



CÓD: OP-104NV-22
7908403530502

TCM-SP

TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Auxiliar técnico de controle externo

Suporte administrativo

CONCURSO PÚBLICO Nº 001/2020

Língua Portuguesa

1. Interpretação de textos argumentativos, com destaque para métodos de raciocínio e tipologia argumentativa; processos de construção textual; a progressão textual	7
2. As marcas de textualidade: a coesão, a coerência e a intertextualidade	14
3. Reescrita de frases em busca da melhor expressão escrita; domínio vocabular e sua importância na construção do sentido do texto.....	16
4. Os diversos usos das várias classes de palavras	17
5. A organização sintática e o emprego dos sinais de pontuação	24
6. A variação linguística e sua adequação às diversas situações comunicativas	27
7. A linguagem denotativa e a conotativa	28

Raciocínio Lógico

1. Estrutura lógica de relações arbitrárias entre pessoas, lugares, objetos ou eventos fictícios. Dedução de novas informações das relações fornecidas e avaliação das condições usadas para estabelecer a estrutura daquelas relações. Compreensão e elaboração da lógica das situações por meio de: raciocínio verbal; raciocínio matemático (que envolva, dentre outros)	37
2. conjuntos numéricos racionais e reais – operações, propriedades, problemas envolvendo as quatro operações nas formas fracionária e decimal, conjuntos numéricos complexos	58
3. números e grandezas proporcionais. razão e proporção, divisão proporcional	68
4. regra de três simples e composta	69
5. porcentagem	70
6. raciocínio sequencial; orientação espacial e temporal; formação de conceitos; discriminação de elementos. Compreensão do processo lógico que, a partir de um conjunto de hipóteses, conduz, de forma válida, a conclusões determinadas.	71

Conhecimentos Específicos

Auxiliar técnico de controle externo – suporte administrativo

1. Atendimento com qualidade (público interno e externo)	73
2. Relações interpessoais	92
3. Trabalho em equipe	102
4. Uso de equipamentos de escritórios e materiais de consumo	103
5. Noções sobre arquivo: conceitos básicos e técnicas de arquivamento	107
6. Noções sobre correspondência oficial e comercial: tipos de documentos, abreviações e formas de tratamento. Manual de Redação da Presidência	117

Noções de Direito Constitucional

1. Da Organização Político-Administrativa: União, Estados e Municípios. art. 18 a 31 CF.	131
2. Municípios – lei orgânica;	137
3. Administração pública: princípios constitucionais . servidores públicos. Finanças públicas: normas gerais. remuneração dos agentes políticos.....	166
4. Orçamentos.Fiscalização contábil, financeira e orçamentária	171

Noções de Direito Administrativo

1. Princípios Básicos da Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência	177
2. Controle da Administração Pública	180
3. Agentes públicos. Regime jurídico-constitucional, art. 37 a 41 da Constituição Federal	183
4. Processo administrativo: conceito, requisitos, objetivos, fases, espécies, princípios do processo administrativo	194
5. Noções de licitação.....	201
6. Contratos administrativos	210
7. Improbidade Administrativa - Lei Federal nº 8.429/92	219
8. Lei de Acesso à Informação - Lei Federal nº 12.527/11	227
9. Decreto Municipal nº 53.623/12 e atualizações.	233
10. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – Lei Federal nº 13.709/18.	242
11. Noções de licitação: princípios, definições, hipóteses de dispensa e inexigibilidade	254
12. Noções de Direito Administrativo	254
13. Lei Orgânica do Município de São Paulo (arts. 47 a 53)	254
14. Estatuto dos Servidores Públicos do Município de São Paulo (Lei Municipal nº 8.989/79)	254

Noções de Auditoria

1. Finalidades, objetivo, formas, tipos, conceitos relevantes, obrigatoriedade, legislação aplicável, independência, competência profissional, responsabilidade social.....	281
2. Âmbito do trabalho e execução do trabalho	290
3. Controle interno. Técnicas e procedimentos de Auditoria	305

Noções de Contabilidade Geral

1. Patrimônio, bens, direitos, obrigações, patrimônio líquido, equação patrimonial e variações patrimoniais.....	313
2. Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido e de Resultado (receitas e despesas).....	317
3. Livros Contábeis e o processo de escrituração contábil: método das partidas dobradas, tipos de lançamentos, razão, diário, balancetes e encerramento das contas de resultado.....	328
4. Normas Contábeis (CPCs).....	331
5. Demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 6.404/76 e atualizações: balanço patrimonial, demonstração de resultado do exercício, demonstração dos fluxos de caixa: aspectos conceituais, objetivo, obrigatoriedade, conteúdo, forma de apresentação, regras de elaboração.....	332

Noções de Orçamento Público

1. Conceito, princípios orçamentários. Plano plurianual. Lei de diretrizes orçamentárias. Lei orçamentária anual	359
2. Ciclo orçamentário: elaboração da proposta, estudo e aprovação, execução, controle e avaliação da execução orçamentária	375
3. Créditos orçamentários iniciais e adicionais	379
4. Legislação: constituição federal	380
5. Lei federal nº 4.320/64.....	383
6. Lei complementar nº 101/00 e atualizações	392

Noções de Contabilidade Pública

1. Conceito. Campo de aplicação	409
2. Regimes contábeis.....	411
3. Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público	411
4. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23/09/16.	413

Noções de Controle Externo da Gestão Pública

1. Normas constitucionais sobre o controle externo.....	431
2. Auditoria governamental segundo a Intosai (International Organization of Supreme Audit Institutions).....	431
3. Declaração de Lima (Intosai).....	432
4. Controles internos segundo o COSO I e o COSO II – ERM (Enterprise Risk Management).....	433
5. Tribunais de Contas: funções, natureza jurídica e eficácia das decisões.....	434
6. Tribunal de Contas do Município de São Paulo: competência; jurisdição; organização; julgamento e fiscalização (Lei Municipal nº 9.167, de 03/12/1980 e atualizações.....	435
7. Regimento Interno – Resolução nº 03/2002 e atualizações.....	442

LÍNGUA PORTUGUESA

INTERPRETAÇÃO DE TEXTOS ARGUMENTATIVOS, COM DESTAQUE PARA MÉTODOS DE RACIOCÍNIO E TIPOLOGIA ARGUMENTATIVA; PROCESSOS DE CONSTRUÇÃO TEXTUAL; A PROGRESSÃO TEXTUAL

Compreender e interpretar textos é essencial para que o objetivo de comunicação seja alcançado satisfatoriamente. Com isso, é importante saber diferenciar os dois conceitos. Vale lembrar que o texto pode ser verbal ou não-verbal, desde que tenha um sentido completo.

A **compreensão** se relaciona ao entendimento de um texto e de sua proposta comunicativa, decodificando a mensagem explícita. Só depois de compreender o texto que é possível fazer a sua interpretação.

A **interpretação** são as conclusões que chegamos a partir do conteúdo do texto, isto é, ela se encontra para além daquilo que está escrito ou mostrado. Assim, podemos dizer que a interpretação é subjetiva, contando com o conhecimento prévio e do repertório do leitor.

Dessa maneira, para compreender e interpretar bem um texto, é necessário fazer a decodificação de códigos linguísticos e/ou visuais, isto é, identificar figuras de linguagem, reconhecer o sentido de conjunções e preposições, por exemplo, bem como identificar expressões, gestos e cores quando se trata de imagens.

Dicas práticas

1. Faça um resumo (pode ser uma palavra, uma frase, um conceito) sobre o assunto e os argumentos apresentados em cada parágrafo, tentando traçar a linha de raciocínio do texto. Se possível, adicione também pensamentos e inferências próprias às anotações.

2. Tenha sempre um dicionário ou uma ferramenta de busca por perto, para poder procurar o significado de palavras desconhecidas.

3. Fique atento aos detalhes oferecidos pelo texto: dados, fonte de referências e datas.

4. Sublinhe as informações importantes, separando fatos de opiniões.

5. Perceba o enunciado das questões. De um modo geral, questões que esperam **compreensão do texto** aparecem com as seguintes expressões: *o autor afirma/sugere que...; segundo o texto...; de acordo com o autor...* Já as questões que esperam **interpretação do texto** aparecem com as seguintes expressões: *conclui-se do texto que...; o texto permite deduzir que...; qual é a intenção do autor quando afirma que...*

Tipologia Textual

A partir da estrutura linguística, da função social e da finalidade de um texto, é possível identificar a qual tipo e gênero ele pertence. Antes, é preciso entender a diferença entre essas duas classificações.

Tipos textuais

A tipologia textual se classifica a partir da estrutura e da finalidade do texto, ou seja, está relacionada ao modo como o texto se apresenta. A partir de sua função, é possível estabelecer um padrão específico para se fazer a enunciação.

Veja, no quadro abaixo, os principais tipos e suas características:

TEXTO NARRATIVO	Apresenta um enredo, com ações e relações entre personagens, que ocorre em determinados espaço e tempo. É contado por um narrador, e se estrutura da seguinte maneira: apresentação > desenvolvimento > clímax > desfecho
TEXTO DISSERTATIVO ARGUMENTATIVO	Tem o objetivo de defender determinado ponto de vista, persuadindo o leitor a partir do uso de argumentos sólidos. Sua estrutura comum é: introdução > desenvolvimento > conclusão.
TEXTO EXPOSITIVO	Procura expor ideias, sem a necessidade de defender algum ponto de vista. Para isso, usa-se comparações, informações, definições, conceitualizações etc. A estrutura segue a do texto dissertativo-argumentativo.
TEXTO DESCRITIVO	Expõe acontecimentos, lugares, pessoas, de modo que sua finalidade é descrever, ou seja, caracterizar algo ou alguém. Com isso, é um texto rico em adjetivos e em verbos de ligação.
TEXTO INJUNTIVO	Oferece instruções, com o objetivo de orientar o leitor. Sua maior característica são os verbos no modo imperativo.

Gêneros textuais

A classificação dos gêneros textuais se dá a partir do reconhecimento de certos padrões estruturais que se constituem a partir da função social do texto. No entanto, sua estrutura e seu estilo não são tão limitados e definidos como ocorre na tipologia textual, podendo se apresentar com uma grande diversidade. Além disso, o padrão também pode sofrer modificações ao longo do tempo, assim como a própria língua e a comunicação, no geral.

Alguns exemplos de gêneros textuais:

- Artigo
- Bilhete
- Bula
- Carta
- Conto
- Crônica
- E-mail
- Lista
- Manual

- Notícia
- Poema
- Propaganda
- Receita culinária
- Resenha
- Seminário

Vale lembrar que é comum enquadrar os gêneros textuais em determinados tipos textuais. No entanto, nada impede que um texto literário seja feito com a estruturação de uma receita culinária, por exemplo. Então, fique atento quanto às características, à finalidade e à função social de cada texto analisado.

ARGUMENTAÇÃO

O ato de comunicação não visa apenas transmitir uma informação a alguém. Quem comunica pretende criar uma imagem positiva de si mesmo (por exemplo, a de um sujeito educado, ou inteligente, ou culto), quer ser aceito, deseja que o que diz seja admitido como verdadeiro. Em síntese, tem a intenção de convencer, ou seja, tem o desejo de que o ouvinte creia no que o texto diz e faça o que ele propõe.

Se essa é a finalidade última de todo ato de comunicação, todo texto contém um componente argumentativo. A argumentação é o conjunto de recursos de natureza linguística destinados a persuadir a pessoa a quem a comunicação se destina. Está presente em todo tipo de texto e visa a promover adesão às teses e aos pontos de vista defendidos.

As pessoas costumam pensar que o argumento seja apenas uma prova de verdade ou uma razão indiscutível para comprovar a veracidade de um fato. O argumento é mais que isso: como se disse acima, é um recurso de linguagem utilizado para levar o interlocutor a crer naquilo que está sendo dito, a aceitar como verdadeiro o que está sendo transmitido. A argumentação pertence ao domínio da retórica, arte de persuadir as pessoas mediante o uso de recursos de linguagem.

Para compreender claramente o que é um argumento, é bom voltar ao que diz Aristóteles, filósofo grego do século IV a.C., numa obra intitulada “Tópicos: os argumentos são úteis quando se tem de escolher entre duas ou mais coisas”.

Se tivermos de escolher entre uma coisa vantajosa e uma desvantajosa, como a saúde e a doença, não precisamos argumentar. Suponhamos, no entanto, que tenhamos de escolher entre duas coisas igualmente vantajosas, a riqueza e a saúde. Nesse caso, precisamos argumentar sobre qual das duas é mais desejável. O argumento pode então ser definido como qualquer recurso que torna uma coisa mais desejável que outra. Isso significa que ele atua no domínio do preferível. Ele é utilizado para fazer o interlocutor crer que, entre duas teses, uma é mais provável que a outra, mais possível que a outra, mais desejável que a outra, é preferível à outra.

O objetivo da argumentação não é demonstrar a verdade de um fato, mas levar o ouvinte a admitir como verdadeiro o que o enunciador está propondo.

Há uma diferença entre o raciocínio lógico e a argumentação. O primeiro opera no domínio do necessário, ou seja, pretende demonstrar que uma conclusão deriva necessariamente das premissas propostas, que se deduz obrigatoriamente dos postulados admitidos. No raciocínio lógico, as conclusões não dependem de crenças, de uma maneira de ver o mundo, mas apenas do encadeamento de premissas e conclusões.

Por exemplo, um raciocínio lógico é o seguinte encadeamento:

A é igual a B.

A é igual a C.

Então: C é igual a B.

Admitidos os dois postulados, a conclusão é, obrigatoriamente, que C é igual a A.

Outro exemplo:

Todo ruminante é um mamífero.

A vaca é um ruminante.

Logo, a vaca é um mamífero.

Admitidas como verdadeiras as duas premissas, a conclusão também será verdadeira.

No domínio da argumentação, as coisas são diferentes. Nele, a conclusão não é necessária, não é obrigatória. Por isso, deve-se mostrar que ela é a mais desejável, a mais provável, a mais plausível. Se o Banco do Brasil fizer uma propaganda dizendo-se mais confiável do que os concorrentes porque existe desde a chegada da família real portuguesa ao Brasil, ele estará dizendo-nos que um banco com quase dois séculos de existência é sólido e, por isso, confiável. Embora não haja relação necessária entre a solidez de uma instituição bancária e sua antiguidade, esta tem peso argumentativo na afirmação da confiabilidade de um banco. Portanto é provável que se creia que um banco mais antigo seja mais confiável do que outro fundado há dois ou três anos.

Enumerar todos os tipos de argumentos é uma tarefa quase impossível, tantas são as formas de que nos valem para fazer as pessoas preferirem uma coisa a outra. Por isso, é importante entender bem como eles funcionam.

Já vimos diversas características dos argumentos. É preciso acrescentar mais uma: o convencimento do interlocutor, o auditório, que pode ser individual ou coletivo, será tanto mais fácil quanto mais os argumentos estiverem de acordo com suas crenças, suas expectativas, seus valores. Não se pode convencer um auditório pertencente a uma dada cultura enfatizando coisas que ele abomina. Será mais fácil convencê-lo valorizando coisas que ele considera positivas. No Brasil, a publicidade da cerveja vem com frequência associada ao futebol, ao gol, à paixão nacional. Nos Estados Unidos, essa associação certamente não surtiria efeito, porque lá o futebol não é valorizado da mesma forma que no Brasil. O poder persuasivo de um argumento está vinculado ao que é valorizado ou desvalorizado numa dada cultura.

Tipos de Argumento

Já verificamos que qualquer recurso linguístico destinado a fazer o interlocutor dar preferência à tese do enunciador é um argumento. Exemplo:

Argumento de Autoridade

É a citação, no texto, de afirmações de pessoas reconhecidas pelo auditório como autoridades em certo domínio do saber, para servir de apoio àquilo que o enunciador está propondo. Esse recurso produz dois efeitos distintos: revela o conhecimento do produtor do texto a respeito do assunto de que está tratando; dá ao texto a garantia do autor citado. É preciso, no entanto, não fazer do texto um amontoado de citações. A citação precisa ser pertinente e verdadeira. Exemplo:

“A imaginação é mais importante do que o conhecimento.”

Quem disse a frase aí de cima não fui eu... Foi Einstein. Para ele, uma coisa vem antes da outra: sem imaginação, não há conhecimento. Nunca o inverso.

Alex José Periscinoto.

In: Folha de S. Paulo, 30/8/1993, p. 5-2

A tese defendida nesse texto é que a imaginação é mais importante do que o conhecimento. Para levar o auditório a aderir a ela, o enunciador cita um dos mais célebres cientistas do mundo. Se um físico de renome mundial disse isso, então as pessoas devem acreditar que é verdade.

Argumento de Quantidade

É aquele que valoriza mais o que é apreciado pelo maior número de pessoas, o que existe em maior número, o que tem maior duração, o que tem maior número de adeptos, etc. O fundamento desse tipo de argumento é que mais = melhor. A publicidade faz largo uso do argumento de quantidade.

Argumento do Consenso

É uma variante do argumento de quantidade. Fundamenta-se em afirmações que, numa determinada época, são aceitas como verdadeiras e, portanto, dispensam comprovações, a menos que o objetivo do texto seja comprovar alguma delas. Parte da ideia de que o consenso, mesmo que equivocado, corresponde ao indiscutível, ao verdadeiro e, portanto, é melhor do que aquilo que não desfruta dele. Em nossa época, são consensuais, por exemplo, as afirmações de que o meio ambiente precisa ser protegido e de que as condições de vida são piores nos países subdesenvolvidos. Ao confiar no consenso, porém, corre-se o risco de passar dos argumentos válidos para os lugares comuns, os preconceitos e as frases carentes de qualquer base científica.

Argumento de Existência

É aquele que se fundamenta no fato de que é mais fácil aceitar aquilo que comprovadamente existe do que aquilo que é apenas provável, que é apenas possível. A sabedoria popular enuncia o argumento de existência no provérbio “Mais vale um pássaro na mão do que dois voando”.

Nesse tipo de argumento, incluem-se as provas documentais (fotos, estatísticas, depoimentos, gravações, etc.) ou provas concretas, que tornam mais aceitável uma afirmação genérica. Durante a invasão do Iraque, por exemplo, os jornais diziam que o exército americano era muito mais poderoso do que o iraquiano. Essa afirmação, sem ser acompanhada de provas concretas, poderia ser vista como propagandística. No entanto, quando documentada pela comparação do número de canhões, de carros de combate, de navios, etc., ganhava credibilidade.

Argumento quase lógico

É aquele que opera com base nas relações lógicas, como causa e efeito, analogia, implicação, identidade, etc. Esses raciocínios são chamados quase lógicos porque, diversamente dos raciocínios lógicos, eles não pretendem estabelecer relações necessárias entre os elementos, mas sim instituir relações prováveis, possíveis, plausíveis. Por exemplo, quando se diz “A é igual a B”, “B é igual a C”, “então A é igual a C”, estabelece-se uma relação de identidade lógica. Entretanto, quando se afirma “Amigo de amigo meu é meu amigo” não se institui uma identidade lógica, mas uma identidade provável.

Um texto coerente do ponto de vista lógico é mais facilmente aceito do que um texto incoerente. Vários são os defeitos que concorrem para desqualificar o texto do ponto de vista lógico: fugir do tema proposto, cair em contradição, tirar conclusões que não se fundamentam nos dados apresentados, ilustrar afirmações gerais com fatos inadequados, narrar um fato e dele extrair generalizações indevidas.

Argumento do Atributo

É aquele que considera melhor o que tem propriedades típicas daquilo que é mais valorizado socialmente, por exemplo, o mais raro é melhor que o comum, o que é mais refinado é melhor que o que é mais grosseiro, etc.

Por esse motivo, a publicidade usa, com muita frequência, celebridades recomendando prédios residenciais, produtos de beleza, alimentos estéticos, etc., com base no fato de que o consumidor tende a associar o produto anunciado com atributos da celebridade.

Uma variante do argumento de atributo é o argumento da competência linguística. A utilização da variante culta e formal da língua que o produtor do texto conhece a norma linguística socialmente mais valorizada e, por conseguinte, deve produzir um texto em que se pode confiar. Nesse sentido é que se diz que o modo de dizer dá confiabilidade ao que se diz.

Imagine-se que um médico deva falar sobre o estado de saúde de uma personalidade pública. Ele poderia fazê-lo das duas maneiras indicadas abaixo, mas a primeira seria infinitamente mais adequada para a persuasão do que a segunda, pois esta produziria certa estranheza e não criaria uma imagem de competência do médico:

- Para aumentar a confiabilidade do diagnóstico e levando em conta o caráter invasivo de alguns exames, a equipe médica houve por bem determinar o internamento do governador pelo período de três dias, a partir de hoje, 4 de fevereiro de 2001.

- Para conseguir fazer exames com mais cuidado e porque alguns deles são barrapésada, a gente botou o governador no hospital por três dias.

Como dissemos antes, todo texto tem uma função argumentativa, porque ninguém fala para não ser levado a sério, para ser ridicularizado, para ser desmentido: em todo ato de comunicação deseja-se influenciar alguém. Por mais neutro que pretenda ser, um texto tem sempre uma orientação argumentativa.

A orientação argumentativa é uma certa direção que o falante traça para seu texto. Por exemplo, um jornalista, ao falar de um homem público, pode ter a intenção de criticá-lo, de ridicularizá-lo ou, ao contrário, de mostrar sua grandeza.

O enunciador cria a orientação argumentativa de seu texto dando destaque a uns fatos e não a outros, omitindo certos episódios e revelando outros, escolhendo determinadas palavras e não outras, etc. Veja:

“O clima da festa era tão pacífico que até sogras e noras trocavam abraços afetuosos.”

O enunciador aí pretende ressaltar a ideia geral de que noras e sogras não se toleram. Não fosse assim, não teria escolhido esse fato para ilustrar o clima da festa nem teria utilizado o termo até, que serve para incluir no argumento alguma coisa inesperada.

Além dos defeitos de argumentação mencionados quando tratamos de alguns tipos de argumentação, vamos citar outros:

- Uso sem delimitação adequada de palavra de sentido tão amplo, que serve de argumento para um ponto de vista e seu contrário. São noções confusas, como paz, que, paradoxalmente, pode ser usada pelo agressor e pelo agredido. Essas palavras podem ter valor positivo (paz, justiça, honestidade, democracia) ou vir carregadas de valor negativo (autoritarismo, degradação do meio ambiente, injustiça, corrupção).

- Uso de afirmações tão amplas, que podem ser derrubadas por um único contra exemplo. Quando se diz “Todos os políticos são ladrões”, basta um único exemplo de político honesto para destruir o argumento.

RACIOCÍNIO LÓGICO

ESTRUTURA LÓGICA DE RELAÇÕES ARBITRÁRIAS ENTRE PESSOAS, LUGARES, OBJETOS OU EVENTOS FICTÍCIOS. DEDUÇÃO DE NOVAS INFORMAÇÕES DAS RELAÇÕES FORNECIDAS E AVALIAÇÃO DAS CONDIÇÕES USADAS PARA ESTABELECEER A ESTRUTURA DAQUELAS RELAÇÕES. COMPREENSÃO E ELABORAÇÃO DA LÓGICA DAS SITUAÇÕES POR MEIO DE: RACIOCÍNIO VERBAL; RACIOCÍNIO MATEMÁTICO (QUE ENVOLVA, DENTRE OUTROS

RACIOCÍNIO LÓGICO MATEMÁTICO

Este tipo de raciocínio testa sua habilidade de resolver problemas matemáticos, e é uma forma de medir seu domínio das diferentes áreas do estudo da Matemática: Aritmética, Álgebra, leitura de tabelas e gráficos, Probabilidade e Geometria etc. Essa parte consiste nos seguintes conteúdos:

- Operação com conjuntos.
- Cálculos com porcentagens.
- Raciocínio lógico envolvendo problemas aritméticos, geométricos e matriciais.
- Geometria básica.
- Álgebra básica e sistemas lineares.
- Calendários.
- Numeração.
- Razões Especiais.
- Análise Combinatória e Probabilidade.
- Progressões Aritmética e Geométrica.

RACIOCÍNIO LÓGICO DEDUTIVO

Este tipo de raciocínio está relacionado ao conteúdo Lógica de Argumentação.

ORIENTAÇÕES ESPACIAL E TEMPORAL

O raciocínio lógico espacial ou orientação espacial envolvem figuras, dados e palitos. O raciocínio lógico temporal ou orientação temporal envolve datas, calendário, ou seja, envolve o tempo.

O mais importante é praticar o máximo de questões que envolvam os conteúdos:

- Lógica sequencial
- Calendários

RACIOCÍNIO VERBAL

Avalia a capacidade de interpretar informação escrita e tirar conclusões lógicas.

Uma avaliação de raciocínio verbal é um tipo de análise de habilidade ou aptidão, que pode ser aplicada ao se candidatar a uma vaga. Raciocínio verbal é parte da capacidade cognitiva ou inteligência geral; é a percepção, aquisição, organização e aplicação do conhecimento por meio da linguagem.

Nos testes de raciocínio verbal, geralmente você recebe um trecho com informações e precisa avaliar um conjunto de afirmações, selecionando uma das possíveis respostas:

A – Verdadeiro (A afirmação é uma consequência lógica das informações ou opiniões contidas no trecho)

B – Falso (A afirmação é logicamente falsa, consideradas as informações ou opiniões contidas no trecho)

C – Impossível dizer (Impossível determinar se a afirmação é verdadeira ou falsa sem mais informações)

ESTRUTURAS LÓGICAS

Precisamos antes de tudo compreender o que são proposições. Chama-se proposição toda sentença declarativa à qual podemos atribuir um dos valores lógicos: verdadeiro ou falso, nunca ambos. Trata-se, portanto, de uma sentença fechada.

Elas podem ser:

• **Sentença aberta:** quando não se pode atribuir um valor lógico verdadeiro ou falso para ela (ou valorar a proposição!), portanto, não é considerada frase lógica. São consideradas sentenças abertas:

- Frases interrogativas: Quando será prova? - Estudou ontem? – Fez Sol ontem?

- Frases exclamativas: Gol! – Que maravilhoso!

- Frase imperativas: Estude e leia com atenção. – Desligue a televisão.

- Frases sem sentido lógico (expressões vagas, paradoxais, ambíguas, ...): “esta frase é falsa” (expressão paradoxal) – O cachorro do meu vizinho morreu (expressão ambígua) – $2 + 5 + 1$

• **Sentença fechada:** quando a proposição admitir um ÚNICO valor lógico, seja ele verdadeiro ou falso, nesse caso, será considerada uma frase, proposição ou sentença lógica.

Proposições simples e compostas

• **Proposições simples** (ou atômicas): aquela que **NÃO** contém nenhuma outra proposição como parte integrante de si mesma. As proposições simples são designadas pelas letras latinas minúsculas p, q, r, s..., chamadas letras proposicionais.

• **Proposições compostas** (ou moleculares ou estruturas lógicas): aquela formada pela combinação de duas ou mais proposições simples. As proposições compostas são designadas pelas letras latinas maiúsculas P, Q, R, R..., também chamadas letras proposicionais.

ATENÇÃO: TODAS as **proposições compostas** são formadas por duas proposições simples.

Proposições Compostas – Conectivos

As proposições compostas são formadas por proposições simples ligadas por conectivos, aos quais formam um valor lógico, que podemos vê na tabela a seguir:

OPERAÇÃO	CONECTIVO	ESTRUTURA LÓGICA	TABELA VERDADE															
Negação	~	Não p	<table><tr><td>p</td><td>~p</td></tr><tr><td>V</td><td>F</td></tr><tr><td>F</td><td>V</td></tr></table>	p	~p	V	F	F	V									
p	~p																	
V	F																	
F	V																	
Conjunção	^	p e q	<table><tr><td>p</td><td>q</td><td>p ^ q</td></tr><tr><td>V</td><td>V</td><td>V</td></tr><tr><td>V</td><td>F</td><td>F</td></tr><tr><td>F</td><td>V</td><td>F</td></tr><tr><td>F</td><td>F</td><td>F</td></tr></table>	p	q	p ^ q	V	V	V	V	F	F	F	V	F	F	F	F
p	q	p ^ q																
V	V	V																
V	F	F																
F	V	F																
F	F	F																
Disjunção Inclusiva	v	p ou q	<table><tr><td>p</td><td>q</td><td>p v q</td></tr><tr><td>V</td><td>V</td><td>V</td></tr><tr><td>V</td><td>F</td><td>V</td></tr><tr><td>F</td><td>V</td><td>V</td></tr><tr><td>F</td><td>F</td><td>F</td></tr></table>	p	q	p v q	V	V	V	V	F	V	F	V	V	F	F	F
p	q	p v q																
V	V	V																
V	F	V																
F	V	V																
F	F	F																
Disjunção Exclusiva	∨	Ou p ou q	<table><tr><td>p</td><td>q</td><td>p ∨ q</td></tr><tr><td>V</td><td>V</td><td>F</td></tr><tr><td>V</td><td>F</td><td>V</td></tr><tr><td>F</td><td>V</td><td>V</td></tr><tr><td>F</td><td>F</td><td>F</td></tr></table>	p	q	p ∨ q	V	V	F	V	F	V	F	V	V	F	F	F
p	q	p ∨ q																
V	V	F																
V	F	V																
F	V	V																
F	F	F																
Condicional	→	Se p então q	<table><tr><td>p</td><td>q</td><td>p → q</td></tr><tr><td>V</td><td>V</td><td>V</td></tr><tr><td>V</td><td>F</td><td>F</td></tr><tr><td>F</td><td>V</td><td>V</td></tr><tr><td>F</td><td>F</td><td>V</td></tr></table>	p	q	p → q	V	V	V	V	F	F	F	V	V	F	F	V
p	q	p → q																
V	V	V																
V	F	F																
F	V	V																
F	F	V																
Bicondicional	↔	p se e somente se q	<table><tr><td>p</td><td>q</td><td>p ↔ q</td></tr><tr><td>V</td><td>V</td><td>V</td></tr><tr><td>V</td><td>F</td><td>F</td></tr><tr><td>F</td><td>V</td><td>F</td></tr><tr><td>F</td><td>F</td><td>V</td></tr></table>	p	q	p ↔ q	V	V	V	V	F	F	F	V	F	F	F	V
p	q	p ↔ q																
V	V	V																
V	F	F																
F	V	F																
F	F	V																

Em síntese temos a tabela verdade das proposições que facilitará na resolução de diversas questões

		Disjunção	Conjunção	Condicional	Bicondicional
p	q	$p \vee q$	$p \wedge q$	$p \rightarrow q$	$p \leftrightarrow q$
V	V	V	V	V	V
V	F	V	F	F	F
F	V	V	F	V	F
F	F	F	F	V	V

Exemplo:

(MEC – CONHECIMENTOS BÁSICOS PARA OS POSTOS 9,10,11 E 16 – CESPE)

	P	Q	R
①	V	V	V
②	F	V	V
③	V	F	V
④	F	F	V
⑤	V	V	F
⑥	F	V	F
⑦	V	F	F
⑧	F	F	F

A figura acima apresenta as colunas iniciais de uma tabela-verdade, em que P, Q e R representam proposições lógicas, e V e F correspondem, respectivamente, aos valores lógicos verdadeiro e falso.

Com base nessas informações e utilizando os conectivos lógicos usuais, julgue o item subsecutivo.

A última coluna da tabela-verdade referente à proposição lógica $P \vee (Q \leftrightarrow R)$ quando representada na posição horizontal é igual a

	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧
$P \vee (Q \leftrightarrow R)$	V	V	V	F	V	F	V	V

- () Certo
() Errado

Resolução:

$P \vee (Q \leftrightarrow R)$, montando a tabela verdade temos:

R	Q	P	[P	$\vee$	(Q	$\leftrightarrow$	R)]
V	V	V	V	V	V	V	V
V	V	F	F	V	V	V	V
V	F	V	V	V	F	F	V
V	F	F	F	F	F	F	V
F	V	V	V	V	V	F	F
F	V	F	F	F	V	F	F
F	F	V	V	V	F	V	F
F	F	F	F	V	F	V	F

Resposta: Certo

Proposição

Conjunto de palavras ou símbolos que expressam um pensamento ou uma ideia de sentido completo. Elas transmitem pensamentos, isto é, afirmam fatos ou exprimem juízos que formamos a respeito de determinados conceitos ou entes.

CONHECIMENTOS ESPECÍFICOS

Auxiliar técnico de controle externo – suporte administrativo

ATENDIMENTO COM QUALIDADE (PÚBLICO INTERNO E EXTERNO)

Ser um comunicador habilidoso é essencial para ser um bom administrador e líder de equipe. Mas a comunicação também deve ser administrada em toda a organização. A cada minuto de cada dia, incontáveis *bits* de informação são transmitidos em uma organização. Serão discutidas as comunicações de cima para baixo, de baixo para cima, horizontal e informal nas organizações.

Comunicação de Cima Para Baixo

A **comunicação de cima para baixo** refere-se ao fluxo de informação que parte dos níveis mais altos da hierarquia da organização, chegando aos mais baixos. Entre os exemplos estão um gerente passando umas atribuições a sua secretária, um supervisor fazendo um anúncio a seus subordinados e o presidente de uma empresa dando uma palestra para sua equipe de administração. Os funcionários devem receber a informação de que precisam para desempenhar suas funções e se tornar (e permanecer) membros leais da organização.

Muitas vezes, os funcionários ficam sem a informação adequada. Um problema é a *sobrecarga de informação*: os funcionários são bombardeados com tanta informação que não conseguem absorver tudo. Grande parte da informação não é muito importante, mas seu volume faz com que muitos pontos relevantes se percam.

Quanto menor o número de níveis de autoridade através dos quais as comunicações devem passar, tanto menor será a perda ou distorção da informação.

Administração da comunicação de cima para baixo

Os administradores podem fazer muitas coisas para melhorar a comunicação de cima para baixo. Em primeiro lugar, a administração deve desenvolver procedimentos e políticas de comunicação. Em segundo lugar, a informação deve estar disponível àqueles que dela necessitam. Em terceiro lugar, a informação deve ser comunicada de forma adequada e eficiente. As linhas de comunicação devem ser tão diretas, breves e pessoais quanto possível. A informação deve ser clara, consistente e pontual - nem muito precoce nem (o que é um problema mais comum) muito atrasada.

Comunicação de Baixo Para Cima

A **comunicação de baixo para cima** vai dos níveis mais baixos da hierarquia para os mais altos.

Os administradores devem *facilitar* a comunicação de baixo para cima.

Mas os administradores devem também *motivar* as pessoas a fornecer informações valiosas.

Comunicação Horizontal

Muita informação precisa ser compartilhada entre pessoas do mesmo nível hierárquico. Essa **comunicação horizontal** pode ocorrer entre pessoas da mesma equipe de trabalho. Outro tipo de comunicação importante deve ocorrer entre pessoas de departamentos di-

ferentes. Por exemplo, um agente de compras discute um problema com um engenheiro de produção, ou uma força-tarefa de chefes de departamento se reúne para discutir uma preocupação particular.

Especialmente em ambientes complexos, nos quais as decisões de uma unidade afetam a outra, a informação deve ser compartilhada horizontalmente.

Comunicação Formal e Informal

As comunicações organizacionais diferem em sua formalidade. As *comunicações formais* são oficiais, episódios de transmissão de informação sancionados pela organização. Podem mover-se de baixo para cima, de cima para baixo ou horizontalmente, muitas vezes envolvendo papel.

A comunicação informal é menos oficial.

A função de *controle* está relacionada com as demais funções do *processo administrativo*: o *planejamento*, a *organização* e a *direção* repercutem nas atividades de *controle* da *ação empresarial*. Muitas vezes se torna necessário modificar o *planejamento*, a *organização* ou a *direção*, para que os sistemas de *controle* possam ser mais eficazes.

A avaliação intimidada. É comum os gerentes estarem ocupados demais para se manterem a par daquilo que as pessoas estão fazendo e com qual grau de eficiência. É quando gerentes não sabem o que seu pessoal está fazendo, não podem avaliar corretamente. Como resultado, sentem-se incapazes de substanciar suas impressões e comentários sobre desempenho - por isso evitam a tarefa.

Mas quando a seleção e o direcionamento são feitos corretamente, a avaliação se torna um processo lógico de fácil implementação. Se você sabe o que seu pessoal deveria fazer e atribui tarefas, responsabilidades e objetivos com prazos a cada funcionário especificamente, então você terá critérios com os quais medir o desempenho daquele indivíduo. Nessa situação, a avaliação se torna uma simples questão de determinar se, e com que eficiência, uma pessoa atingiu ou não aquelas metas.

Os gerentes costumam suar que se selecionarem boas pessoas e as direcionarem naquilo que é esperado, as coisas serão bem feitas. Eles têm razão. As coisas serão feitas, mas se serão bem feitas e quanto tempo levará para fazê-las são fatores incertos. A avaliação permite que se determine até que ponto uma coisa foi bem feita e se foi realizada no tempo certo. De certa forma, a avaliação é como um guarda de trânsito. Você pode colocar todas as placas indicadoras de limite de velocidade do mundo: não serão respeitadas a não ser que as pessoas saibam que as infrações serão descobertas e multadas.

Isso parece lógico, mas é surpreendente quantos gerentes adiam continuamente a avaliação enquanto se concentram em atribuições urgentes mas, em última análise, menos importantes. Quando a avaliação é adiada, os prazos também são prorrogados, porque funcionários começam a sentir que pontualidade e qualidade não são importantes. Quando o desempenho cai, mais responsabilidades são deslocadas para o gerente - que, assim, tem ainda menos tempo para direcionar e avaliar funcionários.

Conduzir eficientemente processos de comunicação interpessoal e trocar feedback de forma motivadora têm sido um grande desafio na liderança de equipes e grupos de trabalho em geral.

Sendo assim, o profissional precisa aprender a administrar:

- A correta utilização da comunicação verbal e não verbal
- A comunicação como elemento de integração e motivação na empresa

- Competências técnicas e humanas
- Como o ouvinte percebe a sua comunicação
- Gerenciamento de relações
- Resolução de conflitos
- Como ouvir melhor: a arte de esclarecer e confirmar
- Como especificar méritos e sugerir mudanças
- A importância de argumentar para os valores do outro

Processo comunicacional

O processo comunicacional tem como maior objetivo a interação humana, buscando o estabelecimento das relações e o entendimento entre os indivíduos.

Desde os tempos antigos, Aristóteles já dizia que:

(...) devemos olhar para três ingredientes na comunicação: quem fala, o discurso e a audiência. Ele quis dizer que cada um destes elementos é necessário à Comunicação e que podemos organizar nosso estudo do processo sob estes três títulos:

- 1) a pessoa que fala;
- 2) o discurso que faz;
- 3) a pessoa que ouve.

É interessante notar que praticamente todos os modelos atuais de processos comunicacionais são parecidos com o de Aristóteles, sendo que o que mudou foi a complexidade com que eles estão sendo abordados.

As primeiras abordagens da Comunicação defendiam um processo comunicacional constituído por apenas quatro elementos fundamentais: emissor, receptor, mensagem e meio. Já as abordagens mais recentes da Comunicação, defendem que o processo é desencadeado por oito elementos, são eles: objetivos, emissor, mensagem, meio, receptor, significado, resposta e situação.

Todos os elementos do processo são interdependentes e devem seguir uma ordem, para que haja uma integração lógica entre esses elementos e o próprio processo comunicacional.

A seguir, os componentes do processo serão especificados um a um:

Situação:

A situação pode ser considerada a circunstância na qual as mensagens são passadas do emissor ao receptor. “Todos os processos de Comunicação acontecem em determinada situação, seja ela favorável ou desfavorável. A situação real que deve ser considerada, no processo de Comunicação, é aquela percebida e sentida pelo receptor e não aquela vivida ou sentida pelo emissor”. Para que a transmissão da mensagem seja considerada eficaz, deve-se procurar a situação mais favorável, pois se o emissor procurar comunicar-se em uma situação desfavorável poderá acontecer que o receptor não lhe dará a atenção devida e, consequentemente, não entenderá a mensagem que lhe foi transmitida.

Objetivos:

Podem ser caracterizados como os estímulos que levam o emissor a transmitir a mensagem. Como a Comunicação é um processo de interação, na qual as pessoas integram-se umas com as outras, os objetivos podem ser considerados como “os interesses” que le-

vam o emissor a interagir com o receptor. Alguns exemplos de objetivos: ouvir opiniões a respeito de algo ou dar um aviso sobre o churrasco de fim de semana.

Além dos objetivos serem um interesse que o emissor tem em relação ao receptor, alguns autores lançam uma reflexão intrínseca de que os objetivos também devem chamar a atenção de quem recebe a mensagem, porque senão o receptor não se sentirá atraído e também não verá utilidade alguma na mensagem. Desta forma, para que o receptor perceba a utilidade da mensagem, o emissor deve conhecer as necessidades, os gostos, ações, pensamentos, crenças e valores de quem vai receber a mensagem, pois só assim a Comunicação valerá a pena. É imprescindível a clareza dos objetivos, pois sem isso, o processo não ocorre eficazmente.

Emissor:

É o agente do processo de Comunicação, ou seja, é a pessoa que tem uma mensagem para comunicar. Ele é a fonte ou a origem do processo de Comunicação. Além disso, é quem vai tomar a iniciativa de se comunicar e buscar a interação com as outras pessoas, a fim de alcançar o seu objetivo.

Para alcançar a eficácia da Comunicação o emissor tem que ter como requisitos fundamentais:

- Habilidades: para que possa falar, ler, ouvir e raciocinar;
- Atitudes: por influenciar o comportamento e por estarem relacionadas a ideias pré-concebidas, quanto a vários assuntos, as comunicações são influenciadas por determinados tipos de atitudes que as pessoas tomam;
- Conhecimento: a extensão e profundidade do conhecimento das pessoas sobre
- Um assunto pode restringir (se o assunto não é de conhecimento do emissor) ou ampliar (quando o receptor não compreende a mensagem que está sendo transmitida) o campo comunicacional;
- Sistema sociocultural: a situação cultural em que o emissor se situa, com suas
- Crenças, valores e atitudes influencia o tempo todo a sua função de comunicador.

Um requisito significativo no contexto organizacional é a representatividade do emissor, ou seja, a posição hierárquica exercida pelo emissor, que é de fundamental importância para a credibilidade da mensagem a ser comunicada.

Mensagem:

É o que vai ser comunicado pelo emissor. Deve estar adequada ao nível cultural, técnico e hierárquico do receptor. É composta por conteúdo e forma.

O conteúdo representa o que será transmitido e depende dos objetivos do processo comunicacional. Não deve ser insuficiente ou excessivo, deve comunicar o essencial, frente aos objetivos a serem alcançados pelo emissor. O conteúdo também “deve ter uma sequência lógica, ou seja, um início (objetivos), um meio e um fim (conclusões).” A forma é a maneira pela qual a mensagem é transmitida. As formas básicas são as verbais e as não verbais. As verbais podem ser orais e escritas (palavras, letras, símbolos). Já as não verbais, podem ser gestuais (mímicas, movimentos corporais), vocais (timbre de voz e entonação) e espaciais (local físico e layout).

(...) não há uma forma melhor do que a outra. A escolha da forma depende de um conjunto de fatores, dentre os quais os mais relevantes são: rapidez requerida (na transmissão da mensagem, na obtenção das respostas); quantidade de receptores; localização

geográfica dos receptores; necessidade de formalizar a mensagem; necessidade de consultas posteriores sobre a mensagem; complexidade do assunto tratado; facilidade de retenção da mensagem (lembrança)

Além disso, também se destaca que um único processo pode utilizar mais de uma forma de Comunicação. Um exemplo de conteúdo e formas diferentes de se transmitir a mensagem pode ser: demissão de um colaborador da Organização (conteúdo) – comunicada por e-mail a todos os outros colaboradores (forma não verbal) ou na reunião pelo gerente (forma verbal).

Meio:

Pode ser chamado, também, de canal ou veículo de transmissão. Como a própria denominação já diz, o meio é o recurso utilizado pelo emissor para transmitir a mensagem. O meio “é determinado pelos requisitos de forma da mensagem a ser transmitida e da resposta a ser obtida.” Ou seja, o meio de Comunicação está associado à forma verbal ou não verbal de transmissão da mensagem, isso quer dizer que, dependendo das situações específicas de cada mensagem, o meio pode ser caracterizado de várias formas, desde a voz humana à televisão e até pelo fax ou pelo e-mail.

Vale ressaltar que não existe um meio ou uma forma melhor que o outro, existe, sim, um mais adequado, de acordo com as características da mensagem a ser transmitida. “O requisito fundamental na escolha do meio é que ele não provoque ruído” nas mensagens, pois o ruído é uma interferência que prejudica a transmissão da mensagem, comprometendo a recepção da mesma, ou seja, a decodificação da mensagem pelo receptor. Para que haja um melhor entendimento do significado de ruído, vale a pena exemplificar: uma linha cruzada do telefone, um documento sujo ou borrado, alguém que fale muito baixo, um ambiente de trabalho desconfortável, etc.

Receptor:

É quem recebe a Comunicação, ou seja, é o foco da comunicação. É ele quem vai reagir ao estímulo promovido pelo emissor.

Sem o receptor, não há Comunicação, pois se o receptor não faz parte do processo, o emissor não tem para quem comunicar a sua mensagem e, conseqüentemente, não terá uma resposta.

Sendo assim, pode-se dizer que todo o processo de Comunicação deve ser direcionado de acordo com as características do receptor. A seguir algumas características que, assim como o emissor, o receptor necessita ter, para que a Comunicação seja eficaz:

(...)assim como o emissor foi limitado por suas habilidades, atitudes, conhecimento e sistema sociocultural, o receptor é restringido da mesma maneira. Assim como o emissor deve ter habilidades de escrever ou falar, o receptor deve ser hábil em ler ou ouvir, e ambos devem ser capazes de raciocinar. O conhecimento, atitudes e formação cultural de alguém influenciam a sua capacidade de receber, assim como o fazem com a capacidade de enviar mensagens.

Significado:

É a compreensão da mensagem, no seu sentido correto. É o ‘entendimento comum’ da mensagem entre o emissor e o receptor. Isto ocorre quando o emissor e o receptor entendem da mesma forma a mensagem.

Portanto, quando o receptor interpreta a mensagem da mesma forma que o emissor quis transmiti-la, pode-se dizer que o receptor captou o significado da mensagem.

Quando a mensagem é transmitida pelo emissor, ela é codificada e quando é recebida pelo receptor, ela é decodificada. As codificações e decodificações são compostas por um conjunto de signos, utilizados pelas pessoas para representar seus pensamentos, a realidade em que vivem etc.

Os signos devem expressar a mesma coisa para o emissor e para o receptor, ou seja, o significado que o objeto porta para o emissor deve ser o mesmo que o do receptor. Caso isso não ocorra, a mensagem não será transmitida eficazmente, já que a interpretação do receptor não é a correta ou a esperada pelo emissor.

Mas, mesmo que o significado seja o mesmo, para o emissor e para o receptor, não se pode dizer que as questões referentes ao processo de Comunicação foram resolvidas, pois, “a compreensão, através da comunhão do significado, não quer dizer, necessariamente, acordo. Posso compreender uma ideia, sem concordar com ela.” Portanto, não é apenas o entendimento do significado, por ambas as partes, que assegura a eficácia da Comunicação. Em relação a isso, podemos dizer ainda que, “ainda que o significado comum não assegure sozinho, a eficácia do processo de Comunicação como um todo, é um requisito fundamental para promover o entendimento.”

Resposta:

Pode ser chamada, também, de feedback ou comportamento esperado, pois é a reação do receptor à mensagem recebida. É o último objetivo do processo, pois é o desejado pelo emissor, ao emitir uma mensagem.

A resposta pode ser considerada como a efetivação do recebimento da mensagem, determinando, ou não, o sucesso da mesma.

É por meio da comunicação oral que as pessoas personificam seu ser

Comunicação é tornar algo comum, compartilhar, dividir, trocar...

Enfim, é o processo de transmitir uma informação a outra pessoa, no entanto, o que caracteriza a comunicação é a compreensão e não o simplesmente informar.

Daí a diferença de comunicação (que é a informação sendo transmitida) e comunicabilidade (que é o ato comunicativo otimizado)

Barreiras à comunicação eficaz – alguns elementos prejudicam a transmissão e a compreensão da comunicação, entre eles podemos citar:

- Ruídos
- Sobrecarga de informações
- Tipos de informações
- Fonte de informações
- Localização Física
- Defensividade

Além desses, as barreiras são um conjunto de fatores que impedem ou dificultam a recepção da mensagem, no processo comunicacional.

A seguir, serão abordadas as teorias da Sociologia e da Administração, em relação às barreiras, especificando-as:

Abordagem sociológica

As barreiras podem ser divididas em seis grupos:

- Barreiras pessoais;
- Barreiras sociais;

NOÇÕES DE DIREITO CONSTITUCIONAL

DA ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA: UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS. ART. 18 A 31 CF.

Formas de Estado - Estado Unitário, Confederação e Federação

A forma de Estado relaciona-se com o modo de exercício do poder político em função do território do Estado. Verifica-se no caso concreto se há, ou não, repartição regional do exercício de poderes autônomos, podendo ser criados, a partir dessa lógica, um modelo de Estado unitário ou um Estado Federado.

• Estado Unitário

Também chamado de Estado Simples, é aquele dotado de um único centro com capacidade legislativa, administrativa e judiciária, do qual emanam todos os comandos normativos e no qual se concentram todas as competências constitucionais (exemplos: Uruguai, e Brasil Colônia, com a Constituição de 1824, até a Proclamação da República, com a Constituição de 1891).

O Estado Unitário pode ser classificado em:

a) Estado unitário puro ou centralizado: casos em que haverá somente um Poder Executivo, um Poder Legislativo e um Poder Judiciário, exercido de forma central;

b) Estado unitário descentralizado: casos em que haverá a formação de entes regionais com autonomia para exercer questões administrativas ou judiciárias fruto de delegação, mas não se concede a autonomia legislativa que continua pertencendo exclusivamente ao poder central.

• Estado Federativo – Federação

Também chamados de federados, complexos ou compostos, são aqueles em que as capacidades judiciária, legislativa e administrativa são atribuídas constitucionalmente a entes regionais, que passam a gozar de autonomias próprias (e não soberanias).

Nesse caso, as autonomias regionais não são fruto de delegação voluntária, como ocorre nos Estados unitários descentralizados, mas se originam na própria Constituição, o que impede a retirada de competências por ato voluntário do poder central.

O quadro abaixo facilita este entendimento. Vejamos:

Formas de Estado	
Unitário	
Único centro de onde emana o poder estatal	
Puro	Descentralizado
Não há delegação de competências	Há delegação de competências
Federado	
O exercício do poder estatal é atribuído constitucionalmente a entes regionais autônomos	

• Confederação

Se caracteriza por uma reunião dissolúvel de Estados soberanos, que se unem por meio de um tratado internacional. Aqui, percebe-se o traço marcante da Confederação, ou seja, a dissolubilidade do pacto internacional pelos Estados soberanos que o integram, a partir de um juízo interno de conveniência.

Observe a ilustração das diferenças entre uma Federação e uma Confederação:

Federação	Confederação
Formada por uma Constituição	Formada por um tratado internacional
Os entes regionais gozam de autonomia	Os Estados que o integram mantêm sua soberania
Indissolubilidade do pacto federativo	Dissolubilidade do pacto internacional

O Federalismo Brasileiro

Observe a disposição legal do Artigo 18 da CF:

TÍTULO III DA ORGANIZAÇÃO DO ESTADO

CAPÍTULO I DA ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

§ 1º Brasília é a Capital Federal.

§ 2º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

§ 3º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

§ 4º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei.

Nos termos do supracitado Artigo 18, a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos (não soberanos). Trata-se de norma que reflete a forma federativa de Estado.

Ser ente autônomo dentro de um federalismo significa a possibilidade de implementar uma gestão particularizada, mas sempre respeitando os limites impostos pelos princípios e regras do Estado federal. Daí, têm-se os seguintes elementos:

→ **Auto-organização:** permite aos Estados-membros criarem as Constituições Estaduais (Artigo 25 da CF) e aos Municípios firmarem suas Leis Orgânicas (Artigo 29 da CF);

→ **Auto legislação:** os entes da federação podem estabelecer normas gerais e abstratas próprias, a exemplos das leis estaduais e municipais (Artigos 22 e 24 da CF);

→ **Auto governo:** os Estados membros terão seus Governadores e Deputados estaduais, enquanto os Municípios possuirão Prefeitos e Vereadores, nos termos dos Artigos 27 a 29 da CF;

→ **Auto administração:** os membros da federação podem prestar e manter serviços próprios, atendendo às competências administrativas da CF, notadamente de seu Artigo 23.

• Vedação aos Entes Federados

Consoante ao Artigo 19 da CF, destaca-se que a autonomia dos entes da federação não é limitada, e sofre as seguintes vedações:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

II - recusar fé aos documentos públicos;

III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

Repartição de Competências Constitucionais

A Repartição de competências é a técnica de distribuição de competências administrativas, legislativas e tributárias aos entes federativos para que não haja conflitos de atribuições dentro do território nacional.

Competência é a capacidade para emitir decisões dentro de um campo específico.

A Constituição trabalha com três naturezas de competência, a administrativa, legislativa e a tributária.

→ **Competência administrativa ou material:** refere-se à execução de alguma atividade estatal, ou seja, é a capacidade para atuar concretamente sobre a matéria;

→ **Competência legislativa:** atribui iniciativa para legislar sobre determinada matéria, ou seja, é a capacidade para estabelecer normas gerais e abstratas sobre determinado campo;

→ **Competência tributária:** refere-se ao poder de instituir tributos.

• Técnica da Repartição de Competência

Trata-se da predominância do interesse, segundo a qual, à União caberão as matérias de interesse nacional (Artigos 21 e 22 da CF), aos Estados-membros, o interesse regional, e aos municípios, as questões de predominante interesse local (Artigo 30 da CF).

Para tanto, a Constituição enumerou expressamente as competências da União e dos municípios, resguardando aos Estados-membros a chamada competência residual, remanescente, não enumerada ou não expressa (Artigo 25, §1º da CF).

Acresça-se que, para o Distrito Federal, a Constituição atribuiu as competências previstas para os estados e os municípios, denominada de competência cumulativa (Artigo 32, § 1º da CF).

Organização do Estado – União

A União é a pessoa jurídica de Direito Público interno, parte integrante da Federação brasileira dotada de autonomia. Possui capacidade de auto-organização (Constituição Federal), autogoverno, auto legislação (Artigo 22 da CF) e autoadministração (Artigo 20 da CF).

A União tem previsão legal na CF, dos Artigos 20 a 24. Vejamos:

CAPÍTULO II DA UNIÃO

Art. 20. São bens da União:

I - os que atualmente lhe pertencem e os que lhe vierem a ser atribuídos;

II - as terras devolutas indispensáveis à defesa das fronteiras, das fortificações e construções militares, das vias federais de comunicação e à preservação ambiental, definidas em lei;

III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais;

IV as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as que contenham a sede de Municípios, exceto aquelas áreas afetadas ao serviço público e a unidade ambiental federal, e as referidas no art. 26, II;

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;

VI - o mar territorial;

VII - os terrenos de marinha e seus acrescidos;

VIII - os potenciais de energia hidráulica;

IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

X - as cavidades naturais subterrâneas e os sítios arqueológicos e pré-históricos;

XI - as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios.

§ 1º É assegurada, nos termos da lei, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 102, de 2019)

§ 2º A faixa de até cento e cinquenta quilômetros de largura, ao longo das fronteiras terrestres, designada como faixa de fronteira, é considerada fundamental para defesa do território nacional, e sua ocupação e utilização serão reguladas em lei.

Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;

II - declarar a guerra e celebrar a paz;

III - assegurar a defesa nacional;

IV - permitir, nos casos previstos em lei complementar, que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente;

V - decretar o estado de sítio, o estado de defesa e a intervenção federal;

VI - autorizar e fiscalizar a produção e o comércio de material bélico;

VII - emitir moeda;

VIII - administrar as reservas cambiais do País e fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, câmbio e capitalização, bem como as de seguros e de previdência privada;

IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;

X - manter o serviço postal e o correio aéreo nacional;

XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens;

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidro energéticos;

c) a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária;

d) os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território;

e) os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros;

f) os portos marítimos, fluviais e lacustres;

XIII - organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e a Defensoria Pública dos Territórios;

XIV - organizar e manter a polícia civil, a polícia penal, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 104, de 2019)

XV - organizar e manter os serviços oficiais de estatística, geografia, geologia e cartografia de âmbito nacional;

XVI - exercer a classificação, para efeito indicativo, de diversões públicas e de programas de rádio e televisão;

XVII - conceder anistia;

XVIII - planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações;

XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso;

XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos;

XXI - estabelecer princípios e diretrizes para o sistema nacional de viação;

XXII - executar os serviços de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras;

XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições:

a) toda atividade nuclear em território nacional somente será admitida para fins pacíficos e mediante aprovação do Congresso Nacional;

b) sob regime de permissão, são autorizadas a comercialização e a utilização de radioisótopos para pesquisa e uso agrícolas e industriais; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 118, de 2022)

c) sob regime de permissão, são autorizadas a produção, a comercialização e a utilização de radioisótopos para pesquisa e uso médicos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 118, de 2022)

d) a responsabilidade civil por danos nucleares independe da existência de culpa;

XXIV - organizar, manter e executar a inspeção do trabalho;

XXV - estabelecer as áreas e as condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa.

XXVI - organizar e fiscalizar a proteção e o tratamento de dados pessoais, nos termos da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 115, de 2022)

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

II - desapropriação;

III - requisições civis e militares, em caso de iminente perigo e em tempo de guerra;

IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;

V - serviço postal;

VI - sistema monetário e de medidas, títulos e garantias dos metais;

VII - política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores;

VIII - comércio exterior e interestadual;

IX - diretrizes da política nacional de transportes;

X - regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial;

XI - trânsito e transporte;

XII - jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia;

XIII - nacionalidade, cidadania e naturalização;

XIV - populações indígenas;

XV - emigração e imigração, entrada, extradição e expulsão de estrangeiros;

XVI - organização do sistema nacional de emprego e condições para o exercício de profissões;

XVII - organização judiciária, do Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e da Defensoria Pública dos Territórios, bem como organização administrativa destes;

XVIII - sistema estatístico, sistema cartográfico e de geologia nacionais;

XIX - sistemas de poupança, captação e garantia da poupança popular;

XX - sistemas de consórcios e sorteios;

XXI - normas gerais de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação, mobilização, inatividades e pensões das polícias militares e dos corpos de bombeiros militares; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

XXII - competência da polícia federal e das polícias rodoviária e ferroviária federais;

XXIII - seguridade social;

XXIV - diretrizes e bases da educação nacional;

XXV - registros públicos;

XXVI - atividades nucleares de qualquer natureza;

XXVII - normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, obedecido o disposto no art. 37, XXI, e para as empresas públicas e sociedades de economia mista, nos termos do art. 173, § 1º, III;

XXVIII - defesa territorial, defesa aeroespacial, defesa marítima, defesa civil e mobilização nacional;

XXIX - propaganda comercial.

XXX - proteção e tratamento de dados pessoais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 115, de 2022)

Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

NOÇÕES DE DIREITO ADMINISTRATIVO

PRINCÍPIOS BÁSICOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: LEGALIDADE, IMPESSOALIDADE, MORALIDADE, PUBLICIDADE E EFICIÊNCIA

Princípios

Os princípios são necessários para nortear o direito, embasando como deve ser. Na Administração Pública não é diferente, temos os princípios expressos na constituição que são responsáveis por organizar toda a estrutura e além disso mostrar requisitos básicos para uma “boa administração”, não apenas isso, mas também gerar uma segurança jurídica aos cidadãos, como por exemplo, no princípio da legalidade, que atribui ao indivíduo a obrigação de realizar algo, apenas em virtude da lei, impedindo assim que haja abuso de poder.

No texto da Constituição Federal, temos no seu art. 37, em seu *caput*, expressamente os princípios constitucionais relacionados com a Administração Pública, ficando com a doutrina, a necessidade de compreender quais são as verdadeiras aspirações destes princípios e como eles estão sendo utilizados na prática, sendo isso uma dos objetos do presente trabalho.

Com o desenvolvimento do Estado Social, temos que os interesses públicos se sobrepuseram diante todos os outros, a conhecida primazia do público, a tendência para a organização social, na qual os anseios da sociedade devem ser atendidos pela Administração Pública, assim, é função desta, realizar ações que tragam benefícios para a sociedade.

Primeiramente falaremos dos *PRINCÍPIOS EXPLÍCITOS*, no *caput* do artigo 37 da Magna Carta, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Os Princípios Constitucionais da Administração Pública

Para compreender os Princípios da Administração Pública é necessário entender a definição básica de princípios, que servem de base para nortear e embasar todo o ordenamento jurídico e é tão bem exposto por Reale (1986, p. 60), ao afirmar que:

“Princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.”

Assim, princípios são proposições que servem de base para toda estrutura de uma ciência, no Direito Administrativo não é diferente, temos os princípios que servem de alicerce para este ramo do direito público. Os princípios podem ser expressos ou implícitos, vamos nos deter aos expressos, que são os consagrados no art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil. Em relação aos princípios constitucionais, Meirelles (2000, p.81) afirma que:

“Os princípios básicos da administração pública estão substancialmente em doze regras de observância permanente e obrigatória para o bom administrador: *legalidade, moralidade, im-*

peçoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público.

Os cinco primeiros estão expressamente previstos no art. 37, *caput*, da CF de 1988; e os demais, embora não mencionados, decorrem do nosso regime político, tanto que, ao daqueles, foram textualmente enumerados pelo art. 2º da Lei federal 9.784, de 29/01/1999.”

Destarte, os princípios constitucionais da administração pública, como tão bem exposto, vêm expressos no art. 37 da Constituição Federal, e como já afirmado, retoma aos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, que serão tratados com mais ênfase *a posteriori*. Em consonância, Di Pietro conclui que a Constituição de 1988 inovou ao trazer expresso em seu texto alguns princípios constitucionais. O *caput* do art. 37 afirma que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

LEGALIDADE

O princípio da legalidade, que é uma das principais garantias de direitos individuais, remete ao fato de que a Administração Pública só pode fazer aquilo que a lei permite, ou seja, só pode ser exercido em conformidade com o que é apontado na lei, esse princípio ganha tanta relevância pelo fato de não proteger o cidadão de vários abusos emanados de agentes do poder público. Diante do exposto, Meirelles (2000, p. 82) defende que:

“Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “poder fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim”.”

Deste modo, este princípio, além de passar muita segurança jurídica ao indivíduo, limita o poder do Estado, ocasionando assim, uma organização da Administração Pública. Como já afirmado, anteriormente, este princípio além de previsto no *caput* do art. 37, vem devidamente expresso no rol de Direitos e Garantias Individuais, no art. 5º, II, que afirma que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Em conclusão ao exposto, Mello (1994, p.48) completa:

“Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Este deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no direito Brasileiro.”

No mais, fica claro que a legalidade é um dos requisitos necessários na Administração Pública, e como já dito, um princípio que gera segurança jurídica aos cidadãos e limita o poder dos agentes da Administração Pública.

MORALIDADE

Tendo por base a “boa administração”, este princípio relaciona-se com as decisões legais tomadas pelo agente de administração pública, acompanhado, também, pela honestidade. Corroborando com o tema, Meirelles (2000, p. 84) afirma:

“É certo que a *moralidade* do ato administrativo juntamente a sua *legalidade e finalidade*, além de sua adequação aos *demais princípios* constituem pressupostos de validade sem os quais toda atividade pública será ilegítima”.

Assim fica claro, a importância da moralidade na Administração Pública. Um agente administrativo ético que usa da moral e da honestidade, consegue realizar uma boa administração, consegue discernir a licitude e ilicitude de alguns atos, além do justo e injusto de determinadas ações, podendo garantir um bom trabalho.

IMPESSOALIDADE

Um princípio ainda um pouco conturbado na doutrina, mas, a maioria, dos doutrinadores, relaciona este princípio com a finalidade, ou seja, impõe ao administrador público que só pratique os atos em seu fim legal, Mello (1994, p.58) sustenta que esse princípio “se traduz a idéia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimen-tosas”.

Para a garantia deste princípio, o texto constitucional completa que para a entrada em cargo público é necessário a aprovação em concurso público.

RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

É um princípio que é implícito da Constituição Federal brasileira, mas que é explícito em algumas outras leis, como na paulista, e que vem ganhando muito força, como afirma Meirelles (2000). É mais uma tentativa de limitação ao poder público, como afirma Di Pietro (1999, p. 72):

“Trata-se de um princípio aplicado ao direito administrativo como mais uma das tentativas de impor-se limitações à discricionariedade administrativa, ampliando-se o âmbito de apreciações do ato administrativo pelo Poder Judiciário.”

Esse princípio é acoplado a outro que é o da proporcionalidade, pois, como afirma Di Pietro (1999, p. 72), “a proporcionalidade dever ser medida não pelos critérios pessoais do administrador, mas segundo padrões comuns na sociedade em que vive”.

PUBLICIDADE

Para que os atos sejam conhecidos externamente, ou seja, na sociedade, é necessário que eles sejam publicados e divulgados, e assim possam iniciar a ter seus efeitos, auferindo eficácia ao termo exposto. Além disso, relaciona-se com o Direito da Informação, que está no rol de Direitos e Garantias Fundamentais. Di Pietro (1999, p.67) demonstra que:

“O inciso XIII estabelece que todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.”

Como demonstrado acima, é necessário que os atos e decisões tomados sejam devidamente publicados para o conhecimento de todos, o sigilo só é permitido em casos de segurança nacional. “A publicidade, como princípio da administração pública, abrange toda atuação estatal, não só sob o aspecto de divulgação oficial de seus atos como, também, de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes” (MEIRELLES, 2000, p.89). Busca-se deste modo, manter a transparência, ou seja, deixar claro para a sociedade os comportamentos e as decisões tomadas pelos agentes da Administração Pública.

EFICIÊNCIA

Este princípio zela pela “boa administração”, aquela que consiga atender aos anseios na sociedade, consiga de modo legal atingir resultados positivos e satisfatórios, como o próprio nome já faz referência, ser eficiente. Meirelles (2000, p 90) complementa:

“O Princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em se desempenhar apenas com uma legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento às necessidades da comunidade e de seus membros.”

A eficiência é uma característica que faz com que o agente público consiga atingir resultados positivos, garantindo à sociedade uma real efetivação dos propósitos necessários, como por exemplo, saúde, qualidade de vida, educação, etc.¹

Na Constituição de 1988 encontram-se mencionados explicitamente como princípios os seguintes: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (este último acrescentado pela Emenda 19/98 - Reforma Administrativa). Alguns doutrinadores buscam extrair outros princípios do texto constitucional como um todo, seriam os princípios implícitos. Outros princípios do direito administrativo decorrem classicamente de elaboração jurisprudencial e doutrinária.

Cabe agora indagar quais o **PRINCÍPIOS IMPLÍCITOS**, que como dito estão disciplinados no artigo 2º da lei dos Processos Administrativos Federais, vejamos : “ A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” Os princípios da legalidade, moralidade e da eficiência já foram acima explicados. Iremos explicar os demais princípios.

Princípios da Administração Pública não previstos no Art. 37 da Constituição Federal

Princípio da isonomia ou igualdade formal

Aristóteles afirmava que a lei tinha que dar tratamento desigual às pessoas que são desiguais e igual aos iguais. A igualdade não exclui a desigualdade de tratamento indispensável em face da particularidade da situação.

A lei só poderá estabelecer discriminações se o fator de discriminação utilizado no caso concreto estiver relacionado com o objetivo da norma, pois caso contrário ofenderá o princípio da isonomia. Ex: A idade máxima de 60 anos para o cargo de estivador está relacionado com o objetivo da norma.

A lei só pode tratar as pessoas de maneira diversa se a distinção entre elas justificar tal tratamento, senão seria inconstitucional. Assim, trata diferentemente para alcançar uma igualdade real (material, substancial) e não uma igualdade formal.

Princípio da isonomia na Constituição:

- “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: promover o bem de todos sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor idade e qualquer outras formas de discriminação” (art. 3º, IV da Constituição Federal).

- “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...” (art. 5º da Constituição Federal).

- “São direitos dos trabalhadores: Proibição de diferença de salário, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil” (art. 7º, XXX da Constituição Federal).

1 Fonte: www.ambito-juridico.com.br – Texto adaptado de Rayssa Cardoso Garcia, Jailton Macena de Araújo

Princípio da Motivação

A Administração está obrigada a motivar todos os atos que edita, pois quando atua representa interesses da coletividade. É preciso dar motivação dos atos ao povo, pois ele é o titular da “res publica” (coisa pública).

O administrador deve motivar até mesmo os atos discricionários (aqueles que envolvem juízo de conveniência e oportunidade), pois só com ela o cidadão terá condições de saber se o Estado está agindo de acordo com a lei. Para Hely Lopes Meirelles, a motivação só é obrigatória nos atos vinculados.

Há quem afirme que quando o ato não for praticado de forma escrita (Ex: Sinal, comando verbal) ou quando a lei especificar de tal forma o motivo do ato que deixe indubitado, inclusive quanto aos seus aspectos temporais e espaciais, o único fato que pode se caracterizar como motivo do ato (Ex: aposentadoria compulsória) não será obrigatória a motivação. Assim, a motivação só será presumida de validade do ato administrativo, quando obrigatória.

Motivação segundo o Estatuto do servidor público da União (Lei 8112/90):

Segundo o artigo 140 da Lei 8112/90, motivar tem duplo significado. Assim, o ato de imposição de penalidade sempre mencionará o fundamento legal (dispositivos em que o administrador baseou sua decisão) e causa da sanção disciplinar (fatos que levarão o administrador a aplicar o dispositivo legal para àquela situação concreta).

A lei, quando é editada é genérica, abstrata e impessoal, portanto é preciso que o administrador demonstre os fatos que o levaram a aplicar aquele dispositivo legal para o caso concreto. Só através dos fatos que se pode apurar se houve razoabilidade (correspondência) entre o que a lei abstratamente prevê e os fatos concretos levados ao administrador.

Falta de motivação:

A falta de motivação leva à invalidação, à ilegitimidade do ato, pois não há o que falar em ampla defesa e contraditório se não há motivação. Os atos inválidos por falta de motivação estarão sujeitos também a um controle pelo Poder Judiciário.

Motivação nas decisões proferidas pelo Poder Judiciário:

Se até mesmo no exercício de funções típicas pelo Judiciário, a Constituição exige fundamentação, a mesma conclusão e por muito maior razão se aplica para a Administração quando da sua função atípica ou principal.

“Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei, se o interesse público o exigir, limitar em determinados atos às próprias partes e seus advogados, ou somente a estes” (art. 93, IX da CF).

“As decisões administrativas dos tribunais serão motivadas, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros” (art. 93, X da CF).

Princípio da Autotutela

A Administração Pública tem possibilidade de revisar (rever) seus próprios atos, devendo anulá-los por razões de ilegalidade (quando nulos) e podendo revogá-los por razões de conveniência ou oportunidade (quando inoportunos ou inconvenientes).

Anulação: Tanto a Administração como o Judiciário podem anular um ato administrativo. A anulação gera efeitos “ex tunc”, isto é, retroage até o momento em que o ato foi editado, com a finalidade de eliminar todos os seus efeitos até então.

“A Administração pode declarar a nulidade dos seus próprios atos” (súmula 346 STF).

Revogação: Somente a Administração pode fazê-la. Caso o Judiciário pudesse rever os atos por razões de conveniência ou oportunidade estaria ofendendo a separação dos poderes. A revogação gera efeitos “ex nunc”, pois até o momento da revogação o ato era válido.

	Anulação	Revogação
Fundamento	Por razões de ilegalidade	Por razões de conveniência e oportunidade
Competência	Administração e Judiciário	Administração
Efeitos	Gera efeitos “ex tunc”	Gera efeitos “ex nunc”

Alegação de direito adquirido contra ato anulado e revogado:

Em relação a um ato anulado não se pode invocar direito adquirido, pois desde o início o ato não era legal. Já em relação a um ato revogado pode se invocar direito adquirido, pois o ato era válido.

“A Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivos de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvados em todos os casos, a apreciação judicial” (2ª parte da súmula 473 do STF).

Princípio da Continuidade da Prestação do Serviço Público

A execução de um serviço público não pode vir a ser interrompida. Assim, a greve dos servidores públicos não pode implicar em paralisação total da atividade, caso contrário será inconstitucional (art. 37, VII da CF).

Não será descontinuidade do serviço público: Serviço público interrompido por situação emergencial (art. 6º, §3º da lei 8987/95): Interrupção resultante de uma imprevisibilidade. A situação emergencial deve ser motivada, pois resulta de ato administrativo. Se a situação emergencial decorrer de negligência do fornecedor, o serviço público não poderá ser interrompido.

Serviço público interrompido, após aviso prévio, por razões de ordem técnica ou de segurança das instalações (art. 6º, §3º, I da lei 8987/95).

Serviço público interrompido, após aviso prévio, no caso de inadimplência do usuário, considerado o interesse da coletividade (art. 6º, §3º, II da lei 8987/95): Cabe ao fornecedor provar que avisou e não ao usuário, por força do Código de Defesa do Consumidor. Se não houver comunicação, o corte será ilegal e o usuário poderá invocar todos os direitos do consumidor, pois o serviço público é uma relação de consumo, já que não deixa de ser serviço só porque é público.

Há várias posições sobre esta hipótese:

- Há quem entenda que o serviço público pode ser interrompido nesta hipótese pois, caso contrário, seria um convite aberto à inadimplência e o serviço se tornaria inviável à concessionária, portanto autoriza-se o corte para preservar o interesse da coletividade (Posição das Procuradorias).

- O fornecedor do serviço tem que provar que avisou por força do Código de Defesa do Consumidor, já que serviço público é uma relação de consumo. Se não houver comunicação o corte será ilegal.

NOÇÕES DE AUDITORIA

FINALIDADES, OBJETIVO, FORMAS, TIPOS, CONCEITOS RELEVANTES, OBRIGATORIEDADE, LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, INDEPENDÊNCIA, COMPETÊNCIA PROFISSIONAL, RESPONSABILIDADE SOCIAL

NBC TA 200 (R1) – OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO DA AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM NORMAS DE AUDITORIA

Introdução

Alcance

1. Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nesta Norma e em outras normas elas estão substancialmente apresentadas pela sua sigla “NBC TA”. Especificamente, ela expõe os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos.

Ela também explica o alcance, a autoridade e a estrutura das NBCs TA e inclui requisitos estabelecendo as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis em todas as auditorias, inclusive a obrigação de atender todas as NBCs TA. Doravante, o “auditor independente” é denominado o “auditor”.

2. As NBCs TA são escritas no contexto da auditoria de demonstrações contábeis executada por um auditor. Elas devem ser adaptadas conforme necessário às circunstâncias, quando aplicadas a auditorias de outras informações contábeis históricas. As NBCs TA não endereçam as responsabilidades do auditor que possam existir numa legislação, regulamentação ou de outra forma, por exemplo, como em conexão com uma oferta pública de títulos. Essas responsabilidades podem ser diferentes daquelas estabelecidas pelas NBCs TA. Dessa forma, enquanto o auditor pode encontrar aspectos nas NBCs TA que o apoiem nessas circunstâncias, é responsabilidade do auditor garantir cumprimento de todas as obrigações legais, regulatórias e profissionais.

Auditoria de demonstrações contábeis

3. O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A

auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (ver item A1).

4. As demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade, elaboradas pela sua administração, com supervisão geral dos responsáveis pela governança. As NBCs TA não impõem responsabilidades à administração ou aos responsáveis pela governança e não se sobrepõe às leis e regulamentos que governam as suas responsabilidades. Contudo, a auditoria em conformidade com as normas de auditoria é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança têm conhecimento de certas responsabilidades que são fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria das demonstrações contábeis não exime dessas responsabilidades a administração ou os responsáveis pela governança (ver itens A2 a A11).

5. Como base para a opinião do auditor, as NBCs TA exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião, é persuasiva e não conclusiva (ver itens A28 a A52).

6. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, e na avaliação do efeito de distorções identificadas sobre a auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, e NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria). Em geral, as distorções, inclusive as omissões, são consideradas relevantes se for razoável esperar que, individual ou conjuntamente, elas influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. Julgamentos sobre a materialidade são estabelecidos levando-se em consideração as circunstâncias envolvidas e são afetadas pela percepção que o auditor tem das necessidades dos usuários das demonstrações contábeis e pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambos. A opinião do auditor considera as demonstrações contábeis como um todo e, portanto, o auditor não é responsável pela detecção de distorções que não sejam relevantes para as demonstrações contábeis como um todo.

7. A estrutura das NBCs TA contempla uma introdução, os objetivos, os requisitos e uma seção contendo aplicação e outros materiais explicativos que se destinam a dar suporte ao auditor

na obtenção de segurança razoável. Quando necessário, elas são complementadas com Apêndices. As NBCs TA exigem que o auditor exerça o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional ao longo de todo o planejamento e na execução da auditoria e, entre outras coisas:

- Identifique e avalie os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade.
- Obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se existem distorções relevantes por meio do planejamento e aplicação de respostas (procedimentos de auditoria) apropriadas aos riscos avaliados.
- Forme uma opinião a respeito das demonstrações contábeis com base em conclusões obtidas das evidências de auditoria obtidas.

8. A forma da opinião expressa pelo auditor depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de lei ou regulamento aplicáveis (ver itens A12 e A13).

9. O auditor também pode ter outras responsabilidades de comunicação e de relatório, perante os usuários, a administração, os responsáveis pela governança ou partes fora da entidade, a respeito dos assuntos decorrentes da auditoria. Essas outras responsabilidades podem ser estabelecidas pelas NBCs TA, por lei ou regulamento aplicável, como, por exemplo, NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, e item 43 da NBC TA 240 que trata da responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis.

Data de vigência

10. Esta Norma é aplicável para auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

Objetivos gerais do auditor

11. Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são:

- (a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- (b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBCs TA, em conformidade com as constatações do auditor.

12. Em todos os casos em que não for possível obter segurança razoável e a opinião com ressalva no relatório do auditor for insuficiente nas circunstâncias para atender aos usuários previstos das demonstrações contábeis, as NBCs TA requerem que o auditor se abstenha de emitir sua opinião ou renuncie ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com lei ou regulamentação aplicável.

Definições

13. Para fins das NBCs TA, os seguintes termos possuem os significados atribuídos a seguir:

(a) **Estrutura de relatório financeiro aplicável** é a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações contábeis, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações contábeis ou que seja exigida por lei ou regulamento.

A expressão “estrutura de apresentação adequada” é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exige conformidade com as exigências dessa estrutura e:

(i) reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis, pode ser necessário que a administração forneça divulgações além das especificamente exigidas pela estrutura; ou

(ii) reconhece explicitamente que pode ser necessário que a administração se desvie de uma exigência da estrutura para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis. Espera-se que tais desvios sejam necessários apenas em circunstâncias extremamente raras.

A expressão “estrutura de conformidade” (*compliance*) é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exija a conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspectos contidos em (i) e (ii) acima.

(b) **Evidências de auditoria** são as informações utilizadas pelo auditor para fundamentar suas conclusões em que se baseia a sua opinião. As evidências de auditoria incluem informações contidas nos registros contábeis subjacentes às demonstrações contábeis e outras informações. Para fins das NBCs TA:

(i) a suficiência das evidências de auditoria é a medida da quantidade da evidência de auditoria. A quantidade necessária da evidência de auditoria é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade de tal evidência;

(ii) a adequação da evidência de auditoria é a medida da qualidade da evidência de auditoria; isto é, sua relevância e confiabilidade no fornecimento de suporte às conclusões em que se baseia a opinião do auditor.

Risco de auditoria é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.

(c) **Auditor** é usado em referência à pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio do trabalho ou outros integrantes da equipe do trabalho, ou, como aplicável, à firma. Quando uma NBC TA pretende expressamente que uma exigência ou responsabilidade seja cumprida pelo sócio do trabalho, usa-se o termo “sócio do trabalho” ao invés de auditor. “Sócio do trabalho” e “firma” devem ser lidos como se referindo a seus equivalentes no setor público, quando for relevante.

(d) **Risco de detecção** é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

(e) **Demonstrações contábeis** são a representação estruturada de informações contábeis históricas, incluindo notas explicativas relacionadas, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. As notas explicativas relacionadas geralmente compreendem um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações. O termo “demonstrações contábeis” geralmente se refere a um conjunto completo de demonstrações contábeis, como determi-

nado pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas também pode se referir a uma única demonstração contábil, que seria um quadro isolado.

(f) **Demonstrações contábeis** são a representação estruturada de informações financeiras históricas, incluindo divulgações, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou as obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. O termo “demonstrações contábeis” refere-se normalmente ao conjunto completo de demonstrações contábeis como determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas também pode referir-se a quadros isolados das demonstrações contábeis. As divulgações compreendem informações explicativas ou descritivas, elaboradas conforme requeridas, permitidas expressamente ou de outra forma pela estrutura de relatório financeiro aplicável, incluídas nas demonstrações contábeis, ou nas notas explicativas, ou incorporadas por referência cruzada (ver itens A1 e A2). (Alterado pela NBC TA 200 (R1))

(f) **Informação contábil histórica** é a informação expressa em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivada principalmente do sistema contábil da entidade, a respeito de eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições ou circunstâncias econômicas em determinada data no passado.

(g) **Administração** é a pessoa com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades, como no Brasil, a administração inclui alguns ou todos os responsáveis pela governança, por exemplo, membros executivos de um conselho de governança, ou sócio-diretor.

(h) **Distorção** é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As distorções podem originar-se de erro ou fraude. Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem os ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.

(i) **Premissa**, relativa às responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com base na qual a auditoria é conduzida – Que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, tenham conhecimento e entendido que eles têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Isto é, a responsabilidade:

(i) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;

(ii) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro;

(iii) por fornecer ao auditor:

a. acesso às informações que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, tenham conhecimento que sejam relevantes para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis como registros, documentação e outros assuntos;

b. quaisquer informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança para o propósito da auditoria; e

c. acesso irrestrito àqueles dentro da entidade que o auditor determina ser necessário obter evidências de auditoria.

No caso de uma estrutura de apresentação adequada, o item (i) acima pode ser redigido como “pela elaboração e apresentação adequada das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro”, ou “pela elaboração de demonstrações contábeis que propiciem uma visão verdadeira e justa em conformidade com a estrutura de relatório financeiro”. Isso se aplica a todas as referências à elaboração e apresentação das demonstrações contábeis nas normas de auditoria.

(j) **Julgamento profissional** é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

(k) **Ceticismo profissional** é a postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.

(l) **Asseguração razoável** é, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, um nível alto, mas não absoluto, de segurança.

(m) **Risco de distorção relevante** é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, descritos a seguir no nível das afirmações:

(i) risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados;

(ii) risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.

Responsável pela governança é a pessoa ou organização com a responsabilidade de supervisionar de forma geral a direção estratégica da entidade e obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade. Isso inclui a supervisão geral do processo de relatório financeiro. Para algumas entidades, os responsáveis pela governança podem incluir empregados da administração, por exemplo, membros executivos de conselho de governança de uma entidade do setor privado ou público, ou sócio-diretor.

Requisitos

Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis

14. O auditor deve cumprir as exigências éticas relevantes, inclusive as pertinentes à independência, no que se refere aos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A14 a A17).

Ceticismo profissional

15. O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis (ver itens A18 a A22).

NOÇÕES DE CONTABILIDADE GERAL

PATRIMÔNIO, BENS, DIREITOS, OBRIGAÇÕES, PATRIMÔNIO LÍQUIDO, EQUAÇÃO PATRIMONIAL E VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

1. Patrimônio e Variações Patrimoniais

Antes de estudar os conceitos relativos ao patrimônio e às variações patrimoniais, é necessário entender o que é contabilidade e conhecer seus aspectos essenciais.

A Contabilidade é uma ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades e seu objetivo é controlar esse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações aos seus usuários.



A primeira definição oficial de contabilidade foi aprovada no I Congresso Brasileiro de Contabilidade, ocorrido em setembro de 1924: “Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região”.

Do conceito acima, pode-se extrair:

O campo de aplicação da contabilidade: pessoas físicas e jurídicas (entidades), com ou sem fins lucrativos, que detenham um patrimônio.

Funções da contabilidade: administrativa (controle do patrimônio por meio do registro dos fatos contábeis) e função econômica (que visa apurar o resultado daquela entidade: lucro ou prejuízo).

As entidades detentoras de patrimônio e gestão são chamadas de empresas.

Essas entidades podem ter natureza econômica (são aquelas entidades que visam ao lucro), econômico-social (visam ao lucro e, ao mesmo tempo, prestam serviços de natureza beneficente ou social) e social (entidades beneficentes cujo objetivo não é o lucro).

Quem são os usuários da contabilidade?

A Resolução CFC Nº 1.374/11 menciona como usuários externos: investidores, financiadores e outros credores.

Dessa forma, são exemplos de usuários:

- sócios ou proprietários, que querem saber qual a rentabilidade do negócio no qual investem e os riscos dessa atividade;
- empregados, que desejam saber se a entidade terá condição de pagar seus salários, benefícios e demais encargos sociais;
- administradores, que devem saber qual decisão tomar em cada caso concreto;
- credores em geral, tais como: fornecedores de mercadorias e os bancos, que necessitam ter segurança de que receberão, respectivamente, o valor das mercadorias entregues e dos empréstimos concedidos (principal e juros);
- governo, de forma ampla (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a fim de estabelecer a política de tributação dessas entidades, fiscalizar suas atividades, etc.

Portanto, de acordo com a Resolução CFC Nº 1.374/11, a contabilidade, por meio de suas demonstrações contábeis, é capaz de fornecer as mais diversas informações com a finalidade de auxiliar seus usuários a:

- a) decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais;
- b) avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;
- c) avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- e) determinar políticas tributárias;
- f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- g) elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- h) regulamentar as atividades das entidades.

Por fim, para que a contabilidade alcance seus objetivos, ela possui as seguintes técnicas contábeis:

- a) a escrituração é utilizada para registrar os fatos contábeis;
- b) as demonstrações contábeis ou financeiras apresentam os fatos ocorridos em determinado período;
- c) a análise das demonstrações contábeis ou financeiras serve para interpretar os fatos ocorridos e avaliar a situação econômica, financeira e patrimonial da entidade;
- d) a auditoria tem por objetivo aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários.

1.1 Patrimônio

Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes a uma determinada entidade.

Bem é tudo aquilo que possui utilidade e pode ser avaliado economicamente. Exemplos: caixa, estoques, veículos, maquinários, marcas, ações, etc.

Existe uma classificação doutrinária para os bens:

- a) bens numerários – representam o dinheiro disponível. Exemplos: caixa, dinheiro em conta no banco, aplicações financeiras de liquidez imediata.
- b) bens de venda – são aqueles que se destinam à comercialização.

Exemplos: mercadorias.

- c) bens de renda – são bens capazes de gerar renda e que não são essenciais às atividades principais da entidade. Exemplos: imóveis alugados, investimentos em controladas.

- d) bens de uso – são os bens destinados à manutenção das atividades principais da entidade. Tais bens podem ser:

d.1) tangíveis ou materiais – possuem existência material/concreta, ou seja, podem ser tocados. Exemplos: equipamentos, máquinas, móveis, veículos, utensílios, etc.

d.2) intangíveis ou imateriais – possuem existência abstrata, ou seja, não podem ser tocados. Exemplos: concessões de uso, direitos autorais, marcas, etc.

Direitos são os créditos que uma entidade possui em suas relações com terceiros. Exemplos: duplicatas a receber, adiantamentos a empregados, impostos a recuperar, etc.

É importante mencionar que os direitos podem ser reais (relações que envolvem bens) ou pessoais (relações que envolvem créditos).

Obrigações são os débitos ou dívidas que a entidade possui perante terceiros. Exemplos: duplicatas a pagar, adiantamentos de clientes, impostos a recolher, etc.

1.2 Ativo

Vimos que o patrimônio é formado pelos bens, direitos e obrigações de uma entidade.

O ativo é formado pelo conjunto de bens e direitos. Também pode ser chamado de aplicação de recursos, capital aplicado, capital investido ou patrimônio bruto.

ATIVO =
APLICAÇÃO DE RECURSOS
CAPITAL APLICADO
CAPITAL INVESTIDO
PATRIMÔNIO BRUTO

ATIVO = BENS + DIREITOS

1.3 Passivo

O passivo é formado pelo conjunto de obrigações. Também pode ser chamado de capital alheio, capital de terceiros, passivo exigível ou recursos de terceiros.

PASSIVO =
CAPITAL ALHEIO
CAPITAL DE TERCEIROS
PASSIVO EXIGÍVEL
RECURSOS DE TERCEIROS

PASSIVO = OBRIGAÇÕES

1.4 Patrimônio líquido

O patrimônio líquido, também chamado de capital próprio, passivo não exigível, recursos próprios ou situação líquida, pode ser representado pela soma dos bens e direitos, subtraída das obrigações.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO =
CAPITAL PRÓPRIO
PASSIVO NÃO EXIGÍVEL
RECURSOS PRÓPRIOS
SITUAÇÃO LÍQUIDA

PATRIMÔNIO LÍQUIDO = BENS + DIREITOS – OBRIGAÇÕES

1.5 Definições da Resolução CFC N° 1.374/11

Ativo: “recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”.

Passivo: “obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

Patrimônio líquido: “é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos”.

Nas próximas aulas estudaremos tais conceitos com maior profundidade.

2. Aspectos qualitativos e quantitativos do patrimônio

Os aspectos qualitativos se referem à nomenclatura que será conferida aos elementos patrimoniais: bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido. Em outras palavras, é o nome que será atribuído às contas propriamente ditas. Exemplo: os produtos que a entidade comercializa serão representados pela conta estoques ou mercadorias.

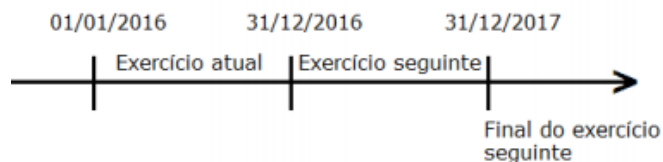
Por outro lado, os aspectos quantitativos estão relacionados aos valores que serão atribuídos aos elementos patrimoniais. Por exemplo, se uma entidade possui um veículo cujo custo de aquisição foi de R\$ 50.000,00, no Balanço Patrimonial tal bem será representado pelo referido valor.

ASPECTO QUALITATIVO = NOME DA CONTA
ASPECTO QUANTITATIVO = VALOR DA CONTA

3. Representação gráfica do patrimônio e equação básica da contabilidade

Antes de vermos representação gráfica do patrimônio, é necessário sabermos alguns conceitos elencados nos artigos 178 a 182, da Lei nº 6.404/76, os quais são tratados a seguir. É fundamental a leitura e compreensão dos artigos citados.

O curto prazo abrange bens, direitos e obrigações realizáveis até o término do exercício seguinte, sendo este o exercício imediatamente posterior ao atual. Por exemplo: se em 2016 a entidade possui uma duplicata a receber até dia 31/12/2017, esta duplicata será considerada de curto prazo. Exercício atual: 2016; exercício seguinte: 2017.



Contudo, pode ser que a entidade possua ciclo operacional com duração superior a 12 meses. Assim, a classificação como curto ou longo prazo deve ter por base o prazo desse ciclo.

O longo prazo, por sua vez, compreende bens, direitos e obrigações realizáveis após o término do exercício seguinte e, também, os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

O artigo 178, § 1º, estabelece que no ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: ativo circulante e ativo não circulante. Este último é composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

Grau de liquidez representa o maior ou menor prazo no qual os bens e os direitos podem ser convertidos em dinheiro.

A conta que possui o maior grau de liquidez é a conta caixa, pois esta já é o dinheiro propriamente dito.

A conta estoques, contudo, apresenta grau de liquidez menor que a conta caixa, já que a entidade precisa vender os estoques para convertê-los em dinheiro, e a entidade não sabe com certeza em que prazo isso acontecerá.

Em relação às contas do passivo, a doutrina fala em grau de exigibilidade, a depender do prazo concedido para o pagamento das obrigações.

Assim, o patrimônio pode ser representado graficamente pelo próprio Balanço Patrimonial, que tem a seguinte estrutura abaixo.

Ativo	Passivo
Ativo Circulante: bens e direitos de curto prazo (exemplos: caixa, clientes, estoques). Ativo não circulante: bens e direitos de longo prazo. Subdivide-se em: - Ativo realizável a longo prazo (clientes, duplicatas a receber, etc.)	Passivo Circulante: obrigações exigíveis a curto prazo (fornecedores, impostos a recolher). Passivo não circulante: obrigações exigíveis a longo prazo (fornecedores de longo prazo).
- Investimentos (são os bens de renda: investimentos em coligadas e controladas, etc.) - Imobilizado (bens de uso tangível essenciais às atividades da entidade: máquinas e equipamentos). - Intangível (bens intangíveis: marcas e patentes).	Patrimônio Líquido: - Capital Social - Reservas de Capital - Ajustes de Avaliação Patrimonial - Reservas de Lucros - Ações em Tesouraria - Prejuízos Acumulados

A equação básica da contabilidade significa que o total do ativo deve ser sempre igual ao total do passivo. O passivo total deve ser compreendido como o somatório do passivo exigível (formado pelo passivo circulante e pelo passivo não circulante, ou seja, obrigações de curto e de longo prazo, respectivamente) e do patrimônio líquido (formado pela soma dos bens e direitos - de curto e de longo prazo - subtraída das obrigações).

Assim, temos a seguinte equação:

Ativo (A) = Passivo Exigível (PE) + Patrimônio Líquido (PL)

Ou, isolando o PL, teremos:

$PL = A - PE$

Devemos lembrar que o $PL + PE$ = Passivo Total ou simplesmente Passivo (P).

Como decorrência dessa equação, a entidade pode apresentar as seguintes situações patrimoniais:

NOÇÕES DE ORÇAMENTO PÚBLICO

CONCEITO, PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS. PLANO PLURIANUAL. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS. LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

Tradicionalmente o orçamento é compreendido como uma peça que contém apenas a previsão das receitas e a fixação das despesas para determinado período, sem preocupação com planos governamentais de desenvolvimento, tratando-se assim de mera peça contábil - financeira. Tal conceito não pode mais ser admitido, pois, conforme vimos no módulo anterior, a intervenção estatal na vida da sociedade aumentou de forma acentuada e com isso o planejamento das ações do Estado é imprescindível.

Hoje, o orçamento é utilizado como instrumento de planejamento da ação governamental, possuindo um aspecto dinâmico, ao contrário do orçamento tradicional já superado, que possuía caráter eminentemente estático.

Para Aliomar Baleeiro, o orçamento público “é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por certo período de tempo, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei”.

A função do Orçamento é permitir que a sociedade acompanhe o fluxo de recursos do Estado (receitas e despesas). Para isto, o governo traduz o seu plano de ação em forma de lei. Esta lei passa a representar seu compromisso executivo com a sociedade que lhe delegou poder.

O projeto de lei orçamentária é elaborado pelo Executivo, e submetido à apreciação do Legislativo, que pode realizar alterações no texto final. A partir daí, o Executivo deve promover sua implementação de forma eficiente e econômica, dando transparência pública a esta implementação. Por isso o orçamento é um problema quando uma administração tem dificuldades para conviver com a vontade do Legislativo e da sociedade: devido à sua força de lei, o orçamento é um limite à sua ação.

Em sua expressão final, o orçamento é um extenso conjunto de valores agrupados por unidades orçamentárias, funções, programas, atividades e projetos. Com a inflação, os valores não são imediatamente compreensíveis, requerendo vários cálculos e o conhecimento de conceitos de matemática financeira para seu entendimento. Isso tudo dificulta a compreensão do orçamento e a sociedade vê debilitada sua possibilidade de participar da elaboração, da aprovação, e, posteriormente, acompanhar a sua execução.

Pode-se melhorar a informação oferecida aos cidadãos sem dificultar o entendimento, através da técnica chamada análise vertical, agrupando as receitas e despesas em conjuntos (atividade, grupo, função), destacando-se individualmente aqueles que tenham participação significativa. É apresentada a participação percentual dos valores destinados a cada item no total das despesas ou receitas. Em vez de comunicar um conjunto de números de difícil entendimento ou valores sem base de comparação, é possível divulgar informações do tipo “a prefeitura vai gastar 15% dos seus recursos com pavimentação”, por exemplo.

Uma outra análise que pode ser realizada é a análise horizontal do orçamento. Esta técnica compara os valores do orçamento com os valores correspondentes nos orçamentos anteriores (expressos em valores reais, atualizados monetariamente, ou em moeda forte).

Essas técnicas e princípios de simplificação devem ser aplicados na apresentação dos resultados da execução orçamentária (ou seja, do cumprimento do orçamento), confrontando o previsto com o realizado em cada período e para cada rubrica. Deve-se apresentar, também, qual a porcentagem já recebida das receitas e a porcentagem já realizada das despesas.

É fundamental que a peça orçamentária seja convertida em valores constantes, permitindo avaliar o montante real de recursos envolvidos.

Uma outra forma de alteração do valor real é através das margens de suplementação. Para garantir flexibilidade na execução do orçamento, normalmente são previstas elevadas margens de suplementação, o que permite um uso dos recursos que modifica profundamente as prioridades estabelecidas. Com a indexação orçamentária mensal à inflação real, consegue-se o grau necessário de flexibilidade na execução orçamentária, sem permitir burlar o orçamento através de elevadas margens de suplementação. Pode-se restringir a margem a um máximo de 3%.

Não basta dizer quanto será arrecadado e gasto. É preciso apresentar as condições que permitiram os níveis previstos de entrada e dispêndio de recursos.

No caso da receita, é importante destacar o nível de evolução econômica, as melhorias realizadas no sistema arrecadador, o nível de inadimplência, as alterações realizadas na legislação, os mecanismos de cobrança adotados.

No caso da despesa, é importante destacar os principais custos unitários de serviços e obras, as taxas de juros e demais encargos financeiros, a evolução do quadro de pessoal, a política salarial e a política de pagamento de empréstimos e de atrasados.

Os resultados que a simplificação do orçamento geram são, fundamentalmente, de natureza política. Ela permite transformar um processo nebuloso e de difícil compreensão em um conjunto de atividades caracterizadas pela transparência.

Como o orçamento passa a ser apresentado de forma mais simples e acessível, mais gente pode entender seu significado. A sociedade passa a ter mais condições de fiscalizar a execução orçamentária e, por extensão, as próprias ações do governo municipal. Se, juntamente com esta simplificação, forem adotados instrumentos efetivos de intervenção da população na sua elaboração e controle, a participação popular terá maior eficácia.

Os orçamentos sintéticos, ao apresentar o orçamento (ou partes dele, como o plano de obras e os orçamentos setoriais) de forma resumida, fornecem uma informação rápida e acessível. A análise vertical permite compreender o que de fato influencia a receita e para onde se destinam os recursos, sem a “poluição numérica” de dezenas de rubricas de baixo valor. Funciona como um demonstrativo de origens e aplicações dos recursos da prefeitura, permitindo identificar com clareza o grau de dependência do governo de recursos próprios e de terceiros, a importância relativa das principais

despesas, através do esclarecimento da proporção dos recursos destinada ao pagamento do serviço de terceiros, dos materiais de consumo, encargos financeiros, obras, etc.

A análise horizontal facilita as comparações com governos e anos anteriores.

A evidenciação das premissas desnuda o orçamento ao público, trazendo possibilidades de comparação. Permite perguntas do tipo: “por que a prefeitura vai pagar x por este serviço, se o seu preço de mercado é metade de x?”. Contribui para esclarecer os motivos de ineficiência da prefeitura nas suas atividades-meio e na execução das políticas públicas.

Apesar dos muitos avanços alcançados na gestão das contas públicas no Brasil, a sociedade ainda não se desfez da sensação de caixa preta quando se trata de acompanhar as contas públicas.

A gestão das contas públicas brasileiras passou por melhorias institucionais tão expressivas que é possível falar-se de uma verdadeira revolução. Mudanças relevantes abrangeram os processos e ferramentas de trabalho, a organização institucional, a constituição e capacitação de quadros de servidores, a reformulação do arcabouço legal e normativo e a melhoria do relacionamento com a sociedade, em âmbito federal, estadual e municipal.

Os diferentes atores que participam da gestão das finanças públicas tiveram suas funções redefinidas, ampliando-se as prerrogativas do Poder Legislativo na condução do processo decisório pertinente à priorização do gasto e à alocação da despesa. Esse processo se efetivou fundamentalmente pela unificação dos orçamentos do Governo Federal, antes constituído pelo orçamento da União, pelo orçamento monetário e pelo orçamento da previdência social.

Criou-se a Secretaria do Tesouro Nacional, em processo em que foram redefinidas as funções do Banco do Brasil, do Banco Central e do Tesouro Nacional.

Consolidou-se a visão de que o horizonte do planejamento deve compreender a elaboração de um Plano Plurianual (PPA) e, a cada ano, uma Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que por sua vez deve preceder a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Introduziu-se o conceito de responsabilidade fiscal, reconhecendo-se que os resultados fiscais e, por consequência, os níveis de endividamento do Estado, não podem ficar ao sabor do acaso, mas devem decorrer de atividade planejada, consubstanciada na fixação de metas fiscais. Os processos orçamentário e de planejamento, seguindo a tendência mundial, evoluíram das bases do orçamento-programa para a incorporação do conceito de resultados finalísticos, em que os recursos arrecadados devem retornar à sociedade na forma de bens e serviços que transformem positivamente sua realidade.

A transparência dos gastos públicos tornou-se possível graças à introdução de modernos recursos tecnológicos, propiciando registros contábeis mais ágeis e plenamente confiáveis. A execução orçamentária e financeira passou a contar com facilidades operacionais e melhores mecanismos de controle. Por consequência, a atuação dos órgãos de controle tornou-se mais eficaz, com a adoção de novo instrumental de trabalho, como a introdução do SIAFI e da conta única do Tesouro Nacional, acompanhados de diversos outros aperfeiçoamentos de ferramentas de gestão.

Evolução histórica dos princípios orçamentários constitucionais

Resultado da experiência histórica da gestão dos recursos públicos, os princípios orçamentários foram sendo desenvolvidos pela doutrina e pela jurisprudência, permitindo às normas orçamentárias adquirirem crescente eficácia.

Assim, os princípios, sendo enunciados em sua totalidade de maneira genérica que quase sempre se expressam em linguagem constitucional ou legal, estão entre os valores e as normas na escala da concretização do direito e com eles não se confundem.

Os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a adquirir concretude normativa e ganham expressão escrita.

Mas os princípios ainda comportam grau elevado de abstração e indeterminação.

Os princípios financeiros são dotados de eficácia, isto é, produzem efeitos e vinculam a eficácia principiológica, conducente à normativa plena, e não a eficácia própria da regra concreta, atributiva de direitos e obrigações.

Assim, os princípios não se colocam, pois, além ou acima do Direito (ou do próprio Direito positivo); também eles - numa visão ampla, superadora de concepções positivistas, literalista e absolutizantes das fontes legais - fazem parte do complexo ordenamental.

Não se contrapõem às normas, contrapõem-se tão-somente aos preceitos; as normas jurídicas é que se dividem em normas-princípios e normas-disposições.

Resultado da experiência histórica da gestão dos recursos públicos, os princípios orçamentários foram sendo desenvolvidos pela doutrina e pela jurisprudência, permitindo às normas orçamentárias adquirirem crescente eficácia, ou seja, que produzissem o efeito desejado, tivessem efetividade social, e fossem realmente observadas pelos receptores da norma, em especial o agente público.

Como princípios informadores do direito - e são na verdade as idéias centrais do sistema dando-lhe sentido lógico - foram sendo, gradativa e cumulativamente, incorporados ao sistema normativo.

Os princípios orçamentários, portanto, projetam efeitos sobre a criação - subsidiando o processo legislativo -, a integração - possibilitando a colmatagem das lacunas existentes no ordenamento - e a interpretação do direito orçamentário, auxiliando no exercício da função jurisdicional ao permitir a aplicação da norma a situação não regulada especificamente.

Alguns desses princípios foram adotados em certo momento por condizerem com as necessidades da época e posteriormente abandonados, ou pelo menos transformados, relativizados, ou mesmo mitigados, e o que ocorreu com o princípio do equilíbrio orçamentário, tão precioso ao estado liberal do século XIX, e que foi em parte relativizado com o advento do estado do bem estar social no período pós guerra.

Nos anos oitenta e noventa, em movimento pendular, o princípio do equilíbrio orçamentário foi revigorado e dada nova roupagem em face dos crescentes déficits estruturais advindos da dificuldade do Estado em financiar os extensos programas de segurança social e de alavancagem do desenvolvimento econômico.

Nossas Constituições, desde a Imperial até a atual, sempre deram tratamento privilegiado à matéria orçamentária.

De maneira crescente, foram sendo incorporados novos princípios orçamentários às várias cartas constitucionais reguladoras do Estado brasileiro.

Instaura-se a ordem constitucional soberana em nosso Império, e a Carta de 1824, em seus arts.171 e 172, institui as primeiras normas sobre o orçamento público no Brasil.

Estatui-se a reserva de lei - a aprovação da peça orçamentária deve observar regular processo legislativo - e a reserva de parlamento - a competência para a aprovação é privativa do Poder Legislativo, sujeita à sanção do Poder Executivo - para a aprovação do orçamento.

Inserir-se O PRINCÍPIO DA ANUALIDADE, ou temporalidade - significa que a autorização legislativa do gasto deve ser renovada a cada exercício financeiro - o orçamento era para vigor por um ano e sua elaboração competência do Ministro da Fazenda, cabendo à Assembléia-Geral - Câmara dos Deputados e Senado - sua discussão e aprovação.

Pari passu com a inserção da anualidade, fixa-se o PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DA DESPESA - advindo do princípio geral da submissão da Administração à lei, a despesa pública deve ter prévia autorização legal. Entretanto, no período de 1822 a 1829, o Brasil somente teve orçamentos para a Corte e a Província do Rio de Janeiro, não sendo observado o PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE - o orçamento deve conter todas as receitas e despesas da entidade, de qualquer natureza, procedência ou destino, inclusive a dos fundos, dos empréstimos e dos subsídios.

O primeiro orçamento geral do Império somente seria aprovado oito anos após a Independência, pelo Decreto Legislativo de 15.12.1830, referente ao exercício 1831-32.

Este orçamento continha normas relativas à elaboração dos orçamentos futuros, aos balanços, à instituição de comissões parlamentares para o exame de qualquer repartição pública e à obrigatoriedade de os ministros de Estado apresentarem relatórios impressos sobre o estado dos negócios a cargo das respectivas pastas e a utilização das verbas sob sua responsabilidade.

A reforma na Constituição imperial de 1824, emendada pela Lei de 12.08.1834, regulou o funcionamento das assembleias legislativas provinciais definindo-lhes a competência na fixação das receitas e despesas municipais e provinciais, bem como regrado a repartição entre os municípios e a sua fiscalização.

A Constituição republicana de 1891 introduziu profundas alterações no processo orçamentário. A elaboração do orçamento passou à competência privativa do Congresso Nacional.

Embora a Câmara dos Deputados tenha assumido a responsabilidade pela elaboração do orçamento, a iniciativa sempre partiu do gabinete do ministro da Fazenda que, mediante entendimentos reservados e extra-oficiais, orientava a comissão parlamentar de finanças na confecção da lei orçamentária.

A experiência orçamentária da República Velha revelou-se inadequada. Os parlamentos, em toda parte, são mais sensíveis à criação de despesas do que ao controle do déficit.

A reforma Constitucional de 1926 tratou de eliminar as distorções observadas no orçamento da República. Buscou-se, para tanto, promover duas alterações significativas: a proibição da concessão de créditos ilimitados e a introdução do princípio constitucional da exclusividade, ao inserir-se preceito prevendo: **“Art. 34. § 1º As leis de orçamento não podem conter disposições estranhas à previsão da receita e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nessa proibição: a) a autorização para abertura de créditos suplementares e para operações de crédito como antecipação da receita; b) a determinação do destino a dar ao saldo do exercício ou do modo de cobrir o déficit.”**

O PRINCÍPIO DA EXCLUSIVIDADE, ou da pureza orçamentária, limita o conteúdo da lei orçamentária, impedindo que nela se pretendam incluir normas pertencentes a outros campos jurídicos, como forma de se tirar proveito de um processo legislativo mais rápido, as denominadas “caudas orçamentárias”, tappings dos ingleses, os riders dos norte-americanos, ou os Bepackungen dos alemães, ou ainda os cavaliers budgétaires dos franceses. Prática essa denominada por Eptácio Pessoa em 1922 de “verdadeira calamidade nacional”. No dizer de Ruy Barbosa, eram os “orçamentos rabilongos”, que introduziram o registro de hipotecas no Brasil e até a alteração no processo de desquite propiciaram. Essa foi a primeira inserção deste princípio em textos constitucionais brasileiros, já na sua formulação clássica, segundo a qual a lei orçamentária não deveria conter matéria estranha à previsão da receita e à fixação

da despesa, ressalvadas: a autorização para abertura de créditos suplementares e para operações de crédito como antecipação de receita; e a determinação do destino a dar ao saldo do exercício ou do modo de cobrir o déficit.

O princípio da exclusividade sofreu duas modificações na Constituição de 1988. Na primeira, não mais se autoriza a inclusão na lei orçamentária de normas sobre o destino a dar ao saldo do exercício como o fazia a Constituição de 1967.

Na segunda, podem ser autorizadas quaisquer operações de crédito, por antecipação de receita ou não.

A mudança refletiu um aprimoramento da técnica orçamentária, com o advento principalmente da Lei 4.320, de 1964, que regulou a utilização dos saldos financeiros apurados no exercício anterior pelo Tesouro ou entidades autárquicas e classificou como receita do orçamento o produto das operações de crédito.

A Constituição de 1934 restaurou, no plano constitucional, a competência do Poder Executivo para elaboração da proposta, que passou à responsabilidade direta do Presidente da República. Cabia ao Legislativo a análise e votação do orçamento, que podia, inclusive, ser emendado.

Além disso, a Constituição de 1934, como já mencionado anteriormente, estabelecia que a despesa deveria ser discriminada, obedecendo, pelo menos a parte variável, a rigorosa especialização.

Trata-se do PRINCÍPIO DA ESPECIFICAÇÃO, ou especialidade, ou ainda, da discriminação da despesa, que se confunde com a própria questão da legalidade da despesa pública e é a razão de ser da lei orçamentária, prescrevendo que a autorização legislativa se refira a despesas específicas e não a dotações globais.

O princípio da especialidade abrange tanto o aspecto qualitativo dos créditos orçamentários quanto o quantitativo, vedando a concessão de créditos ilimitados.

Tal princípio só veio a ser expresso na Constituição de 1934, encerrando a explicitação da finalidade e da natureza da despesa e dando efetividade à indicação do limite preciso do gasto, ou seja, a dotação.

Norma no sentido da limitação dos créditos orçamentários permaneceu em todas as constituições subseqüentes à reforma de 1926, com a exceção da Super lei de 1937.

O princípio da especificação tem profunda significância para a eficácia da lei orçamentária, determinando a fixação do montante dos gastos, proibindo a concessão de créditos ilimitados, que na Constituição de 1988, como nas demais anteriores, encontra-se expresso no texto constitucional, art. 167, VII (art. 62, § 1º, “b”, na de 1969 e art. 75 na de 1946).

Pode ser também de caráter qualitativo, vedando a transposição, remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, como hoje dispõe o art. 167, VI (art. 62, §1º, “a”, na de 1969 e art. 75 na de 1946).

Ou, finalmente pode o princípio referir-se ao aspecto temporal, limitando a vigência dos créditos especiais e extraordinários ao exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subseqüente, ex vi do atual art. 167, § 2º (art. 62, § 4º, na de 1969 e sem previsão na de 1946).

Exceção a este princípio basilar foi a Constituição de 1937, que previa a aprovação pelo Legislativo de verbas globais por órgãos e entidades. A elaboração do orçamento continuava sendo de responsabilidade do Poder Executivo - agora a cargo de um departamento administrativo a ser criado junto à Presidência da República - e seu exame e aprovação seria da competência da Câmara dos Deputados e do Conselho Fiscal. Durante o Estado Novo, entretan-

NOÇÕES DE CONTABILIDADE PÚBLICA

CONCEITO. CAMPO DE APLICAÇÃO

O objeto de qualquer ramo de contabilidade é o Patrimônio, portanto, o objeto da Contabilidade Pública é o Patrimônio Público (bens, direitos e obrigações). No caso da administração pública há a obrigatoriedade legal de planejamento e controle da receita e despesa pública.

Com base na definição apresentada, concluímos que a Contabilidade Pública não desenvolve seu interesse somente no Patrimônio e suas variações, mas também, no atinge o Orçamento e sua execução (Previsão e Arrecadação da Receita e a Fixação e Execução da Despesa).

Para um melhor entendimento é interessante distinguir os bens públicos, de acordo com a sua divisão:

Os bens do Estado, de forma geral, recebem diversas classificações. Para nosso estudo, consideraremos a seguinte divisão:

a) Bens de Domínio Público ou Bens de Uso Comum do Povo – são aqueles que a comunidade utiliza diretamente e sem intermediário. Por exemplo: praças, ruas, parques, rios, etc. Não são contabilizáveis. Não são inventariados e não podem ser alienados. Somente sofrerão lançamentos orçamentários e financeiros à conta de investimentos.

b) Bens Especiais – são para uso do público, porém há necessidade de alguém para tornar isso possível. Por exemplo: biblioteca, escola, creche, etc. São utilizados para o Estado prestar um serviço público. São contabilizados, ou seja, sofrem lançamentos orçamentários e financeiros, além de lançamentos patrimoniais, também à conta de Investimentos. Devem ser objeto de registro de imóvel em nome da Instituição, tendo obrigatoriamente a afetação da área pública e seu respectivo registro. Via de regra, são inalienáveis.

c) Bens Dominiais (Dominicais) – são os bens sobre os quais o Estado tem a posse e o domínio. Podem ser utilizados para qualquer fim. Estão sujeitos à contabilização. São inventariados. Podem ser alienados conforme a Lei, e podem produzir rendas.

Dos Bens Públicos

Art. 98. São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.

Art. 99. São bens públicos:

I. os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II. os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III. os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Art. 100. Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102. Os bens públicos não estão sujeitos a usucapião.

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem.

Fonte: Lei 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro)

A Contabilidade Aplicada à Administração Pública tem por objetivo registrar a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecida no Orçamento Público aprovado para o exercício; escriturar a execução orçamentária da receita e da despesa, fazer a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controlar as operações de créditos, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revelar as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

Baseado nos conceitos da contabilidade geral, que trabalham, atualmente, com o eixo central do fornecimento de informações, outro objetivo da Contabilidade Aplicada à Administração Pública é o de fornecer informações atualizadas e exatas à Administração para subsidiar as tomadas de decisões e aos Órgãos de Controle Interno e Externo para o cumprimento da legislação, bem como às instituições governamentais e particulares informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

Campo de aplicação

O campo de aplicação da Contabilidade Pública é restrito à administração, nas suas três esferas de governo:

- Federal
- Estadual
- Municipal

Também e extensivo à suas Autarquias, Fundações e Empresas Públicas.

Podemos resumir da seguinte maneira:

ADMINISTRAÇÃO DIRETA	ADMINISTRAÇÃO INDIRETA (Somente aquelas sujeitas ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social)
• PODER EXECUTIVO	• Autarquias;
• PODER JUDICIÁRIO	• Fundações Públicas;
• PODER LEGISLATIVO	• Empresas Públicas;
	• Sociedades de Economia Mista.

Regimes contábeis da contabilidade pública

Durante muito tempo, foi possível encontrar na literatura disponível, que o regime contábil utilizado era o regime misto. Porém, veja o texto abaixo que está disponível no Manual da Receita Nacional, www.tesouro.fazenda.gov.br.

É comum encontrar na doutrina contábil a interpretação do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios fundamentais de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa.

Na verdade, o artigo 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil, pois a contabilidade é tratada em título específico, no qual determina-se que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidência dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

A contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no Patrimônio, deve haver o registro da receita em função do fato gerador, observando-se os Princípios da Competência e da Oportunidade.

Fonte: Manual de Receita Nacional - 2008 em www.tesouro.fazenda.gov.br

Formalidades do registro contábil

A entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações.

São características do registro e da informação contábil:

a) Comparabilidade – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.

b) Compreensibilidade – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.

c) Confiabilidade – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.

d) Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.

e) Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.

f) Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.

g) Objetividade – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.

h) Representatividade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.

i) Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.

j) Uniformidade – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidência, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.

k) Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.

l) Verificabilidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.

m) Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

A entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;

b) a função atribuída a cada uma das contas;

c) o funcionamento das contas;

d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;

e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos;

f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

O registro deve ser efetuado em idioma e moeda corrente nacionais, em livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura.

Quando se tratar de transação em moeda estrangeira, esta, além do registro na moeda de origem, deve ser convertida em moeda nacional, aplicando a taxa de câmbio oficial e vigente na data da transação.

São elementos essenciais do registro contábil:

a) a data da ocorrência da transação;

- b) a conta debitada;
- c) a conta creditada;
- d) o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, baseado em tabela auxiliar inclusa em plano de contas;
- e) o valor da transação;
- f) o número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, 3ª Ed. 2010

REGIMES CONTÁBEIS

Regimes contábeis: São regimes referentes a um determinado período ou exercício contábil.

- Regime de Caixa – Relativo as entradas e saídas de dinheiro. A receita é considerada apenas quando entrar efetivamente dinheiro no caixa. Já a despesa é considerada no desembolso ou no pagamento de uma conta. O que interessa é exclusivamente a movimentação monetária.
- Regime de Competência – Refere-se as receitas e suas despesas correspondentes. Nesse regime não interessa a movimentação de dinheiro. A receita é considerada após ter sido gerada, mesmo que não tenha sido recebida. A despesa é considerada no momento em que de fato, ocorreu.

PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO

Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade. Concer-nem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Segundo o Manual de Contabilidade Societária (2018, p.20),

“O uso de princípios, ao invés de regras, obriga, é claro, a maior julgamento e a maior análise, exigindo maior preparação, mas, por outro lado, permite que se produzam informações contábeis com muito maior qualidade e utilidade, dependendo, é claro, da qualidade com que o contabilista exerça sua profissão.”

Grande parte por influência do Fisco, a Contabilidade sempre foi vista como um conjunto de regras padrões, que deveriam ser aplicadas de maneira praticamente imutável, mas estamos no meio de uma transição.

A Resolução nº 750/93

A Resolução 750/93 (com suas alterações) foi a principal norma a tratar dos Princípios de Contabilidade e apresentava, antes de ser revogada, em 2016, a seguinte lista de princípios:

Art. 3º São Princípios de Contabilidade: (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

- 1) da Entidade;
- 2) o da Continuidade;
- 3) o da Oportunidade
- 4) o do Registro Pelo Valor Original;
- 5) (Revogado pela Resolução CFC nº. 1.282/10)
- 6) o da Competência
- 7) o da Prudência.

PRINCÍPIO DA ENTIDADE

O Princípio da entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade. Ademais, afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes.

Independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Ou seja, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro. Portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Informação contábil de qualidade é de suma importância, pessoal, mas também é necessário que ela chegue no momento certo.

A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância. Por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional. Posteriormente, poderão sofrer variações.

PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA, REGIME DE COMPETÊNCIA X REGIME DE CAIXA

O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Na contabilidade, as receitas (por exemplo, receita de vendas, receita de alugueis, receita de juros) e as despesas (por exemplo, custo da mercadoria vendida, despesas com comissão, ICMS sobre vendas) devem ser reconhecidas segundo o princípio da competência. Essa é a regra.

O princípio da competência pressupõe a adoção do regime de competência. Em contraposição ao regime de caixa, que é o regime contábil que apropria as receitas e despesas no período de seu recebimento ou pagamento, respectivamente, independentemente do momento em que são realizadas.

Regime de competência é o que apropria receitas e despesas ao período de sua realização. Independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas.

Exemplo: imagine que o determinado prestador de serviço tenha recebido adiantadamente, em outubro de 2018, R\$ 10.000 para realizar a reforma de uma casa. Só que o serviço será prestado apenas no mês de dezembro do mês.

Pelo regime de caixa, a receita é reconhecida em outubro, pois foi nesse mês que ocorreu o recebimento. Pelo regime de competência, a receita é reconhecida quando ela for ganha, realizada. E isso só ocorre quando o serviço for prestado, ou seja, em dezembro de 2018.

Destacamos que a regra é que aplicado o Regime de Competência excepcionalmente, o Regime de Caixa.

NOÇÕES DE CONTROLE EXTERNO DA GESTÃO PÚBLICA

NORMAS CONSTITUCIONAIS SOBRE O CONTROLE EXTERNO

O CONTROLE EXTERNO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O artigo nº 70 da Constituição Federal, em seu parágrafo único, dispõe que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responde, ou que, em nome desta, assume obrigações de natureza pecuniária.”

Capítulo I - Seção IX (e última) – Do Poder Legislativo (Título IV – Da Organização dos Poderes): refere-se à derradeira atribuição constitucional conferida ao Poder Legislativo e estabelece a incumbência e a obrigação de fiscalização desempenhada pelo Congresso Nacional, por meio dos controles externos e internos.

A fiscalização desempenhada mediante controle externo: a fiscalização, nesse contexto, consiste em um meio de verificação que não detém a abrangência do controle.

Controle: refere-se ao gênero de fiscalização desempenhado pelo Poder Legislativo.

A fiscalização estabelecida no Poder Legislativo, exercida por meio do controle externo e, conseqüentemente, em fundamentos técnicos, tem caráter político no que tange às suas finalidades. Já o controle, interno ou externo, sobretudo técnico, mesmo ambos compartilhem a mesma matriz de dever-poder.

Ao atribuir ao Poder Legislativo o exercício da competência fiscalizatória no elenco que enumera, a Constituição, na primeira parte do artigo nº 70, demonstra-se coerente com o princípio do Estado Democrático de Direito que institui em 1988. Na tradição das Constituições anteriores, ainda que não tenha tão alargada a competência, o Poder Legislativo – preeminente entre os Poderes e Instituições de Estado harmônicos e independentes, mas colaborativos – é o representante eminente do povo, não apenas na função primeira de elaborar o estatuto do Estado e da Sociedade, mas também na função não menos importante de fiscalizar a administração pública direta e indireta.

As ações fiscalizatórias: ao conceituar a fiscalização com o advérbio “quanto” no *caput* do artigo nº 70, a Constituição impõe três princípios à ação fiscalizatória: legalidade, legitimidade e economicidade, além dos objetivos fiscalizatórios de aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Os conteúdos fiscalizatórios:

- contábil: a finalidade é a verificação dos registros e sua confiabilidade, bem como servir de base para as demais funções de fiscalização.

- financeiro: destina-se a obter recursos que ingressam no Estado sem condição no passivo e serão utilizados para a satisfação das necessidades públicas, coletivas ou individuais.

- orçamentária: refere-se aos componentes indispensáveis do exercício financeiro do Estado: 1) Orçamento Anual ou Fiscal; 2) Orçamento Plurianual; 3) Lei de Diretrizes Orçamentárias.

- operacional: incluída na Constituição de 1988, a fiscalização operacional é direcionada aos atos e aos fatos da administração pública, com o fim de aquilatar o cumprimento de normas que determinam as ações estatais.

- patrimonial: tem por objeto os bens que compõem o patrimônio público, não somente imobiliário, como também valores, títulos, e dinheiros, além dos bens móveis permanentes e de consumo.

AUDITORIA GOVERNAMENTAL SEGUNDO A INTOSAI (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS)

Definição: a INTOSAI é uma organização internacional com sede no Tribunal de Contas da Áustria; é autônoma, apolítica e independente. Sua função é, basicamente, a emissão de regulamentos e diretrizes normas norteadores das práticas e dos procedimentos de auditoria pública.

Rede INTOSAI: atualmente, a INTOSAI conta com 189 integrantes de pleno direito e 4 associados. Para os diretores da organização, o intercâmbio de experiências entre os membros assegura que a auditoria governamental prossiga em direção a novos objetivos. Assim, a instituição reúne as Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS (instituições de Estado responsáveis pela execução de auditoria governamental de controle externo) das nações que integram a ONU (Organização das Nações Unidas). O Tribunal de Contas da União (TCU) é quem representa o Brasil.

Auditoria Governamental: para a INTOSAI, a auditoria governamental é a operação objetiva e autônoma que, a partir de metodologias específicas, visa à emissão de parecer acerca do ajustamento das contas públicas, como também à apresentação de considerações a respeito da eficiência organizacional e do resultado dos projetos governamentais. A auditoria governamental é um recurso crucial no âmbito de um sistema de regulação, cuja finalidade é transparecer as transgressões de regras e os descumprimentos dos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economia na administração financeira com a oportunidade necessária para que providências corretivas sejam aplicadas nos casos específicos, para que os agentes dos desvios arquem com as devidas autorias, a fim

de que se obtenha o devido o ressarcimento ou que se apliquem as medidas para evitar – ou no mínimo, obstruir – a ocorrência dessas violações.

Objetivos da Auditoria Governamental: a auditoria não se realiza de modo isolado, e sim como integrante de um sistema de controle (ou regulatório), do qual o propósito pode ser dividido em quatro partes:

1. Revelar desvios em relação às normas e aos princípios da gestão
2. Possibilitar a efetivação de medidas para correção de desvios
3. Promover a responsabilização dos que promoveram os desvios
4. Impedir ou dificultar a reincidência dos desvios

O ambiente da auditoria governamental: trata-se do contexto no qual governos e demais instituições do públicas são responsáveis pela utilização de recursos oriundos dos tributos e outras fontes, para os provimentos de serviços aos cidadãos e demais favorecidos. Essas instituições são obrigadas prestar contas de seu desempenho e atuação, como também da utilização dos recursos, seja para quem fornece os recursos ou para quem depende dos serviços oferecidos com o uso desses recursos, ou seja, os cidadãos.

Fonte: <https://portal.tcu.gov.br>

Principais benefícios da auditoria do setor público:

- auxilia na criação das condições adequadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.
- fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

Os tipos de auditoria segundo a INTOSAI: a EFS tem a seu dispor para cumprir suas finalidades as seguintes categorias:

- auditoria financeira (contábil): sua finalidade é a decretar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Em outras palavras, objetiva-se obter prova de auditoria adequada e suficiente para permitir ao auditor que manifeste um parecer acerca de as informações financeiras estarem livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.
- auditoria de conformidade/regularidade (legitimidade e legalidade): seu objetivo é avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem as diretrizes que regem organização auditada. Tais diretrizes podem englobar, leis, regulamentos, regras, resoluções políticas e/ou orçamentárias, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a conduta dos agentes públicos e a gestão financeira responsável do setor público.
- auditoria operacional (eficiência, eficácia e desempenho): seu propósito é a verificação do desempenho, da eficiência, da economia e da eficácia da gestão governamental, não se limitando a dadas transações financeiras, mas envolvendo todas as atividades governamentais, inclusive seus sistemas administrativos e organizacionais.

DECLARAÇÃO DE LIMA (INTOSAI)

Definição: a Declaração de Lima é um documento escrito em 1977 pelos membros da INTOSAI, no qual constam as regras gerais sobre auditoria governamental e que constituem princípios que orientam as EFS.

Objetivo da Declaração de Lima: de acordo com o prefácio do documento, seu objetivo primordial é exigir uma auditoria governamental independente.

O conceito de independência para a INTOSAI e como ela se realiza na prática:

As EFS devem usufruir de independência funcional e organizacional necessárias para desempenhar suas tarefas, preferencialmente previstas na Constituição, bem como dispor de recursos financeiros suficientes. De acordo com a norma, a independência da EFS deve ser entendida sob três aspectos:

- 1) independência da EFS propriamente dita: independência da entidade auditada e proteção contra influências externas, inclusive do Poder Legislativo, conseguidas por meio de previsão constitucional.
- 2) independência dos membros e diretores da EFS: no caso do TCU, a norma defende a independência de seus Ministros, estabelecida na Constituição Federal, incluindo seus quadros, que não podem ser dependentes das entidades auditadas.
- 3) independência financeira: As EFS devem obter diretamente os recursos financeiros necessários junto ao órgão público responsável por decisões relativas ao orçamento nacional.

Os dois momentos de controle estabelecidos da Declaração de Lima:

- Controle prévio: tem o potencial de prevenir prejuízos antes que eles venham a ocorrer, mas, em contrapartida, pode gerar um volume excessivo de trabalho e de tornar indistintas as responsabilidades previstas no direito público.
- Controle posterior: também chamado de pós auditoria, sobreleva a atribuição dos responsáveis pela administração fiscal, financeira e patrimonial, e pode estabelecer a restituição por prejuízos causados, e também objetiva evitar que as normas sejam violadas novamente. Segundo a norma, o controle posterior sempre deverá existir, independentemente da existência, ou não, do controle prévio, pois este vai depender da situação jurídica de cada país.

As principais atribuições das EFS, segundo a Declaração de Lima (especificadas conforme o tipo de auditoria adotado):

- Auditoria da Gestão Financeira Pública: todas as operações financeiras públicas estão sujeitas à auditoria das EFS.
- Auditoria de Instituições no Exterior: coadunando com a ideia de que o que dá a competência a um órgão de fiscalização não é a área geográfica, mas sim a origem dos recursos.
- Auditorias Fiscais: relacionadas à arrecadação de receitas, mas que não se confunde com a função específica de arrecadar tributar que é do auditor tributário.
- Contratos e Obras públicas: não abrangendo apenas a regularidade dos pagamentos, mas também a eficiência da gestão e a qualidade da construção.
- Auditorias dos sistemas de processamento eletrônico de dados (Tecnologia da Informação): devem ser fundamentadas em sistemas e incluir o planejamento de requisitos, entre outros aspectos; a utilização econômica dos equipamentos de processamento de dados; a alocação de funcionários com a especialização exigida.

- Auditorias de empresas comerciais privadas com participação governamental: auditorias posteriores que abordem dois princípios de economia, efetividade e eficiência.

CONTROLES INTERNOS SEGUNDO O COSO I E O COSO II – ERM (ENTERPRISE RISK MANAGEMENT)

Definição: a política de gestão de riscos aplicada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) fundamenta-se nos principais modelos de referência de gestão relacionados ao assunto. Esses modelos são, em resumo, COSO I (voltado para controles internos) e COSO II (voltado para avaliação e gerenciamento de riscos corporativos). Em suma, COSO I e COSO II são modelos de referência de gestão corporativa de riscos.

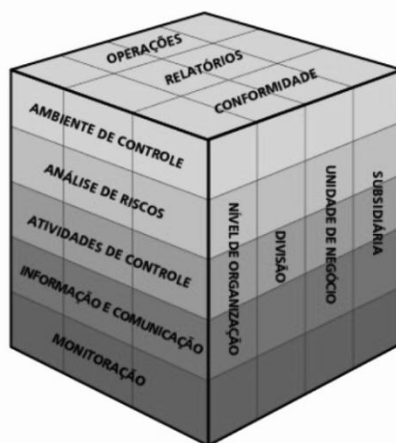
COSO I /IC

Em 1992, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* publicou o “*Internal Control - integrated framework*”, com a finalidade de guiar as entidades no que se refere aos princípios e práticas mais adequadas de controle interno, visando à garantia da elaboração de relatórios financeiros insuspeitos e à prevenção de fraudes.

O Controle interno o risco de acordo com o COSO I/IC: conforme esse modelo, o controle interno é determinado como um “processo projetado e implementado pelos gestores para mitigar riscos e alcançar objetivos”. Quanto aos riscos, este é conceituado como “a possibilidade de ocorrência de um evento que possa afetar o alcance dos objetivos” (COSO, 1992). Resumindo, para o COSO I/IC, o controle interno é um processo que tem por objetivo mitigar riscos, visando ao alcance dos objetivos.

O modelo do COSO I/IC é representado por um cubo que apresenta as suas três faces:

1. objetivos: operações, relatórios (assegurar sua confiabilidade) e conformidade (assegurar sua legalidade e regulamentação).
2. níveis da estrutura organizacional: subsidiária, unidade de negócios, divisão (departamentos), nível de organização).componentes: ambiente de controle; análise de riscos; atividades de controle; informação e comunicação e monitoração.



Fonte: <https://portal.tcu.gov.br>

Resumindo, as três faces do cubo do COSO-IC podem ser compreendidas como o sistema de práticas, recursos e provedores críticos para a aplicação do controle interno na organização em todos os seus níveis, visando à seguridade do alcance de dados tipos de objetivos geralmente comuns às organizações.

A avaliação de riscos e o COSO I/IC: embora esse item seja um componente fundamental do modelo, o foco está no processo de controle interno da organização, e não se encontram englobadas todas as atividades e demais elementos relevantes para a efetivação de um processo integral de gestão de riscos. Isto é, o COSO-I/IC, é um modelo de controle interno que faz uso das atividades de avaliação de riscos, porém, *não* constitui um modelo de gestão de riscos em sentido estrito.

COSO-ERM (COSO II)

Em 2004, o COSO publicou o “*Enterprise Risk Management - integrated framework*” (COSO-ERM ou COSO II), documento que permanece como o principal modelo no que se refere à gestão de riscos organizacionais. Como indicado pelo próprio nome, esse modelo foi projetado com vistas à orientação das instituições corporativas na constituição de as um processo de gestão de riscos corporativos e no desempenho de boas práticas relacionadas ao assunto.