131.389	29.367	22,35	102.022	77,65

FONTE: CFC.

O resultado apresentado pelo CFC enseja na discussão de estratégias de valorização e fortalecimento da CASP, uma vez que não está sendo suficientemente oferecida no ensino superior, e nem suficientemente cobrada no Exame de Suficiência.

METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos propostos nos resultados propostos na pesquisa empírica, alguns passos foram tomados. O primeiro passo foi o procedimento de busca das páginas web disponíveis para gamificação com opção de elaboração gratuita, a nível nacional e internacional. O segundo passo foi a busca de canais de Youtube e a quantidade respectiva de seguidores, para evidenciar uma lista de principais páginas sobre CASP. Por último foi elaborada uma tabela com proposta de estratégias com gamificação e uso de vídeos para o ensino de CASP pós Covid.

RESULTADOS

Os resultados da pesquisa estão organizados em 2 partes. A primeira parte, explica as principais páginas web com opções gratuitas de desenvolvimento de atividades com jogos e outros tipos de interação (gamificação), para que os docentes possam experimentar, conforme indicados no planejamento. A segunda parte mostra uma proposta de planejamento e assuntos para a disciplina de CASP.

Páginas para gamificação

Como resultado, são apresentadas as páginas web gratuitas para iniciar o processo de gamificação. Na Quadro 1 são mencionados alguns exemplos de dinâmicas que também podem ser aplicados à CASP. Para construção da proposta, considerou-se uma proposta para disciplina de CASP com total de 60 horas e 30 encontros, sendo 2 encontros semanais. Na apresentação sugere-se que para que no início de cada aula seja revisão da aula anterior e o final a introdução do próximo tema, sejam indicados vídeos para promover essas ligação espacial e conectar as aulas e a progressão de ideias esperadas no processo de aprendizado. No caso da CASP, em que espera-se que os participantes tenham conhecimento prévio ou introdutório sobre as Finanças Públicas e sobre a Estrutura e funcionamento da Administração Pública, esses temas devem ser preliminares e devem ser indicados para facilitar o início do conteúdo, que culmina na explicação das contas públicas elaboradas de maneira consolidada. Sendo assim, ao final de cada aula, sugere-se deixar um vídeo sobre o assunto da próxima aula. O esquema foi dividido em duas partes. A primeira Tabela - Proposta de Estratégias para o Planejamento de Aulas CASP síncronas e assíncronas com gamificação– Parte 1, que organiza os encontros de 1 a 15 e finaliza com aplicação da atividade avaliativa da Unidade. E a segunda Tabela

Para começar, apresentação dos participantes da aula remota.

Antes de apresentar páginas alternativas, ressalta-se que o google docs, integrado ao grupo de aplicativos do Google, permite o acesso para edição e consulta do mesmo documento de até 100 pessoas.

Sendo assim, seria possível sugerir desafios e até mesmo a construção de um referencial, pesquisa e outras dinâmicas permitindo a interação dos participantes. É possível, por exemplo, criar uma

avaliação e permitir que os alunos resolvam todos ao mesmo tempo, participando em um mesmo documento.

Padlet é uma ferramenta que permite interação através de um painel virtual que é acessado a partir da configuração do professor. Pode ser usada para que os alunos postem, por exemplo, sua identificação, suas respostas e debatam o assunto da aula. É compatível com o Google sala de aula ou qualquer outro canal online porque somente é necessário a criação do ambiente virtual e o compartilhamento do endereço entre os alunos. Todos os participantes visualizam a resposta de todos, permitindo que se apresentem e interajam entre eles.

Figura: criação de padlet para ambiente de interação e apresentação dos estudantes, permite inserir fotos e recados no mural virtual. Como alternativa ao padlet, o Ziteboard permite a criação de sessões, na sua versão gratuita, a página https://ziteboard.com/ também é indicada. Permite interação e apresenta um quadro branco para escrever e colocar avisos que pode ser utilizado para interação, esquemas ou compartilhar materiais.

Criação de atividades interativas

Blooket é muito intuitivo e permite a criação de questões para interação a partir de um código. Vale a pena acessar e provar : https://www.blooket.com/

Gimkit.com permite criar atividades e como diferencial o acompanhamento de projetos criado por equipes.

Gamificação de uma aula síncrona ou assíncrona no Ensino Superior uma utopia ou uma possibilidade apenas para quem domina programação? É possível gamificar sim em suas aulas sem conhecer linguagem de programação e ter uma real aula gamificada. Para Fardo (2013) a gamificação : “trata-se de um fenômeno emergente, que deriva da popularidade dos games e de suas capacidades intrínsecas de motivar a ação, resolver problemas e potencializar as aprendizagens nas diversas áreas do conhecimento e na vida dos indivíduos”.

Atualmente na rede mundial de computadores estão disponíveis dezenas de site que oferece de forma gratuita ou paga possibilidade de gamificar o ensino, iremos nos ater a site gratuito como https://www.educaplay.com/, http://www.gentilgames.com/

Existem outros na internet , o que está presente neste capítulo são alguns exemplos no qual o docente pode criar, alterar ou usar recursos de jogos ligado a disciplinas de CAPS, ressalto que na internet encontra-se vários site que não está em língua portuguesa, cabe baixar uma extensão para o computador na qual faz a tradução de todo o site, já outros possui no canto superior acima botão para alterar o idioma.

Educaplay

Educaplay é um site com diversos jogos no qual possibilita ao docente criar, alterar ou usar jogos já existentes feitos por outros usuários, os quais podem ser compartilhados e onde seu criador poderá ver quem acessou e ter panorama de todas as atividades.

Apresentam-se 10 modelos disponíveis dentro da plataforma Educaplay.

O primeiro modelo, A "Atividade de completar/Jogos de conclusão", o sistema disponibiliza alguns campos em branco para que se preencha com a informação cadastrada como correta, ótimo para trabalhar definições, siglas, teóricos . Exemplo: A_____é a base para as normas aplicadas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. (palavra cadastrada - estrutura conceitual).

O segundo modelo, "Palavras cruzadas",o docente pode criar uma atividade onde para cada palavra é disponibilizada uma dica que pode ser uma pergunta, imagem , áudio ou um letra pertencente a palavra.

No terceiro modelo, "Jogo da ordem das letras", o docente poderá desenvolver uma atividade com uma sequência de letras que aparecem embaralhadas e por meio de uma dica o estudante terá que descobrir a palavra. Exemplo: derivadas (apresentado como tipo de receita que resulta da exploração coercitiva dos governos através dos impostos).

O quarto modelo, "matching games", é possível fazer associação das palavras apresentadas para a categoria que cada uma pertence. Exemplo instituições públicas e privadas.

O quinto modelo "jogos Match columns" trabalha com associação entre duas colunas em relação aos seus termos e significados , assim é possível analisar se os estudantes estão conseguindo compreender as definições, siglas, teóricos referente a CAPS.

O sexto, “Mapas interativos”, é possível identificar em mapas ou figuras o nome de cada cidade, estados,países, objeto ou parte correspondente às perguntas, exemplo em qual cidade brasileira encontra-se o banco central .

Em se tratando da ferramenta “apresentação”, sétimo modelo, permite apresentação na qual é possível verificar quem acessou o arquivo e o tempo total com o arquivo aberto, assim o docente pode disponibilizar slides durante as aulas assíncronas e acompanhar quais estudantes acessou e o tempo total da visualização .

O modelo 8, “Roleta de palavras” é um ótimo momento para se divertir e aprender simultaneamente, descubra a palavra por meio da pergunta, sabendo apenas a primeira letra, exemplo: no âmbito federal, é a secretaria responsável por administrar os recursos financeiros que entram nos cofres públicos: começa com a letra “T”.

O “Teste”, modelo 9, é possível responder as perguntas escolhendo a alternativa correta, assim o docente cria várias perguntas, realizando teste para acompanhar o desenvolvimento de sua sua disciplina e deste modo fazer uma avaliação formativa no decorrer da disciplina.

O décimo e último modelo, “vídeo quizzes” suas aula assíncronas por meio de vídeo encontrado na plataforma youtube será bem interativa , pois durante o vídeo que foi escolhido para exemplificar o conteúdo apresentado é permitido durante exibição fazer perguntas, só após responder é que poderá prosseguir com a continuação do vídeo.

Outras atividades disponíveis na página Educaplay e são destinadas para trabalhar com alfabetização e não foram apresentados neste trabalho (ditado, diálogo, classificar jogo de palavras, jogos de correspondência de mosaico, sopa de letrinhas.)

Conforme apresentado, são muitos sites e possibilidades de interação entre discentes e docentes, conforme demonstrado na Quadro 1. São opções que podem ser utilizadas no planejamento da disciplina e representar novidades, podendo atrair os discentes e permitir mais interação. Caso novas ferramentas não sejam implementadas, fica claro que, conforme dito anteriormente, houve uma perda de recursos disponíveis e não um avanço com uso da tecnologia.

Apresenta-se uma tabela com o programa da disciplinas e o planejamento de proposta de plano de aulas abaixo , elaborado com base nos conteúdos constantes no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público contabilizando com 60 horas (média nacional) de aula síncronas e assíncronas :

Proposta de planejamento

Apresenta-se o planejamento com modelos de Planos de Aulas nos, elaborado com base nos conteúdos constantes no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e seguindo os resultados evidenciados por estudos com 60 horas (média nacional) (Souza, 2016).

O planejamento para as 60 aulas integra o Anexo I desse capítulo e tem como objetivo apoiar docentes e discentes na utilização de vídeos e dinâmicas que permitam acompanhar a disciplina. Foram considerados os seguintes pontos: objetivo, tempo, metodologia, recurso digital e plataforma, link do Treinamento STN, link de outro canal, Jogo, Dinâmica, Avaliação e Observação. O detalhamento dos Planos de Aula para CASP que integram o Anexo I, estão apresentados na Quadro 1.

QUADRO 1: Detalhamento das informações presentes no modelo de Planos de Aula para CASP

Aula: identificação da aula e do tema	
Objetivo:	Parte da ementa que será trabalhada
Tempo/Metodologia:	Tempo da aula e metodologia
Recurso Digital necessário/Plataforma:	Recursos necessários e utilizados na aula
Link do Treinamento STN:	Endereço para que os participantes possam acessar.
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	Treinamento Semana Contábil e Fiscal online, fornecido pela Secretaria do Tesouro Nacional e disponibilizado no Canal do Youtube do Conselho Federal de Contabilidade
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	Quando o tema ou objetivo da aula não está contemplado no que é abordado dentro do Canal CFC, utilizou-se o Canal de Youtube que abordasse o tema (escolhido o com maior número de seguidores)
Jogo:	Opções de gamificação para serem desenvolvidos para aula (considerando-se que cada docente preparará segundo as necessidades da turma que está trabalhando)
Dinâmica:	Passos que devem ser seguidos para Gamificação
Avaliação:	Indica como os participantes serão avaliados com a atividade proposta
Observação:	Resumo de tempo aproximado na orientação das aulas

FONTE: elaborado pelos autores (2021).

A Quadro 2 apresenta as ferramentas digitais: jogos, extensões e páginas web grátis que se consideram de grande utilidade para o planejamento das aulas no ensino remoto. Destacam-se Educaplay, como página gratuita e mais completa, a mais intuitiva e rápida para elaboração de gamificação. A extensão Chrome Talk and Comment como a que permite gravação de áudios sobre as atividades postadas pelos alunos. Educaplay, mencionada anteriormente é a destacada pela sua acessibilidade. Beautiful oferece muitas opções de apresentações que podem substituir e atualizar as apresentações em Power Poin. Goformative e Topgradeapp são indicadas

QUADRO 2: Principais ferramentas digitais com versão gratuita para o ensino remoto e suas utilidades

Ferramenta digital	**Tipo**	**Objetivo**
Talk and Comment	Extensão Chrome	Permite gravar comentários em áudio para os alunos
Educaplay.com	Página web	Permite elaboração de gamificação
Beautiful.ai	Página web	Permite descarregar apresentações profissionais
goformative.com/	Página web	Elaboração de atividades, avaliação e acompanhamento das qualificações "notas"
topgradeapp.com/	Página web	Criar formulários, atividades e avaliações
Meet Grid View	Extensão	Permite visualizar a todos os participantes das aulas pelo GoogleMeet

FONTE: elaborado pelos autores (2021).

A Quadro 3 mostra o programa utilizado como padrão para construção dos Planos de Aulas, também baseado nos temas do MCASP e buscando contemplar os assuntos referentes ao procedimentos contábeis Patrimoniais.

QUADRO 3: Proposta de Programa utilizado para elaboração dos Planos de Aula

Aula	**Assuntos**
1 e 2	Apresentação ementa da disciplina, docente e discentes.
3 e 4	Introdução à Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Aula	Assuntos
5 e 6	Plano de Contas
7 e 8	Plano de Contas (Atividades)
9 e 10	Receita Pública
11 e 12	Receita Pública (Atividades)
13 e 14	Despesa Pública
15 e 16	Despesa Pública (Atividades)
17 e 18	Balanço Orçamentário
19 e 20	Balanço Orçamentário (Atividades)
21 e 22	Balanço Financeiro
23 e 24	Balanço Financeiro (Atividades)
25 e 26	Lançamentos Típicos
27 e 28	Lançamentos Típicos (Atividades)
29 e 30	Avaliação
31 e 32	Correção da Avaliação
33 e 34	Demonstrações Contábeis
35 e 36	Demonstrações Contábeis (Atividade)
37 e 38	Demonstração das Variações Patrimoniais
39 e 40	Demonstração das Variações Patrimoniais (Atividade)
41 e 42	Balanço Patrimonial
43 e 44	Balanço Patrimonial (Atividade)
45 e 46	Lançamentos Típicos
47 e 48	Lançamentos Típicos (Atividades)
49 e 50	Encerramento do Exercício
51 e 52	Práticas sobre Lançamentos e Demonstrações Contábeis
53 e 54	Práticas de Lançamentos e elaboração das demonstrações contábeis
55 e 56	Práticas do conteúdo apresentado até então.
57 e 58	Avaliação Segunda Unidade
59 e 60	Correção da Avaliação

FONTE: elaborado pelos autores (2021).

Os assuntos resumidos na Tabela se referem a uma proposta de Conteúdo inicial, que pode ser adaptada de acordo com o Calendário Acadêmico ou mudança nos objetivos e atualização dos conteúdos.

CONCLUSÃO

Como principal contribuição destaca-se que o Conselho Federal de Contabilidade é o único canal oficial com vídeos sobre CASP, produzidos para treinamento técnico profissional na Semana Contábil Fiscal para Estados e Municípios que podem auxiliar na aula híbrida. Sobre a gamificação, são destacadas páginas e modelos de dinâmicas gratuitas como apoio ao ensino. Finalmente, apresenta-se uma proposta de planejamento incluindo gamificação, que permita alcançar o ensino superior em CASP.

O momento que a sociedade vem passando por conta do covid-19 o qual desencadeou as aulas assíncronas mescladas com as síncronas oportunizou de forma forçada um novo olhar pedagógico nos plano de aula, plano de ensino e matriz curricular das instituições Ensino Superiores e de Educação Básica e com isso o maior uso dos recursos tecnológico para esse ensino remoto emergencial, cabe a cada instituição e profissional da educação ver este acontecimento tão trágico para história da humanidade e fazer daqui para frente algo diferente para amenizar essa falta de contato direto com os estudantes e professores e replanejar o modo como o ensino vinha caminhando e pedindo muito antes da pandemia novas práticas inovadoras para a sala de aula, extensão e pesquisa.

Alguns obstáculos existem como domínio dos recursos tecnológicos, qualidade da internet, conhecimentos das ferramentas para gamificar o plano de aula, mas este capítulo vem traçar uma possibilidade de várias que têm disponíveis na internet para gamificar ou deixar a aula mais interativa com uso, abrindo espaço para futuros trabalhos nesta área ligado ao ensino de contabilidade , os planos apresentados serve como modelo, servindo de ponto inicial para construção do seu próprio planejamento o qual respeitará a realidade local e as características pertencente a cada instituição. As estratégias pedagógicas aqui representam oportunidade para professor e estudante experimentarem melhor experiências nas aulas síncronas e assíncronas com interação, diversão, desafio e muita aprendizagem para estudante e também para o professor que terá muita aprendizagem durante o planejamento dessas aulas com uso de recursos tecnológicos

REFERÊNCIAS

Adm Ponta a Ponta: Receita Pública em Exercícios / Prof. José Wesley. **IMP Concursos Online**. 2021, Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=0o9GwLPqL5U&t=3094s. Acesso em: 29 mar. 2021.

As 07 disciplinas que os candidatos mais erram no Exame de Suficiência do CFC. **2B educação**, 2021. Disponível em: https://www.editora2b.com.br/blog/as-07-disciplinas-que-os-candidatos-mais-erram-no-exame-de-suficiencia-do-cfc. Acesso em: 25 fev. 2021.

BUGARIM, M. C. C. Palavra da Presidente. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº 173, Ano: 2008. Disponível em: http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/815 Acesso em: 25 fev. 2021.

Contabilidade Pública – Demonstrações das Variações Patrimoniais: Prof. Cláudio Zorzo. **Gran Cursos Online – Concursos Públicos**. 2021, Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=zkdLY-6-x2ek. Acesso em: 29 mar. 2021.

Contabilidade Pública - Balanço Orçamentário e Financeiro. **Prof. Vinícius Nascimento**. 2021, Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=-KG16mN7uko. Acesso em: 29 mar. 2021.

Contabilidade Pública – Balanço Patrimonial: Prof. Cláudio Zorzo. **Gran Cursos Online – Concursos Públicos**. 2021, Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=X4nXAznZ54A. Acesso em: 29 mar. 2021.

Curso Contabilidade Pública – Aula 01 – Visão Geral da Contabilidade. **Renato Chaves**, 2021. Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=pB9KUYk0lBQ. Acesso em: 29 mar. 2021.

Contabilidade Pública para Concursos – Aula 01 – Parte 01/05 – Introdução ao Estudo de CASP. **Prof. Valmir Soares Jr**, 2021. Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=vyFEfFQziKE. Acesso em: 29 mar. 2021.

DE LIMA, D. V., Guedes, M. A., & Santana, C. M. (2009). As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Journal of Accounting, Management and Governance**, **12**(2).

Lista de Questões Extra 01 – Plano de Contas (resolução). **Momento de Estudar**. 2021, Disponível: https://www.youtube.com/watch?-v=7bIG-UJBYHA. Acesso em: 29 mar. 2021.

MAREDI, A. R. L, SILVA, A. J. S. da. A contabilidade pública, como instrumento de apoio para a participação popular nas decisões políticas. **Revista em Foco**, Unisepe, nº 12, Ano: 2020. Disponível em; https://portal.unisepe.com.br/unifia/wp-content/uploads/sites/10001/2020/11/A-CONTABILIDADE-P%C3%9ABLICA-COMO--INSTRUMENTO-DE-APOIO-PARA-PARTICIPA%C3%87%C3%83O--POPULAR-NAS-DECIS%C3%95ES-POL%C3%8DTICAS.pdf Acesso em: 25 fev. 2021.

MORAN, J.M. O que é um bom curso a distância. In: ALMEIDA, M.E.B. de; MORAN, J.M. Integração das tecnologias na educação. Brasília: Salto para o Futuro, 2005. Disponível em: Acesso em: 21 mar. 2021.

NETO, R. B. B., Santos, G. C., de Oliveira, E. R., & Bitencourt, F. L. D. (2021). Análise da percepção dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição de ensino superior privada de Goiânia sobre as condutas éticas do profissional contador. **Revista Contabilidade e Controladoria**, **12**(2).

Overdose de Questões CFC: Contabilidade Pública. **Estratégia CFC**. 2021 Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=q0qL-n0wB9UI. Acesso em: 29 mar. 2021.

I SECOFEM online – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP – 28.08.20 – **CFCBSB**, 2021. Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=eqPD7FRYLn0. Acesso em: 29 mar. 2021.

I SECOFEM online – Plano de Contas aplicado ao Setor Público – PCSAP – 27.08.20. **CFCBSB**, 2021. Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=jWAWOuAKk7Y&t=10004s. Acesso em: 29 mar. 2021.

I SECOFEM online – Procedimento Contábeis Orçamentários (PCO) – Parte I – 25.08.20 – **CFCBSB**, 2021. Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=1_Y2p-1GF44&t=13s Acesso em: 29 mar. 2021.

I SECOFEM online – Procedimento Contábeis Orçamentários (PCO) – Parte II – 26.08.20 – **CFCBSB**, 2021. Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=2b3wittVcfs&t=27s. Acesso em: 29 mar. 2021.

I SECOFEM online – Procedimento Contábeis Patrimoniais (PCP) – Parte I – 31.08.20 – **CFCBSB**, 2021. Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=xrpqamLaTsY. Acesso em: 29 mar. 2021.

Prova Contabilidade Pública Comentada (CLDF Consultor). **Contabilizando**. 2021, Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=SGoPAMLdxsA Acesso em: 29 mar. 2021.

Relatórios estatísticos do Exame de Suficiência. **CFC**, 2021. Disponível em: https://cfc.org.br/registro/exame-de-suficiencia/relatorios-estatisticos-do-exame-de-suficiencia/. Acesso em: 25 fev. 2021.

RODRIGUES, J. D., Dias, G., & de Vargas, S. B. (2021). Popular Reporting à Luz da Teoria da Comunicação: Um Ensaio Teórico. **Administração Pública e Gestão Social**.

Rumo à PGDF! Receitas e Despesas Públicas: o que você precisa saber no dia da prova. **Estratégia Concurso**. 2021, Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=CB_j93DMMtw&t=5641s. Acesso em: 29 mar. 2021.

SALLES. M. Nativos e imigrantes digitais: um mito? Blog sobre Informática Educacional e Meio Ambiente. 2007. Disponível em:. Acesso em: 12 jan. 2012.

SANTANA, Jessé Ovídio de. **Utilização de jogos educativos como estratégia de ensino**. Disponível em: http://www.construirnoticias.com.br/utilizacao-de-jogos-educativos-como-estrategia-de-ensino/. Acesso em: 21 mar. 2021.

SEFAZ-DF – Maratona de Exercícios – Contabilidade Pública. **IMP Concursos Online**. 2021, Disponível: https://www.youtube.com/watch?v=1mf9YdZH7P4. Acesso em: 29 mar. 2021.

SOUZA, F. G. **IPSAS no Brasil: Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. 1ª Edição. Bahia: UEFS Editora, 2018.

SOUZA, F. G.; SOUZA, V. J. S. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **In**: BEHR, A.; BARBOSA, D. D (org). **Ensino de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Um Estudo Empírico nas Maiores Capitais Brasileiras**. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 2016, p. 133-156.

SOUZA, FERNANDO GENTIL; NETO, JOSÉ BIONE DE MELO; DE SOUZA, ANA BEATRIZ NASCIMENTO. IPSAS e o Ensino de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.

ANEXO I

Proposta de Plano de Aula com Gamificação e Youtube (síncronas ou assíncronas) para disciplina CASP – Aulas 1 a 60.

Aula 1 e 2 - Apresentação.			
Objetivo:	Apresentação docente e discentes, ementa da disciplina, método de avaliação, recursos utilizados e programa de conteúdos da disciplina. Bibliografia, Leis, material e metodologia utilizada (Manual de Contabilidade, Estrutura Conceitual, Lei 4.320 de 1964, Lei de Responsabilidade Fiscal, Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público).		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Dialógica
Recurso Digital necessário/ Plataforma:	Computador com acesso à internet. /Google Meet. Google docs. (compartilhamento de ambiente).		
Link do Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 22 https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484		
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=pB9KUYk0lBQ (Visão Geral da Contabilidade Pública) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 12:49 minutos.		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	Os estudantes devem preencher com seus dados pessoais ao mesmo tempo. Pode-se incluir que faça uma página cada um num link compartilhado do Google docs ou utilizando os espaços de quadros virtuais nas demais plataformas de jogo. Assim como as dinâmicas presenciais, sugere-se que cada um escolha um estudante para apresentar, que será sempre o seguinte na ordem de participação. Deverá abrir a câmera e apresentar o colega proporcionando interação entre todos. Nesse momento pode ser criado canal para anotações que ficará compartilhado ou que aproveitem para criar o grupo de whatsapp da turma.		
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 3 e 4 - Introdução à Contabilidade Aplicada ao Setor Público		
Objetivo:	Conhecer os objetivos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, estrutura da administração pública, campo de aplicação e principais marcos legais nacionais e internacionais que orientam a Contabilidade e Finanças Públicas no Brasil.	
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia: Dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Educaplay, palavra-cruzada.	
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 23 a 30	
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=vyFEfFQziKE (Introdução Principais Aspectos em Contabilidade Pública) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 20:46 minutos.	
Jogo:	Google docs e Educaplay, palavra-cruzada.	
Dinâmica:	Na primeira interação, no início da aula, utilizando compartilhamento do mesmo documento do Google docs da aula 1 e 2, os participantes devem colocar nome das instituições que fazem parte da administração pública e que estão dentro do campo de aplicação. Sugerir que coloquem seu nome e ao lado duas instituições públicas (não podem repetir - tempo 10 minutos para atividade. Sugere-se que os alunos resolvam, se ainda houver tempo, questões elaboradas previamente pelo docente utilizando a palavra-cruzada do Educaplay. Os participantes tem até 10 minutos para acessar o link e preencher. Após esse tempo resolve-se o jogo. As questões devem ser baseadas em concursos ou alterações recentes para ensejar discussão sobre o tema na resolução.	
Avaliação:	Avalia-se o interesse e participação dos estudantes. Aproveitar o Google docs preenchido para registro de presença.	
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.	

Aula 5 e 6 - Plano de Contas			
Objetivo:	Conhecer a disciplina, sua importância e principais abordagens dentro do programa e do processo de avaliação.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		

Link do Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 385 a 397
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=jWAWOuAKk7Y&t=10004s Vídeo com 3h 41 minutos.
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	Não se aplica.
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs
Dinâmica:	
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 7 e 8 - Plano de Contas			
Objetivo:	Conhecer a disciplina, sua importância e principais abordagens dentro do programa e do processo de avaliação.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Link do Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 385 a 397		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=jWAWOuAKk7Y&t=10004s Vídeo com 3h 41 minutos.		
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=7bIG-UJBYHA (Resolução de Exercícios) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 01h 04 minutos.		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:			
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 9 e 10 - Receita Pública			
Objetivo:	Analisar e compreender o que é receita pública, como é composta e sua importância para o setor público.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula Expositiva Dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Padlet, Ziteboard, Blooket		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 34 a 59		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=1_Y2p-1GF44&t=13s Vídeo com 3h 34 minutos. (Intervalo entre 31:22 minutos até 2h 34 minutos - 2h 13 minutos)		
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	Não se Aplica		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	No início da aula é apresentado um conjunto de questões a serem respondidas, de caráter mais geral sobre o conteúdo, para o estudante observar seu grau de conhecimento prévio, cerca de 10-20 minutos para responder. Após respondidas as questões, o professor inicia a exposição do conteúdo, sempre possibilitando a retirada de dúvidas. Ao final da aula pode ser aplicado o mesmo questionário para que o aluno observe sua evolução na aplicação do conhecimento adquirido e que seja aberto um canal para dúvidas que tenham persistido.		
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 11 e 12 - Receita Pública (Atividades)			
Objetivo:	Exemplificar Receita pública e sua utilidade para o setor público e sociedade. Exercícios para fixação do conhecimento adquirido.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Perguntas (elaboradas pelo professor)
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		
Link do Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 34 a 59. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484		

Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=1_Y2p-1GF44&t=13s Vídeo com 3h 34 minutos. (Intervalo entre 31:22 minutos até 2h 34 minutos - 2h 13 minutos)
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=0o9GwLPqL5U&t=3094s (Resolução de Exercícios) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 01h 06 minutos.
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs
Dinâmica:	Sugere-se aplicar o que for pertinente do feedback da interação nas aulas 7 e 8. Aplicar questionário utilizando uma das plataformas de jogo sugeridas. Será exposto pelo professor como serão as perguntas e respostas. Apresenta-se o aplicativo para a interação com as questões e os alunos preenchem os formulários de cadastro (10-20 min), e inicia-se o momento da prática. Recomenda-se um questionário que não ultrapasse 30-40 min para resolução completa, pois ao fim da atividade serão avaliadas as respostas de forma interativa para que os alunos complementem as respostas uns dos outros, sempre aproveitando todas as respostas.
Avaliação:	O preenchimento dos formulários podem contar como presença. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 13 e 14 - Despesa Pública			
Objetivo:	Classificar e distinguir despesa pública e suas particularidades.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula Expositiva e Estudo de textos
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs/ Google Forms.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 71 a 134		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=2b3wittVcfs&t=27s Vídeo com 3h 15 minutos. (Intervalo entre 07:51 minutos até 2h 30 minutos - 2h 22 minutos)		
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	Não se Aplica		
Jogo:	google docs/ google forms		

Dinâmica:	Previamente o professor deve disponibilizar o(s) texto(s) com certa antecedência para que os alunos explorem o conteúdo por conta própria. O professor inicia a exposição do conteúdo, sempre possibilitando a retirada de dúvidas. Ao final da aula deverá ser apresentado o formulário para que o aluno o preencha e que tenha no mínimo as referências do texto, fragmentos deste texto, a ideia central do mesmo, um mapa mental e uma contribuição do próprio aluno na aplicação do conhecimento adquirido e que seja aberto um canal para dúvidas que tenham persistido.
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 15 e 16 - Despesa Pública (Atividades)			
Objetivo:	Desenvolver práticas com despesa pública		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Circuito de aprendizagem
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Kahoot/Padlet, Ziteboard, Blooket.		
Link do Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 71 a 134 https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=2b3wittVcfs&t=27s Vídeo com 3h 15 minutos. (Intervalo entre 07:51 minutos até 2h 30 minutos - 2h 22 minutos)		
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=CB_j93DMMtw&t=5641s (Resolução de Exercícios) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 02h 25 minutos.		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs, Kahoot.		
Dinâmica:	No início da dinâmica será apresentado como se dará o circuito, quais os mini jogos serão utilizados e plataformas, de preferência as mais simples possível, tendo em vista que a duração deve ser curta para que dê tempo completar as atividades. Aos alunos é necessário que anotem suas dúvidas para o final de cada exercício. O docente deve tirar as dúvidas de acordo com a demanda dos alunos e estipular tempo máximo para estas, visto que o tempo é limitado. Ao final é necessário o feedback dos discentes para o aperfeiçoamento desta atividade.		

Aula 15 e 16 - Despesa Pública (Atividades)	
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado no Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs, Kahoot.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 17 e 18 - Balanço Orçamentário			
Objetivo:	Introduzir conceitos e tipos de balanço orçamentário.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula Expositiva Dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Padlet, Ziteboard, Blooket.		
Link do Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 415 a 423 https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=eqPD7FRYLn0&t=5765s Vídeo com 3h 49 minutos. (Intervalo entre 2h 55 minutos até 3h 13 minutos - 18 minutos)		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	No início da aula é apresentado um conjunto de questões a serem respondidas, de caráter mais geral sobre o conteúdo, para o estudante observar seu grau de conhecimento prévio, cerca de 10-20 minutos para responder. Após respondidas as questões, o professor inicia a exposição do conteúdo, sempre possibilitando a retirada de dúvidas. Ao final da aula pode ser aplicado o mesmo questionário para que o aluno observe sua evolução na aplicação do conhecimento adquirido e que seja aberto um canal para dúvidas que tenham persistido.		
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 19 e 20 - Balanço Orçamentário (Atividades)			
Objetivo:	Exercitar e exemplificar balanço orçamentário.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Perguntas (elaboradas pelo professor)

Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Padlet, Ziteboard, Blooket
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 415 a 423
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=eqPD7FRYLn0&t=5765s Vídeo com 3h 49 minutos. (Intervalo entre 2h 55 minutos até 3h 13 minutos - 18 minutos)
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=-KG16mN7uko (Resolução de Exercícios) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 02h 24minutos.
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs
Dinâmica:	Sugere-se aplicar o que for pertinente do feedback da interação das aulas anteriores. Aplicar questionário utilizando uma das plataformas de jogo sugeridas. Será exposto pelo professor como serão as perguntas e respostas. Apresenta-se o aplicativo para a interação com as questões e os alunos preenchem os formulários de cadastro (10-20 min), e inicia-se o momento da prática. Recomenda-se um questionário que não ultrapasse 30-40 min para resolução completa, pois ao fim da atividade serão avaliadas as respostas de forma interativa para que os alunos complementem as respostas uns dos outros, sempre aproveitando todas as respostas.
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A realização e entrega do exercício pode ser contabilizada como chamada.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 21 e 22 - Balanço Financeiro			
Objetivo:	Compreender a importância do Balanço Financeiro e principais abordagens dentro do programa e do processo de avaliação.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula Expositiva e Estudo de textos
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 429 a 433		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=eqPD7FRYLn0&t=5765s Vídeo com 3h 49 minutos. (Intervalo entre 3h 13 minutos até 3h 17 minutos - 04 minutos)		

Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs
Dinâmica:	Previamente o professor deve disponibilizar o(s) texto(s) com certa antecedência para que os alunos explorem o conteúdo por conta própria. O professor inicia a exposição do conteúdo, sempre possibilitando a retirada de dúvidas. Ao final da aula deverá ser apresentado o formulário para que o aluno o preencha e que tenha no mínimo as referências do texto, fragmentos deste texto, a ideia central do mesmo, um mapa mental e uma contribuição do próprio aluno na aplicação do conhecimento adquirido e que seja aberto um canal para dúvidas que tenham persistido.
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 23 e 24 - Balanço Financeiro (Atividades)			
Objetivo:	Exercitar e exemplificar tipos de balanço financeiro		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Circuito de aprendizagem
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Kahoot/ Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 429 a 433		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=eqPD7FRYLn0&t=5765s Vídeo com 3h 49 minutos. (Intervalo entre 3h 13 minutos até 3h 17 minutos - 04 minutos)		
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=-KG16mN7uko&t=8004s (Resolução de Exercícios) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 02h 24 minutos.		
Jogo:	Kahoot, Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs.		
Dinâmica:	É necessário considerar o feedback dos alunos sobre o circuito anterior. No início da dinâmica será apresentado como se dará o circuito, quais os mini jogos serão utilizados e plataformas, de preferência as mais simples possível, tendo em vista que a duração deve ser curta para que dê tempo completar as atividades. Aos alunos é necessário que anotem suas dúvidas para o final de cada exercício. O docente deve tirar as dúvidas de acordo com a demanda dos alunos e estipular tempo máximo para estas, visto que o tempo é limitado. Ao final é necessário o feedback dos discentes para o aperfeiçoamento desta atividade.		

Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 25 e 26 - Lançamentos Típicos			
Objetivo:	Introduzir conceitos básicos sobre lançamentos típicos e sua importância para o setor público		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula Expositiva Dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s):		
Dinâmica:	No início da aula é apresentado um conjunto de questões a serem respondidas, de caráter mais geral sobre o conteúdo, para o estudante observar seu grau de conhecimento prévio, cerca de 10-20 minutos para responder. Após respondidas as questões, o professor inicia a exposição do conteúdo, sempre possibilitando a retirada de dúvidas. Ao final da aula pode ser aplicado o mesmo questionário para que o aluno observe sua evolução na aplicação do conhecimento adquirido e que seja aberto um canal para dúvidas que tenham persistido.		
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 27 e 28 - Lançamentos Típicos (Atividades)			
Objetivo:	Praticar conceitos básicos de lançamento típicos e forma contextualizada.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Simulações
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s):		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	Nesta atividade o professor deve elaborar problemas mais próximos da realidade (exemplo: de algum ente específico)		

	atribuídos ao conteúdo. Devem ser disponibilizados aos alunos por meio digital, e estes terão até um determinado tempo antes do fim da aula. Desta forma é possível tirar dúvidas após o fim da atividade e também é interessante a disponibilização da resolução.
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A entrega da atividade pode contar como chamada.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 29 e 30 - Avaliação			
Objetivo:	Conhecer a disciplina, sua importância e principais abordagens dentro do programa e do processo de avaliação.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Prova Objetiva/ Dissertativa
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Jogo:	google docs		
Dinâmica:	É disponibilizado aos discentes as questões da avaliação, deixando claro o objetivo das proposições a serem respondidas. A avaliação deve conter os pontos principais de cada conteúdo abordado até então, assim consolidando o conhecimento adquirido.		
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina. A entrega da avaliação poderá contar como chamada.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 31 e 32 - Correção da Avaliação			
Objetivo:	Discutir principais dúvidas e revisar conceitos para consolidar a aprendizagem.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula expositiva dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Jogo:	google docs		

Dinâmica:	Para a correção da avaliação é possível apresentar questão por questão, indicando os erros mais comuns e retirando as dúvidas existentes dos alunos. Ao fim pode-se obter o feedback dos alunos quanto à avaliação e utilizar para as demais avaliações.
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 33 e 34 - Demonstrações Contábeis			
Objetivo:	Conhecer as Demonstrações Contábeis, conforme explicitado pela Estrutura Conceitual Aplicada ao Setor Publico: Blanço Orçamentário, Financeiro, Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Da Mutação do Patrimônio Líquido e Do Fluxo de Caixa.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula Expositiva e Estudo de textos
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 149 a 161/ 469		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=eqPD7FRYLn0 Vídeo com 3h 49 minutos. (Intervalo entre 17:40 minutos até 2h 54 minutos - 02h 36 minutos)		
Jogo:	google docs		
Dinâmica:	Previamente o professor deve disponibilizar o(s) texto(s) com certa antecedência para que os alunos explorem o conteúdo por conta própria. O professor inicia a exposição do conteúdo, sempre possibilitando a retirada de dúvidas. Ao final da aula deverá ser apresentado o formulário para que o aluno o preencha e que tenha no mínimo as referências do texto, fragmentos deste texto, a ideia central do mesmo, um mapa mental e uma contribuição do próprio aluno na aplicação do conhecimento adquirido e que seja aberto um canal para dúvidas que tenham persistido.		
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 35 e 36 - Demonstrações Contábeis (Prática)			
Objetivo:	Exercitar e Exemplificar as Demonstrações Contábeis.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Perguntas (elaboradas pelo professor)
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Kahoot/ Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 149 a 161/ 469		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=eqPD7FRYLn0 Vídeo com 3h 49 minutos. (Intervalo entre 17:40 minutos até 2h 54 minutos - 02h 36 minutos)		
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=q0qLn0wB9UI (Resolução de Exercícios) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 03h 42 minutos. (2h56 a 3h42 - 46 minutos)		
Jogo:	Kahoot, Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	Sugere-se aplicar o que for pertinente do feedback da interação das aulas anteriores. Aplicar questionário utilizando uma das plataformas de jogo sugeridas. Será exposto pelo professor como serão as perguntas e respostas. Apresenta-se o aplicativo para a interação com as questões e os alunos preenchem os formulários de cadastro (10-20 min), e inicia-se o momento da prática. Recomenda-se um questionário que não ultrapasse 30-40 min para resolução completa, pois ao fim da atividade serão avaliadas as respostas de forma interativa para que os alunos complementem as respostas uns dos outros, sempre aproveitando todas as respostas.		
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A realização da atividade poderá contar como chamada.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 37 e 38 – Demonstração das Variações Patrimoniais			
Objetivo:	Apresentar a estrutura, composição e análise dos itens e resultados que podem ser interpretados a partir da Demonstração das Variações Patrimoniais.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula expositiva dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Kahoot/ Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		

Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 447 a 449
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=xrpqamLaTsY Vídeo com 3h 56 minutos. (Intervalo entre 2h 14 minutos até 2h 47 minutos - 33 minutos)
Jogo:	Kahoot, Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs
Dinâmica:	No início da aula é apresentado um conjunto de questões a serem respondidas, de caráter mais geral sobre o conteúdo, para o estudante observar seu grau de conhecimento prévio, cerca de 10-20 minutos para responder. Após respondidas as questões, o professor inicia a exposição do conteúdo, sempre possibilitando a retirada de dúvidas. Ao final da aula pode ser aplicado o mesmo questionário para que o aluno observe sua evolução na aplicação do conhecimento adquirido e que seja aberto um canal para dúvidas que tenham persistido.
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 39 e 40 – Demonstração das Variações Patrimoniais (Atividade)			
Objetivo:	Apresentar os principais aspectos, Classificação e análise da Demonstração das Variações Patrimoniais.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Simulações
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 447 a 449		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=xrpqamLaTsY Vídeo com 3h 56 minutos. (Intervalo entre 2h 14 minutos até 2h 47 minutos - 33 minutos)		
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=zkdLY6-x2ek (Resolução de Exercícios) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 01h 47 minutos.		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	Nesta atividade o professor deve elaborar problemas mais próximos da realidade (exemplo: utilizar dados de algum ente governamental específico) atribuídos ao conteúdo. Devem ser disponibilizados aos alunos por meio digital, e estes terão até um determinado tempo antes do fim da aula. Desta forma é possível tirar dúvidas após o fim da atividade e também é interessante a disponibilização da resolução.		

Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A realização da atividade poderá contar como chamada.

Aula 41 e 42 - Balanço Patrimonial			
Objetivo:	Conhecer o Balanço Patrimonial, sua importância e principais abordagens dentro do programa e do processo de avaliação.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula Expositiva e Estudo de textos
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 149 a 161/ 469		
Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=eqPD7FRYLn0&t=5765s Vídeo com 3h 49 minutos. (Intervalo entre 1h 28 minutos até 1h 54 e 2h 07 minutos até 2h 37 minutos - 52 minutos)		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	Previamente o professor deve disponibilizar o(s) texto(s) com certa antecedência para que os alunos explorem o conteúdo por conta própria. O professor inicia a exposição do conteúdo, sempre possibilitando a retirada de dúvidas. Ao final da aula deverá ser apresentado o formulário para que o aluno o preencha e que tenha no mínimo as referências do texto, fragmentos deste texto, a ideia central do mesmo, um mapa mental e uma contribuição do próprio aluno na aplicação do conhecimento adquirido e que seja aberto um canal para dúvidas que tenham persistido.		
Avaliação:	De forma continuada durante toda a disciplina e por exercício realizado		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 43 e 44 - Balanço Patrimonial (Atividade)			
Objetivo:	Exercitar e Exemplificar o Balanço Patrimonial.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Simulações
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s): 149 a 161/ 469		

Link do Vídeo de Treinamento Canal CFCBSB:	https://www.youtube.com/watch?v=eqPD7FRYLn0&t=5765s Vídeo com 3h 49 minutos. (Intervalo entre 1h 28 minutos até 1h 54 e 2h 07 minutos até 2h 37 minutos - 52 minutos)
Link do Vídeo para atividade síncrona ou assíncrona:	https://www.youtube.com/watch?v=X4nXAznZ54A (Resolução de Exercícios) - vídeo recomendado para que os estudantes assistam depois da aula síncrona. Vídeo com 02h 06 minutos.
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs
Dinâmica:	Nesta atividade fica a critério do docente utilizar o mesmo ente governamental da atividade anterior ou possibilitar explorar outro ente. O professor deve elaborar problemas mais próximos da realidade (exemplo: utilizar dados de algum ente governamental específico) atribuídos ao conteúdo. Devem ser disponibilizados aos alunos por meio digital, e estes terão até um determinado tempo antes do fim da aula. Desta forma é possível tirar dúvidas após o fim da atividade e também é interessante a disponibilização da resolução.
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A realização da atividade poderá contar como chamada
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 45 e 46 - Lançamentos Típicos			
Objetivo:	Introduzir conceitos básicos sobre lançamentos típicos e sua importância para o setor público		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula expositiva dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Kahoot/ Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN - Página (s):		
Jogo:	Kahoot, Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	No início da aula é apresentado um conjunto de questões a serem respondidas, de caráter mais geral sobre o conteúdo, para o estudante observar seu grau de conhecimento prévio, cerca de 10-20 minutos para responder. Após respondidas as questões, o professor inicia a exposição do conteúdo, sempre possibilitando a retirada de dúvidas. Ao final da aula pode ser aplicado o mesmo questionário para que o aluno observe sua evolução na aplicação do conhecimento adquirido e que seja aberto um canal para dúvidas que tenham persistido.		

Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 47 e 48 - Lançamentos Típicos (Atividades)			
Objetivo:	Praticar conceitos básicos de lançamento típicos e forma contextualizada. Utilização das classes de contas, estrutura e desdobramento das contas do Plano de Contas e classificação dos lançamentos.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Simulações
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Link do Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	Nesta atividade fica a critério do docente utilizar o mesmo ente governamental da atividade anterior ou possibilitar explorar outro ente. O professor deve elaborar problemas mais próximos da realidade (exemplo: utilizar dados de algum ente governamental específico) atribuídos ao conteúdo. Devem ser disponibilizados aos alunos por meio digital, e estes terão até um determinado tempo antes do fim da aula. Desta forma é possível tirar dúvidas após o fim da atividade e também é interessante a disponibilização da resolução.		
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A realização da atividade poderá contar como chamada		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 49 e 50 – Encerramento do Exercício			
Objetivo:	Abordar conteúdos de encerramento das contas públicas para apresentação e cálculo dos resultados das demonstrações contábeis do Setor Público.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Grupos com uma só tarefa
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		

Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs
Dinâmica:	Nesta dinâmica o professor deve separar a turma em grupos para realizarem uma mesma atividade. A preferência é que esta atividade possua partes de práticas anteriores para facilitar a assimilação e trabalho em equipe. Pode ser utilizado o mesmo ente governamental de atividades anteriores. Depois de formada as equipes, será apresentada a atividade e um momento para tirar dúvidas quanto a resolução. Antes do fim da aula é importante um momento para abordar a resolução do exercício e tirar dúvidas.
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A realização da atividade poderá contar como chamada
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 51 e 52 - Práticas sobre Lançamentos e Demonstrações Contábeis			
Objetivo:	Apresentar como as demonstrações contábeis e os diversos lançamentos apresentados podem ser realizados na prática profisional.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Perguntas (elaboradas pelo professor)
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Kahoot/ Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN		
Jogo:	Kahoot, Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	Sugere-se aplicar o que for pertinente do feedback da interação das aulas anteriores. Aplicar questionário utilizando uma das plataformas de jogo sugeridas. Será exposto pelo professor como serão as perguntas e respostas. Apresenta-se o aplicativo para a interação com as questões e os alunos preenchem os formulários de cadastro (10-20 min), e inicia-se o momento da prática. Recomenda-se um questionário que não ultrapasse 30-40 min para resolução completa, pois ao fim da atividade serão avaliadas as respostas de forma interativa para que os alunos complementem as respostas uns dos outros, sempre aproveitando todas as respostas.		

Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A realização da atividade poderá contar como chamada.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 53 e 54 - Práticas de Lançamentos e elaboração das demonstrações contábeis			
Objetivo:	Entender na prática como se encerra o exercício financeiro e se elaboram as demonstrações contábeis.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Simulações/Aula expositiva dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Padlet/ Ziteboard/ Blooket.		
Link do Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484		
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs		
Dinâmica:	Nesta atividade fica a critério do docente utilizar o mesmo ente governamental da atividade anterior ou possibilitar explorar outro ente. O professor deve elaborar problemas mais próximos da realidade (exemplo: utilizar dados de algum ente governamental específico) atribuídos ao conteúdo. Devem ser disponibilizados aos alunos por meio digital, e docente e discente resolverão as questões apresentadas de forma conjunta. É importante observar e tirar as dúvidas apresentadas durante a resolução.		
Avaliação:	De forma continuada durante toda a disciplina e por exercício realizado		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 55 e 56 - Práticas de Lançamentos e elaboração das demonstrações contábeis			
Objetivo:	Entender na prática como se encerra o exercício financeiro e se elaboram as demonstrações contábeis.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Grupos com uma só tarefa

Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs, Padlet/ Ziteboard/ Blooket.
Material Oficial STN:	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública STN
Jogo:	Padlet, Ziteboard, Blooket, google docs
Dinâmica:	Nesta dinâmica o professor deve separar a turma em grupos para realizarem uma mesma atividade. A preferência é que esta atividade possua partes de práticas anteriores para facilitar a assimilação e trabalho em equipe. Pode ser utilizado o mesmo ente governamental de atividades anteriores. Depois de formada as equipes, será apresentada a atividade e um momento para tirar dúvidas quanto a resolução. Antes do fim da aula é importante um momento para abordar a resolução do exercício e tirar dúvidas.
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A realização da atividade poderá contar como chamada.
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.

Aula 57 e 58 – Avaliação Segunda Unidade			
Objetivo:	Conhecer o desempenho dos participantes. Utilizar ferramenta para avaliação. Segunda Avaliação.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Prova Objetiva/ Dissertativa
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Jogo:	google docs		
Dinâmica:	É disponibilizado aos discentes as questões da avaliação, deixando claro o objetivo das proposições a serem respondidas. A avaliação deve conter os pontos principais de cada conteúdo abordado até então, assim consolidando o conhecimento adquirido.		
Avaliação:	De forma contínua durante toda a disciplina e por exercício realizado. A entrega da avaliação poderá contar como chamada.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

Aula 59 e 60 - Correção da Avaliação			
Objetivo:	Apresentar o resultado da avaliação e esclarecer os pontos de maior dúvida ou interesse para consolidar o conhecimento.		
Tempo:	2 horas (ver observação)	Metodologia:	Aula expositiva dialógica
Recurso Digital:	Google Meet, compartilhamento de ambiente - Google docs.		
Jogo:	google docs		
Dinâmica:	Para a correção da avaliação é possível apresentar questão por questão, indicando os erros mais comuns e retirando as dúvidas existentes dos alunos. Ao fim pode-se obter o feedback dos alunos quanto à avaliação e utilizar para as demais avaliações.		
Avaliação:	Não se aplica. Diagnóstico sobre experiência e perfil dos estudantes.		
Observação:	Apresentação docente: 30 minutos. Apresentação e interação discentes: 1h30.		

ORÇAMENTO DE GUERRA E LICITAÇÕES

Uma proposta de jogo para formação e atualização em contabilidade aplicada ao setor público

Gustavo Cruz Barbosa
Fernando Gentil de Souza
Maria da Conceição Couto da Silva

INTRODUÇÃO

As infecções por coronavírus não são novidades, visto que desde 1960 são conhecidas pela comunidade científica. A doença Covid-19, esta que é uma das formas de coronavírus que causa uma doença respiratória aguda, eclodiu na China e ainda hoje está sendo combatida em todo o mundo (RAFAELL et al, 2020). A alta taxa de infecção por este novo vírus sobrecarrega os sistemas de saúde de como um todo, desde leitos de enfermaria para casos leves até leitos de Unidade de Terapia Intensiva (UTI), sendo assim uma situação de emergência, pois na situação de total ocupação, novos casos que necessitam de assistência médica, tanto para tratamentos leves quanto tratamentos intensivos (ainda que não sejam por Covid-19) ficarão impossibilitados de obter atendimento.

Neste estado atípico e emergencial no Brasil foram tomadas providências, tanto para combater o avanço da contaminação quanto do atendimento aos infectados que necessitem de tratamento. Para conter a disseminação de uma pandemia, o procedimento adotado, historicamente, é a quarentena, que detêm vários graus, que vão

desde o isolamento (mais alto grau) até o distanciamento social (grau mais leve). Assim o isolamento segrega, separa os grupos sociais e o distanciamento apenas afasta, alarga os limites de contato entre os grupos sociais (FRIEDE, 2020).

Tendo em vista que o surgimento da Covid-19 não era previsto, os meios utilizados pela administração pública para agir na sociedade foram colocados à prova. Para combater a superlotação hospitalar, necessidade de isolamento social, aumento do desemprego, falência de empresas, durante o ano de 2020, foram necessárias medidas para garantir recursos e soluções para estes graves efeitos da pandemia. No quesito informação, a presença da esfera pública na Internet é chamada de governo eletrônico (e-gov). A ferramenta é utilizada como forma de garantir, aos cidadãos brasileiros, transparência e informação sobre a covid-19. E, de acordo com Gonçalves, Souza e Araújo (2020) tem facilitado a comunicação do poder público com a sociedade e outras entidades.

Neste capítulo iremos responder a questão: Quais foram as principais medidas voltadas ao Orçamento Público tomadas pelo Governo Federal? E apresentar o denominado "Orçamento de Guerra".

O ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público é uma ferramenta utilizada pelo poder público para planejar o uso do dinheiro arrecadado através dos tributos (taxas, contribuições de melhoria, impostos entre outros). Sem esse planejamento não seria possível identificar como foram priorizados os investimentos e gastos públicos. Nele as receitas são estimadas, pois podem variar seus valores ano a ano, enquanto as despesas são fixadas para que o governo não gaste mais do que sua capacidade de arrecadar, salvo exceções.

Podemos chamar a Lei nº 4.320/64 como a lei básica do orçamento, pois é nela em que são explícitos os princípios orçamentários, sendo eles: o princípio da unidade (apenas um orçamento em cada esfera federativa), da universalidade (todas as receitas e despesas estão inclusas no orçamento) e da anualidade (o orçamento é anual, tem período definido, um exercício financeiro, de primeiro de janeiro a trinta e um de dezembro. Estes princípios norteiam todo o procedimento orçamentário brasileiro.

Em 1988, com a nova Constituição Federal (CF) foram incluídos os instrumentos de planejamento orçamentário integrado, os incisos

do art. 165 da CF, que são: "I- o Plano Plurianual; II- as diretrizes orçamentárias; III- os orçamentos anuais", traduzindo, são o plano plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei orçamentária anual (LOA). Cada um desses instrumentos será comentado posteriormente.

Um pouco mais à frente, em 2000, já previsto pela CF em seu § 9º do artigo 165, surge a Lei Complementar de Responsabilidade Fiscal (LRF) para estabelecer normas voltadas para a transparência, responsabilidade fiscal e controle social dos gastos públicos. A LRF submete os poderes executivo, legislativo, inclusive Tribunais de Contas, e Judiciário, bem como o Ministério Público e os órgãos da administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais subordinadas. Vale ressaltar que também consta na lei, as responsabilizações quanto ao não cumprimento das regras (KHAIR, 2000). Podemos observar estas características na seguinte citação:

> A LRF, como é chamada, representou um grande avanço nas finanças públicas, uma vez que estabelece procedimentos que complementam os dispositivos legais existentes até então, estabelecendo normas para uma gestão responsável e transparente, incluindo os demonstrativos e relatórios que passam a ser obrigatórios e fortalecem a prestação de contas e o controle das contas públicas. (RAMOS; OLIVEIRA; SOUZA, 2017)

A ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO

O planejamento do orçamento público é um procedimento complexo, sendo três etapas as principais: a aprovação da Lei do PPA, da LDO e da LOA. Essas leis são levadas do Poder Executivo para aprovação no Poder Legislativo, onde podem sofrer alterações de acordo com as necessidades mais críticas para a população, identificadas pelos legisladores.

No PPA é descrito as metas e políticas previstas para um período de 04 (quatro) anos, e os caminhos necessários para atingi-las. Na CF em seu § 1º do art. 165 diz "A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada". A LDO e a LOA, devem estar alinhadas às políticas e metas do PPA, sendo elas elaboradas anualmente.

O PPA é elaborado durante o primeiro ano de mandato do presidente e enviado ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto. No congresso é enviado para a Comissão Mista de Orçamento para exames e emissão de parecer e logo em seguida é levado ao Plenário do Congresso para aprovação pelos parlamentares até o dia 22 de dezembro. Tendo sido aprovado, o plano seguirá para a sanção presidencial e posteriormente publicado no Diário Oficial como lei. Vale ressaltar que o mandato presidencial e a vigência do PPA não coincidem, pois como é elaborado no primeiro ano de mandato, só será vigente a partir do segundo ano até o fim do primeiro ano do próximo presidente.

A LDO define as prioridades e metas da administração pública federal, orienta a elaboração da LOA, demonstra as alterações na legislação tributária e revela as políticas de aplicação dos recursos nas agências financeiras oficiais de fomento. Esta peça orçamentária tem a característica de ser anual, acompanhando os orçamentos anuais, para que o governo tenha possibilidade de ajustar suas metas e prioridades de acordo com suas políticas de governo, podemos afirmar que é o elo entre o planejamento estratégico de médio prazo (PPA) e o planejamento operacional de curto prazo (LOA).

Ainda sobre a LDO, a LRF inclui dois anexos para este instrumento: I- Anexo de metas fiscais; II- Anexo de riscos fiscais. O primeiro estabelece as metas anuais e para os dois exercícios seguintes, relativas a receitas e despesas, resultados nominal e primário e sobre a dívida pública. Já o anexo de riscos fiscais irá avaliar os passivos contingentes e outros riscos às contas públicas, detalhando as providências tomadas caso venham a se concretizar. Tomamos por receitas e despesas primárias, aquelas que não envolvem endividamento, logo o resultado primário é a diferença entre estas. Quando inserimos receitas e despesas envolvendo empréstimos e encargos, temos o resultado nominal.

O planejamento anual que chamamos de orçamento é a própria LOA que contém todos os gastos do governo, desde o montante até a área em que será aplicado o recurso. Devido sua complexidade foi dividida em três partes: orçamento fiscal, orçamento de investimento das estatais e orçamento da seguridade social. Estará de acordo com o planejamento estratégico do PPA e as diretrizes (e metas) da LDO, sem esquecer das atribuições incluídas pela LRF, sendo diretamente a ferramenta para a execução das políticas públicas, visto que o orçamento é uma prévia autorização para os gestores públicos realizarem as despesas e gerenciar a arrecadação das receitas.

Conforme o artigo 165 da CF em seus incisos I, II e III § 5º e Gadelha (2017), o orçamento Fiscal se refere aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. O Orçamento de Investimento representa a parte da lei que registra os investimentos (aquisição de bens) das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, mas apenas das empresas estatais independentes. Isto é, aquelas empresas que não necessitam de recursos fiscais do governo para manter ou ampliar suas atividades, por exemplo, a Petrobrás, a Eletrobrás, o Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal. O Orçamento da Seguridade Social abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público, nas despesas relacionadas à saúde, previdência e assistência social, nos termos do § 2º, do artigo 195 da Constituição.

Durante a execução do orçamento é comum que ocorram alterações, visto que o orçamento tem função de estimar ou prever receitas e despesas. Desde 1964, na Lei nº 4320/64, já existe o mecanismo para esses ajustes, que é chamado de créditos adicionais. Estes autorizam a alteração das despesas insuficientes ou ainda que não tivessem sido previstas. Classificam-se em: I- créditos suplementares; II- créditos especiais e; III- créditos extraordinários. Os suplementares são aqueles que surgem para reforçar uma dotação orçamentária que não foi suficientemente prevista. Os especiais são aqueles que não tinham previsão orçamentária e os extraordinários surgem de necessidades urgentes, como em casos de calamidade pública, no nosso atual caso a pandemia de Covid-19.

Vale ressaltar que, tanto os créditos suplementares, quanto os créditos especiais, nem sempre necessitam de autorização em lei para serem abertos, visto que tanto na Lei nº 4320/64 e na CF, existe um limite, determinado entre o poder legislativo e executivo para a abertura de tais créditos, com o objetivo de facilitar e flexibilizar o orçamento. Os créditos extraordinários não necessitam de autorização prévia do poder legislativo, visto atender necessidades urgentes e imprevistas, estes serão declarados mediante lei complementar. Ainda que não necessitem de autorização prévia, a situação de urgência deve ser declarada pelo governo, assim como foi feito em 20 de março de 2020, através do Decreto Legislativo (DL) nº 6 de 2020, estado de calamidade pública até o dia 31 de dezembro de 2020.

MEDIDAS DE COMBATE À COVID-19 E "ORÇAMENTO DE GUERRA"

Na situação de pandemia de nível mundial, a necessidade de agilidade e flexibilização dos mecanismos de gestão pública são essenciais. A Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 8.666/93) já prevê a dispensa de licitação em seu inciso IV do art. 24 para o caso de calamidade pública, mas ainda não havia sido promulgado tal estado pelo governo federal, "IV -nos casos de emergência ou de calamidade pública, quando caracterizada urgência de atendimento de situação que possa ocasionar prejuízo ou comprometer a segurança de pessoas, obras, serviços, equipamentos e outros bens, públicos ou particulares, e somente para os bens necessários ao atendimento da situação emergencial ou calamitosa.".

Entretanto, na data de 04 de fevereiro de 2020, foi apresentado o Projeto de Lei nº 23 de 2020, posteriormente sancionado como Lei nº 13.979/2020 em 06 de fevereiro do mesmo ano, tendo como principais medidas, a possibilidade por parte dos gestores de saúde locais e Ministério da Saúde de adoção de isolamento social ou quarentena, facilidade na contratação de serviços e aquisição de bens através de licitação e contratos, possibilitando a dispensa de licitação nos casos relacionados ao combate à Covid-19.

Nesta nova lei a dispensa de licitação não se limita a aquisição de bens, serviços e insumos, inclui também serviços de engenharia, visto que foi necessária a construção de hospitais de campanha de forma ágil (artigo 4º da Lei 13.979/2020). Outra novidade foi a temporalidade da lei, em seu § 1º já inclui um prazo para a vigência da mesma "A dispensa de licitação a que se refere o caput deste artigo é temporária e aplica-se apenas enquanto perdurar a emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus.". Em licitações e contratos é estritamente necessário que a parte contratada esteja sem sanção de impedimento ou suspensão de contratar, ou seja, em dias com suas obrigações fiscais, trabalhistas e sociais, mas no § 3º da nova lei temos a exceção de que caso seja fornecedor único do bem ou prestador único do serviço, o poder público pode contratar ou adquirir o bem/serviço ainda que esteja impedido. Outrossim, foi permitido aos gestores públicos a aquisição de bens que não sejam novos, desde que o fornecedor se responsabilize pelas plenas condições de funcionamento.

Em meio ao avanço da pandemia, no dia 17 de março é notificada pelo Ministério da Saúde, através de sua rede social Twitter, a primeira morte confirmada por coronavírus no Brasil, são 291 casos

confirmados da doença e 8.819 casos suspeitos. No dia seguinte, o presidente da república faz o despacho com a Mensagem nº 93 para o Congresso Nacional solicitando o reconhecimento do estado de calamidade pública até o dia 31 de dezembro de 2020. Neste despacho é reconhecido que será dispensado o atingimento dos resultados fiscais (Art 2º da Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019), frente aos novos gastos impostos pela pandemia e a limitação de empenho (disposta no art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal). Também é mencionada a abertura de crédito extraordinário, apenas no início da pandemia, através da Medida Provisória nº 924, de 13 de março de 2020, no valor de mais de R $5 bilhões. Assim, diante da situação atual e justificativa do governo federal, no dia 20 de março, é decretado estado de calamidade pública através do DL nº 06 de 2020.

A câmara dos deputados vê a necessidade de aprovar medidas mais incisivas, devido ao avanço da pandemia e no dia primeiro de abril de 2020 apresenta o Projeto de Emenda Constitucional 10/2020.

O denominado "orçamento de guerra" foi originado do Projeto de Emenda Constitucional (PEC) 10/2020 e foi promulgada através da Emenda Constitucional (EC) nº 106/2020 em 07 de maio de 2020. Sendo o seu trâmite assim: o primeiro passo para uma emenda constitucional é a PEC, iniciada por: 1. Um terço, no mínimo, dos membros da Casa do Deputados ou Senado Federal; 2. Presidente da República e; 3. Mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

A EC nº 106 de 2020 ("Orçamento de Guerra") institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento da calamidade pública nacional decorrente de pandemia causada pelo novo coronavírus (Sars-CoV-2) internacional. Esses novos regimes têm como objetivo facilitar a execução orçamentária de medidas emergenciais, distanciando mecanismos legais e constitucionais aplicados em situações de normalidade, possibilitando rapidez na execução de despesas com obras, pessoal, serviços e compras pelo Poder Executivo durante o período de Calamidade Pública (declarado através do DL nº 6/2020).

Em seu artigo 1º trata de dar prazo determinado para estas medidas, sendo este enquanto durar o estado de calamidade pública. No seu art. 2º dá direito ao Poder Executivo Federal, dentro de suas competências, de contratar pessoal em caráter temporário, obras, serviços e compras de modo emergencial. Também afasta o dispositivo legal do § 1° do art. 169 da CF na contratação, ou seja, fica

dispensada a prévia dotação orçamentária para atender às projeções de despesa com pessoal e autorização específica na LDO. Nos casos de obras, serviços e compras, o Governo Federal poderá adotar métodos licitatórios simplificados, desde que, quando possível, assegure a igualdade de competição entre os concorrentes. Além disso, a União adotará critérios objetivos para distribuição de insumos de saúde no combate a Covid-19, para os Estados e Municípios, sendo devidamente publicados.

Enquanto no §3º da Lei nº 13.979/2020, é dada exceção para contratar de fornecedor único, ainda que em impedimento com o Poder Público, no art. 3º do "Orçamento de Guerra", suspende-se a vedação para contratar com empresas que estejam em débito com o sistema de seguridade social ou receber benefícios e incentivos fiscais, visto que neste artigo também é permitido, desde que não acarrete em despesa permanente, a concessão ou ampliação de incentivos fiscais que ensejem em renúncia de receita. Além disso as limitações legais para criação, expansão ou aperfeiçoamento das medidas acima, estão suspensas, desde que com o propósito exclusivo no combate à pandemia.

Apesar do afastamento dos limites legais que afetam o art. 3º, a Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira (CONOF) emitiu a Nota Técnica Conjunta Nº 02/2020 nos informando que toda proposição legislativa que altere ou crie despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada de estimativa de impacto financeiro e orçamentário, conforme art. 113 do Ato da Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF.

O inciso III do artigo 167 da CF é a regra de ouro, veda a realização de operações de crédito que ultrapassem as despesas de capital, assim evitando o endividamento da máquina pública para custear despesas correntes. No art. 4º do Orçamento de Guerra, está dispensada a regra de ouro durante o estado de calamidade pública, mas todas as operações de crédito neste período deverão ser publicadas pelo Ministério da Economia a cada 30 dias em um relatório com seus respectivos valores e custos. Vale ressaltar que também o art. 6º trata das operações de crédito, nele há a abertura para que este recurso seja utilizado para o refinanciamento da dívida mobiliária e pagamento de seus juros e encargos.

O artigo 5º trata de evidenciar os gastos relacionados à pandemia, ou seja, serão demonstrados em programação orçamentária específica ou com marcadores que identificam as autorizações das despesas. Assim como sua avaliação, pois estarão evidenciadas e

analisadas até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, separadamente da prestação de contas do Presidente da República.

Há também novas atribuições ao Banco Central, poderá comprar e vender títulos públicos no mercado secundário local e internacional, além de ativos (ainda no mercado secundário) financeiros, de capitais e de pagamentos que tenham classificação na categoria de risco BB- ou superior, dada por, no mínimo, uma das três maiores agências internacionais de classificação de risco de crédito. É necessário entender que algumas contrapartidas foram definidas na EC e estão dispostas no art. 8º, no que trata da compra ou venda dos ativos nos mercado financeiro, de capitais e de pagamentos, sendo vedado: – pagar juros sobre o capital próprio e dividendos acima do mínimo obrigatório estabelecido em lei ou definido no estatuto social; – aumentar a remuneração fixa ou variável, de diretores e membros do conselho de administração para as sociedades anônimas, e dos administradores para as sociedades limitadas.

As operações realizadas pelo Banco Central, deverão ser publicadas diariamente de forma individualizada com todas as informações, sendo elas, prazos, taxa de juros acordadas, condições financeiras. Além disso, a cada 30 dias o Banco Central prestará contas ao Congresso Nacional com o conjunto das operações.

O artigo 9º dá poder ao Congresso Nacional para sustar, ou seja, suspender, os atos do Poder Executivo que sejam irregulares ou extrapolam os limites da EC. Em seu artigo, 10º a EC prevê que as ações tomadas a partir do dia 20 de março de 2020 (data do Decreto de calamidade pública) que forem compatíveis com a EC, estão convalidados, ou seja, são aproveitados atos com vícios superáveis, confirmando-os em parte ou como todo (Filho, 2015). A seguir no Quadro 1, é apresentado um resumo dos principais pontos do "Orçamento de Guerra".

QUADRO 1: Principais pontos do orçamento de guerra

Separação de Despesas	As despesas decorrentes da pandemia devem ser discriminadas em relação às despesas convencionais com o objetivo facilitar o controle orçamentário, bem como a gestão da dívida pública no longo prazo.
Execução Orçamentária	Os atos administrativos ocorridos desde 20/03/2020 são validados pela Emenda Constitucional 106/2020, a fim de minimizar lides jurídicas para gestores públicos que tenham realizado despesas emergenciais.

Contratação Simplificada	Contratações de pessoal, obras, bens e serviços passam a ser simplificadas em caráter emergencial e temporário, somente naquilo em que a urgência for incompatível com o regime orçamentário regular
Contratação de Fornecedores	A Administração Pública tem discricionaridade para contratar empresas que tenham débito com o sistema de seguridade social em casos de único fornecedor.
Critério de Distribuição	O Governo Federal deverá publicar critérios objetivos para justificar a distribuição de insumos e equipamentos de saúde para os entes subnacionais, Estados e Municípios.
Operações de Créditos	A emenda autoriza que o Governo emita títulos sem autorização prévia do Legislativo mesmo que tais operações de crédito excedam o montante de despesas de capital.
Tesouro Nacional	O Orçamento de Guerra permite que o Banco Central compre e venda títulos do Tesouro Nacional para os mercados interno e externo, bem como operacionalize papéis privados com o objetivo de injetar liquidez.
Poder do Congresso	Caso o Poder Executivo descumpra o que foi estabelecido pelo Orçamento de Guerra, o Congresso Nacional pode sustar as decisões irregulares do governo.

FONTE: Maranhão e Senhoras, 2020.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em julho de 2020, publica a Nota Técnica nº 82. O principal ponto apresentado neste documento, em relação à pandemia, é a discussão sobre a PEC nº 187/2019 que trata sobre os Fundos Públicos, que são como "caixas especiais" para receitas vinculadas, estas têm sua destinação para um fundo com objetivo específico. Sendo assim, a nota propõe que o superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos seja destinado ao "Orçamento de Guerra", pois através do mapeamento de 45 fundos superavitários presente no documento, é possível observar o montante de R$ 224 bilhões, que hoje não se sabe quanto, quando ou onde serão utilizados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o cenário caótico provocado pelo surgimento da nova doença Covid-19, os países no mundo vêm tomando as rédeas de seus esforços no combate à pandemia. No Brasil não foi diferente,

desde o reconhecimento da sociedade brasileira em 20 de março do estado de calamidade pública, medidas para flexibilizar e facilitar aquisição de insumos de saúde, bens e serviços direcionados ao Covid-19 têm sido tomados, ainda que de execução questionável, devido ao constante aumento de casos nos últimos meses, mas a legislação foi alterada para atender esta demanda não planejada, sendo uma das medidas a Lei nº 13.979/2020 trazendo flexibilidade nas licitações, contratos e trazendo novidades ao gestor público, como na possibilidade de aquisição de bens usados.

O "Orçamento de Guerra" utiliza-se principalmente de endividamento público para custear as despesas relacionadas à pandemia. Também traz incentivo para o sistema financeiro, visto que o Banco Central agora pode negociar ativos no mercado secundário, dadas as restrições e contrapartidas apresentadas na EC. Além disso, a evidenciação dos gastos da União relacionados a Covid-19 serão analisados separadamente na prestação de contas do Presidente da República.

O presente capítulo objetivou-se em demonstrar algumas das medidas que impactam o orçamento público durante o estado de calamidade. A pesquisa foi limitada ao ano de 2020, exercício financeiro este que prevaleceu o DL nº 6/2020, até o Orçamento de Guerra. As diversas informações sobre este período, combinadas com a falta de uma plataforma que informe cronologicamente as ações tomadas tornam um desafio ao pesquisador, sugere-se para pesquisas futuras o impacto destas ações no monitoramento por parte dos órgãos de controle, visto que foram separadas da prestação de contas do Presidente da República as despesas relacionadas ao combate da pandemia.

REFERÊNCIAS

BASSI, C. M. **PEC nº 10/2020: sugestões sobre recursos suplementares ao orçamento de guerra**. Brasília: IPEA, julho. 2020. (Nota Técnica, n. 82). Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10139/1/NT_82_DisocPECPactoFederativoPEC10-2020.pdf. Acesso em: 14 fev. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados e Senado Federal. **Emenda Constitucional nº 106, de 7 de maio de 2020**. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para

enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm. Acesso em: 14 fev. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 10, de 2020**. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento da calamidade pública nacional decorrente de pandemia internacional; e dá outras providências. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141443. Acesso em: 14 fev. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. **Decreto Legislativo nº 6, de 2020**. Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/DLG6-2020.htm. Acesso em: 11 fev. 2021.

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 jan. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 22 fev. 2021

BRASIL. **Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020**. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13979.htm. Acesso em: 20 fev. 2021

BRASIL. **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: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 20 fev. 2021

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras

providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 20 fev. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição n° 187, de 2019**. Institui reserva de lei complementar para criar fundos públicos e extingue aqueles que não forem ratificados até o final do segundo exercício financeiro subsequente à promulgação desta Emenda Constitucional, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139703. Acesso em: 20 fev. 2021

COSTA, C.; MIZRAHI, M.; LEPSCH, M. **O Orçamento Público no Brasil e suas alterações advindas da Emenda Constitucional 106/2020**. In: SOCIEDADE 5.0: EDUCAÇÃO, CIÊNCIA, TECNOLOGIA E AMOR. RECIFE. IV COINTER PDVGT 2020, Recife, 2020. Disponível em: https://doi.org/10.31692/2596-0857.IVCOINTERPDVGT.0048. Acesso em: 28 fev. 2021

FERRAZ, O. **Pandemia, desigualdade e cidadania: Breves reflexões sobre a saúde pública e privada nos tempos do novo coronavírus**. Coleção Covid-19. CONASS. vol. 5. p. 12-25. 2021. Disponível em: http://www.rets.epsjv.fiocruz.br/sites/default/files/arquivos/biblioteca/covid19-volume5.pdf#page=13. Acesso em: 17 fev. 2021.

FILHO, J. **Manual de Direito Administrativo**. 28ª Edição. São Paulo: Atlas, 2015.

FRIEDE, R. **Uma reflexão sobre as medidas iniciais adotadas no combate à Covid-19 no Brasil**. Revista Augustus, Rio de Janeiro, v. 25, n. 51, p. 15-30, jul-out. 2020. Disponível em: https://apl.unisuam.edu.br/index.php/revistaaugustus/article/view/598/289. Acesso em: 31 fev. 2021

GADELHA, S. **Entendendo o Orçamento Público**. Escola Nacional de Administração Pública - ENAP, 2017. Disponível em: http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3167. Acesso em: 30 jan. 2021.

GONÇALVES, H. S.; SOUZA, F. G.; ARAÚJO, J. C. O. **Governo eletrônico e combate à pandemia do Coronavírus (Covid-19): um estudo dos estados brasileiros**, *In*: XX USP International Conference in Accountign: "Accounting as a Governance Mechanism", 20, 2020, São Paulo. Disponível em: https://congressousp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2864.pdf. Acesso em: 21 fev. 2021.

KHAIR, A. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. 2000. 144p. BNDES, Brasília, 2000. Disponível em: https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/395/1/080807_PUB_LRF_guiaOrientacao%20%281%29.pdf. Acesso em: 03 fev. 2021.

MARANHÃO, R.; SENHORAS, E. **Orçamento de Guerra no enfrentamento à Covid-19: Entre manobras parlamentares e batalhas políticas**. Revista UFRR, Roraima, v. 2, n. 6, p. 113-132, jun. 2020. Disponível em: https://zenodo.org/record/3899492#.YFwi867ivIU. Acesso em: 25 fev. 2021

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **"ATUALIZAÇÃO"**. 17 de maio de 2020. Twitter: @minsaude. Disponível em: https://twitter.com/minsaude/status/1239918182435106823. Acesso em: 15 fev. 2021.

MONTEIRO, J. *et al*. **Reflexos da Covid-19 no Orçamento Público do Governo Federal**. Revista Gestão Organizacional, Santa Catarina, v. 14, n. 1, p. 97-116, fev. 2021. Disponível em: https://doi.org/10.22277/rgo.v14i1. Acesso em: 31 jan. 2021.

PALOS, A. *et al*. **Nota Técnica Expositiva da EC 106/2020**. Brasília: CONOF, maio. 2020. (Nota Técnica Conjunta nº 02 / 2020). Disponível em: https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2020/NotaTecnicaConjuntaNo022020EC1062020.pdf. Acesso em: 11 fev. 2021.

RAFAEL, R.M.R. et al. Epidemiologia, políticas públicas e pandemia de Covid-19: o que esperar no Brasil?. **Revista Enfermagem UERJ**, v. 28, e49570, 2020.

RAMOS, P. M. O.; OLIVEIRA, V. M.; SOUZA, F. G. Governo eletrônico e transparência municipal: um estudo nos municípios da mesorregião metropolitana de Salvador. **Textura**, v. 7, n. 13, p. 43-56, 2014.

ROCHA, C. **Orçamento público no Brasil: Um estudo dos créditos adicionais**. Revista Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 4, n. 2, p. 135-162, 2001. Disponível em: https://www.revistacgg.org/contabil/article/download/220/pdf_46. Acesso em: 07 fev. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Parecer Prévio e Síntese do Relatório sobre as contas do Presidente da República**. Tribunal de Contas da União, 2020. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo/politica-fiscal.htm#:~:text=O%20

resultado%20nominal%20representa%20a,incidentes%20sobre%20a%20d%C3%ADvida%20l%C3%ADquida. Acesso em: 10 fev. 2021.

CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A produção científica dos programas de pós-graduação em ciências contábeis no Brasil entre 1979 a 2019

Abimael de Jesus Barros Costa

INTRODUÇÃO

Paulo Freire (1996) chama atenção de professores e professoras para reflexão crítica da prática docente. Desta forma, a análise de hoje ou de ontem contribui para melhoria da prática docente do futuro. Do mesmo modo que o professor ou professora deve refletir sobre o dia a dia, a comunidade científica contábil também deve fazer esse exercício da pedagogia da autonomia de Paulo Freire (1996). Assim sendo, torna-se relevante compreender o contexto do progresso científico no campo da contabilidade aplicada ao Setor Público.

Antes de prosseguimos nossas considerações, a evolução do Sistema de Contabilidade do Setor Público Brasileiro pode ser descrita, de forma resumida, em três momentos bem distintos que marcaram a história do Brasil. Na fase inicial, influenciada pela "Real Tesouraria" de Portugal (1808-1889) fundada pelo Marquês de Pombal em 1761, a contabilidade era feita com base no método da correspondência simples. A etapa da "Proclamação da República" do Brasil (1889-2007) introduziu o método das partidas dobradas (1914), o Código de Contabilidade Pública do Governo Central (1922) e a Lei 4.320 (1964), que reformou a contabilidade pública na perspectiva

da administração orçamentária, financeira, contabilidade pública e industrial. Por fim, a partir de 2008, o estágio atual de harmonização das IPSAS, por meio das Normas Técnicas de Contabilidade do Setor Público Brasileiro (NBC TSP) (COSTA, 2019).

Este capítulo tem como objetivos caracterizar e discutir a produção científica dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis, dominante em contabilidade aplicada ao Setor Público, particularmente, entre os anos de 1979 e 2019. Essa produção científica refere-se às dissertações de mestrado e teses de doutorado dos PPGCCs. Assim sendo, as seguintes questões foram respondidas: Quais são os cinco principais programas de contabilidade que mais se destacaram, no período de 40 anos, de 1979 a 2019, na área governamental? Qual a área e metodologia mais pesquisada no período de 40 anos, de 1979 a 2019? Qual agenda de pesquisas futuras, a partir da adoção da IPSAS no Brasil, pode ser construída?

De modo geral, ao se apresentar as características das dissertações de mestrado e teses doutorado em contabilidade pública no Brasil, ou seja, descrição das áreas de especialidade e métodos de pesquisa, é relevante pelos seguintes motivos (i) a área de contabilidade pública no Brasil está em processo de adoção das IPSAS; (ii) Riccio, Carastan e Sakata (1999), Frezatti e Borba (2000), Nascimento e Beuren (2011) e Costa e Lustosa (2014) estudaram as pesquisas contábeis, mas não exploraram a área de contabilidade pública; e (iii) pesquisas que abordem o tema contabilidade pública sob a ótica de métodos e áreas temáticas aplicadas são incipientes.

Por último, também apresentamos a classificação dos programas por métodos de pesquisa (arquivamento, experimental, modelagem, levantamento e outros) e áreas de especialidade (IPSAS e contabilidade pública, orçamento e finanças públicas, administração pública, governança pública, auditoria governamental e controladoria e outros).

Neste capítulo serão tratados os seguintes temas:

- Os programas de pós-graduação em contabilidade no Brasil;
- Pesquisas predominantes em Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil;
- O contexto da adoção das IPSAS no Brasil e a experiência internacional; e
- Agenda para pesquisas futuras em Contabilidade Aplicada ao Setor Público em tempos de IPSAS

OS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE NO BRASIL

Na década de 1970, a Universidade de São Paulo (USP) instalou o primeiro programa de pós-graduação em contabilidade (PPGCC). Assim, o PPGCC do Departamento de Contabilidade e Atuarial (EAC) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP) em nível de Mestrado iniciou suas atividades em 1970 e em nível de Doutorado em 1978.

A USP contribuiu para a formação de mestres e doutores espalhados pelo Brasil e pelo mundo. No Brasil, até 2018, trinta e dois (32) programas de pós-graduação em ciências contábeis ou administração e contabilidade ou contabilidade e controladoria estavam registrados na Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Esses programas estão distribuídos nas regiões Sudeste (46%), Sul (23%), Centro-Oeste (11%) e Nordeste (20%). Por fim, na região Norte do Brasil não existe programa de mestrado e doutorado em contabilidade, conforme a Tabela 1.

No Brasil, o desenvolvimento da pesquisa científica na área de contabilidade está relacionado à expansão dos PPGCCs. Assumem um papel importante na produção científica na área da contabilidade nas áreas de auditoria, finanças, gestão, sistemas, fiscalidade, setor público e outras. Portanto, técnicas como bibliometria, cienciometria e infometria auxiliam no processo de análise e mensuração dos estudos desenvolvidos (dissertações e artigos) nos PPGCCs.

Riccio, Carastan e Sakata (1999) elaboraram um estudo seminal em cienciometria na área contábil, entre 1962 e 1999 e concluíram que os programas de contabilidade elaboraram 13% das dissertações na área governamental. Nascimento e Beuren (2011) concluíram que as redes sociais entre os programas de pós-graduação apresentam vínculos frágeis e explicam que isso se deve à fase de consolidação e institucionalização da academia de contabilidade no Brasil.

TABELA 1: Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis no Brasil (PPGCCs)

Universidades	UF	Região	PPGCCs
UNB	DF	Centro-Oestre	http://ppgcont.unb.br/
UFMS	MS	Centro-Oestre	https://ppgcc.ufms.br/

Universidades	UF	Região	PPGCCs
UFG	GO	Centro-Oestre	https://ppgcc.face.ufg.br/
UFRPE	PE	Nordeste	http://www.ppgc.ufrpe.br/
UFBA	BA	Nordeste	http://ppgcont.criacaodesiteemsalvador.com.br/
FUCAPE	MA	Nordeste	http://fucape.br/cursos/mestradomaranhao/
UFPB	PB	Nordeste	http://www.ccsa.ufpb.br/ppgcc
UFPE	PE	Nordeste	https://www.ufpe.br/ppgcontabeis
UFRN	RN	Nordeste	http://www.posgraduacao.ufrn.br/ppgccon
UFC	CE	Nordeste	http://www.ppac.ufc.br/index.php/pt-br/
USP	SP	Sudeste	https://www.fea.usp.br/contabilidade/pos-graduacao
USP/RP	SP	Sudeste	https://www.fearp.usp.br/ppgcc.html
FIPECAFI	SP	Sudeste	http://www.fipecafi.org/Principal/Mestrado
PUC/SP	SP	Sudeste	https://www.pucsp.br/pos-graduacao/mestrado-e-doutorado
FUCAPE	ES	Sudeste	http://www.fucape.br/cursos/mestradocontabeis/
FUCAPE	RJ	Sudeste	http://www.fucape.br/cursos/mestradocontabeisrj/
UERJ	RJ	Sudeste	https://www.cepuerj.uerj.br
UFES	ES	Sudeste	http://www.cienciascontabeis.ufes.br
UFMG	MG	Sudeste	https://cepcon.face.ufmg.br/
UFRJ	RJ	Sudeste	http://ppgcc.ufrj.br/
UFU	MG	Sudeste	http://www.ppgcc.facic.ufu.br/
UNIFECAP	SP	Sudeste	https://www.fecap.br/mestrado/cursos/ciencias-contabeis/
UNISINOS	RS	Sudeste	http://www.unisinos.br
UPM	SP	Sudeste	https://www.mackenzie.br
UFPR	PR	Sul	http://www.prppg.ufpr.br/ppgcontabilidade/
UFSC	SC	Sul	http://www.ppgc.ufsc.br/
UNIOESTE	PR	Sul	http://portalpos.unioeste.br/index.php/contabilidade

Universidades	UF	Região	PPGCCs
UNOCHAPECÓ	SC	Sul	https://www.unochapeco.edu.br/mestrado-contabeis-adm
FURB	SC	Sul	http://www.furb.br
UEM	PR	Sul	http://www.pco.uem.br/
FURG	RS	Sul	https://ppgcont.furg.br/
UFRGS	RS	Sul	http://www.ufrgs.br

NOTA: Universidade de Brasília – UnB; Universidade Federal de Goiás – UFG; Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS; Universidade Federal da Bahia – UFBA; Universidade Federal do Ceará – UFC; Universidade Federal da Paraíba – UFPB; Universidade Federal de Pernambuco – UFPE; Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE; Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN; Universidade Federal do Espírito Santo – UFES; Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG; Universidade Federal de Uberlândia – UFU; Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ; Universidade Federal do Paraná – UFPR; Universidade Federal do Rio Grande – FURG; Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS; Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC; Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas Em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE; Universidade de São Paulo-USP; Universidade de São Paulo, Campus Ribeirão Preto - USP/RP; Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI; Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP; Universidade Estadual do Rio de Janeiro – UERJ; Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – UNIFECAP; Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS; Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM; Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE; Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ; Universidade Regional de Blumenau – FURB; Universidade Estadual de Maringá – UEM; Unidades da Federação (UF).
FONTE: elaborado pelos autores (2021).

Leite Filho (2008) constatou que autores do sexo masculino predominam na área contábil, correspondendo a mais de 70% dos artigos publicados. Além disso, ele também observou que há uma forte endogenia das instituições brasileiras e, por fim, as instituições que mais se destacaram foram, principalmente, USP, UnB, UFRJ, UFSC, UFPE e FUCAPE.

Nascimento, Junqueira e Martins (2010) concluíram que a falta de conexão com o que se faz na academia internacional dificulta a inserção da pesquisa brasileira nas redes de pesquisadores do mundo. Outro achado da pesquisa revela que a área gerencial concentra 38% da metodologia em pesquisa de campo e em relação às teorias aplicadas 83% apresentam conceitos contábeis ou legislação e 17% dos trabalhos são baseados em teorias da área de economia, sociologia ou psicologia.

Costa (2011) e Costa e Lustosa (2012; 2014) analisaram artigos publicados em 27 revistas brasileiras, entre 2000 e 2009 e concluíram que os PPGCCs que mais se destacaram foram USP, FURB, FUCAPE,

UFMG e USP-RP. Além disso, 80% das pesquisas são positividades empíricas, com foco na área financeira e concentradas nas regiões Sudeste e Sul do Brasil.

Nesse contexto, após décadas da instalação do primeiro curso de mestrado em contabilidade no Brasil, houve a expansão dos programas, mas a concentração deles nas regiões sudeste e sul influenciou o desenvolvimento de pesquisas na área de contabilidade financeira, finanças e contabilidade gerencial. Assim sendo, pesquisas na área de contabilidade pública não se destacaram até a década de 1990. Nesse período, a Administração Pública iniciou reformas administrativas que permitiram o aprimoramento dos controles internos e a ampliação da transparência pública.

Desta forma, os pesquisadores da área de contabilidade pública, a partir da disponibilidade de dados da execução orçamentária, financeira e patrimonial deram iniciou a um maior número de pesquisas nessas áreas temáticas. Ao mesmo tempo, diversos programas de pós-graduação, congressos e revistas científicas também ampliaram o debate incluindo, cada vez mais, temas da área de contabilidade pública.

Por isso mesmo, na próxima seção, será detalhada a evolução das pesquisas na área da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com o olhar para a contribuição dos PPGCCs por intermédio das dissertações de mestrado e das teses de doutorado.

PESQUISAS PREDOMINANTES EM CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

Gómez e Montesinos (2012) afirmam que no campo da contabilidade do setor público pesquisas científicas descritivas, como exemplo, os procedimentos metodológicos adotados neste estudo, são relevantes para o processo de caracterização das experiências locais, permitindo então, posterior comparação com outros países. Assim sendo, na Tabela 2 resume-se a produção científica dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis no Brasil entre 1979 a 2019 (40 anos de pesquisas).

A coleta das fontes documentais foi realizada depois de consultas aos repositórios institucionais de teses e dissertações, que abordaram o tema das IPSAS no Brasil, dos trinta e dois Programas de Pós-graduação em Contabilidade (Tabela 1). Porém, somente 23 PPGCCs durante os 40 anos analisaram realizaram alguma pesquisa com

tema na área governamental (Tabela 2), sendo ao todo 422 dissertações de mestrado e teses de doutorado.

No Apêndice "A" estão detalhadas as 60 dissertações de mestrado realizadas pelos PPGCCs com o recorte da área de contabilidade pública. Como se vê, das 422 dissertações e teses defendidas entre os anos de entre 1979 a 2019 somente 14% abordaram temas relacionados com a contabilidade pública. Esse dado chama a atenção, visto que desde 2008, o Brasil está implementando as IPSAS, mas esse tema ainda não chamou a atenção da Academia contábil, ou pode indicar, também, que a STN e o CFC devem incentivar e fomentar mais pesquisas que possam colaborar com o processo de capacitação dos quadros da Administração Pública, principalmente, os contadores públicos.

TABELA 2: A produção científica dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis no Brasil entre 1979 a 2019

PPGCC		**Contabilidade Pública**		**Orçamento e Finanças Públicas**		**Administração Pública**		**Governança Pública**		**Auditoria e Controle Governamental**		**Outros**	
	60			**121**		**97**		**20**		**88**		**36**	
	Total	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**
FUCAPE	71	8	0,13	30	0,25	16	0,16	1	0,05	6	0,07	10	0,28
UFPE	45	7	0,12	9	0,07	5	0,05	2	0,10	18	0,20	4	0,11
UFRJ	37	6	0,10	7	0,06	7	0,07	2	0,10	9	0,10	6	0,17
UFC	32	2	0,03	4	0,03	7	0,07	4	0,20	11	0,13	4	0,11
UNB	31	3	0,05	5	0,04	15	0,15	0	0,00	8	0,09	0	0,00
UNISINOS	26	5	0,08	10	0,08	4	0,04	2	0,10	4	0,05	1	0,03
USP	25	3	0,05	7	0,06	8	0,08	3	0,15	4	0,05	0	0,00
FURB	21	5	0,08	5	0,04	3	0,03	1	0,05	6	0,07	1	0,03
UFPR	20	2	0,03	7	0,06	3	0,03	1	0,05	5	0,06	2	0,06
USP/RP	18	2	0,03	5	0,04	8	0,08	0	0,00	1	0,01	2	0,06
UFES	16	2	0,03	3	0,02	8	0,08	1	0,05	1	0,01	1	0,03
UNIFECAP	15	5	0,08	3	0,02	2	0,02	0	0,00	3	0,03	2	0,06

PPGCC		Contabilidade Pública	60	Orçamento e Finanças Públicas	121	Administração Pública	97	Governança Pública	20	Auditoria e Controle Governamental	88	Outros	36
	Total	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**	**d**	**d % a**
PUC-SP	12	1	0,02	5	0,04	0	0,00	1	0,05	4	0,05	1	0,03
UFMG	12	5	0,08	2	0,02	2	0,02	0	0,00	2	0,02	1	0,03
UFPB	11	1	0,02	9	0,07	0	0,00	1	0,05	0	0,00	0	0,00
UFBA	8	0	0,00	2	0,02	3	0,03	0	0,00	2	0,02	1	0,03
UFRN	7	0	0,00	4	0,03	3	0,03	0	0,00	0	0,00	0	0,00
UFSC	5	0	0,00	0	0,00	2	0,02	0	0,00	3	0,03	0	0,00
UFU	5	0	0,00	4	0,03	0	0,00	1	0,05	0	0,00	0	0,00
UFRGS	2	2	0,03	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
UEM	1	1	0,02	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
UFMS	1	0	0,00	0	0,00	1	0,01	0	0,00	0	0,00	0	0,00
UPM	1	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	1	0,01	0	0,00
Total	422	60		121		97		20		88		36	
%		14%		29%		23%		5%		21%		9%	

NOTA:

a) Universidade de Brasília – UnB; Universidade Federal de Goiás – UFG; Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS; Universidade Federal da Bahia – UFBA; Universidade Federal do Ceará – UFC; Universidade Federal da Paraíba – UFPB; Universidade Federal de Pernambuco – UFPE; Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE; Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN; Universidade Federal do Espírito Santo – UFES; Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG; Universidade Federal de Uberlândia – UFU; Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ; Universidade Federal do Paraná – UFPR; Universidade Federal do Rio Grande – FURG; Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS; Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC; Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas Em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE; Universidade de São Paulo-USP; Universidade de São Paulo, Campus Ribeirão Preto - USP/RP; Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI; Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP; Universidade Estadual do Rio de Janeiro – UERJ; Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – UNIFECAP; Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS; Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM; Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE; Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ; Universidade Regional de Blumenau – FURB; Universidade Estadual de Maringá – UEM; Unidades da Federação (UF).

b) d – quantidade de dissertações e teses por programa; a – tema pesquisado nas dissertações e teses

FONTE: elaborado pelos autores (2021).

Cumpre acentuar, entretanto, que após coleta e análise das teses e dissertações dos Programas de Pós-graduação em Contabilidade (Apêndice "A"), em 40 anos, o tema dos procedimentos contábeis patrimoniais (plano de contas, características qualitativas, demonstrações contábeis, mensuração de ativos e passivos e outros) não foram abordados em nenhuma tese de doutorado, entre os estudos e as dissertações de mestrado, que abordaram o tema da implementação das IPSAS no Brasil, destacam-se Lima e Lima (2016); Lima (2017), Lorini (2018) e Morás e Klann (2018).

O fato acima não é algo só da realidade brasileira, estudos sobre rankings em contabilidade no contexto internacional, não dão destaque a contabilidade pública (STAMMERJOHAN; HALL, 2002; CHAN et al., 2009; DAWKINS; WIELAND; ARIAIL, 2015) e no Brasil (RICCIO; CARASTAN; SAKATA, 1999; FREZATTI; BORBA, 2000; NASCIMENTO; BEUREN, 2011; COSTA; LUSTOSA, 2014) já utilizaram dados de dissertações e artigos por meio de indicadores bibliométricos, principalmente citações, porém, também, não deram atenção área da contabilidade pública.

Nesse contexto, a inovação que se pode verificar na Tabela 3 é o ranking de dissertações e teses dos PPGCCs do Brasil baseado em pesquisas da área governamental, em áreas de especialidade e métodos utilizados em pesquisas de 23 universidades brasileiras (públicas e privadas). É o caso, por exemplo, da pesquisa de Chan et. al. (2009) que utilizou citações em 247 dissertações e contou com 84 universidades americanas (64 públicas e 20 privadas).

A partir da leitura da Tabela 3, a FUCAPE destacou-se devido à abertura de novos programas em algumas regiões do Brasil, além de ter uma das linhas do programa focado na área governamental, sendo Contabilidade e Controladoria Aplicadas ao Setor Público. Destaca-se, ainda, a UFPE uso de métodos com aplicação de questionários e na área temática auditoria e controle governamental.

TABELA 3: Ranking das dissertações e teses por método e áreas temáticas dos PPGCCs na área governamental

		Métodos			
R	Bancos de Dados	R	Questionário	R	Contabilidade Pública
1	FUCAPE	1	UFPE	1	FUCAPE
2	UFPE	2	FUCAPE	2	UFPE

			Métodos		
3	UnB	3	FURB	3	UFRJ
4	UFRJ	4	UFC	4	FURB
5	USP	5	PUC-SP	5	UFMG/UNIFECAP/UNISINOS
			Áreas temáticas		
R	Orçamento e Finanças Públicas	R	Administração Pública	R	Auditoria e Controle Governamental
1	FUCAPE	1	FUCAPE	1	UFPE
2	UNISINOS	2	UnB	2	UFC
3	UFPB	3	UFES	3	UFRJ
4	UFPE	4	USP	4	UnB
5	UFPR/UFRJ/USP	5	USP-RP	5	FURB/FUCAPE

NOTA: R – Ranking;
FONTE: elaborado pelos autores (2021).

Conforme o Apêndice "A" pode-se analisar as pesquisas predominantes em Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil entre 1979 a 2019. Em síntese, a partir do ano de 2017 aumentou, significativamente, o número de pesquisa nos seguintes PPGCCs das Universidades FUCAPE, UFMG, UFPB, UFPR, UFRGS, UnB, UNIFECAP, UNISINOS e USP. Nesse entendimento, os temas centram-se na implementação das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Dessa forma, na próxima seção, chama-se atenção ao contexto da implementação das IPSAS no Brasil e alguns países europeus e na América Latina.

O CONTEXTO DA ADOÇÃO DAS IPSAS NO BRASIL E A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Sem entrar nos inúmeros meandros que o tema sugere, desde 1980, após as mudanças da New Public Management (NPM) e, em

diversos países, a recente tendência de harmonização das IPSAS emitidas pelo IFAC à base de "accrual accounting", a busca de modernização das informações da contabilidade do setor público tem sido incentivada por organismos internacionais, tais como: World Bank (WB); Fundo Monetário Internacional (FMI); Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID); Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (GÓMEZ; MONTESINOS, 2012).

A crise econômica, que afetou a América Latina, em 1980, foi o marco de reformas na administração pública, principalmente, nos sistemas de contabilidade de setor público na Colômbia (GÓMEZ; MONTESINOS, 2012) e inclusive no Brasil. A América Latina reúne a maioria dos países das América do Sul, Central e da América do Norte, apenas o México, sendo ao todo vinte nações. O receituário para a saída da crise econômica da região continha dez regras básicas pactuadas no Consenso de Washington (1989) que foram adotadas pelo Brasil, Colômbia e outros países latino-americanos.

O International Federation of Accountants IFAC (1977) é uma organização internacional, que por meio do The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), emite as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). O IFAC conta com o apoio de vários organismos internacionais, como a Comunidade Européia, a Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Banco Mundial e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e a Organização das Nações Unidas (ONU).

De acordo com o IFAC (2018), 25% dos governos, no mundo, estão divulgando informações financeiras em "accrual accounting". Essa decisão está contribuindo para a transparência e accountability dos sistemas de contabilidade do setor público. Entre os 150 países analisados 37 (25%) estão adotando "accrual", 67(45%) estão em transição do regime de caixa para "accrual" (aqui está o caso do Brasil, conforme Figure 1), 46 (30%) adotam o regime de caixa e, por fim, os demais países não analisados (106) não tem data para implementação das IPSAS (Figura 1).

Acredita-se que nos parágrafos precedentes e, a partir da análise da Figura 1, ficou suficientemente demonstrado a tendência de adoção e implementação das IPSAS em diversos países do mundo. A experiência de alguns países europeus com a adoção e implementação das IPSAS está relatada em diversos estudos (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; MONTESINOS, 2011; BRUSCA; MONTESINOS; CHOW, 2013; BRUSCA; MONTESINOS, 2013; MONTESINOS; BRUSCA;

ROSSI; AVERSANO, 2013; BRUSCA; MONTESINOS, 2014; DASI; MONTESINOS; MURGUI, 2016; JORGE; BRUSCA; NOGUEIRA, 2019).

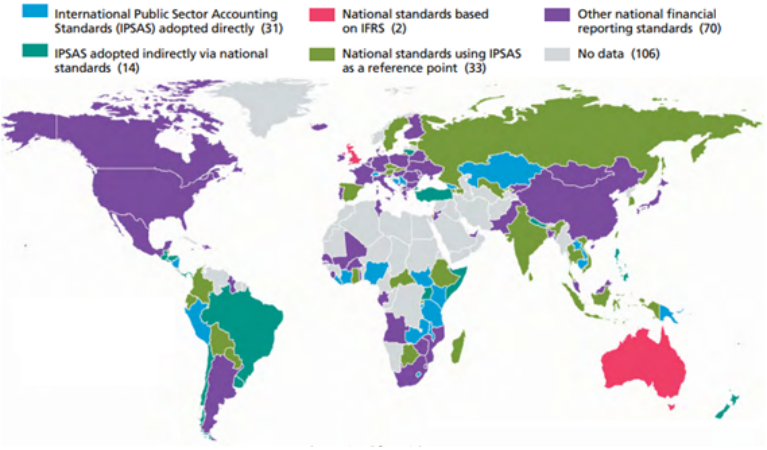


FIGURA 1: Cenário da Implementação das IPSAS
FONTE: IFAC/CIPFA (2018)

Em relação à fase de implantação das IPSAS os Países Baixos, Austrália, Grécia, Madagascar, Ilhas Fiji entre outros enfrentaram ausência de dados históricos, falta de suporte para utilização de *software* e falta de aptidões contábeis dos servidores públicos. As dificuldades na fase de execução das IPSAS em países como Alemanha, Reino Unido, Austrália, Itália, Grécia, Suécia, entre outros, foram relacionadas com utilização de outros regimes para o orçamento público, não baseado no regime de competência, falta de treinamento dos servidores públicos e a complexidade das informações contábeis. Além dos fatores já aludidos, os estudos relatam que a não aplicabilidade do regime de competência no setor público de alguns países europeus, também, foi um desafio para a adoção inicial das IPSAS no contexto da Europa (CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014; LIMA; LIMA, 2016; MORÁS; KLANN, 2018).

Na América Latina, a harmonização das IPSAS, por exemplo, nos países do Mercado Comum do Sul (Mercosul), composto pelos membros Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela e os países associados Chile, Bolívia, Peru, Colômbia e Equador, e a adoção da "accrual accounting" ajudará na comparação das informações

financeiras do setor público.Estudos da implementação das IPSAS na América Latina (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; GÓMEZ; MONTESINOS, 2012; CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014) são recentes e, no caso do Brasil, as pesquisas são incipientes.

A contabilidade pública brasileira é voltada, desde 1914, ao registro de eventos que envolvem as finanças e orçamento público a base do regime misto. Assim, antes da implementação das IPSAS, no Brasil, não se contabilizava, por exemplo, depreciação, amortização e exaustão de grande parte dos bens públicos. Dito de outra forma, no contexto do ambiente organizacional da administração pública brasileira, mudar do regime contábil misto para o "accrual accounting", não está sendo uma tarefa fácil (CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014; LIMA; LIMA, 2016; MORÁS; KLANN, 2018).

A harmonização das IPSAS no Brasil está no momento de transição para o "accrual accounting". Desde 2008, o CFC, a STN, os Tribunais de Contas, os órgãos públicos e entidades estão se adaptando aos novos procedimentos contábeis requeridos pelas IPSAS. Antes do início da implementação das IPSAS no Brasil, foi necessário realizar capacitação de contadores e gestores públicos, melhoria e ajustes em sistemas informatizados, inclusive incluindo um módulo para o subsistema de custos (LIMA; LIMA, 2016; MORÁS; KLANN, 2018).

Como aludido nos parágrafos anteriores, há alguns elementos centrais que devem ser abordados de forma que fique claro que as mudanças de cultura organizacional na administração pública, esbarra na resistência às mudanças nas rotinas operacionais e a falta de conhecimento técnico das IPSAS, das NBC TSP e do MCASP pelas equipes. Nessa ordem de ideias, as reformas dos sistemas de contabilidade pública podem ser analisadas à luz do isomorfismo mimético, no contexto da Teoria Institucional (DiMAGGIO; POWELL, 1983, 1991).

Os autores seminais da Teoria Institucional contribuíram para auxiliar a interpretação das dinâmicas de mudanças organizacional (isomorfismo). Assim, a teoria pode ser aplicável no contexto da adoção e implementação das IPSAS. Ressalta-se, ainda, que as mudanças nas regras e nas rotinas organizacionais dos países que estão adotando as IPSAS, mudando as regras e rotinas locais para o contexto internacional, terão um período de incertezas, pelas dificuldades iniciais de implementação.

Diante da análise das informações obtidas sobre o estágio atual da harmonização das IPSAS no Brasil, é importante frisar que a redução das desigualdades sociais, atingimento das metas do milênio e desenvolvimento econômico são desafios estratégicos para o Brasil.

Nesse contexto, diversos estudos (e.g. CHAN, 2006, 2010; GÓMEZ VILLEGAS; MONTESINOS JULVE, 2012) chamam atenção para a contribuição social da contabilidade do setor público, que pode ajudar o desenvolvimento socioeconômico de um país.

Chan (2006, 2010) afirma que os governos, principalmente, em países em desenvolvimento, que é o caso do Brasil, devem fazer esforços para emitir as demonstrações financeiras governamentais em "accrual accounting". Conforme informações divulgadas pelo IFAC, "International Public Sector Financial Accountability Index: Status Report" (2018), o Brasil faz parte de um grupo de 14 países que estão adaptando de forma indireta as IPSAS por intermédio de "National Standards". Assim sendo, quando o IFAC (2018) afirma isso, supõe-se um processo de harmonização das IPSAS às NBC TSP no Brasil. Para que se possa melhor compreender esse processo, na Figura 2 foi desenhado à institucionalização da harmonização e o fluxo de implementação das IPSAS no Brasil.

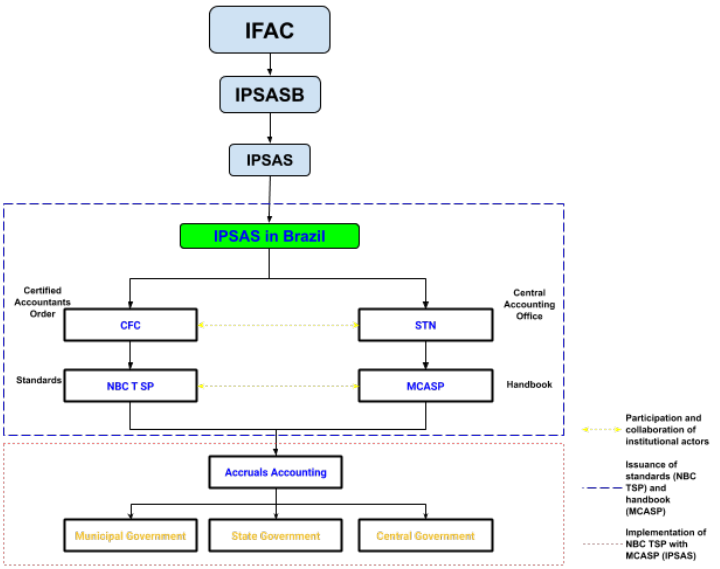


FIGURA 2: Institucionalização e fluxo de implementação das IPSAS no Brasil (2008-2018)
FONTE: Costa (2019)

A harmonização das IPSAS no Brasil depende de arcabouço legal. As principais legislações que estão vigentes e regem a contabilidade

do setor público no Brasil são a Lei 4.320 (1964), o Decreto-Lei 200 (1967), a Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF (2000), Portaria MF n. 184/2008, Decreto n. 6.976/2009 e a Lei de Acesso à Informação Pública, LAI (2011). No que se refere ao regime de competência, no Brasil, existem regras sobre o tema previstas na Lei 4.320 (1964), mas a administração pública federal, estadual e municipal não adotavam as rotinas necessárias para a contabilização dos bens públicos.

Nesse sentido, em resumo, a adoção das IPSAS no Brasil representa a modernização das informações patrimoniais do Setor Público. Na verdade, agora o Brasil se inseriu no movimento global de melhoria da qualidade das informações contábeis governamentais. Assim, com o apoio de diversos organismos internacionais, principalmente, o IFAC os países estão ampliando a transparência e *accountability* dos sistemas de contabilidade do setor público. É neste sentido que os Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) no Brasil devem fortalecer as linhas de pesquisa em Contabilidade Pública por intermédio de pesquisas em nível de mestrado, doutorado e pós-doutorado, com foco na agenda de pesquisas futuras a ser apresentada na próxima seção.

AGENDA PARA PESQUISAS FUTURAS EM CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO EM TEMPOS DE IPSAS

O processo de harmonização das IPSAS, no Brasil, tem como fontes normativas as NBC TSP publicadas pelo CFC. As regras de implementação foram definidas pela STN e estão contidas no MCASP. No manual encontram-se os procedimentos contábeis patrimoniais, o Plano de Contas (PCASP) e as Demonstrações Financeiras (DCASP). Em suma, a consolidação das contas nacionais (União, Estados, DF e Municípios) é realizada, por intermédio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

Com base nos períodos, fatos e resultados constantes na Tabela 4, destaca-se que a primeira iniciativa para a adoção das IPSAS no Brasil foi à edição das NBC T 16, em 2008 pelo CFC (Resolução 1128/2008). Após o início da implementação das IPSAS, conforme MCASP, o Sistema de Informação Contábil do Setor Público brasileiro foi modificado para quatro subsistemas, sendo eles (i) Orçamentário, (ii) Patrimonial, (iii) Custos e (iv) Compensação. Outro aspecto relevante das etapas do processo de adoção das IPSAS no Brasil são as ações concretas do CFC e da STN. Inicia-se pela tradução das IPSAS

para a língua portuguesa, entre 2004 e 2008, depois o CFC e a STN formam Grupos de Trabalho, o CFC publica documentos síntese sobre o processo de harmonização, a STN cria Grupos de Trabalho (GREL e GTCON) e o Comitê Gestor da Convergência. Mais a frente, um Acordo de Cooperação Técnica entre o IFAC e o CFC é assinado e, por fim, em 2016, no Brasil, é publicada a primeira das, agora chamadas "Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público - NBC TSP", sobre a IPSAS - Conceptual Framework.

TABELA 4: Cronograma da implementação das IPSAS, NBC TSP e MCASP no Brasil (2008-2018)

Períodos	Principais fatos	Produtos (resultados)
2008-2011	Publicação pelo Ministério da Fazenda (MF) da Portaria n. 184/08; MF/STN e CFC formam Grupo de Trabalho (GTCON e GTREL); Comitê Gestor de Convergência (CFC).	1, 2, 3 edições do MCASP (STN); NBC T 16 (CFC, 2008); Tradução das IPSAS para a língua portuguesa (CFC, 2010); Elaboração de minutas das NBC TSP; Debates com contadores públicos; Treinamento (workshop e congressos);
2012-2015	MF/STN e CFC formam Grupo de Trabalho (GTSIS) Adequação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) ao novo PCASP	4, 5, 6 edições do MCASP (STN); Audiência Pública das IPSAS em português. Novo Plano de Contas (PCASP); Treinamento (workshop e congressos);
2016-2018	Adequação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) às NBC TSP (IPSAS)	7 e 8 edições do MCASP (STN); NBC TSP (implementação inicial das IPSAS: Conceptual Framework, 1, 2, 5, 9, 12, 16, 17, 19, 21, 23, 24, 26, 31, 32, 34, 35, 36, 37, 38, 39 e 40); Treinamento (workshop e congressos)

FONTE: Costa (2019).

Na Tabela 4, do que foi descrito, o ciclo de implementação das IPSAS, no Brasil, iniciou com a análise da aplicabilidade das normas internacionais no contexto brasileiro. Na sequência, as IPSAS passaram por audiência pública e análise de especialistas, sobre os aspectos mais relevantes. Depois, o CFC incorporou as contribuições nas minutas das NBC TSP. Essas minutas, também, passaram por audiência pública. Em 2016, a primeira NBC TSP, baseada nas IPSAS, é publicada pelo CFC. É importante frisar que a STN fez ajustes no MCASP,

que foi a audiência pública sobre as principais mudanças. Na etapa final do ciclo, a STN, por intermédio do SICONFI, reúne as informações financeiras de todos os entes federados para validação dos procedimentos e consolidação das demonstrações financeiras a base de "accrual accounting".

Com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis para a implementação das IPSAS no Brasil, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON), elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). O PCASP é atualizado anualmente e publicado, exclusivamente, na Internet (http://tesouro.fazenda.gov.br/pcasp) para uso obrigatório no exercício seguinte. O novo PCASP, que é a estrutura básica da escrituração contábil para a consolidação das contas nacionais do Brasil, no governo federal foi adaptado no SIAFI, no caso dos estados e municípios existem diversos sistemas informatizados, porém, em alguns casos se usa o SIAFEM. O PCASP com nova estrutura de contas Patrimoniais (circulantes, não circulantes e patrimônio líquido), contas de Resultado (variações patrimoniais aumentativas e diminutivas), contas de Controle Orçamentário e contas de Controle de Atos Potenciais (controle de Devedores e controle de Credores).

Na Tabela 5, consta o cronograma da execução dos procedimentos de contabilidade previstos no MCASP. O plano de implantação (PIPCP) das IPSAS, por meio das NBC TSP, iniciou em 2013, envolveu a União, os 26 Estados, o Distrito Federal e os 5.570 Municípios. Esse plano foi elaborado pela STN para alinhamento prévio dos atores envolvidos, ser documento de referência, estabelecer e definir prazos e, ainda, apresentar tratamento diferenciado para municípios com população até 50 mil habitantes. Assim sendo, é necessário esclarecer que a STN recomendou aos entes da federação que elaborassem seus planos individuais a partir do PIPCP, porém a antecipação dos prazos poderia ser realizada. Para auxiliar no alcance dos prazos, a STN e outras instituições, estão realizando workshops e seminários com envolvimento de contadores públicos e gestores da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios como estratégica de capacitação.

Entende-se necessário esclarecer que os governos federal, estaduais e municipais já iniciaram as ações estipuladas pela STN, porém, em muitos casos esses prazos não foram cumpridos. Essas dificuldades são explicadas, de uma forma ou de outra, pela Teoria Institucional, visto que as mudanças exigidas pelas IPSAS, NBC TSP

e no MCASP corroboram os aspectos relacionados ao isomorfismo mimético, visto que os contadores públicos e gestores devem implementar os novos procedimentos nos prazos estipulados, com regras e rotinas relacionadas às características da cultura organizacional ao longo do tempo. Caberia salientar que a socialização dessas práticas e conhecimentos requer um tempo próprio de amadurecimento em cada instituição.

TABELA 5: Implementação das IPSAS, NBC TSP e MCASP

"Accrual Accounting"	**União**	**Estados**	**Municípios (>50 mil hab)**	**Municípios (<50 mil hab)**
Créditos a Receber; Dívida Pública Ativa; Bens Móveis e Imóveis; Obrigações com Terceiros; Investimentos	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
Créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições	01/01/2017	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
Créditos previdenciários; Provisões diversas; Ativos e Passivos Contigentes	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
Bens intangíveis; Bens de Infraestrutura; Estoques	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2023	01/01/2024
Patrimônio Cultural	01/01/2021	01/01/2024	01/01/2024	01/01/2024

FONTE: STN (2018).

Como vimos o esforço das instituições brasileiras para implementação das IPSAS reuniu diversos atores, sendo contadores, acadêmicos, gestores públicos, auditores governamentais e outros. Assim sendo, considerando, também, a expansão dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis, quais são os temas emergentes que sinalizam a agenda futura de pesquisa para a produção científica em Contabilidade Aplicada ao Setor Público?

É interessante notar que, a principal mudança com harmonização das IPSAS, no Brasil, foi o reconhecimento e a contabilização dos "accruals" de ativos e passivos que estavam "off-balance"

(CARDOSO; AQUINO; PIGATTO, 2014; COSTA; NUNES; ALMEIDA, 2016; LIMA; LIMA, 2016; LORINI, 2018; MORÁS; KLANN, 2018). Assim, tais desafios demandam capacitação e desenvolvimentos de pesquisas nos novos procedimentos contábeis exigidos pelas IPSAS, das orientações específicas dos órgãos reguladores (CFC e STN) e requer apoio da gestão de cada instituição pública no tratamento as normativas.

Essa mudança não é algo tão simples porque envolve, principalmente, conhecimentos e habilidades a serem adquiridas pelos contadores públicos que terão, por exemplo, alguns desafios: (a) a busca pelo entendimento do conceito e definição dos Créditos a Receber; Dívida Pública Ativa; Bens Móveis e Imóveis; Obrigações com Terceiros; Investimentos; Créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições; Créditos previdenciários; Provisões diversas; Ativos e Passivos Contingentes; Bens intangíveis; Bens de Infraestrutura; Estoques; Patrimônio Cultural e outros; (b) a análise da incerteza e risco quanto à ocorrência dos benefícios econômicos futuros; (c) a verificação da relevância e confiabilidade da informação contábil; (d) a escolha de uma base de mensuração adequada; e (e) avaliação de como aplicar estes procedimentos contábeis patrimoniais na área governamental (LORINI, 2018; MORÁS; KLANN, 2018).

Finalmente, professores, alunos, gestores, auditores governamentais e outros usuários que atuam com o tema da contabilidade pública necessitam buscar respostas para várias questões a partir da adoção das IPSAS no Brasil, entre as quais se destacam:

- Quais os conhecimentos e habilidades devem ser exigidos dos contadores públicos para implicação das IPSAS no Brasil?
- Como compreender e aplicar os conceitos e definições das IPSAS no contexto da Administração Pública brasileira?
- Como avaliar os benefícios sociais futuros considerando os riscos?
- Até que ponto será possível avaliar os atributos qualitativos da informação contábil a partir da implementação das IPSAS?
- Qual o impacto da implementação das IPSAS nas rotinas operacionais da Administração Pública brasileira?
- De que forma o processo de adoção das IPSAS tem dificultado o trabalho do contador público?
- De que forma a mudança do regime contábil de misto para o regime de competência melhorou a qualidade da informação contábil patrimonial?

- Quais fatores contribuem para compreensão das IPSAS? A formação acadêmica e a experiência profissional são importantes?
- Quais fatores indicam que a adoção das IPSAS permitiu comparabilidade da informação financeira entre os entes federados?
- Até que ponto a adoção das IPSAS facilitou a consolidação das informações financeiras do Setor Público?

AGRADECIMENTOS

Este estudo contou com o financiamento de bolsa de pós-doutorado pela Universidade de Brasília (UnB) e pela Fundação de Amparo à Pesquisa do Distrito Federal (FAP-DF), Brasil, (Processo SEI 23106.013100/2019-31), ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont/UnB), Grupo de Pesquisa (CNPq/UnB) Public Sector Accounting and Control Research (CSP) e ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia da Universidade de Valência (UV), Espanha, em especial, aos Professores Vicente Montesinos Julve, Rosa Maria Dasí González e Maria Amparo Gimeno Ruiz.

REFERÊNCIAS

ADDE, Tiago Villac et al. The Double-entry Bookkeeping Committee of 1914 and the Brazilian Public Accounting System. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. SPE, p. 321-333, 2014.

BENITO, Bernardino; BRUSCA, Isabel; MONTESINOS, Vicente. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 293-317, 2007.

BRASIL**. Lei complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Dispõem de 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:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis. Acesso em: 27 jan. 2019.

BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, de 04 de maio de 2000.** Dispõem de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis>. Acesso em: Acesso em: 27 jan. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5o, no inciso II do § 3o do art. 37 e no § 2o do art. 216 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis. Acesso em: 27 jan. 2019.

BRUSCA A., I.; MONTESINOS J., V. Accrual Financial reporting in the public sector: is it a reality?. **Innovar**, v. 24, n. 54, p. 107-120, 2014.

BRUSCA, I.; MONTESINOS, V.; CHOW, D. SL. Legitimating international public sector accounting standards (IPSAS): the case of Spain. **Public Money & Management**, v. 33, n. 6, p. 437-444, 2013.

BRUSCA, Isabel; MONTESINOS, Vicente. From rhetoric to practice: The case of Spanish local government reforms. **Financial Accountability & Management**, v. 29, n. 4, p. 354-377, 2013.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; PIGATTO, J. A. **Brazilian governmental accounting reforms:** IPSAS and accrual accounting adoption. In: 8th International EIASM Public Sector Conference, 2014, Edimburgo, 2014.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TSP – do Setor Público.** Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/. Acesso em: 27 jan. 2019.

CHAN, J. **IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries.** In Lande, E., & Scheid, J. C. (Eds.). Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity. Expert Comptable Media, p. 31-42. Paris, 2006.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.

CHUA, W. F. Radical developments in accounting thought. **Accounting Review**, v. 61, n. 4, p. 601-632, 1986.

COSTA, A. D. J. B.; LUSTOSA, P. R. B. (2012). Rankings dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis: Análise da produção docente em Contabilidade Gerencial. **Custos e @gronegócio on line** - v. 8, Especial. Nov - 2012. Disponível em: http://

www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv8/Ranking.pdf. Acesso em: 12 set 2018.

COSTA, A. J. B. **Rankings dos programas de pós-graduação stricto sensu em Ciências Contábeis: análise da produção docente baseada em periódicos (2000 a 2009).** 2011. 126 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, UnB, UFPB, UFRN, Brasília, 2011.

COSTA, A. J. B.; LUSTOSA, P. R. B. Rankings de los programas de pos-grado em contabilidad: análisis de producción docente según publicaciónen revistas brasileñas (2000-2009). **CUADERNOS DE CONTABILIDAD**, v.15, n. 38, 549-573, 2014.

COSTA, A. J. B. H**armonization of IPSAS in Latin America: which stage is the Brazilian Public Sector Accounting?**. In: 17th Biennial CIGAR Conference in Amsterdam, 2019, Amisterdã. Alternative views on Public Sector Accounting and Financial Management. Amisterdã: CIGAR NETWORK, v. 17. p. 1-14, 2019.

COSTA, A. J. B.; NUNES, M. V.; ALMEIDA, A. P. A aplicação do manual de contabilidade aplicado ao setor público em municípios brasileiros: o caso do município de Cristópolis no estado da Bahia. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 3, n. 2, p. 3-18, 2016.

COSTA, F. L. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 5, p. 829-874, 2008.

DASÍ, Rosa Maria; MONTESINOS, Vicente; MURGUI, Santiago. Government financial statistics and accounting in Europe: is ESA 2010 improving convergence?. **Public Money & Management**, v. 36, n. 3, p. 165-172, 2016.

DIMAGGIO, P. J. e POWELL, W. W. **The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields.** In: PowelleDimaggio. The new institutionalism in organizational analysis. pp. 63-82. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

DIMAGGIO, P.; POWELL, W. The iron cage revised: institutional isomorphism and collective rationality i n organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, p. 147-160, 1983.

FREIRE, P. **Pedagogia da Autonomia:** saberes necessários à prática educativa. EGA: 1996.

GÓMEZ V., M,; MONTESINOS J., V. Las innovaciones en contabilidad gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. **INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales**, v. 22, n. 45, p. 17-35, 2012.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estimativas da População**, 2018. Brasília. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?Edicao=9112&t=downloads. Acesso em: 27 jan. 2019.

IFAC. CIPFA: **International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 Status Report**. Disponível em: https://www.ifac.org/publications-resources/international-public-sector-financial-accountability-index-2018-status-report. Acesso em: 27 jan. 2019.

JORGE, Susana; BRUSCA, Isabel; NOGUEIRA, Sónia P. Translating IPSAS into national standards: An illustrative comparison between Spain and Portugal. **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**, v. 21, n. 5, p. 445-462, 2019.

LEITE FILHO, Geraldo Alemandro. Padrões de produtividade de autores em periódicos e congressos na área de contabilidade no Brasil: um estudo bibliométrico. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 12, n. 2, p. 533-554, 2008.

LIMA, R. L.; LIMA, D. V. **A Influência das Instituições no Processo de Convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos Padrões Internacionais**. In: XL Encontro da ANPAD, 2016, Costa do Sauipe-BA. XL Encontro da ANPAD, 2016.

LIMA, R. L. **A influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais**. 2017. Dissertação de Mestrado– Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais – FACE. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Distrito Federal (Brasília).

LORINI, M. **Contribuições ao estudo do tratamento contábil dos ativos intangíveis no setor público**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2018. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Ciências Econômicas. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Rio Grande do Sul (Porto Alegre). Disponível em: https://lume.ufrgs.br/handle/10183/183297. Acesso em: 10 jan.2019.

MONTESINOS J., V. **La reforma contable como instrumento para la mejora de la transparencia y el buen gobierno de las entidades del sector público**. Em Estudios presupuestarios em homenaje a D. José Pascual García. p. 327-359. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

MONTESINOS, Vicente et al. The usefulness of performance reporting in local government: comparing Italy and Spain. **Public Money & Management**, v. 33, n. 3, p. 171-176, 2013.

MORÁS, Vania Regina; KLANN, Roberto Carlos. Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 15, n. 36, p. 49-76, 2018.

NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel; MARTINS, Gilberto de Andrade. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010.

NASCIMENTO, Sabrina do; BEUREN, Ilse Maria. Redes sociais na produção científica dos programas de pós-graduação de ciências contábeis do Brasil. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 15, n. 1, p. 47-66, 2011.

RICCIO, Edson Luiz; CARASTAN, Jacira Tudora; SAKATA, Marici Gramacho. Accounting research in brazilian universities: 1962-1999. **Caderno de Estudos**, n. 22, p. 01-17, 1999.

STN. Secretária do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).** 8 ed. 2018. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp. Acesso em: Acesso em: 27 jan. 2019.

STN. **Secretária do Tesouro Nacional. Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).** 2015. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+PIPCP+-+Anexo+Portaria+548-2015.pdf/02621710-aeb1-43ca--8289-db115cf68356. Acesso em: 27 jan. 2019.

SUGESTÕES PARA LEITURAS COMPLEMENTARES

Sugerem-se as seguintes dissertações e teses para compreender melhor as áreas, metodologias e teorias aplicáveis direta ou indireta ao campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Contabilidade Pública

LIMA, Raquel Luz de. **A influência dos atores no processo de convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões internacionais**. 2017. 117 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

BARBOSA, Arthur Albino. **Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis.** Dissertação (mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2017.

SASSO, Maiara. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. doi:10.11606/D.12.2017.tde-28062017-113405. Acesso em: 19 mar. 2021.

Orçamento e Finanças Públicas

CAMPOS, Edmilson Soares. **Gastos em cultura: uma análise da dependência espacial entre os municípios brasileiros**. 2018. 117 f., il. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

NOBRE, Carla Janaina Ferreira. **A condição financeira governamental e sua influência na transparência da gestão pública municipal**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Paraíba, Brasília, 2017.

CRUZ, Vania Luiza Pagliari. **Transparência da gestão executiva municipal: um estudo dos portais eletrônicos como**

promotores da accountability. 2017. 86 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2017.

Governança Pública

ARAÚJO, Xenise Milhomem Brandão. **Governança pública: transparência nos portais eletrônicos de municípios tocantinenses e goianos**. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2017.

MELO, Diego Vieira de. **Governança em compras públicas: um estudo em uma instituição de ensino superior**. 2017. 91 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2017. Disponível em: http://doi.org/10.14393/ufu.di.2017.244

SILVA, Genilda Soares da. **Governança aplicada ao setor público: uma análise da institucionalização de práticas de governança nas universidades federais do nordeste brasileiro**. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Centro de Ciências Sociais e Aplicadas (CCSA) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2017.

Auditoria e Controladoria Governamental

LINO, André Feliciano. **As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social**. 2019. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2019. doi:10.11606/T.96.2020.tde-22112019-162646. Acesso em: 20 mar. 2020.

SOUSA, Natália Gonçalves de. **A eficácia das unidades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: análise sobre a percepção de membros da auditoria interna e alta administração**. 2019. 93 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília, Brasília, 2019.

PINHO, José Gumercindo dos Santos. **Controladoria governamental nos municipios da Região Metropolitana de Fortaleza**. 2017. 107 f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação em Administração) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Fortaleza, 2017.

APÊNDICE "A"

A produção científica, em dissertações de mestrado, na área em Contabilidade Aplicada ao Setor Público entre 1979 a 2019

Ano	PPGCC	Autor	Orientador	Título
2002	PUC-SP	Raposo	Petri	Contabilidade governamental: instrumento de controle e avaliação de desempenho da gestão pública
2004	UFRJ	Azevedo	Reis	A evidenciação das ações governamentais nos sistemas de planejamento e de contabilidade.
2004	UFRJ	Souza	Reis	Contribuição ao aprimoramento do siafi: estudo de sua norma de encerramento para o exercício de 2002.
2004	USP	Pigatto	Petri	Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais
2005	UFPE	Silva	Lopes	Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União, 1999-2003
2007	FURB	Lima Junior	Scarpin	Análise das demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Santa Catarina :uma aplicação da técnica estatística análise das componentes principais / Reinaldo de Lima Junior. - 2007. - 134 f. :il.
2007	UFRJ	Pinto	Ferreira	A dialética na contabilização dos recursos públicos empregados em parcerias público-privadas (ppp's): uma abordagem da teoria institucional da contabilidade.
2007	UNIFECAP	Avelar	Silva	Um Estudo sobre o Tratamento Contábil em Concessões de Rodovias do Estado de São Paulo
2008	UFRJ	Alves	Marques	Proposta para utilização de derivativos cambiais na administração pública: o caso da marinha do brasil.

Ano	PPGCC	Autor	Orientador	Título
2009	FURB	Söthe	Scarpin	Diretrizes do IFAC para o regime de competência :impactos nos resultados contábeis dos governos municipais da Microrregião de São Miguel do Oeste-SC /Ari Söthe. - 2009. - 147 f. :il.
2010	FUCAPE	Herbest	Nossa	Regime de competência no setor público: a experiência de implementação em diversos países.
2010	UFMG	Caires	Souza	Análise das normas contábeis para contratos de parcerias público-privadas no Brasil
2010	UFC	Vieira	Machado	Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a reestruturação do plano de contas e as novas demonstrações contábeis
2010	USP-RP	Andrade	Martins	Contabilização dos contratos de concessões
2011	FURB	Santos	Scarpin	Fatores institucionais, socioeconômicos e financeiros relacionados com o nível de evidenciação de passivos contingentes dos municípios brasileiros /Paulo Sérgio Almeida dos Santos. - 2011. - 174 f. :il.
2011	UFRJ	Silva	Macedo	Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público no Contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade - O Caso de Uma Organização Militar.
2011	UNIFECAP	Tardoque	Peters	A qualidade da informação contábil na administração pública: uma proposta de melhoria da divulgação da informação, com enfoque nos atos de gestão
2011	UNIFECAP	Seraphim	Peters	Contabilidade pública: a evidenciação em notas explicativas das informações contábeis provenientes do reconhecimento dos bens de uso comum nos municípios da região metropolitana de São Paulo

Ano	PPGCC	Autor	Orientador	Título
2011	UFC	Meneses	Peter	Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público
2012	UFPE	Araujo	Vasconcelos	A reforma contábil em instituições federais de ensino de pernambuco: um estudo multicaso da aderência ao manual de contabilidade aplicada ao setor público
2012	UFMG	Borges	Mário	Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público
2012	UFPE	Neco	Santos	Mensuração de bens culturais musealizados: uma proposição de estimação do valor justo das obras de Cícero Dias incorporadas ao acervo do Museu do Estado de Pernambuco
2012	UFPE	Silva	Libonati	Uma proposta de identificação e acumulação de resultado na perspectiva das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo de caso no Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco
2012	UFPE	Alves	Alves	Análise contábil da adoção do plano interno no âmbito das IFES: percepções dos gestores sobre a Portaria MEC/01- 09
2013	UFES	Salaroli	Almeida	ANÁLISE do Processo de Elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade Pública
2013	UFMG	Avelino	Cunha	Características explicativas do nível de disclosure voluntário de municipios de Estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da teoria da divulgação
2013	UNISINOS	Amaral	Tinoco	Avaliação do capital humano em uma universidade federal na região sul do Rio Grande do Sul a partir do Reuni

Ano	PPGCC	Autor	Orientador	Título
2013	UNISINOS	Maciel	Kronbauer	O ensino de contabilidade pública nas instituições de ensino superior do Rio Grande do Sul
2014	UFPE	Araújo	Lagioia	Um estudo sobre as evidenciações contábeis dos governos do distrito federal e dos estados brasileiros sob a ótica da teoria da legitimidade e dos custos políticos
2014	UNIFECAP	Oliveira	Weffort	Impacto da adoção das normas contábeis brasileiras aplicadas ao setor público (NBCASP) no sistema "S": a percepção dos profissionais do setor
2015	USP-RP	Lino	Aquino	Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas
2015	UFPR	Kutianski	Scarpin	Processo de Mudança da Contabilidade Aplicada ao Setor Público sob a Ótica dos Órgãos Executores e Fiscalizadores do Estado do Paraná.
2015	FUCAPE	Braga	Bezerra filho	Convergência às nbcasp e ao mcasp: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014
2015	FURB	Morás	Klann	Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público [recurso eletrônico] / Vania Regina Morás. - 2015. - 145 f. : il.
2015	UFES	Callegario	Sauerbronn	Análise de Fatores Sociais, Políticos, Econômicos e Culturais na Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública Pelos Países
2015	UFPE	Gomes	Miranda	Demonstração do resultado econômico: uma análise teórica da não publicização pelo Ministério Público Pernambucano
2015	UFRJ	Chelfo	Szuster	A contabilidade pública municipal: uma análise do disclosure das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público dos municípios do estado do rio de janeiro

Ano	PPGCC	Autor	Orientador	Título
2016	FURB	Oliveira	Toledo filho	Análise do sistema de contabilidade pública como suporte ao controle do ciclo orçamentário dos municípios da Região Metropolitana de Curitiba/ PR /Antonio de Oliveira. - 2006. - 172 f. :il.
2016	UEM	Santos	Sanches	Informação contábil-fiscal em governos locais sob a perspectiva das capacidades dinâmicas
2016	UFMG	Castro	Cunha	Convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo distrito federal
2017	UnB	Lima	Lima	A influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais
2017	UNISINOS	Barboza	Antônio	Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis.
2017	USP	Sasso	Varela	Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais.
2017	UNISINOS	Marques	Kronbauer	Evidenciação de capital intelectual nas páginas web de prefeituras do Tocantins
2018	UFMG	Marques	Marques	N4ormas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a implementação em universidades federais brasileiras
2018	UFPB	Leite	Diniz	Análise da compreensibilidade das demonstrações contábeis divulgadas pelo setor público brasileiro
2018	UFRGS	Silva	Schmid	Transferência da corte portuguesa: um estudo da sua influência na contabilidade brasileira

Ano	PPGCC	Autor	Orientador	Título
2018	UFRGS	Lorini	Souza	Contribuições ao estudo do tratamento contábil dos ativos intangíveis no setor público
2018	FUCAPE	Araújo	Barros júnior	A relação entre o ciclo político, a contabilidade governamental e reeleição: uma análise nos municípios do estado de Rondônia entre 2005 a 2015
2018	FUCAPE	Coelho	Teixeira	A qualidade de disclosure nas demonstrações dos conselhos de fiscalização profissional
2018	FUCAPE	Piccini	Bezerra filho	Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público: uma contribuição na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros
2018	UFPR	Santos	Scherer	Relação do nível de divulgação das informações contábeis dos municípios do paraná com as suas características socioeconômicas
2018	UnB	Figueiredo	Lustosa	Custo da regulação contábil no setor público brasileiro: aplicação do standard cost model na adoção de IPSAS pelos Ministérios Federais
2018	UnB	Silva	Freire	Práticas de contabilidade criativa nos estados brasileiros: influências dos ciclos eleitorais
2018	UNIFECAP	Camacho	Weffort	Compreensibilidade das contas públicas: uma análise a partir do entendimento dos usuários da informação
2018	UNISINOS	Cardoso	Kronbauer	Ensino de contabilidade pública em IES da Região Norte do Brasil: adequação às diretrizes propostas pelo CFC e às NBCASP
2019	USP	Lima	Carvalho	Análise do reconhecimento de receitas em parcerias público-privadas (PPP) de iluminação pública
2019	FUCAPE	Lima	Nossa	Multinacionalidade, ativos intangíveis e agressividade fiscal

Ano	PPGCC	Autor	Orientador	Título
2019	FUCAPE	Marega	Correia	Determinantes da divulgação das informações contábeis no poder judiciário brasileiro
2019	FUCAPE	Marques	Bezerra filho	Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC

SÃO EFETIVOS OS TRIBUNAIS DE CONTAS NA FISCALIZAÇÃO DOS RECURSOS DA COVID-19?

Roberto Sérgio do Nascimento
Ricardo Viotto

INTRODUÇÃO

O termo efetividade está relacionado à eficiência e eficácia ao mesmo tempo. Eficiência significa realizar as metas pactuadas; eficácia tem a ver com a otimização dos processos de trabalho, ou seja, fazer mais com menos. Uma pessoa ou organização pode ser somente eficiente, eficaz, ambos ou nenhum dos dois. No caso das organizações públicas se impõe que sejam ambas, ou seja, efetivas.

Os tribunais de contas brasileiros, como organizações voltadas para o controle das finanças públicas, em última instância, são estruturas habituadas a dizer em que medidas as instituições são eficientes, eficazes ou efetivas. Historicamente, em sentido contrário, são apontados como instituições ineficientes, providas de práticas organizacionais inadequadas, cujos membros guardam viés político com o Parlamento (LINO & AQUINO, 2020).

O chamado Controle Externo brasileiro possui suas origens calcadas no modelo mundial que adota como representantes 03 (três) modalidades de organizações de controle: os tribunais de contas, controladorias e auditorias gerais, uma reprodução básica da estrutura trazida consigo pelo colonizador para as suas colônias. Tais

estruturas conformam as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) (*Supreme Auditing Institutions*-SAIs acrônimo em inglês), entes esses inseridos no corpo dos Estados e existentes ao redor do mundo em 195 países com a missão precípua de fiscalizar a regular aplicação dos recursos públicos.

O primeiro Tribunal de Contas brasileiro (o TCU) data de 1890 com o Decreto 966-A (BRASIL, 1890), o qual foi inserido na Constituição Federal de 1891, com função de liquidar e verificar a legalidade das contas da receita e da despesa antes de serem prestadas para o Congresso Nacional. A instalação ocorreu somente em 1893, três anos após a sua criação.

De lá para cá, muitas mudanças ocorreram na estrutura dos TC's brasileiros, notadamente, a implementação em todos os Estados da Federação, o avanço considerável das suas funções institucionais a partir da Constituição Federal de 1988(CF/88) e novas agendas, a partir da adoção de parâmetros internacionais (ARAÚJO; MACHADO; FERREIRA, 2020).

Foi nesta constituição que se deu o ápice jurisdicional, passando de simples controlador da legalidade da receita e despesa pública – em maior e menor proporcionalidade ao longo das demais constituições –, para o desenvolvimento de outras funções típicas do modelo anglo-saxão (REICHBORN-KJENNERUD; JOHNSEN, 2018; VASILIAUSKIENE; DAUJOTAITÉ, 2019; CAMARGO, 2020). Cita-se como exemplo a possibilidade de realizar auditorias operacionais ou de desempenho (*value for money*) que se dedicam a analisar a aplicação dos recursos públicos à luz da eficiência, eficácia e economicidade (3'Es).

Considerando à presente exposição, propõe-se avaliar se os tribunais de contas estaduais brasileiros estão sendo efetivos na fiscalização do controle dos recursos públicos durante a pandemia da Covid-19. Em razão disto, o objetivo deste trabalho é analisar o nível de efetividade dos tribunais de contas estaduais na fiscalização dos recursos destinados ao enfrentamento da Covid-19. Como objetivos específicos pretende-se: a) identificar as práticas administrativas adotadas pelos tribunais de contas para o controle dos recursos utilizados por estados e municípios durante a pandemia; b) identificar os grupos de tribunais de contas que adotam medidas semelhantes e segregados daqueles com ações diferentes; c) propor *ranking* de desempenho efetivo dos tribunais de contas frente ao controle da Covid-19.

Justifica-se a presente pesquisa em razão do volume de recursos movimentados entre a União e os demais entes federados.

Noticiou-se que, inicialmente, não menos que 60 bilhões de reais foram destinados às medidas de saúde e assistência social a serem realizadas por estados, DF e municípios; atualmente a cifra já chegou a R$ 285 bi, somente no âmbito federal.

Devido a amplitude das ações que envolvem o enfrentamento da pandemia (compra de amplo espectro de bens e serviços e pagamento de profissionais das mais diversas áreas), inevitável a ocorrência do uso indevido dos recursos liberados e, portanto, da necessidade de um sistema de controle efetivo. Os tribunais de contas, portanto, devem estar preparados para combater os mais variados atos de corrupção, desde a formação de conluios, superfaturamento, sobrepreço, até a ocorrência da contratação de empresas e/ou pessoas interpostas.

Situações calamitosas com esta tem sido uma preocupação por parte da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) – organização que congrega as SAIs -, desde a ocorrência do Tsunami em 2004 (atualmente denominado *Guid 5330* – Orientação sobre auditoria de gerenciamento de desastres). Não é de agora que agentes públicos e terceiros externos às entidades governamentais se aproveitam de momentos de elevada comoção para realizarem fraudes e desvios ante a fragilidade da estrutura de controle existente nos países ou a falta de ação coordenada existente entre eles. O momento requer, por conseguinte, elevado zelo na utilização dos valores empregados na pandemia, sob pena de as cifras serem dispendidas, contudo, à devida contraprestação em termos de resultado.

Este capítulo encontra-se organizado sobre o seguinte formato: introdução, referencial teórico, onde se apresentará revisão do *modus operandi* dos tribunais de contas brasileiros, suas principais atribuições e deficiências; metodologia, análise e discussão dos resultados e, por último, as conclusões.

REFERENCIAL TEÓRICO

Os tribunais de contas no Brasil são estruturas administrativas (e não judiciais) igualmente amadas e odiadas, quiçá até mais odiadas. A ampliação do espectro das atribuições previstas na CF/88 (REIS; DACORSO; TENÓRIO, 2015) – a maior dentre a história das constituições republicanas do país - trouxe consigo enormes desafios, ante a

existência de adágio popular de que a melhor forma de destruir um órgão público é sobrecarregá-lo de atribuições.

Pois bem, passados 32 anos da Carta Constitucional de 88, os tribunais de contas brasileiros continuam a vivenciar todo tipo de dilema, desde as questionáveis nomeações para o cargo de conselheiros (nos estados/municípios) e ministros (no âmbito federal), até a falta de foco daquilo que realmente deveria ser realizado. Ademais, corre em paralelo outras estruturas de controle – Controladoria Geral da União, Ministério Público Federal e estadual, Polícia Federal – que desempenham funções similares com resultados mais efetivos aos olhos da sociedade. Inevitável, portanto, o seguinte questionamento: para que servem?

No país, não se sabe ao certo se estão ligados ao poder legislativo ou se devem ser considerados órgãos autônomos à semelhança do Ministério Público. O que se sabe, verdadeiramente, é que não são integrantes da estrutura legislativa, consoante disposição literal da Carta Constitucional que ao relacionar os órgãos componentes (Câmara Federal e Senado) (CF/88, art. 44), exclui-o (BRASIL, 1988). Também por força desta e tendo por base o princípio da simetria constitucional, os demais tribunais de contas estaduais não podem inserir em suas estruturas de competências funções ali não dispostas.

Daí, o modelo é único para todo o país, contudo, inexiste vinculação entre o tribunal de contas federal e seus congêneres nos estados e municípios, gozando todo o sistema de características híbridas, de natureza técnico-jurisdicional, autonomia administrativa e financeira, iniciativa legislativa própria e competência normativa e reguladora específicas (FONSECA, 2019). Isto possibilita com que as Cortes de Contas do país disponham de entendimentos jurisprudenciais diversos e adotem metodologias de trabalho também variadas (LINO; AQUINO, 2018; NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019; TEIXEIRA, 2020), porém, unidos por problemas e incertezas semelhantes.

No âmbito internacional, estudos realizados nas SAIs Alemanha, Reino Unido, Australia, Nova Zelândia, Noruega e Suécia apontam que esta questão também não é diferente (CORNÉLIA, 2012, PIERRE; JENNY, 2019). Os autores encontram como possíveis justificativas para as diferenças de modelos, a atuação das EFS em áreas econômicas distintas, desenvolvimento de atividades específicas e cultura organizacional variada, sendo que diversas posições podem ser viáveis.

O primeiro dilema advém da sua própria configuração, chancelada pelos legisladores constituintes: órgão técnico ou político? Ao

permitirem a indicação de 2/3 dos membros pelo Poder Legislativo e 1/3 a cargo do Chefe do Poder Executivo, deixou-se ao escrutínio do parlamentar quem ocuparia a maioria das vagas. Em consequência disto, de um tudo já sucedeu.

Ao longo dos anos foram escolhidos políticos no final de carreira ou sem perspectiva de serem reeleitos, ou mesmo outros indicados com envolvimento em ações judiciais ou sem nível superior. Pelo lado supostamente mais técnico, reversam-se indicações do Executivo não tão distantes dos moldes criticados em relação ao Legislativo, reversando-se a indicação por indicações direta do Executivo e a realização de concurso para o cargo de auditor-conselheiro (ou ministro substituto) e procurador de contas.

Indicações mais recentes têm demostrado que a intenção do legislador não necessariamente consistia em que as propostas de nomeações se restringissem a ex-ocupantes de cargos políticos ou parlamentares da ativa. Os próprios requisitos mínimos estabelecidos na Carta Constitucional (CF/88, art. 73, § 1º, incs. I a IV) sequer impede que os indicados sejam políticos, mas não necessariamente só eles, o que é outra coisa.

A escolha política nos moldes como vem sendo realizada produz, no mínimo, uma situação paradoxal: o colegiado dos TC's pode ser levado a julgar justamente as contas daqueles que deram base à indicação. Ou seja, torna-se pouco verossímil crer que ministros e conselheiros se despojem de toda a prática cultural de outrora, quando eles igualmente àqueles, gozavam do mesmo *status quo*. Azambuja, Teixeira e Nossa (2018) e Hidalgo et. al. (2016) destacam que, mesmo ante a ocorrência de irregularidades gravíssimas apontada pelo corpo instrutivo, relatores com raízes político-partidárias tendem a sugerir a aprovação das contas municipais de seus correligionários. Ademais, por mais que as regras do Código de Processo Civil (CPC) se apliquem aos TC's de forma suplementar, notadamente às figuras de suspeição e do impedimento, torna-se difícil crer que sejam guiados pela imparcialidade objetiva e isenção no momento das tomadas de decisão (CABRAL, 2020).

Outro dilema reside na baixa eficiência apontada aos TC's ante os resultados ínfimos da cobrança das multas aplicadas e dos valores desviados que deveriam retornar aos cofres públicos. A configuração constitucional dos TC's não permite que eles atuem diretamente na execução das decisões por eles proferidas.

De acordo com o ordenamento vigente, cabe às procuradorias jurídicas nos estados e municípios (STF, RE 791575, AgR, Min.

Marco Aurélio, 1ª. Turma, DJe 27.6.2014) (BRASIL, 2014) e, no caso da União, à AGU, realizar as cobranças devidas, as quais, em boa parte, depende da existência de patrimônio no nome dos ordenadores sancionados, geralmente, ínfimo ou inexistente.

Embora a CF/88 tenha a eles atribuído a configuração de entes administrativos, comportam-se como tribunais judiciais. Salvo raríssimas exceções, este modelo de corte judicial não é presente na maioria dos países, como ocorre na França, onde a Corte de Contas também goza de prerrogativa de corte judicial. O modelo brasileiro, além das prerrogativas da magistratura concedida aos seus membros, goza de sistema recursal muito semelhante ao dos tribunais judiciais, o que faz com que todos os recursos sejam esgotados, para que se profira uma decisão administrativa final. Quiçá, uma das formas de inferi-lhes melhor desempenho fosse a adoção de julgamentos mais céleres como uso de estrutura simplificada de recursos, a exemplo de ritos sumarizados.

As práticas administrativas que as Cortes de Contas utilizam podem ser inseridas noutro dilema, principalmente, nos dias atuais em que a corrupção se alastra sobre a população brasileira. Em regra, não estão preparados para o combate à corrupção (pois não possuem prerrogativas para quebra de sigilo bancário ou fiscal, ouvida de testemunhas etc.), além de compreender que o fenômeno não se encontra dentre suas atribuições. Termos como corrupção, ato corrupto, desvio de recursos são substituídos por irregularidade, fraude ou atecnia, palavras menos incisivas que denotam, em parte, traços culturais da origem das Cortes de Contas brasileiras e sua vinculação ao Parlamento.

Na linha de medidas de combate à corrupção, até mesmo a tendência de compartilhamento de dados e ações entre os órgãos que compõem o modelo anticorrupção do país (polícia judiciária, ministério público, controladorias etc.) não é vista com bons olhos devido à associação com a atividade policial. Entendemos haver um equívoco sobre a questão.

Estudo realizado na União Europeia por Tara et al. (2016) concluiu que as SAIs contribuem de maneira significante na melhoria da eficiência governamental e na percepção do nível de corrupção. Contudo, Blume e Stefan (2011) apontam que os níveis da corrupção são significativamente mais elevados quando as EFS são estruturadas sob o modelo de Cortes de Auditorias.

Instrumentalizar as cortes de contas com mecanismos de vanguarda (inteligência para o Controle, cruzamento e mineração de

dados, intercâmbio de informações etc.) deveria ser encarado como ato necessário ao aperfeiçoamento do desenho institucional dos TC's. Além de ser uma maneira de torná-los mais independentes dos laços que os unem ao Poder Legislativo brasileiro, também pode afastá-los do auto falecimento, enquanto órgãos de Controle Externo.

Neste sentido, a teoria institucional é prodigiosa em explicar a situação, na medida que auxilia na compreensão das mudanças nos arranjos estruturais das organizações (MEYER; ROWAN, 1977). Esta é a conclusão que previu Meyer e Rowan nos idos da década de 70 ao preverem que as organizações ao incorporarem conceitos institucionalizados na sociedade, aumentavam sua legitimidade e perspectivas de sobrevivência, independentemente, da eficácia imediata das práticas e procedimentos adquiridos.

O processo de *accountability* pública exigido pelos TC's perante os órgãos jurisdicionados é dilema da maior envergadura (IBRAHIM; PESSANHA; ALVES, 2019). A questão consiste na ambiguidade entre realizar auditorias ou julgar o resultado da gestão anual dos administradores públicos, cujas contas são prestadas anualmente por disposição constitucional ou a qualquer tempo, face a apresentação de tomadas de contas especiais oriundas de convênios, representações, denúncias e consultas, que igualmente exigem julgamento.

Assim, a maneira como distribuem a força de trabalho depende em parte do volume das contas a serem julgadas; quanto mais estas, menos aquelas (auditorias). Este modelo termina por diminuir o ritmo da ação fiscalizadora dos tribunais de contas, visto estarem impedidos constitucionalmente de deixar de julgar as contas que lhes são apresentadas, ao mesmo tempo que necessitam realizar o controle concomitante da Administração Pública, sob pena de serem considerados omissos.

Associada à distribuição pouco equitativa entre auditorias realizadas e julgamento de contas, consultas, denúncias e representações etc., destaca-se ainda que as auditorias quando efetivadas dispõem de número de dias restrito, o que termina por comprometer a profundidade dos achados encontrados. Situação diversa é encontrada nas ações desenvolvidas pelo ministério público, Receita Federal e polícia judiciária que adotam como metodologia um tempo maior para maturação do processo de investigação.

Por último, e não menos importante, o dilema das competências fiscalizadoras do ministério público de contas. De início há que lembrar que o legislador constituinte não o inseriu dentro da estrutura do ministério público comum, mas como órgão auxiliar dos próprios TC's.

Este aspecto foi crucial no sentido de lhe impedir a independência (autonomia administrativa e financeira) e subordiná-lo quanto à forma de atuar à chancela dos relatores dos processos, posto que desvestido de fisionomia institucional própria. Isto quer dizer, de outra maneira, que o MPContas não possui atuação fora dos tribunais de contas aos quais atuam, não podendo sequer realizar diligências aos entes a eles jurisdicionados sem que o relator seja ouvido ou impetrar mandado de segurança frente às decisões dos TCs. Esta é a jurisprudência uníssona do STF consoante RE 1178617 RG, Repercussão Geral, Tribunal Pleno, Min. Alexandre de Moraes, Julg. 25/4/2019, Publ. 07/05/2019 (BRASIL, 2019).

Logo, por tudo que foi exposto, não se pode culpar o paciente pela doença.

METODOLOGIA

A metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa foi de cunho quali-quantitativo, com base nas ações divulgadas nos sites dos tribunais de contas estaduais brasileiros. Todos os tribunais estaduais participaram do levantamento, sendo 26 estaduais, 01 distrital e 05 municipais (PA, BA, SP, GO e RJ), do que se conclui que o exame foi do tipo censitário.

A escolha das variáveis se inspirou no trabalho de González-Díaz, García-Fernández e López-Díaz (2013) que propuseram que os TC's, no intuito de aumentar sua transparência e *accountability* deveriam basear sua estratégia em 3 (três) pilares fundamentais (público-alvo, mensagem e canas de comunicação). As informações foram coletadas nos sites oficiais dos tribunais de contas, mediante o uso de questionário do tipo *check-list* (Quadro 01) contendo 24 (vinte e quatro) variáveis, classificadas em pesos, variando entre 0,5 (baixo), 1,0 (médio) e 1,5 (alto) cuja categoria levou em consideração os critérios transparência e *accountability* (quanto mais associado a estes constructos, mais bem pontuado). As variáveis foram pontuadas com base no seguinte critério: 1 – representativo do atendimento integral do atributo pesquisado; 0,5 (zero vírgula cinco) – quando o atributo foi parcialmente atendido e Zero – quando não identificado o atributo solicitado.

Associando os pesos aos critérios de pontuação dos atributos, esperou-se obter pontuação máxima de 25 pontos, de acordo com a seguinte equação:

$$Y = \sum_{i=0}^{n} \square (vr1 \,.\, p1) \;+\; (vr2 \,.\, p2) \;+\; (vr3 \,.\, p3) + \ldots + (vrn \,.\, pn)$$

sendo:
Y = pontual total das medidas adotadas pelos TC's;
vr = variável pesquisada;
p = peso associado a cada variável (0,5; 1,0 e 1,5).

QUADRO 1: Rol de atributos para avaliação

Peso	Variáveis	Descrição
1,00	IND_VIS	Identidade visual de fácil localização de banner da Covid-19
1,00	TEMP	Tempestividade (acesso ao canal no 1º clic)
1,00	NAV	Fácil navegabilidade
0,50	INF_GER	Informações gerais sobre a pandemia (nacional e local)
1,50	CAN	Multiplicidade de canais de atendimento (Whatzapp, telefone, e-mail, presencial, ouvidoria etc.)
1,50	OR_TEC	Orientações técnicas (resoluções, notas técnicas, portarias etc.)
1,50	DEC	Decisões sobre a pandemia
1,00	FISC	Fiscalizações realizadas
1,00	MAT_EDUC	Material educacional (vídeos, cursos, palestras, cartilhas etc.)
1,50	LEG	Legislação aplicável à pandemia (nacional e regional)
0,50	MUN_CAL	Municípios abrangidos com estado de calamidade
1,50	PLA_VAC	Acompanhamento do plano de vacinação
1,50	P_NEL	Existência de painel de contratações (detalhamento)
0,50	P_REG	regras para inserção das informações
1,00	P_INF_EST	informações por estado
1,00	P_INF_M	informações por município
1,50	P_DAD_CONT	dados gerais da contratação (contratante, processo, nº do contrato, assinatura, contratado, valor, CNPJ, vigência,
0,50	P_LIC	modalidade de licitação
1,00	P_REC	volume de receitas recebidas
1,00	P_TIP_DESP	tipo de despesa realizada

Peso	Variáveis	Descrição
0,50	P_DT_INSER	data da inserção da informação
0,50	P_ATUA	atualização do portal (data e hora)
1,50	P_CONTR	acessibilidade (filtro, download dos das licitações e contratos, exportação de planilhas word, excell, pdf etc.)
1,00	P_NAV	navegabilidade

FONTE: Elaboração própria (2021).

A fim de alcançar o objetivo proposto - exame das ações dos TC's para enfrentamento da Covid-19 – os dados foram analisados com base na estatística descritiva resultante e na análise de cluster ou de conglomerados, com o uso do software SPSS 19. O levantamento de dados ocorreu no período compreendido entre 01/02/2021 a 28/02/2021.

ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Os tribunais de contas são importantes organizações ao redor do mundo que se destinam ao controle das finanças públicas (REICHBORN-KJENNERUD; JOHNSEN, 2018; VASILIAUSKIENE; DAUJOTAITÉ, 2019; CAMARGO, 2020); no Brasil não é diferente. O modelo adotado no país, apesar das constantes críticas, vem se aperfeiçoando e participando da vida financeira dos cidadãos de forma mais ativa (REIS; DACORSO; TENÓRIO, 2015).

A pandemia da Covid-19 trouxe consequências danosas a todos os países e no que se refere ao funcionamento dos órgãos públicos, impôs alteração de rotinas administrativas, metodologias de trabalho e implementação de estratégias referentes ao enfrentamento da calamidade. No caso dos tribunais de contas as medidas estão diretamente relacionadas à sua própria função institucional, logo adotá-las ou não é uma questão de *time*, perdê-lo significa agravar os próprios dilemas.

Desta forma, o presente trabalho se propôs a examinar as ações postas em prática pelos TC's, cujos resultados possibilitaram analisar, sob determinados aspectos, o nível de efetividade deles frente ao enfrentamento da doença.

Inicialmente, cabe destacar que, enquanto os tribunais de contas sigam o mesmo modelo federativo, o desempenho observado não se operou do mesmo modo entre eles. É o que se constata do quadro 2 dos resultados dos TC's por região do país.

QUADRO 2: Estatística descritiva por regiões

Regiões	N	Min.	Max.	Soma	Média	Desvio padrão
Nordeste (NE)	10	,00	16,75	72,00	7,2000	5,40935
Norte (N)	7	,00	14,75	52,75	7,5357	5,79948
Centro-Oeste (CO)	6	,00	13,75	39,25	6,5417	7,01680
Sudeste (SE)	6	2,25	16,25	52,25	8,7083	6,35102
Sul (S)	3	4,50	13,00	22,75	7,5833	4,70594

FONTE: Dados da pesquisa (2021).

Esperava-se que os tribunais de uma mesma região geopolítica adotassem ações semelhantes dadas as características que unem estes estados: identidade cultural, IDEB, IDH e PIB. Por outro lado, também se sabia que esta hipótese poderia não se configurar ante a autonomia administrativa e financeira desses órgãos e a inexistência em relação a eles de órgão coordenador, à semelhança do ocorre no poder judiciário e ministério público, com a criação do Conselho Nacional do Poder Judiciário (CNJ) e do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP).

Assim, os valores resultantes (Quadro 02) deixam claro a falta de direcionamento (heterogeneidade) das ações levadas a cabo pelos tribunais de contas, o que é notório pelo exame das regiões geopolíticas nas quais se encontram inseridos. A região com maior dispersão foi a do Centro Oeste (5, 40935), e a com menor discrepância, a região Sul (4,70594), seguida pela região Nordeste (5,79948). Este resultado já produz, por si só, um alerta: os tribunais de contas possuem percepções distintas no que concerne à adoção de medidas fiscalizadoras contra a pandemia.

A ideia de percepção é algo relativamente delicado, eis que nem sempre o que importa para uns, é relevante para outros. No caso dos TC's, o comportamento almejado era que fosse relativamente homogêneo, tendo em vista a necessidade de postura ativa que devem possuir estas instituições no intuito de evitar o desperdício

de recursos públicos a tempo. Estudos realizados por Azevedo E Lino (2019), Lino E Aquino (2018), Nunes, Marcelino e Silva (2019) indicam possíveis justificativas para a questão: grande diversidade em relação à organização interna, interpretação de normativas legais e aos processos de auditoria. Quiçá, uma possível alteração do comportamento observado resida na criação de conselho nacional para esses tribunais, seguindo a mesma lógica institucional adotada em relação ao poder judiciário e ministério público.

O comportamento dos tribunais encontra-se apresentado nos resultados da Tabela 01.

De um total de 25 atributos de observação (variáveis), que totalizaram 25 pontos ou 100%, o maior percentual alcançado foi de 67% (TCE-PI) e o menor foi de 0% (TCE's AL, SE, RR, AP, GO-Mun e MS.). Os demais tribunais que lograram resultados na casa próximo aos 60% foram: 65% (TCM-SP), 60% (TCE-MG) e 59% (TCE-AC), ou seja, em relação ao conjunto nenhum dos tribunais são das regiões Centro-Oeste e Sul, contudo, 2 (dois) são da região Sudeste.

Com 16 tribunais acima da média percentual e 16 abaixo dela, a situação revela uma tendência pouco favorável de desempenho dos TC's nos aspectos avaliados. Esta constatação é confirmada em razão do número de TC's que obtiveram nenhuma pontuação (zero por cento): 6 tribunais ou 18,75% do número total da população 2 de cada uma das regiões N, NE e CO). Novamente, evidencia-se a segregação comportamental das regiões Sul e Sudeste frente às demais.

Por outro lado, os percentuais causam estranheza não somente em virtude das cifras evidenciadas, como também em razão do volume de recursos movimentados, isto em função de os *stakeholders* necessitarem constatar a quantas anda o controle exercido por parte destes organismos. Somente pela União já foram dispendidos cerca R$ 285 bi consoante informações veiculadas pela Câmara dos Deputados (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

Conforme observado na Tabela 01, a distribuição das variáveis não se limitou exclusivamente a aspectos de ordem financeira, porém, incluiu aspectos processuais, diretrizes e recomendações, ações educativas e informações globalizadas. Todos estes aspectos possuem correlação direta com o esforço nacional de melhorar a transparência e *accountability* dos TC's e, em consequência, diminuição da assimetria informacional entre estas instituições representantes do Estado e a sociedade.

Ambos os temas possuem ampla ressonância na literatura nacional (ROCHA, 2017; MARTINS; OLIVIERI, 2019; BATISTA; ROCHA;

SANTOS, 2020; ROCHA; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2020; BALDISSERA et al., 2020). A título de exemplo, destacam-se os estudos de Rocha (2017) e Rocha, Zuccolotto e Teixeira (2020).

No primeiro, o autor revelou que os pareceres prévios pouco realizam do seu potencial de *accountability*, dado que o TCE/SC pouco avança em relação a esse objetivo, não utilizando nem explorando as possibilidades que a legislação lhe oferece. No segundo, os autores estudaram a permeabilidade dos tribunais de contas frente à sociedade, por meio de mecanismos de transparência, e concluíram que estas modalidades de organizações são insuladas e pouco transparentes e que não adotam práticas de estímulo ao controle social, apesar de os termos transparência e controle estarem presentes nos discursos de ministros e conselhos dos TC's.

De modo igual, a presente pesquisa, em parte, também avaliou o processo de *accountability* pública dos tribunais, na medida em que buscou respostas para saber se eles estão ou não contribuindo para a correta utilização dos recursos da Covid-19. Neste sentido, o exame do portfólio de atributos melhor pontuados revelou importantes conclusões (Tabela 01).

A primeira é que desde o início da pandemia, os tribunais se limitaram: a) criar banners específicos sobre a Covid-19 (variável IND_VIS = 38 pontos); b) evidenciar dentro deles informações técnicas aos jurisdicionados (variável OR_TEC = 41,25 pontos) e demonstrar a configuração das compras públicas realizadas por parte dos entes fiscalizados (variável P_NEL = 30 pontos). No intervalo entre 20 a 30 pontos, destacou-se ações voltadas para: a) legislação sobre a pandemia (variável LEG = 27,5 pontos); b) fiscalizações realizadas (variável FISC = 24,5 pontos;); c) detalhamento das aquisições e canais de atendimento ao jurisdicionado (variável P_DAD_CONT = 22,5 pontos;

Para compreensão dos resultados, a pesquisa se utilizou do emprego de pesos associados aos atributos pesquisados. A adoção deste critério auxiliou na compreensão de quais aspectos se exigia uma maior atenção por parte dos TC's, dentre o conjunto de quesitos analisados.

Desta forma, considerou-se positivo o fato de os tribunais terem percebido a necessidade de identificar mediante local apropriado as informações sobre a pandemia (variável IND_VIS = 38 pontos). A maioria dos tribunais se posicionou favoravelmente, neste sentido, muito embora alguns não o tenham feito com o destaque que a situação requer.

TABELA 1 : Distribuição das ações dos tribunais de contas estaduais

ATRIBUTOS ANALISADOS (variáveis)	AÇÕES DE FISCALIZAÇÃO ADOTADAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS PARA CONTROLE DOS RECURSOS DA COVID-19																																
	Nordeste (NE)											*Norte (N)*							*Centro Oeste (CO)*						*Sudeste (SU)*						*Sul (S)*			Total
	peso	MA	PI	CE	RN	PB	PE	AL	SE	BA	ba	AC	AM	PA	pa	RO	RR	AP	GO	go	DF	TO	MS	MT	ES	MG	RJ	rj	SP	sp	PR	SC	RS	
IND_VIS	1	1	1	0,5	1	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0,5	0	0,5	0	0,5	1	0	1	1	1	1	0,5	38
TEMP	1	1	1	1,0	1	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	1	0	1	0,5	1	1	1	42
NAV	1	1	1	0,5	1	0	1	0	0	0	0,5	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0,5	0	1	1	1	1	1	36,5
INF_GER	0,5	0,5	0,5	0,0	0	0	0	0	0	0,25	0,25	0,5	0	0	0,5	0,5	0	0	0	0	0	0	0	0,5	0	0	0	0	0	0,5	0	0	0,5	13,5
CAN	1,5	0,75	1,5	0,0	0,75	0	0,75	0	0	0	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0	0	0	0	0	0,75	0	0	0	0,75	0	0	0	1,5	1,5	0,75	0	22,5
OR_TEC	1,5	1,5	1,5	0,0	1,5	0	1,5	0	0	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	0	0	0	0	0	1,5	0	0	0	1,5	0	0,75	0	1,5	1,5	1,5	0	41,3
DEC	1,5	0	1,5	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1,5	0	0	0	0	1,5	0	0	1,5	0	0	0	0	0	0	1,5	0	0	12,5
FISC	1	0	0	0,0	1	0	1	0	0	1	0	0	0,5	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	24,5
MAT_EDUC	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0,5	1	1	0	0	1	0	0	0,5	0	0	0,5	0	0	0,5	0,5	0	0,5	0	0	1	0	0	14
LEG	1,5	0	0	0,0	0,75	0	1,5	0	0	1,5	0,75	1,5	0	1,5	0	0	0	0	0	0	1,5	0	0	0	1,5	1,5	0	0	1,5	1,5	1,5	0	0	27,5
MUN_CAL	0,5	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0,5	0	0	0,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,5	0	0	0,5	0	0	6
PLA_VAC	1,5	0	0	0,0	0	1,5	0	0	0	0	0	0	1,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1,5	0	0	0	0	0	1,5	0	1,5	12,5
P_NEL	1,5	1,5	1,5	1,5	0	0	0	0	0	1,5	0	1,5	0	0	1,5	0	0	0	0	0	1,5	1,5	0	1,5	0	1,5	0	0	1,5	1,5	0	0	0	30
P_REG	0,5	0	0	0,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1,5
P_INF_EST	1	0	1	1,0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	16
P_INF_M	1	1	1	1,0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0,5	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	17
P_DAD_CON	1,5	1,5	1,5	1,5	0	0	0	0	0	0	0	0,75	0	0	0,75	0	0	0	0	0	1,5	1,5	0	1,5	0	1,5	0	0	0	1,5	0	0	0	22,5
P_LIC	0,5	0	0,5	0,5	0	0	0	0	0	0	0	0,5	0	0	0,5	0	0	0	0	0	0	0,5	0	0,5	0	0,5	0	0	0	0,5	0	0	0	12
P_REC	1	0	1	0,0	0	0	0	0	0	0	1	0,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	13
P_TIP_DESP	1	0	1	1,0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0,5	0	0,5	0	0	0	1	0	0	0	14
P_DT_INSER	0,5	0	0,5	0,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,5	0,5	0	0	0	6
P_ATUA	0,5	0	0,25	0,3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,5	0	0	0,5	0	0	0	0	0,25	0	0	0	0	5,25
P_CONTR	1,5	0,75	0	0,8	0	0	0	0	0	0	0	0,75	0	0	0,75	0	0	0	0	0	0,75	0	0	0,75	0	0,75	0	0	0	0,75	0	0	0	10
P_NAV	1	1	0,5	0,5	0	0	0	0	0	0	0	0,5	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0,5	0	1	0	0,5	0	0	0,5	1	0	0	0	16
TOTAL		11,5	16,75	11,0	7	1,5	7,75	0	0	8,75	7,75	14,75	8,25	7,25	13,25	9,25	0	0	0,5	0	13,25	11,75	0	13,75	3,5	15	3,5	2,25	11,75	16,25	13	5,25	4,5	
TOTAL (%)		46,0	67,0	44,0	28,0	6,0	31,0	-	-	35,0	31,0	59,0	33,0	29,0	53,0	37,0	-	-	2,0	-	53,0	47,0	-	55,0	14,0	60,0	14,0	9,0	47,0	65,0	52,0	21,0	18,0	

FONTE: Dados da pesquisa (2021) Legenda: 1- Detalhamento das variáveis (Quadro 01); 2 - ba, pa, go, rj, sp = TCM's

Conquanto a divulgação dos dados relacionados à pandemia tenha se mostrado bastante difusa (pontuação entre 6 a 41,25 pontos), observou-se de forma positiva a preocupação das Cortes de Contas em orientar os jurisdicionados com a edição de normativos sobre pessoal, licitação, prestação de contas, prazos etc. (variável OR_TEC = 41,25 pontos). Nada mais sensato, considerando que a crise exige medidas urgentes e prontidão do Órgão de Controle na prestação de serviços à coletividade.

Em sentido oposto, um dos principais produtos da ação de controle – as auditorias e suas deliberações mediante acórdãos - surge em posição intermediária (fiscalizações 24,5 pontos e decisões 12,5). O resultado denota deficiência da atividade fim desses órgãos, eis que as verificações *in loco* consistem num dos instrumentos mais importantes de *accountability* dos administradores públicos perante a sociedade e de acompanhamento dos recursos públicos por parte das Cortes de Contas.

Nesta linha de resultado, um dos mais preocupante refere-se às variáveis representativas do painel de compras de bens e serviços destinados aos órgãos públicos durante a Covid-19 (entre 1,5 a 30 pontos). Por força da LC 173/2020 toda a administração pública brasileira deveria dar ampla transparência (art. 3º, § 1º, inc. II) às obrigações decorrentes do período.

Sem sombra de dúvida, dispor nos sites oficiais dos TC's as devidas informações sobre a execução orçamentária sinaliza aspecto positivo na atuação dos tribunais de contas (variável P_NEL = 30 pontos). Contudo, o modo como os dados são disponibilizados também conta, visto que não basta divulgá-los, deve haver facilidade no acesso e condições de busca, navegabilidade satisfatória e, sobretudo, existência da informação que se busca. Toma-se como exemplo a carência de regras para inserção (variável P_REG = 1,5 pontos) e informações sobre a atualização dos dados, tais como hora e data (variável = P_ATUA = 5,25 pontos).

A avaliação dos painéis, diga-se de passagem – a nova febre de evidenciação de informação pública – deixou muito a desejar. O formato é o que menos importa ao se divulgar um dado, embora, a estética seja aprazível aos olhos. Entende-se que a exigência dos analistas repousa em informação clara, de forma tempestiva, de fácil manuseio e, sobretudo, completa. Basta observar a Tabela 01 que boa parte desses atributos não se encontram nos painéis analisados, sendo o item com maior deficiência, justamente o mais importante para fins de avaliação do regular emprego dos valores públicos: a

decomposição detalhada dos bens e serviços adquiridos por estados e municípios.

Especificamente quanto a eles (painéis de compras), raro é o *site* que dispõe para *download* os processos de licitação e pagamento das despesas públicas. A falta da geração de tabelas, exportação de relatórios impedem o cruzamento de dados, dificultando assim o exame das informações publicizadas, além da aferição dos custos envolvidos. Aliás, este tem sido uma das preocupações dos órgãos de fiscalização, ante as denúncias amplamente veiculadas na imprensa, que dão conta da compra de bens com sobrepreço ou com superfaturamento.

O último aspecto que carece de discussão reside na participação dos TC's nos planos de vacinação. A demanda se originou das constantes notícias de fraude ao sistema de vacinação, o que levou com base em movimento de indignação da sociedade, que os tribunais se mobilizassem em acompanhar o processo. Os dados evidenciam que somente 05 (15,63%) dos 32 tribunais de contas (TCE PB, AM, ES, PR e RS) informaram algum tipo de movimento neste sentido, permanecendo os demais silentes. Entende-se que a situação abre um perigoso cenário de discussão quanto ao papel deles na estrutura de controle administrativa brasileira, inclusive em termos de sobrevivência, como preceitua a Teoria Institucional (MEYER; ROWAN, 1977).

Analisados em conjunto (Tabela 01), os resultados se mostraram insignificantes e demonstraram quão dissociados encontram-se as Cortes de Contas estaduais face a realidade de maior efetividade dos órgãos públicos. Essas organizações são capazes de perceber e atender de forma rápida e tempestiva os anseios da população? Fica a indagação.

O estudo também buscou saber quais tribunais de contas poderiam ser classificados ante as suas similaridades e quais seriam considerados distintos entre si. O exame com base nos *clusters* formados se mostrou bastante útil neste sentido.

O gráfico 01 evidenciou a formação de 05 (cinco) *clusters* representativos dos TC's:

- 1º cluster – go-mun., MS, AL, RR, AP, SE, GO, rj-mun, RJ, PB, RS, ES;
- 2º cluster – RN, PE, PA, ba-mun, SC, AM, RO, PR;
- 3º cluster – AC, MG, TO, MA, pa-mun., sp-mun., PI
- 4º cluster – DF, MT, CE;
- 5º cluster – BA, SP.

O número de *clusters* formados evidencia a diversidade de práticas adotadas pelos TC's, bem como comprova que as regiões geopolíticas nas quais eles se encontram não é elemento suficiente para determinar a aproximação entre eles.

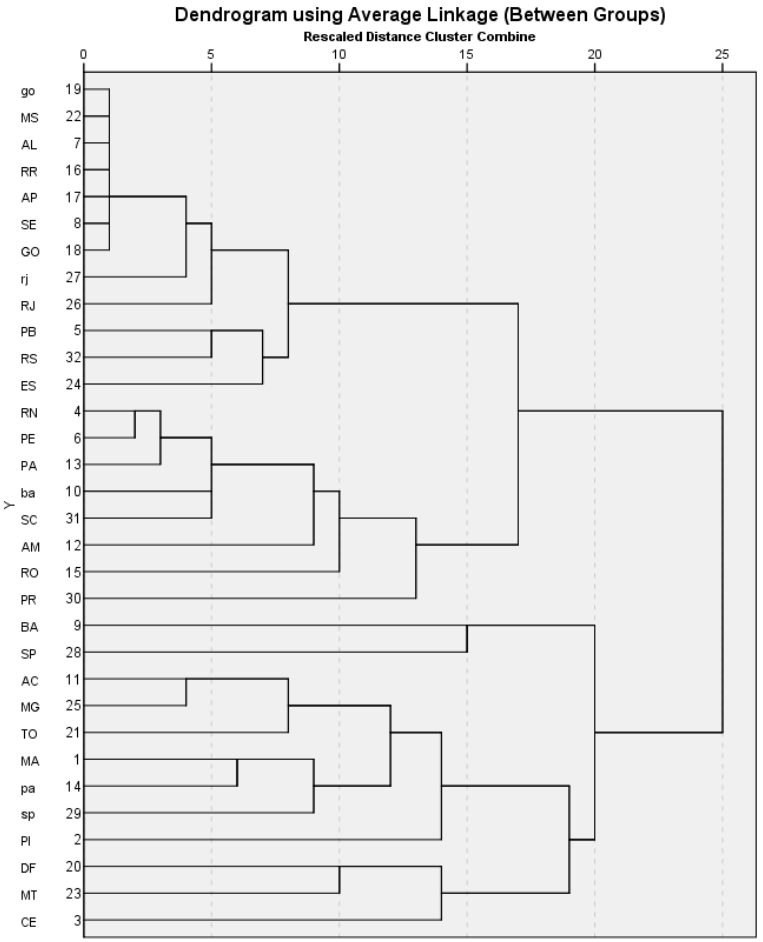


GRÁFICO 01: Análise Cluster com base nas ações adotadas pelos TC's para enfrentamento da Covid-19
FONTE: Dados da pesquisa (2021).

Os resultados menos favoráveis encontram-se no 1º. *cluster* 12 TC's (37,5%) dos 32 tribunais de contas existentes. Com pontuações

variando entre zero e 4,5%, o agrupamento é formado por TC's de todas as regiões, sendo 1 (um) do Sul, 2 (dois) do Norte, 3 (três) das demais regiões (NE, CO e SE).

O 2º *cluster* foi composto por TC's, das regiões Norte e Nordeste, três tribunais cada uma e dois da região Sul. Ambos os *clusters* representam 59,38% da população total.

Considerando a pontuação média, ou seja, 8,38 pontos, percebe-se por intermédio destes clusters iniciais que há 18 (56,25%) tribunais abaixo deste valor, situação considerada desfavorável quanto à efetividade analisada dos TC's em tempos de pandemia.

Na situação mais favorável há 43,75% dos tribunais de contas (*clusters* 3, 4 e 5) encontram-se dois da região Norte (28,57%), quatro da região Nordeste (40%) e três das regiões Sudeste e Centro Oeste, 50% cada. Daí se conclui que estas duas últimas regiões se destacam quanto à responsividade que apresentam à sociedade.

O elemento novo até aqui é a região Centro Oeste, que se contrapõe ao Sul do país, cujo resultado se apresentou bastante favorável: TCE TO, 11,75 pontos; TCE DF, 13,25 pontos e TCE MT 13,75 pontos. O exame ainda pôs também em relevo que dentre os *clusters* mais elevados, surgem 2 (dois) TC's municipais (TCM PA 53% e o TCM SP 65%).

Importa lembrar que os recursos utilizados no combate à pandemia não são valores ociosos, pelo contrário, representam o redirecionamento para novas necessidades, ainda mais prementes. Portanto, a inexistência de práticas organizacionais ou a deficiência delas por parte de quem deveria exercer o controle é capaz de fazer toda a diferença, inclusive entre a vida e a morte.

CONCLUSÕES

Os tribunais de contas são organizações responsáveis pelo controle das finanças públicas ao redor do mundo. Conquanto a estrutura administrativa (tribunais de conta, controladorias e auditorias gerais) com que se apresentam seja diferente entre os países, a missão institucional é a mesma e consiste em responder aos cidadãos a quantas anda a aplicação dos recursos captados junto à sociedade.

A pandemia da Covid-19 lhes trouxe um novo desafio. Não somente gestores públicos passaram a ser exigidos em promover a *accountability* pública, mediante o aumento da efetividade na prestação dos serviços públicos, como também os tribunais de

contas. Neste sentido, a pesquisa representou uma nova avaliação dos TC's frente à atuação deles, historicamente criticada (ROCHA, 2017; ROCHA; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2020), a qual objetivou analisar o nível de efetividade das medidas tomadas na fiscalização dos recursos públicos durante a pandemia da Covid-19.

Realizados os exames, os resultados foram considerados pouco satisfatórios, evidenciando a baixa efetividade dos TC's na fiscalização da pandemia. Foram realizadas 03 análises: a) uma sob o ponto de vista das regiões geopolíticas nas quais os tribunais de contas se encontram inseridos (N-Norte, NE-Nordeste, CO-Centro Oeste, SE-Sudeste e S-Sul); b) outra levando em consideração os resultados dos atributos pesquisados (aspectos processuais, diretrizes e recomendações, ações educativas, informações globalizadas e resultados de compras realizadas pelos jurisdicionados) (Tabela 01) e, uma terceira, c) exame dos agrupamentos formados entre eles, em função de similaridade das medidas adotadas.

Os dados revelaram que eles possuem percepção diversificada em relação às medidas que deveriam pôr em prática neste momento. A falta de homogeneidade entre os TC's é notória, sendo mais observável na região Centro Oeste (5, 40935), e a com menor discrepância, a região Sul (4,70594), seguida pela região Nordeste (5,79948). Argumentou-se que esta conclusão pode estar associada a grande diversidade em relação à organização interna, interpretação de normativas legais e aos processos de auditoria, consoante asseverado por Azevedo e Lino (2019), Lino e Aquino (2018), Nunes, Marcelino e Silva (2019).

O estudo deixou patente que os TC's brasileiros gozam de autonomia administrativa e financeira – aspecto positivo - e não dispõem de um órgão central de coordenação – aspecto negativo -, à semelhança do que ocorre com o poder judiciário e o ministério público que possuem conselhos nacionais. Os resultados, portanto, apenas comprovaram que a diversidade nas ações tomadas, não mais representa que a consequência natural da estrutura insulada dos TC's brasileiros, expressão, apropriadamente, cunhada por Rocha, Zucolotto e Teixeira (2020).

Na mesma linha, o exame da efetividade dos tribunais também se mostrou precário frente aos atributos analisados. Os tribunais de contas com melhores pontuações em termos percentuais foram: TCE PI (67%), TCM-SP (65%), TCE-MG (60%) e TCE-AC (59%) (Tabela 01). A situação confirma mais uma vez que os tribunais de contas do país se distribuem de maneira distinta quando a questão é ser

responsivo à sociedade, como se observa das regiões geopolíticas por eles representadas.

Por intermédio do exame dos *clusters* (Gráfico 01), notabilizou-se que os piores resultados foram obtidos pelas regiões Norte 71,43% e Nordeste (60%), devido o posicionamento dos TC's destas regiões estarem situados nos *clusters* 1 e 2. Em sentido oposto, destacaram-se as regiões Sudeste e Centro Oeste, ambas com 50% das Cortes de Contas com melhores desempenhos, tendo alcançado o TCM SP (65%) e o TCM MT (55%).

A região CO foi uma grata surpresa, face a tradição brasileira de concentrar os melhores resultados no eixo Sul-Sudeste. Entretanto, o resultado deve ser visto com cautela, eis que dos 6 (seis) TC's desta região, 3 (três) não lograram pontuar, o que não ocorreu com a região Sul, onde todos pontuaram, porém de forma diversificada.

Recomenda-se, para pesquisas futuras, a identificação de eventuais causas que geraram os resultados apresentados, tendo em vista que a baixa efetivamente demonstrada se encontra distribuída em todas as regiões do país e não somente naqueles que tradicionalmente são apontadas como deficientes.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, A. B. A.; MACHADO, L. O. FERREIRA, M. M. A. Supreme Audit Institutions and the 2030 Agenda for Sustainable Development: The Brazilian Federal Court of Accounts. Meridiano, 47, v. 21, 2020.

AZAMBUJA, P. A.; TEIXEIRA, A.; NOSSA, S. N. Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 12, p. 149-212, 2018.

AZEVEDO, R.R.; LNO, A. F. O distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos tribunais de contas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v.13, n. 2, p. 9-27, 2018.

BALDISSERA, J. F.; DALL'ASTA, D.; CASAGRANDE, L. F.; OLIVEIRA, A. M. B. Influência dos aspectos socioeconômicos, financeiro-orçamentários e político-eleitorais na transparência dos governos locais. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 2, p. 340-359, 2020.

BATISTA, M.; ROCHA, V.; SANTOS, J. L. A. Transparência, corrupção e má gestão: uma análise dos municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 5, p. 1382-1401, 2020.

BLUME, L.; VOIGT, S. Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment**. European Journal of Political Economy**, v. 27, n. 2, p. 215-229, 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 26 fev. 2021.

BRASIL. **Decreto 966-A,** de 1890. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes à receita e despeza da República. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a--7-novembro-1890-553450-norma-pe.html#:~:text=EMENTA%3A%20Cr%C3%AAa%20um%20Tribunal%20de,receita%20e%20despeza%20da%20Republica.&text=TRIBUNAL%20DE%20CONTAS%20%2D%20Cria%C3%A7%C3%A3o%20%2D%20Org%C3%A3o,%2D%20Rep%C3%BAblica%20%2D%20Brasil%20%2D%20Autoriza%C3%A7%C3%A3o.> Acesso em: 26 fev. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar 173**, de 27 de março de 2020. Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-173-de-27-de--maio-de-2020-258915168. Acesso em: 26 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1178617 RG**, Repercussão Geral, Tribunal Pleno, Min. Alexandre de Moraes, Julg. 25/4/2019, Publ. 07/05/2019. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5597988. Acesso em: 26 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 791575**, AgR, Min. Marco Aurélio, 1ª. Turma, DJe 27.6.2014. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur268794/false. Acesso em: 26 fev. 2021.

CABRAL F. G. O Tribunal de Contas da União é um órgão político? **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 7, n. 1, p. 237-284, 2020.

CAMARGO, B. H. F. Abordagem constitucional dos tribunais de contas: uma análise acerca da evolução de suas competências para alcance da avaliação qualitativa**. Revista Controle**, v. 18, n. 1, p. 342-376, 2020.

GASTOS COM PANDEMIA CHEGAM A R$ 285 BI; VALORES FORAM LIBERADOS POR MEDIDAS PROVISÓRIAS. (2020). **Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/680054-gastos-com-pandemia-chegam-a-r-285-bi-valores-foram-liberados-por-medidas-provisorias/. Acesso em: 26 fev. 2021.

CORNELIA, D. **Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions.** Annals of the University of Oradea: Economic Science, v. 1, p. 695-701, 2012.

FONSECA, T. N. Nem indicação política, nem cooperação: a importância da autonomia do TCU no controle de recursos públicos federais transferidos aos municípios. **Dados**, v. 62, n. 3, 2019.

GONZÁLEZ-DÍAZ, B.; GARCÍA-FERNÁNDEZ, R.; LÓPEZ-DÍAZ, A. Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme Audit Institutions. **Administration & Society**, v. 45, n. 5, p. 583-609, 2013.

HIDALGO, F. D.; CAMELLO, J.; LIMA-DE-OLIVEIRA, R. Can politicians police themselves? Natural experimental evidence from Brazil's audit courts. **Comparative Political Studies**, v. 49 n. 13, p. 1739-1773, 2016.

IBRAHIM, E. L.; PESSANHA, J. F. M.; & ALVES, F. J. dos S. Contribuição das Auditorias Operacionais para a *accountability* de resultados na administração pública. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 24, n. 2, p. 90-117, 2019.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. de. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos**. Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 29, n. 76, p. 26-40, 2018.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. Práticas não adequadas nos tribunais de contas. **Revista de Administração Pública**, v.54, n.2, p. 220-242, 2020.

MARTINS, L. de J.; OLIVIERI, C. Contratualização de resultados: fragilidades na transparência e baixa accountability das organizações sociais. **Revista de Administração Pública**, v. 53, n. 6, p. 1189-1202, 2019.

MEYER, J.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, p. 340-363, 1977.

NUNES, S. P. P.; MARCELINO, G. F.; SILVA, C. A. T. Os tribunais de contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Contabilidade e Organizações**, 13, p. 145-151, 2019.

PIERRE, J.; PETER, B. G.; LICHT, J. de F. Is auditing the new evaluation? Can it be? Should it be**? International Journal of Public Sector Management**, v. 31, n. 6, p. 726-739, 2018.

REIS, A. F. dos; DACORSO, A. L. R.; TENÓRIO, F. A. G. Influência do suo de tecnologias de informação e comunicação na prestação de contas municipais – um estudo de caso do tribunal de contas dos municípios do Estado da Bahia. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 1, p. 231-251, 2015.

TARA, I. G.; GHERAI, D.; DROJ, L.; MATICA, D. The Social Role of Supreme Audit Institutions to Reduce Corruption in the European Union – Empirical Study. **Revista de Cercetare si Interventie Sociala**, v. 52, p. 217-240, 2016.

REICHBORN-KJENNERUD, K.; JOHNSEN, A. Performance Audits and Supreme Audit Institutions'Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway. **Administration & Society**, v. 50, n.10, p. 1422-1466, 2018.

ROCHA, D. G. **As duas faces de Jano dos tribunais de contas brasileiros no auxílio ao exercício do controle social sobre a administração pública** (Tese de Doutorado). São Paulo, SP: Fundação Getúlio Vargas, 2017.

ROCHA, D. G. da; ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. Insulados e não democráticos: a (im)possibilidade do exercício da social *accountability* nos Tribunais de Contas Brasileiros. **Revista de Administração Pública**, RJ, v. 54, n. 2, p. 201-219, 2020.

ROCHA, D. G., ZUCCOLOTTO, R. A modernização dos tribunais de contas do Brasil: avaliação da implantação do PROMOEX nos tribunais de contas subnacionais**. Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 36, n. 3, 70-88, 2017.

TEIXEIRA, M. de S. Divergências metodológicas dos Tribunais de Contas e seus efeitos sobre as regras de despesa com pessoal**. Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 6, p. 1747-1759, 2020.

VASILIAUSKIENE, M. DAUJOTAITÉ, D. Performance audit: A cross-country comparison of practices of selected supreme audit institutions. **Business: Theory and Practice,** v. 20, p. 352-362, 2019.

ATUAÇÃO DO TCE-PE DURANTE A PANDEMIA DA COVID-19

Uma análise das ações adotadas e dos resultados alcançados

Júlia Macedo de Azevedo
Fernando Gentil de Souza

INTRODUÇÃO

A pandemia da Covid-19 além de ocasionar uma grave crise de saúde pública, desencadeou crises econômicas e sociais ao redor de todo o mundo. Ao longo dos últimos meses diversas situações atípicas aconteceram e vimos nossos dias serem acobertados por dúvidas e incertezas quanto ao futuro e quanto ao nosso modo de viver.

No Brasil, durante o ano de 2020, o agravamento da doença ocasionou a lotação de hospitais, desencadeando a necessidade de ação tempestiva do Poder Público frente aos desafios desse cenário. Medidas restritivas foram implementadas e a necessidade de isolamento social para preservação da vida fez com que a economia entrasse em recessão, ocasionando desemprego, desestruturação financeira de empresas, encerramento das atividades de diversos negócios, entre outros exemplos, surgindo, mais uma vez, a necessária ação do Poder Público para minimizar os efeitos nocivos trazidos pela pandemia de Covid-19.

Nesse sentido, como consequência da existência e da atuação da Administração Pública, surge e evidencia-se o importante exercício das atividades praticadas pelos órgãos superiores de controle externo no Brasil, os quais têm atuado com apoio técnico,

acompanhando, orientando e fiscalizando as ações que vêm sendo implementadas pelos gestores públicos, construindo soluções diante de um momento que é de completa excepcionalidade, com vistas à desempenhar melhor seu papel de controlador da gestão pública.

Nesse contexto, o objetivo do presente estudo foi identificar as ações praticadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, enquanto Órgão Superior de Controle Externo da Administração Pública, durante a pandemia da Covid-19 no período de março a setembro de 2020 e analisar as possíveis implicações e resultados de tais ações para a preservação do Erário e do interesse coletivo.

DESENVOLVIMENTO

A declaração da Organização Mundial de Saúde (OMS), em 11 de março de 2020, que classificou como pandemia a doença causada pelo novo coronavírus (Covid-19), após a identificação de mais de 115 países com casos declarados de infecção, exigiu uma constante atuação por parte das autoridades nacionais e locais com vistas a diminuir a propagação da Covid-19 ao mesmo tempo em que buscava soluções para minimizar o caos social e econômico que se instalava no país.

Nesse contexto, como forma de reduzir a propagação do vírus e evitar o colapso do sistema de saúde diante da limitação da capacidade de atendimento por parte de seus provedores, medidas restritivas foram implementadas em todo o país. O direito à vida e à liberdade andam juntos, mas no quadro pandêmico de Covid-19, se faz necessário abdicar de algumas liberdades com o objetivo de preservar o direito essencial à vida.

Diante de um cenário de pandemia, os gestores públicos necessitam adotar ações em caráter emergencial, as quais devem ser pautadas em princípios fundamentais, conforme explicita o artigo 37 da Constituição Federal de 1988. São eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Dessa forma, com vistas a garantir que as ações estão sendo executadas de acordo com o que está expresso em lei, sem a promoção de interesses individuais, baseadas em princípios éticos, com a devida divulgação oficial para controle da população e com o objetivo de sanar da melhor forma possível os interesses da comunidade, é que se torna imprescindível a atuação dos Tribunais de Contas do país.

Nesse contexto de crise de saúde pública, onde as consequências não atingem unicamente o sistema de saúde do país, mas muito além disso, se reverberam em crises sociais, econômicas e, até mesmo, políticas, o planejamento dos entes federativos ficam sensivelmente afetados, uma vez que as medidas adotadas pela Administração Pública para enfrentamento da situação acarretarão aumento de despesas não previstas no orçamento, além da inevitável queda de arrecadação devido ao período de quarentena. Sendo assim, os gestores públicos, em face de tal desequilíbrio financeiro e sob o princípio da legalidade, devem atuar buscando orientações técnicas adequadas, principalmente por meio dos seus órgãos de controle externo, com vistas a preservação do Erário e do interesse público.

A lei federal nº 13.979/2020, que dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus, em seu Artigo 4º-K, explicita que os órgãos de controle interno e externo devem priorizar a análise e a manifestação quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade das despesas decorrentes dos contratos ou das aquisições realizadas com fundamento nesta Lei. Além disso, em seu parágrafo único, expressa que os tribunais de contas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas desta Lei, inclusive por meio de respostas a consultas.

Nesse sentido, sob a luz de suas competências constitucionais e legais, o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE) tem despendido notórios esforços para acompanhar, fiscalizar e orientar as inúmeras despesas que foram realizadas para o enfrentamento da Covid-19 pela administração estadual e das demais de todos os municípios do Estado de Pernambuco.

Desde os primeiros casos de pessoas infectadas pela Covid-19 no Estado, o TCE-PE vem adotando medidas de enfrentamento à situação emergencial através da criação de um grupo de trabalho formado por técnicos, auditores e servidores das áreas de saúde, informática, engenharia e análise de contas, os quais ficaram responsáveis por acompanhar e monitorar as ações emergenciais adotadas pelo Poder Público. Enquanto órgão de controle, esta iniciativa foi essencial para garantir um maior controle e transparência nas medidas adotadas pelos entes como, por exemplo, as aquisições emergenciais e contratações de serviços para enfrentamento do Coronavírus no Estado.

Durante este período, a atuação do TCE-PE ramificou-se em diversos sentidos como, por exemplo, emissões de recomendações feitas

em conjunto com o Ministério Público de Contas e Estadual, portarias e encaminhamentos, no sentido de orientar os gestores sobre contratações, licitações, repasse do duodécimo, despesa com pessoal, entre outras ações e procedimentos que podem ser realizadas no combate ao coronavírus. Também foram realizadas capacitações pela Escola de Contas para auxiliar os gestores, além de realizações de debates ao vivo com temas relacionados aos desafios trazidos pela pandemia, como a importância do papel do Estado e do fortalecimento dos serviços públicos para diminuir os impactos da crise do Covid-19 nas camadas sociais que mais sofrem com as desigualdades econômicas.

A atuação do TCE-PE, entre março e setembro de 2020, em números, evidencia-se na Figura 1.

FIGURA 1: Atuação do TCE em números
FONTE: TCE-PE

Para Dirceu Rodolfo de Melo Júnior, presidente do órgão, "Desde o início da pandemia, o Tribunal de Contas está atuando na fiscalização e fazendo um acompanhamento da gestão pública, com emissão de alertas, recomendações, cautelares e formalização de processos de

auditorias. Estamos certos de que este é o caminho para o imprescindível controle dos recursos públicos em meio à crise de saúde que vivenciamos nos últimos meses. O TCE continuará sempre atento, zelando pela efetivação das políticas públicas, de modo a assegurar que a população tenha acesso a bons serviços, notadamente na área de saúde".

RECOMENDAÇÕES

A expedição de recomendações é uma das competências institucionais do Tribunal de Contas e do Ministério Público de Contas, tendo como finalidade direcionar o cumprimento de normas relativas a direitos e deveres assegurados ou decorrentes do ordenamento jurídico brasileiro, de modo a evitar a configuração de irregularidades, contribuindo pedagogicamente para o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade.

O TCE-PE, enquanto órgão de controle externo da administração pública, atua não somente fiscalizando atos já realizados, mas também adota ações com o objetivo de prevenir que possíveis atos praticados pelos jurisdicionados possam causar algum dano ao Erário e ao interesse social. Para Ramalho (2020), a urgência e o ineditismo que marcarão muitos atos administrativos desta época exigem mais do que nunca a atuação pedagógica e preventiva dos Tribunais de Contas, para que se preserve a autonomia dos gestores sem ignorar eventuais irregularidades nos gastos, seja por má-fé ou descuido.

Entre março e setembro de 2020, o Tribunal de Contas expediu dez recomendações conjuntas, nove com o Ministério Público de Contas (MPCO) e uma com o Ministério Público do Estado de Pernambuco (MPPE). Uma delas, a Recomendação TCE/MPCO nº 02/2020, recomendou aos representantes dos Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário, Ministério Público Estadual e órgãos públicos do Estado, no sentido de não encaminharem projetos de lei prevendo reajuste salarial para os servidores, ou aumentos diferenciados, durante o período de situação de emergência em função do combate à infecção pelo Coronavírus. A recomendação também foi direcionada aos 184 prefeitos dos municípios pernambucanos e presidentes de Câmaras Municipais.

A iniciativa parte do pressuposto de que a inobservância de tal recomendação acarretaria no aumento das despesas do órgão que efetuasse reajuste salarial dos servidores em um momento que se

deve agir com extrema prudência quanto ao direcionamento dos gastos públicos, tendo em vista que as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública já implicará no aumento de despesas não previstas no orçamento das entidades federadas, frente à possível queda de arrecadação devido ao período de quarentena. Sendo assim, na iminência de um possível desequilíbrio financeiro, se faz necessário evitar despesas que possam ser adiadas com o intuito de contingenciar os recursos públicos para que os mesmos sejam prioritariamente utilizados em ações de combate à pandemia.

Um outro exemplo é a Recomendação Conjunta TCE/PGJ nº 01/2020, no sentido de que o Poder Público suspenda todas as licitações, dispensas e inexigibilidades não essenciais ao funcionamento da administração, portanto, passíveis de serem adiadas, o que resulta, mais uma vez, em alerta aos gestores públicos para que os mesmos resguardem recursos financeiros frente ao combate do novo coronavírus, visto o contexto de aumento de despesas não previstas no orçamento e a possível queda de arrecadação. Além disso, foi destacado que os gestores não realizassem licitações, dispensas e inexigibilidades que tenham por objeto festividades, comemorações, shows artísticos, eventos esportivos, entre outros, para que os recursos possam ser redirecionados às ações, bens e serviços imprescindíveis ao enfrentamento da crise de saúde pública.

A Lei Federal nº 13.979/2020, em seu art. 4º, permite a dispensa de licitação para aquisição de bens, serviços, inclusive de engenharia, e insumos destinados ao enfrentamento da emergência de saúde pública, além disso, o § 2º do mesmo artigo, dispõe que todas as aquisições ou contratações realizadas com base nesta Lei deverão ser disponibilizadas em site oficial específico na internet. Alinhados à esta determinação, o Tribunal de Contas e o Ministério Público de Contas expediram nova Recomendação conjunta (nº 06/2020) acerca da transparência das despesas realizadas no combate ao coronavírus, no sentido de reforçar a necessidade de dar publicidade a todas as contratações ou aquisições feitas com base nesta Lei, disponibilizando todas as informações que estão previstas na Lei de Acesso à Informação e na própria lei das medidas para o enfrentamento à Covid-19.

A publicidade é um dos princípios fundamentais da Administração Pública, conforme indica a Constituição Federal de 1988. Desse modo, considerando o exposto acima, em tempos de destinação de volume expressivo de recursos pelos Estados e Municípios com vistas ao enfrentamento da pandemia, o Tribunal de Contas, enquanto

órgão de controle externo, se faz, mais uma vez, imprescindível ao orientar os gestores públicos sobre a necessidade de assegurar a ampla transparência na gestão administrativa, e que os mesmos atuem buscando garantir o pleno acesso da sociedade à informações relativas à atos administrativos, tornando possível o controle e a fiscalização.

Medidas cautelares

Uma das atribuições conferidas aos Tribunais de Contas pelo ordenamento jurídico brasileiro é a de expedir medidas cautelares em questões de sua competência com o objetivo de garantir a efetividade da ação de controle e/ou prevenir a ocorrência de lesão ao erário ou a direito alheio. Como exemplo de medidas cautelares expedidas pelo TCE-PE durante a pandemia de Covid-19, temos a que determinou à prefeitura de Dormentes a suspensão de um contrato de R$ 173.250,00 para instalação, produção, montagem e desmontagem de palcos, camarins, sistemas de iluminação e de som, banheiros públicos, arquibancadas, barracas, toldos etc., para eventos comemorativos no município.

A decisão se baseou na fiscalização de uma equipe técnica do TCE-PE, a qual, ao realizar auditoria no município, apontou que o objeto e a magnitude da despesa não condizem com o momento que o país atravessa. Além disso, o contrato contraria a Recomendação Conjunta TCE/PGJ nº 01/2020, a qual determina que todas as licitações, dispensas e inexigibilidades não essenciais ao funcionamento da administração pública sejam suspensas com vistas a contingenciar recursos e direcioná-los ao combate do novo coronavírus. Dessa forma, a atuação preventiva do TCE-PE impediu que a continuação do contrato em questão ocasionasse uma despesa desnecessária em tempos que o Poder Público deve buscar a priorização de gastos para o enfrentamento da pandemia.

Alertas de responsabilização

A expedição dessas notificações é efetuada pelo Tribunal de Contas aos gestores públicos quando é verificado algum indício de irregularidades e de danos ao erário na gestão dos recursos dos órgãos estaduais e municipais.

Durante a pandemia diversos hospitais de campanha foram construídos com o intuito de disponibilizar mais leitos e atendimentos às pessoas contaminadas pelo novo coronavírus, visto a crescente demanda nos hospitais de todo o Estado. No que se refere à função institucional do Tribunal de Contas, análises das questões burocráticas, da economicidade do projeto e dos valores aplicados são meios de averiguar a legitimidade dos gastos empregados na estruturação desses imóveis.

Nesse sentido, como exemplo de alertas sobre despesas com Covid-19, temos o que foi emitido à gestora do Fundo Municipal de Saúde do município do Cabo de Santo Agostinho, relacionando as responsabilidades que lhes poderão ser atribuídas pela contratação de empresa para locação de estrutura com o objetivo de abrigar o Hospital de Campanha no município. De acordo com o trabalho de auditoria realizado por equipe técnica do TCE-PE, alguns itens da planilha contratada, através da empresa Talentos Promecc Atacado e Produção de Eventos Ltda, pelo valor total de R$ 1.929.900,00, foram identificados como acima do valor de mercado ou não foram devidamente orçados e detalhados no Termo de Referência, resultando na contratação de serviços/locações com sobrepreço no total de R$ 633.826,00.

A Secretaria de Saúde do Estado também foi advertida sobre um possível sobrepreço na aquisição de 10 aparelhos de Raio-X destinados ao enfrentamento da pandemia, após auditoria da equipe técnica da Gerência de Auditorias da Saúde do Tribunal de Contas. A compra foi realizada por meio de dispensa de licitação (nº 109/2020) ao custo unitário de R$ 299.000,00, totalizando assim uma despesa de R$ 2.990.000,00, conforme consta no Portal de Transparência de Pernambuco. De acordo com o relatório de auditoria, o Estado de Pernambuco comprou em 2019 equipamento idêntico a um custo unitário de R$ 89.870,00. Por outro lado, a própria empresa contratada ofereceu aparelhos similares em três licitações, das quais participou anteriormente, com preços que variavam de R$ 71.000,00 a R$ 95.000,00. O relatório destaca que são naturais oscilações de preços causadas pela inflação e pela situação de anormalidade atual, porém, conclui que o gestor precisa ser alertado sobre o acréscimo significativo.

Uma outra auditoria, realizada por equipe técnica do TCE-PE, identificou o prejuízo de R$ 13,7 milhões aos cofres públicos, após compra de 110 ventiladores pulmonares junto ao Consórcio Interestadual de Desenvolvimento Sustentável do Nordeste, com recursos do Fundo

Estadual de Saúde de Pernambuco. O Consórcio Nordeste foi criado em maio de 2019 com o objetivo de promover o desenvolvimento sustentável na Região Nordeste, levando em consideração ganhos de escala na contratação de bens e serviços e nas ações em geral realizadas em conjunto pelos estados participantes.

De acordo com o Tribunal de Contas, em razão da pandemia do coronavírus, o Consórcio fez um contrato de rateio (001/2020) com a empresa Hempcare Pharma Representações LTDA, para fornecimento de 300 ventiladores pulmonares no valor de R$ 49.475.358,00, com pagamento antecipado efetuado no dia 08 de abril. Em cumprimento ao contrato, a Secretaria de Saúde, por meio do Fundo Estadual de Saúde, realizou os pagamentos antecipados ao Consórcio Nordeste de R$ 4.947.535,80, em 07 de abril, referente à aquisição de 30 respiradores, e de R$ 8.743.680,00, no dia 28 de abril, referente à 1ª parcela da aquisição de outros 80 ventiladores pulmonares, entretanto os mesmos não foram entregues, nem os recursos foram devolvidos aos cofres públicos pela empresa contratada.

Adicionalmente, a auditoria do TCE identificou que não houve qualquer especificação ou detalhamento do tipo ou das características dos ventiladores pulmonares adquiridos, nos registros dos empenhos, no sistema e-Fisco, fragilizando o controle e a transparência pública. A equipe também constatou a ausência dos registros dos pagamentos (ordens bancárias) efetivados pelo Fundo Estadual de Saúde no eFisco, até 08 de junho de 2020, dificultando a transparência dos gastos públicos.

Dessa forma, o TCE-PE emitiu um Alerta de Responsabilização ao Secretário de Saúde do Estado para que sejam tomadas providências no sentido de evitar possíveis futuros prejuízos ao erário, fazendo as seguintes determinações à Secretaria de Saúde:

1. Deixar de fazer aquisições de insumos, produtos e equipamentos para o enfrentamento da covid-19 através do Consórcio Nordeste, pois, em duas oportunidades, as práticas do Consórcio já se revelaram inábeis, com expressivos prejuízos financeiros ao Estado;
2. Ressarcir imediatamente o erário estadual das despesas realizadas, sem que tenha havido a entrega dos 30 ventiladores pulmonares, no valor de R$ 4.947.535,80;
3. Ressarcir imediatamente o erário estadual das despesas realizadas, sem que tenha havido a entrega dos 80 ventiladores pulmonares, no valor de R$ 8.743.680,00;

4. Registrar, tempestivamente, no eFisco, todos os pagamentos realizados pelos materiais adquiridos, mesmo que tenham ocorrido antecipadamente à entrega por exigência contratual;
5. Dar transparência à execução da despesa pública, de forma que os registros dos empenhos no e-Fisco, contemplem as especificações, detalhamentos, quantitativos e preços unitários de todos os materiais adquiridos;
6. Incluir todas as despesas feitas através do Consórcio Nordeste no Portal Covid-19 do Estado de Pernambuco.

Diante dos alertas de responsabilização emitidos pelo TCE-PE, constata-se a importância das ações do órgão no sentido de desempenhar sua função pedagógica, orientando os gestores nas aquisições e contratações emergenciais, sem descuidar do viés fiscalizador e punitivo, conforme o caso requeira.

Auditorias especiais

Ao longo do ano de 2020, o TCE-PE instaurou diversas auditorias especiais relacionadas às medidas emergenciais de combate ao novo coronavírus. De acordo com o art. 13 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, o exercício do controle externo junto às Administrações Estadual e Municipal, direta e indireta, será formalizado através de auditorias ordinárias e especiais. Consideram-se especiais todas aquelas instauradas pelo Tribunal, de ofício ou por provocação de autoridade competente, quando constatadas situações de excepcionalidade, e ainda para a formalização processual daquelas cujas naturezas será atribuída pelo objetivo, extensão e método de procedimento adotados, incluindo-se as operacionais, seus monitoramentos, e as de tecnologia da informação.

Como exemplo, uma auditoria especial foi instaurada para apurar contratações emergenciais realizadas pela prefeitura do Recife para o enfrentamento ao coronavírus (Processo nº 20100061-1) e outra para analisar os processos de dispensa de licitação e respectiva execução contratual (Processo nº 20100065-9) das Organizações Sociais responsáveis pela gestão dos hospitais de campanha (Coelhos, Aurora e Imbiribeira), além da execução contratual do Hospital da Mulher do Recife.

Em relação às contratações emergenciais, a Lei Federal nº 13.979/2020 em seu art. 4º, como visto anteriormente, prevê a

dispensa de licitação. Adicionalmente, em seu art. 4º-B, dispõe que nas dispensas de licitação decorrentes do disposto nesta Lei, presumem-se comprovadas as condições de:

I - ocorrência de situação de emergência;
II - necessidade de pronto atendimento da situação de emergência;
III - existência de risco à segurança de pessoas, de obras, de prestação de serviços, de equipamentos e de outros bens, públicos ou particulares; e
IV - limitação da contratação à parcela necessária ao atendimento da situação de emergência.

Dessa forma, o Tribunal direcionou esforços e apoio técnico com o intuito de acompanhar as ações dos gestores públicos e orientá-los quanto aos procedimentos que deveriam ser adotados com vistas ao cumprimento da legislação, buscando proteger o erário dos desvios de finalidade, da falta de transparência, da antieconomicidade e da improbidade. Nesse sentido, emitiu a Resolução TC nº 91/2020 que dispõe sobre os procedimentos para registro, transparência e organização dos processos de contratação emergencial, incluindo os das Organizações Sociais de Saúde (OSs), destinados ao enfrentamento do coronavírus.

A Resolução detalha a forma correta de os gestores públicos, do Estado e municípios, agirem no envio de documentos e informações ao TCE-PE nos seguintes procedimentos: contratações emergenciais, dispensas emergenciais de licitação ou pregões simplificados, contratações de OSs, além de contratações para realização de obras e reformas no período de enfrentamento da emergência. Outro ponto abordado são os registros orçamentários e financeiros, de forma que se garanta o acompanhamento do crédito orçamentário desde a fixação da despesa até a realização do pagamento. Os dados enviados pelos gestores ao TCE-PE serão disponibilizados no portal Tome Conta e, em caso de omissão dos documentos e das informações exigidas na Resolução, as medidas cabíveis serão aplicadas.

Fiscalizações conjuntas

Uma força-tarefa foi criada pelo Tribunal de Contas, Ministério Público de Contas e pela Polícia Civil de Pernambuco, esta última agindo por meio do Departamento de Repressão ao Crime Organizado (Draco),

para atuar, através de auditorias feitas pelo TCE-PE, no controle da aplicação das verbas repassadas pelo Ministério da Saúde ao Estado e aos municípios pernambucanos e destinadas ao combate à pandemia de Covid-19. "O trabalho tem natureza de incursões preventivas, entretanto, em alguns casos, pode assumir um viés investigativo e repressivo", afirmou o presidente do TCE, conselheiro Dirceu Rodolfo.

O trabalho integrado dessas instituições tem por objetivo otimizar os procedimentos para uma fiscalização eficaz dos gastos públicos. É dever dos gestores atuarem com observância aos princípios da boa administração pública, em busca de garantir que as políticas públicas priorizem o interesse público e promovam o bem-estar social. Dessa forma, o TCE-PE tem atuado com apoio técnico e construção de soluções diante de um momento que é de completa excepcionalidade, concretizando parcerias com instituições que tornam ainda mais efetivos os resultados das ações do controle externo em relação ao controle dos recursos destinados ao enfrentamento da pandemia.

Respostas a consultas

Entre as competências atribuídas aos Tribunais de Contas, está a de decidir a respeito de consulta formulada por autoridade competente quanto a dúvidas suscitadas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência. Com o contexto da pandemia, a Lei Federal nº 13.979/2020 reforça esta atribuição em seu parágrafo único do art. 4º-K ao indicar que: "Os tribunais de contas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas desta Lei, inclusive por meio de respostas a consultas".

Durante o ano de 2020, diversas consultas foram formuladas por gestores públicos com o objetivo de receber orientações do TCE quanto a questões relacionadas às ações de combate a Covid-19. Uma dessas consultas foi realizada pelo presidente da Câmara de Vereadores do Município de Sertânia, sobre a possibilidade de o Poder Legislativo restituir aos cofres municipais, mensalmente, saldos financeiros resultantes de repasse de duodécimo, após o pagamento das despesas legislativas, com vista a contribuir com recursos no enfrentamento da pandemia.

Duodécimos são recursos devidos pelo Poder Executivo aos órgãos dos Poderes (Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e

da Defensoria Pública). O repasse deve ocorrer até o dia 20 de todos os meses do ano, divididos em duodécimos, ou seja, 1/12 avos do valor da receita prevista no orçamento. Com fundamento em parecer do Departamento de Controle Municipal do TCE, com base em critérios de oportunidade, conveniência e eficiência, e caso não haja previsão legal em sentido contrário, é possível, apesar de não ser obrigatório, a Câmara restituir aos cofres municipais, mensalmente, os saldos financeiros com vista a contribuir com os referidos recursos no enfrentamento da Covid-19.

Economia gerada aos cofres públicos

O TCE-PE, buscando atuar em ações preventivas, concluiu diversos trabalhos que resultaram em economia para os cofres públicos. Ao desempenhar ações preventivas, através de análise de editais de licitação, de contratos, de despesas e de prestação de serviços, o Tribunal de Contas contribui para a eficiente alocação dos recursos públicos, ainda mais em um momento que o planejamento dos entes se encontra negativamente afetado diante do contexto da pandemia. Como exemplo, temos uma análise que foi realizada em um edital de licitação da prefeitura de Serra Talhada, a qual resultou numa economia de R$ 1.377.102,25 aos cofres do município.

O trabalho de auditoria teve por objetivo avaliar o Pregão Eletrônico nº 48/2020, publicado no dia 19 de junho de 2020, para a aquisição de medicamentos e equipamentos de proteção individual (EPI's) direcionados ao enfrentamento da Covid-19 no município, no valor estimado de R$ 2.631.450,30. Tal avaliação foi efetuada pela equipe técnica da Gerência de Auditoria de Procedimentos Licitatórios do TCE-PE com base em outro Pregão Eletrônico, o de nº 35/2020, estimado em R$ 3.123.032,55, por meio do qual, inicialmente, a aquisição dos medicamentos e EPI's seria realizada, porém não o foi após a equipe técnica do TCE detectar falhas no edital, o que levou a expedição de uma Medida Cautelar, no dia 5 de junho, determinando que a prefeitura não prosseguisse com a licitação e não assinasse contrato ou realizasse empenho, liquidação ou pagamento de despesas até que o Tribunal decidisse sobre o caso. A decisão foi atendida pela prefeitura que revogou o certame no dia 9 de junho.

Uma das falhas presentes no edital do Pregão Eletrônico nº 35/2020 e que foi apontada no relatório de auditoria se refere ao item mais relevante do certame, o teste rápido igG/igM (49,52% do

valor total licitado), que estava com preço superestimado em R$ 554.640,00. A auditoria também observou deficiências na especificação de alguns materiais, que poderiam resultar em direcionamento para uma determinada marca e/ou aquisição de material que não satisfizesse a necessidade da administração municipal.

Após revogar o Pregão Eletrônico nº 35/2020 no dia 9 de junho, a prefeitura de Serra Talhada publicou um novo edital para o mesmo objeto, no dia 19 de junho de 2020, desta vez para o Pregão Eletrônico nº 48/2020, com valor estimativo de R$ 2.631.450,30. De acordo com a análise realizada pela equipe técnica do Tribunal de Contas, com a nova licitação, a composição do item relativo ao teste rápido igG/igM foi retificada e teve o seu custo reduzido de R$ 193,33 para R$ 125,50. Além de diminuir o valor deste tipo de teste, o município ampliou os quantitativos de 8.000 para 15.000 unidades, aumentando a capacidade de testagem da população, como recomenda a OMS. Por outro lado, a quantidade de alguns itens previstos pela planilha da licitação anterior (aventais, máscaras cirúrgicas, óculos de proteção, máscaras descartáveis e protetores faciais do tipo *face shield*) foi reduzida.

Os ajustes realizados nos preços unitários e na quantidade de itens reduziram o valor do Pregão Eletrônico nº 35/2020 de R$ 3.123.032,55 para os R$ 2.631.450,30 estimados pelo Pregão Eletrônico nº 48/2020, levando a uma economia de R$ 1.377.102,25 ao erário municipal.

Outras contribuições

O Tribunal de Contas atuou direcionando os jurisdicionados quanto aos procedimentos que deveriam adotar tendo em vista a grande variação de preços de bens e serviços observada no período de pandemia, visando garantir a economicidade, a transparência e a eficiência das contratações, normalmente por dispensa de licitação, diante do novo panorama normativo trazido pela atual crise de saúde pública.

Dessa forma, para conferir maior qualidade aos trabalhos de fiscalização, a Coordenadoria de Controle Externo, a partir de ampla discussão realizada com unidades de fiscalização das áreas municipal e estadual, desenvolveu uma metodologia de verificação de sobrepreço e/ou superfaturamento nas aquisições emergenciais de produtos e serviços com o intuito de auxiliar nos trabalhos de auditoria da Covid-19 e salvaguardar a observância aos princípios da legalidade, razoabilidade, isonomia, economicidade e da vantajosidade.

A nova metodologia de análise de sobrepreço e/ou superfaturamento consiste na identificação do preço de mercado por meio da aplicação de cálculo estatístico. O preço será calculado a partir de um mapeamento do mercado através de uma ampla pesquisa de preços públicos praticados durante o período de pandemia e considerando a data da aquisição, utilizando-se das mais diversas fontes de pesquisa disponíveis, tais como Painel de Preços do Governo Federal e demais bancos de preços disponíveis, bem como consultas a sítios oficiais e propostas de possíveis fornecedores dos produtos. Toda a análise é realizada considerando as peças apresentadas pelos gestores nos autos do processo de aquisição, incluindo as justificativas para escolha do fornecedor e cotações realizadas.

"A fiscalização tem dedicado uma criteriosa análise sobre os processos de aquisição, examinando a regularidade dos atos à luz da legislação especial vigente para o período de pandemia. Temos buscado uma uniformização dos procedimentos de fiscalização no âmbito estadual e municipal com vistas a uma atuação objetiva e eficiente no controle dos gastos públicos", afirmou Adriana Arantes, coordenadora de Controle Externo do TCE.

CONCLUSÕES

Diante do exposto, foi possível observar que ante aos numerosos desafios trazidos pela pandemia da Covid-19, o TCE-PE vem atuando em diversas frentes com vistas a melhor desempenhar seu papel de controlador da gestão pública e garantir a aplicabilidade dos princípios constitucionais, buscando orientar aqueles que utilizam, arrecadam, guardam, gerenciam ou administram dinheiros, bens e valores públicos para que seus atos - praticados durante a crise de saúde pública - não se desviem do que a lei expressamente os autoriza realizar.

Nesse panorama, o TCE-PE desempenhou ações priorizando a análise e a manifestação quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade das despesas decorrentes das aquisições emergenciais e contratações de serviços para enfrentamento do coronavírus no Estado. Também atuou de maneira pedagógica e preventiva ao emitir orientações técnicas e expedir recomendações aos jurisdicionados quanto às questões suscitadas ao longo da pandemia. Além disso, diante dos diversos vetores que afetaram negativamente o orçamento dos entes, o Tribunal expediu medidas cautelares e alertas de

responsabilização com o objetivo de evitar novas lesões ao erário e de assegurar o interesse público.

Adicionalmente, ao decorrer do estudo, foi possível identificar a importância das atividades exercidas pelo controle externo para a geração de economias aos cofres públicos, promovendo a eficiência e a economicidade das ações governamentais. Ademais, evidenciou-se que a sinergia entre instituições públicas para atuarem, através de auditorias realizadas pelo TCE-PE, na fiscalização dos gastos públicos, é outro ponto que vem contribuindo para a concentração de esforços em ações para o enfrentamento da pandemia da Covid-19 no Estado de Pernambuco.

REFERÊNCIAS

BRASIL.**Constituição da República Federativa do Brasil (1988).** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

BRASIL. **Lei Estadual nº 12.600, de 14 de junho de 2004.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.

BRASIL. **Lei Federal nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L13979compilado.htm.

CONSELHO NACIONAL DE PRESIDENTES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS. **Contribuição ao sistema tribunais de contas em tempos de coronavírus: pareceres técnicos das comissões especiais – CNPTC.** Goiânia, 2020. Disponível em: https://www.cnptcbr.org//wp-content/uploads/2020/06/Contribui%C3%A7%C3%A3o-ao-Sistema-Tribunais-de-Contas-em-tempos-de-Coronav%C3%ADrus-%E2%80%93-pareceres-t%C3%A9cnicos-das-Comiss%C3%B5es-Especiais-%E2%80%93-CNPTC.pdf

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO. **Informativo especial – Atuação do TCE na pandemia.** Recife, 2020. Disponível em: https://www.tce.pe.gov.br/internet/docs/colunas/5161/colunatce-18102020-jc-especial-arquivo-correto.pdf

RAMALHO, D. (2020). **O Controle dos Gastos Públicos em Tempos de Pandemia**. Tribunal de Contas de

São Paulo. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/6524-artigo-controle-gastos-publicos-tempos-pandemia.

Recomendação Conjunta TCE/MPCO nº 02/2020. Disponível em: https://docs.google.com/document/d/1HRNSiqY57dqPW4UTC4D40pfCQMzSrChP2uA5DINn4WQ/edit.

Recomendação Conjunta TCE/PGJ nº 01/2020. Disponível em: https://transparencia.systemainformatica.com.br/entidade/igarassu/upload/202005220752_RECOMENDACAO_TCE_PGJ___01_2020.pdf.

Recomendação Conjunta TCE/MPCO nº 06/2020. Disponível em: https://docs.google.com/document/d/1Ud-BNMynoXGOen7EtkBFhl5uJlH09eSd-LsnDWNEYBc/edit.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO**. Resolução nº 91, de 13 de maio de 2020**. Dispõe sobre os procedimentos para registro, transparência e organização dos processos de contratação emergencial destinados ao enfrentamento da emergência, incluindo os das Organizações Sociais de Saúde (OSS).

TCE. **Especial TCE-PE durante o período da pandemia do Coronavírus**. Disponível em: https://coronavirus.tomeconta.com/.

MENDONÇA, R. L. REZENDE, S. R. RODRIGUES, L. M. JÚNIOR, J. G. d. A. DE PAULA, P. P. DE LIMA, D. V. **Atuação dos Tribunais de Contas nas Ações de Enfrentamento à Pandemia da Covid-19.** Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Diana-Lima-10/publication/344073685_Atuacao_dos_Tribunais_de_Contas_nas_Acoes_de_Enfrentamento_a_Pandemia_da_Covid-19/links/5f510c1a458515e96d2934a3/Atuacao-dos-Tribunais-de-Contas-nas-Acoes-de-Enfrentamento-a-Pandemia-da-Covid-19.pdf.

ARRECADAÇÃO DA TAXA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL

Um estudo de caso em Fernando de Noronha

Valter Pereira Gomes
Fernando Gentil de Souza

INTRODUÇÃO

Fernando de Noronha destaca-se no cenário brasileiro e internacional, pelo seu ecossistema, chegando a ter uma de suas praias, Baía do Sancho, eleita como a mais preferida pelo turista alemão, e a terceira melhor praia do Mundo, segundo publicações pelo site de viagens do país europeu TripAdvisor.

Para manter um padrão de beleza natural e captar ainda mais turistas, Fernando de Noronha vem sacrificando seus recursos naturais. O arquipélago corre o risco de esgotar seus atributos naturais nas próximas décadas se não adotar um modelo sustentável de desenvolvimento, os danos são reais e muitos deles irreversíveis.

Apesar de ser um dos principais destinos turísticos do Brasil, Fernando de Noronha tem sido palco de constantes debates por parte de ambientalistas e organismos sociais preocupados com um colapso socioambiental vivenciado em dias atuais naquele arquipélago. As deficiências estruturais em Fernando de Noronha, como na maioria dos municípios brasileiros requerem ações públicas imediatas, que respondam às necessidades de preservação e manutenção na ilha.

Algumas evidências desse colapso socioambiental foram diagnosticadas e compreendem: sobrecarga de pessoas, geração excessiva de resíduos, falta de silêncio provocado pelo excesso de carros, dependência da comunidade em relação ao turismo e aos produtos que chegam do continente e um "padrão interacional" marcado pelo imobilismo, individualismo, desconfiança e participação escassa (CLETO, 2013).

Para tentar minimizar os problemas de Fernando de Noronha criou-se a Taxa de Preservação Ambiental (TPA). Ela foi instituída pela Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989, modificada pela Lei nº 11.704, de 29 de novembro de 1999 e destina-se a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual.

A receita decorrente da TPA deverá ser aplicada nas despesas realizadas pela Administração Geral de Fernando de Noronha, com manutenção das condições de acesso, preservação dos locais turísticos e dos ecossistemas naturais, execução geral de obras e benfeitorias em prol da população local e dos visitantes, além da remuneração de pessoal que exerçam funções na execução das mencionadas atividades, conforme previsto no artigo 88 da Lei n°10.403/89. No artigo 83 dessa mesma lei consta que a TPA será cobrada a todas as pessoas, não residentes ou domiciliadas no arquipélago, que estejam em visita, de caráter turístico.

Atualmente, a preocupação com as questões ambientais vem aumentando, bem como a conscientização da sociedade sobre essa questão e nesse meio há o papel do Estado, na tutela ambiental intensificando a fiscalização e criando políticas, como exemplo, os tributos com funções ambientais, como exemplo da Taxa de Preservação Ambiental. O presente trabalho objetiva apresentar a TPA, explicando o motivo de sua cobrança e funcionamento no arquipélago de Fernando de Noronha.

REFERENCIAL TEÓRICO

Tributos: distinção e competência

Inicialmente, é necessário a distinção entre imposto e taxa, ambos são espécies de tributo. Enquanto a taxa tem seu fato gerador

vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, o imposto é uma espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica.

Nos termos do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

> Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

> Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:
> I – utilizados pelo contribuinte:
> a) Efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
> b) Potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
> II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;
> III – diviseis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Doutrinadores tributaristas defendem que as taxas são espécie de tributo vinculado, ou seja, o fato gerador de uma taxa é uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Assim, tem-se que a taxa é uma espécie de tributo vinculada à uma prestação estatal. Essa prestação estatal, segundo doutrinadores tributários, deve ser relativa ao sujeito passivo individual, e não à coletividade em geral, sendo que o serviço público deve ser específico e divisível. (MACHADO, 2012).

A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de Direito Público está prevista nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos.

A Constituição Brasileira, no artigo 145, II, estabelece que:

> Art. 145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos:

> II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (BRASIL, 1988).

O referido conceito também é trazido pelo Código Tributário Nacional, no artigo 77:

> Art. 77 – As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL, 1966)

Logo, possuem uma estrita vinculação de sua receita com o financiamento do poder de polícia ou do serviço público que lhe serviu de hipótese de incidência, revelando-se um forte caráter contraprestativo.

Sobre a contraprestação:

> O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade. Assim, sendo um tributo de caráter contraprestacional, os recursos oriundos das taxas são necessariamente aplicados no custeio do serviço público ou da atividade de polícia proporcionados pelo poder público. (OLIVEIRA 2007, p. 163).

Taxa de preservação ambiental (TPA) e sua extrafiscalidade

As atividades estatais que ensejam a instituição de uma taxa compreendem o exercício do poder de polícia administrativa e a prestação de determinados serviços públicos (ALEXANDRINO, 2010).

Em se tratando de TPA, por definição legal, Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989 temos que ela tem como finalidade preservar as condições ambientais e ecológicas de Noronha, nos termos seguintes:

> Art. 83. Fica instituída a Taxa de Preservação Ambiental, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual.

O fato gerador da TPA, que pela norma legal seria a utilização da infraestrutura física do arquipélago:

> Art. 84. A Taxa de Preservação Ambiental tem como fato gerador utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infra-estrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha.

A atividade tributária tem sido um instrumento de arrecadação de recursos para o Poder Público, e possui como principal função a fiscal. Além do efeito fiscal, algumas produzem os chamados efeitos extrafiscais, que visam produzir resultados específicos no âmbito da incidência do tributo que não seja apenas a simples arrecadação fiscal.

Por extrafiscalidade, característica principal da taxa de preservação permanente tem-se a definição segundo Castellani (2012, pg. 33), conforme citação de SELEME (2017), como sendo:

> Preponderância de objetivos diferentes dos meramente arrecadatórios. Finalidade de orientação de condutas dos sujeitos passivos, o estímulo ou desestímulo de uma atividade, o controle da balança comercial, entre outros. Obviamente que estes tributos visam arrecadação, mas não como principal escopo.

Dessa forma podemos compreender que a função extrafiscal da TPA possui um comportamento de proteção ambiental, e de certa forma inibe o contribuinte na permanência prolongada no arquipélago tendo em vista que o valor da TPA tende a ser progressivo com o tempo, explicamos mais adiante.

O comportamento da TPA em uma escala temporal de 30 dias

Para se calcular antecipadamente a TPA o contribuinte deverá acessar a página oficial do Arquipélago de Fernando de Noronha e preencher um simulador, onde se exige alguns dados, entre eles as datas de entrada e saída, obtendo assim um valor total a ser pago pelo(s) dia(s) de permanência.

O Quadro 1 demonstra que o valor da TPA cobrada para um dia não se altera até o quarto dia, permanecendo R$ 73,52 por dia, sendo o valor correspondente aos quatro dias de R$ 294,08.

QUADRO 1: Taxa de Preservação Ambiental

Tempo de Permanência (em dias)	Valor da TPA 2019 (em R$)	Valor considerando a TPA uniforme, de R$ 73,52	Diferença em valores
1	73,52	73,52	0,00
2	147,04	147,04	0,00
3	220,56	220,56	0,00
4	294,08	294,08	0,00
5	361,71	367,60	5,89
6	414,66	441,12	26,46
7	467,59	514,64	47,05
8	520,52	588,16	67,64
9	573,44	661,68	88,24
10	626,37	735,20	108,83
11	714,59	808,72	94,13
12	817,51	882,24	64,73
13	935,13	955.76	20.63
14	1.067,45	1.029,28	38,17
15	1.214,47	1.102,80	111,67
16	1.376,19	1.176,32	199,87
17	1.552,62	1.249,84	302,78
18	1.743,73	1.323,36	420,37
19	1.949,55	1.396,88	552,67
20	2.170,08	1.470,40	699,68
21	2.405,29	1.543,92	861,37
22	2.655,22	1.617,44	1.037,78
23	2.919,83	1.690,96	1.228,87
24	3.199,16	1.764,48	1.434,68
25	3.493,18	1.838,00	1.655,18
26	3.801,89	1.911,52	1.890,37
27	4.125,32	1.985,04	2.140,28
28	4.463,44	2.058,56	2.404,88
29	4.816,26	2.132,08	2.684,18
30	5.183,78	2.205,60	2.978,18

FONTE: Fernando de Noronha (2019)

Do 5º a 13º dia o valor diário sofre alteração, se o valor diário é de R$ 73,52 para um período de dez dias daria um total de R$ 735,20, contudo segundo os cálculos projetados na tabela, tem-se um valor total de R$ 626,37, ou seja, uma diferença de R$ 108,83.

Porém, se o turista desejar passar um período acima de 14 dias há uma majoração no valor diário de R$ 73,52, ou seja, não basta multiplicar os dias por aquele valor. Exemplificando, para um período de 20 dias se multiplicarmos por R$ 73,52 teríamos R$ 1.470,40 e pelos cálculos da tabela o valor total daria R$ 2.170,08 gerando uma diferença de R$ 699,68.

Caso o turista desejar passar 30 dias em Fernando de Noronha pagará um total de R$ 5.183,78 e não R$ 2.205,60, caso multiplicasse os 30 dias por R$ 73,52.

Para cada dia que for excedido daqueles que houve autorização, o turista será cobrado em dobro, conforme disposto na norma instituidora da TPA, Lei nº 10.403, artigo 86, parágrafo único, assim disposto:

> O valor da Taxa de Preservação Ambiental, que se referir aos dias excedentes ao período inicialmente previsto será cobrado em dobro quando a permanência do visitante ou turista no Arquipélago de Fernando de Noronha não estiver devida e previamente agendada e autorizada pela Administração-Geral.Noronha não estiver devida e previamente agendada autorizada pela Administração Geral.

Colapso socioambiental

O aumento da quantidade de turistas no arquipélago vem alertando para o risco no impacto ao meio ambiente (COELHO, 2019). Em 2018 houve a entrada de mais de 100 mil turistas, enquanto o plano de manejo prevê em torno de 89 mil por ano.

Problemas estruturais como falta de água, estouro da rede de esgoto – que acaba escoando para a praia, qualidade dos serviços oferecidos e até filas para visitar praias como a do Sancho são alguns desses impactos apontados pelo Instituto Chico Mendes (ICMBio) (MARINHO, 2019).

Os representantes do ICMBio alertam para os perigos de uma visitação maior que a capacidade de carga da ilha, como a falta de água, que tem se tornado constante, e o estouro da rede de esgoto, que acaba escoando para a praia. Também foram destacados

a qualidade dos serviços oferecidos e até filas para visitar praias, como Sancho.

Os problemas estruturais persistiram, mesmo após o ano de 2007 quando a Instrução Normativa DEFN nº 002/2007 fixou em 246 turistas autorizados a frequentar diariamente o arquipélago.

Embora se tenha buscado com a instituição da TPA melhorar as condições de acesso aos pontos turísticos de Fernando de Noronha e assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas permitindo o trânsito e permanência dos turistas vários problemas têm sido verificados.

Cleto (2013) aponta falta de silêncio provocado pelo excesso de carros, dependência da comunidade em relação ao turismo e aos produtos que chegam do continente, padrão interacional" marcado pelo imobilismo, individualismo, desconfiança, entre outros.

Quanto ao controle de visitantes, mesmo diante da limitação de turistas no Arquipélago por meio da Instrução Normativa DEFN nº 002/2007, fixado em 246 (duzentos e quarenta e seis) turistas autorizados a frequentar diariamente o arquipélago, os problemas estruturais persistiram.

No ano de 2018 o Distrito Estadual de Fernando de Noronha arrecadou uma receita total de R$ 45,70 milhões, desse montante a receita tributária decorrente de taxa pelo exercício do poder de polícia gerou R$ 35.366.359,45.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar da defesa de que taxas, a exemplo da TPA, seja inconstitucional, por prever como fato gerador um serviço público geral e indivisível, além de limitar o tráfego de pessoas por meio de tributo, o que é vedado constitucionalmente, a maioria dos tributaristas argumentam que a taxa encontra respaldo legal na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, que por sua vez autorizam municípios a instituírem a arrecadação de tributos para controle, proteção e preservação do patrimônio ambiental e ecológico, garantindo assim o desenvolvimento sustentável do país.

Deve-se se considerar ainda que na colisão de direitos, individuais versus coletivos, deve prevalecer a supremacia do interesse público a serem tutelados, sobre as liberdades e direitos individuais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 24. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988).** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 04 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br. Acesso em 04 jul. 2019.

CLETO, Alice Watson. **De cemitério de idéias a embrião de sementes: uma experiência sobre a mobilização social em Fernando de Noronha**. Dissertação (Mestrado Profissional em Turismo) – Universidade de Brasília. Brasília, DF, 2013.

COELHO, Tatiane. **Recorde de visitantes em Fernando de Noronha aumenta risco de impacto do turismo no meio ambiente**. Disponível em: https://g1.globo.com/natureza/desafio-natureza/noticia/2019/01/29/recorde-de-visitantes-em-fernando-de-noronha-aumenta-risco-de-impacto-do-turismo-no-meio-ambiente.ghtml. Acesso em: 05 jul. 2019.

EMBRATUR. **TripAdivisor Alemanha elege as 25 melhores praias brasileiras.** Disponível em: http://www.embratur.gov.br/piembratur-new/opencms/salaImprensa/noticias/arquivos/TripAdvisor_Alemanha_elege_as_25_melhores_praias_brasileiras.html. Acesso em: 21 fev. 2019.

FERNANDO DE NORONHA. **Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989**. Com as alterações introduzidas pela Lei 11.305 de 28/12/95, pela Lei 11.704 de 29/11/99, pela Lei 11.923 de 29/12/2000 e pela Lei 11.949 de 09/04/2001. Institui os tributos no âmbito do Distrito Estadual de Fernando de Noronha, dispõe sobre a sua competência tributária e dá outras providências. Disponível em: http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma=1&numero=10403&complemento=0&ano=1989&tipo=&url=. Acesso em: 04 jul. 2017.

FERNANDO DE NORONHA. **Lei nº 15.682, de 16 de dezembro de 2015**. Modifica a Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989, que

institui os tributos no âmbito do Distrito Estadual de Fernando de Noronha e dispõe sobre a sua competência tributária, relativamente à Taxa de Preservação Ambiental. Disponível em: http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=17776&tipo=. Acesso em: 04 jul. 2019.

FERNANDO DE NORONHA. **INSTRUÇÃO NORMATIVA DEFN Nº 002/2007**, que Altera dispositivo da Instrução Normativa nº 01/2000, de 01 de fevereiro de 2000. Disponível em: http://www.noronha.pe.gov.br/instLegislacao.php?cat=10. Acesso em: 04 jul. 2019.

FERNANDO DE NORONHA. **Tabela da Taxa de Preservação Ambiental**. Disponível em: http://www.noronha.pe.gov.br/tur-Preservacao.php. Acesso em: 04 jul. 2019

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 33ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

MARINHO, Ana Clara. **Instituto Chico Mendes solicita a redução no número de turistas em Fernando de Noronha**. [Blog Viver Noronha]. Disponível em: http://g1.globo.com/pernambuco/blog/viver-noronha/post/instituto-chico-mendes-solicita-reducao-no-numero-de-turistas-em-fernando-de-noronha.html. Acesso em: 05 jul. 2019.

MIGUEL, Luciano Costa. **A controversa juridicidade das taxas com finalidades extrafiscais**. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3220, 25 abr. 2012. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/21622. Acesso em: 27 mar. 2019.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

SELEME, Rafaela Mayer Zaniolo. **Implementação de Taxas de Preservação Ambiental (Tpa): Caso Bombinhas/Sc e Fernando de Noronha/PE**. Especialização em Direito Ambiental - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

A UTILIDADE DO ANEXO DE RISCOS FISCAIS DIANTE DA PANDEMIA DA COVID-19

Maria Eugênia Paiva da Penha
Fernando Gentil de Souza

INTRODUÇÃO

A pandemia provocada pela COVID-19 gerou consequências não só na saúde, mas também na economia devido às medidas necessárias ao seu combate que foram adotadas pelo governo, entre elas, distanciamento social e fechamento de comércios e de instituições públicas e privadas. Uma das consequências dessas medidas, logo no início desse período, foi o aumento do número de demissões no Brasil que resultou em uma taxa de desemprego de 12,6%, no mês Abril, segundo estatísticas do IBGE (2020).

Fatores como esse, impactaram diretamente no consumo das famílias e consequentemente nas finanças públicas, principalmente dos entes subnacionais, devido à diminuição da circulação de bens e serviços, que impactaram negativamente na arrecadação de tributos como ICMS, mas também devido ao aumento de gastos públicos com a saúde e do reconhecimento efetivo de passivos contingentes,

apesar das transferências de recursos do governo federal (BANCO MUNDIAL, 2020).

Devido a essa situação, vários estados decretaram estado de calamidade pública, amparados no art. 65 da Lei Complementar nº 101/2000, que permite o não cumprimento da meta fiscal presente na LDO, até o fim da pandemia. Apesar de tal flexibilização, a busca por disciplina e equilíbrio fiscal, considerando as consequências de uma má gestão fiscal em um cenário pós-pandemia, torna-se necessária.

Diante desse cenário e suas possíveis consequências, a transparência na divulgação dos riscos fiscais, relacionados a esse período, é uma medida necessária a ser tomada pelos entes públicos, por contribuir para seu monitoramento e mitigação (IMF, 2020), uma vez que, há evidências de que a falta de preparação e divulgação dos riscos fiscais pode ocasionar obrigações fiscais adicionais para os governos, maiores dívidas públicas e dificuldades, e crises de refinanciamento (CEBOTARI et. al, 2008).

Nesse contexto, questiona-se: Os governos estaduais evidenciaram os possíveis riscos fiscais provocados pela pandemia do coronavírus nos Anexos de Riscos Fiscais publicados na LDO para o exercício de 2021?

O objetivo do estudo é apresentar como os riscos fiscais decorrentes da pandemia da Covid-19 foram evidenciados pelos governos estaduais nos ARFs que acompanham a LDO para o exercício financeiro de 2021.

Este artigo contribui para a literatura de finanças públicas relacionada ao ARF considerando a escassez de estudos nessa área. Além disso, de forma prática demonstra o nível de evidenciação dos riscos fiscais estaduais presentes nos ARFs das LDOs para o exercício de 2021.

O presente estudo está dividido em cinco seções, incluindo a presente seção. A segunda seção trata do referencial teórico, faz uma abordagem sobre cenário internacional dos riscos fiscais e sua gestão durante a pandemia, na sequência discute sobre os riscos fiscais no Brasil e seu contexto na pandemia, evidenciando os passivos contingentes e riscos fiscais. A terceira seção traz a metodologia aplicada no trabalho. Na sequência têm-se os resultados, que permitiram identificar e discutir as evidências de como os riscos fiscais são apresentados pelos governos. E por fim, as considerações finais, que contêm os achados da pesquisa.

REFERENCIAL TEÓRICO

Breve cenário internacional dos riscos fiscais e sua gestão durante a pandemia

Internacionalmente, a importância da identificação das fontes dos riscos fiscais, assim como a transparência na divulgação e o gerenciamento desses riscos é reconhecida (CEBOTARI et. al, 2008). A transparência na divulgação desses riscos auxilia na qualidade da decisão governamental na assunção de riscos, fornece subsídio para antecipação de respostas aos riscos, bem como da adoção de políticas mais brandas e fortalece a responsabilidade em sua gestão (CEBOTARI et. al, 2008). Segundo Polackova (1999) sua identificação e classificação constituem-se em procedimentos fundamentais na criação e manutenção da estabilidade fiscal.

Dessa forma, de acordo com o Código de Transparência Fiscal (2014) proposto pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), é necessário que o governo adote medidas de divulgação e análise de riscos, mas também de sua gestão. Entre as medidas de divulgação e análise de riscos está a publicação de relatórios que contenham de forma resumida: 1. Riscos macroeconômicos, demonstrando como fatores macroeconômicos impactam nos resultados fiscais, 2. Riscos fiscais específicos e 3. Análise da sustentabilidade fiscal a longo prazo, através de publicações de projeções de evolução das finanças públicas ao longo do tempo.

Quanto à gestão desses riscos, o Código aponta que riscos relacionados à contingências orçamentárias, aos principais ativos e passivos, à garantias, à parcerias público-privadas, à exposição ao setor financeiro, a ativos de recursos naturais e outros riscos referentes a riscos ambientais como desastres naturais devem ter sua divulgação e gestão realizada de forma regular.

Considerando a importância de divulgação desses itens e o cenário macroeconômico extraordinário provocado pela pandemia, estudos como os de Heald e Hoges (2020), Jong e Ho (2020), Makin e Layton (2021) demonstram seu impacto na situação fiscal de países, repostas fiscais a esse impacto e possíveis riscos futuros.

Considerando esse cenário, o FMI (2020) propõe uma série de medidas de gestão fiscal e de riscos que podem ser tomadas pelos países como resposta ao surto da Covid-19, como demonstra o Quadro 1.

QUADRO 1: Medidas de política econômica em resposta ao surto de Covid-19

Categoria	Medidas de política econômica	Gestão fiscal e de riscos
Medidas orçamentárias (Custos fiscais refletidos no déficit e no balanço patrimonial)	Gastos (por exemplo, serviços de saúde e seguro-desemprego) Transferências de capital e transferências direcionadas (por exemplo, subsídios salariais ou transferências diretas) ou Medidas tributárias (reduções, alívios ou adiamentos).	Aprovar e executar medidas por meio dos mecanismos normais de orçamento e GFP Refletir antecipadamente o custo total no déficit fiscal, dívida e financiamento
Medidas 'abaixo da linha' ou extraorçamentárias (Custos fiscais refletidos no aumento da dívida e do financiamento)	Injeção de capital nas empresas públicas Empréstimos para empresas e famílias Compra de ativos (improdutivos) Assunção de dívidas Operações extraorçamentárias	Assegurar fundamentos claros para intervenção Avaliar os custos fiscais Assegurar mecanismos para aprovação centralizada Divulgar todas as medidas
Garantias governamentais (Sem saída de caixa imediata, mas exposição a riscos e possíveis custos futuros)	Garantias abrangentes para o setor financeiro e outros setores Garantias pontuais a instituições/entidades específicas	Em acréscimo aos pontos acima: Quantificar o volume do risco Considerar garantias parciais e cobrança de taxas baseadas no risco Manter a possibilidade de recuperar ativos Constituir provisões orçamentárias para os custos esperados
Outros passivos contingentes	Operações parafiscais	Quantificar o volume do risco Divulgar todos os passivos contingentes

FONTE: IMF (2020).

Lei de Responsabilidade Fiscal, Riscos Fiscais no Brasil e seu contexto na pandemia

A partir do final da década de 90 vários países começaram a se preocupar com o estabelecimento de equilíbrio fiscal através da publicação de Leis de Responsabilidade Fiscal. Entre os pioneiros estão a Nova Zelândia, que publicou o New Zealand's Fiscal Responsability Act, em 1994, seguida por Austrália e Reino Unido através dos

Charter of Budget Honesty e Code for Fiscal Stability, respectivamente (CORBACHO; SCHWARTZ, 2007).

O próximo país a publicar esse tipo de normativo foi o Brasil através da Lei Complementar nº 101/2000, que representou um bom avanço na gestão fiscal diferentemente de outros países da América Latina como Argentina, Colômbia e Peru que tiveram que realizar modificações diversas após a publicação da primeira versão do normativo, não obtendo sucesso uma vez que o resultado fiscal continuou a declinar (CORBACHO; SCHWARTZ, 2007).

Segundo Afonso (2010) o contexto de elaboração da LRF refletiu um processo de mudanças que já estavam acontecendo no país desde o processo para a promulgação da Constituinte de 1988. O primeiro ato relacionado ao tema foi a proposta de uma Lei Complementar (LC) proposto pelo relator da comissão de Tributos, Orçamentos e Finanças pertencente a Assembleia Nacional Constituinte, como se demonstra a seguir:

> Seção II – Das Normas Gerais sobre Finanças Públicas
> Art. 63 – Lei complementar aprovará Código de Finanças Públicas, dispondo especialmente sobre:
> I – finanças públicas;
> II – dívida pública externa e interna, inclusive 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 financeira.

Posteriormente, com o prosseguimento da elaboração da Constituinte, o dispositivo acima mencionado foi consolidado pela Comissão de Sistematização na Carta Magna de 1988 até os dias atuais (AFONSO, 2010):

> Art. 163. Lei complementar disporá sobre:
> 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 financeira da administração pública direta e indireta; (redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)
> VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
> (...)"

Dez anos após a proposta do dispositivo, o Executivo Federal foi pressionado pelo poder Legislativo, a dar prosseguimento a sua regulamentação, através da Emenda Constitucional nº 19, de 4/06/1998, que representou uma das medidas de Reforma Administrativa da época (AFONSO, 2010). Essa emenda exigia a apresentação do projeto de LC no prazo máximo de 180 dias, e representou uma segunda tentativa do Legislativo, uma vez que a primeira aconteceu três anos antes em um contexto de crise externa, em que o Brasil buscou firmar acordo com o FMI.

No entanto, esse acordo com o órgão internacional só aconteceu em outubro de 1998, através de um Memorando Técnico, através do qual o Brasil se comprometeu a apresentar o projeto da LRF ao Congresso Nacional (AFONSO, 2010; RODRIGUES; LOPES, 2006) como descrito a seguir:

> Brasil – MEMORANDO TÉCNICO DE ENTENDIMENTOS – (parte do texto) Este Memorando Técnico de Entendimentos (MTE) estabelece os critérios específicos de desempenho, metas indicativas e os pressupostos a serem aplicados no âmbito do programa estabelecido com o Brasil para 1999. II. METAS QUANTITATIVAS 1. Metas fiscais (...) III. PARÂMETROS ESTRUTURAIS 1. Até o final de maio de 1999. ... Apresentar ao Congresso Nacional projeto de lei de Responsabilidade Fiscal." (RODRIGUES; LOPES, 2006).

Nesse mesmo ano, o projeto de LRF foi apresentado com o objetivo de promover uma mudança no regime fiscal realizado na época, através da construção de uma nova forma de gestão fiscal a médio e longo prazo, como pauta do Programa de Estabilidade Fiscal (AFONSO, 2010). Apesar das críticas sobre a utilização mista de regras e princípios no corpo no texto da LRF realizada por técnicos do FMI, a lei brasileira é considerada um dos principais instrumentos de transparência fiscal em comparação com outros países (AFONSO, 2010, CORBACHO; SCHWARTZ, 2007).

A LRF evidencia uma série de medidas para uma gestão fiscal equilibrada pelos entes públicos. Entre elas, a evidenciação dos riscos que podem impactar negativamente as contas públicas, bem como das medidas a serem tomadas havendo a concretização desses riscos (§3º, art. 4º, LRF, 2000), por meio do Anexo de Riscos Fiscais (ARF). Por acompanhar a Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Anexo deve ser elaborado até o dia 15 de abril de cada exercício e devolvido para sanção até o dia 17 de julho do mesmo exercício (STN, 2020).

De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais da STN (2020) o objetivo do ARF é "dar transparência sobre os possíveis eventos com potencial para afetar o equilíbrio fiscal do ente da Federação, descrevendo providências a serem tomadas caso se concretizem." No entanto, como ele bem aponta, apesar da gestão de riscos fiscais não se concentrar na elaboração do ARF, mas sim no atendimento de seis funções, o ARF aborda metade delas, a saber (i) identificação do tipo de risco e da exposição, (ii) mensuração ou quantificação dessa exposição e (iii) decisões estratégicas sobre as opções de enfrentamento ao risco.

Constituem-se riscos fiscais a frustração de arrecadação, restituição de tributos realizada a maior, discrepância entre as projeções e ocorrências de eventos extraordinários que resultem em calamidade pública, como epidemias, que não podem ser planejadas pelo ente público e que necessitem de ações emergenciais, mas também passivos contingentes como demandas judiciais, demandas trabalhistas, dívida em processo de reconhecimento e avais e garantias (STN, 2020).

Considerando que de acordo com a STN tais riscos fazem parte dos requisitos mínimos que devem ser evidenciados no Anexo, a mesma propõe um modelo de Demonstrativos de Riscos Fiscais aos entes estaduais e municipais, como demonstra a Figura 1.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE RISCOS FISCAIS
DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS
<ANO DE REFERÊNCIA>

ARF (LRF, art 4º, § 3º) — R$ 1,00

PASSIVOS CONTINGENTES		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Demandas Judiciais			
Dívidas em Processo de Reconhecimento			
Avais e Garantias Concedidas			
Assunção de Passivos			
Assistências Diversas			
Outros Passivos Contingentes			
SUBTOTAL		SUBTOTAL	

DEMAIS RISCOS FISCAIS PASSIVOS		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Frustração de Arrecadação			
Restituição de Tributos a Maior			
Discrepância de Projeções:			
Outros Riscos Fiscais			
SUBTOTAL		SUBTOTAL	
TOTAL		TOTAL	

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

FIGURA 1: Modelo de Demonstrativos de Riscos Fiscais – STN
FONTE: MDF (2020)

De acordo com o Manual, na coluna de Passivos Contingentes:

- Demandas judiciais representam as ações judiciais contra a atividade reguladora do Estado, contra empresas estatais dependentes, contra administração direta e indireta e ações trabalhistas que se encontram em fase de andamento, mas que possuem probabilidade de perda para o ente.
- Dívidas em processo de Reconhecimento compreendem dívidas não reconhecidas de maneira formal, mas que possuem probabilidade de se tornarem passivos como as decorrentes de decisões judiciais.
- Avais e garantias representam a estimativa do montante que é provável de ser gasto na honra de fianças e avais concedidos em operações de crédito direta ou indiretamente a favor de outros entes públicos e privados.
- Assunção de Passivos compreende a estimativa do montante a ser gasto pelo ente federativo na proteção do cidadão ou sistemas importantes do Mercado diante de inadimplências, falências, prejuízos ou outros fatores mais graves.
- Assistências Diversas representa a estimativa do montante que pode vir a ser gasto pelo ente diante de calamidades públicas que devido ao seu caráter de urgência não foram planejados. O Manual recomenda que haja detalhamento sobre essas assistências evidenciando se são provenientes de secas, enchentes, epidemias, etc.; e
- Outros passivos contingentes compreendem o reconhecimento de outras contingências que não se enquadram nas especificadas acima.

Quanto aos demais riscos fiscais, a frustração de arrecadação representa a estimativa do montante da redução de arrecadação que pode vir a ocorrer no exercício, a Restituição de Tributos a Maior representa a estimativa do montante que ultrapassar a devolução de tributos que pode ocorrer no exercício.

A discrepância de projeções representa o montante estimado de redução no valor dos ingressos ou no aumento de desembolsos que sejam prováveis de ocorrer no exercício, provenientes de alterações desfavoráveis em indicadores econômicos como taxas de crescimento econômico, de inflação, de câmbio, de juros, salário-mínimo e outros. E outros riscos fiscais compreendem o valor de outros riscos que não se enquadrem nas classificações específicas citadas acima.

No âmbito da União, o Manual recomenda que o ARF esteja estruturado em quatro seções:

1. Introdução – destinada a abordar uma visão geral dos riscos, sua forma de estimativa e pontos importantes das análises, incluindo ressalvas;
2. Análise dos Riscos Macroeconômicos que deve conter três seções:
   - Sensibilidade das Receitas Primárias: destinada a demonstrar "a sensibilidade das projeções de receitas às estimativas de variáveis macroeconômicas que afetam a arrecadação da União" como variações do Produto Interno Bruto (PIB), taxas de inflação, de câmbio, de juros e massa salarial;
   - Sensibilidade das Despesas Primárias: destinada a apresentar "a sensibilidade das projeções das despesas primárias às estimativas de variáveis macroeconômicas que impactem na despesa da União como taxa de inflação; e
   - Sensibilidade da Dívida Pública: destinada a apresentar "a sensibilidade das projeções da Dívida", sejam elas Dívida Pública Federal, Dívida Líquida do Setor Público ou Dívida Bruta do Governo Federal, às estimativas de variáveis macroeconômicas que afetam o seu estoque como taxas de câmbio, inflação e juros.
3. Análise dos Riscos Específicos, que compreende os riscos com maior probabilidade de ocasionar perturbações no planejamento orçamentário-fiscal do Governo e que não puderam ser elencados nas outras seções acima descritas. Entre esses riscos estão:
   - Passivos contingentes provenientes de demandas judiciais (contra a administração direta da União, de natureza tributária, contra autarquias e fundações, de empresas estatais, contra o Banco Central); dívidas da União em processo de reconhecimento pelo Tesouro Nacional; avais e garantias prestadas pela União e outros riscos cuja responsabilidade esteja sob o Tesouro Nacional e outros passivos da União;
   - Ativos Contingentes que compreendem os direitos ou créditos da União cujas probabilidades do não recebimento de retorno do ativo são significativas ou cuja recuperação pode ocorrer fora do prazo estabelecido; e
   - Outros riscos específicos que representa outros riscos que não se enquadram nas classificações anteriores como Riscos relacionados à administração da Dívida Pública Mobiliária; em Concessões e Parcerias Público-Privadas (PPP); às

Empresas Estatais Federais; ao Fundo de Financiamento Estudantil (FIES); ao Sistema Financeiro Nacional.

4. Considerações Finais, se configura como a última parte do ARF compreendendo sua conclusão. O Manual recomenda que os riscos sejam consolidados em um Quadro-Resumo como demonstra a Figura 2.

UNIÃO
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTARIAS
ANEXO DE RISCOS FISCAIS
QUADRO-RESUMO DE RISCOS FISCAIS

ARF (LRF, art 4º, § 3º) — R$ Bilhões

RISCOS FISCAIS	<ANO DE REFERÊNCIA>	<ANO+1>	<ANO+2>
Risco Fiscal 1			
Risco Fiscal 2			
Risco Fiscal 3			
(...)			
Risco Fiscal X			
TOTAL			

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

FIGURA 2: Quadro-Resumo de Riscos Fiscais STN
FONTE: STN (2020).

Passivos contingentes e riscos fiscais

O cenário econômico desenhado pela pandemia, pode levar o Brasil a uma próxima recessão, estando os governos estaduais e municipais altamente expostos a seus efeitos (BANCO MUNDIAL, 2020). Entre os riscos fiscais que o compõem, estão os decorrentes de passivos contingentes, que merecem uma atenção especial por parte dos governos (CEBOTARI et. al, 2008, BANCO MUNDIAL, 2020).

Dessa forma, segundo o FMI, é necessário que os governos busquem compreender o tamanho do possível impacto da crise em seu orçamento, mas também identificar e mensurar os principais passivos contingentes, sejam eles implícitos ou explícitos, principalmente os mais prováveis de materialização (IMF, 2020).

São considerados passivos explícitos aqueles provenientes de garantias (depósitos em banco, taxas de câmbio, contratos de Parceria Público-Privada, contra a possibilidade de passivos ambientais), programas assistenciais, entre outros, e são implícitos os passivos decorrentes de resgate de bancos; insucesso de investimentos, cujos fundos não sejam garantidos; auxílio relacionados à desastres ambientais e calamidades (FMI, 2007).

De acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), fundamentado na portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, da Secretaria do Tesouro Nacional a evidenciação desses passivos, em contas de controle e em notas explicativas, se tornou obrigatória para os entes estaduais a partir do primeiro dia de janeiro de 2019 (STN, 2015).

Essa exigência está relacionada a adoção das normas internacionais aplicadas ao setor público (IPSAS), que para Cebotari et. al (2008), tem funcionado como um propulsor da transparência fiscal devido à exigência de divulgação dos riscos, que tem se mostrado mais ampla após a adoção dessas normas pelos países. Karkito et. al (2018) apontam por meio da análise de políticas contábeis e de informações de desempenho de 77 países, que as nações que elaboram suas informações financeiras com base nas IPSAS tendem a apresentar maior transparência fiscal.

Apesar dos benefícios oferecidos pelas IPSAS, a existência de fatores que impactam a sua adoção como os fatores culturais provocam variabilidade de adoção entre os países comprometendo a comparabilidade e consistência de indicadores financeiros divulgados pelos governos (KARTIKO et. al, 2018).

A identificação, mensuração e evidenciação desses passivos é disciplinada pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Segundo essa norma, são passivos contingentes (a) obrigações possíveis decorrentes de eventos passados, cuja confirmação de existência se dará por eventos futuros incertos que não são controlados pela entidade ou por (b) uma obrigação presente resultante de eventos passados, cujo reconhecimento não é realizado pela imprevisibilidade da exigência de saída de recursos para a liquidação da obrigação ou pela ausência de confiabilidade na mensuração.

Cabe ressaltar, que apesar da incerteza sobre os valores e prazos que pairam sob as provisões, estas não representam passivos contingentes, devido à possibilidade de reconhecimento (CFC, 2016). Um dos tipos existentes de provisões, é a provisão para riscos fiscais a curto prazo, que segundo o PCASP (2021) consiste em passivos de prazo ou valor incerto relacionados ao pagamento de autuações fiscais, ou seja, ao pagamento de atos emitidos pela administração fazendária contra alguma infração tributária cometida pelo contribuinte em um curto período. Por se tratar de uma provisão, deve ser reconhecida no Balanço Patrimonial e em Notas Explicativas (STN, 2020), não fazendo parte do conteúdo do ARF.

No entanto, a norma alerta para a necessidade de acompanhamento dos passivos contingentes, uma vez que havendo qualquer alteração na probabilidade de ocorrência, uma provisão deve ser reconhecida em seu lugar, sendo evidenciada nas demonstrações contábeis no período em que houve essa alteração. Esse reconhecimento pode ser realizado através do reconhecimento da obrigação conforme Quadro 2.

Cebotari et. al (2008) ainda explicam que a transição de passivo contingente para provisão ocorre quando a probabilidade de seu pagamento ultrapassar 50% e sua mensuração possa ser feita com confiabilidade. Nesse sentido, a evidenciação dos passivos contingentes deve conter uma descrição de sua natureza e quando cabível a (i) estimativa de seus efeitos financeiros; (ii) indicação de incertezas quanto o valor ou periodicidade de saída e (iii) possibilidade de algum reembolso (CFC, 2016).

Levando em consideração o registro dos passivos contingentes em contas de controle, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), evidencia em que contas os passivos contingentes devem ser registrados de maneira distinta dos demais riscos fiscais, como demonstra o Quadro 3.

O controle desses passivos pelos entes públicos facilita sua gestão e consequentemente a previsão de seu impacto nas finanças públicas, uma vez que eles estão diretamente relacionados com a "ocorrência de crises fiscais decorrentes de aumento do endividamento público" (VIEIRA, 2010, p. 8). Isso acontece porque estudos mostram que o endividamento público está positivamente correlacionado com o reconhecimento de passivos contingentes (ALMEIDA-SANTOS, 2015).

QUADRO 2: Reconhecimento da obrigação

Quando, em consequência de eventos passados, possa existir uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção de: a) Uma obrigação presente; ou b) Uma obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.				
Obrigação	Probabilidade de Saída de Recursos	Possibilidade de Estimativa Confiável do Valor	Classificação	Forma de Evidenciação

Presente	Provável	Possível	Provisão	Balanço Patrimonial e Notas Explicativas
Presente	Provável	Não Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas
Presente	Pouco Provável	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas
Presente	Remota	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Não é divulgado
Possível	Provável	Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas

FONTE: MCASP (2018).

QUADRO 3: Controle de Passivos Contingentes e Demais Riscos Fiscais no PCASP

Contas	**Descrição**
Passivos Contingentes – Riscos Fiscais	Controlam os riscos fiscais decorrentes de passivos contingentes
7.4.1.0.0.00.00 Controle de Passivos Contingentes	
8.4.1.0.0.00.00 Execução dos Demais Riscos Fiscais	
Demais Riscos Fiscais	Controlam os riscos fiscais que não se enquadram na definição de passivos contingentes
7.4.2.0.0.00.00 Controle dos Demais Riscos Fiscais	
8.4.2.0.0.00.00 Execução dos Demais Riscos Fiscais	

FONTE: Adaptado de MCASP (2018); PCASP (2021).

Apesar da importância desse instrumento de transparência, Azevedo, Aquino, Lino e Cavalmoretti (2019) demonstram a precariedade de seu conteúdo no âmbito municipal, sendo sua utilização cerimonial ao cumprir apenas a legislação fiscal, que pode comprometer a capacidade de previsão de crises ou choques. Essa utilização cerimonial teria fundamento na baixa atenção do Tribunal de Contas que provoca superficialidade na auditoria realizada, mas também pela ausência de um acompanhamento mais efetivo da Câmara Municipal e suas Comissões de Orçamento e Finanças.

METODOLOGIA

Para alcançar o objetivo do estudo de apresentar a evidenciação dos riscos fiscais dos governos estaduais, foram coletadas informações dos ARF que acompanharam as LDOs publicadas nos sítios

eletrônicos estaduais e posteriormente foi realizada uma análise de seu conteúdo. A coleta de dados ocorreu de forma exploratória nos portais de transparência dos governos, das assembleias legislativas, das secretarias de fazenda dos estados entre outros (Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento – Roraima). A partir desta coleta, que ocorreu no período de 13/02/2020 a 20/02/2020 foram encontradas as LDOs para o exercício de 2021 de 21 dos 26 estados brasileiros.

RESULTADOS

A partir da análise dos ARFs que acompanham as LDOs estaduais para o exercício de 2021, verificou-se que 10 estados (Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Pará, Pernambuco, Rondônia, Santa Catarina e Sergipe) da amostra de 20 estados brasileiros analisados não mencionaram os riscos provocados pela Covid-19.

Os demais estados demonstraram os riscos de duas formas: 8 fizeram apenas a menção desses riscos no corpo do texto do ARF, e 2 além de mencionarem os possíveis riscos, também os evidenciaram de forma quantitativa em seus Demonstrativos de Riscos Fiscais. Além disso, verificou-se que 5 (Amapá, Distrito Federal, Mato Grosso, Minas Gerais e São Paulo) dos 20 estados da amostra não apresentaram Demonstrativos de Riscos Fiscais.

Através da Quadro 4 é possível verificar os estados que fizeram menção dos riscos fiscais relacionados a esse período, no corpo do texto de seus ARFs, bem como os riscos mencionados por eles.

Os estados que não apenas mencionaram, mas também reconheceram o impacto dos riscos fiscais no Demonstrativo de Risco Fiscal do ARF foram Ceará e Goiás. De acordo com ARF do Estado do Ceará, a pandemia é um fator potencializador da discrepância de projeções de receitas e despesas e seus valores realizados, devido à incerteza de recuperação da economia em momento posterior à crise, mas também da variação cambial que pode levar a uma discrepância R$ 58.653.402,89 no valor de serviço da dívida em 2021.

Além disso, o Anexo do Estado menciona uma possível frustração na arrecadação de ICMS de 4,2% em 2020, apesar das medidas de combate à pandemia, que chegou à 2,72% (Diário do Nordeste, 2020) e uma possível frustração de R$ 70.797.976,08 em 2021 que reflete 1% menor da previsão inicial realizada pelo ente. Um outro risco mencionado está relacionado à frustração de arrecadação do Fundo

de Participação dos Estados (FPE) no montante de R$ 57.144.817,48, incluindo a dedução do FUNDEB.

QUADRO 4: Riscos Fiscais mencionados decorrentes da Covid-19 nos ARFs estaduais

Estados	Riscos apresentados
Amapá	Impacto na arrecadação do ICMS – Substituição Tributária devido à redução de circulação provocada pela pandemia.
	Aumento da inadimplência devido ao impacto da pandemia nas empresas.
	Queda na arrecadação do ICMS devido à medidas tributárias em função da pandemia, para socorro dos empresários locais.
Mato Grosso	Impacto na arrecadação de R$ 1,1 bilhão nos doze meses subsequentes ao início da redução ou parada das atividades econômicas do Estado.
Minas Gerais	Queda na arrecadação de ICMS devido o impacto da pandemia em setores como Combustíveis, Comunicação, Construção Civil, Automotores e Metalurgia.
	Riscos relacionados à despesa devido à manutenção de gastos como ampliação de leitos, aquisição de respiradores, ventiladores pulmonares, kits de testes, equipamentos de proteção e segurança, mas também manutenção ou inserção de novas medidas assistenciais caso haja persistência no fechamento do comércio e aumento do desemprego.
	Riscos em Contratos de PPP devido à possibilidade de acionamento de mecanismos de reequilíbrio contratual para mitigar os efeitos na queda da demanda dos contratos.
Paraíba	Riscos na arrecadação de receitas tributárias, principalmente as provenientes de ICMS. Riscos relacionados à dívida pública devido à variação da taxa de câmbio.
Paraná	Queda na arrecadação de receitas e aumentos de despesas
Rio de Janeiro	Queda na arrecadação de ICMS e Receitas de Royalties e Participações Especiais R&P provenientes da produção de petróleo e Gás Natural
São Paulo	Risco de alterações na legislação tributária promovendo redução de carga tributária com o objetivo de recuperar empresas e empregos.
Tocantins	Risco referente à projeção de receitas relacionado ao impacto da Covid-19 na atividade comercial ao longo do tempo.

FONTE: Elaborado pelos autores a partir das LDOs estaduais (2021).

Com relação ao Estado de Goiás, foram reconhecidos riscos decorrentes de passivos contingentes relativos à assistências diversas, conforme recomendado pela STN, no valor de R$ 100 milhões

destinados à aquisição de itens para o combate à pandemia, mas também riscos relacionados à dívida pública do Estado provocados pela variação da taxa de câmbio. Além desses, também são evidenciados riscos como frustração na arrecadação de receita ICMS no montante de R$ 484,745,116 e riscos relacionados à concessão de benefícios amparados no artigo 8º da LC 159/2017, que estabelece o Regime de Recuperação Fiscal.

De forma excepcional, cabe destacar que o único estado que não foi possível analisar o ARF, apesar de ter acesso à LDO, foi o de Roraima, por estar em outro documento do qual não se teve acesso.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou apresentar como os riscos fiscais foram evidenciados pelos governos estaduais nas LDOs para o exercício de 2021. O resultado identificou que 9 governos estaduais, dos 21 analisados, não fazem nenhuma menção sobre os riscos decorrentes da pandemia da Covid-19.

Além disso, verificou-se que há estados que apenas fazem menção desses riscos e outros que além de fazer menção, evidenciam o montante dos riscos no Demonstrativo de Riscos Fiscais presentes nos ARFs. Esse resultado demonstra que a utilidade dos ARF foi ignorada por parte de alguns estados, mas reconhecida por outros através da evidenciação dos possíveis riscos decorrentes desse período. Além do nível de evidenciação dos riscos fiscais, foi possível identificar que as LDOs de seis estados não puderam ser encontradas nos portais eletrônicos pesquisados, comprometendo parcialmente a pesquisa.

Este estudo limitou-se na descrição dos riscos fiscais estaduais uma vez que seus possíveis efeitos poderão ser concretizados ou não ao longo do exercício de 2021. Estudos futuros podem verificar a materialização ou não dos riscos apresentados, bem como seus efeitos, como seu impacto na dívida pública.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA-SANTOS, P. S. Explorando a probabilidade da divulgação de passivos contingentes pelos governos locais brasileiros. **Espacios Públicos**, v. 18, n. 42, p. 7-32, 2015.

AFONSO, J, R. **Responsabilidade Fiscal no Brasil**: Uma Memória da Lei. FGV – Projetos. 2010.

AZEVEDO, R. R. et al. A precariedade do conteúdo informacional dos anexos de riscos fiscais de municípios brasileiros. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 12, p. 004-022, 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000** – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 14 jan. 2021.

BRASIL. **Informativo Econômico - PNAD Contínua - Trimestre fevereiro/20 a abril/20**. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/conjuntura-economica/emprego-e-renda/2020/ie-pnadc-abril-2020.pdf/view. Acesso em: 20 fev. 2021.

CEBOTARI, A. et al. **Fiscal Risks**: Sources, Disclosure, and Management. Washington: IMF, 2008.

CFC. NBC TSP 03 – **Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contigentes**. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/. Acesso em: 15 fev. 2021.

CORBACHO, A; SCHWARTZ, G. **Fiscal Responsibility Laws**. In: M. Kumar and T. Ter-Minassian (eds.). Promoting Fiscal Discipline, IMF, 2007.

COSTA, A. J. B; LOPES, V. C. Vulnerabilidade das Finanças Municipais às Catástrofes Naturais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 11, p. 212-236, 2017.

DIÁRIO DO NORDESTE. **Ceará foi o estado com maior queda na arrecadação em 2020, mas tendência é de recuperação**. 2020. Disponível em: https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/negocios/ceara-foi-o-estado-com-maior-queda-na-arrecadacao-em-2020-mas-tendencia-e-de-recuperacao-1.3043232. Acesso em: 20 fev. 2021.

JONG, M.; HO, A.T. (2020), Emerging fiscal health and governance concerns resulting from Covid-19 challenges. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 29, n. 6, p. 1-11, 2020.

FMI. **Código de boas práticas para a transparência fiscal**. Washington: IMF, 2007.

FMI. **Código de Transparência Fiscal**. 2014. Disponível em: https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/ft-codep.pdf. Acesso em: 21 fev. 2021.

HEALD, D.; HODGES, R. The accounting, budgeting and fiscal impact of Covid-19 on the United Kingdom. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 32, n. 5, p. 785-795, 2020.

INTERNATIONAL FUND MONETARY. **Special Series on Covid-19**: Managing Fiscal Risks Under Fiscal Stress. Disponível em: https://www.imf.org/en/Publications/SPROLLs/covid19-special-notes. Acesso em: 20 fev. 2021.

MAKIN, A. J.; LAYTON, A. The global fiscal response to Covid-19: Risks and repercussions. **Economic Analysis and Policy**. v. 69, p 340-349, 2021.

POLACKOVA, H. Government contingent liabilities: a hidden risk to fiscal stability. **Finance & Development**, p. 46-49, 1999.

RODRIGUES, V. P; LOPES, F. A. **Anexo de Riscos Fiscais**: características do instrumento e sua importância para a evidenciação das contas públicas. (Monografia). Pós-Graduação. Universidade de Brasília. 2006.

STN. **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. 2015. Disponível em: https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais-pipcp. Acesso em: 21 fev. 2021.

STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8ª edição. Brasília: Imprensa Oficial, 2018.

STN. **Manual de Demonstrativos Fiscais**. 10ª edição. Brasília: Imprensa Oficial, 2020.

VIEIRA, L. M. **Nova contabilidade governamental brasileira e a evidenciação integral do valor dos passivos no balanço patrimonial federal**: o caso dos restos a pagar não processados, das despesas de exercícios anteriores e dos passivos reconhecidos por insuficiência de crédito". Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. XV Prêmio Tesouro Nacional – Brasília: Esaf, 2010.

WORLD BANK. **Covid-19 in Brazil**: Impacts and Policy Responses. World Bank, Washington, DC. © World Bank, 2020. License: CC BY 3.0 IGO. Disponível em: https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/34223. Acesso em: 20 fev. 2021.

BIG DATA OPEN, GOVERNO ELETRÔNICO E INDICADORES PÚBLICOS PÓS PANDÊMIA

Por onde começar?

Jamille Carla Oliveira Araújo
Esdras de Lima Cavalcanti

INTRODUÇÃO

O processo de comunicação do poder público para os cidadãos é realizado pelos canais oficiais do governo, durante a pandemia isto não foi diferente (BERTOT, JAEGER & GRIMES, 2010). Neste contexto a administração pública teve que manter o canal de comunicação mais contínuo, informando as situações de saúde da população, como também teve que adequar e adaptar suas atividades públicas para atender a população (HARRISON; SAGOYO, 2014, CHEN, MIN, ZHANG, WANG, MA & EVANS, 2020).

O ano de 2020 foi um marco no processo de informação, mas também da comunicação, transparência da gestão pública e dos serviços públicos sendo estes aspectos necessários e impostos ao governo, ao se tratar de um Estado democrático (MACADAR et. al. 2015, BRAGA, 2011).

Neste escopo foi primordial o uso da Tecnologias da Informação e da Comunicação (TIC) no processo de aproximação entre o poder público, governantes e cidadãos, no processo de garantir o acesso às informações de interesse público, garantindo e permitindo a

participação ativa dos cidadãos na tomada de decisão, no controle dos gastos públicos, fiscalizar e denunciar os atos inconsistentes (BRAGA et. al. 2008, HARRISON et al*.,* 2012).

Ademais a transparência, democracia e as tecnologias informacionais são instrumentos que garantem que a *accountability* seja realizada pelo cidadão de forma eficaz (PRZEYBILOVICZ; CUNHA; MEIRELLES, 2018, SANTHANAMERY; RAMAYAH, 2012)

Nesta questão o governo eletrônico surge para preencher a necessidade da utilização dos TIC na forma de se aproximar dos objetivos de democratizar os governos e conseguir trazer maior transparência e controle social (ZITTEI; FERNANDES, 2015).

Ter informação verdadeira sobre o contexto dos países, governos estaduais e municipais, as próprias ações públicas para o enfrentamento da pandemia, fez com que o governo eletrônico tivesse evidência nas pesquisas como fosse considerado uma estratégia de orientação aos cidadãos (GAVELIN; BURALL; WILSON, 2009, SANTOS *et al*., 2013, RAUPP, PINHO, 2013).

De acordo com o *World Bank* (2020) os estudos sobre aspectos governamentais de transparência, governo eletrônico e o processo de comunicação vem sendo apresentados em relatórios demonstrando o papel do Estado em um mundo em transformação. Esse documento apresenta diversos indicadores e dados que visam descortinar os caminhos que os países precisam tomar para inovarem e acompanharem a inovação no processo de transformação da administração pública (BRESSER PEREIRA, 1998, CAIDEN, 2006).

O objetivo deste artigo é apresentar um mapeamento dos principais indicadores de pesquisa abordados nos estudos de planejamento e finanças públicas. Tendo como questão norteadora: Quais os principais indicadores de pesquisa, dos órgãos governamentais e de entidades sem fins lucrativos brasileiras, mais abordados nos estudos de planejamento e finanças públicas?

Assim, foi realizada uma pesquisa relacionando os órgãos governamentais e privados sem fins lucrativos brasileiros que possuem e que referenciam índices de avaliação em 11 áreas que são: ambiental, demográfico, econômico, educação, energia elétrica, gestão, justiça, mercado, trabalho, pobreza, previdenciário, saúde, segurança, tecnologia e transporte.

O presente trabalho está organizado da seguinte forma: o referencial teórico, são dados a conhecer, conceitos referentes ao governo eletrônico e indicadores; seção 2 estudos anteriores, seção 3 metodologia, na seção 4, são apresentados os resultados da coleta

e análise de dados. Por fim, na última seção, são tecidas as considerações finais.

REFERENCIAL TEÓRICO

Governo eletrônico e Big data (dados abertos)

A utilização das tecnologias de informação e comunicação (TIC) pelo poder público e a esfera pública na internet é chamada de governo eletrônico (e-gov) veio facilitar a comunicação do poder público com os seus diversos públicos de interesse (BERTOT, J. C. et al. ,2014). Ressalta-se que existe uma diferença conceitual entre o processo de governança eletrônica e de governo eletrônico.

A governança pode ser compreendida pelo processo de uma sociedade alcançar suas metas e interesses, por meio do governo, sendo esta a instituição que irá realizar esse trabalho (CRUZ-RUBIO, 2015).

O governo eletrônico surge com o propósito de melhorar a qualidade dos serviços, permitindo a garantia de valores democráticos presentes no estado (SANTOS *et al*., 2013). Dessa maneira, o processo de participação da sociedade no governo é representado por meio do controle social, que contribui para a construção de um governo aberto (PINTO, ALMEIDA, 2020).

O governo aberto é retratado como *big data e open data* por Bertol et. al. (2014), o qual indaga que sua constituição é realizada por meio da acessibilidade de dados sobre as composições, atividades do governo e suas ações sociais.

Da mesma forma que esta abordagem incorpora a questão de participação cidadã, transparência, *accountability*, e inovação tecnológica (CRUZ, BARCELLOS, BERNARDINI, 2020, PRZEYBILOVICZ, CUNHA, MEIRELLES, 2018, ZITTEI, M.; FERNANDES, 2015).

A estrutura de um *big data e open data* tem como objetivo a transparência das ações governamentais, por meio da abertura de dados, fazendo com que o cidadão conheça as ações desenvolvidas pelos governos e seus governantes (GUIMARÃES NETO, CUNHA, 2018).

Já o governo eletrônico (CRUZ-RUBIO, 2015, PINTO, ALMEIDA, 2020) marca as ações de um governo inovador que se utiliza dos recursos tecnológicos da informação aplicados à prestação de serviços públicos, na melhoria da eficácia gerencial e na promoção da democracia.

Muitos estudos (GUIMARAES NETO, CUNHA, 2018, PEREIRA, MOREIRA, 2016, RAUPP, PINHO, 2013) discutem que no âmbito municipal o governo aberto teve barreiras na sua implementação, entretanto de acordo com estudos recentes (DA COSTA, COSTA, RESENDE, 2020, CRUZ, BARCELLOS, BERNARDINI, 2020, PINTO, ALMEIDA, 2020) os governos municipais, estaduais e federais tiveram que se adequar ao novo contexto da pandemia, não somente em uma questão tecnológica, mas fizeram uma pressão nas câmaras municipais, para que não houvesse prevalecimento na sociedade valores pessoais em detrimento dos coletivos ou racionais. Esse cenário desconfigura e torna desfavorável à participação social e à transparência.

De modo geral, o governo aberto e o governo eletrônico traz consigo uma abordagem da capacidade de complementação e contribuição destes elementos juntos ao desenvolvimento da governança mais íntegra e incorporada aos conceitos de transparência e responsabilidade.

Diferente dos estudos (CLAIR, HICKS, ISETT, 2017, PRZEYBILOVICZ, CUNHA, COELHO, 2014) que deram ênfase posicionamento estratégico dos periódicos em relação ao público-alvo em entender a importância teórica para o escopo de pesquisa acadêmica.

Alguns pesquisadores (CRUZ, BARCELLOS, BERNARDINI, 2020, GUIMARAES NETO, CUNHA, 2018, CLAIR, HICKS, ISETT, 2017) têm refletido sobre o impacto das novas tecnologias, dados abertos, governo eletrônico e transparência. Essas questões permeiam sobre o governo eletrônico como instrumento de intermediação na relação entre governo e cidadãos, entretanto, não pode considerá-lo assim, tendo em vista que ele é uma ferramenta diante diversas da administração pública para o aumento da transparência e da *accountability* dos governos.

Big data e Indicadores públicos

O *big data* são essenciais para que haja construção de um governo aberto e transparente, justamente através destas informações é possível compor indicadores a serem analisados e poderão compor a base preditiva de informações, além de poder proporcionar uma boa interação do governo com os cidadãos (BAHIA, 2021, BERTOT et al, 2014).

Os indicadores de desempenho presentes nos sites dos órgãos públicos e privados sem fins lucrativos, são instrumentos que

permitem medir o desempenho das organizações públicas, mercado, de crescimento econômico, de avaliações do contexto socioeconômico e outros.

Este instrumento permite o mapeamento de dados e o traçar de metas para o acompanhamento e controle, por exemplo, do desempenho das organizações públicas, ou desenvolvimento econômico, em uma série temporal (COURA, et al. 2016.)

A aplicação de indicadores de gestão segue uma linha que pode ser direcionada de duas formas diferentes. A primeira proposição voltada para a perspectiva do gestor público como instrumento gerenciar melhor os recursos disponíveis, ao mesmo tempo em que possa prestar contas ou informar a comunidade sobre o uso destes recursos SECCHI, DE SOUZA MACHADO, 2021, LAMOGLIA, OHAYON, DA COSTA MARQUES, 2020). Na segunda proposição se tem o olhar do cidadão e de entidades fiscalizadoras, as quais poderão exercer um melhor controle e avaliação do desempenho do gestor público. Note que em ambas as situações a formação de indicadores de gestão são capazes de medir um sistema integrado de informação.

No processo de gerenciamento dos serviços públicos devem ser guiados no princípio da maximização a eficiência na gestão dos recursos (PÉREZ-LÓPEZ; PRIOR; ZAFRA-GÓMEZ, 2015). Neste contexto, Costa et al. (2012), coloca em questão a eficiência do gasto público, diante seu aspecto de desempenho governamental, com sua avaliação através da adoção de indicadores capazes de descortinar a evolução do desempenho, bem como auxiliar na projeção de metas para melhorá-lo.

Da mesma forma, Song e Meier (2018), indagam que a avaliação de desempenho é essencial para os governos modernos, todavia, há pouca atenção nas diferenças entre os vários indicadores de desempenho.

Neste ponto, reflete-se que o controle da gestão se torna parte do processo administrativo, seno de responsabilidade da administração estabelecer os indicadores, que permitiram avaliada a sua própria gestão, sendo observado a lei e os princípios constitucionais (LAMOGLIA; OHAYON; DA COSTA MARQUES, 2020).

Os órgãos de fiscalização e controle auditar e avaliar: o estabelecimento e adoção dos indicadores se os indicadores adequados para avaliar a gestão e se foram providenciadas ações corretivas necessárias (GRATERON, 1999).

Ressalta-se que o governo de acordo com Bryson, Crosby e Bloomberg (2014) tem a função de desempenhar o papel de valores

públicos, mas os cidadãos, bem como empresas e organizações sem fins lucrativos, são importantes como solucionadores de problemas.

ESTUDOS ANTERIORES

Em um referencial teórico, torna-se necessário citar os estudos já realizados no âmbito da temática que permeia a pesquisa. O presente estudo o governo eletrônico e o dos indicadores públicos para diversas abordagens tanto socioeconômicas, como para uma avaliação de transparência das informações públicas, foram selecionadas pesquisas que, de alguma forma, abordaram esse tema em seus trabalhos.

Assim, no Quadro 1, são apresentados autores que falaram sobre o assunto em questão nos últimos.

QUADRO 1: Principais estudos sobre indicadores e governo eletrônico

Autores	Objetivo	Resultados
Silva *et al.*, (2017)	Indicadores socioambientais de 2001 a 2010, dos maiores municípios arrecadadores brasileiros.	Os possíveis impactos ambientais e sociais da exploração desses recursos não renováveis não estão sendo recompensados pelos *royalties*
Guimarães Neto e Cunha (2018)	Identifica grau de dependência econômica dos municípios do Estado de Minas Gerais em relação a empresas	Identifica grau de dependência econômica dos municípios do Estado de Minas Gerais em relação a empresas mineradoras
Leite (2018)	Analisar o perfil socioeconômico a partir da formação de clusters dos municípios mineradores do estado do Pará.	O melhor desempenho está relacionado à saúde, cuja decomposição do IFIRJAN mostrou-se mais elevado (20,62), seguido da educação (18,77) e emprego e renda,o menor índice (14,91)
Pereira e Moreira (2016)	Verificar, empiricamente, se a participação dos municípios brasileiros no Consórcio Público Intermunicipal de Saúde (CPIS) contribui para a melhoria do Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal - Área de Desenvolvimento Saúde (IFDM- A).	Os resultados mostraram que o CPIS influencia positivamente na probabilidade do município mudar para níveis mais elevados do IFDM-SA. Os municípios têm até 14% de chances de melhorar o nível do IFDM-SA caso participem do CPIS.

Autores	Objetivo	Resultados
Azevedo et. al. (2005)	Mostrar os procedimentos metodológicos adotados ao se estabelecer essa nova unidade de planejamento urbano, designada de aglomerados dos setores censitários (ASCs).	Os resultados mostraram que o CPIS influencia positivamente na probabilidade do município mudar para níveis mais elevados do IFDM-SA. Os municípios têm até 14% de chances de melhorar o nível do IFDM-SA caso participem do CPIS.
Meletti e Bueno (2011)	Analisar os dados oficiais de matrícula em educação especial tomando por base as Sinopses Estatísticas da Educação Básica realizadas e divulgadas pelo INEP no período 1997-2006.	Constatou-se a ampliação do número de matrículas em educação especial no sistema regular, principalmente classes sem apoio especializado; a ampliação de matrículas em instituições especiais e redução em classes especiais; o baixo número de matrículas na educação infantil e no ensino médio; e o aumento significativo do número de matrículas de alunos com deficiência visual, auditiva, mental e física no sistema regular de ensino.
Araújo e Casaca (2021)	Compreender as experiências de vida deste grupo, no Brasil, assim como o papel das políticas públicas no alívio das suas dificuldades econômicas e sociais.	Conclui-se que as suas experiências de vida são marcadas por várias adversidades – ainda pouco exploradas na literatura –, ao mesmo tempo que podem ser identificados aspectos positivos associados à responsabilidade monoparental, destacando-se a maior margem de autonomia e emancipação feminina e a perceção de maior tranquilidade e estabilidade no domicílio.
Coelho et. al. (2020)	Levantar as iniciativas de governo eletrônico em Municípios da região metropolitana de Manaus, com base numa pesquisa exploratória e descritiva de natureza quali-quantitativa que utilizou procedimentos documentais e bibliográficos para apresentar o histórico, potencialidades e barreiras à aplicação de TICs pelos governos na prestação de serviços e informações à sociedade, sendo esses os objetivos específicos deste estudo	Os resultados demonstram a carência de infraestrutura de TICs nos Municípios pesquisados e que suas páginas na Internet são utilizadas para a prestação de informações, visando atender obrigações legais, em detrimento da oferta de serviços que, quando existente, limita-se aos serviços sem complexidade.

Autores	Objetivo	Resultados
Nogueira Junior (2019)	Contemplar uma revisão teórica de alguns trabalhos e autores sobre a temática do governo eletrônico aplicada à realidade brasileira, e se a gestão das plataformas digitais tem como característica promover, de fato, uma interatividade com a sociedade, buscando a participação social plena da população no e-gov.	Estudo sugere uma discussão sobre o formato dessa governança eletrônica e como estão sendo disponibilizadas as informações para a participação da sociedade nas ações de comunicação pública por meio da internet
Da Costa; Costa, ; Resende (2020)	Analisou a transparência e o acesso à informação nas Organizações Sociais vinculadas à União, em consonância à legislação brasileira, por meio da transparência ativa	Percebeu-se que diversas imposições impostas pela Lei de Acesso à Informação, como a criação de um serviço de informação ao cidadão, prazos de resposta aos questionamentos, entre outras, não são cumpridas.
Lamberty; Gomes, Da Silva (2020)	Responder se os sites do Poder Executivo argentino e brasileiro atendem às exigências de transparência delineadas pelas respectivas leis de cada país	Os resultados apontam para o parcial cumprimento das LAI pelos portais ministeriais da Argentina e do Brasil e para o severo descumprimento delas pelos *sites* das presidências de ambas as nações. Além disso, aponta-se para a preocupante diminuição das pastas ministeriais nos dois países, o que deve ser visto com seriedade e atenção pelos cidadãos destas jovens democracias.

FONTE: Elaborado pelos autores (2020).

Observa-se uma tendência de pesquisas voltadas para o para governo eletrônico mais forte nos anos de 2020 e se destacando neste escopo a pesquisa de caráter qualitativo com ênfase em ensaios teóricos. Além disso, grande parte dos estudos mostra que as abordagens são direcionadas com base na Lei de acesso à informação. Note também que as informações dos indicadores nos estudos de políticas públicas são utilizados dados de indicadores como do Firjan e do IBGE, entretanto, cabe ressaltar que as avaliações foram realizadas sobre a avaliação do desenvolvimento de municípios, conforme

estudos Azevedo et. al. (2005), Pereira e Moreira (2016), Araújo e Casaca (2012).

Destacam-se estudos de Guimarães Neto e Cunha (2018) e Cunha *et al*. (2019) que trabalham com dados do FIRJAN sobre uma abordagem de desenvolvimento sustentável para os municípios. De modo geral, os estudos nesta temática podem dotar maior transparência na administração pública, e que esta transparência, por extensão, pode melhorar a *accountability* dos governos (PRADO, LOUREIRO, 2006).

METODOLOGIA

A metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa foi com base nos dados encontrados na página web de 18 organizações, dentre estas públicas e privadas sem fins lucrativos brasileiras, criadas para orientar pesquisas, listadas no Quadro 2.

A fim de alcançar o objetivo proposto foram coletadas informações nos sítios eletrônicos oficiais de todas as organizações citadas no quadro 2 e foram tabulados no *Excel*. Após procedimento foi levantado os indicadores das principais organizações, os quais foram classificados em 11 áreas temáticas que são: ambiental, demográfico, econômico, educação, energia elétrica, gestão, justiça, mercado, trabalho, pobreza, previdenciário, saúde, segurança, tecnologia e transporte.

QUADRO 2: Organizações com indicadores avaliados

Organizações
FIRJAN: Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
TCE: Tribunal de Contas do Estado
IRB: Instituto Rui Barbosa
IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
SPREV/ME: Secretaria de Previdência/Ministério da Economia
CFA: Conselho Federal de Administração
IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
PNUD: Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
FJP: Fundação João Pinheiro
FEE: Fundação de Economia e Estatística

Organizações
INEP: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
DataSUS: Departamento de Informática do SUS
CNJ: Conselho Nacional de Justiça
CGU: Controladoria-Geral da União
ANEEL: Agência Nacional de Energia Elétrica
FGV: Fundação Getúlio Vargas
STN: Secretaria do Tesouro Nacional
BCB: Banco Central do Brasil

FONTE: Elaborado pelos autores, (2020)

Além disso, com interesse de trazer mais clareza ao assunto abordado, ou propor hipóteses quando couber, e assim, suscitar novos enfoques ao problema, a presente pesquisa também possui um caráter exploratório. Ao mesmo tempo, a investigação busca interpretar, analisar e refletir sobre os seus resultados, possuindo nesta perspectiva uma abordagem também qualitativa (PRODANOV; FREITAS, 2013). Gil (2008) acrescenta que a pesquisa exploratória possibilita a formulação de problemas mais precisos para estudos posteriores.

ANÁLISES E DISCUSSÃO

O Poder Público, através das tecnologias de informação e comunicação (TIC), viabiliza um modelo de gestão e comunicação mais transparente e eficiente (ZITTEI, FERNANDES, 2015). O uso de indicadores se torna relevante no propósito de se conceber uma alternativa de gestão que tenha como objetivo a alocação de recursos com eficiência (PÉREZ-LÓPEZ; PRIOR; ZAFRA-GÓMEZ, 2015).

Durante a pandemia de Covid-19, o Brasil passou por transformações no Poder Público que possibilitaram uma maior ênfase na transparência governamental. Esta aproximação entre o Poder Público e os respectivos interessados permite a adoção de uma postura mais ativa por parte dos cidadãos no processo de acompanhamento e responsabilização (BRAGA et. al. 2008, HARRISON et al., 2012). Desta forma, o governo eletrônico se tornou mais relevante diante

da necessidade de medidas eficientes e transparentes (GAVELIN; BURALL; WILSON, 2009, SANTOS et al., 2013, RAUPP; PINHO, 2013).

A necessidade de se ter dados fidedignos para o auxílio na elaboração do planejamento do enfrentamento à pandemia de Covid-19 evidencia a importância de se ter qualidade e constância nas informações provenientes de indicadores.

As informações contidas nestes indicadores podem ter caráter decisório na análise de desempenho ou na elaboração de ações que visem melhorar o desempenho (COSTA et al. 2012). Através da série temporal, o indicador nos permite fazer uma análise preditiva que auxilia nas metas a serem planejadas (COURA, et al. 2016.), confirmando a relevância para o acompanhamento do desempenho da gestão.

Na pesquisa em contabilidade pública os principais indicadores utilizados podem ser visualizados no Quadro 3.

QUADRO 3: Lista de indicadores por organização

Indicador	**Organização**	**Período dos indicadores (por indicador)**
IFDM Emprego & Renda	FIRJAN	2018
IFDM Educação	FIRJAN	2018
IFDM Saúde	FIRJAN	2018
IFGF Autonomia	FIRJAN	2018
IFGF Gastos com Pessoal	FIRJAN	2018
IFGF Liquidez	FIRJAN	2018
IFGF Investimentos	FIRJAN	2018
Índice Municipal da Educação (i-Educ)	TCE-SP, IRB	2020
Índice Municipal da Saúde (i-Saúde)	TCE-SP, IRB	2020
Índice Municipal do Planejamento (e-Planejamento)	TCE-SP, IRB	2020
Índice Municipal da Gestão Fiscal (i-Fiscal)	TCE-SP, IRB	2020
Índice Municipal do Meio Ambiente (i-Amb)	TCE-SP, IRB	2020
Índice Municipal de Proteção dos Cidadãos (i-Cidade)	TCE-SP, IRB	2020
Índice Municipal de Governança de Tecnologia da Informação (i-Gov TI)	TCE-SP, IRB	2020

Indicador	Organização	Período dos indicadores (por indicador)
Índice do planejamento (i-PLANEJ)	TCE-MG, IRB	2018
Índice da Gestão Fiscal (i-FISCAL)	TCE-MG, IRB	2018
Índice de Educação (i-EDUC)	TCE-MG, IRB	2018
Índice de Saúde (i-SAÚDE)	TCE-MG, IRB	2018
Índice de Segurança Pública (i-SEGP)	TCE-MG, IRB	2018
Índice de Meio Ambiente (i-AMB)	TCE-MG, IRB	2018
Índice de Desenvolvimento Econômico (i-DES)	TCE-MG, IRB	2018
Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)	IBGE	2020
Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC)	IBGE	2020
Índice de Preços ao Produtor (IPP)	IBGE	2020
Pesquisa Mensal de Comércio (PMC)	IBGE	2020
Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua)	IBGE	2020
Indicador de Situação Previdenciária (ISP)	SPREV/ME	2018
Índice CFA de Governança Municipal (SIGM-CFA)	CFA	2020
IVS Infraestrutura Urbana	IPEA	2017
IVS Capital Humano	IPEA	2017
IVS Renda e Trabalho	IPEA	2017
IDHM Longevidade	PNUD, FJP, IPEA	2017
IDHM Educação	PNUD, FJP, IPEA	2017
IDHM Renda	PNUD, FJP, IPEA	2017
Bloco Educação	FEE	2016
Bloco Renda	FEE	2016
Bloco Saúde	FEE	2016
Despesas com Pessoal do Executivo - LRF	TCE-RS	2016
Despesas com Pessoal do Legislativo - LRF	TCE-RS	2016
Quociente de Resultado Orçamentário - valores líquidos	TCE-RS	2016

Indicador	Organização	Período dos indicadores (por indicador)
Estrutura existente de atenção básica nos municípios	TCE-PR	2016
Resultado da rede municipal de atenção básica	TCE-PR	2016
Receitas de repasses do Fundo Nacional de Saúde aos fundos municipais de saúde	TCE-PR	2016
Índice de Eficácia da Educação Municipal	TCE-PR	2016
Índice de Despesa por Aluno em Educação	TCE-PR	2016
Índice de Eficiência da Despesa em Educação	TCE-PR	2016
Custo per capita na Função Saúde - Gestão Municipal	TCE-PB	2019
Participação da Despesa com Pessoal e Encargos Sociais nas Despesas de Custeio	TCE-PB	2019
Taxa de Cobertura Populacional Estimada pelas Unidades Básicas de Saúde	TCE-PB	2019
Taxa de Hospitais por 100 mil Habitantes	TCE-PB	2019
Proporção de crianças entre 0 e 3 anos na escola	IBGE	2017
Proporção de crianças de 4 a 5 anos na escola	IBGE	2017
Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - IDEB	INEP	2017
Mortalidade infantil	DataSUS	2016
Expectativa de vida	IBGE	2017
Taxa de homicídios por 100 mil habitantes	DataSUS	2016
Taxa de óbitos em acidentes de trânsito a cada 100 mil habitantes	DataSUS	2016
Taxa de analfabetismo	IBGE	2011
Escolaridade média	IBGE	2011
PIB per capita	IBGE	2016
Taxa de desemprego	IBGE	2020
Informalidade	IBGE	2020
Pobreza	IBGE	2020
Coeficiente de Gini	IBGE	2020
Renda domiciliar per capita	IBGE	2020
Condições inadequadas de moradia	IBGE	2020

Indicador	Organização	Período dos indicadores (por indicador)
Saneamento adequado	IBGE	2020
Emissão de CO2 per capita	Observatório do Clima	2019
Proporção de jovens nem-nem-nem	IBGE	2020
Gravidez precoce	DataSUS	2016
Jovens com Ensino Superior	IBGE	2020
Taxa de congestionamento da Justiça no 1º grau	CNJ	2020
Índice de transparência	CGU	2016
Proporção de rodovias pavimentadas	CNT	2019
Qualidade das rodovias federais e estaduais pavimentadas	CNT	2019
Indicador de Continuidade FEC	ANEEL	2019
Indicador de Continuidade DEC	ANEEL	2019
Acesso à internet	IBGE	2018
Acesso à telefonia	IBGE	2018
Indicador Ipea Mensal de Consumo Aparente de Bens Industriais	IPEA	2020
Índice de Custos da Tecnologia da Informação (ICTI)	IPEA	2020
Indicador Ipea de Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF)	IPEA	2020
Índice Geral de Preços (IGP)	FGV	2020
Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPA)	FGV	2020
Endividamento (DC)	STN	2020
Poupança Corrente (PC)	STN	2020
Liquidez (IL)	STN	2020
Resultado nominal	BCB	2020
Juros nominais	BCB	2020
Resultado operacional	BCB	2020
Resultado primário	BCB	2020
Solvência Fiscal (Indicador 2)	STN	2020
Autonomia Financeira (Indicador 4)	STN	2020

Indicador	Organização	Período dos indicadores (por indicador)
Financiamento dos Investimentos (Indicador 5)	STN	2020
Rigidez das Despesas (Indicador 6)	STN	2020
Planejamento (Indicador 7)	STN	2020
Planejamento (Indicador 8)	STN	2020
Planejamento (Indicador 9)	STN	2020

FONTE: Elaborado pelos Autores (2020)

As decisões tomadas pelo Poder Público precisam ser transparentes. É por meio da estrutura de dados abertos que os cidadãos têm a oportunidade de saber quais as medidas propostas por seus governantes (GUIMARÃES NETO, CUNHA, 2018). Através desta estrutura, os indicadores podem ser apresentados como vias de intermediar o acesso dos cidadãos ao planejamento público (BAHIA, 2021, BERTOT et al, 2014).

No contexto da pandemia de Covid-19 vemos a relevância crescente do uso de indicadores na gestão pública, mas é possível observar a investida realizada por governos municipais, estaduais e federais para que o processo de adequação à estrutura de dados abertos seja mais lento (COSTA, RESENDE, 2020, CRUZ, BARCELLOS, BERNARDINI, 2020, Pinto, Almeida, 2020), desfavorecendo a transparência da gestão.

Os indicadores fornecem dados importantes na análise da pandemia de Covid-19. O Índice de Efetividade de Gestão Municipal (IEGM) mede o resultado das ações da gestão pública municipal, nos dando informações sobre os processos realizados por prefeituras quanto às medidas necessárias para a manutenção dos meios de acesso à saúde pelos cidadãos.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) possui indicadores como o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), Índice de Preços ao Produtor (IPP), Pesquisa Mensal de Comércio (PMC) e a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua), avalia os impactos das medidas restritivas adotadas no enfrentamento à pandemia. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) disponibiliza indicadores que ajudam na análise dos efeitos da

pandemia sobre as finanças de estados e municípios, com informações sobre os aspectos fiscais mais relevantes.

Foi constatado que muitos indicadores estão desatualizados, apresentando descontinuidades nas séries históricas. Os indicadores dos órgãos Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, Observatório do Clima, Confederação Nacional de Transporte e Agência Nacional de Energia Elétrica possuem dados até 2019.

Os indicadores dos órgãos Firjan, Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e Secretaria de Previdência do Ministério da Economia possuem dados até 2018. Os indicadores dos órgãos Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento e Fundação João Pinheiro possuem dados até 2017. Os indicadores dos órgãos Fundação de Economia e Estatística, Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Departamento de Informática do Sistema Único de Saúde e Controladoria-Geral da União possuem dados até 2016.

CONCLUSÕES

Esse trabalho empírico tem como objetivo apresentar um mapeamento das principais fontes de indicadores de pesquisa. Diante a temática de governo eletrônico, dados abertos, e os indicadores é um ponto ligação direta com a atividade de pesquisa e avaliação das informações presentes na administração, sendo um instrumento importante avaliativo e de previsão, como ferramentas para controle, apuração e fiscalização contábil e tributária.

A Organização das Nações Unidas (ONU), nos países de todos os continentes, não somente emitiu protocolos de saúde diante a pandemia, mas manifestou preocupação dos países com a questão econômica e de transparência das informações de saúde e de governos, ressaltando assim a relevância deste instrumento para cidadãos e para o mundo.

O estudo indica que se tem diversos indicadores para pesquisa em finanças públicas muitos dos dados não estão atualizados até o período de 2020, são; IBGE, BCB, STN, CNJ e CFA, no ano de 2019 CNT, TCE's e ANEEL, até 2018 FIRJAN, e SPREV/ME, até 2017 INEP e PNUD, e o último 2016 CGU, e DATASUS. As informações dos indicadores foram disponibilizadas em 2020, e ainda estão sendo completadas, tendo em vista que muitas das informações do governo que são base

de cálculo para formação desses indicadores foram disponibilizadas em 2020, como é o caso do painel de empresas.

Conclui-se que dada a importância e relevância do uso de indicadores nos processos de gestão do Poder Público, a qualidade das informações e a continuidade da elaboração dos indicadores contribui para a manutenção da transparência nas decisões governamentais. A ausência de continuidade nos indicadores pode prejudicar o desempenho do governo eletrônico.

Avalia-se que os indicadores de governança pública no Brasil, as experiências dos usuários e os conteúdos gerados são instrumentos importantes que vêm tornando a comunicação mais colaborativa, íntegra, transparente e aberta. A informação contínua com seu valor permite a possibilidade de mobilização de dados e a conectividade da rede, o que, se não é o suficiente para mudar a administração pública, é um caminho para sua integração e a evolução para a qualidade de informação. Tendo em vista, muitas das vezes, os serviços e informações governamentais encontram-se tão dispersos que repetem, no ambiente virtual, as suas estruturas físicas: confusas e pouco preparadas para atender às novas demandas sociais.

Como limitação do estudo, destaca-se a utilização de uma só base de dados de indicadores mais utilizada em estudos nacionais. Sugere-se, para futuros trabalhos em relação ao tema pesquisado, incluir outras bases de dados internacionais, aumentando assim novas pesquisas, a análise das metodologias e as teorias utilizadas nos trabalhos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Clareana Lopes de. **A vulnerabilidade à pobreza das mulheres responsáveis por famílias monoparentais no Brasil e o papel das políticas públicas.** 2021.

AZEVEDO, Jefferson de et al. Proposta metodológica para análise de dados socioeconômicos e ambientais para planejamento e definição de políticas públicas. **Cadernos Ebape. br**, v. 3, n. 4, p. 01-12, 2005.

BAHIA, Leandro Oliveira. **Guia referencial para construção e análise de indicadores**. 2021.

BERTOT, J. C. et al. Big data, open government and e-government: Issues, policies and recommendations. **Information Polity**, 19, 5-16, 2014.

BERTOT, J. C., JAEGER, P. T., & GRIMES, J. M.. Using ICTs to create a culture of transparency: E-government and social media as openness and anti-corruption tools for societies. **Government information quarterly**, v. 27, n.3, 264-271., 2010.

BRAGA, Lamartine Vieira. O impacto do governo eletrônico sobre a prestação de serviços públicos no Brasil: aplicações da certificação digital. **Universitas: Gestão e TI**, v. 1, n. 2, 2011.

BRAGA, L. V., ALVES, W. S. FIGUEIREDO, R. M. da C., SANTOS, R. R. dos. O papel do Governo Eletrônico no fortalecimento da governança do setor público. **Revista Do Serviço Público**, *59*(1), p. 05-21. 2014.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Orgs). **Reforma do Estado e administração pública gerencial.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

CADEN, John. **RTÉ's coverage of the campaigning on the eighth amendment to the constitutionissues of objectivity, impartiality and fairness**. 2006. Tese de Doutorado. Dublin City University.

COELHO, José Celson Mendes. Et al. **Governo eletrônico: Um levantamento das iniciativas de e-GOV em municípios da Região Metropolitana de Manaus***.* Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 05, Ed. 12, v. 15, p. 31-56, 2020.

COSTA, E. M.; SOUZA, H. R. de; RAMOS, F. de S.; SILVA, J. L. M. da. Eficiência e desempenho no ensino superior: uma análise da fronteira de produção educacional das IFES brasileiras. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 16, n. 3, p. 415-440, 2012.

COURA, José Eduardo Lacerda et al. **Indicadores de gestão pública:** uma análise nos maiores Municípios do Estado da Paraíba. 2016.

CRUZ, Matheus; BARCELLOS, Raissa; BERNARDINI, Flavia. Inteligência Artificial no Governo Eletrônico em Cidades Inteligentes: Possibilidades e Desafios. **Computação Brasil**, n. 43, p. 27-30, 2020.

CRUZ-RUBIO, César Nicandro. O que é (e o que não é) governo aberto? Uma discussão conceitual. **Revista Temas de**

Administração Pública, [*s. l.*], v. 10, n. 1, p. 129-148, 2015. Disponível em: https://bit.ly/2XSMFiJ. Acesso em: 24 fev. 2019.

CUNHA, A. M. B. M. **Aspectos econômicos e sociais da atividade extrativa mineral: um olhar sobre os objetivos de desenvolvimento sustentável** / Ana Maria B. M. Cunha [et al.] - Rio de Janeiro: CETEM/MCTI, 2019.

DA COSTA, Rodrigo Neres; COSTA, Abimael de Jesus Barros; RESENDE, Alex Laquis. TRANSPARÊNCIA E ACESSO À INFORMAÇÃO EM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS VINCULADAS AO GOVERNO FEDERAL. **REA-Revista Eletrônica de Administração**, v. 19, n. 2, p. 247-267, 2020.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de estudos**, n. 21, p. 01-18, 1999.

GUIMARAES, LUCIANA GONDIM DE ALMEIDA. **Governo Aberto e Governo Eletrônico:** revisão sistemática, conceitos, lacunas, interfaces e tendências de pesquisa. EnAPG 2019.

GUIMARÃES NETO, L. F.; CUNHA, G. R. Sustentabilidade municipal: análise de desenvolvimento socioeconômico de municípios mineradores do Estado de Minas Gerais. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 9, n. 2, p. 90-117, 2018.

HARRISON, T. M.; SAYOGO, D. S. Transparency, participation, and accountability practices in open government: A comparative study. **Government Information Quarterly**, v. 31, n. 4, 513-525, 2014.

HARRISON, T. M., GUERRERO, S., BURKE, G.B., COOK, M., CRESSWELL, A., HELBIG, N., HRDINOVA, J.; PARDO, T. Open government and e-government: Democratic challenges from a public value perspective. **Information Polity**, v. 17, n. 2, 83-97, 2012.

HOHLFELDT, António; MARTINO, Luiz C.; FRANÇA, Vera Veiga. **Teorias da comunicação: conceitos, escolas e tendências**. In: Teorias da comunicação: conceitos, escolas e tendências. 2008. p. 309-309.

LAMBERTY, Andrey Oliveira; GOMES, Thais Bonato; DA SILVA, Rosane Leal. Direito de acesso à informação pública e governo eletrônico: a transparência nos portais do Poder Executivo da Argentina e do Brasil. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, v. 65, n. 1, p. 157-184, 2020.

LAMOGLIA, Fabiano Rosa; OHAYON, Pierre; DA COSTA MARQUES, José Augusto Veiga. A Demonstração do Resultado Econômico como Indicador de Eficiência na Gestão do Gasto Público. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 15, n. 4, p. 160-177, 2020.

LEITE, A. S. et al. O perfil socioeconômico dos municípios mineradores paraenses: formação de clusters a partir do FIRJAN. **Novos Cadernos NAEA**, v. 21, n. 3, 2018.

MACADAR, Marie Anne; LHEUREUX-DE-FREITAS, JORGE; MOREIRA, Cristiano Ramos. Transparência como elemento fundamental em governo eletrônico: uma abordagem institucional. **Revista Gestão & Tecnologia**, 2015.

MELETTI, Silvia Márcia Ferreira; BUENO, José Geraldo Silveira. O impacto das políticas públicas de escolarização de alunos com deficiência: uma análise dos indicadores sociais no Brasil. **Linhas críticas**, v. 17, n. 33, p. 367-383, 2011.

NOGUEIRA JÚNIOR, Dario de Azevedo. Governo Eletrônico: uma reflexão sobre os limites da interatividade cidadã no modelo brasileiro da gestão pública digital de difusão de informação. **Eptic On-Line (UFS)**, v. 21, p. 22-45-45, 2019.

PEREIRA, Greisson Almeida; MOREIRA, Tito Belchior da Silva. **A influência dos consórcios intermunicipais de saúde no índice Firjan de desenvolvimento municipal (IFDM)**. 2016.

PÉREZ-LÓPEZ, G.; PRIOR, D.; ZAFRA-GÓMEZ, J. L. Rethinking New Public Management Delivery Forms and Efficiency: Long-Term Effects in Spanish Local Government. **Journal of Public Administration Research And Theory**, v. 25, n. 4, p. 1157-1183, 2015.

PINTO, J. A., E M. B. ALMEIDA. "Ontologias Públicas Sobre Governo eletrônico: Uma Revisão Sistemática Da Literatura". **Brazilian Journal of Information Science: Research Trends**, v. 14, n. 3, e020003.

PRADO, Otávio; LOUREIRO, Maria Rita Garcia. Governo eletrônico e transparência: avaliação da publicização das contas públicas das capitais brasileiras. **Revista Alcance**, v. 13, n. 3, p. 355-372, 2006.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

PRZEYBILOVICZ, E.; CUNHA, M. A.; MEIRELLES, F. de. S. O uso da tecnologia da informação e comunicação para caracterizar os municípios: quem são e o que precisam para desenvolver ações de governo eletrônico e smart city. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 4, p. 630-649, 2018.

RAUPP, Fabiano Maury; PINHO, José Antônio Gomes de. *Accountability* em câmaras municipais: uma investigação em portais eletrônicos. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 48, n. 4, p. 770-782, 2013.

SANTHANAMERY, T., & RAMAYAH, T. **Tax payers continued use of an e-filing system:** a proposed model. Technics Technologies Education Management, 7(1), 249-258, 2012.

SANTOS, Paloma Maria *et al*. Ranking dos tribunais de contas brasileiros: uma avaliação a partir dos padrões web em governo eletrônico. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 721-744, 2013.

SECCHI, Leonardo; DE SOUZA MACHADO, Luciane Beiro. Administração Pública Municipal no Oeste Catarinense: uma Análise de Indicadores Político-Institucionais. **Revista Cadernos de Economia**, v. 25, n. 41, p. 1-29, 2021.

SILVA, L. F. da et al. Correlação das Variáveis Socioeconômicas e Ambientais com royalties Petrolíferos e CFEM Municipais. **Floresta e Ambiente**, v. 24, 2017.

SONG, M.; MEIER, K. J. Citizen Satisfaction and the Kaleidoscope of Government Performance: How Multiple Stakeholders See Government Performance. **Journal of Public Administration Research And Theory**, p. 1-17, 2018.

ST. CLAIR, Rebekah; HICKS, Diana; ISETT, Kimberley R. An investigation into the characteristics of papers with high scholarly citations in public administration: The relativity of theory and method. **Review of Public Personnel Administration**, v. 37, n. 3, p. 323-350, 2017.

WOLF, Mauro; DE FIGUEIREDO, Maria Jorge Vilar. **Teorias da comunicação**. Presença, 1987.

ZITTEI, M. FERNANDES, Francisco Carlos. E-serviços no governo eletrônico: análise bibliográfica de artigos internacionais. **Future Studies Research Journal: Trends & Strategies**, v. 7, n. 2, 2015.

CGU E PANDEMIA
O que aconteceu com as denúncias?

Rildo Teixeira Leitão Júnior
Fernando Gentil de Souza
Andrezza Patrícia Bezerra da Silva

INTRODUÇÃO

A Ouvidoria-Geral da União (OGU) integra a Controladoria-Geral da União (CGU) e é responsável por exercer as competências de órgão central do Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo Federal (CGU, 2021). Sua atuação consiste em receber, analisar e encaminhar denúncias, reclamações, elogios, sugestões e outras solicitações referentes a procedimentos e ações de todos os entes e agentes do Poder Executivo Federal, a fim de que o cidadão e a Administração pública possam estabelecer um diálogo e os serviços públicos prestados continuem a ser aperfeiçoados (CGU, 2021).

A utilização do Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo Federal (SisOuv) facilita o controle de prazos e o monitoramento do alcance das metas estabelecidas para as ouvidorias. Esse sistema foi desenvolvido para ser o canal único de comunicação entre o cidadão e as ouvidorias da Administração Pública Federal, facilitando a vida do usuário de serviços públicos que deseja realizar uma manifestação.

Além disso, o sistema integra as ouvidorias federais, agiliza o encaminhamento de manifestações de uma unidade para a outra e a produção de dados estatísticos e relatórios gerenciais.

Em caso de denúncias, uma equipe de servidores verifica se existem elementos mínimos que possam indicar suspeitas de uso irregular de recursos públicos federais ou a conduta indevida de um agente público federal. Havendo indícios suficientes de autoria e materialidade, a denúncia é encaminhada ao órgão responsável pela sua apuração. As demais manifestações também são analisadas e encaminhadas às áreas competentes, com o oferecimento de respostas conclusivas aos cidadãos interessados.

A OUVIDORIA NO SISTEMA PÚBLICO FEDERAL

O SisOuv foi instituído em 05 de setembro de 2018 pelo Decreto nº 9.492, com a finalidade de coordenar as atividades de ouvidoria desenvolvidas pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal. Esse sistema é composto pelo órgão central e pelas unidades setoriais.

Através da OGU, a Corregedoria Geral da União atua como órgão central e como órgãos setoriais das ouvidorias e unidades responsáveis pelas atividades de ouvidoria da Administração Pública Federal Direta e Indireta Autárquica e Fundacional, além das Empresas Estatais que prestem serviços públicos ou que recebam recursos do Tesouro Nacional para o custeio total ou parcial de despesas de pessoal.

Os principais objetivos do SisOuv elencados no quinto artigo do Decreto nº 9.492 são:

1) coordenar e articular as atividades de ouvidoria do Poder Executivo Federal;
2) propor ações com vistas a desenvolver o controle social dos usuários sobre a prestação de serviços públicos;
3) facilitar o acesso do usuário aos instrumentos de participação na gestão e na defesa de seus direitos;
4) zelar pela interlocução efetiva entre o usuário de serviços públicos e os órgãos e as entidades da administração pública federal responsáveis por esses serviços; e
5) acompanhar a implementação da Carta de Serviços ao Usuário.

Além desses objetivos, existem os aspectos (enumerados no Manual de Ouvidoria Pública) que norteiam as atividades do Sistema de Ouvidoria: normativo, tecnológico, formativo e monitoramento.

O aspecto normativo se materializa com a edição de instruções normativas às ouvidorias do Poder Executivo Federal, com o objetivo de padronizar as atividades de ouvidoria. O aspecto tecnológico é representado pelo uso obrigatório do e-Ouv (sistema incorporado à Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação – Fala.BR), que é o sistema informatizado por meio do qual são recebidas as manifestações de ouvidoria dirigidas ao Poder Executivo Federal.

O aspecto formativo é desenvolvido através do Programa de Formação Continuada em Ouvidoria (Profoco), que tem por objetivo compartilhar experiências e construir conhecimentos de maneira conjunta, qualificando os ouvidores e trabalhadores das ouvidorias públicas.

O aspecto voltado ao monitoramento refere-se à capacidade da OGU de monitorar a atuação das demais ouvidorias no tratamento das manifestações da população, a fim de oferecer orientação e propor medidas corretivas. Além disso, também disponibiliza informações sobre os serviços públicos realizados, monitoramento e correção de falhas efetuados pelos órgãos e entidades do Poder Público Federal.

Ao entrar no Sistema o cidadão pode realizar sete tipos diferentes de manifestações:

i) Acesso à Informação: encaminhar pedidos de acesso a informações públicas produzidas ou custodiadas pelo poder público, ressalvadas as hipóteses de sigilo legalmente estabelecidas. Exemplo: cidadão solicita informação à prefeitura sobre o andamento de realização de licitação para compra de mobiliário para escola infantil;
ii) Denúncia: comunicar a ocorrência de ato ilícito, a prática de irregularidade por agentes públicos ou de ilícito cuja solução dependa da atuação dos órgãos apuratórios competentes. Exemplo: usuária denuncia irregularidades em convênio cujos repasses foram efetuados, mas a obra não foi concluída
iii) Elogio: demonstrar reconhecimento ou satisfação sobre o serviço público oferecido ou o atendimento recebido. Exemplo: usuário utiliza os serviços da biblioteca de um órgão e se sente satisfeito com o atendimento prestado pela bibliotecária; depois disso, registra um elogio à servidora.
iv) Reclamação: demonstrar sua insatisfação relativa à prestação de serviço público e à conduta de agentes públicos na

prestação e na fiscalização desse serviço. Exemplo: usuário tenta acessar a página eletrônica de determinado Ministério para dar entrada em pedido e não consegue;

v) Simplifique: encaminhar proposta de solução para simplificação da prestação de determinado serviço público (precário, obsoleto, burocrático ou ineficiente). Exemplo: usuária reclama de excesso de documentos requeridos para obter determinado serviço público e solicita que o órgão considere a diminuição das exigências;

vi) Solicitação: pedir a adoção de providências por parte dos órgãos e das entidades da administração pública federal. Exemplo: usuário comunica a falta de um medicamento e requer a solução do problema; e

vii) Sugestão: registrar ideia ou proposta de melhoria de atendimento de serviços públicos prestados por órgãos e entidades da administração pública federal. Exemplo: usuária sugere que seja disponibilizado serviço de fotocópias próximo ao balcão de atendimento de um órgão público.

METODOLOGIA

As informações foram coletadas na página eletrônica da Controladoria Geral da União. Em uma planilha eletrônica foram registradas as seguintes informações: Data Registro, Data Prazo Resposta, Data Resposta, Faixa Etária. Raça/Cor, Gênero, Município Manifestante, Município Manifestação, Tipo de Manifestação, Órgão Siorg (id e nome), Assunto, Dias para Resolução e Atraso.

Com base nesses dados foram calculados a média aritmética e o desvio padrão e elaborado gráficos para auxiliar na interpretação de resultados.

RESULTADOS

Inicialmente, foi verificada a quantidade de manifestações apresentadas ao Sistema de Ouvidorias do Poder Executivo Federal da CGU de forma acumulada, entre os anos de 2016 e 2020, cujos dados estão sintetizados na Tabela 1.

TABELA 1: Quantidade de manifestações entre 2016 e 2020

Manifestação	Quantidade
LAI	154.070
Denúncia	32.717
Reclamação	189.516
Solicitação	229.164
Sugestão	10.789
Elogio	6.541
Simplifique	323
Total	616.579

FONTE: Elaboração própria (2021).

Observa-se que no período analisado o e-Ouv recebeu 616.579 manifestações, a maioria delas (37%) correspondeu a Solicitação, seguida por Reclamação (30%). A manifestação Simplifique teve início no ano de 2019, o que explica sua pequena participação no acumulado de manifestações e por representar menos de 0,01% das manifestações, a tipologia Simplifique foi excluída das discussões. A representação gráfica destes valores pode ser vista na Gráfico 1.

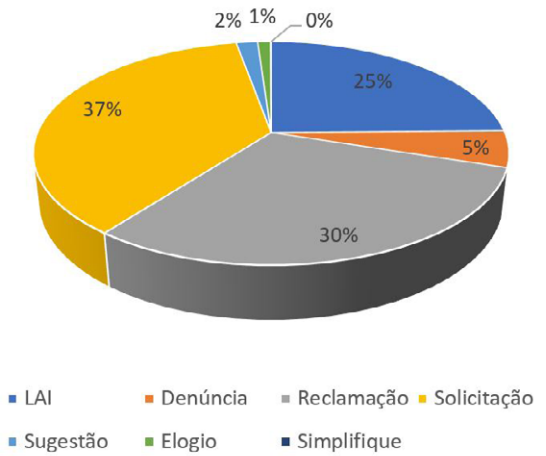


GRÁFICO 1: Manifestações em valores percentuais
FONTE: Elaboração própria (2021).

Em uma perspectiva de evolução histórica das manifestações apresentadas ao e-Ouv, verifica-se que durante o período analisado, houve um aumento no total de manifestações (Gráfico 2).

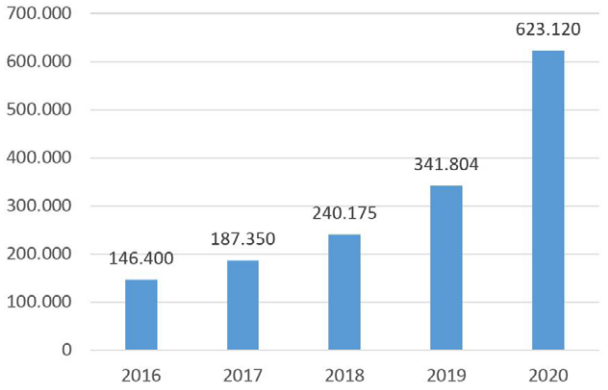


GRÁFICO 2: Evolução das manifestações
FONTE: Elaboração própria (2021).

Nesse período ocorreu um aumento de 326%, passando de 146.400 manifestações em 2016 para 623.120 em 2020.

A evolução percentual do número total de manifestações encontra-se no Gráfico 3.

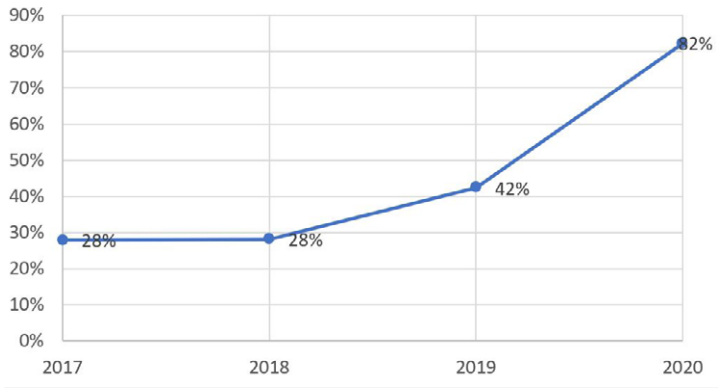


GRÁFICO 3: Evolução percentual das manifestações
FONTE: Elaboração própria (2021).

Observa-se que a quantidade de manifestações apresentadas ao e-Ouv aumentou em 42% entre 2019 e 2018 e 82% entre 2019 e 2020, período em que teve início a pandemia da Covid-19.

Os números constantes na Tabela 2 mostram que os cidadãos tiveram uma maior preocupação com a prestação de serviços públicos e adoção de providências por parte de órgãos públicos federais do que com a denúncia de desvios de verbas públicas.

As manifestações que obtiveram um maior aumento foram as Solicitações (163%) e Reclamações (125%). Observa-se que apenas Elogio não teve um aumento no número de manifestações no ano de 2020.

Mesmo sendo denunciado pela imprensa inúmeros casos de corrupção envolvendo gastos públicos para minimizar as consequências do novo coronavírus, não houve um aumento no número de denúncias apresentadas ao e-Ouv pelos cidadãos, evidenciando uma baixa participação popular em denunciar a malversação dos recursos públicos.

TABELA 2: Evolução histórica por tipo de manifestação

Ano	Qant	Var%	Quant	Var%	Quant	Var%
	LAI		**Denúncia**		**Reclamação**	
2016	111.669		8.671		10.850	
2017	121.536	9%	13.358	54%	29.392	171%
2018	127.477	5%	21.235	59%	47.590	62%
2019	128.925	1%	26.367	24%	84.182	77%
2020	154.070	20%	32.717	24%	189.516	125%
	Solicitação		**Sugestão**		**Elogio**	
2016	13.705		1.206		299	
2017	20.046	46%	1.702	41%	1.316	340%
2018	36.396	82%	2.567	51%	4.910	273%
2019	87.088	139%	8.464	230%	6.635	35%
2020	229.164	163%	10.789	27%	6.541	-1%

FONTE: Elaboração própria (2021).
NOTA: A variação é em relação ao ano anterior.

Na Tabela 3 observa-se o tipo de manifestação por região referente ao ano de 2020.

TABELA 3: Manifestação por região (2020)

Região	Denúncia		Reclamação		Solicitação	
Norte	2.086	7%	7.040	5%	8.588	6%
Nordeste	5.313	19%	27.473	19%	26.661	17%
Centro-Oeste	3.125	11%	12.956	9%	14.534	9%
Sudeste	12.549	44%	73.526	52%	80.915	52%
Sul	5.410	19%	19.973	14%	24.720	16%
Total	28.483	100%	140.968	100%	155.418	100%
Região	**Sugestão**		**Elogio**			
Norte	270	4%	189	4%		
Nordeste	904	14%	1.449	34%		
Centro-Oeste	752	12%	625	15%		
Sudeste	3.435	54%	1.403	33%		
Sul	990	16%	549	13%		
Total	**6.351**	**100%**	**4.215**	**100%**		

FONTE: Elaboração própria (2021).

A região sudeste apresentou o maior índice de participação popular no ano de 2020 em relação a todas as formas de reclamação, com exceção da manifestação do tipo Elogio. Essa região foi responsável por 44% do número total de Denúncias, 52 % do total de Reclamações e de Solicitações e 54% do montante das Sugestões.

No Gráfico 4 pode ser observado de forma gráfica cada tipo de manifestação por região referente ao ano de 2020.

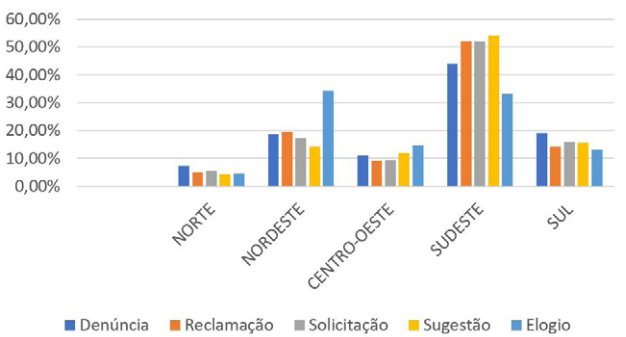


GRÁFICO 4: Manifestação por região (2020)
FONTE: Elaboração própria (2021).

A região norte apresentou a menor participação (inferior a 10%) para todos os tipos de manifestação. A região nordeste apresentou a maior participação em elogios à administração pública. Essa região representou 34% do total de elogios registrados no sistema do e-Ouv.

A quantidade de manifestações realizadas pelos cidadãos pode ser influenciada por muitos fatores, como a cultura local, a situação econômica ou até mesmo o tempo de resposta à situação apresentada. Com relação ao tempo de resposta, o tempo médio de cada tipo de manifestação pode ser visto na Tabela 4.

TABELA 4: Tempo médio de resposta

Tipo de Manifestação		Denúncia	Reclamação	Solicitação	Sugestão
2016	**Média**	41,0	35,4	29,7	31,8
	DP	111,3	94,7	89,9	94,9
2017	**Média**	206,0	26,9	145,6	31,3
	DP	185,2	77,0	215,7	83,7
2018	**Média**	43,5	33,3	28,1	32,3
	DP	99,7	84,8	71,4	83,8
2019	**Média**	39,2	27,4	18,0	28,1
	DP	75,5	52,9	46,0	63,9
2020	**Média**	29,2	18,8	14,2	15,8
	DP	36,5	25,9	23,0	26,3

FONTE: Elaboração própria (2021).

Observa-se que houve uma redução tanto da média de tempo de resposta de resolutividade das manifestações, quanto do desvio padrão ao longo dos cinco anos. Em 2016 os órgãos levavam em média 41 dias para responder uma denúncia ao cidadão, em 2020 essa média caiu para 29 dias. O desvio padrão que era de 111 dias, revelando a presença de valores extremos, foi reduzido para 36 dias.

No ano de 2017 houve um aumento na média de resposta e no desvio padrão nos casos de reclamação e solicitação em relação ao ano de 2016. Contudo, essas medidas estatísticas caíram nos anos seguintes, chegando a resultados muito menores em 2020.

Embora o número de manifestações em 2020 tenha aumentado 82% em relação ao ano anterior, possivelmente em razão dos

impactos negativos da Covid-19 sobre os serviços públicos, o prazo médio de atendimento dos órgão do Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo federal da CGU reduziu-se em 30,8%, evidenciando que a medida adotada pela CGU no sentido uso obrigatório do e-Ouv (sistema incorporado à Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação – Fala.BR) proporcionou ganhos de escala no atendimento às demandas provenientes dos cidadãos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo procurou analisar a utilização da OGU pelo público entre os anos de 2016 e 2020. Com a análise dos resultados encontrados, foi identificado que, no período analisado, o e-Ouv passou de 146.400 manifestações em 2016 para 623.120 em 2020.

Em relação ao período compreendido entre 2019 e 2020, momento em que teve início a pandemia da Covid-19, a quantidade de manifestações apresentadas ao e-Ouv aumentou em 82%. Entretanto, não houve um aumento no número de denúncias apresentadas ao e-Ouv pelos cidadãos, mas, sim, nas Solicitações e Reclamações.

Em se tratando das regiões, a região norte apresentou a menor participação para todos os tipos de manifestação, e a região nordeste apresentou a maior participação em elogios à administração pública. Por sua vez, a região sudeste teve o maior índice de participação popular no ano de 2020 em relação a todas as formas de reclamação, com exceção da manifestação do tipo Elogio. Assim, os resultados evidenciam uma elevação da participação da população com o órgão, sobretudo da região sudeste. Contudo, há uma menor manifestação em relação a denunciar desvios de recursos públicos neste momento de pandemia.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto n° 9.492 de 05 de setembro de 2018.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9492.htm. Acesso em: 19 fev. 2021.

CORREGEDORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). **Ouvidoria.** Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/ouvidoria. Acesso em: 19 fev. 2021.

REFLEXÕES PARA O PÓS PANDEMIA SOBRE OS GASTOS COM TRANSPORTE NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

Adriano Gomes Ferreira
Fernando Gentil de Souza
Yony de Sá Barreto Sampaio
Helenice Souza Gonçalves

INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é identificar a opção menos onerosa com relação ao gasto com transporte dos servidores na Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), analisando-se quatro possibilidades: (i) frota própria, (ii) locação, (iii) táxi e (iv) aplicativos de transporte.

O problema da gestão ineficiente e da escassez dos recursos públicos faz com que os profissionais e acadêmicos busquem alternativas para uma alocação adequada do dinheiro público. Esse uso adequado de recursos pode ser analisado como indicador de eficiência, que, por sua vez, pode ser entendida como a capacidade de produzir mais produtos ou oferecer uma quantidade maior de serviços com a utilização de menos recursos.

A eficiência dos gastos públicos é um princípio estabelecido pela Constituição Federal (1988), em seu artigo 37. Dessa forma, os governantes de todos os entes públicos devem administrar os gastos para conseguir os melhores resultados com a menor utilização de recursos. Esse termo, juntamente com eficácia e qualidade dos serviços

públicos se tornaram assuntos-chave nas discussões sobre gestão pública na década de 1990 (D'INVERNO et al., 2018).

Entre muitas possibilidades de analisar os gastos públicos e de obter informações para a tomada de decisões está o custo de oportunidade, sendo caracterizado por escolher uma alternativa no lugar de outra, o que oportunizará alguma (des)vantagem (GOULART, 2002). Nessa situação, é analisado o que se deixa de ganhar ou economizar por se ter escolhido uma possibilidade em vez de outra.

Essa discussão se faz necessária nos entes governamentais pois eles foram afetados por medidas de redução de repasses financeiros do governo federal. Diante disso, têm surgido pesquisas de como utilizar os recursos disponíveis de maneira eficiente (CALDEIRA; CALDEIRA, 2019; GALVÃO et al., 2013). Nesse contexto, o custo de oportunidade surge como um subsídio para a tomada de decisões, pois pode ser utilizado de forma concomitante com o sistema de informação contábil (DENARDIN, 2004).

Com base neste cenário, questiona-se: Qual a opção menos onerosa do gasto com transporte em uma instituição pública de ensino superior? Para responder esta pergunta avaliou-se o custo de oportunidade na Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), considerando-se as possibilidades: (i) frota própria, (ii) locação, (iii) uso de táxi e (iv) serviço de transporte por aplicativo.

Cabe destacar que o ano 2020 foi marcado pelo distanciamento social e muitos governos adotaram um período denominado quarentena como resposta à pandemia do novo coronavírus, o SARS-CoV-2. Neste período, ocorreram mudanças na vida da sociedade, aumento do número de pessoas trabalhando de casa (Savić, 2020), aulas de forma remota (Sampaio, 2020) e até consultas médicas passaram a ser realizadas à distância (ANTHONY JNR, 2020).

Muitos avanços no uso de tecnologias resultantes do período da pandemia devem refletir nas relações de trabalho. Este contexto afeta a análise realizada no estudo e as suas interpretações, uma vez que se percebeu que é possível realizar aulas, reuniões e cursos de formação para os servidores das instituições de ensino superior (IES) utilizando as ferramentas da tecnologia da informação.

Após esta introdução, encontra-se o referencial teórico, com uma breve discussão sobre eficiência dos gastos públicos, estudos anteriores e o panorama sobre os veículos e possíveis gastos da UFPE. Em seguida, estão dispostos a metodologia utilizada e os resultados encontrados, finalizando com as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO COM TRANSPORTE

O administrador público tem o poder-dever de analisar se as ações praticadas são economicamente ótimas, pois o princípio da eficiência, evidenciado no artigo 37 da Constituição do Brasil, direciona-o a isso. Para tanto, é necessário ponderação, de forma a verificar se os gastos podem se dar de forma alternativa, menos onerosa do ponto de vista não apenas financeiro (gastos efetivamente incorridos), mas também econômico (se a decisão tomada é a melhor forma de alocar os recursos).

Apesar disso, o processo decisório é mais complexo que apenas os gastos envolvidos, há outros custos de oportunidade inerentes a qualquer escolha. O mero gasto reduzido não implica, necessariamente, maior eficiência, pois este conceito está relacionado ao emprego que, concomitantemente, implique menores custos e melhores resultados.

Ao estudar o tema do gasto público com transporte, destaca-se a terceirização, caracterizada como a transferência de produção de bens ou prestação de serviços para terceiros. Por um lado, a terceirização tem sido discutida como uma forma do poder público reduzir suas despesas (ALONSO et al., 2017). Nessa linha, ao analisar a forma menos onerosa para contratação de motoristas pela universidade pública, Caldeira e Caldeira (2019) realizaram um estudo de caso na Universidade Federal do Triângulo Mineiro e identificaram que o funcionário terceirizado proporciona uma redução de gasto próxima a 28% por motorista.

Por outro lado, de acordo com a pesquisa realizada por Alonso et al. (2017), não houve redução dos gastos do governo, a nível federal, de alguns países europeus que adotaram esse tipo de contratação. Esses resultados estimulam a pesquisa na busca de um consenso sobre a contratação de terceirizados em diferentes contextos.

Como os resultados de pesquisas são divergentes, surge a dúvida sobre qual escolha o poder público deve adotar com a finalidade de realizar suas despesas de maneira adequada. A eficiência, sob a ótica da Ciência Econômica, mais especificamente em relação à teoria de Pareto, é atingida quando um indivíduo inserido num dado contexto, não pode melhorar sua situação senão em detrimento de outro (ARAGÃO, 1997).

Sendo assim, a aplicação adequada dos recursos é necessária para que os serviços públicos sejam disponibilizados a um maior número de pessoas e, para decidir como aplicar o dinheiro, é possível

utilizar o custo de oportunidade (COSTA et al., 2015). Uma forma de compreender o conceito de custo de oportunidade é que "ao escolher, tomamos um curso de ação, abandonando outras alternativas que nos proporcionariam benefícios específicos" (GOULART, 2002, p. 21). Em outras palavras, custo de oportunidade é o montante que se deixou de ganhar/economizar em virtude da opção escolhida.

Apesar de não ser um termo atual, o custo de oportunidade tem sido bastante discutido pelos economistas por ser necessário incluir na composição de custos os valores que são desprezados quando uma das possíveis alternativas é selecionada (DENARDIN, 2004).

ESTUDOS ANTERIORES

A locação de veículos para o deslocamento dos servidores da Universidade do Estado de Mato Grosso (campus de Tangará da Serra) se mostrou como a alternativa menos onerosa (GALVÃO et al., 2013). Os pesquisadores simularam a substituição dos cinco veículos que compõem a frota.

Na decisão de ter carro próprio ou terceirizado, Diniz e Paixão (2017) observaram que a segunda é a melhor escolha para empresas que atuam com cargas rodoviárias. A análise se limitou aos veículos utilizados pela equipe de vendas e de *marketing*. Esse mesmo resultado foi encontrado ao analisar uma empresa de mercadorias (OLIVEIRA; COIMBRA, 2018), tendo sido analisada a frota que efetuava os fretes.

Para empresas de segurança, a alternativa de alugar veículos possui um menor custo do que ter frota própria (SOUSA et al., 2019). Esse resultado foi encontrado em dois cenários analisados. No primeiro a economia é de mais de 6% e no segundo quase 25%.

Ao analisar a opção entre ter o carro próprio, alugado ou utilizar um aplicativo por transportes, foi observado por Chagas et al. (2018) que é necessário observar a distância a ser percorrida. Até a distância de 800 quilômetros por mês, usar o aplicativo é a opção mais econômica. A locação de veículos é indicada no percurso entre 800 e 3.500 quilômetros mensais, acima disto recomenda-se possuir um veículo próprio.

Com exceção da pesquisa de Sousa et al. (2019), que acrescentou aos custos os valores referentes ao gestor da frota, e o de Oliveira e Coimbra (2018), que somou os salários dos motoristas e ajudantes destes, os trabalhos utilizaram somente as despesas diretamente

relacionadas aos veículos como o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, as taxas de licenciamento e valores de manutenção.

METODOLOGIA

A realização desta pesquisa qualitativa foi feita através de um estudo de caso, com enfoque nos gastos com transporte da UFPE. Foram estudadas as seguintes alternativas: (i) frota própria, (ii) locação, (iii) táxi e (iv) aplicativos de transporte (Quadro 1).

Para delimitar o estudo, a análise considera somente o subgrupo de veículos de passeio, eliminando outros veículos como: ônibus, micro-ônibus, caminhões, vans, caminhonetes e motocicletas.

Para analisar a primeira alternativa, (i) frota própria, foram utilizados dados coletados no relatório de gestão da UFPE do ano de 2017. Nesse relatório são fornecidas informações quanto à quantidade de veículos por tipo, quilometragem, idade média, bem como os gastos com combustível, manutenção, seguro obrigatório e licenciamento. O total gasto com motoristas foi obtido no Portal da Transparência do Governo Federal.

Como os gastos com combustível, manutenção, seguro obrigatório e licenciamento não são discriminados por grupo de veículos, utilizaram-se critérios de rateio para apropriar cada um deles aos carros de passeio. Para os gastos com combustível, utilizou-se o critério de quilometragem anual, enquanto para manutenção, seguro obrigatório e licenciamento teve-se como base o número de veículos.

Foi adicionado ao gasto total com frota própria, os valores relativos à depreciação e ao custo de reposição. Depreciação é a conversão da compra do ativo imobilizado em despesa, de forma que representa a apropriação desses gastos no desempenho financeiro da entidade (Graciliano & Fialho, 2013). Custo de reposição se refere ao valor presente do que será gasto para renovação da frota. Para tanto, foi atualizado o valor de compra dos veículos de acordo com o IPCA acumulado de 2009 a 2016. A escolha desse período deve-se ao fato de que a idade média da frota informada no relatório de gestão é de oito anos.

A inserção no cálculo dos valores de depreciação e custo de reposição se justifica porque, apesar de não serem gastos financeiros presentes, representam valores que foram ou serão despendidos para que a frota se mantenha nova, pois nas opções ii, iii e iv os veículos fornecidos ou postos à disposição estão sempre na condição de novos.

Para segunda alternativa (ii) locação, utilizou-se como base os valores referentes à locação de veículos, obtidos mediante pesquisa em sítios eletrônicos especializados nesse tipo de serviço, tais como *Rentcars*, Movida e Decolar. Através da média de preço cobrada foi realizado o cálculo do total que seria gasto com locação. A coleta desses dados ocorreu durante o ano de 2019. Para comparar o total representativo dessa opção com a primeira (i – frota própria), foram excluídos do total os valores gastos a título de manutenção, seguro obrigatório e licenciamento. Ademais, também devem ser excluídos a depreciação e o custo de reposição.

A terceira (iii) uso de táxi, considera o "preço de bandeira", que se refere ao valor fixo pago por viagem, que é somado ao valor variável, referente à quilometragem percorrida. O preço dos (iv) aplicativos de transporte seguem uma mecânica semelhante, havendo uma parcela fixa e outra variável de acordo com a distância. Para se chegar a uma média das distâncias percorridas, dividiu-se a quilometragem total anual pela quantidade de dias no ano, chegando-se a uma aproximação da distância percorrida ao dia. Dessa forma, uma média de 30 quilômetros foi utilizada como base para o cálculo dos gastos com (iii) táxi e (iv) aplicativos de transporte.

QUADRO 1: Comparação dos gastos com transporte na UFPE

Gasto	Frota Própria	Locação	Táxi	Aplicativos
Combustível	√	√	x	x
Manutenção	√	x	x	x
Licenciamento	√	x	x	x
Seguro obrigatório	√	x	x	x
Motoristas	√	√	x	x
Depreciação	√	x	x	x
Custo de reposição	√	x	x	x
Custo por viagem*	x	x	√	√
Fonte	Relatório de Gestão 2017	Sites especializados	Tabela de preços para Recife**	Tabela de preços para Recife ***

(*) Referente aos valores pagos a título de pagamento do táxi ou do aplicativo de transporte.
(**) Disponível em http://www2.recife.pe.gov.br/sites/default/files/tarifas_de_taxis.doc_29_de_dezembro_de_2015_1.pdf.
(***) Valores obtidos em simuladores de tarifa dos aplicativos.
√: Incluído no cálculo
X: Excluído do cálculo
FONTE: elaborado pelos autores (2021).

Tanto para (iii) táxi quanto para (iv) aplicativos de transporte foram excluídos os gastos com manutenção, seguro obrigatório e licenciamento, além da depreciação e do custo de reposição. Adicionalmente, os gastos com motorista também foram excluídos dos cenários em que se utilizam esses serviços. O cálculo do gasto total com motoristas incluiu o salário, o abono de Natal (13º salário) e o adicional de férias.

RESULTADO

A análise comparativa entre as opções de manter a frota própria, alugar junto a empresas especializadas no serviço, utilizar serviço de táxi ou de aplicativos de transporte pode ser vista na Tabela 1. A coluna referente ao "carro próprio" demonstra os valores constantes no relatório de gestão disponível no sítio eletrônico da UFPE, enquanto as colunas "locação, táxi e aplicativo" referem-se à alternativa de mercado para cada categoria da mesma quantidade de veículos ou pela mesma quilometragem anual.

A coluna "receita (custo) de oportunidade" representa a diferença entre o uso alternativo e o valor efetivo, sendo representado entre parênteses quando a hipótese alternativa for mais competitiva que o modelo atualmente empregado, ou seja, quando a UFPE estiver com prejuízo econômico decorrente da política atual.

As três opções geram menos custos que possuir frota própria, veículos próprios envolvem custos não financeiros que só serão reconhecidos, na prática, no futuro, representando custos de oportunidade da UFPE. Esse resultado diverge do que é informado no relatório de gestão da universidade do ano de 2017, nele é exposto que locar o serviço de transporte é mais oneroso que manter a frota própria. Uma possibilidade para esta divergência é o fato de a universidade não levar em consideração nos cálculos o custo de oportunidade.

Entre as três alternativas, a que se mostrou mais viável para a administração pública foi a do uso do aplicativo, pois apresenta uma economia aos cofres públicos de mais de R$ 1,3 milhão por ano. As opções de alugar e utilizar serviço de táxi apresentaram-se igualmente viáveis, dado que apresentam uma redução de gastos de, aproximadamente, R$ 400 mil anuais.

Destaca-se o montante dos custos dos servidores responsáveis pela condução dos veículos, que representa uma despesa pública

anual da ordem de R$ 546 mil, considerando salário, abono natalino e adicional de férias. Essa despesa, que representa uma efetiva saída de caixa da entidade, não existe quando se opta pela utilização dos serviços de transporte por aplicativo, ficando disponível para outros gastos da universidade.

TABELA 1: Comparação entre os custos (R$)

Despesa	Valor efetivo	Locação	Receita (custo) de oportunidade de alugar	Táxi	Receita (custo) de oportunidade de usar táxi	Aplicativo	Receita (custo) de oportunidade de usar aplicativo
Aluguel	-	1.035.000	1.035.000	1.933.110	1.933.110	1.044.424	1.044.424
Combustível	401.264	401.264	-	-	(401.264)	-	(401.264)
Remuneração dos motoristas servidores efetivos	546.399	546.399	-	-	(546.399)	-	(546.399)
Manutenção	488.579	-	(488.579)	-	(488.579)	-	(488.579)
Seguro obrigatório	8.299	-	(8.299)	-	(8.299)	-	(8.299)
Licenciamento	5.296	-	(5.296)	-	(5.296)	-	(5.296)
Depreciação	424.484	-	(424.484)	-	(424.484)	-	(424.484)
Custo de reposição	471.649	-	(471.649)	-	(471.649)	-	(471.649)
Total	**2.345.970**	**1.982.663**	**(363.307)**	**1.933.110**	**(412.860)**	**1.044.424**	**(1.301.547)**

FONTE: Elaboração própria (2020)

O resultado identificado coincide com os de outros autores (DINIZ. PAIXÃO, 2017; GALVÃO et al., 2013; OLIVEIRA e COIMBRA, 2018; SOUSA et al., 2019), segundo os quais possuir carros próprios é a opção que gera mais gastos, seja em relação a alugar ou a terceirizar a frota. Destaca-se que, dessas pesquisas, apenas na de Oliveira e Coimbra (2018) somaram-se aos custos os valores referentes aos salários dos motoristas.

Observando também os achados de Caldeira e Caldeira (2019), que analisaram a opção de ter motoristas próprios ou terceirizados, sendo a última a que gera menos custo para a instituição estudada,

percebe-se que optar por não possuir frota própria é uma decisão que gera redução de custos para as universidades.

Com isso, percebe-se que os responsáveis pela decisão de manter ou não carros próprios devem avaliar suas escolhas baseados em todos os custos, inclusive os que não são pagos no dia a dia, como depreciação e custo de reposição, além de abranger na discussão as mudanças que estão ocorrendo atualmente, impostas pela pandemia, a exemplo das atividades remotas em que o servidor pode participar de reuniões sem a necessidade do deslocamento.

Nessa análise devem ser observadas também as dificuldades orçamentárias que as universidades têm passado nos últimos anos, gerando dificuldades para honrar os seus compromissos financeiros. Reduzindo o custo com os veículos, os recursos economizados podem ser aplicados em outras atividades da universidade, proporcionando benefícios para toda a comunidade acadêmica e para a sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base nos resultados alcançados e na mudança do comportamento da sociedade impostas pelo distanciamento social, destaca-se que as organizações devem avaliar a necessidade de manter a frota de veículos, assim como de utilizar alternativas de transporte para os seus colaboradores. Mesmo com as atividades ocorrendo de forma remota, no ano de 2020, a universidade continua a ter gastos com a frota própria. Caso ela utilizasse os outros meios de transporte elencados por esta pesquisa, os recursos economizados poderiam ser aplicados em outras áreas da universidade.

Dessa forma, essa pesquisa contribui para a reflexão sobre se é realmente pertinente a instituição possuir uma frota própria frente as novas mudanças na execução das atividades dos servidores proporcionadas pelo avanço da tecnologia e impulsionadas pelo novo coronavírus, o SARS-CoV-2.

Para delimitar o estudo, a análise considerou somente o subgrupo de veículos de passeio, não integrando ônibus, micro-ônibus, caminhões, vans, caminhonetes e motocicletas. Como limitação está a estimativa da distância média percorrida pelos veículos da UFPE, pois estes valores não estavam segregados no relatório de gestão, assim como os valores pagos aos motoristas porque não há informação disponível da quantidade de motoristas para os veículos de serviços comum. Contudo, a contribuição deste trabalho não fica

comprometida por estes valores serem uma média do que a universidade gasta anualmente.

REFERÊNCIAS

ALONSO, J. M.; CLIFTON, J.; DÍAZ-FUENTES, D. The impact of government outsourcing on public spending: evidence from European Union countries. **Journal of Policy Modeling**, v. 39, n. 2, p. 333-348, 2017.

ANTHONY JNR, B. Use of telemedicine and virtual care for remote treatment in response to Covid-19 pandemic. **Journal of Medical Systems**, v. 44, n. 7, 2020.

ARAGÃO, C. V. de. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. **Revista do Serviço Público**, v. 48, n. 3, p. 104-132, 1997.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 jul. 2020.

CALDEIRA, L. B.; CALDEIRA, P. Z. Comparação de custos com motoristas em universidade federal: servidores públicos vs terceirizados. **Revista de Administracao Pública**, v. 53, n. 4, p. 780-790, 2019.

CHAGAS, D. A. de C.; ZINETTI, D. T.; BUENO, M. J. C. Análise de utilização: veículo próprio, locado ou aplicativo UBER. **South American Development Society Journal**, v. 4, n. 12, p. 50-65, 2018.

COSTA, C. C. de M. et al. Fatores associados à eficiência na alocação de recursos públicos à luz do modelo de regressão quantílica. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 5, p. 1319-1347, 2015.

D'INVERNO, G.; CAROSI, L.; RAVAGLI, L. Global public spending efficiency in Tuscan municipalities. **Socio-Economic Planning Sciences**, v. 61, p. 102-113, 2018.

DENARDIN, A. A. A importância do custo de oportunidade para a avaliação de empreendimentos baseados na criação de valor econômico (Economic Value Added - EVA). **ConTexto**, v. 4, n. 6, p. 1-20, 2004.

DINIZ, J. B.; PAIXÃO, M. A. S. da. Viabilidade econômica da terceirização ou compra de frota de veículos para empresa de fertilizantes minerais. **Revista IPecege**, v. 3, n. 3, p. 49-55, 2017.

GALVÃO, A. L. et al. Análise comparativa dos custos de manutenção de frota própria e locação de frota para entidades públicas: estudo de caso na UNEMAT - campus de Tangará da Serra. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 25-45, 2013.

GOULART, A. M. C. Custo de oportunidade: oculto na contabilidade, nebuloso na mente dos contadores. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 30, p. 19-31, 2002.

GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. Registro da depreciação na Contabilidade Pública: uma contribuição para o disclosure de gestão. **Pensar Contábil**, v. 15, n. 56, p. 14-21, 2013.

NARBÓN-PERPIÑÁ, I.; WITTE, K. Local governments' efficiency: a systematic literature review - part I. **International Transactions in Operational Research**, v. 25, p. 431-468, 2018.

OLIVEIRA, G. B. de; COIMBRA, R. A. Análise de custos com transporte de mercadorias da Teda Logística. **Revista de Administração da UNI7**, v. 2, n. 1, p. 113-141, 2018.

SAMPAIO, R. M. Práticas de ensino e letramentos em tempos de pandemia da Covid-19. **Research, Society and Development**, v. 9, n. 7, p. 1-16, 2020.

SAVIĆ, D. Covid-19 and work from home: digital transformation of the workforce. **The Grey Journal**, v. 16, n. 2, p. 101-104, 2020.

SOUSA, H. A. de; SILVA, R. de C. da; SHIGUEMATU, M. C. Custo total da propriedade: o trade-off entre comprar ou alugar a frota de veículos da empresa. 2019, Curitiba: [s.n.], 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE. **Relatório de gestão do exercício 2017**. Disponível em: https://www.ufpe.br/documents/38954/1586432/Relat%C3%B3rio+de+Gest%C3%A3o+-+Exerc%C3%ADcio+2017.pdf/3f3ccff3-1248-4772-a630-203d595f3713. Acesso em: 18 jun. 2020.

PANORAMA DO PODER JUDICIÁRIO BRASILEIRO

Túlio Ricardo dos Santos Tenório
Fernando Gentil de Souza

INTRODUÇÃO

No Brasil, o Judiciário representa um dos três Poderes da União, atuando de forma independente e harmônica com o Legislativo e o Executivo. Em sua composição existem cinco ramos de atuação, nos quais estão segregados os órgãos pertencentes a sua estrutura, sendo dois ramos compondo a justiça comum (Justiça Estadual e Justiça Federal) e três a justiça especializada (Justiça do Trabalho, Justiça Eleitoral e Justiça Militar). Tanto a justiça comum quanto a especializada são constituídas por seus tribunais regionais e uma corte superior. Também compõem a estrutura judicial o Supremo Tribunal Federal e o CNJ (Figura 1). Os artigos 92 a 126 da CF/1988 disciplinam os órgãos constituintes do Poder Judiciário, além das organizações e do funcionamento de todos eles (BRASIL, 1988).

A justiça estadual é composta por 27 tribunais com sede nas capitais e no Distrito Federal. Do ponto de vista jurídico, é estruturada em dois graus de jurisdição: o primeiro grau, composto pelos Juízes de Direito, comarcas, varas, fóruns, tribunais do júri, juizados especiais e suas turmas recursais; e o segundo grau, representado pelo Tribunal

de Justiça em sentido estrito, composto pelos desembargadores que julgam demandas de competência originária e os recursos interpostos contra decisões anteriores do primeiro grau.

Das 14.792 unidades judiciais de 1º grau no Brasil, 9.545 (64,5%) estão concentradas na Justiça Estadual. Além dessa representatividade estrutural, por exclusão, as matérias que não fazem parte do escopo de atuação da Justiça Federal ou de qualquer outra justiça especializada são de sua competência, sendo considerada uma competência residual.

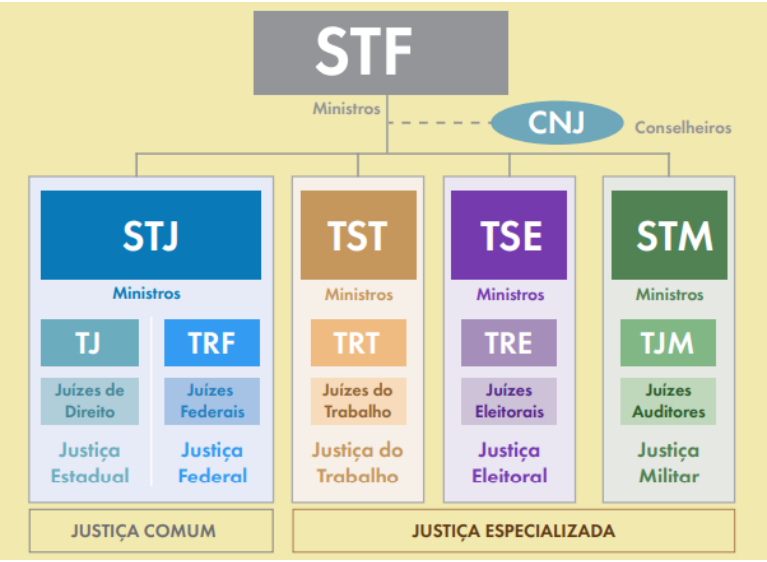


FIGURA 1: Organograma do Poder Judiciário Brasileiro
FONTE: STF, 2018

CONCILIAÇÃO NA JUSTIÇA ESTADUAL

Os meios alternativos de resolução de conflitos são formas de solucionar uma demanda de natureza judicial sem a necessidade de deliberação pelo judiciário. Mesmo que haja a participação do judiciário, como é o caso por exemplo da conciliação judicial, a decisão final não partirá de um magistrado. Assim, em tese, os tribunais só deveriam ser acionados por meio de novos casos quando uma solução por meio de métodos consensuais não fosse encontrada.

No âmbito da Justiça Estadual brasileira, o CNJ na última década vem regulando e incentivando o desenvolvimento das políticas de conciliação judicial, as quais buscam de maneira final uma melhoria na agilidade, no alcance e na eficiência judicial. Por ser um procedimento mais rápido do que uma ação judicial comum, limitando-se muitas vezes a uma reunião das partes com um conciliador indicado, a demanda ser solucionada com menor quantidade de recursos humanos e financeiros.

Entre as medidas adotadas pelo CNJ, encontra-se a determinação em 2010 para que os tribunais de todo o país criassem os Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadania (CEJUSCs). Nesses centros (ou núcleos) a conciliação é adotada no intuito de evitar uma futura sentença judicial, permitindo até mesmo uma solução definitiva para o litígio. O número dos CEJUSCs vem crescendo a cada ano, passando de 362 em 2014 para 1.284 ao final de 2019.

Outra linha de atuação do CNJ para estímulo à conciliação foi a criação de uma meta anual a partir de 2015, pactuada em conjunto com os tribunais, estipulando um aumento mínimo anual do Índice de Conciliação (IC), que calcula o percentual de sentenças e decisões resolvidas por homologação de acordo em relação ao total de sentenças e decisões terminativas proferidas. Como resultado, o IC passou de 11,1% em 2015 para 12,5% em 2019, no Poder Judiciário como um todo, e passou de 9,4% em 2015 para 11,3% em 2019, na Justiça Estadual. Esse aumento apresentado com maior intensidade na esfera dos tribunais estaduais é reflexo das políticas implementadas e indica uma mudança cultural na relação da sociedade com o meio jurídico.

INVESTIMENTO EM TECNOLOGIA E NÍVEL DE INFORMATIZAÇÃO

A orientação para uma melhoria na estrutura tecnológica do judiciário brasileiro não é algo recente. O diagnóstico do poder judiciário mundial publicado demonstrou que desde o ano 2000 um total aproximado de 70% das comarcas/varas havia adotado providências para agilizar a tramitação de processos através de investimentos em equipamentos e recursos tecnológicos (MINISTÉRIO DA JUSTIÇA, 2004). A partir da atuação do CNJ, esse processo se intensificou. À medida em que as ferramentas de tecnologia de informação e comunicação (TIC) desenvolveu sua capacidade de gerar e armazenar informações de forma mais eficiente, sua utilização foi intensificada nos tribunais. O

grande volume de dados produzidos e processados aponta para a necessidade de ferramentas que reúnam essas informações de forma ordenada no sentido de permitir uma melhor tomada de decisão.

Com o avanço dos sistemas gerenciais, o investimento em tecnologia se tornou essencial para uma gestão judicial de qualidade. A evolução em termos de dispêndios financeiros em estrutura tecnológica (equipamentos e softwares) é inclusive destacada na publicação do relatório Justiça em Números. A justiça estadual teve em 2010 um total de despesas com investimentos tecnológicos aproximado de 812 milhões de reais (14,8% do total das despesas sem considerar as de RH), tendo em 2019 esse valor aumentado em 65%, passando para 1 bilhão e 343 milhões de reais (21,6% do total das despesas sem considerar as de RH). Se analisarmos que o aumento da despesa total da justiça estadual no mesmo período foi de aproximadamente 44%, então é possível observar que a aplicação de recursos na área da tecnologia cresce a níveis superiores do que os demais dispêndios dos tribunais (CNJ, 2020).

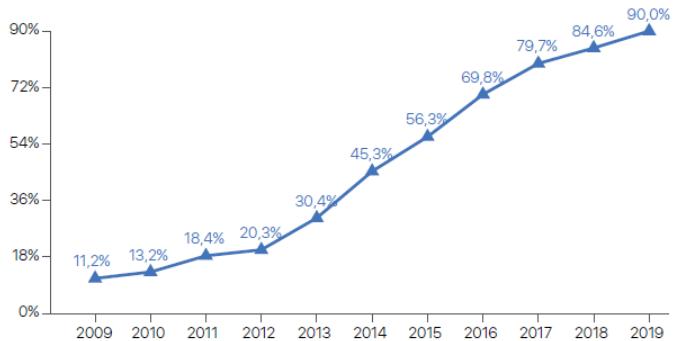


FIGURA 2: Série Histórica do Nível de Informatização da Justiça Brasileira
FONTE: CNJ, 2020

Um indicador utilizado pelo CNJ que está ligado diretamente a capacidade do tribunal de lidar com suas demandas de casos novos é o nível de informatização. Ele mede o percentual de processos ingressados eletronicamente, através da divisão de casos novos eletrônicos pelo total de casos novos físicos e eletrônicos, desconsideradando as execuções judiciais iniciadas. A partir de 2013, com a instituição do Sistema Processo Judicial Eletrônico – PJe, a curva de crescimento desse indicador passou de 30,4% do total de casos

judiciário em 2013 para 90% em 2019 (Figura 2). Na justiça estadual, o percentual passou de 22,3% em 2013 para 88,3% em 2019, sendo observada expressivo aumento com a disponibilização do PJe.

ORGANIZAÇÃO JUDICIAL

Os tribunais são regidos pelos dispositivos da CF/1988 e possuem competência estabelecida pelas respectivas constituições estaduais. Todavia, possuem a iniciativa de encaminhar às Assembleias Estaduais lei que defina sua organização e distribuição física.

Porém, de maneira geral, as unidades judiciais são dispostas em comarcas, as quais podem abranger um ou mais municípios e conter uma ou mais varas. Sua distribuição depende do número de habitantes, da movimentação processual e da extensão territorial, sendo os critérios definidos por cada tribunal. As varas judiciais correspondem a lotação de um juiz, referindo-se ao local ou repartição onde o magistrado exerce suas atividades em conjunto com seus assessores e demais servidores da área fim. Assim, algumas comarcas podem apresentar uma grande quantidade de varas com seus respectivos magistrados, enquanto as menores reúnem uma única vara, a qual recebe as demandas de todos os temas jurídicos.

A distribuição das unidades judiciais deve ser analisada sob dois aspectos: o alcance da justiça, que consiste no objetivo amplo de estar disponível para todos os habitantes; e a relação oferta-demanda dos serviços judiciais, sendo assim considerado o balanceamento entre a capacidade de análise processual das comarcas/varas e a demanda de casos (novos e pendentes) por município. Dessa forma, a gestão judicial possui a incumbência de equilibrar esses dois pilares, não aumentando demasiadamente a estrutura disponível para evitar gastos desnecessários, e, por outro lado, não reduzindo-a excessivamente no intuito de manter níveis aceitáveis de alcance para a população.

COMPOSIÇÃO DO ORÇAMENTO JUDICIÁRIO

As despesas são de forma majoritária referentes a despesas com recursos humanos (RH) - 90,6%, outras despesas correntes - 7,2% e despesas de capital - 2,1% (CNJ, 2020). Os gastos com RH incluem

o pagamento de subsídios e remunerações; de encargos sociais e impostos; de benefícios; de despesas de caráter eventual e indenizatório; de terceirizados; e de estagiários.

No escopo da tribunais estaduais, o percentual dos dispêndios com RH tem se mantido estável, variando de 88% em 2009 para 89% em 2019 (CNJ, 2020). Entretanto, esse percentual difere entre os 27 tribunais, oscilando entre 67% para o TJRS e 97% para o TJAC. Dessa forma, é possível observar que há disparidade entre eles no que se refere à margem de recursos com aplicação discricionária, que são aquelas não vinculadas a gastos com RH.

Além disso, as despesas de capital apresentaram queda no percentual relativo ao total das despesas, passando de 4% em 2009 para 2% em 2019, sendo em termos absolutos de 841 milhões de reais em 2009 e de 1 bilhão e 34 milhões de reais em 2019 (CNJ, 2020). São incluídos nessa rubrica a aquisição de veículos, de equipamentos e de programas de informática, de imóveis e outros bens permanentes, além das inversões financeiras. Essa diminuição da representatividade dessa despesa deve-se principalmente a duas razões: desaceleração da política de expansão do judiciário, mudando o foco para a eficiência das unidades existentes; e desvio da prioridade de gastos para a estrutura tecnológica.

As despesas de capital apresentaram comportamento crescente entre os anos de 2009 a 2012, quando iniciou a tendência de queda, observada até 2015. Desde então, tais despesas têm se mantido relativamente estáveis, com elevação de 0,04% no último ano. Essas despesas abrangem a aquisição de veículos, de equipamentos e de programas de informática, de imóveis e outros bens permanentes, além das inversões financeiras.

Em relação às fontes de recursos, os tribunais recebem mensalmente os repasses dos Governos Estaduais – denominados duodécimos (garantidos constitucionalmente) – previstos nas leis orçamentárias. Ademais, contam com receitas próprias derivadas da prestação judicial e extrajudicial à população. Sobre estas últimas, quando se trata da proporção em relação ao total das despesas judiciais, há variação entre os tribunais, tendo, por exemplo, em 2019 o TJSP arrecadado com receitas próprias cerca de 177% relativamente a despesa total, enquanto o TJAP e o TJRN arrecadaram menos de 5% em relação a despesa total (CNJ, 2020).

Com o intuito de visualizar as diferenças regionais em relação ao orçamento e a produtividade judicial, foram coletados os dados da despesa total de cada tribunal e o total de processos baixados,

ambos no período de 2015 a 2019 (Tabela 1). A partir dessa análise, é possível constatar que o custo da estrutura judicial, em comparação com a produtividade medida em número de processos baixados, varia significativamente entre os tribunais.

TABELA 1: Custo médio por processo baixado nos Tribunais de Justiça Estaduais – valor acumulado de 2015 a 2019

Unidade Federativa - Tribunais	Despesa total (em R$)[1]	Processos baixados	Custo por processo
Distrito Federal – TJDFT	10.858.564.990,90	2.137.915	5.079,04
Rio Grande do Norte – TJRN	4.587.997.246,10	1.225.701	3.743,16
Tocantins – TJTO	2.792.595.077,30	773.165	3.611,90
Amapá – TJAP	1.491.923.034,49	432.948	3.445,96
Acre – TJAC	1.283.543.181,19	380.208	3.375,90
Piauí – TJPI	2.775.747.938,27	825.546	3.362,32
Paraíba – TJPB	3.998.785.148,35	1.212.285	3.298,55
Roraima – TJRR	1.019.413.737,66	316.652	3.219,35
Maranhão – TJMA	5.748.339.394,10	1.884.979	3.049,55
Pará – TJPA	5.220.402.453,34	1.745.005	2.991,63
Mato Grosso do Sul – TJMS	4.668.105.291,30	1.669.978	2.795,31
Espírito Santo – TJES	5.423.213.130,90	2.160.351	2.510,34
Pernambuco – TJPE	7.621.159.403,00	3.125.766	2.438,17
Rondônia – TJRO	2.860.350.558,73	1.182.944	2.417,99
Goiás – TJGO	7.906.258.172,60	3.319.882	2.381,49
Ceará – TJCE	5.223.421.178,70	2.197.863	2.376,59
Mato Grosso – TJMT	5.928.437.689,50	2.584.041	2.294,25
Amazonas – TJAM	2.931.289.003,36	1.326.986	2.208,98
Alagoas – TJAL	2.041.946.675,12	928.314	2.199,63
Bahia – TJBA	12.001.228.379,10	5.658.620	2.120,88
Minas Gerais – TJMG	19.348.519.611,00	9.355.763	2.068,09
Santa Catarina – TJSC	9.175.788.240,36	4.609.660	1.990,56
Sergipe – TJSE	2.809.649.107,10	1.421.646	1.976,34
Paraná – TJPR	11.202.909.906,50	6.317.753	1.773,24
São Paulo – TJSP	51.814.181.437,70	29.425.241	1.760,88

Unidade Federativa - Tribunais	Despesa total (em R$)[1]	Processos baixados	Custo por processo
Rio Grande do Sul – TJRS	11.200.511.898,30	7.812.909	1.433,59
Rio de Janeiro – TJRJ	18.939.304.522,00	14.370.215	1.317,96
Total da Justiça Estadual	220.873.586.406,97	108.402.336	2.037,54

[1] Despesa total calculada desconsiderando os gastos com pessoal inativo, pois em alguns estados são incluídos no orçamento dos tribunais, em outros são incluídos pelo Poder Executivo.
FONTE: Elaborado pelos autores com dados do Sistema de Estatísticas do Poder Judiciário.

DEMANDA PROCESSUAL DA JUSTIÇA ESTADUAL

O aumento da entrada de novos casos judiciais a partir da ampliação da garantia de direitos dada pela CF/1988 é algo debatido em trabalhos anteriores (NOGUEIRA et al., 2012; SADEK, 2004). O reflexo desse crescimento do acesso à justiça ainda pode ser observado atualmente. Dados do Sistema de Estatísticas do Poder Judiciário (SIESPJ), instituído em 2009 pelo CNJ, mostram que ingressaram na justiça estadual um total de 17.757.614 casos novos em 2009, tendo esse número passado para 20.669.278 em 2019, um aumento de 16,40%. Se comparados os valores da demanda per capita, ainda assim houve um aumento de 6,22% no mesmo período para os casos novos por habitante.

De fato, quando se observa tais números, vislumbra-se a necessidade de uma estrutura adequada aliada a uma gestão de qualidade para que haja o tratamento tempestivo e satisfatório de tais demandas. Para isso, é preciso compreender as diferenças nas demandas de cada tribunal que compõe a justiça estadual.

Ao analisar o total de processos que ingressaram na justiça estadual por região, constata-se uma disparidade entre as regiões do país (Tabela 2). As regiões Norte e Nordeste apresentam uma menor quantidade de novos processos do que se esperaria pela proporção de sua população com a do país, apresentando 24% de todos os casos novos da justiça estadual, enquanto a sua população corresponde a 36% do total de habitantes do Brasil. Em contraste, as regiões Sudeste, Sul e Centro-Oeste apresentam um maior número de novos processos do que faria supor o tamanho populacional, contribuindo com 76% dos novos casos, ao mesmo tempo que abrigam

64% da população do país. Assim, essa diferença identificada nas regiões entre a proporção de novos casos e o tamanho populacional indica a existência de uma variação na demanda per capita pelos serviços judiciais parcialmente explicada pelas disparidades econômicas regionais.

TABELA 2: Demanda de Casos Novos da Justiça Estadual por Região 2015 a 2019

Região	Casos novos	Habitantes (2019)	PIB (2019 – em R$)	Casos novos/mil Hab.	PIB /Hab.
Sudeste	48.327.067,00	88.371.433	3.462.647.000.000,00	546,86	39.182,88
Nordeste	17.892.072,00	56.596.966	937.691.913.635,20	316,13	16.567,88
Sul	18.557.445,00	29.965.845	1.107.375.000.000,00	619,29	36.954,57
Centro-oeste	9.059.819,00	16.287.407	649.761.263.142,60	556,25	39.893,47
Norte	5.517.059,00	17.806.140	358.659.381.761,00	309,84	20.142,46

FONTE: Elaborado pelos autores com dados do SIESPJ.

TABELA 3: Produtividade e Casos Baixados da Justiça Estadual por Região 2015 a 2019

Região	Casos novos	Casos baixados	IAD[1]
Sudeste	48.327.067	55.311.570	114%
Nordeste	17.892.072	18.480.720	103%
Sul	18.557.445	18.740.322	101%
Centro-oeste	9.059.819	9.711.816	107%
Norte	5.517.059	6.157.908	112%

[1] IAD – Índice de atendimento à demanda: representa o quanto a produtividade medida pelo total de casos baixados superou o total de casos novos que ingressaram.
FONTE: Elaborado pelos autores com dados do SIESPJ.

Quanto ao total de processos baixados, as regiões Sudeste, Sul e Centro-Oeste foram responsáveis por 77% do total da justiça estadual, enquanto as regiões Norte e Nordeste, pelos demais 23% (Tabela 3). Se colocados em paralelo, os casos baixados da justiça estadual superaram em 9% os novos casos ingressantes, tendo as

regiões Sudeste, Sul e Centro-Oeste baixado 10% a mais do que deu entrada, e as regiões Norte e Nordeste superado em 5%.

REFERÊNCIAS

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

CNJ, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2020: ano-base 2019**. Brasília; 2020. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/. Acesso em: 26 jan. 2021.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA, BRASIL. **Diagnóstico do Poder Judiciário**. Brasília; 2004. Disponível em: https://migalhas.uol.com.br/arquivo_artigo/diagnostico_web.pdf. Acesso em: 26 jan. 21.

NOGUEIRA, J. M. M. et al. Estudo exploratório da eficiência dos Tribunais de Justiça estaduais brasileiros usando a Análise Envoltória de Dados (DEA). **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 5, p. 1317-1340, 2012.

SADEK, M. T. A. Poder Judiciário: perspectivas de reforma. **Opinião Pública**, v. 10, n. 1, p. 01-62, 2004.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Cartilha do Poder Judiciário**. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaGlossarioMirim/anexo/Cartilha_Glossrio_STF16042018_FINAL__ELETRNICO.pdf. Acesso em: 26 jan. 2021.

SOBRE OS AUTORES

Abimael de Jesus Barros Costa

Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Universidade de Brasília (UnB). Pós-doutor em Contabilidade Pública na Universidade de Valência/Espanha. Doutor em Transportes, área Economia dos Transportes, no PPGT do Departamento de Engenharia Civil e Ambiental/ENC/FT, Mestre em Ciências Contábeis (PPGMI/UnB/UFRN/UFPB), bacharel, especialista e técnico em Contabilidade. Líder do Grupo de Pesquisa (CNPq, certificado pela UnB): Public Sector Accounting and Control Research (CSP).

Adriano Gomes Ferreira

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco.

Alexandre de Allan Fonseca

Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco.

Andrezza Patrícia Bezerra da Silva

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco.

Esdras de Lima Cavalcanti

Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco.

Fernando Gentil de Souza

Professor Adjunto da Universidade Federal de Pernambuco, Vice-Coordenador do Laboratório de Governança Risco e Compliance – LABGRC.

Gleucha de Sousa Maior

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco.

Gustavo Cruz Barbosa

Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco.

Helenice Souza Gonçalves

Doutoranda em Controladoria e Ciências Contábeis (USP-Ribeirão Preto), mestrado em Ciências Contábeis (UFPE), bacharelado em Administração e Ciências Contábeis (UFBA).

Jamille Carla Oliveira Araújo

Doutoranda em Ciências Contábeis (UFPE), Mestre em Administração (UNAMA), MBA em Auditoria, Controladoria e Perícia Contábil, Bacharel em Ciências Contábeis.

Jessé Ovidio de Santana

Pedagogo do IFAL CAMPUS Viçosa, mestrando em Educação Profissional PROFETP-IFS, participa do grupo laboratório de pesquisa em Políticas linguísticas, interação e desenvolvimento humano-Lidah.

Júlia Macedo de Azevedo

Graduanda em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Pernambuco. Atuou como estagiária, entre os anos de 2019 e 2021, na Gerência de Contas de Governos Municipais do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE).

Maria da Conceição Couto da Silva

Mestre em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco.

Maria Eugênia Paiva da Penha

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco. Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco.

Ricardo Viotto

Advogado, especialista em Direito Público, Mestrando do Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria Profissional-PPAC PROF.

Rildo Teixeira Leitão Júnior

Economista e Auditor Federal de Finanças e Controle

Roberto Sérgio do Nascimento

Doutor em Contabilidade, Universidade de Zaragoza, Prof. Associado da Universidade Federal do Ceará (UFC), Auditor do Tribunal de Contas da União (TCU)

Túlio Ricardo dos Santos Tenório

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco.

Valter Pereira Gomes

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco. Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Humanas de Pernambuco.

Yony de Sá Barreto Sampaio

Professor titular da Universidade Federal de Pernambuco, consultor do Banco Mundial. Mestrado e doutorado em Economia Agrícola pela University of California System.

Título Contabilidade aplicada ao setor público: casos práticos e inovações como respostas à Covid-19
Organização Fernando Gentil de Souza e Helenice Gonçalves
Formato *E-book* (PDF)
Tipografia Open Sans
Desenvolvimento Editora UFPE

Editora UFPE
Rua Acadêmico Hélio Ramos, 20 | Várzea, Recife-PE
CEP: 50740-530 | Fone: (81) 2126.8397
E-mail: editora@ufpe.br | *Site*: www.editora.ufpe.br

UFPE

PROGRAD

Pró-Reitoria de Graduação