

A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail [bibfea@usp.br](mailto:bibfea@usp.br) para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD).

T6574  
S477p


FLORENTINO GONÇALVES SENISE

DEDALUS - Acervo - FEA



20600027677

T657.45 S477p  
T87336  
20600027677



Powered by RfidProStar - www.laprocess.com.br

**PERÍCIA CONTÁBIL NA ÁREA GOVERNAMENTAL: SUA CONTRIBUIÇÃO NO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO OU JUDICIAL**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do Título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

**Orientador: Professor Doutor Néilson Petri**

**USP - FEA - SBD**  
DATA DA DEFESA 17/05/05

SÃO PAULO

2.004

87336

87336

Dissertação defendida e aprovada, em 17.05.2005, no  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis,  
pela seguinte comissão julgadora:  
Prof. Dr. Nelson Petri  
Prof. Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho  
Prof. Dr. Martinho Maurício Gomes de Ornelas



**À minha esposa Luzélia e a minha filha  
Denise, fontes de inspiração de meus ideais,  
dedico-lhe este trabalho como tributo de  
reconhecimento ao carinho, paciência,  
compreensão e incentivo por estarem  
sempre comigo.**

**Aos meus pais Francisco e Plácida  
pela lição de vida que me ensinaram.**

**O sucesso que busco alcançar  
pertence a todos nós.**

O desenvolvimento deste estudo jamais teria sido possível sem a participação especial daqueles que, com o dom de transformar sonhos em realidade, emprestaram-me sua valiosa contribuição. A alguns, contudo, devo uma menção especial:

Ao Professor Doutor Nelson Petri, orientador, por ter colocado à disposição seus valiosos préstimos em todos os momentos que necessitei. Suas análises críticas, sugestões e apreciações foram valiosas e incentivadoras e muito contribuíram para a realização deste trabalho, o meu mais sincero agradecimento.

Aos Professores Doutores Martinho Maurício Gomes de Ornellas e Luiz Nelson Guedes de Carvalho, pelas contribuições apresentadas quando do meu exame de qualificação, indispensáveis para melhor compreensão e sedimentação de idéias e conceitos à versão definitiva desta dissertação.

Nossa homenagem ao Professor Doutor Diogo Toledo do Nascimento, pela dedicação na coordenação, implementação e organização do Curso de Mestrado bem como nas aulas ministradas, seu exemplo de trabalho muito contribuiu para o sucesso do Curso.

Aos colegas e professores do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, pelo convívio edificante e o imprescindível aprendizado que me proporcionaram. Em especial ao César Schimidt Gonçalves e Josemar Ribeiro de Oliveira, pelo apoio e estímulo que sempre me ofereceram nos momentos difíceis.

À Professora Luzia Guimarães, ex-Reitora da UFMT, empreendedora incontestada, idealizadora desse Curso de Mestrado, sempre presente em nossas atividades, incentivando e adotando uma postura voltada para o contínuo aperfeiçoamento do docente.

Aos meus colegas do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso, do Campus Universitário de Rondonópolis, pela minha liberação para que pudesse realizar este Curso, em especial ao Professor Msc. Aloísio Rodrigues da Silva, que como chefe do Departamento na época do meu afastamento para o mestrado, incentivou-me a lutar pela realização deste objetivo.

Aos funcionários da FEA/USP, em especial à secretária Maria Lúcia Castiglia Leone (Malú) e Valéria Lourenção, pelo carinho com que me acolheram, quando estada na USP em São Paulo.

Agradeço com amor a minha família que me apoiou e incentivou compreendendo que a minha ausência era justificada para a realização deste trabalho.

**Agradeço a Deus todo poderoso que me auxiliou nos momentos difíceis e de alegria. Com sua presença infinita, permitiu-me condições favoráveis para minhas reflexões e conclusões.**

**E por fim, agradeço ao Professor José Carlos de Aquino, profissional competente que realizou a correção ortográfica e metodológica deste trabalho.**

**“Chegará um dia em que haverá de prevalecer com absoluta fidelidade direitos e obrigações de cada cidadão, e que por certo deixarão de existir a ganância, o suborno, a corrupção e a sonegação. E quando este dia chegar, a verdade, a justiça a responsabilidade e o profissionalismo de cada um traduzir-se-ão em benefícios recíprocos, consubstanciando-se em valores de ética e de moral, no fortalecimento e no progresso de uma vida verdadeiramente mais condigna, justa e sobretudo honesta, e sem desigualdades sociais.”**

***Benedito Felipe de Souza***

## RESUMO

O presente trabalho trata da perícia contábil na área governamental, constituindo-se em ferramenta que pode ser utilizada pelos Poderes Executivo ou Judiciário, quando esses a julgarem necessária, para que informações técnicas adicionais ou de melhor qualidade e imparcialidade sejam apuradas ou diligenciadas na solução de lides e deslindes inerentes à gestão pública com o objetivo de evidenciar a realidade dos fatos. Como característica fundamental, a perícia contábil governamental atua sobre questões e matérias de natureza contábil na gestão pública, valendo-se das informações contábeis e administrativas como fonte das pesquisas e levantamentos a serem procedidos, respeitando as formalidades técnicas e legais necessárias. A realização da perícia contábil está sob a responsabilidade do perito-contador, tenha sido ele nomeado pela administração ou contratado pelas partes, para atuar em meio a um complexo cenário de confrontações de interpretações técnicas e científicas, de ordem contábil-financeira, administrativa e de argumentações jurídicas. Inobstante a complexidade do cenário, o perito-contador terá de elaborar o laudo pericial, revelando a essência dos fatos que se encontram em discussão, contendo as informações de que a Administração Pública ou a Justiça necessita, para dirimir as dúvidas suscitadas nas discussões. O presente estudo discute e analisa a viabilidade da perícia contábil na administração pública, aborda a relação deste com o administrador, procurador, promotor ou juiz quando requisitam os seus trabalhos; analisa vários quesitos constantes dos relatórios de inspeção *in loco* de alguns municípios e autarquias, realizados pela auditoria de controle externo do Estado de Mato Grosso, bem como de alguns processos judiciais, quanto aos aspectos técnicos decorrentes da gestão pública, principalmente no que diz respeito a erros, fraudes, irregularidades, ilícitos administrativos, atos de improbidade administrativa e, conseqüentemente, da responsabilidade civil, administrativa e penal de servidores e gestores públicos.



## ABSTRACT

*The present work deals with the accounting expertness in the governmental area, consisting in a tool that can be used by executive or judiciary authorities, when they judge it necessary, so that addable or better quality and impartiality technical information, can be refined or diligent in the solution of judicial and no judicial demand, inherence to the public administration with the objective to evidence the reality of the facts. As a basic characteristic, the governmental accounting expertness acts on inquiries and substances of accounting nature in the public administration, using the accounting and administrative information as a source of research and surveys to be proceeded, respecting the legal and technical formalities necessary to. The accomplishment of the accounting expertness is under the expert-accountant responsibility, has been it nominated by the administration or contracted by the parts, to act in a complex scene of confrontations of scientific and technical interpretations, related to accountable-financier, administrative and judicial arguments. In spite of the complexity of the scene, the expert-accountant, will have to elaborate the expert report, disclosing the essence of the facts that are in discussion, with the information that the Public Administration or Justice needs, to nullify the doubts of the discussions. The present study argues and analyzes the viability of the accounting expertness in the public administration; approaches the relation of this with the administrator, solicitor, promoter or judge when they request its works; analyzes some constant questions of the inspection reports in loco of some cities and autarchies, realized by the audit of external control of Mato Grosso State, as well as of some judicial proceedings, related to the technical aspects from the public administration, mainly in regard to the errors, frauds, irregularities, administrative illicit acts of administrative perfidiousness and, consequently to the civil, administrative and criminal responsibility of public employees and managers.*

## SUMÁRIO

<u>LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS</u> .....	5
<u>LISTA DE TABELAS</u> .....	6
<u>1 INTRODUÇÃO</u> .....	7
<u>1.1 da Contribuição Pretendida</u> .....	10
<u>1.2 Caracterização do Problema</u> .....	11
<u>1.3 Dos Objetivos Gerais</u> .....	13
<u>1.4 dos Objetivos Específicos</u> .....	14
<u>1.5 Justificativa</u> .....	14
<u>1.6 Delimitação da Pesquisa</u> .....	15
<u>1.7 Metodologia</u> .....	16
<u>1.8 Organização do Trabalho</u> .....	17
<u>2. PERÍCIA</u> .....	19
<u>2.1 Definições e conceitos de perícia</u> .....	19
<u>2.2 Espécies ou modalidades de perícia contábil</u> .....	20
<u>2.3 Definições e conceitos da perícia judicial</u> .....	22
<u>2.3.1 Características da Perícia Judicial</u> .....	23
<u>2.4 Perícia contábil</u> .....	24
<u>2.4.1 Definições</u> .....	24
<u>2.4.2 Conceitos</u> .....	25
<u>2.4.3 Objeto e campo de aplicação da perícia contábil</u> .....	27
<u>2.4.3.1 Objeto da perícia contábil</u> .....	27
<u>2.4.3.2 Campo de aplicação da perícia contábil</u> .....	29
<u>2.4.3.3 Necessidade da Perícia Contábil</u> .....	30
<u>2.4.3.4 Fins e Usuários da Perícia Contábil</u> .....	32
<u>2.5 Normas de Perícia Contábil</u> .....	33
<u>2.5.1 Normatização e conceitos básicos em relação à atividade pericial contábil</u> .....	33
<u>2.6 Da figura do perito e do assistente técnico</u> .....	36
<u>2.6.1 Considerações gerais sobre a figura do perito</u> .....	36
<u>2.6.2 Considerações gerais sobre o assistente técnico</u> .....	38
<u>2.6.3 Dos que podem ser peritos e assistentes</u> .....	40
<u>2.6.4 Requisitos do perito-contador</u> .....	41
<u>2.6.5 Da nomeação, escusa, recusa e substituição de peritos e assistentes</u> .....	43
<u>2.6.6 Função, direitos, deveres e responsabilidades dos peritos e assistentes</u> .....	44
<u>2.7 Relatórios periciais</u> .....	49
<u>2.7.1 Conceitos e formalidades do laudo pericial</u> .....	49
<u>2.7.2 Formalidades do laudo pericial</u> .....	52
<u>2.7.3 Parecer do assistente técnico</u> .....	56
<u>3. SISTEMA DE CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL</u> .....	58
<u>3.1 Contabilidade Governamental</u> .....	58
<u>3.1.1 Conceitos e definições</u> .....	58
<u>3.1.2 Objetivos da Contabilidade Pública ou Governamental</u> .....	60
<u>3.1.3 Contabilidade Geral versus Contabilidade Governamental</u> .....	61
<u>3.1.4 Organização da Contabilidade Pública ou Governamental</u> .....	63
<u>3.1.5 Regimes Contábeis</u> .....	64
<u>3.1.6 Aspectos técnicos e legais dos sistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação</u> .....	65
<u>3.1.6.2 Sistema financeiro</u> .....	69

3.1.6.3	<u>Sistema patrimonial</u> .....	71
3.1.6.4	<u>Sistema de compensação</u> .....	75
3.2	<u>Livros e documentos obrigatórios</u> .....	76
3.3	<u>Prestações de contas</u> .....	76
3.3.1	<u>Da obrigatoriedade de prestação de contas e as conseqüências pelo seu descumprimento</u> .....	78
3.3.2	<u>Planejamento, Controle, Orçamento e alguns aspectos relacionados à LRF</u> .....	80
3.3.2.1	<u>Planejamento</u> .....	80
3.3.2.2	<u>Controle</u> .....	81
3.3.2.3	<u>Controle Interno</u> .....	83
3.3.2.4	<u>Controle Interno na Administração Pública</u> .....	85
3.3.2.5	<u>Orçamento</u> .....	90
3.3.2.6	<u>PPA, Plano Plurianual</u> .....	91
3.3.2.7	<u>LDO, Lei de Diretrizes Orçamentárias</u> .....	91
3.3.2.8	<u>LOA, Lei de Orçamentos Anuais</u> .....	93
3.4	<u>Licitações e contratos administrativos</u> .....	95
3.4.1	<u>Distinção entre a atuação dos particulares e da administração pública</u> .....	95
3.4.2	<u>Conceito e finalidade da licitação</u> .....	95
3.4.3	<u>Princípios da licitação</u> .....	96
3.4.4	<u>Dever constitucional de licitar</u> .....	97
3.4.5	<u>Competência da União para legislar sobre licitações</u> .....	97
3.4.6	<u>Conseqüências da contratação sem licitação não amparada em lei</u> .....	98
3.4.7	<u>Distinção entre dispensa e inexigibilidade de licitação</u> .....	98
3.4.7.1	<u>Casos de licitação dispensada</u> .....	99
3.4.7.2	<u>Casos de licitação dispensável</u> .....	100
3.4.7.3	<u>Inexigibilidade de licitação</u> .....	100
3.4.8	<u>Modalidades de licitação</u> .....	101
3.4.9	<u>Prazos para apresentação das propostas</u> .....	102
3.4.10	<u>Valores e limites das modalidades de licitação</u> .....	103
3.4.11	<u>Tipos de licitação</u> .....	105
3.4.12	<u>Procedimento básico da licitação</u> .....	106
3.4.13	<u>Da Habilitação</u> .....	108
3.4.14	<u>Exame da documentação necessária à habilitação</u> .....	108
3.4.15	<u>Ordem de abertura dos envelopes com as propostas</u> .....	108
3.4.16	<u>Homologação do procedimento licitatório</u> .....	109
3.4.17	<u>Adjudicação</u> .....	109
3.4.18	<u>Recursos administrativos</u> .....	110
3.4.19	<u>Controles externos da licitação</u> .....	111
3.4.20	<u>Autos da licitação</u> .....	111
3.4.21	<u>Contratos administrativos</u> .....	112
3.4.22	<u>Contratos celebrados pela administração pública: fundamentos legais</u> .....	112
3.4.23	<u>Convênios celebrados pelo poder público</u> .....	113
3.4.24	<u>Contrato de obras</u> .....	115
3.4.25	<u>Contrato de serviços</u> .....	115
3.4.26	<u>Contrato de compra</u> .....	115
3.4.27	<u>Contrato de concessão</u> .....	115
3.4.28	<u>Contrato de concessão de serviço público</u> .....	115
3.4.29	<u>Contrato de concessão de obra pública</u> .....	116
3.4.30	<u>Contrato de concessão de uso de bem público</u> .....	116
3.4.31	<u>Contrato de concessão de direito real de uso</u> .....	116

3.4.32	<u>Permissão de serviço público</u> .....	116
3.4.33	<u>Aspectos fundamentais do regime jurídico dos contratos administrativos</u> .....	117
3.4.33.1	<u>Preponderância do interesse público e prerrogativas da administração</u> .....	117
3.4.33.2	<u>Regime jurídico aplicável aos contratos administrativos</u> .....	117
3.4.33.3	<u>Características comuns dos contratos administrativos com os contratos de Direito Privado</u> .....	117
3.4.33.4	<u>Intuitu personae</u> .....	118
3.4.33.5	<u>Características especiais dos contratos administrativos</u> .....	118
4	<u>PERÍCIA CONTÁBIL NA ÁREA GOVERNAMENTAL</u> .....	124
4.1	<u>Considerações gerais, conceitos e definições de perícia administrativa ou governamental</u> .....	124
4.1.1	<u>Conceito de perícia administrativa</u> .....	125
4.2	<u>Operacionalização da perícia contábil governamental</u> .....	126
4.2.1	<u>Atos preparatórios no âmbito da administração pública</u> .....	126
4.2.2	<u>Atos de execução no âmbito da administração pública</u> .....	127
4.2.3	<u>Diligências e prova pericial na área pública</u> .....	128
4.2.3.1	<u>Diligências em processos licitatórios</u> .....	129
4.3	<u>Exames periciais na instrução do inquérito civil</u> .....	130
4.4	<u>Prova pericial na administração pública</u> .....	131
4.5	<u>Irregularidades administrativas, contábeis, erros, fraudes e ilícitos administrativos</u> .....	132
4.5.1	<u>Irregularidades administrativas</u> .....	132
4.5.2	<u>Irregularidades contábeis</u> .....	134
4.5.3	<u>Erro</u> .....	136
4.5.4	<u>Fraude</u> .....	136
4.5.5	<u>Atos lícitos e ilícitos administrativos nas entidades públicas</u> .....	140
4.5.5.1	<u>Ato lícito administrativo</u> .....	140
4.5.5.2	<u>Ato ilícito administrativo</u> .....	141
4.6	<u>Responsabilidade civil da administração pública</u> .....	142
4.6.1	<u>Responsabilidade civil do servidor público</u> .....	143
4.6.2	<u>Responsabilidade civil do Prefeito</u> .....	144
4.6.2.1	<u>Ação popular</u> .....	145
4.6.2.2	<u>Ação civil pública</u> .....	146
4.6.2.3	<u>Ação civil de improbidade administrativa</u> .....	147
4.7.1	<u>Responsabilidade penal do servidor público</u> .....	148
4.7.2	<u>Responsabilidades penais do Prefeito</u> .....	149
4.7.2.1	<u>Crimes de responsabilidade</u> .....	150
4.7.2.2	<u>Crimes funcionais</u> .....	150
4.7.2.3	<u>Crimes por abuso de autoridade</u> .....	151
4.7.2.4	<u>Crimes comuns e especiais</u> .....	153
4.7.2.5	<u>Responsabilidade político-administrativa</u> .....	153
4.7.2.6	<u>Infrações político-administrativas</u> .....	154
4.8	<u>Responsabilidade administrativa</u> .....	156
4.9	<u>Pesquisa de campo realizada</u> .....	157
4.9.1	<u>Considerações iniciais</u> .....	157
4.9.2	<u>Coleta de dados</u> .....	158
4.9.3	<u>Pesquisa documental</u> .....	158
4.10	<u>Resultados da pesquisa</u> .....	160
4.10.1	<u>Considerações iniciais</u> .....	160
4.10.2	<u>Relatórios de inspeção <i>in loco</i> do TCE-MT</u> .....	160

4.10.2.1	<u>Compras com quantidades e valores abusivos em Juscimeira/MT - Exercício Social de 1.996</u> .....	160
4.10.2.2	<u>Concessão de serviços públicos sem concorrência</u> .....	162
4.10.2.3	<u>Despesas sem licitação Rondonópolis/MT - Exercícios Sociais de 1.996 a 1.998</u> .....	163
4.10.2.4	<u>Despesas anti-econômicas, desnecessárias e estranhas à administração pública municipal de 97 a 99, no valor total de R\$ 2.055.289,01</u> .....	165
4.10.2.5	<u>Desdobramentos de processos licitatórios</u> .....	167
4.10.2.6	<u>Superfaturamento em Concorrência DAE – Departamento de Água e Esgoto de Rondonópolis/MT - Exercício de 2.001</u> .....	169
4.10.2.7	<u>Dívida Fundada Interna – INSS Balanço Patrimonial da Prefeitura Municipal de Rondonópolis - Exercício Social de 2.000</u> .....	172
4.11	<u>Notificação do INSS - PMR</u> .....	174
4.12	<u>Processo Judicial em tramitação na Comarca de Rondonópolis-MT</u> .....	176
4.12.1	<u>Processo nº48021/2000 - Ação Popular com Pedido de Antecipação da Tutela. Autor: A C T</u> .....	176
5	<u>CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS</u> .....	178
	<u>REFERÊNCIAS</u> .....	182
	<u>ANEXO A - Processo nº6.694-0/97/TCE/MT</u> .....	191
	<u>ANEXO B - Processo nº6.321-5/97/TCE/MT</u> .....	197
	<u>ANEXO C - Processo nº5.940-2/98/TCE/MT</u> .....	201
	<u>ANEXO D - Processo nº5.927-5/99/TCE/MT</u> .....	203
	<u>ANEXO E - Processo nº6.553-8/00/TCE/MT</u> .....	205
	<u>ANEXO F - Processo nº50.265-4/01/TCE/MT</u> .....	208
	<u>ANEXO G - Processo nº50.364-9/02/TCE/MT</u> .....	210
	<u>ANEXO H - Processo nº 50.169-7/02/TCE/MT</u> .....	213
	<u>ANEXO I – Tabela 9 – Prefeitos e ex-prefeitos acusados de improbidade</u> .....	215

## LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS

Art: artigos  
CE: Constituição Estadual  
CF: Constituição Federal de 05-10-1998  
CFC: Conselho Federal de Contabilidade  
CPC: Código de Processo Civil  
CODER: Companhia de Desenvolvimento de Rondonópolis  
DAE: Departamento de Água e Esgoto do Município de Rondonópolis  
Dec.: Decreto  
DL: Decreto-Lei  
DOU: Diário Oficial da União  
FGTS: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço  
Fls.:Folhas  
FMP: Fundo de Participação dos Municípios  
FUNAP: Fundo de Assistência e Previdência dos Funcionários Públicos Municipais de Rondonópolis  
FUNDEF: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério.  
FUNREBOM: Fundo de Reequipamento do Corpo de Bombeiros  
IMPRO: Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores Públicos Municipais de Rondonópolis  
ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.  
INSS: Instituição Nacional de Seguridade Social  
IPI: Imposto Produto Industrializado  
IPTU: Imposto Predial e Territorial Urbano  
IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
IRRF: Imposto de Renda Retido na Fonte  
ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
LC: Lei Complementar  
LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LOA: Lei de Orçamentos Anuais  
LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal  
NBC-T-13: Norma Brasileira de Contabilidade,  
NFLD: Relatórios da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito  
Nº: Número  
PASEP: Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público  
PPA: Plano Plurianual  
SUS: Sistema Único de Saúde  
TCE: Tribunal de Contas do Estado  
TCU: Tribunal de Contas da União

**LISTA DE TABELAS**

<u>Tabela 1 – Requisitos fundamentais e requisitos necessários: similaridade</u> .....	42
<u>Tabela 2 - Contabilidade Geral <i>versus</i> Contabilidade Governamental</u> .....	62
<u>Tabela 3 - Balanço Orçamentário</u> .....	68
<u>Tabela 4 – Balanço Financeiro</u> .....	70
<u>Tabela 5 – Balanço Patrimonial</u> .....	74
<u>Tabela 6 – Demonstrações das Variações Patrimoniais</u> .....	75
<u>Tabela 7– Limites para dispensabilidade e modalidade de licitação</u> .....	104
<u>Tabela 8– Demonstração de Irregularidades Administrativas ou Contábeis</u> .....	159
<u>Tabela 9– Prefeitos e ex-Prefeitos acusados de improbidade</u> .....	215

## 1 INTRODUÇÃO

A evolução do poder popular, quiçá oriundo da era do Iluminismo, parece ter atingido etapa de tal conteúdo de responsabilidade coletiva, que hodiernamente estaria, ainda, a reclamar as ações de planejamento, controle e avaliação da gestão dos recursos públicos e a responsabilidade pessoal dos seus gestores.

A arrecadação das receitas e, principalmente, a realização das despesas públicas, se não forem acompanhadas *de per se* por um sistema de Contabilidade Governamental, poderão ensejar a evasão de recursos oriundos dos cidadãos ou contribuintes, que os entregam ao erário público para serem aplicados no atendimento das necessidades essenciais da sociedade, com eficiência na obtenção dos produtos e serviços por ela demandados.

As mudanças organizacionais, decorrentes dos diversos processos de desenvolvimento social, político, econômico, institucional e educacional, propiciaram o aperfeiçoamento do conhecimento humano, especialmente no campo da Contabilidade.

Assim, partindo-se da reflexão sobre a necessidade de mudanças de atitude tanto por parte dos governantes e gestores públicos, quanto dos eleitores, contribuintes e da sociedade de modo geral, é de se convir haver necessidade de ampliar o comprometimento com as questões contábeis, o que virá em proveito da lisura nas ações, transparência e equilíbrio das contas públicas.

Diante dessa evolução dos tempos e do relacionamento social, procuradores, gestores e funcionários públicos, não mais se escudam exclusivamente no ecletismo para dirimirem sozinhos todas e quaisquer divergências existentes nas relações sociais, conclamando a participação das forças comunitárias nesse sentido e sensibilizando o mercado.

Nessa linha de idéias, passaram a socorrer-se do direito de solicitar ou nomear pessoas de sua confiança para procederem a perícias contábeis governamentais, nos atos praticados pelos gestores públicos municipais, de crescente complexidade e especialização, que anteriormente eram considerados privativos.



Essas pessoas, especialistas em áreas específicas da administração pública municipal, em tal exercício são denominadas peritos-contadores e peritos-contadores assistentes, que, no cumprimento de suas missões, outorgam ou oferecem aos procuradores, administradores, julgadores fazendários e às partes interessadas, laudos contábeis e pareceres, que, no seu conjunto, constituem os meios de prova necessários para que essas autoridades possam analisar, apreciar, valorar e julgar, judicial ou administrativamente, com maior acuidade.

As perícias contábeis, quando instauradas pela municipalidade ou requeridas, exceto quando deferidas em juízo, serão encaminhadas às autoridades superiores da própria administração, a qualquer cidadão, ao contratado ou contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, e aos representantes do Ministério Público e dos Tribunais de Contas, ou seja, a todas as pessoas interessadas que as requererem, direta ou indiretamente, desde que identificadas as razões.

No caso de ser instaurada pela municipalidade ou requerida pelo cidadão, contribuintes, conselhos e outros órgãos solicitados à sua defesa, perante a Câmara Municipal, Tribunal de Contas ou Ministério Público, os quesitos são identificados pelas diversas áreas de interesses que foram objeto de exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações ou controvérsias.

Se as perícias forem judiciais, os quesitos são divididos em dois grupos: quesitos dos autores e quesitos dos réus. São diversas suas espécies e dependem da natureza das ações judiciais para as quais foram requeridas. Por isso, como são muito variadas, visam esclarecer questões que se refiram ou não, a trabalhos em processos judiciais.

Seja em processos administrativos ou judiciais, as perícias contábeis na área governamental visam, especialmente, observar se determinado gestor responsável ou servidor é perdulário, se praticou fraudes, desfalques, apropriações indevidas, desvio de recursos públicos em benefício próprio ou de terceiros, enfim, atos caracterizados como ilícitos, imorais ou contrários ao interesse público.

Dessa forma, vários são os segmentos da Contabilidade, que atuam no sentido de prestar informações úteis, precisas, e com a maior transparência possível, tanto para os usuários internos como para os externos, tais como: Contabilidade Fiscal, Contabilidade Gerencial,

Contabilidade de Custos, Contabilidade Governamental, Auditoria e Perícia Contábil, cada qual com suas características próprias.

É na área pública, em que os aspectos de avaliação de desempenho, controle e transparência na arrecadação e nos gastos públicos precisam ser mais bem informados e esclarecidos. se necessário por meio de relatórios periciais, de fácil interpretação e entendimento, vindo a assegurar a participação da sociedade na avaliação e julgamento dos seus representantes e gestores, quando divulgados.

Assim, como na iniciativa privada, a administração pública, pelo Departamento de Contabilidade, irradiado por todo o âmbito da gestão governamental, elabora e publica suas demonstrações contábeis em jornais de grande circulação local. Entretanto, pelas características próprias da gestão governamental, elas diferem daquelas apresentadas pelas entidades privadas.

Nesse contexto, insere-se a perícia contábil governamental como meio e instrumento de prova, seja na via administrativa ou judicial, para investigar, vistoriar, examinar e avaliar questões implícitas nas demonstrações contábeis dos órgãos e entidades públicas municipais, respeitando suas características próprias e a forma peculiar de aplicação dos princípios que a regem.

Com a recente aprovação da Lei Complementar nº101/2.000 - LRF, Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante divulgação e acompanhamento de resultados sistemáticos do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual, a imposição de penalidades e o respeito à coisa pública se fez mais presente.

Dessa forma, procura o presente trabalho, desenvolver um estudo bibliográfico sobre a perícia contábil voltada para a área governamental, em processos administrativos ou judiciais, de maneira a demonstrar sua contribuição como meio e instrumento de prova pericial, tendo em conta que nas lindes administrativas, seu uso como meio de prova é escasso, em razão da complexidade do campo de aplicação, trazendo sérias dificuldades às perícias contábeis judiciais nessa área, para a qual, dele aflorará saudável e positiva contribuição.

## **1.1 da Contribuição Pretendida**

Este trabalho, como visto, estará voltado à perícia contábil realizada na gestão municipal, considerados os procedimentos fundamentais nos processos administrativos ou judiciais.

O estudo da perícia contábil como instrumento de prova administrativa ou judicial na área governamental, pressupõe uma abordagem interdisciplinar, inter-relacionando diversos aspectos de finanças Públicas, Direito Financeiro, Direito Administrativo, Direito Processual Civil, com nossa área de estudo, a Ciência Contábil com específica aplicação no setor governamental.

Neste sentido, é necessário buscar vários princípios legais, contábeis, doutrinários e jurisprudenciais, considerados fundamentais quanto ao instituto da prova pericial contábil, tratado por ilustres juristas, professores e peritos-contadores reconhecidos nacionalmente. Esse conteúdo, aplicado ao campo governamental, é complexo e nem sempre de domínio técnico e científico da maioria dos contadores, mas essencial. Eventuais impropriedades que possam vir a ser cometidas nesse campo não são toleráveis, mesmo em se tratando de campo não específico de atuação do seu agente.

Atualmente, os peritos-contadores têm necessidades de dominar algumas noções fundamentais de perícia contábil na área governamental, e processuais na área judicial ou extrajudicial; noções preliminares sobre prestações de contas, papel dos Tribunais de Contas, Ministério Público, e tutela jurisdicional, todos, envolvidos na busca da prova pericial jurídico-contábil nas ações envolvendo agentes ou coisas governamentais; noções gerais acerca do perito e do laudo pericial, bem como do assistente técnico e dos seus pareceres em geral.

Portanto, o presente estudo objetivará apoiar os pesquisadores da Ciência Contábil nas suas necessidades nesse campo e na busca de melhores alternativas e oportunidades, a fim de contribuir com a Justiça, gestores públicos municipais e, conseqüentemente, garantir maior controle e transparência na captação e aplicação dos recursos públicos, propiciando, assim, melhores condições de vida aos cidadãos e do exercício da cidadania.

## 1.2 Caracterização do Problema

Rudio *apud* Lakatos e Marconi (2.001, p. 161) afirmam que:

"Formular o problema consiste em dizer, de maneira explícita, clara, compreensível e operacional, qual a dificuldade com a qual nos defrontamos e que pretendemos resolver, limitando o seu campo e apresentando suas características. Dessa forma, o objetivo da formulação do problema é torná-lo individualizado, específico, inconfundível".

Considerando, portanto, as afirmações dos autores, a situação-problema, na qual o tema está ligado, será abordada nesse sentido como se passará a ver, a seguir.

Perícia contábil na área governamental é tema contábil relevante no desenvolvimento de processos instaurados nas vias administrativas ou judiciais, visando sempre à apuração da verdade em relação a erros, fraudes, irregularidades, ilegalidades ou corrupções, praticadas pelos gestores contra a administração pública, ou em razão de contendas de qualquer natureza envolvendo, diretamente, a administração pública.

Nesse sentido, Marcelo Alcides Carvalho Gomes, sócio da empresa GBE Peritos & Investigadores Contábeis, acaba de concluir o 2º Relatório sobre Fraudes e Abusos Ocupacionais nas Empresas no Brasil/2002, afirmando que:

O abuso ocupacional, fraude e crime organizado ameaçam a postura profissional dos contadores no Brasil. São Paulo, 05 de fevereiro de 2002 – O abuso ocupacional, a fraude e o crime organizado são as três ameaças relacionadas à ética nos negócios que influenciam diretamente a conduta dos contadores. Diante dessas ameaças os profissionais brasileiros não estão preparados para enfrentar a realidade da nossa era e responder aos anseios da sociedade por informações transparentes e punição aos envolvidos em atos ilícitos. Este alerta é a conclusão do estudo intitulado "Ética no Brasil: ameaças e oportunidades para contadores". Disponível em: <<http://www.gbe.com.br/Press%20Release.htm>> Acesso em: 20 jul. 2003.

Considerando ainda a exposição aprofundada de Grateron, (1999, p. 18-19), quando afirma que:

Um dos principais problemas que atinge as administrações públicas contemporâneas é a corrupção, e esta, muitas vezes se relaciona à falta de controle adequado sobre uma determinada gestão, implica um conjunto de atos que resultam no uso indevido dos recursos pertencentes ao Estado em benefício próprio ou de terceiros. Além disso, envolve a violação de normas éticas, morais, legais e de outras disposições e regulações de caráter administrativo, em proveito do funcionário público. Como alimento para o vício da corrupção, encontra-se, nas administrações públicas contemporâneas, entre outras falhas, um crescimento da burocracia sem a devida adaptação dos sistemas de controle, acompanhado da desordem administrativa, falta de transparência nas transações governamentais realizadas, incoerência das leis ou ausência delas, clientelismo político,

influência dos partidos políticos nos processos de controle, inexistência, obsolescência e inadequação dos sistemas de controles, nos quais predomina o critério quantitativo sobre o qualitativo e legal da gestão.

Nesse aspecto, não se poderia deixar de citar a manifestação de Fazzio Júnior, (2.002 p. 40), quando afirma, sistematicamente, que:

A corrupção pública compreende toda conduta comissiva ou omissiva do agente público, no sentido de desviar os poderes de sua competência ou os deveres formais de seu cargo, emprego ou função, com o objetivo de obter benefícios pecuniários, políticos, de posição social, ou outros interesses que não os públicos, bem como a utilização, em seu próprio benefício ou de outrem, de informações privilegiadas, influências ou oportunidades. Não se confina aos domínios do suborno e da propina.

Considerando os fatos apontados nas citações anteriores, é de ser entendido ser imprescindível que as entidades públicas ou privadas, e, principalmente, os contadores, e peritos-contadores, se preparem para enfrentar um ambiente aberto a erros, fraudes, irregularidades administrativas ou a prática de corrupção, como nível de risco inerente, à semelhança do praticado no setor privado, embora o setor governamental prime, por natureza, por posturas éticas e de defesa dos interesses coletivos.

Considerando ainda, a complexidade e dificuldades da Contabilidade Governamental na interpretação e apresentação dos sistemas de escrituração orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação, haja vista, que os atos e fatos são escriturados através de lançamentos isoladamente em cada sistema. Dessa forma, constata-se a dificuldade de entendimento das repercussões desses atos e fatos. Tais dificuldades ocorrem de forma ampla, pois mesmo conhecendo as conseqüências de cada sistema de escrituração contábil, não se permite a visualização global de conjunto pertinentes aos atos e fatos ocorridos em todos os sistemas.

Nesse contexto, a escolha deste tema prende-se à possibilidade de as perícias contábeis nas áreas governamentais poderem ser instauradas de ofício pelas autoridades administrativas, por solicitação de terceiros interessados, pelo Ministério Público ou, ainda, determinadas pelo juiz a uma pessoa de elevado conceito profissional - o *expert* - para auxiliá-lo em assuntos de natureza contábil ou administrativa, visando, sempre, à realização de exames e apresentação de laudos contábeis ou da conclusão de exame das coisas, ou fatos objeto de litígio, paralelamente ou não à sindicância, inquérito ou no desenvolvimento de litígio, ou para esclarecimentos, quando exigíveis.

A atuação do perito-contador e do perito-contador assistente, se adotada ou instituída na órbita governamental auxiliará tanto a administração pública quanto a justiça, com apreciações técnicas por laudo ou parecer solicitado ou requerido por autoridades administrativas, promotor ou juiz, permitindo, mais facilmente, chegar-se à verdade dos fatos.

Ao perito, mais especificamente ao perito-contador, deve ser conferida a responsabilidade de realizar a perícia contábil na área governamental. Nesse intuito, ele poderá valer-se de procedimentos periciais contábeis, com o propósito de evidenciar a realidade dos fatos.

Nesse sentido, diferentes entidades públicas poderão instaurar perícias contábeis visando apurar responsabilidades de gestores e recuperar possíveis prejuízos causados ao erário por erros fraudes, irregularidades, ilícitos administrativos ou corrupção, ou para aclarar situações ou esclarecer litígios.

Considerando que a prática de erros, fraudes ou irregularidades nas administrações, constitui problema que atinge, diretamente, a gestão dos recursos públicos municipais e, indiretamente, o cidadão, o contribuinte e a sociedade de modo geral, é essencial um estudo sobre o instituto da perícia contábil, em profundidade, objetivando afrontar tais problemas, que assolam especificamente os municípios. Assim, propõe-se como situação-problema deste trabalho:

A perícia contábil, no ambiente municipal do governo, como meio e instrumento de prova administrativa ou judicial nas lides e deslindes inerentes à gestão governamental, é eficiente e exige conhecimentos específicos inerentes.

### **1.3 Dos Objetivos Gerais**

Objetiva a presente pesquisa apresentar algumas considerações de valor que poderão servir de subsídios à divulgação e compreensão de um tema ainda pouco explorado na bibliografia técnica, revertendo-se em contribuições aos profissionais interessados em perícias contábeis, como subsídio no campo da prova.

Assim, pode-se definir como objetivo geral deste estudo:

- Reconhecer a contribuição da perícia contábil na área governamental como meio e instrumento de prova nos processos administrativos ou judiciais;
- Suscitar mudanças de atitude dos cidadãos e gestores públicos municipais;
- Avaliar o papel do perito-contador na condução dos procedimentos para elucidação de erros, fraudes, ilícitos administrativos ou corrupções, envolvendo responsáveis e gestores da administração pública, para o esclarecimento de situação ou deslinde de lides de qualquer natureza, inclusive judiciais.

#### **1.4 dos Objetivos Específicos**

Para se atingir o objetivo principal desta pesquisa, faz-se necessário o desdobramento em objetivos específicos, os quais serão apresentados na seqüência:

- discernir, à luz da legislação e da literatura existentes, os conceitos e os fins da perícia contábil na estrutura governamental;
- delinear o campo de atuação do perito-contador no âmbito da administração pública;
- refletir acerca dos princípios e procedimentos de Contabilidade, Perícia Contábil, Contabilidade Governamental, e os que regem os atos da administração pública, visando estabelecer um arcabouço teórico e legal para o desenvolvimento prático das funções periciais;
- dirigir os conceitos, normas, postulados, princípios, práticas e procedimentos do sistema contábil governamental para a solução dos pontos críticos, como fundamento das atividades periciais;
- propor procedimentos, métodos e técnicas periciais contábeis aplicáveis em processos administrativos ou judiciais, versando sobre lides ou questionamentos relacionados com governo, governabilidade, gestão pública, ou de coisas e atividades relacionadas.

#### **1.5 Justificativa**

Na atualidade, são inevitáveis os desdobramentos gerados pela instabilidade econômica, política e social do país, em que o aumento das demandas judiciais em que se discutem complexas questões financeiras, têm-se acentuado.

Nesse contexto, a análise de balanços e da escrituração contábil, apuração e avaliação de haveres societários, verificação de fraudes e crimes tributários, licitatórios e de improbidade administrativa, tarifas de serviços públicos, contratos de financiamento bancário, dinheiros enviados para paraísos fiscais, são apenas algumas das matérias, dentre tantas, a reclamarem a presença do perito-contador e do perito-contador assistente, imprescindíveis auxiliares do juiz e das partes.

Facilmente perceptível a grande importância assumida pelo trabalho dos peritos e dos assistentes, tanto na Justiça Estadual, nas Varas Cíveis, Criminais, de Família, quanto na Fazenda Pública e contencioso administrativo e fiscal.

A perícia contábil contribui principalmente na execução dos processos, em que se buscam resultados financeiros, ficando as partes e o juiz na dependência de profissionais da área, para aferir direitos, nos seus exatos limites.

Nesse sentido, é que se destaca a relevância desta pesquisa sobre a perícia contábil na área governamental, principalmente na investigação de erros, fraudes, ilícitos administrativos ou de corrupções praticadas contra administrações públicas municipais, constituindo o objetivo central deste trabalho. É preciso que os estudos na área da Contabilidade e da Perícia Contábil Governamental se integrem e avancem no tempo e no espaço, de forma a atender às demandas dos cidadãos, contribuintes, sociedade e representantes do Ministério Público, no que diz respeito às questões administrativas ou judiciais, envolvendo situações ou questões internas governamentais de conflito de interesses relativas a matéria econômico-financeira.

## **1.6 Delimitação da Pesquisa**

Este estudo restringe-se a área limítrofe, em que se encontram a Ciência Contábil e noções gerais de Direito Administrativo, Financeiro e Processual, seja em processos administrativos ou judiciais, vinculados às entidades públicas municipais, que exijam meio de prova.

No campo contábil, inscreve-se a perícia contábil governamental como meio e instrumento de prova pericial administrativa ou judicial, que inclui requisitos e meios, bem como práticas e



princípios contábeis aplicáveis à Contabilidade Governamental, à administração Pública e à Perícia Contábil.

O processo de comunicação e amparo documental contábil, contempla todos os requisitos, características e informações necessárias à elaboração dos relatórios periciais, com o fim de interpretar informações adequadamente, e tem fé pública.

Nesse sentido, os relatórios periciais contábeis (laudos e pareceres) são utilizados por usuários específicos, tais como: as autoridades julgadoras de recursos licitatórios e/ou procuradores municipais para fundamentar suas defesas e as comissões de licitação na apreciação e julgamento de recursos e impugnações administrativas, conselheiros dos Tribunais de Contas nos julgamentos de recursos e/ou de prestações de contas; advogados ao defenderem seus licitantes e cidadãos nas reclamações, representações, denúncias administrativas ou judiciais; os representantes do Ministério Público para fundamentar suas denúncias; os gestores públicos para se defenderem ou agirem nas vias administrativas ou judiciais, e os magistrados para amparar suas sentenças ou homologar os valores apurados.

Portanto, o presente estudo aborda a realização da perícia contábil, na órbita governamental e âmbito dos municípios.

## **1.7 Metodologia**

Do ponto de vista metodológico, a presente pesquisa será do tipo bibliográfica, pois, conforme descreve Martins (2002, p. 35), esse tipo de pesquisa trata de estudo para: “(...) conhecer as condições científicas sobre determinado assunto. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto.”

A metodologia consiste em identificar as principais diretrizes a serem seguidas ao longo de uma pesquisa. Neste trabalho, especificamente serão, adotados os componentes a seguir comentados.

No que tange ao método de abordagem, será utilizado o dedutivo: partindo das teorias e leis gerais para se alcançar os fenômenos particulares, com vistas a reconhecer a perícia contábil governamental como meio e instrumento de prova nos processos administrativos ou judiciais, envolvendo aspectos econômico-financeiro-contábeis nesse campo científico.

Quanto a técnica de pesquisa a ser aplicada, será a bibliográfica, que, segundo Silva (2.003 p.: 60), é:

(...) um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo em seu preâmbulo. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos, etc. Podem ocorrer pesquisas exclusivamente com base em fontes bibliográficas.

O objetivo é conseguir, por meio da pesquisa bibliográfica, o máximo de informações ou conhecimentos que possibilitem a utilização da perícia contábil governamental em casos do gênero erros, fraudes e ilícitos administrativos.

Com esse propósito, o universo desta pesquisa envolverá prestações de contas de alguns municípios mato-grossenses, desenvolvida nas seguintes etapas: identificação e localização das fontes e obtenção do material, leitura do material e tomada de apontamentos, análise e interpretação dos relatórios provindos de pareceres ou perícias e manifestações úteis no julgamento das prestações de contas de alguns municípios, fornecidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. E de alguns processos em tramitação no Tribunal Regional do Trabalho da 23ª Região, em Cuiabá/MT, que envolvam perícias ou apurações realizadas internamente nos órgãos governamentais da Administração direta.

## **1.8 Organização do Trabalho**

A estrutura deste trabalho compreende três capítulos. Busca-se uma estruturação adequada para possibilitar o entrosamento teórico e prático para o melhor entendimento dos objetivos do estudo e fundamentação das conclusões.

Dessa forma, pode-se resumir e justificar o concatenamento e as segregações entre as diversas partes, seqüencialmente à introdução, da seguinte maneira:

No capítulo 2 – **Perícia Contábil e sua Operacionalização** – são apresentados os conceitos e definições de perícia, espécies ou modalidades de perícia, perícia judicial, perícia contábil, objeto e campo de aplicação da perícia contábil, necessidade da perícia contábil, fins e usuários da perícia contábil, normas de perícia contábil, figura do perito e assistente técnico, considerações gerais sobre a figura do perito e assistente técnico, dos que podem ser peritos e assistentes, requisitos do perito-contador, da nomeação, escusa, recusa, substituição de peritos e assistentes, função, direitos, deveres e responsabilidades dos peritos e assistentes, relatórios periciais, conceitos e formalidades do laudo pericial e do parecer do assistente técnico.

O capítulo 3 – **Sistema de Contabilidade Governamental** – aborda os conceitos e definições de Contabilidade Governamental, aspectos técnicos e legais dos sistemas orçamentários, financeiro, patrimonial e de compensação, livros e documentos obrigatórios, prestações de contas, papel dos Tribunais de Contas, sistema de controle interno e licitações públicas.

O Capítulo 4 - **Perícia Contábil na Área Municipal Governamental** - aborda os conceitos e definições de perícia administrativa ou governamental, operacionalização da perícia contábil governamental, exames periciais, prova pericial na administração pública, meios legítimos da prova pericial, irregularidades administrativas, contábeis, erros, fraudes e ilícitos administrativos, responsabilidade civil, penal e administrativa de servidores e gestores públicos, análises de relatórios de inspeção, *in loco*, do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e de processos judiciais de algumas comarcas de Mato Grosso.

Finalmente, serão apresentadas as conclusões que o estudo, em atendimento a suas propostas e objetos, permitir, inclusive em relação às adaptações que poderão ser realizadas, de maneira a instrumentalizar as perícias contábeis na esfera interna da administração pública.

## 2. PERÍCIA

### 2.1 Definições e conceitos de perícia

Para Michaelis, (1.998, p. 108), a definição provém do latim *definitione*, que significa delimitar: “proposição que expõe com clareza e exatidão os caracteres genéricos e diferenciais de uma coisa.”

É o significado de uma palavra. Expressão, ou símbolo, é parcial ou totalmente determinada pelo significado de um termo maior que a contém. Definição dá um equivalente exato ao termo definido.

Etimologicamente, para Machado (1.965, p. 1.722), v. II o termo perícia advém do latim *peritia* e significa: “conhecimento adquirido pela experiência.”

Discorrendo sobre perícia, Moacyr Amaral Santos *apud* Teixeira Filho, (1.994, p. 349), afirma ser: “(...) meio pelo qual, no processo, pessoas entendidas e sob compromisso verificam fatos interessantes à causa, transmitindo ao Juiz o respectivo parecer.”

Para Almeida (1.999, p. 163):

A perícia deve ser encarada sob dois aspectos: como a atuação de um técnico na revelação de determinados fatos e como o depoimento especializado de um profissional sobre esses mesmos fatos e, neste caso, contendo uma apreciação, um parecer.

Como se vê, a perícia, numa visão mais ampla, pode ser entendida como qualquer trabalho de natureza específica, cujo rigor na execução seja profundo. Pois, a perícia judicial é a prova técnica necessária para suprir eventual deficiência do juiz, sendo que ela deverá ser efetuada através da apresentação de um laudo, elaborado por profissional de confiança do juízo e em casos determinados pela lei, deverá ter formação específica. Em se tratando de um depoimento profissional especializado é de se esperar que essa manifestação alcance todos os aspectos e questões explícitas e implícitas suscitadas pela espécie ou modalidade de perícia, podendo assim, extrapolar do solicitado no que for útil ou necessário. A ausência dessa

manifestação integral pode vir a colocar em dúvida a capacidade, experiência e até mesmo a integridade moral do *expert*, colocando em risco sua sobrevivência como tal.

Pode haver perícia em qualquer área científica ou até em determinadas situações empíricas. Podendo, no entanto, diferenciar-se quanto à natureza do processo, classificando-se, quanto à sua origem, em: judicial, extrajudicial, administrativa ou operacional.

## 2.2 Espécies ou modalidades de perícia contábil

O art. 420, caput, do Código de Processo Civil, trata da prova pericial no sentido de que essa pode constituir-se em exame, vistoria ou avaliação, embora alguns autores diverjam.

Oliveira (1.999, p. 78-79), embora assentado no art. 420 do Código de Processo Civil, acaba por elencar o arbitramento como espécie de prova pericial em corroboração com Isis de Almeida (1.999, p. 182) e Moacyr Amaral Santos (2.002, p. 482).

Theodoro Júnior (1.995, p.: 474), por seu turno, declina que a avaliação também, pode ser chamada de arbitramento, para as duas acabando por emprestar o mesmo significado.

Nesse sentido, Ornelas (2.000, p. 37), define e classifica as modalidades de perícia contábil como:

- **Exame pericial** é a modalidade de perícia contábil mais comum. É desenvolvida mediante a análise de livros e documentos. Pode envolver também procedimentos indagativos e investigativos.
- **Vistoria pericial** é modalidade não muito usual na perícia contábil, mais adotada em perícia médica ou de engenharia. Não obstante ser pouco adotada na área contábil, pode consistir em olhar ou observar determinada coisa ou fato de modo a constatar seu estado ou situação.
- **Avaliação pericial** contábil envolve, como o próprio nome já indica, a valorização ou estimação em moeda. Nessa modalidade, enquadra-se a apuração de haveres, em processos de inventário e de dissolução ou liquidação de sociedades.
- **Arbitramento** envolve juízo técnico e surge quando "determinado pela sentença ou convencionado pelas partes ou o exigir a natureza do objeto da liquidação."

Assegura esse Professor que a avaliação pericial contábil, como o próprio nome já indica, consiste na valorização ou estimação em moeda. Nessa modalidade, enquadra-se a apuração de haveres, em processos de inventários e de dissolução ou liquidação de sociedades. Quando

se tratar de liquidação de sentença, podem surgir outras modalidades de perícia contábil, no caso a liquidação por arbitramento e a liquidação por artigos.

No que tange ao arbitramento, essa espécie de perícia contábil, envolve juízo técnico e surge quando "determinado pela sentença ou convencionado pelas partes ou o exigir a natureza do objeto da liquidação", nos termos do art. 606, incisos I e II do CPC.

A NBC-T-13, Norma Brasileira de Contabilidade, através da Resolução do CFC nº731/92, no item 13.3.1.5, define essa modalidade de perícia contábil (arbitramento) como sendo a "determinação de valores ou soluções de controvérsia por critério técnico."

Em consonância, Alberto (2.000, p. 53-54), sob a abordagem de que as características da perícia são definidas do ponto de vista do ambiente de atuação, menciona ser a perícia de quatro espécies: perícia judicial, perícia semijudicial, perícia extrajudicial e perícia arbitral.

- **Perícia judicial** é aquela realizada dentro dos procedimentos processuais do Poder Judiciário, por determinação, requerimento ou necessidade de seus agentes ativos, e se processa segundo regras legais e específicas.
- **Perícia semijudicial** é aquela realizada dentro do aparato institucional do Estado, porém fora do Poder Judiciário, tendo como finalidade principal ser meio de prova nos ordenamentos institucionais usuários.
- **Perícia extrajudicial** é a efetuada fora do Estado, por necessidade e escolha de entes físicos e jurídicos particulares - privados, vale dizer - no sentido estrito.
- **Perícia arbitral** é a elaborada no juízo arbitral - instância decisória criada pela vontade das partes.

Verifica-se, assim, que a perícia judicial assume forma solene porque é determinada por um juiz e sujeita a ritos judiciais estabelecidos por lei. A semijudicial é aquela utilizada nos inquéritos policiais, comissões parlamentares e conselhos de contribuintes e outras instancias governamentais, como no caso do contencioso administrativo de qualquer outra natureza. A extrajudicial opera-se, principalmente, por acordo entre as partes, ou seja, se faz ou processa fora do juízo, sem a presença ou Presidência do Juiz. E, por último, a perícia arbitral, que não se enquadra em nenhuma das anteriores por suas características específicas, é aquela que confere às partes a liberdade de escolha de árbitro, para a solução de possíveis controvérsias sem a intervenção do poder estatal.

Portanto, em sentido restrito, pode-se inferir que a perícia, como meio e instrumento de prova que a legislação admite, é o parecer de profissional entendido na matéria em julgamento.

Como se vê, a perícia tem meios de informar e esclarecer o julgador ou auxiliar as partes, nas decisões.

### 2.3 Definições e conceitos da perícia judicial

A perícia judicial é a modalidade desenvolvida para atender ao Judiciário, sendo específica e definida pelo texto da lei, conforme estabelecido no Código de Processo Civil.

Ela se motiva no fato de o juiz depender do conhecimento técnico ou especializado de um profissional para poder decidir. No caso da perícia contábil, a especialização é a que se refere a todos os fenômenos relativos ao patrimônio individualizado de pessoa, empresas, instituições e grupos de empresas.

Nas considerações de Rodrigues (1.985, p. 53):

(...) a perícia judicial é uma medida de instrução necessitando de investigações complexas, confiadas pelo juiz, em virtude de seu poder soberano de apreciação, a um especialista a fim de que ele informe sobre as questões puramente técnicas excedentes de sua competência e seus conhecimentos. Não deve ser confundida com a perícia extrajudicial, seja ela a perícia amigável, resultante de acordo das partes interessadas, seja a perícia oficiosa, esta fora e anterior ao litígio ou ainda nascida do litígio e em curso de processo, independente da decisão do juiz, na qual as partes pretendem colher elementos para melhor conhecimento da questão.

A perícia judicial pode ser solicitada para efeito de prova ou opinião que exija conhecimento de uma área profissional, com o objetivo de auxiliar o Juiz de Direito no julgamento de uma lide.

É o que dispõe o art. 145 do CPC:

Quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico o juiz será assistido por perito...

Sobre o assunto em tela, ensina, ainda, Martinolo, in D'Auria (2.001 p. 14), que a Perícia Judicial: (...) é o testemunho de uma ou mais pessoas técnicas (experts), no sentido de fazer conhecer um fato cuja existência não pode ser acertada ou juridicamente apreciada, senão apoiada em especiais conhecimentos científicos ou técnicos.

Portanto, a perícia judicial é aquela realizada dentro dos procedimentos processuais do Poder Judiciário, por determinação, requerimento ou necessidade de seus agentes ativos, e se processa segundo regras legais específicas.

### 2.3.1 Características da Perícia Judicial

Discorrendo sobre o assunto em tela, Albert (2.000, p. 35), apresenta as características da perícia judicial, subdividindo-as, em gerais e especiais:

Características gerais:

- a) surge de um conflito latente e manifesto que se quer esclarecer;
- b) constata, prova ou demonstra a veracidade de alguma situação, coisa ou fato;
- c) fundamenta-se em requisitos técnicos, científicos, legais, psicológicos, sociais e profissionais;
- d) deve materializar, segundo forma especial, à instância decisória, a transmissão da opinião técnica ou científica sobre a verdade fática, de modo que a verdade jurídica corresponda àquela.

Características especiais:

- a) delimitação da matéria sobre que recai – já que são somente aquelas matérias cuja apreciação dependa de conhecimento especial do técnico;
- b) a iniciativa técnica, ou seja, a absoluta independência técnica nos processos, métodos e análise que leva a efeito;
- c) a limitação de pronunciamento, ou seja, a consonância da matéria examinada e da finalidade do exame com a forma própria e normalizada da espécie de laudo que registrará a conclusão; e
- d) o integral conhecimento técnico ou científico da matéria, complementado, necessariamente, com conhecimentos conexos a sua especialização e das disposições legais e normativas aplicáveis ao caso concreto e à própria perícia.

De acordo com Alberto, essas características gerais e especiais que caracterizam a perícia e sua atuação fundamentam-se no ordenamento lógico das observações e das experiências adquiridas no exercício profissional.

O Código de Processo Civil, ao dispor sobre as provas, especificou a prova pericial, nos arts: 420 a 439, determinando sob que condições é admitida para o processo judicial: suas fases, prazos e regras formais de produção e apresentação.

Pode-se, assim, concluir que a perícia judicial tem o objetivo de colocar conhecimentos e técnicas específicos à disposição do magistrado. Da mesma forma, tomando-se o conhecimento contábil, como uma especialização, decorre que a perícia contábil é um instrumento técnico especializado, com o objetivo de apurar os elementos necessários a serem informados ao usuário, de forma a permitir a tomada de uma decisão por parte do juiz.



## 2.4 Perícia contábil

### 2.4.1 Definições

Perícia Contábil é o exame minucioso de qualquer peça de Contabilidade exercida por Perito Contábil, diferindo-se dos procedimentos de Auditoria Contábil, justamente por essa última tratar de exame amplo, em relação a uma entidade ou parte dela, enquanto aquele restringe-se aos elementos que geraram o objeto da perícia.

Para Iudícibus e Marion (2.001, p. 150), “a perícia contábil compreende os procedimentos técnicos que conduzem a um laudo que constatará a veracidade de situações ou fatos.”

Discorrendo, também, sobre o tema em tela, Ornelas (2000, p. 33), afirma que:

A Perícia Contábil inscreve-se num dos gêneros de prova pericial, ou seja, é uma das provas técnicas à disposição das pessoas naturais ou jurídicas, e serve como meio de prova de determinados fatos contábeis ou de questões contábeis controvertidas.

E, ainda, assevera esse autor que:

Alargando o significado do que se pode entender por fatos ou questões contábeis, não se pode olvidar que a Contabilidade, enquanto ciência social aplicada, tem por objeto o patrimônio das entidades e das pessoas naturais, seja no aspecto qualitativo, seja no quantitativo, e ainda o observa em situações estáticas e dinâmicas; portanto, quando se relaciona a perícia, a fatos ou questões contábeis, é evidente e inerente que estas e aquele sempre hão de referir-se a determinado patrimônio ou parcela deste.

Como a perícia se inscreve no campo dos gêneros de prova pericial, a contábil é apenas uma delas, sendo específica para os fatos relacionados ao objeto da Contabilidade – o patrimônio – e, dele, o profissional legalmente habilitado para verificar e quantificar sua composição e suas modificações, analisá-los e avaliá-los é o Contador, devidamente registrado em Conselho Regional de Contabilidade.

Em relação à perícia contábil, Alberto (2.000, p. 46-47), enfrenta a questão assim:

Definido que o objeto da Ciência Contábil é o patrimônio, já podemos, logicamente, inferir que a perícia será de natureza contábil sempre que recair sobre elementos objetivos, constitutivos, prospectivos ou externos, do patrimônio de quaisquer entidades, sejam elas físicas ou jurídicas, formalizadas ou não, estatais ou privadas...

Assim, conclui Alberto (2.000, p. 48), no que tange ao conceito válido sobre a perícia contábil:

é um instrumento técnico-científico de constatação, prova ou demonstração, quanto a veracidade de situações, coisas ou fatos oriundos das relações, efeitos e haveres que fluem do patrimônio de quaisquer entidades.

Perícia é um modo definido e delimitado, um instrumento, portanto, e, esse, por sua vez, é especial porque se concretiza por uma peça ou um relatório com características formais, intrínsecas e extrínsecas, específica: o laudo pericial. Essa peça contém, porém, o resultado materializado, fundamentado científica ou tecnicamente, dos procedimentos utilizados para constatação, prova ou demonstração conclusiva sobre a veracidade do estado do objeto sobre o qual recaiu (a situação, coisa ou fato).

Infere-se, assim, que a perícia contábil sempre se refere a situações, coisas ou fatos, ou seja, tenha, como seu objeto, relações e efeitos relativos ao patrimônio seja nos haveres, bens ou obrigações de quaisquer entidades, sejam elas pessoas físicas, pessoas jurídicas públicas ou privadas, ou sejam coletividades organizadas politicamente ou em nível governamental.

#### 2.4.2 Conceitos

Conforme conceituação de Alberto, 1996 pág: 19, perícia é: “(...) um instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica ou técnica, da veracidade, de situações coisas ou fatos.”

Conceituando, ainda, exame pericial ou perícia, Gonçalves (1.968, p. 7), assim se expressa:

é o exame hábil de alguma coisa realizada por pessoa habilitada ou perito, para determinado fim, judicial ou extrajudicial. A perícia contábil é, pois, o exame hábil de qualquer peça de contabilidade, inclusive a vistoria de elementos patrimoniais (estoques, instalações, etc) efetuado por perito-contador.

Nesse sentido, afirma Ornelas (2000, p. 34), sobre a conceituação supramencionada:

Essa conceituação oferece, de forma concisa, o que é perícia, quem a realiza e qual sua finalidade. Situa porém, a questão conceitual de modo *strito sensu*, em nível exclusivamente de exame. Inobstante o aspecto restrito, é uma definição feliz, dado que, em sua simplicidade, permite entender-se com muita clareza o aspecto operacional da perícia da qual é possuidora.

Mais uma vez, Gonçalves (1.968 p. 7-8), expõe em termos do que seja perícia contábil, assim se manifestando:

A perícia contábil é, pois, o exame hábil (...) com o objetivo de resolver questões contábeis, ordinariamente originárias de controvérsias, dúvidas e de casos específicos determinados ou previstos em lei.

Prossegue, ainda, Ornelas (2000, p. 15), afirmando que:

A perícia contábil é um dos meios de prova, que as pessoas têm a sua disposição, garantido constitucionalmente (art. 5º, incisos, LV e LVI, da CF/88), para se defenderem ou exigirem direitos nas mais variadas situações. Seu estudo possibilita fazer uma compilação específica da ciência contábil, à medida que se entende o sistema contábil como o melhor e mais seguro banco de dados, conseqüentemente um dos melhores instrumentos de prova dos fatos econômico-financeiros, quantificáveis monetariamente, além de ter fé pública.

A NBC-T-13, aprovada pela Resolução CFC nº731/92, conceitua perícia contábil como:

Conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de laudo sobre questões contábeis, mediante exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, avaliação ou certificação.

Estabelece também, que: A Perícia Contábil Judicial, Extrajudicial e Arbitral, é de competência exclusiva de contador (...).

Considerando a interpretação das situações acima enunciadas, Magalhães (1.991 p. 28), proferiu o seguinte conceito de Perícia Contábil:

Trabalho que exige notória especialização no seio das Ciências Contábeis, com o objetivo de esclarecer ao Juiz de Direito, ao Administrador Judicial (Sindico ou Comissário) e a outras autoridades formais, fatos que envolvam ou modifiquem o patrimônio de entidades nos seus aspectos quantitativos.

Como se vê, a conceituação de Magalhães aponta a importância da perícia contábil judicial, pois essa, como trabalho, exige, também, notória especialização no seio das Ciências Contábeis.

A perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado, visando oferecer opinião mediante uma questão proposta. Assim, é necessário que haja questionamentos sobre o patrimônio das pessoas, para que ela seja solicitada para a verificação de tais fatos e venha a fornecer, através do Laudo Pericial, provas que deixem claro e evidente ter ocorrido ou não prejuízo por atos praticados por terceiros, ou de qualquer outra espécie de conflito nesse campo.

Vale observar que outros autores, tais como, Ornelas, Magalhães *et al* e Alberto, em suas recentes obras sobre perícia contábil, conceituam perícia considerando sua aplicação prática, ou seja, enfocam o conceito de perícia sob o aspecto de sua utilidade como instrumento.

Verifica-se que as perícias contábeis são as mais comuns dentre as realizadas, pois, na grande maioria dos litígios judiciais em que se discutem questões financeiras, os juizes buscam em seus auxiliares, os peritos contábeis, elementos para formarem sua convicção para o julgamento do processo com a homologação do laudo, fixando, assim o valor final da condenação, quando o caso.

Portanto, a perícia contábil contempla a realização de um trabalho especializado na área contábil, ou seja, requer um especialista nessa área que atue como profissional no campo da Contabilidade. É oportuno registrar que o campo de atuação do Contador comporta especializações que vêm, nos últimos tempos, exibindo um conhecimento universal de todas as facetas possíveis. Assim, hoje é possível encontrar Contadores especializados em custos, em questões trabalhistas, em questões tributárias, em Contabilidade Pública, em assuntos de Contabilidade Societária e, alternativamente, em Contabilidade Gerencial ou Decisorial, não sendo, também raro encontrar-se, neste início de século, especialistas subdivididos em ramos de atividade, tais como, bancos, indústria siderúrgica, indústria de construção, comércio atacadista, comércio varejista, contabilidade de organizações sem fins lucrativos, como as de benemerência ou as governamentais, e assim por diante. Desse modo, vê-se que a especialização que acaba sendo necessária buscar no Perito-Contador é aquela que se encontra na área particular da lide.

### **2.4.3 Objeto e campo de aplicação da perícia contábil**

#### **2.4.3.1 Objeto da perícia contábil**

Discorrendo sobre perícia, Lehnen (2.001, p. 96), afirma que: “A perícia, em si, é prova técnica que, em geral, se soma a outras de forma a trazer um reforço no convencimento do juiz. Entretanto, muitas vezes, ela, por si só, é suficiente para afastar as demais.(....)”

No mesmo sentido, D’ Áuria *apud* Ornelas (2000, p. 35), expõe que:

A perícia contábil tem por objeto central os fatos ou questões contábeis relacionadas com a causa (aspecto patrimonial), as quais devem ser verificadas, e, por isso, são submetidas à apreciação técnica do perito, que deve considerar, nessa apreciação, certos limites essenciais, ou "caracteres essenciais.

Prossegue ainda, o autor afirmando que independentemente dos procedimentos a serem adotados, são características essenciais da perícia contábil:

- a) limitação da matéria;
- b) pronunciamento adstrito à questões propostas;
- c) metuculoso e eficiente exame do campo prefixado;
- d) escrupulosa referencia à matéria periciada;
- e) imparcialidade absoluta de pronunciamento.

Em se tratando de perícia judicial contábil, os limites da matéria submetida à apreciação pericial são delineados pelo próprio objeto sub judice ou pelo magistrado dos pontos controvertidos quando do despacho saneador, ou em audiência.

Assim, a perícia contábil terá sempre como objeto principal, questão que envolva o patrimônio de pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, sempre com uma delimitação, pois o perito deverá realizar seu trabalho estritamente em relação ao objeto para qual foi contratado ou nomeado.

Verifica-se, assim, que a tarefa pericial envolve a necessidade de o perito adotar procedimentos restritos ao escopo, metuculosos e eficientes, no exame das questões contábeis prefixadas na lide.

Nesse sentido, Neto e Mercandale (1998, p. 4), explica que:

O objeto da perícia contábil são as questões contábeis propostas geradoras da necessidade da prova. O perito contábil ao apreciar essas questões deve atentar para determinados limites à matéria, sem entretanto, deixar de proceder minuciosa observação de forma eficaz e com total imparcialidade.

E acrescentam, ainda, que:

No âmbito judicial, o objeto da perícia contábil são as questões contábeis (propostas nos autos em forma de alegações ou contestações) discutidas pelas parte e que são submetidas à apreciação do perito a fim de se obter parecer técnico que possibilite revelar a verdade dos fatos, contribuindo assim, para o desate da lide.

Como se vê, não são quaisquer fatos, ou circunstâncias de fato, que podem constituir objeto da perícia e sim aqueles que escapam ao conhecimento ordinário. O fato para constituir objeto da perícia, é aquele cuja prova depende de conhecimento técnico ou científico.

Portanto, o objeto da perícia é o limitador, seja essa contábil ou qualquer outro tipo de perícia. Nas contábeis, o perito deve ter muito claro o objeto a ser periciado, pois de maneira alguma poderá exceder esse limite, sob pena, principalmente nas perícias judiciais, de ter seu trabalho desconsiderado e até ser destituído pelo Juiz que o nomeou e ainda, submeter-se à responsabilidade moral, civil e criminal.

#### 2.4.3.2 Campo de aplicação da perícia contábil

A perícia contábil como especialização da Ciência Contábil, é aplicada em todos os casos em que há necessidade de uma avaliação precisa de fatos que envolvam o patrimônio de pessoas físicas ou jurídicas.

Neste sentido, discorrendo sobre o campo de aplicação da perícia contábil, Silva (1.993, p. 13) afirma que:

Como especialização da contabilidade, possui o mesmo campo de aplicação de sua Ciência, ou seja, seu campo é nas entidades econômico-administrativas com e sem fins lucrativos. Daí, ser útil à sociedade na medida que presta informações acerca do patrimônio das entidades físicas e jurídicas e seus diversos usuários na forma de relatórios denominados Laudos Periciais.

Como se vê, o campo de aplicação da perícia contábil é bastante amplo. O Poder Judiciário é grande usuário dessa perícia nas várias ações em que há a necessidade de conhecimentos técnicos da Contabilidade. As pessoas físicas e jurídicas utilizam-se desses conhecimentos em ações que visam preservar seus patrimônios. O árbitro, também, se utiliza dos conhecimentos da Contabilidade em suas decisões.

Nesse sentido, assevera Alberto (2.000 p. 113), que assumindo a forma judicial, semijudicial, extrajudicial ou arbitral, a perícia contábil pode ser aplicada, nos seguintes casos:

- a) **Avaliações, Verificações e Apurações de Haveres:** considerada uma das mais importantes aplicações da perícia contábil, pois que se inserem os haveres no próprio objeto da contabilidade, o

patrimônio, e, naturalmente, o grande fator determinante dos dissídios individuais ou coletivos, concretos, potenciais ou latentes, se fundam, certamente nos haveres de uma entidade (física ou jurídica) que, em menor ou maior parcela de tempo, encontram-se agregados ao patrimônio de outra entidade. A quantificação, mensuração, identificação, avaliação, análise, apuração ou arbitramento dos haveres são atividades típicas de perícia contábil.

b) **Análises de Valores Patrimoniais:** também relevante e comum é a necessidade de se verificar, analisar ou avaliar a certeza e correção de um determinado valor ou conjunto de valores, que podem ser débitos ou créditos, receitas ou despesas. O instrumento adequado, definido o objeto específico, é o exame contábil daqueles valores e das circunstâncias de sua formação. Ocorre necessidade de perícia contábil, normalmente, em Ações de: Consignações, Verificação de Livros e Documentos, Ações Executivas, Impugnações de Créditos, Indenizatórias e Ações Trabalhistas.

c) **Exame, Análise e Identificação de Erros ou Fraudes:** também neste caso, seja qual for o ambiente em que a perícia esteja atuando, esta é o instrumento próprio para verificar, analisar, examinar ou identificar situações patológicas da Contabilidade, como são os erros e fraudes. Todas essas aplicações de perícia contábil, deve-se ressaltar, podem ocorrer na instância de inquérito, no processo judicial ou arbitral, ou ainda, extrajudicialmente.

Como se vê, a perícia contábil tem a finalidade principal de apurar haveres monetariamente mensurados ou avaliados, podendo ser necessária em várias situações, judiciais ou não. As perícias contábeis são principalmente as relativas a: Ações de Alimentos, Ações de Inventário, Dissolução de Sociedade, Desapropriações, Reclamatórias Trabalhistas, Fundo de Comércio.

#### 2.4.3.3 Necessidade da Perícia Contábil

A perícia contábil judicial decorre sempre da necessidade de formulação de esclarecimento relativamente a alguma situação fática que não está clara em uma relação jurídica em que as partes foram buscar a proteção jurisdicional para solução.

A necessidade de realização de perícia contábil normalmente decorre de falhas e irregularidades administrativas ou de irregularidades contábeis que podem ser, segundo classificação de D'Áuria *apud* Magalhães (2.001, p. 23), em:

As conseqüências danosas das irregularidades da gestão administrativa, quando identificadas, invocam incriminação e culpa de seus causadores. Impõe-se, então, a exata identificação das pessoas culpadas para que respondam criminal, civil e/ou administrativamente por seus atos, fixando-se responsabilidades como as sanções, o ressarcimento dos danos, as punições, em consonância com as leis e as normas administrativas.

Náufel, em sua obra, (1.984, p. 794), indica que responsabilidade é a:

(...) obrigação jurídica de responder alguém pelos seus próprios atos ou pelos atos de outrem, em virtude de determinação da lei ou de obrigação à qual se vinculou voluntariamente, quando esses atos implicam em dano a terceiros ou em violação da ordem jurídica.

E prossegue, ainda, nessa obra jurídica que duas são as espécies de responsabilidade: “ 1) Civil, quando resulta de dano causado, direta ou indiretamente, ao patrimônio de outrem, gerando a obrigação de ressarcí-lo.”

E ainda, que toda responsabilidade civil têm três elementos objetivos, todos essenciais, a saber: “1º) um fato ilícito; 2º) um prejuízo ou dano a outrem; 3º) um nexo de causalidade entre os dois elementos precedentes.”

Admite-se, em alguns casos, que pode a responsabilidade ter, também, um 4º (quarto) elemento, que é a culpa; mas esse não é exigível no sentido de que sempre que o legislador, impondo uma indenização, a ela deva se referir expressamente “1) Criminal, que pode ser definida “como a existência dos pressupostos psíquicos pelos quais alguém é chamado a responder pessoalmente pelo crime que praticou”.

Finalmente, quanto à responsabilidade Administrativa, Meirelles (1.999 p. 441), afirma que é:

(...) aquela que resulta da violação de normas da Administração pelo servidor sujeito ao estatuto e disposições complementares estabelecidas em lei, decreto ou qualquer outro provimento regulamentar da função pública. A falta funcional gera o ilícito administrativo e dá ensejo à aplicação de penalidade...

E conclui, ainda, afirmando que:

Essas três responsabilidades (administrativa, civil e criminal) são independentes e podem ser apuradas conjunta ou separadamente. A condenação criminal implica, entretanto, o reconhecimento automático das duas outras, porque o ilícito penal é mais que o ilícito administrativo e o ilícito civil...

Consta, também, na obra organizada por Lehnen (2.001, p. 258), que:

(...) é muito comum a realização de perícia no desenvolvimento de processo administrativo, que pode perfeitamente ser apresentada instruindo a inicial e seu conteúdo ser completo e suficientemente esclarecedor.

Quando isso acontece, como mencionado, pode perfeitamente a perícia ser acolhida como instrumento de prova, e se no entender do juiz é bastante para esclarecer os fatos, pode ele dispensar a realização da perícia requerida pelas partes no desenrolar do processo, aproveitando aquela para seu convencimento.



#### 2.4.3.4 Fins e Usuários da Perícia Contábil

Sá (1.994, p. 19), ao discorrer sobre fins e provas das perícias, afirma que:

O fim é sempre o de obter Prova Competente para que se decida, e isto implica responsabilidades sérias para o perito, quer civis, quer criminais. Como ela é Prova, necessário se faz que se lastreie em bases consistentes e de plena materialidade (competentes e verdadeiras).

A perícia contábil pode ser requerida para diversos fins, como os de matérias pré-judiciais, judiciais, regimentais, para decisões administrativas de âmbito social, finalidades fiscais e seus usuários podem ser pessoas físicas, jurídicas, o Poder Judiciário e os operadores do Direito.

Como se vê, uma perícia para fins contábeis é aquela realizada, por exemplo, nos controles de estoques, de contas a receber, nos imobilizados, em fornecedores, financiamentos ou empréstimos. As regimentais são aquelas instauradas pelas Câmaras de Deputados, de Vereadores, através da formação de Comissões Parlamentares de Inquérito, ou ainda, quando da instauração de processos por crimes de responsabilidade. As de fins sociais são aquelas que os sindicatos promovem visando a acordos salariais. As perícias de finalidades fiscais ocorrem quando o litígio é instaurado pela discordância de um tributo e/ou da imposição de multa.

Nesse sentido, Silva (2002, p. 33), aborda, detalhadamente, os usuários da perícia contábil, expondo que:

- As pessoas físicas podem se utilizar da perícia contábil, quando houver a necessidade de verificação, em livros ou documentos contábeis, de fatos que possam prejudicar seu patrimônio.
- As pessoas jurídicas podem se utilizar dos serviços dos peritos contábeis, os quais atuarão como assistente técnico nos processos de que elas são parte, com o objetivo de acompanhar o perito judicial nas diligências e na elaboração do Laudo Pericial, bem como na emissão de parecer técnico que possa lhe dar subsídios para impugnação do Laudo do perito do juízo.
- O poder judiciário utiliza-se dos serviços do perito judicial, como auxiliar do juiz, podendo haver a nomeação desse profissional, na fase inicial do processo, com o objetivo de se obterem provas para o julgamento e na fase de execução, com o de apurar os valores devidos.

É na esfera judicial que se verifica a utilização mais constante dos serviços do Perito Contábil, pois, em vários processos, a matéria contábil deixa o Juiz sem base para julgamento, quando requerem amparo em elementos de Contabilidade ou patrimoniais.

É oportuno destacar a pessoa do Árbitro que é usuário dos serviços de Peritos Judiciais, pois ele também precisa, muitas vezes, de elementos confiáveis para poder tomar suas decisões. Em se tratando de matéria contábil, poderá solicitar um Laudo Pericial ou um parecer a um profissional da Contabilidade.

Nesse sentido, é o que dispõe a Lei nº9.307, de 23/09/96, sobre a pessoa do Árbitro:

(...)Art. 13. Pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes.

§ 1º. As partes nomearão um ou mais árbitros, sempre em número ímpar, podendo nomear, também, os respectivos suplentes.

§ 2º. Quando as partes nomearem árbitros em número par, estes estão autorizados, desde logo, a nomear mais um árbitro. Não havendo acordo, requererão as partes ao órgão do Poder Judiciário a que tocara, originariamente, o julgamento da causa a nomeação do árbitro, aplicável, no que couber, o procedimento previsto no art. 7º desta Lei.

Atualmente, os mais variados segmentos da indústria, comércio e associações, criaram Câmaras de Juízo Arbitral em que avultam questões de perícia contábil.

Além dos juízes, os promotores, procuradores, advogados, gestores e outros profissionais, também se utilizam da perícia contábil., muitas vezes, para auxiliar no momento de proporem uma determinada ação em juízo, com o objetivo de saberem antecipadamente se o resultado que buscam com essa opção valerá a pena. Dessa forma, antes de proporem a ação, irão solicitar ao Perito Contábil um parecer, que demonstre, de forma clara, o objeto que irão buscar em juízo.

## **2.5 Normas de Perícia Contábil**

### **2.5.1 Normatização e conceitos básicos em relação à atividade pericial contábil**

As normas de perícia contábil, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, têm, profissionalmente, caráter obrigatório, são expressões de Direito Positivo, como regras de conduta profissional e procedimentos a serem observados quando da realização dos serviços periciais.

O CFC, Conselho Federal de Contabilidade foi constituído por força do Decreto-lei nº9.295/46, para exercer fiscalização do exercício da profissão de Contabilista, entendendo-se como tal os profissionais habilitados como Contadores e Técnicos em Contabilidade. As atribuições conferidas a esses profissionais, de acordo com esse decreto-lei, são:

Art. 25 - são considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatório, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil, e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais e extrajudiciais, revisão de balanço e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistências aos Conselhos Fiscais das Sociedades Anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Art. 26 - salvo direitos adquiridos "ex-vi" do disposto no art. 2º do decreto nº21033, de 8 de fevereiro de 1.932, as atribuições definidas na alínea "c" do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados e daqueles que lhe são equiparados legalmente.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade definiu algumas regras técnicas e profissionais para sua realização. Para tanto, no dia 22.10.1992, editou a NBC-T-13, aprovada pela Resolução CFC nº731, de 22.10.1.992, que trata da perícia contábil e, na mesma data, pela Resolução CFC nº733, aprovou a NBC-P-2, que define normas profissionais de Perito Contábil. A NBC-T-13 foi reformulada pela Resolução CFC nº858, de 21.10.1999, a NBC-P-2 foi reformulada pela Resolução CFC nº857, de 21.10.1999, ambas atualmente em vigência, como consta dos anexos 1 e 2 respectivamente.

A Resolução do CFC nº857/99 reformula e aprova nova NBC-P-2, que estabelece as condições de competência técnico-profissional, independência, impedimento, recusa, honorários, sigilo, responsabilidade e zelo, e utilização do trabalho de especialistas.

A resolução do CFC nº858/99 reformula e aprova a nova NBC-T-13, que estabelece os critérios e as regras a serem adotados quando do planejamento, da execução, dos procedimentos e da emissão do laudo pericial, regula procedimentos não exclusivamente dirigidos à atuação na área judicial, sujeitos, portanto, ao CPC, mas também normatiza procedimentos fora dessa área. Assim, apresentam-se seccionadas sob os seguintes temas: a) conceituação e objetivos; b) planejamento; c) execução; d) procedimentos; e) laudo pericial contábil; f) parecer pericial contábil.

O objetivo foi fornecer um guia de informações básicas, à disposição dos profissionais da área e de seus usuários, para facilitar a apreensão das informações apuradas, proporcionando maior precisão e maior qualidade.

No entanto, faz-se necessário ressaltar que alguns itens da NBC-T-13, especificamente os subitens 13.3.2, 13.3.2.1, 13.3.2.2 e 13.3.2.3, ainda não foram adaptados à última alteração do Código de Processo Civil, e são transcritos abaixo:

13.3.2. Concluídas as diligências, os peritos contábeis conferenciarão reservadamente entre si, com o objetivo de discutir o laudo.

13.3.2.1. Havendo unanimidade o perito contábil nomeado em juízo redigirá o laudo que será subscrito por todos.

13.3.2.2. Havendo divergências não substanciais será lavrado laudo único, redigido pelo perito contábil nomeado em juízo, que nele fará constar as ressalvas dos peritos contábeis indicados pelas partes, e por todos subscritos.

13.3.2.3. Havendo divergências substanciais, cada perito contábil redigirá laudo em separado, dando suas razões.

As Resoluções ns. 731 e 733, que datam de 22.10.1992, editadas, portanto, posteriormente à Lei nº 8.455, de 24.08.1992, se mostraram, em alguns aspectos, não atualizadas em relação a ela, posteriormente supridas, como se verá. Nelas os assistentes técnicos foram designados como peritos e o documento por eles produzido ainda é chamado de laudo, em vez de parecer, como está denominado no art. 433, parágrafo único, do CPC, *in verbis*:

Art. 433 O perito apresentará o laudo em cartório, no prazo fixado pelo juiz, pelo menos vinte (20) dias antes da audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo único. Os assistentes técnicos oferecerão seus pareceres no prazo comum de 10 (dez) dias, após intimadas as partes da apresentação do laudo.

Assim, as resoluções nºs 731 e 733 foram alteradas pelas Resoluções nº857/99 e 858/99.

Estipulam, dessa forma, que o parecer produzido pelos assistentes técnicos deverá ser entregue em juízo no prazo comum de dez dias, após intimadas as partes da apresentação do laudo elaborado pelo perito. Portanto, a lei o trata como documento independente do laudo.

A NBC-T-13 estabelece que se, eventualmente, o assistente técnico assinar o laudo, não deve emitir parecer contrário a ele.

Segundo as NBC-T-13, são os seguintes os conceitos básicos em relação à atividade pericial:

13.1 Conceituação e Objetivos.

13.1.1 A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litúgio, mediante laudo pericial contábil, e/ou parecer pericial contábil em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

13.1.1.1 O laudo pericial contábil e/ou o parecer pericial contábil têm por limite os próprios objetivos da perícia deferida ou contratada.

13.1.2 A perícia contábil, tanto a judicial como a extrajudicial e a arbitral é de competência exclusiva de contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade.

13.1.3 Nos casos em que a legislação admite a perícia interprofissional, aplica-se o item anterior exclusivamente às questões contábeis, segundo as definições contidas na Resolução CFC nº560/83.

13.1.4 A presente Norma aplica-se ao perito-contador nomeado em Juízo, ao contratado pelas partes para a perícia extrajudicial ou ao escolhido na arbitragem; e, ainda, ao perito-contador assistente indicado ou contratado pelas partes.

As NBC-T-13, e NBC-P-2 constam, na íntegra, ao final deste trabalho na sua última versão.

## 2.6 Da figura do perito e do assistente técnico

### 2.6.1 Considerações gerais sobre a figura do perito

As figuras centrais de estudo nesse subcapítulo, são o perito e o assistente técnico. Quanto ao primeiro, sua função decorre da necessidade ou da obrigação de uma apreciação técnica, científica ou artística, que ampare juízes, promotores, procuradores ou gestores públicos em suas decisões ou necessidades.

A origem do termo perito vem do latim *peritu* e significa aquele que entende, conhece profundamente, que sabe por experiência; em inglês derivou para *expert* e em francês para *expertise*. “É aquele que, especialmente, pode conhecer e entender determinados fatos ou que por uso técnico ou ciência, normalmente, interpreta o significado de tais fatos...” (FERREIRA, 1.996 pág 244).

Para Silva (1.999, p. 605), no conceito jurídico, entende-se por perito:

O homem hábil (*expert*), que, por suas qualidades ou conhecimentos, está em condições de esclarecer a situação do fato ou do assunto que se pretende aclarar ou por em evidencia, para uma solução justa e verdadeira contenda.

Nesse aspecto, Sá (2.000, p. 21), afirma que: “O perito precisa ser um profissional habilitado, legal, cultural e intelectualmente, e exercer virtudes morais e éticas com total compromisso com a verdade.”

E continua afirmando esse autor que:

O exercício da perícia contábil depende de formação superior, de sólidos princípios e conhecimento prático razoável. A qualidade do profissional quase sempre dita a qualidade do trabalho que executa. Um bom trabalho pericial deve ter: (1) objetividade; (2) precisão; (3) clareza; (4) fidelidade; (5) concisão; (6) confiabilidade inequívoca baseada em materialidades; (7) plena satisfação da finalidade.

Como se vê, perito é a pessoa que possui os conhecimentos técnicos ou científicos de que prescindem, no exercício de suas funções, os juízes, promotores, procuradores ou gestores públicos, e que, nomeado, será o responsável pelo laudo pericial.

A escolha dos peritos e técnicos se dá entre os profissionais de nível universitário, regularmente inscritos em seus órgãos de classe (art.145, §§ 1º e 2º do CPC, com redação a que lhes deu a Lei 7.270/84).

O juiz somente estará dispensado de nomear o perito cujos conhecimentos fazem parte das profissões regulamentadas, quando na sua localidade, não houver profissionais habilitados (art. 145, § 3º do CPC).

A nomeação do perito e sua aceitação do encargo, o torna-a órgão auxiliar da administração da Justiça, aplicando-se-lhe a disciplina dos artigos 145 a 147 do CPC.

Segundo Marques (1.998, p. 310), nessa função poderá o perito exercer dois papéis:

- a) perito *percipiendi* – quando deva fazer afirmação de um juízo – substituindo as diligências que o próprio juiz poderia até mesmo presenciar, mas não o faz por questões de conveniência ou exigência do serviço judiciário;
- b) perito *deducendi*, atuando de maneira predominantemente técnica, declarando a ciência e informando o resultado de suas regras aplicadas ao caso concreto.

Para Theodoro Júnior (1.998, p. 480),

O perito não é auxiliar do quadro permanente de servidores da justiça – mesmo que funcionário público de estabelecimento oficial – por isso se diz que é auxiliar eventual, ocasional, a funcionar em determinado processo, conforme tenha sido nomeado pelo juiz e aceito o encargo.

Conforme mencionado no *caput* do artigo 145 do CPC, “quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico, o juiz será assistido por perito”, e no § 1º do artigo 421: “Incube as partes indicar assistentes técnicos”, observa-se:

- ser o perito pessoa de conhecimento específico cujos serviços estão à disposição do judiciário, ora diretamente ligado ao juiz ora diretamente ligado às partes;
- ser denominado perito o profissional, nomeado pelo juiz, cujos conhecimentos se fazem necessários para esclarecimento de matéria técnica ligada aos fatos alegados no litígio;
- ser denominado assistente técnico o profissional indicado pelas partes e cujos conhecimentos irão auxiliá-las na garantia dos direitos sobre os fatos alegados.

Como se pode observar pelo exposto, além da figura do perito, há que se lembrar, novamente, do assistente técnico, cuja função difere da do primeiro, apesar das semelhanças, quanto ao *modus operandi* individuae.

Assim, comenta Monteiro (1.985, p. 280):

Uma das grandes diferenças que leva ao tratamento desigual reside no fato de o perito judicial ser “auxiliar da justiça”, prestando um “*munus público*” e estando equiparado, para os efeitos penais, ao funcionário público. Já o assistente técnico é pago pela parte que o indicou e para ela trabalha, podendo, assim, dar uma “maior elasticidade à sua crítica técnica”, diferentemente do perito judicial, que deve permanecer imparcial entre o autor e o réu, respondendo, fundamentalmente, às questões, mas sem lhes dar a “elasticidade” permitida ao assistente técnico.

Ao perito cabe, na atribuição de suas funções, questionar a natureza dos fatos instados pelo julgador e pelos litigantes como parte do que é discutido nos autos. Tem por competência relatar e transcrever elucidativamente o que o Juiz não consegue interpretar. Ao assistente técnico compete, na atribuição de suas funções, assistir às partes quando da elaboração dos quesitos, acompanhar os procedimentos do perito e emitir parecer sobre o laudo pericial.

A escolha do perito, segundo as normas em vigor, é atribuição exclusiva do Juiz, mas a lei não determina a especialidade do perito, embora apresente alguns requisitos que permitem garanti-la, conforme as condições expostas no artigo 145, §§ 1º, 2º e 3º do CPC.

### **2.6.2 Considerações gerais sobre o assistente técnico**

Em relação ao assistente técnico, o inciso I do § 1º do art. 421 do CPC, estabelece que as partes que, intimadas do despacho de nomeação do perito, têm 5 (cinco) dias para proceder à indicação de assistente. Esgotado esse prazo sem que tenha sido providenciada a designação de assistente técnico, não mais será possível sua indicação, mesmo que venha a ser nomeado novo perito.

O assistente técnico é da confiança da parte e a essa cabe o acompanhamento dos atos processuais de forma a deixar o assistente técnico informado para que desempenhe sua atividade. Seu trabalho consiste em reproduzir o trabalho pericial, representar a parte diante da coleta das provas e, principalmente, verificar – sob o ponto de vista técnico e científico – o correto encadeamento dos raciocínios, das providências e das conclusões do laudo do perito do Juiz. O que o assistente produz é parecer e não laudo, como exaustivamente visto.

Para Garcia (2.000, p. 169), sua função pode ser sintetizada em:

- a) auxiliar a parte na preparação de seus quesitos, principalmente porque possui conhecimentos que orientarão o resultado útil da perícia;
- b) garantir o contraditório, representando a parte naquilo que sozinha não possuiria conhecimento suficiente para participar, opinar – de ordinário a parte precisa do advogado com capacidade postulatória e do assistente com o conhecimento técnico ou científico para a realização e acompanhamento da prova pericial;
- c) apresentar um trabalho do mesmo nível técnico do perito judicial, contendo o mesmo grau de cientificidade e credibilidade, conduzindo a outra opinião igualmente sustentável sob o ponto de vista técnico – apresentando uma alternativa para o trabalho que o juiz irá apreciar (de maneira livre);
- d) desacreditar ou criticar o laudo, retirando-lhe o poder de convencer o juiz, pela demonstração ao juiz que o trabalho pericial não é conclusivo, contém falhas técnicas, as conclusões e premissas são discutíveis, ou baseiam-se em doutrina ou opinião científica superada.

Verifica-se, também, que a presença do assistente num processo é decisão que cabe à parte, no entanto, é bom que se frise que a lei dá essa oportunidade, visando a equilibrar as partes, dar-lhes tratamento igualitário, diminuir suas diferenças e possibilitar o contraditório – neste campo específico – possibilitando o acompanhamento e a interferência cabível do assistente, em todos os aspectos da perícia.

Suas atribuições são diferentes, enquanto o Perito-Contador elabora o laudo, o Perito-Contador Assistente emite parecer sobre esse laudo. Mas, para que essa tarefa seja realizada, tem, necessariamente, de trilhar o mesmo caminho: a perícia.

Nesse aspecto, a NBC P-2 dá o título de Perito-Contador ao Contador nomeado pelo Juiz e de Perito-Contador Assistente ao Contador indicado pelas partes, colocando em igualdade de condições os direitos e deveres desses profissionais quando no exercício de suas funções.

- o perito-contador, nomeado pelo juiz, é profissional de sua confiança, de sua livre escolha e tem como atribuição utilizar todos os meios necessários ao esclarecimento da matéria contábil em questão. É assessor do juiz em matéria técnico-contábil.



- perito-contador assistente é indicado pela parte, e sua função reside em analisar, emitindo seu parecer, o laudo elaborado pelo perito-contador.

Em resumo, a prestação de serviços do profissional atuante, direta ou indiretamente, requer dele, conhecimento técnico e experiência profissional. Será considerado perito quando nomeado pelo juiz e assistente técnico quando indicado no processo e contratado pelas partes.

### 2.6.3 Dos que podem ser peritos e assistentes

O perito, porque foi nomeado pelo juiz, e o assistente técnico, porque foi indicado pelas partes, são profissionais especializados e que pelas funções que vão exercer em Juízo, devem ter qualidades igualmente especiais, como já foi dito anteriormente. O perito deverá ser pessoa que:

- a) não tenha impedimentos legais previstos no art. 124 do CPC;
- b) que não possa ser considerado suspeito de conformidade com os motivos do art. 135 do CPC;

Para Greco Filho (1.999, p. 243), o perito deverá ser pessoa que:

- a) seja da confiança particular do juiz – pois representará e completará as percepções para as quais o juiz necessita de ajuda (esta confiança poderá ser dispensada, por ato do próprio juiz, ao dar preferência para técnicos de estabelecimentos oficiais);
- b) possua comprovadamente os conhecimentos técnicos e científicos próprios ao objeto da perícia, ou seja, seu ramo de atuação seja o mais indicado o correto para a formulação de conclusão acerca do tema da prova,
- c) seja considerado um profissional habilitado, regularmente inscrito e não possua qualquer impedimento junto ao seu respectivo órgão de classe no qual é inscrito se for o caso (exemplo deste impedimento imposto por órgão de classe, exemplo seria uma suspensão, mesmo temporária, para sua atuação profissional);
- d) não tenha sido penalizado com a proibição de funcionar em perícias em determinada comarca onde atue;

Cabe ressaltar que a ciência ou técnica do perito e igualmente dos assistentes será tanto mais específica quanto requisitar o objeto da prova pericial e os seus objetivos.

#### **2.6.4 Requisitos do perito-contador.**

Quanto aos serviços, responsabilidades e missão do perito-contador, Santana (1.999, p. 79), com grande perspicácia afirma que:

O perito-contador executará seus serviços com base nos aspectos e temas incluídos no processo, tendo em vista os fatos duvidosos, passíveis de perícia para elucidá-los. A atividade do perito poderá dizer respeito à própria coleta dos fatos, assim como à interpretação destes ou somente à sua inteligência. Em qualquer dos casos, o perito incluirá sempre como parte de suas responsabilidades, paralelamente à realização de sua missão pericial, prevenir-se e manter-se permanentemente em estado de alerta para julgar, ponderar e avaliar a normalidade ou não das evidências apuradas, à luz do que conhece como padrão de procedimentos, quanto a negligência, imprudência ou imperícia presentes nos atos praticados na origem dos fatos em litígio.

Analisando o desempenho da função e como forma de orientação para realizá-la com eficácia, Alberto, Ornelas, D'Áuria, Amaral Santos, Santos, Lopes de Sá e Monteiro apontam alguns requisitos necessários, que, considerando suas similaridades, podem ser resumidos em três requisitos fundamentais, conforme tabela a seguir:

**Tabela 1 – Requisitos fundamentais e requisitos necessários: similaridade**

Requisitos fundamentais	Requisitos necessários segundo seus autores	
	Requisito	Autor
1. Conhecimento técnico e científico	competência e capacidade	Amaral Santos
	conhecimento técnico-contábil	Santos
	competência técnica da sua especialização	D'Auria
	conhecimentos técnicos ou científicos	Monteiro
	conhecimento teórico da Contabilidade	Lopes de Sá
	conhecimento geral de Ciências afins à Contabilidade	
	cultura geral e contábil	Ornelas
conhecimentos gerais de outras áreas correlatas, como: matemática financeira, estatística, assuntos tributários, técnicas e práticas de negócio, entre outras.		
2. Experiência Profissional	educação formal	Alberto
	conhecimentos contábeis essenciais	
	conhecimentos jurídicos	
	conhecimentos de lógica formal e aplicada	
	conhecimento de português instrumental	
2. Experiência Profissional	experiência nos processos e usos comerciais	Santos
	experiência na função	D'Aurea
	experiência profissional	Monteiro
	conhecimento prático das tecnologias contábeis	Lopes de Sá
	prática investigativa	Ornelas
3. Atitude positiva	condições pessoais adequadas	Amaral Santos
	diplomacia no modo de agir	Santos
	qualidades morais	D'Aurea
	idoneidade moral	Monteiro
	perseverança	Lopes de Sá
	sagacidade	
	índole criativa e intuitiva	
caráter de independência	Ornelas	
virtude moral e ética		
postura investigativa		
formação moral elevada	Ornelas	
imparcialidade		

FONTE: Santana, 1.999, pág 71.

O conhecimento técnico ou científico, ao qual as normas e os textos fazem referência, não tem o sentido *stricto* corrente, revestido das características acadêmicas. O *stricto sensu*, porém, é exigido dos profissionais cuja especialização é definida por lei como sendo de formação universitária, com delimitação das suas áreas de atuação, permeadas por um conjunto de regras que incluem, dentre outras, regulamentos e normas que definem a habilitação profissional específica e a exigência de registros competentes.

A exigência do conhecimento técnico faz parte das precauções indispensáveis voltadas para o cuidado de se evitar a ocorrência de falhas de interpretação ou de análise dos fatos, ainda que involuntariamente, o que poderia resultar em prejuízo ou danos às informações fornecidas.

A experiência profissional do perito, não raras vezes, se depara com fatos que requerem, para sua compreensão, conhecimento adquirido pela prática. Observa-se, então, que a teoria é um conjunto de conhecimentos transmitidos de maneira sistemática e padronizada que propõe explicar e elucidar eventos de uma atividade prática; em contraposição, a prática possibilita exercitar a teoria de maneira a que duas pessoas possam ter conclusões diferentes sobre um mesmo fato. Convém observar, outrossim, que a quantificação e a exposição da realidade permitem ao juiz qualificar ou valorizar a aplicação da norma jurídica.

As informações fornecidas pelo perito, não raro, servirão como base para a tomada de decisão do juiz, do que decorre a necessidade de se observar a integridade desse profissional.

#### **2.6.5 Da nomeação, escusa, recusa e substituição de peritos e assistentes**

Para Greco Filho (1.996, p. 242), a nomeação do perito:

(...) é a designação e individualização in concreto de quem será o profissional. técnico, artista que executará a perícia, produzindo o laudo pericial onde estarão consignadas objetivamente suas informações.

Após a nomeação, o perito será cientificado dela através de intimação, ordenada pelo juiz e como ocorre com as demais intimações:

- a) será considerada suprida se o perito vier aos autos e der-se por intimado;
- b) poderá ocorrer por oficial de justiça;
- c) por carta, telegrama ou outro meio que demonstre sua ciência inequívoca, constando da advertência que no prazo de cinco dias deverá manifestar sua oposição quanto à nomeação – alegando motivo legítimo (art. 146) – o prazo é preclusivo e acarreta a renúncia do direito de alegá-lo (art. 146 par. ún.).

Considera-se recusa a não-aceitação ou o não-recebimento de alguma coisa caracterizada pelo ato da pessoa não querer fazer, não querer aceitar ou não querer dar alguma coisa. Muitas vezes se confunde recusa com escusa, esta, porém caracteriza-se pela soma de razões ou de motivos alegados por alguém com a finalidade de desobrigar-se do encargo que lhe foi atribuído.

A substituição do perito é ato formal, determinado pelo juiz, com a finalidade de nomear outro perito que funcionará no lugar do anteriormente nomeado, que não mais funcionará naquele feito. A substituição se efetua após aceita a escusa ou a recusa do perito nomeado.

Quanto à indicação do assistente técnico, é ato equivalente à nomeação do perito, porém privativo das partes, que poderão inclusive deixar de indicá-lo, assumindo o resultado desfavorável a si, dessa atitude. O prazo para a indicação de assistentes técnicos é o do art. 421 § 1º, do CPC, ou seja, cinco dias, contados da intimação do despacho de nomeação do perito.

A atual sistemática do CPC, ao tornar o assistente colaborador da parte, sem que lhe incida a suspeição e impedimento que são próprios do perito, reconheceu a possível tendência no trabalho técnico – que não se permite diante da imparcialidade do perito. Ainda que o CPC exclua o impedimento e a suspeição, não é menos certo dizer-se que, existentes esses motivos, o parecer produzido por eles terá evidente suspeita em sua credibilidade, pelo que não, seria lícito considerá-lo com a mesma carga eficaz que teria o laudo do perito.

Em relação, ainda, ao assistente, entende-se que, se não indicado no prazo do artigo 421 § 1º do CPC, não poderá ocorrer a intervenção tardia, não sendo mais admitida sua participação no processo. Por outro lado, uma vez indicado assistente, a parte só poderá substituí-lo por motivo de força maior, morte ou incapacidade, ou escusa do assistente – com ou sem motivo legítimo (já que não trabalha para cumprimento de *munus* público).

Os serviços prestados por peritos e assistentes técnicos são remunerados por meio de honorários. O dispositivo legal que rege o direito à remuneração dos peritos e assistentes encontra-se no artigo 33 do CPC.

#### **2.6.6 Função, direitos, deveres e responsabilidades dos peritos e assistentes**

A função refere-se à finalidade da atividade, a razão de existir do perito e dos assistentes, por isso a função pericial é a verificação dos fatos de maneira objetiva e a emissão de sua opinião lastreada objetivamente nos fatos analisados, de maneira que sua função é a de auxiliar o juiz, não de substituí-lo, por isso todo trabalho pericial deve ser isento, objetivo e prender-se aos fatos.

No cumprimento de sua função, o perito utilizará os conhecimentos que possui, para examinar pessoas, coisas, lugares, para percepção de fatos, relatando ao juiz aquilo que percebeu e observou, por meio de seus sentidos.

A função dos assistentes técnicos é parecida com a do perito, porém o CPC admite certa particularidade, eis que não lhes atribui a sujeição ao impedimento e suspeição (art. 422 do CPC) como já mencionado. Assim, o trabalho do assistente é (a) fiscalizar o trabalho do perito e suas conclusões, (b) produzir parecer técnico que critica, contraria ou modifica as conclusões do perito.

Os direitos do perito referem-se a:

- (a) escusar-se da nomeação alegando motivo legítimo, dentro do prazo;
- (b) uma vez aceito o encargo, valer-se de todos os meios necessários para o bom desempenho da função, ouvindo testemunhas, obtendo informações, solicitando documentos que estejam em poder da parte ou em repartições públicas – ainda requerendo ao juiz que intime o terceiro que possua o documento que lhe interessa ao cumprimento do encargo pericial – art. 429 do CPC;
- (c) instruir o laudo com plantas, desenhos, fotografias e outras quaisquer peças (art. 429 do CPC);
- (d) requisitar os autos para análise;
- (e) requisitar que a pessoa que produziu determinado documento sob análise para determinação de autenticidade ou falsidade, lance em folha de papel, por cópia, ou sob ditado, dizeres diferentes, para fins de comparação (art. 434, par. ún. do CPC);
- (f) quando solicitado comparecimento em audiência, no tocante às questões da parte, limitar-se a responder às questões previamente formuladas (art. 435 do CPC) se ainda tiver sido intimado cinco dias antes da audiência (art. 435, par. ún. do CPC);
- (g) requerer prorrogação de prazo quando, por motivo justificado, não puder cumprir o prazo original assinalado pelo juiz (art. 432 do CPC) para a entrega do laudo, desde que não ultrapasse os vinte dias anteriores à audiência (art. 433 do CPC), ou, ocorrendo motivo justificável, poderá o juiz redesignar a audiência para data posterior;
- (h) perceber honorários periciais.

Os direitos do assistente técnico são:

- (a) escusar-se diretamente com a parte, de forma livre, a respeito de sua indicação, comunicando o juízo;
- (b) exercer todos os direitos relativos ao perito descrito acima, compatíveis com sua função;
- (c) acompanhar todas as diligências efetuadas pelo perito, dirigindo-se diretamente a ele, quando entenda necessário;
- (d) utilizar do prazo adicional, caso o perito do juízo venha a solicitar prorrogação do prazo para a entrega do laudo pericial (e) perceber remuneração a título de honorários periciais de assistente.

Os deveres do perito são:

a) uma vez não tendo escusada a nomeação, tem o perito estrito dever de cumprir escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido (art. 422 do CPC), significando que deverá usar de:

- 1) lealdade;
- 2) imparcialidade – ainda nos esclarecimentos quando tenha sofrido a crítica profissional não deve atuar com qualquer paixão, favorecendo ou prejudicando qualquer das partes;
- 3) legalidade, no sentido de observar o que a lei permite e não agir nas circunstâncias ou da forma que a lei veda;
- 4) restringir-se aos fatos objeto da perícia e não induzir o juiz a nenhuma conclusão especulativa ou de cunho jurídico;
- 5) exercer sua função pessoalmente;
- 6) utilizar-se de todo o conhecimento que lhe é próprio;
- 7) não adulterar a verdade dos fatos;
- 8) não valer-se de posição científica ou técnica de que saiba já ser ultrapassada ou incabível ao fato em análise;
- 9) não provocar qualquer dilação desnecessária à conclusão no prazo determinado pelo juiz;
- 10) ser claro em todos os seus atos, permitindo a real participação dos assistentes em suas diligências;

- b) não causar qualquer prejuízo às partes pelo uso indevido ou inverídico de informações e conclusões técnicas ou científicas;
- c) não deixar de cumprir o encargo no prazo assinalado sem motivo legítimo (art. 424, II do CPC);
- d) não ocultar qualquer motivo de impedimento e suspeição (arts. 134 e 135 do CPC) bem como de ordem técnica como o fato de saber não deter os conhecimentos para o encargo ao qual foi cometido;
- e) não atuar quando sabedor de que possui qualquer impedimento junto ao seu órgão de classe;
- f) atuar atendendo às determinações éticas e profissionais regulamentadas legalmente em sua profissão;
- g) não deixar de verificar pessoalmente o material probatório, fazendo as diligências necessárias, inspecionando pessoas e locais;
- h) comprovar sua especialidade, grau universitário e inscrição em órgão de classe competente (art. 145, §§ 1º e 2º do CPC);
- i) responder a todos os quesitos deferidos pelo juiz, inclusive àqueles que recebeu antecipadamente e deverá fazê-lo oralmente em audiência;
- j) responder a todos os quesitos e questionamentos do juiz; k) não violar quaisquer direitos inerentes a pessoa – garantidos constitucionalmente – quando da execução do trabalho pericial;
- k) não valer-se de provas ilegais, ilícitas ou moralmente inaceitáveis.

Os deveres dos assistentes técnicos repetem os mesmos do perito, porém atentando para certas peculiaridades, dentre elas:

- (1) o termo é indicação e não nomeação, esta última exclusiva do perito;
- (2) o assistente que aceita a indicação tem o dever profissional de atuar em favor da parte assistida;
- (3) embora não haja qualquer obrigação ou dever que impeça a indicação do assistente impedido ou suspeito – entende-se seja eticamente aconselhável seu afastamento em existindo, (evitando comprometimento eficaz em seu parecer).

Para Chiovenda (1.998, p. 144), a responsabilidade do perito é cumprir com seus deveres sob pena, conforme o caso de:



- a) responder pelo prejuízo que causar à parte (CPC, art. 147 e Código Civil, art. 159) e ao processo (CPC 424 par. ún.);
- b) incorrer na sanção que a lei penal estabelece no caso de falsa perícia;
- c) ficar inabilitado por dois anos a funcionar em outras perícias;
- d) ter comunicada à sua corporação profissional, pelo juiz, o descumprimento de prazo da perícia, sem motivo legítimo.

A responsabilidade do assistente é cumprir com seus deveres sob pena, conforme o caso e dependente de ato do assistido:

- (a) responder pelo prejuízo que causar à parte assistida;
- (b) incorrer na sanção que a lei penal específica estabelece para o ato ilícito que tenha praticado;
- (c) ter comunicada à sua corporação profissional, pela parte assistida, o descumprimento ético ou profissional de qualquer de seus deveres e responsabilidades na condução do trabalho de assistir à parte que o indicou;
- (d) idem quesito anterior quando seu procedimento ferir eticamente a atitude profissional do perito ou do assistente da parte contrária, quando estes poderão tomar a iniciativa de comunicar tal fato ao órgão de classe competente de que fazem parte.

Para Miranda (1.996, p. 498), o juiz poderá assumir várias atitudes frente às conclusões do laudo:

- a) acolher completamente as conclusões do laudo;
- b) rejeitar totalmente as conclusões do laudo; e
- c) rejeitar parcialmente as conclusões do laudo, acolhendo o restante.

Quando houver a rejeição de parte ou da totalidade do laudo, poderá o juiz determinar nova perícia, sob fundamento de ausência de conclusões ou esclarecimentos que tenham convencido o juiz. Evidente que o juiz deverá indicar pormenorizadamente porque o resultado do laudo não lhe convenceu, observando-se principalmente a abordagem completa do tema a ser provado, e/ou dos fatos.

Em outras palavras, caberá ao perito, dar a necessária consistência ao princípio de que o juiz não está adstrito ao laudo, podendo analisá-lo e até rejeitar suas conclusões. Esta consistência implicará num labor redobrado do perito, para que suas conclusões e fundamentação sejam totalmente claras e articuladas de maneira inteligível para juiz (e partes).

## 2.7 Relatórios periciais

### 2.7.1 Conceitos e formalidades do laudo pericial

De uma forma simplista, o grande dicionarista Ferreira (1.975, p. 275) esclarece que: “laudo constitui uma peça escrita, fundamentada, na qual os peritos expõem as observações e estudos que fizeram e registram as conclusões da perícia”.

Etimologicamente, a palavra laudo é de origem latina e deriva do verbo laudo, laudas, *laudavi, laudatum, laudare*, que, em sentido próprio, significa louvar, aprovar, celebrar, exaltar. Daí surgiu o substantivo louvado, que nos foros penal, cível e trabalhista representa a pessoa nomeada ou designada pela autoridade judiciária para avaliar questão de ordem criminal, civil ou trabalhista e emitir seu parecer.

Sendo o laudo uma “prova”, que não pode conter defeitos, Sá (2.000, p. 24), afirma que: “O laudo pericial é uma peça de alta responsabilidade que requer qualidade, devendo atender a requisitos especiais que lhe são pertinentes.”

E ratifica, ainda, que; “O laudo é uma peça tecnológica que contém opiniões do perito contador, como pronunciamento, sobre questões que lhe são formuladas e que requerem seu pronunciamento.”

Conceituando laudo contábil, Ornelas (2.000, p. 87), assim se expressa:

O laudo contábil é peça técnica da lavra do perito nomeado. Pode ser elaborado em cumprimento à determinação judicial, arbitral, ou ainda por força de contratação. No primeiro caso, surge o laudo pericial contábil judicial. Nos demais, surge o laudo pericial contábil extrajudicial, um por solicitação de Tribunal Arbitral, outro em decorrência de contrato.

Assevera que o laudo pericial contábil pode ser entendido sob dois aspectos:

- a) é a materialização do trabalho pericial desenvolvido pelo perito e
- b) é a própria prova pericial.

Para Santos (1.995, p. 216).

(...) laudo constitui o parecer emitido pelo perito, isto é, a fiel exposição das operações e ocorrências da diligência, com o parecer fundamentado sobre a matéria que lhe foi submetida a

exame. No laudo pericial reside a documentação da perícia, nele se documentam os fatos ocorridos, as operações realizadas e as conclusões, devidamente fundamentadas, a que chegarem os peritos e os assistentes técnicos, este últimos nas esferas cível e trabalhista.

Trata-se de exame que exige fundamento teórico, cabe ao perito na elaboração de seu laudo, fazer constar as fontes de informações e pesquisas, indicando livros consultados, documentos examinados, os trabalhos de pesquisa desenvolvidos, as técnicas adotadas, em síntese, a menção de tudo de interesse para a perícia, e que ocorreu durante a diligência.

Ademais, é comum ser necessária a juntada de documentos especiais e outras peças como elementos esclarecedores daquilo que consta do laudo.

Costuma-se conceituar o laudo, sempre observando a presença de alguns itens importantes, como a exposição das diligências, dos fundamentos e das conclusões, resultados e, ainda, complementado pelo art. 429 do CPC, citado.

Santos (1995 p. 284-290), aponta vários requisitos, separando-os em (a) extrínsecos e (b) intrínsecos.

Os extrínsecos, observa a forma que deverá ser (a.1) escrita e que deverá ser (a.2) subscrito pelo perito seu autor. Dos intrínsecos, ressalta que o laudo deve ser (b.1) completo, quer dizer que deverá conter no mínimo uma parte positiva e outra conclusiva (relatório e parecer); (b.2) claro, ou seja, redigido de maneira simples para que as partes, o juiz e terceiros, possam entender seu conteúdo; (b.3) circunscrito ao objeto da perícia, portanto ao que o juiz identificar e ao que as partes delimitarem através dos quesitos; (b.4) fundamentado no sentido que das observações escritas, da aplicação dos conhecimentos técnicos no estado atual da ciência ou técnica, justifiquem determinada conclusão.

Como se vê, o laudo deve ser um trabalho científico completo no sentido de coesão das idéias e de coerência lógica, qualquer pessoa, mesmo com cultura média, e que venha a lê-lo deve perceber sua coerência e, se for especialista no assunto, facilmente entender a fundamentação adotada, aquilatando o trabalho realizado.

Ao adentrar o laudo no processo, o elemento de prova pericial materializa-se como documento, sujeitando-se às regras jurídicas que incidem sobre ele. Dessa colocação, vê-se que uma fotografia utilizada como anexo poderá ser impugnada quanto à sua autenticidade, pelo que o perito deve tomar o cuidado de apresentar seu negativo, conforme previsão no art. 385, §§ 1º e 2º do CPC.

Em resumo, o laudo completo deve atender tanto às necessidades e determinações contidas na lei, como também deve propiciar o acompanhamento do raciocínio e verificação da correta indicação dos conceitos e métodos de ciência adotados, portanto, o laudo deve indicar:

- a) O objeto da perícia muito bem delimitado. Se necessário, poderão ser juntadas cópias ou partes das peças processuais principais (como anexo) e indicadas as determinações do juiz. Uma boa delimitação do objeto da perícia já consegue, por si só, explicar muito do resultado obtido e dos limites do trabalho pericial – conseguindo as partes aquilatar se o perito ultrapassou os limites ou sequer os atingiu, facilitando a verificação da abrangência do conhecimento do perito (pois muitas vezes o objeto da perícia é complexo, envolvendo mais de uma especialidade).
- b) A qualificação do perito. É salutar que no laudo se indique a qualificação do perito, demonstrando-a, bem como a regularidade junto ao seu órgão de classe, já que o laudo é pelo menos o único documento escrito que o perito produzirá no processo.
- c) Um histórico ou resumo do trabalho pericial desenvolvido, observando como é que cada informação foi coletada e as circunstâncias em que o foram, as diligências realizadas de forma circunstanciada, etc.
- d) A descrição dos métodos, princípios, normas profissionais, experiências científicas e trabalhos publicados que justifiquem as regras técnicas adotadas (o conhecimento científico é documentado e as pesquisas são passíveis de consulta), indicando a fonte de pesquisa – aqui mais particularizada que uma mera indicação bibliográfica.
- e) As conclusões do perito – aqui como operação silogística no sentido de extrair as informações do item “c”, mediante a aplicação das regras do item “d”, inclusive explicando porque é que deixou de considerar esta ou aquela circunstância.
- f) Quesitos das partes e do juiz, devidamente respondidos e com a necessária referência às conclusões periciais ou determinadas partes do laudo que contenham as explicações mais detalhadas.
- g) Anexo contendo os desenhos, plantas, quadros e toda informação que possa ser útil e necessária ao entendimento do laudo (com as devidas remissões no texto do laudo).

Os pareceres dos assistentes deverão conter os mesmos requisitos e partes, podendo, conforme o caso, assumir duas configurações:

- (1) reproduzir o trabalho pericial completo e com conclusão diferente (total ou parcialmente) ou;
- (2) avaliar o trabalho pericial e suas conclusões, formulando verdadeira crítica;
  - (2.1) à colheita das informações e os procedimentos periciais;
  - (2.2) os métodos e nas regras e princípios adotados, inclusive na bibliografia e fonte científica de referência; e
  - (2.3) as conclusões com base na falsidade das premissas e do raciocínio desenvolvido. De qualquer forma, o assistente deverá esmiuçar todos os elementos do laudo, fundamentar suas conclusões e inclusive analisar tecnicamente as divergências que vier a apontar no seu trabalho.

Vê-se, portanto, que com o laudo, surgido das mãos do perito, o fato social, a pesquisa empírica e a versão do perito, sobre as alegações das partes e o que foi periciado, consubstanciam-se em documento.

### **2.7.2 Formalidades do laudo pericial**

Ao falar do laudo e suas formalidades, afirma Marques (1.998, p. 229):

O laudo é a exposição da perícia realizada e seu resultado. Nele devem vir as conclusões do perito sobre a perícia levada a efeito, precedidas, como é óbvio, da respectiva fundamentação. Ali responderá o perito, aos quesitos das partes e do juiz, com o que atingirá a perícia os seus fins e objetivos.

O texto não deve ser tratado hermeticamente, com termos técnicos rebuscados e desconhecidos, nem em sentido contrário, ser de uma simplicidade irresponsável. Em atenção ao disposto no art. 156 do CPC é evidente que o laudo deverá ser redigido, obrigatoriamente, em bom vernáculo. A redação, também, tem suma importância, não apenas para espelhar fielmente os fatos, como também para mostrar o nível cultural do louvado. Nesse ponto constata-se que o laudo diz muito, também, da personalidade do experto, até pelo vocabulário usado, eis que esse deverá ser medido e comedido.

No ato da nomeação do perito, o juiz fixará o prazo para a entrega do laudo (art. 421, caput, do CPC). Não sendo possível, por motivo justificado, a entrega do laudo no prazo assinado

pelo juiz, este poderá conceder, a seu livre arbítrio, por uma vez, prorrogação nos termos do art. 432 do CPC.

Santos *apud* Milhomens (1982, p. 592), afirma que:

como motivo relevante, além da doença, devidamente comprovada, desde que impeça o perito de trabalhar, devem ser consideradas todas as causas de força maior, e, ainda mais, a mera impossibilidade de terminação dos trabalhos, devido à complexidade dos quesitos a resolver pelo perito.

O laudo, por ser o documento destinado a fornecer subsídios para a formação do convencimento do juiz, deve apresentar, de forma completa e clara o estudo procedido pelo perito, expondo não só o que verificou, mas, inclusive, suas conclusões, os critérios que adotou, e as técnicas utilizadas. É comum o perito adotar critérios alternativos para o exame, devendo no caso, mesmo que ao final optando por um, expor os demais no laudo e justificar a opção.

De acordo com Tornaghi, (1980; p. 194), somente o juiz possui liberdade para aceitar ou não as conclusões do laudo, conforme dispõe o artigo 436 do CPC, a saber: “ O juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar a sua convicção com outros elementos ou fatos provados nos autos.”

No entanto, essa liberdade é relativa. O juiz poderá desconsiderar o laudo, vinculando-o a uma das seguintes situações: a) o laudo não foi suficientemente esclarecedor; b) o laudo contém contradições que lhe afetam a credibilidade; c) o laudo apresenta defeitos que maculam os requisitos da prova pericial: existência, validade e eficácia. Todas essas circunstâncias impõem que seja determinada *nova pericia*.

Como já se disse, em princípio, o juiz deve sopesar o conjunto probatório como se todos os elementos de prova estivessem num mesmo plano, sem hierarquias e com a máxima liberdade apreciativa, para formar seu convencimento. Para isso, o juiz deverá analisar o conjunto probatório pericial, considerando-o em sua inteireza, ou seja, as conclusões do laudo e dos pareceres.

Enfim, o laudo deve conter plenas condições para uma completa e profunda análise e avaliação do trabalho pericial, de forma que ofereça não só ao juiz as condições da perfeita compreensão do que ali está exposto, mas, também, às partes a possibilidade de conhecerem todo o conteúdo do laudo pericial, com elementos suficientes para entendê-lo e contraditá-lo, se dele discordarem.

Muitas vezes, o *expert*, ou até os assistentes técnicos, mesmo tendo sido objetivos e claros nas respostas aos quesitos, não o foram suficientemente para que as partes e, em especial, o juiz, formem, o completo convencimento. Quando isso acontece, resta às partes a possibilidade de requererem a intimação do perito e do assistente técnico para comparecerem à audiência com a finalidade de prestarem esclarecimentos, nos termos do art. 435 do CPC. Nesse caso, deverão, desde logo, ser formuladas as perguntas sob a forma de quesitos.

Outrossim, conforme já comentado anteriormente, havendo necessidade de maiores esclarecimentos, o juiz pode, a qualquer tempo e antes de proferir a sentença, buscar esclarecimentos visando consolidar seu convencimento. Nesse caso, o perito e o assistente técnico, para estarem obrigados a comparecer, *deverão ser* intimados 5 (cinco) dias antes da audiência, conforme preceitua o parágrafo único do art. 435 do CPC.

Vale lembrar que a advertência contida no art. 147 do mesmo Código no sentido de que se o perito, por dolo ou mesmo culpa, prestar informações inverídicas, responderá pelos prejuízos que causar à parte, além de ficar inabilitado por dois anos para funcionar em outras perícias e de incorrer na sanção estabelecida na lei penal.

O art. 342 do Código Penal, por sua vez, considera crime (contra a administração da Justiça) “fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade, como testemunha, perito, tradutor ou intérprete em processo judicial, policial ou administrativo ou em juízo arbitral”.

Desse modo, se as informações do perito forem falsas, o laudo estará comprometido (falsidade ideológica), cabendo ao juiz recusá-lo como meio de prova e adotar as medidas previstas em lei, no tocante ao perito.

Pode ocorrer, entretanto, de a falsidade do laudo ser *material*, por haver sido, por exemplo, adulterado ou por não ser autêntica a assinatura do perito. Nesses casos, como documento, o

laudo pode ser objeto do incidente de falsidade ideológica ou material, de que falam os arts. 390 a 395 do CPC.

Art. 390. O incidente de falsidade tem lugar em qualquer tempo e grau de jurisdição, incumbindo à parte, contra quem foi produzido o documento, suscitá-lo na contestação ou no prazo de dez (10) dias, contados da intimação da sua juntada aos autos.

(...)

Art. 395. A sentença, que resolver o incidente, declarará a falsidade ou autenticidade do documento.

A falsidade do laudo, sem dúvida é problema também de sua eficácia probatória, eis que uma de suas premissas contém informações, dados que não correspondem com os resultados da pesquisa dos fatos.

No entanto, a falsidade do laudo, também, tem um aspecto mais repulsivo diante da sociedade. Assim é que a falsidade do laudo configura crime, nos termos supramencionados.

O perito não pode fazer afirmação falsa, calar ou negar a verdade, pelo que estará cometendo crime contra a Administração da Justiça, submetendo-se à pena de reclusão de um a três anos e multa.

Para efeito do Processo Civil, se o laudo for falso materialmente, o incidente de falsidade de que tratam os artigos 390 e ss. do CPC, é a forma adequada para que a parte se insurja contra ele. Se houver falsidade ideológica (no sentido de que formalmente o laudo possa parecer correto), o caminho é a demonstração, nos próprios autos, valendo-se de assistente técnico, e, diligenciar para que o competente processo penal seja instaurado, comunicando-se a ocorrência ao juiz.

Na hipótese de já existir a sentença e o trânsito em julgado, a parte prejudicada poderá ingressar com ação rescisória, fundamentada no artigo 485, inciso VI do CPC. As provas da falsidade, em sede de ação rescisória, poderão ser obtidas diretamente do processo penal ou serem apuradas durante a instrução da ação rescisória. A alegação de falsidade é delicada, pelo que se recomenda que a inicial da ação rescisória já se faça acompanhar de parecer técnico elucidativo da falsidade – ainda que essa deva ser demonstrada ou confirmada na própria instrução probatória da ação rescisória.



### 2.7.3 Parecer do assistente técnico

O assistente ajuda aquele que contratou seus serviços a melhor entender determinadas situações, ou fatos, ou objetos, ou vestígios, e a expressar-se adequadamente a respeito. Age, em suma, como jurista chamado a opinar sobre questões judiciais relativas a um processo. Opina, fundamenta, conclui, mas não decide. O parecer do assistente técnico deve ser fatalmente apresentado no prazo comum de 10 (dez) dias, após intimadas as partes da apresentação do laudo, independentemente de intimação. A intimação prevista no parágrafo único do art. 433 diz respeito ao assistente, cabendo à Justiça intimar a parte, que providenciará a juntada do parecer. A jurisprudência se manifesta:

Quanto ao parecer, Ornelas (2.000, p. 87), assim conceitua:

O parecer pericial contábil é trabalho técnico da lavra de perito indicado ou contratado. É elaborado por determinação judicial ou em função de contrato. Para o primeiro caso será denominado parecer pericial contábil judicial; no segundo caso, será um parecer pericial contábil extrajudicial.

O Parecer Técnico analisa o conteúdo e as conclusões do laudo pericial, permitindo à parte a manifestação, com base técnica, sobre aquilo que o perito tecnicamente registrou na peça processual que produziu. Efetivamente, o assistente técnico não é um auxiliar do juiz, mas o é da parte. A única diferença que existe é a de não possuir *status* de auxiliar do juiz. Entretanto, seu trabalho, quando juntado aos autos, deve ser examinado pelo magistrado e cotejado com o trabalho do perito e dos demais assistentes técnicos também juntados. E desse cotejamento poderão resultar quatro situações:

- 1) o juiz receberá o laudo pericial em todo seu conteúdo, utilizando-o como fonte de informação para sua decisão;
- 2) o juiz, frente a divergências entre o laudo e um ou mais pareceres, examinará com mais vigor esses documentos, afastando no todo ou em parte o trabalho do perito porque se convenceu com argumentos, demonstrações e provas apresentados pelo assistente técnico;
- 3) o juiz mandará o perito prestar novos esclarecimentos, de forma a completar informações que não ficaram claras;
- 4) o juiz determinará a realização de nova perícia, por outro profissional, devido a ter ficado provada a existência de defeito incorrigível ou de vício de impedimento do perito cujo trabalho foi rejeitado.

Como se vê, essa peça contábil pode ser de concordância com o laudo pericial contábil, ou divergente. A forma de entranhamento aos autos segue o caminho das petições protocoladas no Cartório.

### 3. SISTEMA DE CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

#### 3.1 Contabilidade Governamental

##### 3.1.1 Conceitos e definições

A Lei Federal nº4.320, de 17 de março de 1.964, estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; exerce papel preponderante na orientação das atividades de planejamento e orçamento, contabilização, controle e prestação de contas do setor público no Brasil.

Essa lei agrupou dois instrumentos que a tradição tem unido em termos de sistema de controle interno: o Orçamento e a Contabilidade.

Os Professores Machado Júnior e Reis (1.999, p. 11), afirmam que:

O orçamento evoluiu para aliar-se ao planejamento, surgindo o orçamento-programa como especialização. Há mesmo uma corrente de pensamento que considera o orçamento ligado intrinsecamente ao planejamento. O orçamento não pode aparecer como subproduto do planejamento nem da contabilidade. Na prática, deve operar como ferramenta de ligação dos sistemas de planejamento e finanças. Com isto torna possível a operacionalização dos planos, porque os monetariza, isto é, coloca os planos em função dos recursos financeiros disponíveis. Dessa forma o orçamento permite que o planejador tenha os pés no chão, em face das disponibilidades dos recursos financeiros.

Assim, o orçamento apresenta-se, fundamentalmente, como um instrumento de que o Poder Executivo se utiliza como decisão de um curso de ação, um programa operacional para um exercício financeiro, para manutenção das atividades de atendimento das demandas da população, incorporando a parcela do PPA, Plano Plurianual segundo as normas e prioridades estabelecidas na LDO, Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Asseveram, ainda, esses Professores, que a Contabilidade:

(...) modernamente, é vista como um processo gerador de informações sobre o que a Administração realizou em termos financeiros. Existe, porém, diferença entre as duas técnicas: a contabilidade é instrumento que possibilita informações para tomada de decisões, controle e avaliação de desempenho, ao passo que o orçamento deverá refletir informações sobre políticas e

programas para possibilitar o controle gerencial, aliando a um sistema de quantificação física para mensuração das ações governamentais.

Como se compreende, o orçamento é uma técnica cujo maior significado consiste precisamente em ligar os sistemas de planejamento e de finanças pela expressão quantitativa financeira e física dos programas de trabalho do governo. O Orçamento e a Contabilidade são instrumentos que possibilitam informações sobre transações ou operações das entidades governamentais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), inclusive das suas fundações, autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Nesse contexto, Silva (1.996, p. 162), afirma que:

Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos administrativos, e a Contabilidade Governamental é uma especialização voltada para o estudo e a análise dos atos e fatos que ocorrem na administração pública.

Prossegue, ainda, o referido mestre, afirmando que a Contabilidade Governamental é uma especialização da Ciência Contábil que objetiva fornecer à administração dados sobre:

- organização e execução dos orçamentos;
- normas para o registro das entradas de receita;
- normas para o registro dos desembolsos da despesa;
- registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- normas para prestação de contas do governo;
- controle de custos e eficiência do setor público.

Segundo Petri (1.980, p. 4), Contabilidade Pública: " É um dos ramos da Contabilidade Geral, aplicada às entidades de direito público interno."

Oliveira *apud* Petri (1.980, p. 4), apresenta a seguinte definição de Contabilidade Pública:

É o ramo da contabilidade geral que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e a execução dos orçamentos: os atos e os fatos administrativos na azienda pública; o patrimônio e as suas variações, fornecendo os elementos para as tomadas de contas dos responsáveis por bens e valores da União e para a organização dos balanços parciais e gerais de cada exercício.

### **3.1.2 Campo de atuação**

O campo de atuação da Contabilidade Pública ou Governamental é, assim, o das pessoas jurídicas de direito público interno, ou seja, da União, Estados, Distrito Federal, Municípios, seus fundos, suas autarquias e suas fundações.

A Contabilidade Pública ou Governamental não deve ser entendida apenas como destinada ao registro e escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária sobre todos os aspectos que envolvem a execução orçamentária e financeira da receita e da despesa pública.

Nesse contexto, a Lei Federal 4.320/64, em seu artigo 83, deixa clara a missão da Contabilidade Pública ou Governamental:

**Art. 83** A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Assim deu à Contabilidade Pública ou Governamental a função de órgão gerador de informações para o controle e avaliação da Administração Pública e as regras que a ela são impostas. A Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2.000, LRF, trata da gestão responsável dos valores ou bens que integram o patrimônio da entidade, sejam de propriedade ou recebidos para guarda e custódia do gestor.

### **3.1.2 Objetivos da Contabilidade Pública ou Governamental**

Segundo Iudícibus e Marion (1.999, p. 53), quanto aos objetivos da Contabilidade e utilização da informação contábil, assim se expressam:

O objetivo da Contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informações estruturadas de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade.

Trata-se, aqui, das informações contábeis constantes dos relatórios gerenciais e das demonstrações contábeis, organizadas, estruturadas, fidedignas, tempestivas devidamente fornecidas pela Contabilidade de acordo com as solicitações dos usuários internos (diretoria,

auditoria, controladoria, gestores, etc) e externos (bancos, investidores, governo, fornecedores, empregados, comunidade, etc).

Um sistema de informação contábil deve ser capaz de produzir, em intervalos regulares de tempo, um conjunto básico e padronizado de informações que seja útil para seus usuários, e, de forma sistemática e contínua, produzir informações para controle e tomada de decisões por parte dos gestores.

Ainda, de acordo com Iudícibus (2.000, p. 22), “(...) o objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais. “

Como se vê, o principal objetivo da Contabilidade é o fornecimento de informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança, quanto à continuidade, estabilidade e resultados obtidos.

Em outra abordagem, Hendriksen *apud* Iudícibus (2.000, p. 23), afirma que: “(...) o objetivo da Contabilidade é fornecer um conjunto de relatórios financeiros para usuários indeterminados com relação à riqueza ou transações econômicas da empresa.”

As informações relativas aos índices ou quocientes de liquidez, endividamento, rentabilidade, rotatividade, entre outros, extraídos das demonstrações contábeis do setor privado, são úteis e relevantes para vários tipos de usuários, ou seja, para usuários indeterminados, no que tange à riqueza ou transações econômico-financeiras das empresas, enquanto na ótica governamental a preocupação se volta ao equilíbrio orçamentário, sem controle e execução, e para os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia operacional e efetividade no atendimento das demandas econômicas e sociais.

### **3.1.3 Contabilidade Geral versus Contabilidade Governamental**

De acordo com Silva (1.996, p. 163), a Contabilidade Governamental se diferencia da Contabilidade Geral pelas seguintes características:

Tabela 2 - Contabilidade Geral *versus* Contabilidade Governamental.

	CONTABILIDADE GERAL	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL
CAMPO DE INVESTIGAÇÃO	- Verifica todos os fatos administrativos e registra-os Segundo o princípio de competência tanto para as receitas como para as despesas.	- Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de caixa para as receitas e de competência para as despesas.
OBJETIVOS	- Determina o resultado do exercício (lucro ou prejuízo)	- Determina o resultado do exercício (superávit ou déficit) patrimonial.
	- Controle das operações.	- Controle das operações.
	- Prestação de contas ao Conselho de Administração e aos acionistas.	- Prestação de contas ao Poder Legislativo e à população.
	- Tomada de decisões da empresa.	- Tomada de decisões do Governo.
NATUREZA DOS DADOS RELEVADOS	- Controle orçamentário flexível.	- Controle orçamentário rígido.
	- Releva custos e resultados mais de acordo com a natureza das despesas: aluguel, salários, etc.	- Releva custos e resultados mais de acordo com a função das despesas: legislativa, judiciária, saúde, etc.
	- Releva dados históricos mas evidencia as demonstrações contábeis em valores de moeda constante. Atualmente apenas para as S.A. com ações em bolsa de valores.	- Releva dados históricos e predeterminados (orçamento), mas não apresenta nenhuma das demonstrações com efeitos da inflação. Embora admitida a reavaliação e atualização.
	- Contas financeiras e patrimoniais registradas em um só sistema.	- Contas financeiras e patrimoniais registradas em dois sistemas durante o exercício.
	- Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados nas demonstrações.	- Os bens de uso comum do povo, alguns valores a receber passivos sem dotação orçamentária não são evidenciados nas demonstrações, inadequadamente.

FONTE: Contabilidade Governamental – Silva, com adaptações.

E ratifica o referido Professor que, para alcançar tais objetivos prefixados, a Contabilidade Governamental deve obedecer a três requisitos fundamentais: fidelidade à realidade operacional; obediência ao princípio de análise e estruturação em função da utilidade dos resultados.

- A fidelidade à realidade operacional significa que a Contabilidade deve traduzir fielmente os fenômenos ocorridos no patrimônio público. Deve ser a fotografia dos fatos governamentais ocorridos.

- O segundo requisito significa que a Contabilidade deve decompor todas as receitas e despesas de modo a facilitar o confronto dos efeitos com as causas. (em termos de atendimento das demandas coletivas.)

- A Contabilidade deve ser estruturada em função da utilidade dos resultados. Este requisito é de suma importância especialmente na Contabilidade Governamental, pois é

estruturada, na maioria dos organismos, de acordo com os esquemas tradicionais que objetivam muito mais o atendimento das exigências de quem é responsável pela verificação de dados (Tribunais de Contas) do que das necessidades de quem deve utilizar os resultados (presidente, ministros, governados, secretários etc.). (Não obstante os esforços desenvolvidos em sentido contrário após a C.F de 1988 e implantação das reformas constitucionais).

Portanto, os agentes responsáveis pela Contabilidade, no âmbito do governo municipal ou Estadual ou Federal, estão conscientes de que ela é um meio útil e eficaz, com observância das exigências técnicas e legais, reconhecendo, assim, as necessidades de seus usuários, auxiliando os gestores na tomada de decisões em um esforço contínuo e ininterrupto.

#### **3.1.4 Organização da Contabilidade Pública ou Governamental**

A lei 4.320/64 em seu artigo 85 cuida, ainda, da organização contábil, tanto administrativa quanto técnica, a fim de que possa produzir relatórios e demonstrações para tomadas de decisões pelos administradores, como podemos observar:

*Art. 85 Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.*

O sistema de controle interno integrado referido na Constituição Federal tem na Contabilidade Pública ou Governamental, um de seus instrumentos valiosos, propiciando com seus balanços e balancetes mensais, relatórios que servem à administração no processo de tomada de decisões e de controle dos seus atos, ensejando sejam analisados periodicamente.

A escrituração contábil permite o levantamento de demonstrações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, que servirão de apoio às decisões dos gestores. A escrituração contábil das operações orçamentárias financeiras, patrimoniais e eventos extra-patrimoniais operam-se pelo método das partidas dobradas e de forma informatizada e generalizada, inclusive, nos municípios de médio porte para cima.



### 3.1.5 Regimes Contábeis

A Contabilidade Pública ou Governamental é regulada pela Lei nº4.320/64 e possui características específicas que a distinguem da Contabilidade Privada, notadamente quanto ao regime de competência financeira e às demonstrações contábeis quanto à estrutura dos grupos de contas.

O regime financeiro utilizado na administração pública é misto: as receitas orçamentárias seguem o regime de caixa (arrecadação) e as despesas orçamentárias o regime de competência pelo empenho. Assim, as receitas são contabilizadas somente pela realização de sua efetiva arrecadação. As despesas, por outro lado, são contabilizadas orçamentariamente quando o compromisso de pagamento estabelecer-se, independente de haver ou não o desembolso efetivo ou cumprimento dos implementos de condição. As despesas orçamentárias são deduzidas da dotação específica pelo compromisso de pagamento assumido e assim consideradas no resultado da execução orçamentária.

Nesse sentido, no Brasil, o orçamento das entidades públicas é regido por esse regime misto, conforme o que preceitua o art. 35, incisos I e II, da Lei nº4.320/64:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:  
I - as receitas nele arrecadadas; e  
II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Como se vê, o primeiro inciso representa o regime de caixa, enquanto o segundo representa o regime de competência financeiramente eleito pelo momento em que o compromisso de pagamento da despesa surge (empenho).

Contabilmente ou patrimonialmente, as receitas podem ser reconhecidas antes da arrecadação como variações não relacionadas com a execução orçamentária, conforme consta dos artigos 39 e 97, da Lei nº4.320/64, eis que por não haver distribuição de resultados, o princípio da prudência só se aplica ao fluxo financeiro (orçamentário).

A LRF, Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2.000, em seu art. 50, inciso II, dispõe que: “A despesa e assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.”

A despesa, assunção de compromisso, é registrada segundo o regime de competência (registro na data do surgimento orçamentário da despesa, ou seja, assunção da obrigação), apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa nos sistemas orçamentário e financeiro, incluindo as receitas reconhecíveis como recurso próprio auferido de forma mais conservadora que na órbita privada.

### **3.1.6 Aspectos técnicos e legais dos sistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação**

Por ser a Contabilidade Pública um dos ramos que integra o acompanhamento da execução do orçamento, no campo da Ciência Contábil que tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias e fundações), através de uma metodologia especialmente para isso concebida, utiliza-se de contas escrituradas nos seguintes sistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

Para iniciar a descrição dos Sistemas de Contabilidade Pública é necessário definir o que se denomina de sistema de contas, que segundo Petri (1.987, p. 24), vem a ser: “(...) um conjunto de contas autônomo, isto é, um conjunto de contas da mesma espécie, que só podem ser movimentadas em contrapartida, com as demais contas desse mesmo grupo.”

Já na entidade privada sem contar com o sistema compensado segundo a NBC, é utilizado um único sistema de contas no qual são lançados e registrados todos os eventos que envolvam o patrimônio. Configuram exceção a essa regra as entidades que também trabalham com um sistema de custos em que a cada lançamento em um sistema corresponde um lançamento em outro, quando assim estruturados.

Portanto, na Administração Pública são definidos quatro sistemas contábeis de contas, que automaticamente interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, a integridade da composição financeira e a patrimonial, havendo evidenciação de riscos, garantias e controles, assumidos pela Administração pública, em contas de compensação, que compõe o balanço patrimonial de forma neutra em relação ao saldo patrimonial. Também compõem o balanço patrimonial as contas financeiras (ativo financeiro e passivo financeiro,

como parte circunstancial evidenciando o superávit financeiro a ser aplicado orçamentariamente no exercício financeiro subsequente ou o déficit financeiro a ser eliminado pela consolidação da dívida flutuante ou por outras formas de promover *superávits* de execução orçamentária).

### 3.1.6.1 Sistema orçamentário

O sistema orçamentário acompanha *pari passu* a execução do orçamento quanto à previsão, fixação e execução das receitas e despesas orçamentárias. Assim, nesse sistema são registrados, de forma analítica, todos os valores relativos às Receitas e às Despesas. O sistema é iniciado por meio do registro dos valores previstos para as receitas e dos valores fixados pela lei de orçamento e créditos adicionais para as despesas. Tais valores são todos denominados de orçados.

Nesse sentido, discorrendo sobre o sistema orçamentário, o Prof<sup>o</sup> Slomski (2.003, p. 36), afirma que:

A Contabilidade Pública é essencialmente uma contabilidade orçamentária, ou seja, o registro contábil da receita e da despesa é feito de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamentos e dos créditos adicionais. Assim, deve evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa orçamentária empenhada, à conta dos créditos orçamentários, e ainda, as dotações orçamentárias disponíveis.

É o sistema que acompanha a execução do orçamento, tanto no que concerne às receitas como às despesas, apresentando não só o resultado da previsão orçamentária, que é o confronto entre receita orçamentária fixada no orçamento e despesa orçamentária fixada no exercício, o resultado da execução orçamentária que é o confronto entre a execução da receita e a execução da despesa. Dessa forma, o sistema orçamentário, ao final do período, apresenta resultados comparativos entre:

A previsão e a execução da receita orçamentária:

- previsão: valor estabelecido na lei do orçamento;
- execução: valor efetivamente arrecadado no exercício financeiro; e
- diferença: mensuração entre o valor estabelecido na lei do orçamento e a execução efetiva, representando excesso de arrecadação ou insuficiência da arrecadação.

A fixação e a execução da despesa orçamentária:

- fixação: valor estabelecido na lei do orçamento e em créditos adicionais a ele;
- execução: valor legalmente empenhadas dos projetos e atividades do orçamento e operações especiais; e
- diferença: mensuração entre o valor estabelecido na lei do orçamento e a execução efetiva, representando economia orçamentária a diferença eis que o valor gasto em excesso deve ser registrado como responsabilidade e não como despesa orçamentária.

Evidenciado, assim, o resultado da execução do orçamento, ocorrido no exercício financeiro, pode ser:

- receita orçamentária = despesa orçamentária = equilíbrio orçamentário
- receita orçamentária > despesa orçamentária = superávit da execução orçamentária
- receita orçamentária < despesa orçamentária = déficit da execução orçamentária

Os registros desse sistema geram o balanço orçamentário, conforme se verifica na tabela 3. Cumpre-nos informar que, de acordo com o art. 101 da Lei nº4.320/64, os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais. Essa lei admite alteração na receita prevista, porém para fins exclusivamente gerenciais porquanto as normas financeiras exigem a evidencia dos excessos de arrecadação e sua destinação, como condição indispensável ao adequado gerenciamento dos recursos governamentais.

Tabela 3 - Balanço Orçamentário

BALANÇO ORÇAMENTARIO							
Títulos	Receita			Títulos	Despesa		
	Previsão	Execução	Diferença		Previsão	Execução	Diferença
Rec. Correntes				CREDITOS			
Rec. Tributárias				Orçamentos e			
Rec. De Contrib.				Suplementares			
Rec. Patrimonial							
Rec. Agropec.				Especiais			
Rec. Industrial							
Rec. De Serviços				Extraordinários			
Outras Rec. Cor.							
Rec. De Capital							
Oper. De Crédito							
Alien. De Bens							
Amort. De Empr.							
Transf. De Cap.							
Outras Rec. De Capital							
<b>Soma Déficit</b>				<b>Soma Superávit</b>			
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>			

FONTE: Slomski, 1996, p.26.

O balanço orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, conforme dispõe o art. 102, da Lei nº4.320/64. ou seja, o balanço orçamentário é elaborado utilizando-se seis colunas: as receitas, do lado esquerdo, e as despesas, do lado direito, com colunas de previsão ou fixação, execução e diferença tanto para a receita quanto para despesa.

As receitas são demonstradas, sinteticamente, em Receitas Correntes (Tributárias, Patrimonial, Transferências e Outras) e Receitas de Capital (Alienação de Bens Imóveis, Transferências de Capital). As despesas são demonstradas sinteticamente, especificados os créditos do orçamento e suplementares, os especiais e os créditos extraordinários.

A diferença apresentada entre as receitas e as despesas resulta em um superávit, caso positiva, ou déficit, caso negativa. Os registros desse sistema geram, ainda, as demonstrações analíticas das receitas e das despesas.

Nesse contexto, Slomski (2.003, p. 36), referindo-se ao confronto o executado, conclui afirmando que:

Admitindo-se que o resultado de previsão seja nulo no final do exercício, principalmente em se tratando de um Município. infere-se assim, que o previsto foi arrecadado e tudo o que foi definido como projetos e atividades foi totalmente executado no exercício financeiro. Caso contrário, se houver superávit de previsão orçamentária ou déficit orçamentário estarão apontando ou para

falhas no planejamento ou de execução de projetos ou atividades ou, ainda, no potencial contributivo da sociedade local deficiente.

### 3.1.6.2 Sistema financeiro

Engloba todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não só das contrapartidas, segregadas em contas sintéticas e específicas, como também das não compreendidas na execução orçamentária, que são objeto de registro e controle contábil específico, apresentando no final do exercício o balanço financeiro evidenciando a variação das disponibilidades iniciais para as finais. Ou seja, nesse sistema são registrados todos os recebimentos e pagamentos realizados, os quais são classificados em dois grupos: orçamentárias e extra-orçamentárias, contrabalançadas pelas disponibilidades iniciais e finais.

Segundo Slomski (2.003, p. 36), esse sistema apresenta o fluxo de caixa da entidade:

(...) no qual todos os recursos recebidos, pertencentes à entidade, são classificados como receita orçamentária. Os recursos de terceiros (não orçamentários) que transitarem pela entidade são classificados como receitas extra-orçamentárias. Para fins do Balanço Financeiro, são consideradas conjuntamente como receitas do período a serem somadas com o saldo existente nas contas de caixa e bancos oriundo do exercício anterior.

A realização das despesas orçamentárias via projetos e atividades, as despesas extra-orçamentárias (pagamento ou recolhimento dos recursos de terceiros), da mesma forma são consideradas conjuntamente como despesas do período a serem somadas com o saldo das contas de Caixa e Bancos que passam para o exercício seguinte, em perfeito equilíbrio com os recursos ingressados.

O balanço financeiro deve demonstrar as movimentações financeiras do exercício, isto é, a somatória das operações realizadas durante o exercício e não os saldos das contas, executando-se, apenas, os saldos das disponibilidades existentes do exercício anterior e os que passam para o exercício seguinte e saldos das receitas e despesas orçamentárias.

O saldo da conta de Despesa Orçamentária Empenhada a Pagar quando, assim, titulada, no final do exercício financeiro é transferido para a conta Restos a Pagar processados do exercício. Esse saldo é computado como receita extra-orçamentária sob título de Inscrição de Restos a Pagar do Exercício, para compensar sua inclusão na despesa orçamentária, conforme art. 103, parágrafo único, da Lei nº 4.320/64, da mesma forma que as demais parcelas da despesa não pagas (consignações, depósitos, etc). As despesas empenhadas a liquidar são, igualmente, apropriadas no sistema financeiro como Restos a Pagar não processados. A despesa empenhada e não liquidada nem paga como diferença entre despesa empenhada

legalmente no exercício financeiro e a parcela dessas não liquidada até 31/12 constitui os restos a pagar não processados referidos no art. 39 da Lei 4.320/64.

Os registros desse sistema geram o balanço financeiro. Tal balanço demonstra a situação do disponível e o fluxo financeiro da administração. É elaborado utilizando-se duas colunas contendo os recebimentos e disponibilidades iniciais do lado esquerdo (receitas), e as exigibilidades do lado direito (despesas), empenhadas legalmente acrescidos dos saldos das disponibilidades finais.

**Tabela 4 – Balanço Financeiro**

<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>	
<b>RECEITA</b>	<b>DESPESA</b>
<b>ORÇAMENTÁRIA</b>	<b>ORÇAMENTÁRIA</b>
<b>RECEITAS CORRENTES</b>	Agricultura
Receita Tributárias	Educação e Cultura
Receita Patrimonial	Transporte
<b>RECEITA DE CAPITAL</b>	<b>EXTRA – ORÇAMENTÁRIA</b>
Alienação de Bens	Restos a Pagar
<b>EXTRA – ORÇAMENTÁRIA</b>	<b>Depósitos</b>
Restos a Pagar	Cauções
<b>Depósitos</b>	Consignações
Cauções	Débitos de Tesouraria
Consignações	Etc.
Débitos de Tesouraria	<b>SALDO DO EXERCÍCIO</b>
Etc.	<b>SEGUINTE</b>
<b>SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR</b>	Disponível
Disponível	Caixa
Caixa	Bancos
Bancos	<b>TOTAL .....</b>
<b>TOTAL .....</b>	

FONTE: Slomski, 1996, p.28, com adaptações.

Verifica-se, portanto, que o balanço financeiro é uma síntese dos registros do sistema financeiro; em duas colunas, uma de receita e outra de despesa.

Na coluna da receita, consideram-se:

- a receita orçamentária realizada, que se divide em receitas orçamentárias detalhadas por subcategoria econômica;

- as receitas extra-orçamentárias, incluindo a inscrição como extra-orçamentária de Restos a Pagar, Serviços da Dívida a Pagar, Depósitos e Débitos de Tesouraria, com movimento a crédito.
- o saldo financeiro disponível do exercício anterior (caixa e bancos).

Na coluna da despesa, consideram-se:

- a despesa orçamentária empenhada legalmente no exercício, discriminada por função de governo. Inclui a despesa extra-orçamentária de restos a pagar.
- as despesas extra-orçamentárias, subdivididas em Restos a Pagar, Serviços da Dívida a Pagar, Depósitos e Débitos de Tesouraria, com movimento a débito;
- saldo financeiro disponível para o exercício seguinte (caixa e banco).

Portanto, o balanço financeiro evidencia a partir da disponibilidade inicial e a situação de disponibilidade final, depois de conhecido o total da receita arrecadada e seu emprego no pagamento das despesas.

O realizável financeiro e as obrigações que figurarem no passivo financeiro quando recebidas ou pagas, respectivamente não integram a execução orçamentária em que foram arrecadadas ou quitadas.

### 3.1.6.3 Sistema patrimonial

Para Petri (1.987, p. 25), nesse sistema estão contidas as contas referentes ao ativo permanente e passivo permanente da entidade, inclusive as variações patrimoniais decorrentes ou não da execução orçamentária e o saldo patrimonial: .

(...) contas representativas dos bens, direitos e obrigações relacionados com a execução orçamentária. As contas do Patrimônio Líquido, Saldo Patrimonial e Variações Patrimoniais Ativas e Passivas: Resultantes (incluindo Receita Orçamentária e Despesa Orçamentária), e independentes da Execução Orçamentária, também fazem parte deste sistema, para possibilitar a apuração do Resultado Patrimonial do Exercício (que é a diferença entre as variações ativas e passivas) e o estabelecimento do Saldo Patrimonial, ao qual o resultado apurado é agregado a cada período.

Assegura esse Professor que as contas do Sistema Patrimonial dão origem ao ativo e passivo permanentes do Balanço Patrimonial e à Demonstração das Variações Patrimoniais (em que estão incluídas a receita e despesa orçamentárias, transferidas do Sistema Financeiro). As



contas do Sistema de Compensação dão origem ao ativo e passivo compensados do Balanço Patrimonial.

O balanço patrimonial evidencia os direitos e as obrigações da administração. É elaborado utilizando-se duas colunas. O ativo, na esquerda, evidencia os bens, direitos e créditos relacionados com o exercício orçamentário. O passivo, na direita, evidencia os compromissos, obrigações.

Os grupos demonstrados por esse balanço são:

- Ativo financeiro: compreende as disponibilidades monetárias e os créditos realizáveis independentemente de autorização orçamentária. São os valores considerados como disponíveis, como, por exemplo, caixa, bancos e os realizáveis não integrantes da execução orçamentária pelo seu recebimento.
- Ativo permanente: compreende todos os bens, direitos, valores e créditos, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização orçamentária. São os valores de tendência permanente, por exemplo, estoques, bens móveis e imóveis, participações acionárias e créditos da dívida ativa e outros relacionados com a execução do orçamento.
- Passivo financeiro: compreende os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária. São valores de dívidas assumidas pela execução orçamentária, denominadas dívidas flutuantes, como, por exemplo, os valores inscritos como restos a pagar ou serviços da dívida, as retenções de terceiros, os depósitos, os débitos de tesouraria e outras entradas compensatórias de ativo e passivo financeiros (art. 3º, parágrafo único da Lei nº 4.320/64).
- Passivo permanente: compreende os compromissos cuja amortização ou resgate dependa de autorização orçamentária. São os valores considerados como dívidas escalonadas nos orçamentos futuros, ou dívida fundada.
- Saldo patrimonial: representado pela diferença entre o ativo real e o passivo real, indicando, assim, o ativo real líquido ou passivo real líquido a descoberto, que correspondem ao patrimônio líquido positivo ou negativo, como soma algébricas dos resultados patrimoniais de todas os exercícios anteriores.
- Ativo e passivo compensado: representam bens e valores em poder de terceiros ou recebidos de terceiros, contabilizados em contas extrapatrimoniais para efeito de registro e controle, e não alterando o patrimônio quando de seu registro, mas que poderão vir a

modificá-lo no futuro em quatro grupos de contas: Valores de Tesouros, Valores Nominiais Emitidos, Valores com Terceiros e Outros Registros Compensados.

Em relação à Demonstração das Variações Patrimoniais, na forma do que dispõe o art. 104 da Lei Federal nº4.320/64, evidenciará as alterações verificadas durante o transcurso de um exercício no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e ainda indicará o resultado patrimonial do exercício. Essa demonstração divide-se em duas seções: Variações Ativas (Resultantes da Execução Orçamentária: Receita Orçamentária e Mutações Patrimoniais; e Independentes da Execução Orçamentária) e Passivas (Resultantes da Execução Orçamentária: Despesas Orçamentárias e Mutações Patrimoniais; e Independentes da Execução Orçamentária; constituindo o Resultado Patrimonial a diferença entre as variações patrimoniais ativas e variações patrimoniais passivas, como déficit ou superávit.

Portanto, no sistema patrimonial encontram-se registrados, analiticamente, todos os bens de natureza permanente com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis por sua guarda e administração, inclusive o valor sintético dos bens móveis e imóveis da entidade. As alterações da situação líquida patrimonial que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução, incluindo as superveniências e insubsistências ativas e passivas, assim como dos créditos de longo prazo e dívida fundada (interna ou externa) e dos bens, créditos e valores do ativo permanente que não representem fluxo financeiro constituirão elementos da situação patrimonial, incluído no final do exercício, o resultado patrimonial do exercício apurado no saldo patrimonial do exercício anterior.

As tabelas 5 e 6, ilustram o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais, em que as mutações patrimoniais constituem acumulações das despesas orçamentárias relativas a fatos permutativos quando ativos e quando passivos com igual função em relação às receitas relativas a fatos permutativos, que não devem interferir dessa maneira, no resultado.

Tabela 5 – Balanço Patrimonial

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>
Disponível	Restos a Pagar
Caixa	Serviço da Div. a Pagar
Bancos	Depósitos
Vinculado em C/Bancária	Débitos de Tesouraria
Realizável	<b>PASSIVO PERMANENTE</b>
<b>ATIVO PERMANENTE</b>	Dívida Fundada Interna
Bens Móveis	Em títulos
Bens Imóveis	Por Contratos
Bens de Natureza Industrial	Dívida Fundada Externa
Créditos	Em títulos
Valores	Por Contratos
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	<b>SALDO PATRIMONIAL</b>
Passivo Real a Descoberto	Ativo Real a Descoberto
<b>ATIVO COMPENSADO</b>	<b>ATIVO COMPENSADO</b>
<b>TOTAL</b>	<b>TOTAL</b>

FONTE: Slomski, 1996, p.31.

Saldo Patrimonial Inicial

(+/-) Resultado Patrimonial

(=) Saldo Patrimonial Final

Tabela 6 – Demonstrações das Variações Patrimoniais

DEMONSTRAÇÕES DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	
VARIAÇÕES ATIVAS	VARIAÇÕES PASSIVAS
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
<i>RECEITA ORÇAMENTÁRIA</i>	<i>DESPESA ORÇAMENTÁRIA</i>
<i>Receitas Correntes</i>	<i>Despesas Correntes</i>
Receita Tributária	Despesas de Custeio
Receita Patrimonial	Transferências Correntes
Receita Industrial	<b>Despesas de Capital</b>
Transferências Correntes	Investimentos
Receita Diversas	Inversões Financeiras
<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	Transferência de Capital
<b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>	<b>MUTAÇÕES PATRIMONIAIS</b>
Aquisição de Bens Móveis	Cobrança da Div. Ativa
Constr. e Aquisição de Bens Imóveis	Alienação de Bens Móveis
Constr. e Aquisição de Natureza Industrial	Alienação de Bens Imóveis
Aquisição de Títulos e Valores	Alienação de Natureza Industrial
Empréstimos Concedidos	Alienação de Títulos e Valores
<i>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</i>	Empréstimos Tomados
Inscrição da Dívida Ativa	<i>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</i>
Incorporação de Bens	Cancelamento da Dívida Ativa e Incorporação de Bens.
Cancelamento de Div. Passivas	Encampação de Div. Passivas
<b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>	Varição de Dívidas Passivas
Déficit	<b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>
TOTAL	Superávit
	<b>TOTAL</b>

FONTE: Slomski, 1.996, p.33

#### 3.1.6.4 Sistema de compensação

Registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios e ajustes a cumprir. Muito embora seja um sistema escriturado não afeta o ativo ou o passivo real, por envolverem apenas riscos, responsabilidades, garantias e/ou contas de controle, mas que poderão vir a afetar o patrimônio no futuro, compondo-se de quatro grupos de contas, quais sejam: a) valores da entidade em poder de terceiros; b) valores de terceiros em poder da entidade; c) valores nominais emitidos pela entidade; e d) responsabilidades, garantias, riscos e contingências, não compreendidas nos grupos anteriores.

### 3.2 Livros e documentos obrigatórios

Entre os diversos relatórios contábeis, os balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, comparativos, quadros de detalhamento de receita e despesa, destacam-se dos livros, o Diário e o Razão: ambos obrigatórios. O livro Diário é destinado ao registro dos fatos em ordem cronológica, como o próprio nome já diz, diária e cronologicamente, o que permite aos usuários acompanhar os fatos, fazer revisões e inspeções. Já o livro Razão, por sua vez, destina-se ao registro individualizado dos fatos que afetam cada conta contábil, expressa na ordem do Plano de Contas da entidade, em que cada conta tem seus dados registrados em ordem cronológica.

### 3.3 Prestações de contas

Atualmente, qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos, deverá prestar contas ao órgão competente.

O Presidente da República deverá prestar contas anualmente ao Congresso Nacional, que as apreciará mediante parecer prévio do Tribunal de Contas da União. Sua omissão implica em crime de responsabilidade política. Os Governadores e Prefeitos, também, estão sujeitos a prestar contas anuais às casas legislativas (Assembléias Legislativas Estaduais e Câmaras Municipais), que as apreciará mediante parecer prévio dos Tribunais de Contas Estaduais. Quando inexistentes Tribunais de Contas Municipais ou do Município dentro da *accountability* disseminada por toda a estrutura governamental.

Nesse contexto, Slomski (2.003, p. 37), quanto ao assunto em tela, afirma que:

Na administração pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (responsabilidade de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos.

Para Nakagawa (1.993, p. 18), sob a ótica da teoria dos contratos e como consequência das relações sociais, políticas e econômicas que ocorrem em qualquer sociedade, verifica-se, de um lado, que há sempre uma delegação de poder (autoridade), e, de outro, como

contrapartida, a geração de responsabilidades, formando-se, assim, uma grande cadeia de *accountability*.

*Accountability* responsabilidade pela prestação de contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. Nas grandes empresas, onde é muito clara a separação entre propriedade e gerência, os acionistas representando, muitas vezes, interesses de inúmeros investidores, elegem os membros de seu conselho de administração, os quais, por sua vez, escolhem as pessoas, que efetivamente deverão gerir os negócios das empresas, formando-se, assim uma grande cadeia de *accountability*, que percorre toda a sua estrutura organizacional.

Assevera esse autor, que sob a ótica do conceito de *accountability*, os padrões e orçamentos fornecem os parâmetros de eficiência e eficácia e fazem parte do processo decisório, porque é através dos planos aprovados que os principais executivos da empresa delegam aos gestores de cada área poder e responsabilidade pela execução do que foi planejado e criam a necessidade de prestação de contas dos resultados obtidos (medida de eficácia). A Contabilidade mensura as transações efetivamente realizadas, compara-as com o que foi planejado e indica os níveis de eficiência e de eficácia dos desempenhos de cada área operacional, sejam elas principais ou de suporte.

Como se vê, a *accountability* corresponde sempre à obrigação ou responsabilidade de se executar algo, que decorre da autoridade delegada e ela só se convalida com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pela Contabilidade.

Nesse caso, a autoridade é a base fundamental da delegação e a responsabilidade corresponde ao compromisso e obrigação de a pessoa escolhida desempenhá-lo eficiente e eficazmente. Portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação pela execução das atividades e prestação de contas dos resultados obtidos.

Ainda, nesse sentido, discorrendo sobre prestação de contas, Silva (1.996, p. 310), afirma que:

É o procedimento pelo qual, dentro dos prazos fixados, o responsável está obrigado, por iniciativa pessoal, a comprovar ante o órgão competente o uso, o emprego ou a movimentação dos bens, numerários e valores que lhe foram entregues ou confiados.

Estão sujeitos à prestação de contas:

- 1) o titular do Poder Executivo na forma e nos prazos constitucionais;
- 2) os responsáveis pelas diversas unidades administrativas ou orçamentárias da Administração Direta e da Administração Indireta e Fundações.

O primeiro consiste na prestação de contas através dos Balanços Gerais do Estado, ou seja, na análise detalhada do Balanço Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Demonstração das

Variações Patrimoniais, que servirão de base para que os Auditores dos Tribunais de Contas possam apresentar minucioso relatório conclusivo sobre os resultados do exercício financeiro, emitindo um parecer prévio que servirá de apoio ao Poder Legislativo na apreciação da ação administrativa do Governo. Quanto ao segundo, têm-se as prestações de contas que devem ser apresentadas pelos diversos setores com relação à gestão contábil e financeira dos responsáveis por bens e valores do Estado e, ainda, com relação a despesas decorrentes de convênios, ajustes e concessão de subvenções.

Os processos de prestações de contas deverão ser organizados pelo próprio gestor ou pessoa que possua tal competência, contendo os elementos essenciais que permitam o acompanhamento e a fiscalização orçamentária e financeira por parte dos órgãos de controle interno e externo. É interessante ressaltar que nos processos de prestações de contas sejam obedecidos os princípios que regem a Contabilidade Governamental e aqueles inerentes à Administração Pública.

Dessa forma, cabe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, por meio de seus controles internos e externos, mensurar e demonstrar economicidade, eficiência, eficácia e efetividade no serviço público, como forma de justificar a cobrança de tributos da sociedade em geral e o cumprimento do planejado, priorizado e orçado.

### **3.3.1 Da obrigatoriedade de prestação de contas e as conseqüências pelo seu descumprimento**

A obrigatoriedade de prestação de contas é contemplada, também, no Decreto-lei nº201, de 27 de fevereiro de 1.967, em seu art. 1º, incisos VI e VII, que assim dispõem:

(...)

VI - Deixar de prestar contas anuais da administração financeira do Município à Câmara de Vereadores, ou ao órgão que a Constituição do Estado indicar, nos prazos e condições estabelecidos.

Considerando ser irrecusável a prestação de contas de todos os administradores, de bens alheios, quer privados, quer públicos, cabe ao Prefeito, igualmente, a obrigação de prestar contas de sua administração orçamentária, financeira, patrimonial e dos resultados obtidos, junto aos órgãos competentes, sendo que essa obrigação está expressamente consubstanciada no art. 30, inciso III, da Constituição Federal de 1.988.

Assim, as Leis Orgânicas Municipais prescrevem os prazos e as condições dessa prestação de contas, em consonância com a legislação pertinente dos Tribunais de Contas.

Nesse contexto, discorrendo sobre responsabilidade de Prefeitos e vereadores, Costa (2.002, p. 69), afirma que:

Três prestações de contas diferentes está o Prefeito obrigado a fazer, anualmente: uma, à Câmara Municipal, que a examinará após o parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado, ou de órgão estadual a que for atribuída essa incumbência; outra, diretamente ao Tribunal de Contas do Estado, ou órgão que tenha essa atribuição, o qual julgará, originariamente, as contas relativas à aplicação dos recursos recebidos pelos Municípios, do Estado ou por intermédio; uma terceira, que será prestada ao Tribunal de Contas da União, relativamente aos recursos dela recebidos, pelo Município.

Como se vê, a desobediência a esse disciplinamento pode ensejar ao Prefeito processo criminal por infração do inciso VI do art. 1º do Dec.-lei nº201/67, além de outras penalidades estabelecidas na L.R.F.

Compete, assim, à Câmara Municipal tomar e julgar as contas da Administração Pública Municipal, tanto as da área do Executivo quanto as do Legislativo depois de terem elas recebido parecer prévio do Tribunal de Contas, pois, a Corte de Contas do Estado tem a incumbência e competência constitucional para *auxiliar* às Câmaras Municipais, no que tange ao controle externo da fiscalização orçamentária, financeira e patrimonial dos Municípios.

Vale observar, no entanto, que a aprovação das contas pela Câmara não isentará o Prefeito de possível ação penal por delito previsto na lei especial definidora dos crimes de responsabilidade.

Quanto ao Inciso VII, do art. 1º, do Decreto-lei nº201/67, esse dispõe que: “VII - Deixar de prestar contas, no devido tempo, ao órgão competente, da aplicação de recursos, empréstimos, subvenções ou auxílios internos ou externos, recebidos a qualquer título.”

Embora seja o Prefeito administrador e gestor dos negócios municipais, há determinados atos para cuja execução é indispensável autorização da Câmara, como no caso dos empréstimos contraídos e das subvenções destinadas pelo Município.

Ou seja, além do dever de regularidade nas prestações de contas, no modo e condições estabelecidas nos textos constitucionais, Federal e Estaduais e infraconstitucionais Estaduais e



Municipais, principalmente nos contratos de empréstimos, quando as administrações municipais recebem recursos financeiros, subvenções e auxílios de órgãos superiores. Nessas condições, o Prefeito deve prestar contas, no tempo devido, e segundo as instruções respectivas, expressas na concessão dos benefícios e do crédito, materializado esse pelo contrato de empréstimo.

Nesse caso, a omissão do chefe do Executivo Municipal, quando no cumprimento das cláusulas e normas inerentes, pode, em tese, acarretar ao Prefeito, o cometimento de crime de responsabilidade ou crime de mera conduta, que, no entanto, exigirá do julgador maior análise das condições e circunstâncias em que a conduta omissiva do Prefeito se materializou.

Enfim, deve o Prefeito prestar contas de sua gestão orçamentária, financeira, patrimonial e dos resultados obtidos aos órgãos competentes superiores, desde que tenha a municipalidade recebido recursos dos contribuintes; de auxílios, subvenções e transferências da União ou do Estado, ou seja, da aplicação e recebimento de recursos de qualquer natureza.

### **3.3.2. Planejamento, Controle, Orçamento e alguns aspectos relacionados à LRF**

Como o objetivo deste estudo não é o aprofundamento da LRF, Lei de Responsabilidade Fiscal, mas, sim, ressaltar alguns desses dispositivos legais, em vigência no país, relacionados ao processo de planejamento, no que tange ao controle interno, na elaboração do orçamento, em licitações e contratos administrativos, na transparência da gestão pública com a eminente participação da sociedade, no processo de avaliação de desempenho do gestor público.

#### **3.3.2.1 Planejamento**

Segundo Silva (2.002, p. 33),

O planejamento deve ser anterior à realização das ações de governo, sendo entendido como um processo racional para definir objetivos, determinar os meios para alcançá-los, e deve obedecer às seguintes características:

- diagnóstico da situação existente;
- identificação das necessidades de bens e serviços;
- definição clara dos objetivos para a ação;
- discriminação e quantificação de metas e seus custos;
- avaliação dos resultados obtidos;
- estar integrado com os demais instrumentos de planejamento.

O processo do planejamento deve atender aos seguintes princípios:

**Racionalidade e razoabilidade:** que reduz o número de alternativas apresentadas com vista em obter compatibilidade com os recursos disponíveis.

**Previsão:** que estabelece a necessidade de antever as ações num certo lapso de tempo em função de: objetivos almejados; recursos disponíveis; possibilidade de controle.

**Universalidade:** é o princípio que engloba todas as fases do processo econômico social e administrativo e, ainda, todos os setores e níveis de administração.

A Lei de Responsabilidade Fiscal reforçou esse princípio ao indicar o planejamento como um dos principais eixos em que se apoia e, nesse sentido, estabelece que a responsabilidade fiscal pressupõe:

- ação planejada e transparente;
- prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas;
- cumprimento das metas fiscais nas quais serão incluídas as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes;
- obediência a limites e condições no que tange a:
  - renúncias de receitas;
  - geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras dívidas consolidadas e mobiliárias;
  - operações de crédito, inclusive as antecipações de receita orçamentária (AROs);
  - concessão de garantias;
  - inscrição em Restos a Pagar.

**Unidade:** os planos devem ser integrados e coordenados entre si.

**Continuidade:** o planejamento deve ser constante, tendo em vista que há sempre a necessidade de racionalização de recursos e ações sem interrupções.

**Aderência:** visto que o planejamento deve estar necessariamente ligado às organizações. Vale dizer: todos os órgãos devem estar comprometidos com os objetivos que se pretende alcançar.

### 3.3.2.2 Controle

O controle constitui-se parte do processo administrativo que pode ser dividido, resumidamente, em planejamento, execução e controle.

Nesse sentido, o **planejamento** não é um ato isolado, mas sim uma etapa do processo decisório da entidade, e consiste: (a) num processo permanente e contínuo; (b) na racionalidade de tomada de decisões; (c) na identificação e determinação dos objetivos da entidade a que se refere; (d) na análise das diversas alternativas existentes; (e) na projeção e análise dos resultados esperados no futuro.

A **execução** é o cotidiano do processo, em que se administram os cronogramas físico-financeiros das ações orçadas, ou seja, é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejado. Dessa forma, o planejamento antecede as ações de execução.

O **controle** configura-se como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das entidades (públicas e privadas), a fim de atingir um bom desempenho. Assim, Oliveira (1.987, p. 209), define o controle como sendo:

(...) a função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam aos desafios e aos objetivos estabelecidos.

Para que esse controle e avaliação possa se efetuar de maneira adequada, é necessário que primeiramente se estabeleçam os padrões de medida e avaliação. Esses padrões devem ser decorrentes dos objetivos, dos desafios, das estratégias, das políticas e dos projetos, bem como das normas e procedimentos. Portanto, os padrões são a base para a comparação dos resultados desejados.

É preciso, então, medir os desempenhos apresentados. O processo de medir e avaliar desempenho significa estabelecer o que medir e selecionar e, como medir, mediante critérios de quantidade, qualidade e tempo. Posteriormente, realiza-se a comparação do realizado com o esperado. O resultado dessa comparação pode servir a vários usuários, tais como a alta administração, os chefes de áreas, o *controller* e os funcionários.

Brisolla (1.990, p. 94), conceitua o controle como:

Um processo de verificação prévia, concomitante ou a *posteriori*, que ocorre num lapso de tempo, para conhecer a evolução no desempenho de um sistema ou de uma atividade através da comparação de novo estágio com outro inicial definido como padrão, desencadeando ações que assegurem a consecução dos objetivos esperados.

Fernandez (1.989, p. 105), ressalta os seguintes objetivos do controle:

- verificar permanentemente os fatos;
- oferecer segurança à administração, evidenciando se tudo está de acordo com os planos e diretrizes estabelecidas;
- possibilitar a identificação de erros e ineficiências;
- permitir pronta atuação do tomador de decisão, visando corrigir os desvios em relação ao plano original;
- ser uma etapa do processo de gestão
- analisar as conseqüências nas decisões tomadas;
- controlar a aplicação dos recursos materiais e na direção dos recursos humanos;
- mensurar a eficiência e da efetividade de pessoas, coisas e sistemas.

Os conceitos apresentados revelam inúmeros aspectos relevantes quanto à efetivação do controle como parte do processo de gestão das entidades públicas ou privadas. O controle é uma fase do processo decisório em que, com base nas informações obtidas, é avaliada a eficácia da entidade (pública ou privada), nos aspectos econômico-financeiros, visando, assim, às ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.

Assim, este ciclo contínuo de planejamento → execução → controle → avaliação → planejamento tem, portanto, grande dependência dos dados contábeis. Esses não são, absolutamente, a única fonte a auxiliar a Administração, mas situam-se entre as mais importantes. Só podem ser realmente úteis quando não se restringem apenas ao registro de certos fatos passados, mas, também propiciam condições para a prospecção do futuro.

### 3.3.2.3 Controle Interno

Iudicibus e Marion (2.001, p. 48), conceituam Controle Interno como sendo:

Duplo controle na empresa. Compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Nesse sentido, discorrendo sobre o tema em tela, Silva (1.999, p. 67), afirma que:

O Controle interno é um sistema da empresa, constituído de seu plano de organização, atribuição de deveres e responsabilidades, plano de contas, relatórios e todas as medida e método utilizados com os seguintes objetivo: (a) proteção dos seus ativos; (b) a prevenção e desperdícios e

irregularidades: (c) a eficiência operacional; (d) o estímulo à observação das normas administrativas; (e) o melhoramento do grau de exatidão dos registros contábeis; (f) o controle automático das transações; (g) a aderência dos componentes organizacionais às políticas existentes.

Assevera esse autor que, no tocante às fraudes, desfalques e irregularidades, um bom sistema de controle interno deve: (a) reduzir ao mínimo a possibilidade de sua ocorrência; (b) tornar prontamente conhecidas as fraudes, desfalques ou irregularidades, evitando que assumam proporções vultosas.

Entretanto, o controle interno não se limita ao setor contábil e financeiro, devendo incluir: controle orçamentário; relatórios periódicos das operações; análises estatísticas; análises e apuração de custos; existência de auditoria interna; programa de treinamentos; controle de qualidade.

Verifica-se, pois, que um bom sistema de controle interno é aquele que procura evitar a consecução de fraudes e distorções, proporcionando os seguintes fatores de segurança.

- a) desestimulam os defraudadores em potencial em face da constante vigilância exercida sobre o patrimônio;
- b) permitem a identificação e apuração pronta da fraude;
- c) reconduzem ao nível adequado ou regular no rumo certo ou estabelecido.

Constitui tarefa relevante do auditor interno efetuar o levantamento do sistema contábil e de controle interno da empresa e avaliar o nível de segurança por eles proporcionados. Com base nesses elementos deve, então, estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria, bem como o momento apropriado de sua aplicação.

Considerando os aspectos e conceitos apresentados, que revelam inúmeros aspectos relevantes quanto à efetivação do sistema de controle interno como parte integrante do processo administrativo nas entidades públicas ou privadas, deve ser compreendido como um conjunto de elementos (objetivos, metas, métodos, estratégias, diretrizes, políticas, procedimentos, registros, custódia de valores e documentos, arquivos, treinamentos, etc), que têm por objetivo proteger o patrimônio e a integridade das operações ou transações, bem como nas tomadas de decisões administrativas das organizações.

#### **3.3.2.4 Controle Interno na Administração Pública**

A partir do conceito de controle interno, toda espécie de controle o integra, convindo apreciar controles específicos do setor governamental como, se fará nesse subitem.

Controle é, antes de tudo, poder de fiscalização. Elucida Meirelles (1.999, p. 598), que controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

Nesse sentido, Di Pietro (1.999, p. 575), ao discorrer sobre o controle da administração pública, afirma que:

A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

Esse controle abrange não só os órgãos do Poder Executivo, mas também os dos demais Poderes, quando exerçam função tipicamente administrativa, ou seja, abrange a Administração Pública considerada em sentido amplo.

O controle é um mecanismo de atuação dos órgãos do Estado com vista à manutenção da legalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade dos atos da Administração. O controle interno deve atuar de forma permanente, agir paralelamente à atividade que deverá fiscalizar e atuar independentemente de provocação.

É na administração pública que o controle se faz mais necessário a fim de que se certifique de que, em todas as suas manifestações, tenha atuado com legitimidade, dentro das normas pertinentes a cada ato e em conformidade com o interesse coletivo. Diferentemente dos órgãos privados, em que o controle é exercido e imposto pela alta administração, no setor público a função controle é exercida, também, em decorrência de imposições legais.

O controle possui diversos significados. Para efeito da administração pública, o controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade, exerce sobre a conduta funcional de outro.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1.967, em seu art. 13, estabelece que o controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observação das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios dos sistema de contabilidade e auditoria.

A Constituição Federal estabelece dois tipos de controle: interno e externo. O controle interno pode realizar-se *ex-officio*, isto é, independente de provocação, no interesse da própria Administração ou por provocação de parte interessada, e o externo, quando provocado.

A Constituição Federal, em seu art. 70, normatiza 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 de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Mais adiante a Carta Magna, em seu art. 74, estabelece:

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, o sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como de aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício da sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A Constituição é bastante clara quando estabelece que todos os Poderes governamentais manterão, de forma integrada, o sistema de controle interno conforme finalidades descritas

nos incisos I, II, III e IV. Vale afirmar que o sistema opera de forma integrada, ainda que cada Poder tenha seu próprio controle interno. Pois, esse sistema será coordenado pelo Poder Executivo, que deverá, ao final do exercício, preparar a prestação de contas conjunta, mesmo que os demais Poderes elaborem as suas respectivas contas.

O controle interno é de fundamental importância para o êxito da Administração, quando estabelecido em sistema de funcionamento tal que permita aos Poderes o conhecimento seguro do que está acontecendo na Administração.

Relativamente aos Municípios, a Constituição Federal dispõe, em seu art. 31: “ A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.”

Com esse enfoque, o exercício do controle passou a ter outra abrangência: busca-se identificar se os números que refletem a execução orçamentária representam, também, uma boa administração dos recursos, ou seja, se as operações cotidianas estão sendo executadas com economicidade, efetividade, eficiência e eficácia. Não basta, portanto, a opinião do controle externo (Tribunal de Contas) e a confirmação da Câmara de Vereadores sobre as contas. Há que existir, também, o controle interno.

Nesse contexto, Piscitelli *apud* Silva (1.993, p. 249), expõe os quatro enfoques essenciais de um sistema de controle interno, na Administração Pública:

- a) a revisão, a verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legal;
- b) a eficiência, que está associada aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos;
- c) a eficácia, ligada a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e
- d) a avaliação dos resultados, o julgamento da própria administração.

A partir desses enfoques, pode-se classificar o controle orçamentário, considerando o seu objeto, em controle legal, controle administrativo e gerencial, controle contábil-financeiro e controle programático.

O controle legal se volta para a ação fiscalizadora da legalidade dos atos de que resultem arrecadação de receita e realização de despesa. Dará ênfase à fiel observância das normas e procedimentos internos e externos.



O controle administrativo e gerencial atuará verificando os instrumentos de administração utilizados para maximização da utilização dos recursos materiais e humanos disponíveis. Embora esses instrumentos não estejam diretamente vinculados ao orçamento, são parte integrante do processo orçamentário

O controle contábil-financeiro enfocará a segurança dos lançamentos contábeis, atendo-se ao acompanhamento e registro da execução orçamentária, composição patrimonial, determinação de custos, balanços etc.

O controle programático consiste na verificação do cumprimento do programa de trabalho, compreendendo a abordagem da eficiência, eficácia e efetividade das ações orçadas. Esse controle é o mais característico do orçamento-programa.

Quanto aos enfoques de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação de recursos, há necessidade de uma nova concepção dessas atividades, já que aos administradores públicos, como gestores dos recursos, foi atribuída uma responsabilidade ainda maior.

Neste sentido, Cruz e Glock (2.003, p. 33), afirmam que:

**Eficiência:** está relacionada a custo, à forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas. A eficiência é, pois, um critério de desempenho.

**Eficácia:** diz respeito ao atingimento de objetivos e metas. Sua preocupação é com resultados. Se uma organização tem claramente definidos seus objetivos e se estes são atingidos, dizemos que a organização é eficaz.

**Efetividade:** refere-se à preocupação da organização com seu relacionamento externo, sua sobrevivência e atingimento das necessidades sociais, pressupondo ainda certo grau de eficiência e eficácia.

**Economicidade:** refere-se aos prazos e condições nos quais são obtidos os recursos físicos, humanos e financeiros. Uma operação econômica pressupõe recursos em qualidade, quantidade, menor custo e tempo hábil.

Muitas vezes a efetividade é utilizada como sinônimo de eficácia, quando se procura comparar os resultados alcançados com uma situação tida como ideal, medindo, portanto, o grau de consecução dos objetivos programados. Já a eficiência está relacionada a quantidade, tipo, custo e qualidade dos recursos utilizados para atingir esses objetivos. A economicidade,

por sua vez, concerne à consideração do custo dos recursos utilizados no processo, confrontando o que se paga por esses recursos com o que se deve pagar, ou seja, diz respeito à obtenção do menor custo possível em cada tarefa, sem prejuízo da qualidade.

Os tipos e formas de controle da atividade administrativa variam conforme o Poder, órgão ou autoridade que o exercita ou o fundamento, o modo e o momento de sua efetivação.

Finalmente, o § 3º, do art. 50, da Lei nº101/2000, determina que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Manter sistemas de custos, devidamente estruturados, objetivando aplicar as suas técnicas na Contabilidade Pública, é, sem sobra de dúvida, um grande avanço no controle e gerenciamento da coisa pública.

Apresenta Meirelles (1.999, p. 599):

**Controle hierárquico:** É o que resulta do escalonamento vertical dos órgãos do Executivo, em que os inferiores estão subordinados aos superiores. Daí decorre que os órgãos de cúpula têm sempre o controle pleno dos subalternos, independentemente de norma que o estabeleça. O controle hierárquico pressupõe as faculdades de supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e avocação das atividades controladas, bem como os meios corretivos dos agentes responsáveis.

**Controle finalístico:** É o que a norma legal estabelece para as entidades autônomas, indicando a autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas e as finalidades objetivadas. Por isso mesmo, é sempre um controle limitado e externo. Não tem fundamento hierárquico, porque não há subordinação entre a entidade controlada e a autoridade ou o órgão controlador.

**Controle prévio ou preventivo:** É o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia. Por exemplo: a liquidação da despesa, para oportuno pagamento.

**Controle concomitante ou sucessivo:** É todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, como, por exemplo, a realização de auditoria durante a execução do orçamento; a fiscalização de um contrato em andamento.

**Controle subsequente ou corretivo:** É o que se efetiva após a sua conclusão do ato controlado, visando a corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Exemplos: a homologação do julgamento de uma concorrência; o visto das autoridades superiores em geral.

**Controle de legalidade ou legitimidade:** É o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem. Mas por legalidade ou legitimidade deve-se entender não só o atendimento de normas legisladas como, também, dos preceitos da Administração pertinentes ao ato controlado. Assim, para fins deste controle, consideram-se normas legais desde as disposições constitucionais aplicáveis até as instruções normativas do órgão emissor do ato ou os editais compatíveis com as leis e regulamentos superiores. O controle de legalidade ou legitimidade tanto pode ser exercido pela Administração quanto pelo Legislativo ou pelo Judiciário, com a única diferença de que o Executivo exercita-o de ofício ou mediante provocação recursal, ao passo que o Legislativo só o efetiva nos casos

expressos na Constituição, e o Judiciário através de ação adequada. Por este controle o ato ilegal ou ilegítimo só pode ser anulado, e não revogado, como erroneamente se diz.

**Controle de mérito:** É todo aquele que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado. Daí por que esse controle compete normalmente à Administração, e, em casos excepcionais, expressos na Constituição, ao Legislativo, mas nunca ao Judiciário. A eficiência é comprovada em face do desenvolvimento da atividade programada pela Administração e da produtividade de seus servidores; o resultado é aferido diante do produto final do programa de trabalho, levando-se em conta o trinômio custo-tempo-benefício: a conveniência ou oportunidade é valorada internamente pela Administração - e unicamente por ela - para a prática, abstenção, modificação ou revogação do ato de sua competência.

**Controle legislativo:** É aquele exercido pelos órgãos legislativos ou por comissões parlamentares sobre determinados atos do Executivo na dupla linha da legalidade e da conveniência pública, pelo que caracteriza-se como controle eminentemente político, indiferente aos direitos individuais dos administrados, mas objetivando os superiores interesses do Estado e da comunidade.

**Controle judiciário ou judicial:** É o exercido privativamente pelos órgãos do Poder Judiciário, sobre os atos administrativos do Executivo, do Legislativo e do próprio Judiciário quando realiza atividade administrativa. É um controle a *posteriori*, unicamente de legalidade, por restrito à verificação da conformidade do ato com a norma legal que o rege.

O sistema de controle do Poder Executivo tem por objetivo a avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da obtenção e aplicação de recursos públicos, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial

O controle interno é exercido pela conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela Administração, incluindo-se as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações, envolvendo o universo dos aspectos contábeis e administrativos, como já referido.

### 3.3.2.5 Orçamento

De acordo com o Manual do Contador da Administração Pública, Edição da Imprensa Oficial do Estado, de 1.954, comemorativa ao IV Centenário da Cidade de São Paulo:

Orçamento é um ato de previsão de receita e fixação da despesa para um determinado período de tempo, geralmente, um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como da Contabilidade Pública.

Neste sentido, Kohama (2.003, p. 62), cita, em sua obra, autores do Ilpes, em apostila do II curso intensivo de programação orçamentária, ministrado por Jorge Estupinán, FGV, 1.970, que assim, definem:

Orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento de quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento do governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico.

Desse modo, o orçamento público é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como o montante dos dispêndios a serem efetuados, de modo a demonstrar em que e para que o Governo gastará, e quem será responsável pela execução do programa.

Os recursos têm um valor e, portanto, os resultados esperados em relação às atividades exercidas devem ser expressos em valores monetários.

No intuito de escolher as alternativas prioritárias e o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes, o atual sistema de ação governamental envolve medidas de médio e longo prazo, estabelecidas por leis de iniciativa do Poder Executivo, que se consubstanciam nos seguintes instrumentos, a saber:

#### **3.3.2.6 PPA, Plano Plurianual**

É um plano de médio prazo, através do qual se procura ordenar as ações do governo que devem levar ao alcance dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos.

Nesse sentido, dispõe o § 1º do art. 165 da CF, que a lei do plano plurianual deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes e metas da Administração Pública Municipal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Suas disposições devem alcançar o final do primeiro exercício financeiro do mandato do Prefeito.

#### **3.3.2.7 LDO, Lei de Diretrizes Orçamentárias**

Tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos, aqui, o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade

social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no plano plurianual.

Deve a Lei de Diretrizes Orçamentárias estabelecer as metas e prioridades da Administração Pública Municipal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientar a elaboração da lei orçamentária anual e dispor sobre as alterações na legislação tributária local e ser aprovada até o final do primeiro semestre de cada ano (CF, art. 162, § 2º). Além das disposições constitucionais, a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá observar o que dispõe o art. 4º, inciso I, alíneas *a*, *b*, *e* e *f*, da Lei Complementar nº101/2000, que ora se transcreve:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

(...);

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas:

Na esteira do disposto no art. 4º, §1º, da LRF, conerá a Lei de Diretrizes Orçamentárias um Anexo de Metas Fiscais, no qual serão estabelecidas as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativos a receitas, despesas, resultado primário, montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

O Anexo de Metas Fiscais previsto, no art. 4º, §1º, da Lei 101/2000, conerá:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior.

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Ainda, na Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá constar o Anexo de Riscos Fiscais, que mencionará uma avaliação de passivos contingentes, como, por exemplo, os processos judiciais cujos pagamentos possam necessitar de recursos financeiros do orçamento fiscal.

### 3.3.2.8 LOA, Lei de Orçamentos Anuais

É o instrumento utilizado para a conseqüente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados, visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade, concretizando as situações planejadas no plano plurianual e, obviamente, buscando transformá-las em realidade, obedecendo à lei de diretrizes orçamentárias. Estão contemplados na lei orçamentária anual, os orçamento fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz algumas disposições que devem ser observadas na elaboração do projeto de lei orçamentária anual, como os seguintes (art. 5º, da Lei Complementar nº101/2000):

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (vetado)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

Há que considerar a restrição de que a lei orçamentária anual só poderá incluir novos projetos após, adequadamente, atendidos aqueles em andamento e contempladas as despesas de

conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Lei de Orçamento Anual conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho de governo.

Vale observar que o orçamento brasileiro é regido por princípios constitucionais e legais, além da orientação doutrinária que informa a sua elaboração e execução.

Nesse contexto, discorrendo, resumidamente, sobre os princípios orçamentários gerais e específicos (receitas e despesas), Slomski (2003, p. 307), assim, apresenta:

- a) da unidade – deve constituir-se em uma só peça, indicando as receitas e os programas de trabalho a serem desenvolvidos pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário;
- b) da programação - o orçamento deve ter o conteúdo e a forma de programação, que é a expressão dos programas de cada um dos órgãos e entidades da administração pública;
- c) da universalidade – devem ser previstas no orçamento todas as receitas e despesas a serem realizadas no exercício financeiro;
- d) da exclusividade – o orçamento não deve conter matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa, exceto a autorização a abertura de créditos suplementares até determinado limite e para a realização de operações de crédito por antecipação da receita orçamentária;
- e) da anualidade – o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um exercício financeiro, coincidente com o ano civil;
- f) da clareza – o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa;
- g) do equilíbrio – o orçamento público deve manter o equilíbrio entre as receitas estimadas e as despesas fixadas;
- h) da não-afetação da receita - todas as receitas do Estado devem ser recolhidas ao caixa único do Tesouro, sem discriminação quanto a sua distinção.

### **3.4 Licitações e contratos administrativos**

#### **3.4.1 Distinção entre a atuação dos particulares e da administração pública**

O regime jurídico aplicado aos particulares é diferente do regime jurídico aplicável à Administração Pública. Os particulares estão livres para praticar qualquer ato ou desenvolver qualquer atividade, desde que a lei não proíba.

Essa regra consta expressamente na Constituição Federal que, em seu art.5º, inciso II, dispõe que ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A Administração Pública, ao contrário, só pode praticar os atos que a lei autoriza, isto é, tem toda a sua atuação vinculada ao princípio da legalidade e a todos os demais princípios indicados na Constituição Federal, art.37, caput, *in verbis*:

Art.37. A Administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

O agente público, responsável pela gestão dos recursos, tem toda a sua atuação definida em lei. Somente poderá praticar qualquer ato se a lei o tiver amparado, e dentro dos limites dessa lei. Ademais, toda a sua conduta estará sempre e necessariamente vinculada à realização do interesse público. A indisponibilidade do interesse público é princípio básico de toda e qualquer atividade administrativa. Assim, a atuação dos agentes administrativos distingue-se da forma de agir dos particulares.

A licitação é atividade-meio. Faz-se a licitação tendo em vista a celebração do futuro contrato. Assim, a Administração deverá, como regra, antes de celebrar qualquer contrato, proceder à devida licitação.

#### **3.4.2 Conceito e finalidade da licitação**

Nesse ponto, destaca-se a importância do art. 3º da Lei nº8.666/93. Nele, além de serem definidos os princípios da licitação, é especificada sua finalidade. Estabelece o dispositivo legal que

A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração e será processada e julgada em estrita



conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhe são correlatos.

Esse dispositivo afirma que a licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração. A licitação deverá ser entendida como um procedimento administrativo.

Di Pietro (1.999, p. 483), em sua obra *Direito Administrativo*, assegura que:

O procedimento é o conjunto de formalidades que devem ser observados para a prática de certos atos administrativos: equivale ao rito, a forma de proceder; o procedimento se desenvolve dentro de um processo administrativo. Em outras hipóteses, a lei estabelece uma sucessão de atos preparatórios que devem obrigatoriamente preceder a prática do ato final; nesse caso, existe o procedimento, cuja inobservância gera a ilegalidade do ato da Administração.

É o meio técnico-legal de verificação das melhores condições para a execução de obras e serviços, compra de materiais e alienação de bens públicos.

Realiza-se através de uma sucessão ordenada de atos vinculantes para a Administração e para os licitantes, sem a observância dos quais é nulo o procedimento licitatório e o contrato conseqüente.

A licitação, em suas várias modalidades (concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão), é um procedimento administrativo de prática generalizada nos Estados modernos, que cada vez mais aprimoram sua realização visando a propiciar ao Poder Público as melhores condições para os seus contratos.

A licitação é uma sucessão ordenada de atos que se desencadeiam para o público com o edital e se findam com a adjudicação de seu objeto ao vencedor. Tais atos como o edital ou convite, verificação de idoneidade ou habilitação, julgamento e adjudicação, obedecem, rigidamente, ao estabelecido em lei e não admite discricionariedade na sua realização.

### **3.4.3 Princípios da licitação**

Toda licitação está sujeita a determinados princípios irrefragáveis no seu procedimento, sob pena de se descaracterizar o instituto e invalidar seu resultado seletivo. Os princípios que regem a licitação, em qualquer de suas modalidades, podem ser resumidos nos seguintes

preceitos: procedimento formal, publicidade de seus atos, igualdade entre os licitantes, sigilo na apresentação das propostas, vinculação ao edital ou convite, julgamento objetivo e adjudicação compulsória ao vencedor.

Além desses princípios licitatórios, Di Pietro (1.999, p. 294), acrescenta outros princípios vinculados à licitação e que merecem ser observados: princípio da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da probidade, da proposta mais vantajosa, do contraditório e da ampla defesa.

#### **3.4.4 Dever constitucional de licitar**

Como a licitação é uma atividade administrativa, rege-se pelos princípios da Administração Pública indicados no dispositivo constitucional (art.37) já mencionado. O dever de licitar decorre, portanto, da própria Constituição Federal, que dispõe:

Art. 37

(...)

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

A redação utilizada no texto constitucional, como pode ser observado, permite se possa concluir que: (1) a licitação é obrigatória e (2) a legislação poderá estabelecer situações em que a Administração poderá contratar sem que tenha de licitar.

#### **3.4.5 Competência da União para legislar sobre licitações**

A Constituição Federal, em seu art. 22, inciso XXVII, confere à União competência privativa para legislar sobre normas gerais sobre licitações e contratos administrativos. Assim, dispõe o texto constitucional:

Art.22. Compete privativamente à União legislar sobre:

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.

A fim de dar cumprimento à determinação constitucional, o Congresso Nacional aprovou a Lei Federal nº8.666, de 21 de Junho de 1.993, que estabelece mencionadas normas gerais que devem ser seguidas por toda a Administração Pública federal, estadual e municipal.

### **3.4.6 Conseqüências da contratação sem licitação não amparada em lei**

A esse respeito, se o administrador celebrar contrato sem ter licitado, fora das hipóteses autorizadas em lei, é importante observar que estará ele cometendo crime nos termos do art. 89 da Lei nº8.666/93, *in verbis*:

Art.89 Dispensar ou inexigir licitação fora das hipóteses previstas em lei, ou deixar de observar as formalidades pertinentes à dispensa ou à exigibilidade.

Pena - Detenção, de 3 (três) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. Na mesma pena incorre aquele que, tendo comprovadamente concorrido para a consumação da ilegalidade, beneficiou-se da dispensa ou inexigibilidade, para celebrar contrato com o Poder Público.

Nesse caso, poderá o administrador vir a responder administrativamente, tendo suas contas julgadas irregulares, o que implicará na aplicação de multas e sua inelegibilidade, nos termos da Lei n.º 8.443/92 e da Lei Complementar 64/90, respectivamente. Poderá, ainda, o responsável pela contratação sem licitação não amparada em Lei ser obrigado a responder civilmente, haja vista poder ele ser condenado a ressarcir ao poder público com seu patrimônio pessoal, caso a licitação tenha causado prejuízo ao erário.

As instâncias penal, civil e administrativa são independentes como exhaustivamente já visto. Ainda que a atitude do administrador não justifique seu enquadramento em dispositivo de natureza penal, pode ser ele responsabilizado civil ou administrativamente.

### **3.4.7 Distinção entre dispensa e inexigibilidade de licitação**

Na Lei Federal n.º 8.666/93, há situações em que é utilizada a expressão licitação dispensada (art. 17, I e II ); em outras, aparece a expressão licitação dispensável (art. 24); e finalmente, licitação inexigível (art. 25). Essas seriam as situações mencionadas em lei, e de caráter excepcional, em que será possível a contratação direta, isto é, a contratação sem licitação.

Há distinção entre os conceitos de licitação dispensada, dispensável e inexigível. As licitações dispensadas e dispensáveis são modalidades de dispensa de licitação. Assim, há dois conceitos básicos que deverão ser distinguidos:

- Dispensa de licitação e
- Inexigibilidade de licitação.

A diferença básica entre as situações de dispensa e de inexigibilidade reside no fato de que na primeira, na dispensa, haveria a possibilidade de competição, de modo que seria possível a realização de licitação, ao passo que na segunda, inexigibilidade, não haveria competição, isso porque só existe um objeto ou uma pessoa que atenda às necessidades da Administração, a licitação é, portanto, inviável.

#### 3.4.7.1 Casos de licitação dispensada

As hipóteses enquadradas nessa modalidade de licitação dispensada dizem respeito à alienação de bens. A Administração Pública, sempre que for alienar bens, sejam eles moveis ou imóveis, deverá providenciar sua prévia avaliação, e a própria alienação deverá estar condicionada à existência do interesse público (Lei n.º 8.666/93, art. 17, *caput*).

Quanto aos *imóveis*, a lei vai, ainda, exigir (art. 17, inciso I, da Lei nº8.66/93):

(...) autorização legislativa para órgãos da Administração direta e entidades autárquicas e fundacionais, e, para todos, inclusive as entidades paraestatais, dependerá de avaliação prévia e de licitação na modalidade de concorrência.

Cabe verificar as situações em que na alienação de imóveis, a licitação é dispensada. Essas hipóteses estão previstas na parte final do inciso I do art. 17, que determina que a licitação para alienação de imóveis será dispensada nos seguintes casos:

- a) doação em pagamento;
- b) doação, permitida exclusivamente para outro órgão ou entidade da Administração Pública, de qualquer esfera de governo;
- c) permuta, por outro imóvel que atenda aos requisitos constantes do inciso X do art. 24 desta Lei;
- d) investidura;
- e) venda a outro órgão ou entidade da Administração Pública de qualquer esfera de governo;
- f) alienação, concessão de direito real de uso, locação ou permissão de uso de bens imóveis construídos e destinados ou efetivamente utilizados no âmbito de programas habitacionais de interesse sociais, por órgãos ou entidades da Administração Pública especificamente criados para esse fim.

### **3.4.7.2 Casos de licitação dispensável**

Licitação dispensável é aquela que a Administração pode deixar de realizar, se assim lhe convier. O art. 24 da Lei de Licitações prevê as hipóteses em que o administrador poderá deixar de realizar a licitação em decorrência de ser dispensável. Nesse artigo da lei, são indicadas várias situações que legitimam a contratação direta sem licitação. É de mais alta importância observar que as hipóteses previstas nesse dispositivo não poderão ser aumentadas pelo administrador. Trata-se de lista exaustiva que não admite que, a pretexto de interpretações extensivas ou analogias, venham a ser criadas hipóteses não autorizadas pelo legislador.

As hipóteses de licitação dispensável poderão ser divididas em quatro categorias, conforme ensinamentos de Di Pietro (1.999, p. 304), “em razão do pequeno valor, de situações excepcionais, do objeto e da pessoa”.

### **3.4.7.3 Inexigibilidade de licitação**

Meirelles (1.999, p. 256), preleciona a respeito afirmando que:

Ocorre a inexigibilidade de licitação quando há impossibilidade jurídica de competição entre os contratantes, quer pela natureza específica do negócio, quer pelos objetivos sociais visados pela Administração.

O artigo 25 da Lei nº8.666/93, enumera os casos em que não é necessária a realização de licitação para adquirir um bem ou realizar uma obra ou serviços. Assim, a competição é um dos fundamentos básicos da licitação. Realiza-se essa a fim de que se possa obter a proposta que, nos termos da lei, seja considerada mais vantajosa para a Administração. Assim, a licitação não poderá ser realizada quando não houver competitividade em relação ao objeto que esteja sendo licitado. A principal característica da inexigibilidade de licitação é, portanto, a inviabilidade de competição, conforme dispõe o art. 25 da Lei de Licitações.

A Lei de Licitações exige que o administrador sempre justifique a contratação sem licitação. Essa obrigação de motivar qualquer contratação direta está prevista no art. 26, da Lei nº8.666/93.

### 3.4.8 Modalidades de licitação

No artigo 22 da Lei 8.666/93, acham-se consignadas as seguintes espécies do gênero de licitação: a concorrência, a tomada de preços, o convite, o concurso e o leilão.

Motta (2.002 p. 206), conceitua, primeiramente, as modalidades que constam do art. 22 em tela:

**Concorrência:** é a modalidade apropriada para valores de grande vulto, para alienação de bens imóveis, concessão de direito real de uso e concessão de obra pública (§ 1º do art. 22). Qualquer interessado pode participar, desde que habilitado na fase inicial.

**Tomada de preços:** é a modalidade que circunscreve apenas interessados devidamente cadastrados, ou que atenderem a todas as condições editalícias até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas (art. 22, § 2º). Trata-se de procedimento menos complexo que a concorrência, mas depende basicamente de um cadastramento bem processado e atual (arts. 34 a 37). O cadastramento até o 3º dia anterior a data do recebimento das propostas obrigará a Comissão à agilidade no exame da documentação, para evitar possível participação de licitante sob condição.

**Convite:** é a modalidade mais simples. A unidade administrativa escolhe e convida no mínimo três interessados, do ramo pertinente do objeto, cadastrados ou não (§ 3º do art. 22). Afixa em local apropriado (como quadro de avisos) a cópia do instrumento convocatório. O convite estende-se aos demais cadastrados do ramo que manifestarem interesse até 24 horas antes da apresentação das propostas. Essa possibilidade de participação de um interessado, não formalmente convidado, é sem dúvida um reforço a universalidade da participação. No entanto, a expedição de carta-convite já implica habilitação do convidado.

**Concurso:** modalidade utilizada para selecionar trabalho técnico, científico ou artístico, mediante prêmio ou remuneração dos vencedores, segundo critérios previamente fixados. A Lei 8.220, de 4/9/91, que dispunha sobre a obrigatoriedade de concurso de projeto arquitetônicos para edifícios públicos do governo federal, foi revogada. Também ocorreu revogação do art. 83 da Lei 5.194/66, que isentava de concorrência de preço os projetos técnicos. Com o sentido abrangente do § 4º do art. 22, ter-se-á licitação de projetos, via concurso, inclusive do tipo menor preço (art. 45 § 1º, I).

**Leilão:** modalidade utilizada para venda de bens móveis inservíveis ou produtos legalmente apreendidos, ou penhorados, e para a alienação de bens imóveis prevista no art. 19, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao da avaliação (art. 22, § 5º).

Quanto à modalidade do pregão, assegura esse Professor que foi acrescida a esse elenco pela MP 2.182/01, é conceituada no art. 2º da referida norma periódica como:

(...) a modalidade de licitação para aquisição de bens e serviços comuns, promovida exclusivamente no âmbito da União, qualquer que seja o valor estimado da contratação, em que a disputa pelo fornecimento é feita por meio de propostas e lances em sessão pública. O pregão pode ser presencial (a viva-voz), ou por meio eletrônico (§ 2º do art. 2º da MP).

Nesse sentido, afirma Mello (2.003, p. 513), que o pregão que nascera em decorrência da Lei 10.520, de 17.7.2002 fora convalidado, pois nada se opõe a que também seja considerada “norma geral” – tudo conforme exposto no Capítulo IV, n.30 – pode ser entendido como:

(...) a modalidade de licitação para aquisição de bens e serviços comuns qualquer que seja o valor estimado da contratação, em que a disputa pelo fornecimento é feita por meio de propostas e lances em sessão pública.

O prazo para a apresentação das propostas conta-se a partir da publicação do edital e não será inferior a oito dias. No julgamento e classificação das propostas, o critério é o melhor preço, observados os prazos máximos de fornecimentos, as especificações técnicas e parâmetros mínimos de desempenho e qualidade definidos no edital.

Após a análise da proposta quanto ao objeto e valor, o pregoeiro decidirá, motivadamente, quanto a sua aceitabilidade, sendo-lhe facultado negociar com o proponente o rebaixamento de seu valor.

Verifica-se, pelo exposto, que o pregão apresenta como característica distintiva em relação às modalidades da concorrência, tomada de preços e convite, previstas na Lei 8.666/93, pelo menos duas muito salientes. Uma, a de que, ao contrário delas, em que o valor é determinante de suas variedades, o pregão é utilizável qualquer que seja o valor do bem ou serviço a ser adquirido; outra, a de que o exame da habilitação não é prévio ao exame das propostas, mas posterior a ele.

#### **3.4.9 Prazos para apresentação das propostas**

No edital, deverá ser fixado o prazo para que sejam apresentadas as propostas pelos licitantes. No art. 21, são definidos esses prazos que, no caso de concorrência, serão de, no mínimo, de 30 (trinta) dias (art. 21, § 2º, II, *a*), exceto “quando o contrato a ser celebrado contemplar o regime de empreitada integral ou quando a licitação for do tipo melhor técnica ou técnica e preço”, hipótese em que o prazo mínimo para a apresentação da proposta será de 45 (quarenta e cinco) dias (art. 21, § 2º, I, da Lei nº8.666/93).

Esses prazos contam-se a partir da data da última publicação do edital resumido, ou da expedição do convite ou, ainda da efetiva disponibilidade do edital ou convite e respectivos

anexos, prevalecendo o que ocorrer mais tarde (art. 21, § 3º, da Lei nº8.666/93). São computados em dias corridos (vale dizer, consecutivos, nada importando se são ou não úteis) – salvo no caso do convite, em que só se contam dias úteis – sempre excluído o dia de início e incluído o de vencimento, mas só se iniciam e se vencem em dia de expediente no órgão ou na entidade promotora do certame.

#### **3.4.10 Valores e limites das modalidades de licitação**

O principal critério que irá definir se o administrador utilizará a concorrência, a tomada de preços ou o convite será o preço do objeto a ser licitado, ou seja, conforme o valor do objeto da licitação (compra, serviço ou obra), o administrador deverá adotar a modalidade de concorrência, tomada de preços ou convite.

Deve-se observar que a regra é a utilização da concorrência, modalidade mais ampla de licitação. Salvo os casos em que, pelas peculiaridades do contrato, seja exigido o concurso ou leilão, ou, em face de seu valor, seja admitida a tomada de preços ou convite, o administrador deverá, como regra, adotar a concorrência.

O cálculo prévio do montante de qualquer despesa a ser licitada é necessária para o disposto nos arts. 5º; 7º, § 2º, III; 14, 39 e 40, § 2º II; e para a eleição da modalidade correta, bem como para a realização, ou não, da audiência pública e para a reserva necessária da abertura até sua conclusão, momento da aceitação e assinatura do contrato, geradora do empenho nos termos do artigo 58 da Lei 4.320/64, para o qual será extraída a nota de empenho como requisito formal, suplementada a dotação se necessária.

A estimativa é essencial, ainda, para os seguintes objetivos:

- a) cumprimento da regra do art. 167, II, da Constituição Federal, que veda assunção de obrigações que excedem aos créditos orçamentários, cautela esta recolocada e aprofundada pelos arts. 15, 16 e 17 da LC 101/00;
- b) fixação do montante da garantia de participação (art. 31, III, da Lei 8.666/93) e das garantias contratuais (art. 56), bem como fixação do capital mínimo (art. 31, § 2º).

O art. 23 da Lei de Licitações indica os valores que irão autorizar a adoção das modalidades de concorrência, tomada de preços ou convite, em decorrência do valor a ser contratado. A Lei 9.648/98 trouxe significativa alteração com relação aos limites a serem adotados em cada



modalidade (art. 23, incisos e alíneas) e aos limites para dispensa (art. 24, I e II). Vigoram, desde então, os valores constantes abaixo:

**Tabela 7– Limites para dispensabilidade e modalidade de licitação**

Dispensabilidade e modalidades	Limites para compras e serviços	Limites para obras e serviços de engenharia
Licitação dispensável	Até R\$ 8.000.00	Até R\$ 15.000.00
Convite	Até R\$ 80.000.00	Até R\$ 150.000.00
Tomada de preços	Até R\$ 650.000.00	Até R\$ 1.500.000.00
Concorrência	Acima de R\$ 650.000.00	Acima de R\$ 1.500.000.00

FONTE: Motta, 2002, p.211

A fixação de tais valores, todavia, não leva em conta as peculiaridades regionais e locais. Em um País de grande extensão territorial e enormes diferenças populacionais, sociais e econômicas, sua uniformidade pode escapar das realidades locais.

Segundo Coelho Motta (2.002, p. 211), “conforme dados da TCU, publicados no DOU em 24/09/96, página 18.994, o Poder Executivo licitou, em 1995, por modalidade, os seguintes percentuais da despesa: Concurso: 0,4%; Convite: 12,2%; Tomada: 14,5% e Concorrência: 28,2%.”

O total licitado foi de 55,3% da despesa do Tesouro, contrapondo-se 44,7% não licitados (por dispensa ou inexigibilidade). Esses dados estatísticos comprovam que, até o presente momento, a licitação não tem sido a regra geral, faltando pouco para ser a exceção.

Segundo relato do atual Presidente do TCU, Ministro Homero Santos, sobre a gestão do Tesouro Federal, no ano de 1990, para cada 13 cruzeiros de despesa federal, apenas 1 era licitado. No ano de 1994, registra o Professor Jorge Ulisses Jacoby Fernandes que, na Administração Direta da União (gestão Tesouro), a inexigibilidade e a dispensa atingiram o elevado percentual de 42,7% da demonstração da despesa. E, no ano de 1995, esse percentual aumentou ainda, com a dispensa atingindo 21,6% e a inexigibilidade 23,2%, sendo o total de 44,7%, ou seja, em 1995 processaram-se via licitação, 56% de R\$ 10.479.000,00 (dez milhões, quatrocentos e setenta e nove mil reais). Em cada real despendido, só foram licitados 56 centavos. Daí a severa recomendação do Tribunal de Contas da União à Administração Pública de:

- 1) incrementar o processo licitatório;
- 2) mais cautela e parcimônia na dispensa e inexigibilidade.

Inobstante tal preocupação por parte da egrégia Corte de Contas, os resultados de pesquisa veiculada em período noticioso, relativa exclusivamente a compras do Governo Federal – excluídas as empresas estatais –, comprovam, em dados do SIAFI para 1999, que a ausência de licitação não constitui a exceção, mas a regra esmagadora.

Vê-se, desse modo, que as modalidades de licitação são definidas com base no objeto a ser contratado ou do valor do contrato, que irão interferir, sobretudo, no processamento a ser seguido. Vale lembrar que a regra é a obrigatoriedade de realização da licitação, mesmo nos casos em que couber convite, a Administração poderá utilizar a tomada de preços, e, em qualquer caso, há concorrência, como já visto.

#### 3.4.11 Tipos de licitação

É o art. 45, § 1º, da Lei nº 8.666/93, que define os critérios que o administrador irá utilizar para julgar as propostas apresentadas, isto é, para considerar determinada proposta melhor que as demais.

Nesse sentido, Medauar (2003, p. 215), considera esses critérios como tipos de licitações, exceto o concurso, os seguintes:

- a) de menor preço – em que o critério de julgamento é o menor preço ofertado; vencedora da licitação será a proposta que oferecer o menor preço, atendidas as demais condições estabelecidas no edital.
- b) de melhor técnica – em que o parâmetro de julgamento é o oferecimento de melhor técnica para executar o objeto do futuro contrato. Esse tipo é destinado exclusivamente para serviços de preponderante natureza intelectual, sobretudo na elaboração de projetos, cálculos, fiscalização, supervisão, gerenciamento, engenharia consultiva.
- c) de técnica e preço - por esse critério, a classificação e o julgamento se efetuam de acordo com a média ponderada das valorizações técnicas e de preço, segundo pesos fixados no ato convocatório. Esse critério é utilizado para os mesmos objetos arrolados no item “b” e tem o procedimento fixado no § 2º do art. 46 da Lei nº 8.666/93.
- d) de maior lance ou oferta, nos casos de alienação de bens ou concessão de direito real de uso.

O tipo de licitação consiste na fixação do critério (tipo) dentro do qual as propostas serão processadas e julgadas. Em todo certame licitatório, qualquer que seja o seu objeto ou característica, somente poderá adotar um dos tipos de licitação estabelecidos pelo legislador.

### 3.4.12 Procedimento básico da licitação

Pelo exposto, vê-se que é a definição da modalidade de licitação que irá interferir em seu processamento. O estudo do procedimento das licitações irá indicar, portanto, como serão desenvolvidos os diversos atos que a compõem, dentro de que prazos deverão tais atos ser praticados, quem possui competência para praticá-los etc.

A Lei das Licitações, em seu art. 43, determina que a licitação será processada e julgada com observância dos seguintes procedimentos:

- I - abertura dos envelopes contendo a documentação relativa à habilitação dos concorrentes, e sua apreciação;
- II - devolução dos envelopes fechados aos concorrentes inabilitados, contendo as respectivas propostas, desde que não tenha havido recurso ou após denegação;
- III - abertura dos envelopes contendo as propostas dos concorrentes habilitados, desde que transcorrido o prazo sem interposição de recurso, ou tenha havido desistência expressa, ou após o julgamento dos recursos interpostos;
- IV - verificação da conformidade de cada proposta com os requisitos do edital e, conforme o caso, com os preços correntes no mercado ou fixados por órgão oficial competente, ou ainda com os constantes do sistema de registro de preços, os quais deverão ser devidamente registrados na ata de julgamento, promovendo-se a desclassificação das propostas desconformes ou incompatíveis;
- V - julgamento e classificação das propostas de acordo com os critérios de avaliação constantes do edital;
- VI - deliberação da autoridade competente quanto à homologação e adjudicação do objeto da licitação.

A lei, em seu art. 43, §4º, determina que esse procedimento será aplicado à concorrência e, no que couber, ao concurso, ao leilão, à tomada de preços e ao convite.

Merece atenção especial a fase interna da licitação, aquela que se realiza antes mesmo de ser publicado o edital ou de ser feita a divulgação do convite.

A fase interna da licitação é aquela que antecede à divulgação do instrumento convocatório. Essa primeira fase deve estar compreendida no procedimento da licitação, encontra-se disciplinada, em linhas gerais, no art.38 da Lei nº8.666/93. Esse dispositivo legal tratou da questão nos seguintes termos:

- Art.38. O procedimento da licitação será iniciado com a abertura de processo administrativo, devidamente autuado, protocolado e numerado, contendo a autorização respectiva, a indicação sucinta de seu objeto e do recurso próprio para a despesa, e ao qual serão juntados oportunamente:
- I - edital ou convite e respectivos anexos, quando for o caso;
  - II - comprovante das publicações do edital resumido, na forma do art.21 desta Lei, ou da entrega do convite;
  - III - ato de designação da comissão de licitação, do leiloeiro administrativo ou oficial, ou do responsável pelo convite;

- IV - original das propostas e dos documentos que as instruírem;
  - V - atas, relatórios e deliberações da Comissão Julgadora;
  - VI - pareceres técnicos ou jurídicos emitidos sobre a licitação, dispensa ou inexigibilidade;
  - VII - atos de adjudicação do objeto da licitação e da sua homologação;
  - VIII - recursos eventualmente apresentados pelos licitantes e respectivas manifestações e decisões;
  - IX - despacho de anulação ou de revogação da licitação, quando for o caso, fundamentado circunstanciadamente;
  - X - termo de contrato ou instrumento equivalente, conforme o caso;
  - XI - outros comprovantes de publicações;
  - XII - demais documentos relativos à licitação.
- Parágrafo único. As minutas de editais de licitação, bem como as dos contratos, acordos, convênios ou ajustes devem ser previamente examinadas e aprovadas por assessoria jurídica da Administração.

Assim, ao examinar e aprovar os atos da licitação, o assessor incumbido de aprovar o parecer jurídico, poderão ser responsabilizados solidariamente com o administrador e com quem aprovou o parecer, pelos atos ilícitos que venham a ser praticados.

A fase interna será concluída tão logo seja dada publicidade ao ato convocatório. Ela é dita interna porque envolve apenas o âmbito da Administração, não afetando pessoas estranhas à estrutura administrativa. Nessa fase, a Administração define o que pretende contratar e em que condições será celebrado o contrato (define-se a necessidade da Administração).

A segunda fase, dita externa, que será iniciada com a divulgação do instrumento convocatório, envolverá diretamente a participação dos licitantes, estando relacionada diretamente à escolha da melhor proposta.

Na fase externa, realizam-se os atos destinados diretamente a selecionar contratante e proposta mais vantajosa. Segundo Justen Filho (2.000:384), essa fase externa da licitação desdobra-se em diversas etapas a saber: fase da divulgação, proposição, habilitação, julgamento e deliberação.

Durante a fase externa, poderão existir atos praticados internamente, no seio da Administração. Assim, por exemplo, o exame das propostas, a efetivação de diligências, o exame da conveniência e da legalidade dos atos praticados. Ainda assim, esses atos se integram na fase externa por se tratarem de atos da Administração destinados a produzir efeitos perante terceiros.

### **3.4.13 Da Habilitação**

Tem-se como habilitação o conjunto de aptidões de uma pessoa jurídica ou pessoa física que se acha qualificada ou credenciada a contratar com a Administração, por ser portadora de habilitação jurídica, qualificação técnica, qualificação econômico-financeira e regularidade fiscal, conforme dispõe o art. 27 da Lei Federal nº 8.666/93.

Nessa fase, a Administração examina as questões relativas à constituição e funcionamento das empresas participantes da licitação. Verifica-se, nesta ocasião, o atendimento de requisitos concernentes à pessoa do licitante.

A Administração deve proporcionar condições para que o maior número possível de participantes tenha conhecimento e acesso ao certame, razão pela qual, deve exigir, nessa fase, apenas comprovação das condições que lhe assegure não estar realizando um procedimento temerário, com participantes que não preencham as qualificações mínimas exigida por lei.

### **3.4.14 Exame da documentação necessária à habilitação**

A comissão de licitação designada nos termos do art. 38, III, da Lei nº8.666/93, procederá ao exame da documentação necessária à habilitação. Sendo possível, esse exame deve ser realizado na própria sessão pública de abertura dos respectivos envelopes. Os licitantes que tenham apresentado todos os documentos exigidos serão habilitados, devendo os demais serem inabilitados. Ultrapassada a fase de habilitação dos concorrentes, o que se verifica com a abertura das propostas, não caberá à comissão desclassificá-los por motivo relacionado à habilitação, salvo em razão de fatos supervenientes ou só conhecidos após o julgamento.

### **3.4.15 Ordem de abertura dos envelopes com as propostas**

Tratando-se de licitação do tipo menor preço, abrem-se os envelopes de preço. Se a licitação for do tipo melhor técnica ou técnica e preço, em que, além dos envelopes com documentação relativa à habilitação, devem constar dois outros envelopes – um com a proposta técnica e outro com a proposta de preço -, abre-se em primeiro lugar a proposta de técnica. Julgada essa, abrem-se, em seguida, os envelopes com as propostas de preço.

A fim de permitir a realização da celeridade do processo de licitação, se for possível, na própria sessão marcada para apresentação das propostas poderá ser providenciada a abertura do envelope relativo à habilitação, e na mesma sessão, desde que haja renúncia de todos os licitantes ao direito de recorrer contra eventuais habilitações ou inhabilitações, a comissão poderá passar imediatamente à abertura dos envelopes com as propostas e, conseqüentemente, realizar o julgamento e a classificação das propostas, que são listadas segundo os critérios previstos no instrumento convocatório.

#### **3.4.16 Homologação do procedimento licitatório**

O artigo 43, inciso VI, da Lei n.º 8.666/93, prevê como ato final do procedimento deliberação da autoridade competente quanto à homologação e adjudicação do objeto da licitação.

Nesse contexto, Di Pietro (1.999, p. 331), afirma que

A homologação equívale à aprovação do procedimento: ela é precedida do exame dos atos que o integraram pela autoridade competente (indicada nas leis de cada unidade da federação), a qual, se verificar algum vício de ilegalidade, anulará o procedimento ou determinará seu saneamento, se cabível. Se o procedimento estiver em ordem, ela o homologará. A mesma autoridade pode, por razões de interesse público devidamente demonstradas, revogar a licitação.

A homologação corresponde à manifestação de concordância da autoridade, competente para assinar o contrato, com os atos até então praticados pela comissão. Essa concordância refere-se a dois aspectos: à legalidade dos atos praticados pela comissão e à conveniência de ser mantida a licitação.

Homologada a licitação, passa-se à fase seguinte, igualmente de competência da autoridade citada pelo art. 43, VI, da adjudicação do objeto da licitação.

#### **3.4.17 Adjudicação**

Quanto à adjudicação do objeto da licitação Di Pietro, 1.999 pág: 331-333, afirma que: “A adjudicação é o ato pelo qual a Administração, pela mesma autoridade competente para homologar, atribui ao vencedor o objeto da licitação. É o ato final do procedimento.”

Feita a adjudicação a Administração convocará o adjudicatário para assinar o contrato, devendo fazê-lo no prazo de 60 dias da data da entrega das propostas; ultrapassado esse prazo, ficam os licitantes liberados dos compromissos assumidos.

Se, no entanto, o interessado não atender à convocação no prazo estabelecido pela Administração, perderá o direito à contratação e ficará sujeito às penalidades previstas no artigo 87; o prazo de convocação pode ser prorrogado uma vez, por igual período, quando solicitado durante seu transcurso pela parte e desde que ocorra motivo justificado aceito pela Administração (art. 64, § 1º).

Caso o interessado não atenda à convocação, a Administração poderá convocar os licitantes remanescentes, pela ordem de classificação, para fazê-lo em igual prazo nas mesmas condições propostas pelo primeiro classificado, *inclusive quanto aos preços* atualizados de conformidade com o ato convocatório; ou pode revogar a licitação, sem prejuízo da sanção prevista no artigo 87 (art. 64, § 2º).

#### **3.4.18 Recursos administrativos**

Uma das observações que se faz necessária acerca do processamento das licitações, diz respeito à possibilidade de os licitantes recorrerem contra atos praticados durante a licitação.

Nos termos da Lei nº8.666/93 caberá, então, recurso do ato de julgamento, ou seja, após a adjudicação do objeto licitado. Os recursos administrativos permitem a correção de atos ou decisões inferiores pelo superior hierárquico, anulando-os, se for o caso.

Di Pietro (1999, p. 335), afirma que

Recurso administrativo, em sentido amplo, é expressão que designa todos os meios postos a disposição dos administradores para provocar o reexame dos atos da Administração. O artigo 109 da Lei n.º 8.666 prevê os recursos administrativos cabíveis dos atos decorrente da licitação e do contrato: recursos, representação e pedido de reconsideração.

Assegura ela que o recurso contra a habilitação tem, necessariamente, efeito suspensivo; aos demais recursos a autoridade competente pode, motivadamente e presentes razões de interesse público, atribuir eficácia suspensiva.

O processamento obedece às normas dos §§ 3º e 4º do mesmo dispositivo: deve ser dado o prazo de cinco dias úteis aos demais licitantes para impugnar o recurso; este deve ser dirigido à autoridade superior, por intermédio da mesma autoridade que praticou o ato impugnado, a qual poderá, também no prazo de cinco dias úteis, reconsiderar a sua decisão ou fazê-lo subir, devidamente informado, à autoridade superior, que terá o prazo de cinco dias úteis, a contar do recebimento, para proferir, qual a sua decisão, sob pena de responsabilidade. No caso de convite, os prazos para recorrer se reduzem a dois dias úteis.

Dá-se, assim, concreção mais ampla e efetiva aos princípios da publicidade, do controle e fiscalização das licitações e também aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Nos casos em que não cabe recurso, o interessado poderá interpor representação no prazo de cinco dias úteis a contar da intimação do ato.

O pedido de reconsideração é cabível com relação a ato de Ministro de Estado ou Secretário Estadual ou Municipal, no caso de aplicação da pena de declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a Administração; o prazo para pedir reconsideração é de 10 dias úteis da intimação do ato, também reduzido a dois dias úteis no caso de convite (§6º).

#### **3.4.19 Controles externos da licitação**

Quanto aos controles externos, segundo Medauar (2002, p. 223), os principais são os seguintes:

- a) controle do Tribunal de Contas, realizado em virtude de sua finalidade institucional, tal como prevê a Constituição Federal, no art. 113 e § 2º da Lei 8.666/93; ou realizado mediante representação de qualquer licitante ou pessoa física ou jurídica contra irregularidades na aplicação da lei (art. 113, § 1º);
- b) controle jurisdicional, provocado mediante interposição de ações diversas, por exemplo: mandado de segurança, ação popular, ação ordinária. A Lei 8.429/92 fixa processo jurisdicional para ação ordinária, intentada pelo Ministério Público ou procuradoria do órgão, em caso de frustração de licitude de processo licitatório ou dispensa indevida, caracterizados como improbidade administrativa; se procedente, a ação pode resultar determinação de pagamento ou reversão de bens bloqueados em favor da pessoa jurídica prejudicada pelo ilícito (arts. 17 18).

#### **3.4.20 Autos da licitação**

Nos incisos do art. 38 da Lei nº8.666/93, são indicados os documentos que deverão ser, oportunamente, juntados aos autos da licitação. Com base nessa imposição, resta evidente que



a lei quis concentrar em um único processo, que está representado por esses autos, todos os papéis relacionados à licitação, desde sua origem até a total execução do contrato.

### **3.4.21 Contratos administrativos**

Embora a grande maioria da doutrina brasileira faça distinção entre os contratos da administração e os contratos administrativos, aqueles regidos por normas de Direito Privado e esses regidos por normas de Direito Público, neste trabalho serão vistos apenas os contratos administrativos típicos, ou seja, os contratos administrativos.

### **3.4.22 Contratos celebrados pela administração pública: fundamentos legais**

Um dos meios de que se vale a Administração Pública para cumprir suas múltiplas atribuições e realizar as atividades decorrentes é a técnica contratual.

Observa-se que, em primeiro lugar, o fundamento constitucional para os contratos é o mesmo aplicável às licitações. A Constituição Federal, em seu art. 37, inciso XXI, dispõe que

(...) ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes.

Essa observação é importante porque irá delimitar o campo de aplicação das regras relativas aos contratos administrativos, ou seja, os mesmos órgãos e entidades que estão obrigados a licitar estarão obrigados a celebrar contratos administrativos.

Constituem objeto dos contratos administrativos as obras, compras, serviços, concessões e permissões, segundo dispõe o art. 2º, *caput*, da Lei nº 8.666/93. Para os fins dessa lei, o parágrafo único do mesmo artigo considera contrato.

todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares, em que haja um acordo de vontade para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada.

Como ensina Meirelles (1995, p. 194),

Contrato Administrativo é o ajuste que a Administração Pública, agindo nessa qualidade, firma com o particular ou com outra entidade administrativa, para consecução de objetivos de interesse público, nas condições desejadas pela própria Administração.

Como se vê, o contrato administrativo, geralmente, objetiva a obtenção de uma obra ou serviço público, mas pode ter qualquer outro objeto, consubstanciado na obrigação de dar ou fazer.

Mesmo que o contrato não tenha sido precedido de licitação em virtude de sua dispensa ou inexigibilidade, deverá atender às necessidades da Administração e especificar os encargos que a parte contratante assumirá, estabelecidos por levantamentos preliminares e pela proposta apresentada.

A Lei nº8.666/93 aplica-se, também, aos contratos firmados por entidades da Administração indireta, por entidades controladas indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e fundos especiais, conforme determina o parágrafo único do art. 1º.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar leis de licitações e contratos para seus âmbitos administrativos, observadas as normas da Lei nº8.666/93. O mesmo se dá quanto à concessão e permissão de serviços públicos, segundo prevê o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.987/95.

A Lei nº8.666/93 rege, igualmente, os contratos de obras, serviços, compras e alienações realizadas por órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e dos Tribunais de Contas, das três esferas.

#### **3.4.23 Convênios celebrados pelo poder público**

A ampliação das funções estatais, a complexidade e o custo das obras e serviços públicos vêm abalando, dia a dia, os fundamentos da Administração clássica, exigindo novas formas e meios de prestação de serviços afetos ao Estado. Daí o surgimento dos convênios administrativos, como solução para tais situações que se encontram na Administração Pública.

É oportuno trazer os ensinamentos de Meirelles (1999, p. 361), quando afirma que:

(...) convênios administrativos são acordos firmados por entidades públicas de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes.

O art. 48 do Decreto nº93.872, de 23.12.1986, conceitua convênio como

(...) o instrumento pelo qual os serviços de interesses recíprocos dos órgãos e entidades da Administração Federal e de outras entidades públicas ou organizações particulares poderão ser executados sob o regime de mútua cooperação.

Também a Instrução Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional nº02, de 09.04.1993, para os fins que menciona, conceitua o convênio nos seguintes termos:

(...)convênio ou similar – o instrumento que tenha como partes, de uma lado a Administração federal direta, autárquica ou fundacional e de outro entidades públicas ou organizações particulares; e, por objetivo, a execução de programas, projetos ou eventos de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação.

Faz-se nítida a distinção entre convênio e contrato pelo fato de reconhecer-se que, nesse último, ocorrem interesses diversos e opostos entre os participantes: de um lado o objeto do contrato (serviço, obra ou fornecimento a serem executados) e, de outro lado, a contraprestação correspondente, ou seja, o preço a ser pago.

No convênio presume-se regime de mútua cooperação. O executor tem interesse em prestar o serviço que lhe compete realizar, em razão da afinidade de objetivos entre as partes convenientes. Assim, como condição para a existência de convênio, tem-se que seu objeto deve representar objetivo comum das partes, o qual uma vez atingido, possa ser usufruído por ambas.

A Lei nº8.666/93 (art. 116), além de estabelecer diversas diretrizes em relação aos convênios, impõe ainda serem a eles aplicáveis as disposições daquela lei. Essa aplicação, porém, é apenas subsidiária, como esclarece o próprio dispositivo. Assim, estendem-se aos convênios as diretrizes básicas previstas na Lei nº8.666/93 tendentes a preservar os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da probidade administrativa, mas prevalecem, em relação a eles, as normas específicas sobre aqueles instrumentos.

Serão abordados, primeiramente, os contratos administrativos celebrados com mais frequência na Administração Pública, que vêm indicados, de modo sucinto, a seguir.

#### **3.4.24 Contrato de obras**

É aquele cujo objeto é a construção, reforma, recuperação, ampliação, referente a imóvel público ou destinado a fins públicos (art. 6º, inciso I, da Lei nº8.666/93). Em geral diz respeito a prédios para repartições ou serviços públicos, a ruas, praças, avenidas, estradas, viadutos, túneis, aeroportos, metrô.

#### **3.4.25 Contrato de serviços**

Segundo o art. 6º, inciso II, da Lei nº8.666/93, serviço é toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, adaptação, transporte, manutenção, locação de bens, publicidade, seguro, trabalhos técnico-profissionais.

#### **3.4.26 Contrato de compra**

Também denominado contrato de fornecimento, destina-se à aquisição remunerada de bens (art. 6º, inciso III, da Lei nº8.666/93), tais como gêneros alimentícios, mesas, cadeiras, microcomputadores. O fornecimento pode ser efetuado de uma só vez ou de modo parcelado.

#### **3.4.27 Contrato de concessão**

O contrato de concessão se apresenta sob quatro modalidades no ordenamento brasileiro:

#### **3.4.28 Contrato de concessão de serviço público**

Pelo qual o poder público (concedente) transfere a execução de um serviço público a pessoa jurídica ou a consórcio de empresas, mediante concorrência, para realizá-lo por sua conta e risco, mediante remuneração paga pelo usuário. As normas sobre concessão de serviço público em geral encontram-se na Lei n.º 8.987, de 13.02.95.

Conforme determina o art. 175 da CF, em todos os contratos de concessão a modalidade de licitação cabível é a concorrência.

#### **3.4.29 Contrato de concessão de obra pública**

A administração delega ao particular a execução e exploração de uma obra pública ou de interesse público, para uso da coletividade. Consiste na construção, conservação, reforma, melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegadas pelo poder público mediante concorrência, a pessoa jurídica ou a consórcio de empresas, para realizá-la por sua conta e risco, remunerando-se o investimento pela exploração do serviço ou obra por prazo determinado (art. 2º da Lei nº 8.987/95); por exemplo, a construção de estrada com remuneração propiciada pelo pedágio.

#### **3.4.30 Contrato de concessão de uso de bem público**

Pelo qual a Administração consente que o particular tenha uso privativo de bem público; por exemplo, concessão de áreas de mercado municipal. Fica a critério da lei ou da Administração exigir remuneração do concessionário. De regra, exige-se autorização legislativa e concorrência.

#### **3.4.31 Contrato de concessão de direito real de uso**

É o contrato pelo qual a Administração consente que o particular use, privativamente, terreno público, como direito real, para fins de urbanização, edificação, industrialização, cultivo ou qualquer outro uso de interesse social, conforme prevê o Decreto-Lei nº271/67, que instituiu esse tipo de concessão. A Lei nº8.666/93 dispensa de licitação essa concessão quando destinada a programas habitacionais de interesse social e a uso de outro órgão ou entidade da Administração (art. 17, Inciso I e §2º da Lei nº8.666/93).

#### **3.4.32 Permissão de serviço público**

É a delegação a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente a pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco (art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.987/95).

### **3.4.33 Aspectos fundamentais do regime jurídico dos contratos administrativos**

#### **3.4.33.1 Preponderância do interesse público e prerrogativas da administração**

Os contratos celebrados pela Administração Pública distinguem-se daqueles celebrados no âmbito do Direito Privado porque em relação a estes últimos vale, como regra, a disponibilidade da vontade. Normalmente, no campo do Direito Privado, têm as partes ampla liberdade de contratar, ao passo que, ao celebrar contratos, a Administração Pública deve ter toda sua atuação vinculada à plena realização do interesse público.

Vale lembrar que os contratos administrativos são regidos por normas de Direito Administrativos, e que o Direito Administrativo tem como principais características a indisponibilidade do interesse público e a supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

#### **3.4.33.2 Regime jurídico aplicável aos contratos administrativos**

Os contratos administrativos, nos termos do art. 54 da Lei nº8.666/93, “regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, aplicando-se-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado”.

Como se vê na própria redação do artigo supramencionado, os princípios e regras do Direito Privado poderão ser aplicados supletivamente para disciplinar os contratos administrativos. Isso ocorrerá quando: (1) a Lei nº8.666/93 não tiver tratado de determinada questão que esteja a exigir solução decorrente da execução de contratos administrativos e (2) não seja encontrada a solução que se busca dentro do próprio direito administrativo.

#### **3.4.33.3 Características comuns dos contratos administrativos com os contratos de Direito Privado**

Consensual: Uma vez que se ultimam pelo mero consentimento das partes.

Formal: Os contratos administrativos têm sua forma prescrita em lei, respeitando o princípio constitucional inserido no art. 37, *caput*, qual seja o princípio da legalidade, no qual o administrador público tem o exercício de suas atribuições limitado ao determinado ou autorizado por lei.

Oneroso: São contratos que em uma das partes sofrem prejuízo patrimonial, no entanto, tal prejuízo corresponde a uma vantagem por ele visada.

#### **3.4.33.4 *Intuitu personae***

O contrato administrativo é celebrado pela Administração Pública, levando em consideração as condições pessoais do contratado, seja pessoa física ou jurídica. Essas condições pessoais são apuradas durante o procedimento licitatório, e em não havendo tal procedimento, por ser a licitação inexigível, dispensável ou dispensada, determina o parágrafo único do art. 26 da Lei 8.666/93 que:

O processo de dispensa, de inexigibilidade ou de retardamento, previsto neste artigo, será instruído, no que couber, com os seguintes elementos: I - caracterização da situação emergencial ou calamitosa que justifique a dispensa, quando for o caso; II - razão da escolha do fornecedor ou executante; III - justificativa do preço; IV - documento de aprovação dos projetos de pesquisa aos quais os bens serão alocados.

#### **3.4.33.5 Características especiais dos contratos administrativos**

**Poder de império da administração pública:** que se manifesta em vários dispositivos da Lei 8.666/93, tais como os inseridos no art. 55, IX, o reconhecimento dos direitos da administração em caso de rescisão administrativa prevista no art. 77 dessa Lei; o inciso XIII, a obrigação do contrato de manter, durante toda a sua execução, em compatibilidade com as obrigações por ele assumidas, todas as condições de habilitação e qualificação exigidas na licitação; e no *caput* do art. 56, a critério da autoridade competente, em cada caso, e desde que prevista no instrumento convocatório, poderá ser exigida prestação de garantia nas contratações de obras, serviços e compras.

O Poder de Império de Administração Pública se mostra inequívoco ao ser verificado o art. 58 da Lei 8.666/93, exemplificando sua manifestação através dos incisos I e II que nos termos seguintes assim dispõem:

O regime jurídico dos contratos administrativos instituído por esta Lei confere à Administração, em relação a eles, a prerrogativa de: I- modificá-los, unilateralmente, para melhor adequação às finalidades de interesse público, respeitados os direitos do contrato; II- rescindi-los, unilateralmente nos casos especificados no inciso I do art. 79 desta Lei.

**Organização e funcionamento dos serviços públicos:** Os contratos administrativos são celebrados com o fim de organizar e fazer funcionar os serviços públicos.

**Finalidade pública:** Todo contrato celebrado pela Administração Pública deve ter por fim propiciar o bem-estar da coletividade. Incidirá em *desvio de poder* o Administrador Público que venha a celebrar contratos administrativos, em que não se mostre presente o interesse da coletividade, infringindo, conseqüentemente, o princípio constitucional da impessoalidade.

Tanto se faz necessária a finalidade pública na celebração dos contratos administrativos que o art. 58, I, confere à Administração Pública a prerrogativa de “modifica-los, unilateralmente, para melhor adequação das finalidades de interesse público, respeitados os direitos dos contratos.”

**Licitação:** Embora o procedimento licitatório não seja uma característica intrínseca dos contratos administrativos, é considerado um requisito externo que antecede, a praticamente, todos os contratos administrativos.

**Cláusulas exorbitantes:** Os contratos administrativos têm como sua maior particularidade a presença constante da busca pela realização do interesse público. Isso faz com que as partes do contrato administrativo (contratante e contratado) não sejam colocados em situação de igualdade.

Como se verifica, as cláusulas exorbitantes mesmo que não expressamente previstas nos contratos administrativos se fazem presentes, uma vez que demonstram o Poder de Império da Administração Pública diante dos contratos e manifesta a supremacia da administração para atingir o interesse coletivo.

A primeira característica das cláusulas exorbitantes é de não ser comum a sua inserção nos contratos de Direito Privado. Pode-se citar como exemplo dessa primeira característica a possibilidade de a Administração Pública exigir caução (em dinheiro, título da dívida pública, seguro-garantia ou fiança bancária), conforme dispõe o art. 56, *caput*, da Lei 8.666/93: “A critério da autoridade competente, em cada caso, e desse que prevista no instrumento convocatório, poderá ser exigida prestação de garantia nas contrações de obras, serviços e compras”.



Outros exemplos, como a fiscalização da execução do contrato pela Administração Pública (art. 58, III, da Lei 8.666/93) e a modificação unilateral do ajuste (art. 58, I, da Lei 8.666/93), sendo que, nessa hipótese, determina o § 2º do art. 58 que: “(...) as cláusulas econômico-financeiras do contrato deverão ser revistas para que se mantenha o equilíbrio contratual”.

A segunda característica das cláusulas exorbitantes é que seriam *ilicítas*, se inseridas nos contratos entre particulares, uma vez que se trata de cláusulas que encerram prerrogativas e privilégios de uma das partes em relação à outra. Pode-se citar como exemplos dessa segunda característica das cláusulas exorbitantes a aplicação direta de penalidades administrativas pelo Poder Público, sem recorrer, previamente, ao Poder Judiciário, conforme expresso no inc. IV do art. 58 da Lei 8.666/93, “*aplicar sanções motivadas pela inexecução total ou parcial do ajuste*”, bem como a retomada do serviço público delegado ao particular, sem recorrer ao Poder Judiciário, está prevista no art. 58, V, que assim dispõe:

(...) nos casos de serviços essenciais, ocupar provisoriamente bens móveis, imóveis, pessoal e serviços vinculados ao objeto do contrato, na hipótese da necessidade de acautelar apuração administrativa de faltas contratuais pelo contratado, bem como na hipótese de rescisão do contrato administrativo.

**Cláusulas contratuais obrigatórias:** Nos termos do art. 55, da Lei nº 8.666/93, são cláusulas necessárias em todo contrato (instrumento contratual) as que estabeleçam:

- “I - o objeto e seus elementos característicos;
- II - o regime de execução ou a forma de fornecimento;
- III - o preço e as condições de pagamento, os critérios, data-base e periodicidade do reajustamento de preços, os critérios de atualização monetária entre a data do adimplemento das obrigações e a do efetivo pagamento;
- IV - os prazos de início de etapas de execução, de conclusão, de entrega, de observação e de recebimento definitivo, conforme o caso;
- V - o crédito pelo qual correrá a despesa, com a indicação da classificação funcional programática e da categoria econômica;
- VI - as garantias oferecidas para assegurar sua plena execução, quando exigidas;
- VII - os direitos e as responsabilidades das partes, as penalidades cabíveis e os valores das multas;
- VIII - os casos de rescisão;
- IX - o reconhecimento dos direitos da Administração, em caso de rescisão administrativa prevista no art. 77 desta Lei;
- X - as condições de importação, a data e a taxa de câmbio para conversão, quando for o caso;
- XI - a vinculação ao edital de licitação ou ao termo que a dispensou ou a inexigiu, ao convite e à proposta do licitante vencedor;
- XII - a legislação aplicável à execução do contrato e especialmente aos casos omissos;
- XIII - a obrigação do contratado de manter, durante toda a execução do contrato, em compatibilidade com as obrigações por ele assumidas, todas as condições de habilitação e qualificação exigidas na licitação.”

Para os contratos celebrados pela Administração Pública com pessoa física ou jurídica, inclusive aquelas domiciliadas no estrangeiro, é ainda obrigatória, cláusula que declare competente o *foro* da sede da Administração para dirimir qualquer questão contratual. Essa cláusula somente deixará de ser obrigatória na hipótese de licitação internacional, conforme o disposto no § 6 do art. 32 da Lei de Licitações.

**Acompanhamento e fiscalização na execução do contrato:** É direito e dever da administração acompanhar a execução do contrato, bem como consiste em um dever o contratado manter preposto no local da execução da obra ou serviço, nos exatos termos dos arts. 67, *caput*, e 68 da Lei 8.666/93, que assim dispõem:

“Art. 67. A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração especialmente designado. permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes a essa atribuição.”

“Art. 68. O contratado deverá manter preposto, aceito pela Administração, no local da obra ou serviço, para representá-lo na execução do contrato.”

**Aplicação de penalidades:** Aplicáveis diretamente pela administração, mediante procedimento interno, garantida prévia defesa, quando o contratado infringir norma administrativa, ou cláusula estabelecida no contrato administrativo.

**Sanções administrativas:** O art. 87 da Lei 8.666/93 estabelece as sanções administrativas (advertência, multa, suspensão temporária e declaração de idoneidade) a serem aplicadas nos casos de inexecução total ou parcial do contrato.

**Inexecução do contrato administrativo:** A inexecução consiste no descumprimento de cláusulas contratuais, por ação ou omissão das partes (negligência, imprudência, imperícia ou dolo). Gera a aplicação de sanções administrativas (responsabilidade administrativa), bem como a obrigação de reparar o dano patrimonial (responsabilidade civil).

Nos casos de inexecução sem culpa, aplica-se a teoria da imprevisão, baseada na cláusula *rebus sic stantibus*, nos seus desdobramentos de força maior, caso fortuito, fato do príncipe, fato da administração e interferência imprevistas.

A teoria da imprevisão é verificada quando houver eventos imprevidos e imprevisíveis, no momento da celebração do contrato, retardando, onerando ou impedindo a execução do contrato administrativo, desde que presentes os pressupostos.

**Extinção do contrato administrativo:** A regra é que haja o integral cumprimento do avençado pelas partes; excepcionalmente, pode a extinção do contrato administrativo consubstanciar pela anulação ou pela rescisão.

**Anulação do contrato administrativo:** A Administração poderá anular o contrato, assim como a retomada do objeto contratual. O fundamento legal para que a Administração, verificando ilegalidade, decreta a nulidade contratual reside no art. 59 da Lei nº8.666/93, que determina que “a declaração de nulidade do contrato administrativo opera retroativamente impedindo os efeitos jurídicos que ele, ordinariamente, deveria produzir, além de desconstituir os já produzidos”.

Observa-se que a nulidade do contrato pode decorrer de vício constante no próprio contrato, assim como de vício constante da licitação, haja vista a nulidade do procedimento licitatório induzir à do contrato, conforme dispõe o §2º do art. 49 da Lei 8.666/93.

**Rescisão do contrato administrativo:** De acordo com Meirelles, 1999 pág: 35, rescisão é:

(...) o desfazimento do contrato durante sua execução por inadimplência de uma das partes, pela superveniência de eventos que impeçam ou tornem inconveniente o prosseguimento do ajuste ou pela ocorrência de fatos que acarretem seu rompimento de pleno direito.

O art. 79 da Lei 8.666/93, prevê 03 (três) formas de rescisão: administrativa, amigável e judicial.

**Rescisão administrativa:** É aquela efetivada por ato unilateral da administração, seja por inadimplência do contratado, seja por interesse do serviço público, independentemente de ordem ou decisão judicial.

**Rescisão amigável:** É aquela realizada por mútuo acordo das partes, para extinção do contrato e acerto dos direitos dos contratantes.

Essas duas formas de rescisão (administrativa e amigável) deverão ser precedidas de autorização escrita e fundamentada da autoridade competente. Sempre será dada oportunidade de defesa à parte inconformada.

**Rescisão judicial:** É aquela decretada pelo Poder Judiciário, em ação proposta pela parte que tiver direito à extinção do contrato, sendo opcional para a Administração Pública e obrigatória para o particular. Também pode ser pleiteada por meio de Ação Popular, Ação de Improbidade Administrativa ou Mandado de Segurança.

**Rescisão de pleno direito:** É aquela que se verifica diante da ocorrência de fato extintivo do contrato. Não há necessidade de ato formal de rescisão, nem de decretação judicial. É decorrente do falecimento do contratado, da dissolução da sociedade, da falência da empresa, do perecimento do objeto contratado e demais eventos de efeitos semelhantes.

## **4 PERÍCIA CONTÁBIL NA ÁREA GOVERNAMENTAL**

### **4.1 Considerações gerais, conceitos e definições de perícia administrativa ou governamental**

A perícia contábil governamental, embora possa ser exercida dentro das estruturas da Administração Pública, seja na Secretaria de Fazenda, Administração, Receita ou nas Procuradorias Administrativas ou Fazendárias, seja no âmbito municipal, estadual ou federal, uma vez que envolve pessoas físicas ou jurídicas que embora ligadas ao governo por serem contribuintes e/ou credores de governos estejam sujeitas as fiscalizações contábeis, financeiras, patrimoniais e tributárias do próprio governo, mantém a necessária autonomia e total independência no exercício de suas funções quer integradas a estrutura governamental quer em caráter de serviços de terceiros.

Como se viu, no subitem 2.3 (perícia judicial), a atividade de perícia contábil ainda que tenha se iniciado no âmbito do poder judiciário, estende-se, atualmente, às áreas do Poder Executivo e do Legislativo. Mesmo que a grande maioria das perícias contábeis estejam relacionadas com o setor privado, podem ser realizadas dentro dos órgãos públicos até mesmo por iniciativa do Poder Judiciário.

A Carta Magna instaurou um regime democrático no país, sendo essa democracia garantida pela autonomia e independência dos três poderes: o Executivo, o Legislativo e o Judiciário. Assim, o serviço de perícia contábil governamental, por ser autônomo e, mais do que isso, independente, pode auxiliar a qualquer tempo quaisquer dos poderes constituídos, sendo suficiente que exista um processo pendente de decisão envolvendo o setor governo.

Por exemplo, no que tange à Arrecadação e Aplicação de Recursos nas Campanhas Eleitorais, conforme os dispositivos estabelecidos na Lei nº 8.713, de 30.09.1993, foi exigida a prestação de contas dos recursos arrecadados e aplicados nas campanhas eleitorais. Os Comitês Financeiros dos candidatos e dos partidos políticos devem demonstrar, contabilmente, as origens e aplicações de recursos de suas campanhas, podendo-se gerar contenciosos nesse sentido que possam envolver trabalhos de perícia contábil.

Essa lei representou um avanço no processo político do país e constitui, também, mais um campo de trabalho para o profissional de Contabilidade, além de confirmar a possibilidade de funcionamento do serviço de perícia contábil na esfera legislativa. Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade elaborou um manual, realçando, ainda, a importância dos princípios fundamentais de Contabilidade, uma vez que preceitua, no artigo 50:

A prestação de contas dos Comitês Financeiros de âmbito nacional e regional deve ser elaborada de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade e assinada por profissional habilitado, pelo presidente do respectivo Comitê ou por pessoa por ele designada.

#### **4.1.1 Conceito de perícia administrativa**

Considerando que a perícia é um meio elucidativo e de prova admitido pela legislação, tem como objetivo gerar informações fidedignas. Origina-se, portanto, da discriminação e definição de interesses e de controvérsias entre litigantes, podendo ser requisitada pelas partes interessadas, autoridades administrativas ou judiciárias.

Neste sentido, Magalhães *et al* (2.001:22-23), conceituam perícia administrativa como:

(...) exame decisivo de situações, em caráter administrativo, quando o responsável pelos negócios de uma entidade econômica se depara com uma questão em que ele próprio tem dúvidas e solicita, então, os subsídios do contador para dirimi-las. O exame pericial nestas condições é estritamente particular. É o administrador que tem necessidade de apoiar-se no juízo autorizado de um conhecedor da matéria, o que fortalece seus atos decisórios.

Mais comum é a perícia administrativa, quando o administrador não confia em atos de seus subalternos e auxiliares, como depositários, caixas e empregados de escritório. O apelo ao perito pode ser motivado por irregularidades supostas ou manifestas ou por erros e vícios funcionais.

Nessa forma de perícia, os casos podem ser propostos pelo interessado e indicados os pontos ou atos de irregularidades ou supostas irregularidades, e ser invocada a sagacidade do perito para desvendá-los. Em tal aspecto, a ação de investigação é detectiva e terá a função de determinar efeitos e investigar as respectivas causas.

## **4.2 Operacionalização da perícia contábil governamental**

O núcleo central dessa pesquisa é perícia contábil governamental, seja em processos administrativos ou judiciais, inseriram vários conteúdos da perícia contábil desenvolvida no âmbito judicial, exatamente por dispor de maior literatura e de trabalhos científicos publicados.

A operacionalização da perícia contábil governamental e seu processamento consistem, basicamente, em dois procedimentos distintos, que se pode classificar de: atos preparatórios e atos de execução.

### **4.2.1 Atos preparatórios no âmbito da administração pública**

Como atos preparatórios pode-se apontar:

- a) nomeação de ofício: quando a autoridade administrativa superior (Prefeito, Secretário de Administração, Fazenda, Receita ou Procuradoria Municipal), sentindo a necessidade de ser orientado no conteúdo técnico ou científico do processo administrativo, toma a iniciativa de nomear um perito, que geralmente é vinculado ao quadro de servidores da entidade pública.

Se no órgão público não houver perito-contador habilitado e qualificado nos termos exigidos pelo CFC, a entidade pública poderá contratar o profissional junto à iniciativa privada, com fulcro no art. 13, inciso II, c/c o art. 25, inciso II, todos da Lei Federal nº 8.666/93, ou mediante licitação pública. Veja-se o que expressam esses artigos com referência à contratação de peritos pela administração pública.

Art. 13. Para os fins desta lei, consideram-se serviços técnicos profissionais especializados os trabalhos relativos a:

- I - estudos técnicos, planejamentos e projetos básicos ou executivos;
- II - pareceres, perícias e avaliações em geral;

Art. 25. É inexigível a licitação quando houver inviabilidade de competição, em especial:

I (...):

- II - para a contratação de serviços técnicos enumerados no art. 13 desta lei, de natureza singular, com profissionais ou empresas de notória especialização, vedada a inexigibilidade para serviços de publicidade e divulgação.

b) Indicação ou contratação de assistente técnico: quando uma das partes (impugnante, requerente, exequente, etc.) desejando orientação nos aspectos técnicos ou científicos que possam contribuir para elucidar a decisão, indica assistente técnico perito da parte.

c) Intimação: feita a nomeação ou contratação do perito-contador, a autoridade administrativa superior (Prefeito, Secretário de Administração, Fazenda, Receita, Procuradoria Municipal, etc) manda intimar, isto é, notificá-lo de que foi nomeado ou contratado como perito-contador, mediante um ofício, em que lhe é informado o número e o título dos autos, os prazos para diligências e outras informações inerentes ao processo.

Durante os atos preparatórios, especialmente depois da intimação ou da contratação, o perito-contador pode retirar os autos na sede da entidade pública ou na Secretaria em que foi instaurado o processo administrativo, para inteirar-se de seu conteúdo, dentro do prazo legal que rege a matéria.

No que tange às condições para *aceitar* a função de perito, Magalhães (2001:38), afirma que: o perito tem o dever de cumprir o ofício, no prazo que lhe assistir a lei. Outra condição é de que esteja legalmente habilitado e técnica e cientificamente preparado. O fato de haver sido nomeado não obriga o perito ao exercício pericial, pois cabe-lhe o direito de aceitar ou escusar-se da função.

Assegura esse autor que as condições básicas da *escusa* do perito são: impedimento legal, suspeição, não ser especializado na matéria objeto da perícia ou força maior.

#### **4.2.2 Atos de execução no âmbito da administração pública**

É nesse ponto que praticamente se inicia o trabalho pericial, de natureza técnica e científica, objetivo do processo administrativo, para aclarar as autoridades administrativas em relação à complexidade do problema em lide.

O primeiro ato de execução é a formulação de quesitos pela autoridade administrativa julgadora, no caso das nomeações, designações de servidores ou contratação de profissionais de sua própria iniciativa para atuar no feito.



Segundo Santos (2000; p. 27), quando se tem a perícia sem quesitos, o seu produto final ao invés de laudo, é denominado relatório pericial, a saber:

(...) vale lembrar que em não havendo quesitos, o trabalho do perito deixará de ser específico para ser abrangente, tal como costuma ser na auditoria. Ou seja, quando a perícia é solicitada sem quesitos, o perito elabora um relatório pericial, enquanto a auditoria é apresentada na forma de relatório de auditoria.

No caso de quesitos formulados pelas partes, ele ficam sujeitos à homologação pelo autoridade julgadora, ou recusa se forem considerados impertinentes, pois, quesitos bem formulados são fundamentais para a boa qualidade do trabalho pericial, já que são os quesitos que indicam o escopo da perícia. As diligências para obtenção de provas constituir-se-ão em atos de execução subseqüentes.

Para Ornelas (2000; p. 70), o termo diligências, *lato sensu*, pode ser entendido como todas as providências levadas a efeito pelo perito para permitir-lhe oferecer o laudo pericial.

#### 4.2.3 Diligências e prova pericial na área pública

Conhecendo os quesitos ou matéria que envolva administração pública, o perito-contador e/ou assistente técnico (se houver) pode iniciar essa segunda etapa de execução que são as diligências para obtenção das provas periciais.

Harada (1999; p. 71), ao discorrer sobre a conversão em diligência, afirma que:

O julgamento do inquérito administrativo ou processo disciplinar pode ser convertido em diligência pela autoridade competente para proferi-lo, quando necessária à realização de provas que tenham sido omitidas ou se apresentem incompletas, prejudicando a formação de segurança e convicção a respeito dos fatos. A medida se recomenda, também, para sanar vícios que possam levar à anulação do feito ou outras falhas que comprometam a lisura do procedimento.

Nesse sentido, Alberto (2000; p. 120), ao discorrer sobre diligência, numa abordagem *stricto sensu*, diz que:

A diligência estrita é ato técnico da maior importância para a realização do laudo. quando, efetivamente, não lhe é o componente principal, pois é através deste ato que muitos atos, fatos e situações ocultas e que interessam à lide podem vir à tona. A disposição mental apropriada do perito, sua perspicácia e capacidade de apreensão são decisivas para o encaminhamento que terá o laudo propriamente dito.

Para Ornelas (2000:71), numa abordagem *stricto sensu*, pode-se entender o termo diligências

(...) como uma das fases do trabalho pericial, no caso, o trabalho de campo. É por esse documento que o perito prova que realizou determinada visita e que requereu os livros e documentos que indicou no próprio documento.

Assegura esse autor que o termo diligência elaborado pelo perito deve conter os dados que identificam o processo, o local e a hora da diligência, os livros e documentos que o perito deseja ver exibidos, a identificação do perito e do representante legal, a assinatura dos dois, o local e a data,

Assim, formalizada a diligência, é chegado o momento de se iniciarem os exames e as verificações contábeis e documentais planejadas.

#### 4.2.3.1 Diligências em processos licitatórios

A de Lei Licitações e Contratos Administrativos (Lei nº8666, de 21.06.93), em seu art. 43, § 3º, dispõe acerca da promoção de diligência destinada a esclarecer a instrução do processo licitatório, *in verbis*:

Art. 43. A licitação será processada e julgada com observância dos seguintes procedimentos:

§ 1º (...);

§ 3º É facultada à comissão ou autoridade superior, em qualquer fase da licitação, a promoção de diligência destinada a esclarecer ou a complementar a instrução do processo, vedada a inclusão posterior de documento ou informação que deveria constar originariamente da proposta.

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se à concorrência e, no que couber, ao concurso, ao leilão, à tomada de preços e ao convite.

Em cada fase da licitação, exerce-se um controle da legalidade, procurando-se expurgar, se o certame não estiver comprometido, os vícios. A norma estabelece que, em qualquer fase da licitação, poderá a comissão ou a autoridade superior promover diligência com a finalidade de esclarecer ou complementar a instrução do processo licitatório.

Neste sentido, discorrendo sobre diligências e concurso de terceiros, Marçal (2000, p. 432), assegura que:

(...) a comissão de licitação poderá promover vistorias, para comprova *in loco* o estado de instalações, maquinários etc., delas participando todos ou apenas alguns de seus membros. As providências e diligências adotadas pela comissão deverão ser documentadas por escrito.

Como se vê, a diligência iniciará *ex officio* ou por provação de um licitante, devendo estar precisamente delineado o objetivo.

A diligência tanto pode ocorrer em relação a um fato em curso quanto a um fato havido na fase anterior do certame, desde que se faça necessária para eliminar uma controvérsia ou melhor instruir a licitação, sempre no sentido de banir dúvidas. Poderá, ainda, ter finalidade declaratória ou desconstitutiva em relação a um fato ou ato jurídico.

As diligências consistem em todos os meios necessários para obtenção de provas que possam estar fora dos autos, como, por exemplo, livros obrigatórios, facultativos e auxiliares, atas, documentos de arquivos das partes ou de terceiros, contratos assinados e não publicados, ordens e autorizações de compras de mercadorias e serviços sem licitação, contratos sem licitações ou de processos de dispensa ou inexigibilidade de licitação, ausência de controles internos, documentos de outros órgãos públicos, pareceres emitidos pelas Cortes de Contas, denúncias ou representações interpostas por cidadãos, cartas anônimas, oitiva de testemunhas etc.

#### **4.3 Exames periciais na instrução do inquérito civil**

Durante a instrução do inquérito civil, compete ao membro do Ministério Público que o presidir promover a coleta de todas as provas lícitas previstas no ordenamento jurídico necessárias à real apuração do fato tachado de improbidade administrativa descrito na portaria de sua instauração.

Vale observar que a Constituição Federal qualifica como função institucional do Ministério Público:

Expedir notificação nos procedimentos administrativos de sua competência, requisitando informações e documentos para instruí-los, na forma da lei complementar respectiva (art. 129, inciso VI, da CF/88).

À luz desse preceito constitucional, a Lei Orgânica Nacional do Ministério Público (Lei nº8.625, de 12.02.1993), em seu art. 26, inciso I, elenca os meios investigatórios que podem ser utilizados pelo órgão ministerial para instruir o inquérito policial:

Art. 26 - No exercício de suas funções, o Ministério Público poderá:

I - instaurar inquéritos civis e outras medidas e procedimentos administrativos pertinentes e, para instruí-los:

a) (...);

b) requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da administração direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (grifamos)

Como se vê, o Ministério Público tem a prerrogativa, conferida pela Carta Magna (art. 129, VI), de requisitar de qualquer órgão ou entidade pública ou privada, nos procedimentos administrativos de sua competência (inquérito civil ou procedimento assemelhado), certidões, informações ou exames periciais.

#### **4.4 Prova pericial na administração pública**

A prova pericial é a que resulta do ofício dos peritos, por meio de exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramento e certificações, quando designada por autoridade superior da administração pública.

A prova pericial é a indicada para a constatação da existência de fatos que dependam do conhecimento de pessoas habilitadas profissionalmente, de reconhecida experiência quanto à matéria objeto da prova e de ilibada idoneidade moral e, por isso mesmo, convocada, designada, nomeada ou contratada para esse fim pela autoridade superior da administração pública.

É a prova pericial, uma prova a ser produzida por peritos, pertencentes ao quadro de servidores da entidade pública ou contratados, conhecedores e experientes em matérias pertinentes à administração pública.

É, portanto, produzida por determinação ou solicitação de autoridade hierarquicamente superior, realizada na entidade, Secretaria ou Procuradoria, em que se processa a lide administrativa.

Consiste a prova pericial na constatação da verdade dos fatos e circunstâncias, mediante quesitos formulados pela autoridade administrativa que determinou ou solicitou a realização da perícia contábil e pelas partes interessadas (pessoas físicas, jurídicas, contribuintes, licitantes, credores de governos, cidadãos) em litígios, devendo ser respondidos pelo perito através do laudo pericial. Nos casos em que nem a administração nem as partes interessadas

formulam quesitos, o perito realizará a perícia administrativa com base nos fatos expressos e materialmente documentados, ou na matéria em debate, devendo, ao final dos trabalhos, emitir o seu relatório ou parecer pericial devidamente circunstanciado.

Vale lembrar que para elucidação de situações especiais que venham a ocorrer nas entidades públicas, o trabalho pericial poderá ser realizado com a participação de outros profissionais especialistas e auxiliares, porém, sempre com acompanhamento, orientação e supervisão direto do perito responsável, tendo em vista que a perícia é indelegável.

#### **4.5 Irregularidades administrativas, contábeis, erros, fraudes e ilícitos administrativos**

##### **4.5.1 Irregularidades administrativas**

As ações econômico-administrativas são desenvolvidas por manifestações pessoais, em relação a um patrimônio como soma de bens e valores pecuniários, praticadas por gestores e responsáveis na consecução dos objetivos das entidades e em consonância com as determinações legais, de acordo com as normas profissionais de cada classe de pessoas envolvidas na gestão empreendedora.

Ocorre que, em função de deficiências técnicas, da existência de desequilíbrios psicológicos, morais, geram-se atitudes que não se apresentam com a necessária perfeição técnica, infringindo normas legais, profissionais ou éticas. Surgem, então, as imperfeições, negligências, erros, simulações, adulterações e fraudes na execução dos trabalhos, caracterizando-se, assim, como irregularidades administrativas causadoras de danos aos interesses, inclusive de terceiros.

Essas irregularidades praticadas em detrimento das entidades, requer a identificação e a incriminação dos responsáveis, com a finalidade de imputar responsabilidades penais, civis e/ou administrativas pelos atos praticados, e ressarcimento dos danos morais e materiais, em consonância com as leis e normas vigentes.

Neste contexto, Magalhães (2001, p. 24) afirma que:

Pela função de revisão ou perícia, são descobertas e evidenciadas irregularidades administrativas, fundamentando-se medidas acauteladoras ou sanções, e estabelecendo-se a verdade dos fatos, com definições de responsabilidade e justa atribuição de direitos e obrigações pecuniárias.

Diante do exposto, D'Áuria *apud* Magalhães (2.001, p. 24-27) classificam as irregularidades administrativas em:

- a) imperfeições, que acontecem consciente ou inconscientemente. Podem ser evidentes ou transitoriamente ocultas. São falhas decorrentes do uso dos bens materiais e nas relações mantidas com terceiros, pelo administrador, seus colaboradores e prepostos;
- b) negligências: são "falhas humanas, físicas ou psíquicas, omissões na vigilância, zelo e ordem, com influência nos atos e fatos causadores de danos substanciais. Seus efeitos podem ser imediatos ou remotos e deles exigem-se investigações de causas e identificação dos culpados. Quando conscientes, ressaltam a responsabilidade dos causadores, sendo falta culposa a originalidade da displicência ou negligência inconsciente.
- c) Erro "é o afastamento da exatidão da verdade". Subjetivamente, os erros são voluntários ou involuntários: são da primeira espécie: faltas, culpas, simulações, fraudes, crimes; são da segunda espécie: ignorância, boa-fé, falhas físicas ou psíquicas. Obviamente, os erros traduzem-se em omissão, imprevisão, incompreensão, cálculos inexatos, técnica mal aplicada, decisões inconvenientes, interpretações irrealis, falsas situações de direito, etc.
- d) Infrações: são "as transgressões das normas e das leis"; "são irregularidades que prejudicam a ordem administrativa e sua revelação constitui motivo para avaliar os respectivos efeitos e determinar seus responsáveis.
- e) Simulações: constituem em infrações que resultam em aparentar regularidade em determinado ato ou negócio". Na verdade, "atos ou negócios simulados contrariam as normas jurídicas e a ética. Os autores de simulações usam artifícios para encobrir irregularidades, invocando as próprias normas para justificação de seus atos irregulares;
- f) Adulterações: consistem na alteração de coisas e fatos, com o fim concebido de enganar a outrem em proveito próprio. (...) adulteram-se títulos de créditos, contratos e documentos, alterando-lhes os valores e as condições.
- g) Fraudes: consistem em enganar, burlar, em benefício próprio. A fraude não se presume, deve ser provada pro que acusa, embora admitida prova por indícios ou circunstâncias. Variantes da fraude são: furto, roubo, lesão, desfalque, alcance, estelionato, falsificação.

Magalhães *et al* (2001, p. 27) discorrem, também, sobre culpas e responsabilidades administrativas:

Culpas – aquele que, por negligência, comete omissão é culpado. No direito romano, exemplifica D'ÁURIA, a culpa classifica-se em: levíssima, leve, grave e gravíssima. Levíssima era a culpa daquele que não usava de todos os cuidados em fatos especiais; leve, quando havia ausência de cuidados que deveriam regular alguns atos da vida; grave, era a culpa, embora sem má-fé, daquele que não cuidava das coisas dos outros como se fossem próprias; gravíssima, quando ocorria excesso de negligência que culminava com a má-fé.

Concluem esses autores, que a culpa é causa de dano pela qual responde, moralmente, seu autor, quando ineficiente e de boa-fé, e, de direito, quando deixa de cumprir obrigações explícitas ou tendências para a má-fé. As culpas podem ocasionar a um patrimônio perdas leves ou graves, próximas ou remotas, diretas ou indiretas. A apuração das culpas, em qualquer caso, é uma indagação para se fixarem responsabilidades materiais ou morais.

A Perícia Contábil age no sentido dessa indagação, referindo-se às situações e fatos ou investigando as respectivas origens, além de incumbir-se da apuração de efeitos materiais que tenham prejudicado ou venham a prejudicar determinada situação patrimonial ou qualquer de suas partes.

No que respeita às **Responsabilidades** – em matéria administrativa, responsável é aquele que se obriga pela boa guarda e conservação das coisas e pela execução de atos como agente de legítimo dono da coisa administrada, faltando a essas obrigações, resulta responsabilidade material para o agente.

Em face do exposto, D'Áuria *apud* Magalhães (2.001; p. 28), em direito, designa-se como responsabilidade civil

(...) a obrigação de ressarcir o dano causado a outrem por fato ilícito de ação ou omissão, direto ou indireto. Cada um responde, não só pelo dano causado, voluntária e intencionalmente, mas também pelo dano derivado da sua negligência; assim como deve responder, não só pelo próprio fato, mais, ainda, por aquele das pessoas pelas quais devemos responder e pela coisas que temos em custódia.

Assim sendo, a responsabilidade resume-se em termos monetários. Cabe ao perito, por ocasião da investigação de tais casos, fixar os limites da obrigação pecuniária, justificando-os e comprovando-os. A responsabilidade pode originar-se de peculato, de prevaricação ou de estelionato (fraude ou culpa). A consequência, no caso de fraude, é a de caber ação pela responsabilidade criminal, além da civil, quando em processos judiciais.

#### **4.5.2 Irregularidades contábeis**

As irregularidades contábeis concorrem para as falhas da administração e podem causar prejuízos, desde os de menor importância até os que comprometem a estabilidade patrimonial ou a própria reputação do administrador ou gestor. A organização contábil e respectivas escritas devem assegurar e confirmar a regularidade administrativa. Entretanto, falha administrativa, por sua vez, pode ser causa de irregularidade contábil.

Os gestores das organizações depositam justificada confiança nos serviços de Contabilidade, convivendo com sua operacionalização nos aspectos administrativo e técnico, mas somente até onde permitam seus conhecimentos da matéria.

Nesse sentido, Magalhães *et al* (2001; p. 30-31) classificam as irregularidades contábeis em:

- a) **Imperfeições Técnicas:** são todas as falhas acontecidas em decorrência de irregularidades provocadas a partir de planos e trabalhos imperfeitos, incompletos, ou defeituosos: de normas deficientes ou mal orientadas, de manuais de rotinas e orientações construídos sem o devido cuidado; de livros que não tiveram todas as formalidades legais cumpridas: de falta de clareza e método na escrituração; e outros tantos.
- b) **Negligência Profissional:** é o desenvolvimento da atividade profissional do contabilista responsável sem o cuidado para a aplicação da boa técnica contábil, descuidando no uso dos princípios gerais de contabilidade e das normas que regem a ação profissional e os controles contábeis. Exemplo delas estão na má guarda e na má conservação dos livros: deixar acumular documentos para serem escriturados; ausência ou atraso nas verificações obrigatórias: não realização de conciliações e levantamentos (exemplo: levantamento inventarial) que comprovem a veracidade dos dados contábeis; não realização de conferência dos trabalhos executados, etc.
- c) **Erros Técnicos e de Escrituração:** podem ser substanciais e formais. Por definição, substancial é o que se refere à essência. Formal é referência à representação, expressão de atributos das coisas. Erro de forma é a representação gráfica defeituosa ou viciada de fatos. Em contabilidade, o erro é de substância ou de conceito, quando se organiza um plano de contas ou livros com impropriedades de indicação ou defeitos de função ou quando consideram ou classificam fatos de maneira que não significam a realidade ou verdade.
- d) **Infrações:** são o não-cumprimento de uma determinação administrativa e, principalmente, legal; cumpri-la parcialmente, com desvirtuamento ou deformação, é infringir normas ou preceitos a serem observados pela Contabilidade. Entre elas estão a inobservância extrínseca das formalidades expressas pela legislação societária e Código Comercial em relação aos livros e aos vícios de escrituração, (...) a inobservância de preceitos estatutários e contratuais no registro das operações e na satisfação de requisitos ou formalidades estabelecidas em leis ou contratos. Na escrituração fiscal, dá-se infração quando não se obedece às determinações estabelecidas nas leis tributárias. É também infração a desobediência aos padrões e classificação de balanço, quando imposto por lei, tais como: de Sociedades Anônimas, Bancos, Companhias de Seguros, Transportes Aéreos, Previdência Privadas, Entidades Públicas, etc.
- e) **Simulações:** quando coisas e fatos administrativos não correspondem à verdade, quando alguém contraria normas e preceitos, ou quando são arquitetadas situações irreais e irregularidades, temos simulações caracterizadas. Há simulações de inventários, de operações ou negócios, de débitos e créditos, de despesas ou prejuízos, de rendas ou lucros, de distribuição indevida ou evitada de lucros líquidos, de déficit ou superávit falso, situações aparentes ou falsas de balanços, etc.
- f) **Adulterações:** são as alterações, emendas, eliminações ou os acréscimos que alterem propositadamente os registros verdadeiros, com o objetivo de distorcer as informações daqueles registros e de todos os relatórios que o tenham incluído em sua elaboração. É viciada a escrituração que apresente alterações posteriores, com intuito de falsificação. As adulterações podem ser de contas, históricos, datas, quantias, lançamentos, ou peças contábeis já elaboradas. A inclusão de alterações posteriores, no entanto, nem sempre corresponde a uma adulteração, eis que, muitas vezes, em decorrências de erros involuntários, sua descoberta leva a correções necessárias que, produzidas de acordo com a técnica contábil via estorno ou outro tipo de procedimento, não correspondem a irregularidade contábil.



### 4.5.3 Erro

Por serem elementos que, na maior parte das vezes, geram irregularidades na escrituração e que provocarão a necessidade de realização de perícia contábil, o erro e a fraude merecem estudo especial.

Discorrendo sobre erro, Crepaldi (2.000; p. 115), assim, o define:

Erro: é a falsa idéia ou o falso sentido que se tem de alguma coisa, e poderão ter diversas causas. Erro é o que não é exato ou verdadeiro. No erro há um conceito de inexatidão, de oposição à verdade, ou do afastamento desta.

Segundo Attie (2.000; p. 126-127), os erros podem ser classificados em:

- a) de interpretação, como a aplicação errônea dos princípios contábeis na contabilização de transações;
- b) de omissão, por não aplicar um procedimento preestabelecido;
- c) decorrentes da má aplicação de uma norma ou procedimento.

Já para Mautz (1987; p. 34), que os erros podem ser definidos como propositais e não-propositais:

Um erro não-proposital é qualquer erro cometido sem intenção, independente de como tenha sido cometido. Erros propositais são cometidos com a intenção de enganar, desorientar ou, pelo menos, ocultar a verdade. Uma grande variedade de erros propositais pode ser encontrado, que vão desde os esforços para ocultar a ignorância ou incompetência de alguém, pequenos furtos de dinheiro ou mercadoria e até casos de grandes desfalques.

Ainda sobre o Erro, eis a Interpretação Técnica (NBC-T-11-IT-3):

O termo erro refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistentes em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais;

### 4.5.4 Fraude

É importante o entendimento de diferentes autores sobre a fraude, para facultar uma concepção mais ampla e também precisa sobre o assunto. A fraude constitui o elemento típico do estelionato que, segundo o art. 171 do Código Penal, é obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou outro qualquer meio fraudulento.

Jesus (1998; p. 09), ao discorrer sobre perícia contábil e prevenção de fraudes, expõe que:

O problema da existência de fraude no Brasil está longe de ser um caso isolado, pois este tipo de crime está em evidência em outros países tais como Inglaterra, Estados Unidos da América, Japão, etc. A diferença está na apuração dos dados estatísticos da ocorrência deste crime e na existência de uma repressão ainda muito tímida, estando-se longe de uma política de prevenção.

Assevera esse autor que grande parte das investigações iniciais de denúncias de fraudes é realizada pelos meios de comunicação, sendo, posteriormente, acionados os órgãos fiscalizadores e policiais, perdendo-se, muitas vezes, a oportunidade de apreensão de provas materiais importantes, a evidenciação da fraude.

Magalhães *et al* (2001; p. 34) ao comentar sobre as fraudes, assim as definem:

Fraudes – motivam as fraudes em Contabilidade as intenções de lesão de interesses alheios. Daí a falsificação de lançamentos nas falências, as falsas situações de contas, reservas falsas, lucro líquidos alterados, erro de classificação de receita e despesa, omissão de entradas de dinheiro, repetição indevida das mesmas saídas de dinheiro e quaisquer outras falsidades escritas praticadas com intenção criminosa. Nas funções escritural e expositiva, a Contabilidade obedece aos princípios de um conhecimento organizado e às normas e aos processos que lhe asseguram exatidão.

Para esse autor, revelam a existência de fraudes os lançamentos a que não correspondem documentos ou comprovantes regulares, os lançamentos artificiosos que criam situações sem apoio em operações legítimas, às discordâncias com os registros comprovados de terceiros interessados, os estornos parciais ou totais, a troca de contas, erro de intitulação, as situações de balanço em desacordo com o resultado exato da escrituração, todas fraudes e/ou erros, enfim, que atestem irregularidade voluntária de escrita, com o propósito de enganar.

Ainda sobre a Fraude, as Normas Brasileiras de Contabilidade - T11 e NBC 11 - IT - 03, definem e interpretam, respectivamente, o entendimento quanto à fraude. Na citada norma, está expresso que:

O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por: manipulação, falsificação ou adulteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados; apropriação indébita de ativos; supressão ou omissão de transações nos registros contábeis; registro de transações sem comprovação; e aplicação de práticas contábeis indevidas."

A Lei nº 8.666, de 21.06.93, relativa a Licitações e Contratos da Administração Pública, em seus arts. 90 e 96, incisos I e V, assim dispõem:

Art. 90 Frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer expediente, o caráter competitivo do procedimento licitatório, com o intuito de obter, para si ou para outrem, vantagem decorrente da adjudicação do objeto da licitação: pena de detenção, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.

A característica fundamental da licitação é a livre competição. Qualquer ato dos agentes da Administração que vise frustrar ou fraudar essa livre competição é tipificado como criminoso, sujeitando-se os agentes às penas impostas pelo art. 90, da Lei de Licitações e Contratos Administrativos.

O ato de frustrar ou de fraudar deve afetar a garantia da observância do princípio constitucional da isonomia e da seleção efetiva da proposta mais vantajosa para a Administração, princípios que orientam o processo da licitação. É necessário portanto, que a fraude ou a frustração promova a eliminação do caráter competitivo do processo da licitação.

O sujeito ativo pode ser o servidor público, o agente político ou o particular ou não, podendo haver concurso de agentes. Nesse caso, a norma prevê duas modalidades de crime: frustrar e fraudar.

Art. 96. Fraudar, em prejuízo da Fazenda Pública, licitação instaurada para aquisição ou venda de bens ou mercadorias, ou contrato dela decorrente:

I - elevando arbitrariamente os preços;

(...)

V - tornando, por qualquer modo, injustamente, mais onerosa a proposta ou a execução do contrato: pena de detenção, de 3 (três) a 6 (seis) anos, e multa.

A elevação arbitrária dos preços, pelo fornecedor, constitui-se em defeito do ato jurídico, presente o dolo específico, posto que a elevação dos preços tem por objetivo a obtenção de maior lucro, em detrimento dos interesses da Fazenda Pública. Também se inscreve como fraude contra a Administração Pública o ato do licitante (fornecedor) que, por qualquer modo, de forma injusta, torna mais onerosa a proposta ou a execução do contrato.

Em qualquer dos motivos declinados pela norma do art. 96, da Lei de Licitações, cabe, além da responsabilidade penal, a anulação do contrato, com perdas e danos (responsabilidade civil). O sujeito ativo será sempre o licitante (fornecedor), e a pena prevista é a de detenção de 3 (três) a 6 (seis) anos, e multa.

Na área governamental, Jesus (2000; p. 62) argumenta sobre a fraude praticada contra governo, expondo que:

A inexistência de um controle interno rigoroso e a insuficiência na fiscalização com que o governo seja uma grande vítima de fraudes. A morosidade em sua detecção e a prescrição, de que estes criminosos são beneficiários, contribuem para aumentar a incidência deste tipo de fraude.

Acrescente-se, ainda, que a falta de treinamento adequado dos auditores ou de peritos-contadores e os poucos recursos alocados nas investigações fazem com que os criminosos possam ser beneficiados pela passagem do tempo, perdendo-se a oportunidade de puni-los.

Por fim, Magalhães *et al* (2001; p. 35), ao discorrerem sobre culpas e responsabilidades profissionais de Contabilidade, assim expõem:

Culpas profissionais: as imperfeições técnicas da organização e execução de Contabilidade, as negligências profissionais, os erros técnicos e de escrituração e outras irregularidades de escrita pode ser causa determinante ou concorrente, direta ou indireta, de prejuízos materiais e morais contrários ao dono do patrimônio ou de terceiros em relações comerciais.

Para esses autores, um inventário de mercadorias ou valores, uma verificação de caixa com resultados inexatos podem causar prejuízos. A situação de uma conta de terceiros em que seu saldo possa não corresponder à realidade, pode determinar operações ou liquidações prejudiciais. O registro errado de uma operação traz sempre inconvenientes: deixar de satisfazer uma obrigação no dia de seu vencimento, devido a informação errônea da Contabilidade, pode levar a falência; as infrações à Legislação Comercial ou Civil, na escrituração, prejudicam a força probante desta; pagamentos indevidos ou antecipados, informados pela Contabilidade, acarretam prejuízo.

Essas irregularidades e todas as decorrentes da execução dos serviços contábeis, quando constituem culpa do profissional, este deverá responder material ou moralmente pelos danos que causar.

Quanto às Responsabilidades profissionais MAGALHÃES *et al* (2001; p. 35), assim se manifestam:

(...) quer sejam involuntárias as falhas e culpas do contador, quer sejam intencionais, quer seja ação de dolo ou fraude, o profissional sofre as respectivas conseqüências, que se traduzem em perda de emprego, ressarcimento de prejuízos ou responsabilidade criminal.

Asseveram esses autores que a função pericial investiga e denuncia as causas de irregularidade, e o respectivo laudo é fundamentado para promoção da responsabilidade, aplicando-se a punição ou penalidade que couber, na esfera administrativa, pelo proprietário ou dirigente do patrimônio e por autoridade judiciária ou outra competente, nos processos fiscais ou de responsabilidade profissional.

Como se vê, a existência de irregularidades administrativas, contábeis, de erros e/ou fraudes sejam na documentação ou na escrituração contábil, podem trazer conseqüências diretas, entre elas, de vícios insanáveis, tornando-se imprestáveis os documentos ou as escriturações, no sentido de expressarem seus conteúdos, seja técnico, econômico, financeiro ou fiscal. É, neste momento, que surge a necessidade de se unirem o Direito e a Ciência Contábil, a fim de se formular a prova pericial, ou seja, se houve comprovadamente irregularidades administrativas, contábeis, de erros ou fraudes com a conseqüente formação dos vícios, antes as desconfianças existentes, ou mesmo já comprovadas, torna-se necessários, que sejam confirmadas e dimensionadas, através da perfeita identificação dos responsáveis pelos atos ilícitos praticados, para que a administração superior, tome providências legais e cabíveis, visando à reparação do dano ou prejuízo, seja nas vias administrativas ou judiciais.

#### **4.5.5 Atos lícitos e ilícitos administrativos nas entidades públicas**

##### **4.5.5.1 Ato lícito administrativo**

Segundo Medauar (2003; p. 148), o ato administrativo lícito, constitui

(...) um dos modos de expressão das decisões tomadas por órgãos e autoridades da Administração Pública, que produz efeitos jurídicos, em especial no sentido de reconhecer, modificar, extinguir direitos ou impor restrições e obrigações, com observância da legalidade.

O ato administrativo é, também, ato jurídico, que se destaca pela finalidade pública, por declarar direitos, impor obrigações e aplicar sanções legais. O ato administrativo é regido pelo Direito Público, de modo que somente pode ser assim considerado quanto praticado pela Administração Pública nessa qualidade.

São requisitos à formação e à validade do ato administrativo a competência da autoridade, a finalidade pública, o motivo, a compreensão da situação de fato e o fundamento legal em que se ampara, e o objeto ou efeito a produzir, no interesse público.

Nesse contexto, os atos praticados pelas autoridades públicas podem ser unilaterais ou bilaterais (caracterizando-se os últimos como contratos). Caracterizam-se tais atos por serem jurídicos (produzem efeitos jurídicos), administrativos (o agente que o pratica deve ser público – autoridade administrativa é a que está investida do poder de praticar ato de natureza administrativa) e possuírem objeto administrativo (envolve área administrativa do Estado).

Quanto à validade do ato administrativo, há de se analisar se ele possui ou não algum vício. Para que seja plena e juridicamente válido, o ato não deve possuir irregularidades.

Os vícios podem se apresentar de modo fulminante, atingindo a substância do ato e tornando-o nulo, ou atingindo-o somente em parte, o que o torna relativamente nulo (ato anulável). A nulidade, vale dizer, deve ser declarada por autoridade competente.

#### **4.5.5.2 Ato ilícito administrativo**

Define a Constituição Federal que as pessoas jurídicas de Direito Público responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa e o Código Civil brasileiro normatiza que as pessoas jurídicas de Direito Público são civilmente responsáveis por atos dos seus representantes, que nessa qualidade, causarem danos a terceiros, procedendo de modo contrário ao direito ou faltando a dever prescrito em lei, salvo o direito regressivo contra os causadores.

O ato ilícito, que se inscreve como categoria jurídica que abrange todos os ramos do direito, tem como elementos constitutivos, na lição de Araújo (1994; p. 42), o ato ou omissão humanos, a infringência à norma legal do ramo considerado, o dano e a responsabilidade. Os atos ilícitos podem ser de natureza criminal, cível, contábil, administrativa, tributária, fiscal ou trabalhista. São, assim, atos ilícitos todos aqueles que, em uma invasão da esfera jurídica de outra pessoa, dá lugar ou legitimidade jurídica a uma oposição, com as respectivas sanções.

Nesse contexto, Harada (1.999; p. 119) conceitua ilícito administrativo:

É a violação ou o descumprimento de preceito legal de ordem administrativa. Sinônimo de infração administrativa, vem sempre previsto em lei, com a penalidade ou sanção cabível.

Compreende as infrações disciplinares, cometidas por servidores da Administração Pública, assim como as praticadas pelos administrados, que infringem as posturas ou outras normas legais derivadas do Poder de Polícia.

Registre-se que todo ato ilícito provoca, necessariamente, um desequilíbrio de maiores ou menores conseqüências na ordem jurídica, impondo a necessidade de um imediato restabelecimento, em benefício da sociedade, com a imputação da responsabilidade a quem o tenha praticado. O ilícito é conceituado por Cretela Júnior (1.995; p. 112) como toda ação ou omissão humana, antijurídica, culpável, que envolve responsabilidades e sanções.

Para a existência de um ato jurídico é necessária a presença da vontade exteriorizada, isto é, de um ato humano volitivo, da consciência dessa vontade manifestada com o intuito de realizar aquela conduta juridicamente relevante, e que o ato se dirija à obtenção de um resultado. Assim, o ato administrativo, como espécie de ato jurídico, é toda exteriorização da vontade do Estado através de seus agentes, no exercício concreto da função administrativa, dirigida à realização de um fim.

Frise-se que toda perturbação da ordem jurídica provoca um dano material ou moral, que tanto pode ser ao Estado como a terceiros, que deve ser reparado. Normatiza o Código Civil brasileiro que aquele que, por ação ou omissão, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano (art. 186, do CC). Não se constitui, contudo, ato ilícito a deterioração ou a destruição da coisa alheia, a fim de remover perigo iminente, contudo, se o dono da coisa não for culpado do perigo, assiste-lhe direito à indenização do prejuízo, que sofreu (art. 929, do CC).

Para afluir a obrigatoriedade da reparação civil do dano há que sobrevir a ação ou a omissão antijurídica, a presença da culpa ou do dolo e a relação de causalidade, isto é, a relação entre ação ou a omissão e o resultado danoso, de natureza moral ou material.

#### **4.6 Responsabilidade civil da administração pública**

Esse é um dos assuntos de especial atenção para o gestor público. Durante muito tempo se afirmou que os prejuízos sofridos pelo terceiro e causados por atos de agentes que integram a administração pública, em tese, não eram passíveis de indenização. Houve uma evolução para

sustentar-se que esses danos eram, sim, indenizáveis, desde que o terceiro demonstrasse que houve dolo ou culpa da Administração causada por seu agente.

#### 4.6.1 Responsabilidade civil do servidor público

Se for responsabilizado civilmente, o servidor deverá reparar o dano, que por ação ou omissão, dolosa ou culposa, tenha causado à Administração. Ou seja, para que o servidor possa ser responsabilizado e obrigado a pagar o prejuízo é necessário comprovar seu dolo ou sua culpa, a Administração é obrigada a tomar as medidas legais pertinentes, não podendo, a priori, inocentar o servidor.

Nesse sentido, Gasparini (2000; p. 207), discorrendo sobre o assunto em tela, afirma:

A responsabilidade civil do servidor é a que decorre da prática ou da omissão, dolosa ou culposa, dos atos e fatos que lhe são atribuídos e que causaram um dano à entidade a que se liga ou a terceiros.

É, assim, essencial para sua caracterização que o comportamento desse servidor seja doloso ou culposo e determinante do dano patrimonial causado à entidade a que está vinculado ou a terceiro.

O servidor público atua com culpa quando age com imprudência, imperícia, negligência ou imprevisão e causa prejuízo a alguém. O servidor público atua com dolo quando, conscientemente, pratica um ato que sabe ser contrário ao direito.

Vale observar que o direito brasileiro adotou a teoria da responsabilidade objetiva, ou o terceiro estágio da evolução da teoria da responsabilidade civil da administração, que se encontra fundamentada no art. 37, § 6º, da Constituição Federal, nesses termos:

Art. 37. 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 e, também, ao seguinte:

(....)

§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

Tratando-se do Município, isso significa dizer que todo ato praticado pela administração e que venha a causar danos à terceiro, é de sua responsabilidade. Vê-se, assim, que os agentes públicos não agem em nome próprio, mas sempre em nome da Administração que integram. Todavia, deve o poder público buscar, regressivamente, aquilo que pagou ao terceiro por ato



de seu agente. Deve ficar demonstrado que o agente agiu por imprudência, negligência ou imperícia, que caracterizam as formas de culpa, ou que agiu dolosamente.

#### **4.6.2 Responsabilidade civil do Prefeito**

A administração municipal é dirigida por Prefeito, que, como Chefe do Executivo local, comanda, supervisiona e coordena os serviços de peculiar interesse do Município, auxiliado por secretários, auditores, procuradores, diretores e chefes de departamentos, conforme a organização de cada Prefeitura, considerando, ainda, a maior ou menor desconcentração de suas atividades, através das autarquias e empresas de companhia mista, visando, assim, à descentralização administrativa.

Nesse contexto, como agentes políticos, o Prefeito ou Vice-Prefeito, quando em substituição ou no exercício delegado de algumas das atribuições do Prefeito, previstas em lei, podem vir a ser responsabilizados penal, civil, político-administrativamente e por improbidade administrativa.

Nesse sentido, a responsabilidade civil, decorrência da responsabilidade primeira e objetiva do Município, em ação de regresso, a responsabilidade por improbidade administrativa oriunda de atos que provoquem enriquecimento sem causa, danos ao erário e descumprimento dos princípios constitucionais, e a responsabilidade penal são objetos de análise própria, porquanto o Prefeito ou Vice-Prefeito, na condição de agente político, espécie do gênero agente público, é abrangido por esses conceitos.

Meirelles (2.001; p. 761), discorrendo sobre o tema em tela, afirma:

A responsabilidade civil do prefeito pode resultar de conduta culposa ou dolosa no desempenho do cargo, desde que cause danos materiais ou morais ao Município ou a terceiros. Essa é a regra geral, a que se sujeitam todos os agentes ou prepostos da administração Pública (CF. art. 37, § 6º). Mas o princípio, se bem que extensível aos agentes políticos, só lhes é aplicável com as adaptações exigidas pela natureza das funções que exercem. Ao prefeito, como aos demais agentes políticos, impõe-se o dever de tomar decisões governamentais de alta complexidade e importância, de interpretar as leis e de converter seus mandamentos em atos administrativos das mais variadas espécies. Nessa missão político-administrativa é admissível que o governante erre, que se equivoque na interpretação e aplicação da lei, que se confunda na apreciação da conveniência e oportunidade das medidas executivas sujeitas à sua decisão e determinação. Desde que o chefe do Executivo erre em boa-fé, sem abuso de poder, sem intuito de perseguição ou favoritismo, não fica sujeito à responsabilização civil, ainda que seus atos lesem a Administração ou causem danos materiais ou morais a terceiros.

Para esse autor, os agentes políticos no desempenho de suas atribuições de governo, defrontam-se a todo momento com situações novas e circunstâncias imprevistas, que exigem pronta solução, à semelhança do que ocorre na Justiça, em que o Juiz é obrigado a decidir ainda que na ausência ou na obscuridade da lei. Por isso mesmo, admite-se para essas autoridades uma margem razoável de falibilidade nos seus julgamentos.

O prefeito, portanto, não se equipara aos servidores públicos para fins de responsabilidade civil. Embora suas atividades, concretizadas em atos administrativos, venham, a causar prejuízos a terceiros ou ao Município, nem sempre ensejam a ação direta ou a regressiva da indenização prevista no art. 37, § 6º, da CF para os servidores públicos em geral. Como agente político, o chefe do Executivo local só responde civilmente por seus atos funcionais se os praticar com dolo, culpa manifesta, abuso ou desvio de poder. O só fato de o ato ser lesivo não lhe acarreta a obrigação de indenizar. Necessário se torna, ainda, que, além de lesivo e contrário a direito, resulte de conduta abusiva do prefeito no desempenho do cargo ou a pretexto de seu exercício.

#### 4.6.2.1 Ação popular

Quanto aos gestores públicos, merece atenção especial a Lei nº4.717, de 29.06.1965, que introduziu, no Direito Brasileiro, a ação popular: Com Constituição de 1.988, foram ampliadas as hipóteses de seu cabimento, conforme se verifica no art. 5º, inciso, LXXIII:

(...) qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.

Nesse sentido, eis a opinião de Mello (2.003; p. 815), sobre a ação popular,

É, talvez, a única providência judicial realmente temida pelos administradores, porquanto, nos termos do art. 11 da referida lei, se a ação for julgada procedente, vindo a ser decretada a invalidade do ato impugnado, a sentença condenará ao pagamento de perdas e danos os responsáveis pela sua prática e os beneficiários dele.

Como se vê, a ação popular é ação civil pela qual qualquer cidadão pode pleitear a invalidação de atos praticados pelo Poder Público ou entidades de que participe, lesivos ao patrimônio público, ao meio ambiente, à moralidade administrativa ou ao patrimônio histórico e cultural, bem como a condenação por perdas e danos dos responsáveis pela lesão.

São pressupostos da ação popular: 1) qualidade de cidadão como sujeito ativo; 2) ilegalidade ou imoralidade praticada pelo Poder Público ou entidade de que ele participe; 3) lesão ao

patrimônio público, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico cultural.

Quem ajuíza ação popular é denominado autor ou autor popular. A Constituição Federal atribui a legitimidade ativa ao cidadão, pessoa física de nacionalidade brasileira, no gozo dos direitos políticos, isto é, ao portador de título de eleitor. Quanto à legitimidade passiva, incluem-se: as autoridades que aprovaram, ratificaram ou praticaram o ato administrativo ou firmaram o contrato impugnados e os beneficiários diretos do ato ou contrato.

A pessoa jurídica pública, a entidade da Administração, ou entidade privada que recebeu recursos públicos, em nome das quais foi praticado o ato, são citadas para ação, podendo figurar no pólo ativo ou passivo da ação popular.

O Ministério Público atua de modo autônomo: emite parecer quanto à procedência ou improcedência da ação popular. Na sua atuação de defensor dos interesses sociais, zela pela regularidade do processo, apresenta a produção de provas e promove a responsabilidade civil e criminal dos culpados, se for o caso.

#### **4.6.2.2 Ação civil pública**

O Prefeito poderá estar sujeito às sanções previstas na ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estéticos, históricos, turísticos, paisagísticos, de interesse difuso ou coletivo e por infração da ordem econômica e da economia popular, nos termos da Lei nº 7.347, de 24.07.1985.

Nesse contexto, Almeida (2.001; p. 31), afirma que a ação civil pública é utilizada para proteção tanto dos interesses difusos da sociedade, como dos coletivos e dos interesses ou direitos individuais homogêneos socialmente relevantes.

Considerada como fator de mobilização social, a ação civil pública é a via processual adequada para impedir a ocorrência ou reprimir danos aos bens coletivamente tutelados, encontrando-se disciplinada pela Lei nº 7.347/85, com modificações posteriores e, subsidiariamente, pelo Código de Defesa do Consumidor, Lei nº 8.078, de 11.09.1990 (art. 90).

Assim, a ação civil pública poderá ter por objeto a condenação em dinheiro ou o cumprimento de obrigação de fazer ou não fazer, e sua legitimidade ativa foi outorgada ao Ministério Público, bem como a entidades que insiram, em seu estatuto social, regra específica de defesa do patrimônio e da moralidade administrativa.

#### **4.6.2.3 Ação civil de improbidade administrativa**

Além da ação popular e da ação civil pública, o legislador criou um meio judicial específico para coibir atos de improbidade administrativa. Trata-se da ação civil de improbidade administrativa cumulada com reparação de danos, regulada pela Lei nº 8.429/92.

Nesse contexto, o Prefeito pode, também, incorrer nas penalidades previstas na Lei nº 8.429, de 02.06.1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos e terceiros pela prática de qualquer ato de improbidade administrativa. Especificamente nos casos de enriquecimento ilícito no exercício do mandato, cargo, emprego ou função na Administração Pública, direta, indireta ou fundacional. O art. 9º prevê o que constitui ato de improbidade administrativa importando enriquecimento ilícito, enquanto o art. 10 arrola os atos de improbidade que causam lesão ao erário. O art. 11 estabelece os casos que atentam contra os princípios da Administração Pública, sendo certo que o art. 12 tipifica as penas a que se sujeitam os respectivos agentes.

Dentre outros avanços, não se pode deixar de mencionar as providências cautelares trazidas pela Lei de Improbidade Administrativa, como a de indisponibilidade de bens do indiciado pela prática de ato ímprobo, a de seqüestro de bens (que incluirá, quando for o caso, a investigação, o exame e o bloqueio de bens, contas bancárias e aplicações financeiras mantidas pelo indiciado no exterior, nos termos da lei e dos tratados internacionais) e o afastamento provisório do agente público do cargo, emprego ou função, quando a medida se fizer necessária à instrução processual.

Frise-se que a indisponibilidade patrimonial não é sanção. Seu escopo, como cautelar preventiva, é preservar a existência de bens aptos, suficientes para garantir a integral reparação de dano que, futuramente, se for o caso, ocorrerá na execução forçada de sentença condenatória.

A ação de civil de improbidade administrativa poderá ser proposta tanto pela pessoa jurídica interessada como pelo Ministério Público. Se o Ministério Público não for autor, funcionará, obrigatoriamente, como fiscal da lei, sob pena de nulidade.

Se a ação for proposta pelo *Parquet*, a pessoa jurídica interessada poderá atuar do lado do autor, desde que isso se afigure útil ao interesse público, a juízo do respectivo representante legal ou dirigente. Neste aspecto, qualquer pessoa poderá representar à autoridade administrativa ou ao Ministério Público dando conta do ato de improbidade.

#### **4.7 Responsabilidade penal na administração pública**

Os crimes previstos no Código Penal, que se vinculem diretamente ao Município, são os contra a fé pública, os praticados por funcionários públicos ou particulares (arts. 312 a 327 do CP); dos crimes contra as finanças públicas (arts. 359-A a 359-H do CP), os crimes de responsabilidade de Prefeitos e Vereadores com as alterações impostas pela Lei nº 10.028, de 19/10/2.000, os praticados contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137, de 27/12/90, os praticados contra a seguridade social, prevista nos arts. 104 e 105 da Lei nº 8.212/91, contra a lisura da licitação e dos contratos celebrados pela municipalidade, especificados nos arts. 89 a 99 da Lei Federal nº 8.666/93 e alterações posteriores. Esses crimes são de ação pública, e o desencadear da ação é da competência exclusiva do Ministério Público.

##### **4.7.1 Responsabilidade penal do servidor público**

Para os efeitos penais, considera-se servidor público (funcionário público) quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerça cargo, emprego ou função pública, na Administração direta ou indireta, nos termos do art. 327, do CP, *in verbis*:

Art. 327. Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública.

§1º. Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal.

§2º. A pena será aumentada da terça parte quando os autores dos crimes previstos neste Capítulo forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da administração direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder público.

Fázio Júnior (2.002; p. 51-52), discorrendo sobre o tema em tela, afirma que

(...) o conceito amplo de Administração Pública, em geral, adotado pelo Código Penal, implica o conceito igualmente amplo de agente público, lá denominado funcionário público. São espécies de agentes públicos: agentes políticos, agentes administrativos estatutários, empregados públicos, funcionários públicos, particulares colaboradores, agentes públicos de fato.

Assegura esse Professor que os sujeitos ativos são, pois, como regra, o agente público e o particular, eventualmente, o co-autor ou partícipe. Sujeitos passivos são o Estado e o particular, eventualmente prejudicado. O bem jurídico ofendido é a função pública do Estado direcionada ao atendimento dos objetivos postos pela Constituição Federal.

Os crimes praticados por agentes públicos contra a Administração Pública, em geral, são todos crimes próprios funcionais, ou seja, conforme o magistério de Jesus (1.999; p. 217) os que só podem ser cometidos por determinadas pessoas, em face de uma condição ou situação particular. No caso, delitos que só podem ser praticados por pessoas que exercem funções públicas.

#### **4.7.2 Responsabilidades penais do Prefeito**

Vale lembrar que não existem agentes públicos especiais. Todavia, há funções públicas especiais. Com efeito, há exercentes de atividades públicas que, em virtude da importância das funções que desempenham na condução dos negócios do Estado, em seus diversos níveis, são tratados, processualmente, de modo especial. São os agentes políticos.

Desse modo, as responsabilidades do Prefeito, como chefe do Executivo Municipal e agente político, são analisadas sob tríplice aspecto: penal, político-administrativo e civil, visto que, no desempenho de suas funções, poderá incidir em qualquer desses ilícitos, dando ensejo à respectiva sanção, aplicada em processos distintos e independentes. Pode, também, ser responsabilizado por infração administrativa contra as leis de finanças públicas, prevista na Lei 10.028/2000 e por atos de improbidade administrativa, nas hipóteses da Lei 8.429/92.

Meirelles (2.001, p.744), ao discorrer sobre o assunto em tela, afirma:

Como é cediço, a responsabilidade penal é subjetiva, não havendo espaço para a responsabilidade objetiva, e muito menos para a responsabilidade por fato de terceiro. Isto se aplica a qualquer infração penal, não se distinguindo crime de contravenção, crime comum, crime funcional, crime de responsabilidade, definidos no Código Penal ou em leis especiais. Assim, a responsabilidade

penal do prefeito só ocorrer se ele praticar ou concorrer para a ação ou a omissão – ocorrendo esta última, nos delitos funcionais e de responsabilidade, quando ele tenha, por lei, incluída em suas atribuições a obrigação de agir ou fazer.

Assim sendo, o Prefeito, como autoridade municipal, deverá responder pelos crimes de responsabilidade expressamente previstos e tipificados no Decreto-lei 201/67; e como agente público pelos crimes funcionais definidos no Código Penal cogitados por essa lei especial. Responderá, ainda, o Prefeito, pelos crimes de abuso de autoridade definidos na Lei 4.898/65, e, como qualquer pessoa, pelos crimes especiais, crimes comuns e contravenções penais, com ou sem prerrogativas processuais, conforme o caso.

É bom destacar que o Prefeito Municipal, na órbita penal comum, pelos crimes contra a Administração em geral, responderá à ação penal pública proposta pelo Procurador Geral de Justiça perante o Tribunal de Justiça do Estado (art. 28, inciso X, da CF), visando à sua condenação pela prática, seja de crime funcional (art. 1º e seus incisos, do Decreto-lei nº201/67), seja de crime contra a Administração Pública, nos termos do Código Penal, conforme a subsunção típica de seu comportamento ilícito.

Vejam-se tais crimes e responsabilidades, a seguir indicados.

#### **4.7.2.1 Crimes de responsabilidade**

Através do Decreto-lei 201/67, o Prefeito é processado e julgado, por qualquer crime de responsabilidade, pelo Judiciário, independentemente de autorização da Câmara e de afastamento de suas funções, e a perda do cargo resultará da aplicação dessa pena acessória, juntamente com a inabilitação para exercício de qualquer outra função pública pelo prazo de cinco anos, suspensão dos direitos políticos, reparação civil dos danos eventualmente causados, por sua ação delituosa ao patrimônio público ou particular, e inelegibilidade se condenado à pena principal, nos termos do art. 1º, § 2º, deste, combinados com o art. 37º, § 4º, da Constituição Federal.

#### **4.7.2.2 Crimes funcionais**

Crimes funcionais são aqueles praticados por funcionários públicos no exercício do cargo ou em razão dele. Os crimes funcionais estão tipificados, genericamente, nos arts. 312 a 327 do

CP, e no art. 3º da Lei 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária), quando a sua conceituação não esteja absorvida por aquele. Isso porque a norma penal especial não contemplou todos os tipos de crime funcional definidos na lei geral, contentando-se em definir umas e criar outras figuras delituosas de ocorrência freqüente na Administração Municipal, permanecendo as demais com sua definição original do Código Penal, para serem punidas como crimes funcionais comuns a todos os agentes públicos.

O processo dos crimes funcionais é o especial do Código de Processo Penal, regido pelos arts. 513-518, iniciando-se com a notificação do acusado para responder ao conteúdo da queixa ou da denúncia, sendo acusado citado para o prosseguimento da ação penal. Observe-se que, nesses crimes e respectivos processos não têm qualquer aplicação as disposições e sanções do Decreto-lei 201, de 1967, mas tão somente as do Código Penal e do Código de Processo Penal pertinentes.

Assim, ficaram isolados os crimes de responsabilidade específicos do Prefeito dos crimes funcionais comuns ao Prefeito e a qualquer funcionário público em acepção penal, incidindo em crime de penalidade do Decreto-lei 201, de 1967, o Prefeito responderá por este, e não pelo correspondente crime funcional do Código Penal. Mas se cometer delito funcional previsto no Código Penal e não tipificado no Decreto-lei 201, de 1967, sujeitar-se-á à sanção da lei penal em geral, como já mencionado.

Ao discorrer sobre os Crimes contra as Finanças Públicas Meirelles (2.001; p. 754), assegura que

A Lei 10.028, de 19.10.2000, introduziu no Código Penal o capítulo “Dos Crimes contra as Finanças Públicas”, abrangendo os arts. 359-A a 359-H, cujos preceitos sancionam infrações aos dispositivos da Lei Complementar 101, de 2000 (LRF) mencionados, e são endereçados aos agentes públicos responsáveis pela gestão fiscal, eis que só eles podem ser os autores das condutas típicas incriminatórias. Estaríamos, assim, diante de delitos funcionais. E, como é óbvio, o prefeito seria passível de cometê-los. Todavia, normas penais que são, não retroagem para alcançar fatos ocorridos antes de sua vigência. Além disto, são crimes dolosos, que se configuram apenas diante de vontade deliberada de descumprir o regramento que disciplina as finanças públicas e a gestão fiscal.

#### **4.7.2.3 Crimes por abuso de autoridade**

O Prefeito, como chefe do Executivo Municipal, pode incidir, também, nos crimes por abuso de autoridade, definidos genericamente na Lei 4.898, de 9.12.1965, alterada pela Lei 6.657, de



5.6.1979, para todo e qualquer agente público que, no exercício de suas funções ou a pretexto de exercê-las, cometa os ilícitos previstos em seus arts. 3º e 4º, concernentes à liberdade individual, à inviolabilidade do domicílio e da correspondência e aos direitos de locomoção, de culto, de crença, de consciência, de voto e de reunião, assim como aqueles relativos à incolumidade física do indivíduo.

Segundo Meirelles (2.001; p. 754),

(...) a infringência de qualquer desses dispositivos gera responsabilidade administrativa, civil, penal, conforme dispõe a mesma lei, sujeitando o autor aos procedimentos especiais por ela estabelecidos para as respectivas responsabilizações (art. 1º).

Nesse caso, a sanção penal poderá consistir em: a) multa; b) detenção de 10 dias a 6 meses; c) perda do cargo e inabilitação para o exercício de qualquer outra função pública por prazo de até 3 anos – aplicadas de acordo com as regras dos arts. 42-56 (atuais arts. 59-76) do CP (art. 6º § 3º).

A responsabilidade penal apura-se por representação da vítima junto ao Ministério Público competente para a instauração criminal. Ou seja, o processo, independentemente do inquérito policial ou justificação, será iniciado por denúncia do Ministério Público, instruída com a representação da vítima do abuso (art. 12), e seguirá a tramitação prevista nos arts. 13-28 da mesma lei, com aplicação supletiva das normas do Código de Processo Penal bem como das disposições regimentais do Tribunal de Justiça, à vista do disposto no art. 29, X, da CF. A falta de representação do ofendido, porém, não obsta a ação pública (Lei 5.249, de 9.12.1967, art. 1º).

Para efeito da responsabilização prevista nessa lei, considera-se autoridade quem exerce cargo, emprego ou função pública, de natureza civil, ou militar, ainda que transitoriamente.

Vê-se, portanto, que os procedimentos decorrentes dessa lei são autônomos em relação à responsabilização civil e administrativa do próprio Município referentemente ao Prefeito que lhe causar dano, visto que o legislador deu legitimidade às vítimas para chamarem a juízo diretamente seus ofensores, o que não impede a administração de agir, também, diretamente contra o Prefeito que a lesar, ou regressivamente nos termos do § 6º do art. 37 da CF, independentemente de qualquer representação (Lei 4.619, de 28.4.1965).

#### 4.7.2.4 Crimes comuns e especiais

O Prefeito responderá, como qualquer pessoa imputável, por *crimes comuns e especiais* – ou seja, por todas aquelas infrações definidas no Código Penal e em leis especiais sem indicação de agentes privativos para seu conhecimento.

Meirelles (2.001; p. 755) assegura que

Crimes comuns, portanto, são os que constam da lei penal geral (Código Penal), com possibilidade de serem cometidos por qualquer pessoa física penalmente responsável por seus atos; Crimes especiais são os definidos em leis diversas do Código Penal, com ou sem discriminação de agentes capazes de cometê-los, como, por exemplo, os tipificados na Lei de Segurança nacional; na Lei Eleitoral; na Lei Antitóxicos; nas leis que definem os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo; contra o Sistema Financeiro Nacional; contra o meio ambiente; na lei que dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; em outras normas especiais.

Registre-se, em resumo, que o processo dos crimes comuns é indicado no Código de Processo Penal para o delito correspondente, e os dos crimes especiais, o estabelecido na respectiva lei, geralmente com aplicação supletiva das regras processuais penais comuns. Nesses processos o Prefeito não aufere prerrogativas do cargo, salvo a de prisão especial. O Prefeito será julgado perante o Tribunal de Justiça, também, nos crimes comuns, por força do disposto no art. 29, X, da CF. Mesmo no caso de ter cometido infração penal em outra região do território nacional, fora de seu Estado, a competência é do Tribunal de Justiça do Estado a que pertence o Município do qual é Prefeito.

#### 4.7.2.5 Responsabilidade político-administrativa

A responsabilidade política, aliada à prática de uma irregularidade administrativa, gera a infração político-administrativa definida no art. 4º do Decreto-lei nº 201/67, com a sanção da cassação de mandato, pela Câmara Municipal, *in verbis*:

Art. 4º - São infrações político-administrativas dos Prefeitos Municipais sujeitas ao julgamento pela Câmara dos Vereadores e sancionadas com a cassação do mandato:

I - impedir o funcionamento regular da Câmara;

II - impedir o exame de livros, folhas de pagamento e demais documentos que devam constar dos arquivos da Prefeitura, bem como a verificação de obras e serviços municipais, por comissão de investigação da Câmara ou auditoria, regularmente instituída;

III - desatender, sem motivo justo, as convocações ou os pedidos de informações da Câmara, quando feitos a tempo e em forma regular;

IV - retardar a publicação ou deixar de publicar as leis e atos sujeitos a essa formalidade;

V - deixar de apresentar à Câmara, no devido tempo, e em forma regular, a proposta orçamentária;

VI - descumprir o orçamento aprovado para o exercício financeiro;

VII - praticar, contra expressa disposição de lei, ato de sua competência ou omitir-se na sua prática;

VIII - omitir-se ou negligenciar na defesa de bens, rendas, direitos ou interesses do Município, sujeitos à administração da Prefeitura;

LX - ausentar-se do Município, por tempo superior ao permitido em lei, ou afastar-se da Prefeitura, sem autorização da Câmara dos Vereadores;

X - proceder de modo incompatível com a dignidade e o decoro do cargo.

O artigo em tela cuida das infrações político-administrativas sujeitas a julgamento pela Câmara de Vereadores, sancionadas com a cassação do mandato, sem prejuízo de posteriores ou simultâneos procedimentos criminais, civis e até administrativos, nos termos da legislação vigente.

Segundo Meirelles (2.001; p. 757), responsabilidade político-administrativa

(...) é a que resulta da violação de deveres éticos funcionais de agentes políticos eleitos, que a lei especial indica e sanciona com a cassação do mandato. Essa responsabilidade é independente de qualquer outra deriva de infrações político-administrativas apuradas e julgadas pela corporação legislativa da entidade estatal a que pertence o acusado, na forma procedimental e regimental estatuída para o colegiado julgador. O prefeito eleito, como chefe do Executivo Municipal e agente político que é, fica sujeito ao controle do Legislativo local não só quanto a determinados atos meramente administrativos (atos dependentes de aprovação ou autorização legislativa), como e principalmente - quanto à sua conduta governamental (atos de opção política e de relacionamento com a Câmara Municipal), nos casos definidos em lei. Isto porque o prefeito administra e governa. Como administrador pode cometer irregularidades simplesmente administrativas, que não lhe podem acarretar a punição administrativa aplicada aos servidores submetidos a normas estatutárias e a regime disciplinar; como governante pode incidir em infrações político-administrativa, que conduzem à sanção punitiva da perda do cargo através da cassação do mandato.

#### 4.7.2.6 Infrações político-administrativas

Infrações político-administrativas são as que resultam de procedimentos contrário à lei, praticados por agentes políticos, ou quem lhe faça legitimamente às vezes, e relativas a específicos assuntos de administração. Segundo Meirelles (2.001; p. 757), as infrações político-administrativas do Prefeito são as definidas na lei orgânica local ou em lei especial do Município, daí porque o Prefeito eleito se sujeita ao controle administrativo e político da Câmara em toda a sua plenitude.

Como observado, o Prefeito, que praticar infração político-administrativa, responderá perante a Câmara de Vereadores, pelo processo especial pertinente; por atos de improbidade administrativa, por indenização de danos, e qualquer outra ação civil decorrente de ato funcional; e perante o juízo cível competente, pelo procedimento inadequado.

A Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2.000, em seu art. 5º, definiu como infrações administrativas contra a lei de finanças públicas:

- I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei;
- II – propor lei de diretrizes orçamentárias anual que não contenha as metas fiscais na forma da lei;
- III – deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei;
- IV – deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo.

Conforme se observa, as condutas descritas situam-se na órbita de atribuições do prefeito, razão por que pode vir a ser responsabilizado como agente causador de tais infrações. Nesse sentido, merecem atenção os gestores públicos, pois, a Lei nº 10.028/2.000, especificou, em seu art. 5º e § 2º, o que mais caracteriza as infrações administrativas, fixando que o órgão competente para a punição é o respectivo Tribunal de Contas quanto à competência para fiscalização contábil, financeira e orçamentária do Município, aplicação de sanção é de multa de 30% (trinta por cento) dos vencimentos anuais do agente, ficando certo que o pagamento da multa é de responsabilidade pessoal (§ 1º).

A cassação do mandato é uma das formas previstas em lei para determinar-lhe a perda; outra forma de perda de mandato é a extinção; outra, ainda, no caso de Prefeito, é a que resulta de sua condenação criminal, definitiva, por crime de responsabilidade previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 201/67. A cassação, para ser legítima, deve obedecer ao rito processual adotado pelo Município em Lei Orgânica ou em lei especial.

Diz o Decreto-lei nº 201/67, em seu art. 1º, que são crimes de responsabilidade dos Prefeitos todos aqueles constantes dos seus vinte e três incisos, os quais se sujeitam ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara de Vereadores.

Conforme visto, somente o Prefeito Municipal, ou quem eventualmente o substitua no exercício do cargo, como rotineiramente ocorre com o Vice-Prefeito, pode ser autor dos crimes tipificados nos incisos do art. 1º do Decreto-lei nº 201/67; não obstante, por força da norma insculpida no art. 29 do Código Penal brasileiro, podem perfeitamente ocorrer hipóteses de concurso eventual de agentes.

#### 4.8 Responsabilidade administrativa

O servidor público responde civil, penal e administrativamente pelo exercício irregular de suas atribuições. Além das responsabilidades enumeradas, o servidor público, também, responde por improbidade administrativa, conforme dispositivos legais constantes na Lei nº 8.429/92. Quanto às sanções aplicadas ao servidor público por exercício irregular de suas atribuições são aplicadas cumulativamente e de forma independente.

Para Medauar (2.003; p. 323), a responsabilidade administrativa expressa

(...) as conseqüências acarretadas ao servidor pelo descumprimento dos deveres e inobservância das proibições, de caráter funcional, estabelecidas nos estatutos ou em outras leis. Esse descumprimento, por ação ou omissão, recebe diversos nomes: falta funcional, infração disciplinar, infração funcional, infração administrativa, ilícito administrativo. As duas últimas expressões não propiciam, por si, a idéia de infração cometida por servidor, no exercício de suas atribuições; também são ilícitos administrativos ou infrações administrativas; condutas de particulares, sujeitas a sanções administrativas, por exemplo: desatendimento de normas e medidas decorrentes do poder de polícia, má execução de contrato administrativo. Melhor parecem as expressões falta funcional, infração disciplinar, infração funcional.

Assegura essa autora que a responsabilidade administrativa é apurada no âmbito da própria Administração e apenas com sanções de natureza administrativa, denominadas sanções disciplinares, impostas por autoridade administrativa; se a conduta do servidor enquadrar-se também em tipos penais e causar dano à Administração, gera responsabilização criminal e civil.

## **4.9 Pesquisa de campo realizada**

### **4.9.1 Considerações iniciais**

Conforme mencionado na introdução desta dissertação, o trabalho realizado visou a um estudo exploratório que viesse fundamentar o arcabouço conceitual da perícia contábil na área governamental e estabelecer um arcabouço teórico para o desenvolvimento da prática da perícia contábil no arcabouço governamental.

Para tanto, primeiro se utilizou de uma pesquisa de revisão da literatura (pesquisa bibliográfica); depois, partiu-se para uma pesquisa empírica efetuada nos relatórios de inspeção *in loco*, realizadas por técnicos de controle externo do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso de algumas Prefeituras, Câmaras e Autarquias Municipais desse Estado.

Essa etapa foi desenvolvida por meio de exame de textos publicados sobre o assunto, como livros técnicos, artigos em revistas especializadas, trabalhos científicos, teses e dissertações. Teve por finalidade verificar os fundamentos teóricos e as técnicas que envolvem os procedimentos e o desempenho oferecido pelos serviços da perícia contábil, que poderão ser aplicados na área governamental.

A pesquisa de campo constou de pesquisa empírica exploratória visando obter dados que demonstrassem a efetiva utilização do trabalho pericial nos processos administrativos ou judiciais e o seu grau de confiabilidade.

Para o levantamento de dados e informações, consideraram-se as seguintes amostras distintas: 1) relatórios de inspeção *in loco*, referentes aos exercícios sociais de 1.996, 1.997, 1.998, 1.999, 2.000 e 2.001, todos relativos à gestão de ex-Prefeitos e Prefeitos da Prefeitura Municipal de Rondonópolis, e relatórios de outros municípios a saber: Prefeitura Municipal de Juscimeira (1.996 e 2.001), Prefeitura Municipal de São José do Povo (2.001), Prefeitura Municipal de Pedra Preta (2.001), Câmara Municipal de Guiratinga (2.001), IMPRO, Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores Públicos Municipais de Rondonópolis (2.000/2.001) e DAE, Departamento de Água e Esgoto do Município de Rondonópolis (2.001). Esses relatórios de inspeção *in loco*, foram emitidos pela Coordenadoria de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso; 2) NFLD, Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito n°s 32.817.713-0 e 32.817.739-3, contra o Município de

Rondonópolis/MT, emitidos pela Divisão de Arrecadação e Fiscalização do INSS, em Cuiabá/MT, e 3) Processos Judiciais em tramitação na Comarca de Rondonópolis, sob os seguintes números: 48.021/2.000 (Juízo da 8ª Vara Cível), 3.782/2.002 (Juízo da 9ª Vara Cível), 279/00 (Juízo da 45ª Zona Eleitoral de MT).

#### **4.9.2 Coleta de dados**

Devido à escassez de pesquisas e obras publicadas na área de perícia contábil governamental, optou-se, no presente trabalho, pelas técnicas que melhor respondessem à questão formulada, a saber: pesquisa documental e amostras selecionadas.

#### **4.9.3 Pesquisa documental**

A aplicação dessa técnica restringiu-se aos arquivos públicos, cujos documentos, típicos de processos instaurados pelo Tribunal de Contas de Mato Grosso e daqueles que se encontram *sub judice* no Poder Judiciário de algumas Comarcas desse Estado.

Os processos judiciais, são, portanto, oriundos de Cartórios vinculados a Varas Cíveis, dentre os quais foram colhidas, por meio de fotocópias, as denúncias por atos de improbidade administrativa, investigação judicial, de processos em tramitação na primeira instância, que poderão admitir perícias contábeis se requeridas pelas partes, após apreciação dos juizes.

Os relatórios de inspeções *in loco* emitidos pela Corte de Contas desse Estado, decorrentes das análises das demonstrações contábeis e dos atos lícitos e ilícitos dos gestores e ex-gestores públicos, que por sua vez integram os processos administrativos instaurados pelo respectivo Tribunal, foram obtidos em cada entidade pública envolvida.

Visando demonstrar as irregularidades administrativas ou contábeis das entidades públicas analisadas, são apresentadas resumidamente na tabela 8.

**Tabela 8– Demonstração de Irregularidades Administrativas ou Contábeis**

<b>Prefeituras, Câmaras, Autarquias e Instituto de Previdência Municipais</b>	<b>Período</b>	<b>Números de Irregularidades Administrativas ou Contábeis</b>	<b>Número de Processos TCE/MT – Relatórios de Verificação in loco e do Balanço Geral.</b>
Prefeitura Municipal de Juscimeira – MT.	1996	70	6.694-0/97
Prefeitura Municipal de Rondonópolis – MT.	1996	35	6.321-5/97
Prefeitura Municipal de Rondonópolis - MT	1997	28	5.940-2/98
Prefeitura Municipal de Rondonópolis – MT.	1998	18	5.927-5/99
Prefeitura Municipal de Rondonópolis – MT.	1999	61	6.553-8/00
Prefeitura Municipal de Rondonópolis – MT.	2000	46	50.265-4/01
Prefeitura Municipal de Rondonópolis – MT.	2001	56	50.364-9/02
Instituto de Previdência Municipal de Rondonópolis	2000	07	50.147-3/01
Instituto de Previdência Municipal de Rondonópolis	2001	21	50.157-3/02
Departamento de Água e Esgoto do Município de Rondonópolis-MT	2001	46	50.169-7/02
Câmara Municipal de Guiratinga – MT	2.001	10	50.174-3/02
Prefeitura Municipal de São José do Povo – MT	2001	15	50.373-8/02
Prefeitura Municipal de Pedra Preta – MT	2001	17	50.362-2/02
Prefeitura Municipal de Juscimeira – MT	2001	24	50.293-6/02

FONTE: Relatórios de Verificação *in loco* do TCE – MT.

Outra fonte secundária que justifica a presente pesquisa é a matéria publicada no Jornal A GAZETA em Cuiabá/MT, sob o título: Gestão Pública, em que o Ministério Público Estadual apura denúncias contra 64 (sessenta e quatro) Prefeitos e Ex-Prefeitos, citados em ações cíveis e criminais por atos de improbidade administrativa. As acusações vão de enriquecimento ilícito a desvio de recursos públicos, conforme demonstra a tabela 9, no Anexo I.



## **4.10 Resultados da pesquisa**

### **4.10.1 Considerações iniciais**

Os resultados apurados, serão apresentados seccionados em conformidade com as amostras escolhidas: relatórios de inspeção *in loco*, realizados por auditores de controle externo do TCE/MT, NFLD, Relatórios da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, nºs 32.817.713-0 e 32.817.739-3 e de alguns Processos Judiciais em tramitação nas Comarcas de Juscimeira e Rondonópolis-MT.

### **4.10.2 Relatórios de inspeção *in loco* do TCE-MT**

A pesquisa dos relatórios de inspeção *in loco*, realizados em alguns municípios por auditores de controle externo do TCE/MT, contou com uma amostra de 14 cópias, contendo mais de 400 quesitos de irregularidades e objetivando a obtenção de dados sobre as seguintes irregularidades: administrativas, contábeis ou de atos de improbidade administrativa praticado por gestores ou ex-gestores públicos.

A presente análise consistiu na seleção de alguns quesitos constantes nos relatórios e considerados relevantes nesta pesquisa, que permitiram verificar os seguintes tipos de irregularidades administrativas, contábeis entre outras, sujeitas a perícia contábil, dentre as quais destacam-se:

#### **4.10.2.1 Compras com quantidades e valores abusivos em Juscimeira/MT - Exercício Social de 1.996**

Realização de despesas na educação, com valores e quantidades abusivas, referentes aos seguintes serviços:

- Locação de veículos para transportes de alunos, no montante de R\$ 60.650,00.
- Aquisição de alimentos para merenda escolar e material de limpeza em grande quantidade, cuja especificação dos produtos difere daqueles realmente entregues às escolas. Ausência de controle de distribuição dos materiais de limpeza. Essas despesas totalizam R\$ 31.091,05.
- Aquisição de material de expediente em quantidade e preços elevados cuja distribuição não era controlada. Nessas compras, observaram-se inúmeros materiais que não são utilizados

nas escolas. Essas despesas totalizam R\$ 101.767,05, conforme Anexo A, Item 10, Quesito 30 do Relatório de Inspeção In Loco do TCE/MT.

Caracteriza-se, assim, por parte dos gestores dessa entidade pública o descumprimento do art. 14, da Lei nº8.666, de 21.06.93, *in verbis*:

Art. 14. Nenhuma compra será feita sem a adequada caracterização de seu objeto e indicação dos recursos orçamentários para seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe tiver dado causa.

A Administração Pública só pode comprar mediante constatação prévia da necessidade dos bens objetos da licitação, ou seja, toda compra ou contratação de serviços tem, necessariamente, que atender à necessidade administrativa desse bem ou serviço.

Em toda compra ou contratação de serviços obriga-se a Administração a fazer a adequada caracterização de seu objeto. Particularizar o bem ou serviços a serem adquiridos, para lhe dar uma identidade inconfundível em todas as suas características, inclusive de indicar o recurso orçamentário para o seu pagamento, como determinado no Estatuto das Licitações.

Caberia à municipalidade, ao realizar compras ou contratar serviços, submeterem-se às condições semelhantes às do setor privado, pois, comprar melhor significa observar qualidade, preço e condições de pagamento.

Entretanto, se houve por parte da Administração de Juscimeira/MT, a aquisição de mercadorias ou de locação de serviços de transporte escolar com preços arbitrariamente elevados (superfaturados), ou, ainda a entrega de uma mercadoria por outra, sem qualquer justificativa fundamentada, fica caracterizada a prática de fraude em prejuízo do erário municipal, em que geralmente o particular é o favorecido e a entidade pública prejudicada.

**Conseqüências:** Há duas conseqüências para as hipótese de compras ou de locação de veículos sem a devida caracterização dos objetos e com preços superfaturados: nulidade dos atos praticados e responsabilidade dos agentes públicos. Há que se evidenciar, também, a responsabilidade pessoal dos ordenadores de despesas, pois, ao convalidarem atos irregulares ou ilegais estão manifestando suas concordâncias com os atos praticados.

#### 4.10.2.2 Concessão de serviços públicos sem concorrência

Concessão de locação da praça central e concessão para construção e locação do Terminal Rodoviário sem Concorrência pública. contrariou a Lei 8.666/93, conforme Anexo A. Item 47. Quesito 73 do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

É inquestionável que a Administração Pública se constitui em um *minus* para quem a exerce, seja a Administração direta ou indireta, consubstanciado na obrigação de defesa, conservação, e aprimoramento dos bens, serviços, e interesses da coletividade.

Verifica-se, assim, que os gestores naquele exercício violaram não só a Lei de Licitações e Contratos Públicos (Lei nº8.666, de 21.06.1993), mas a Lei que rege as Concessões e Permissões de Serviços Públicos (Lei nº8.987, de 13.02.1995) e também a Constituição Federal, especificamente o art. 175, que ora se transcreve: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.”

Insta asseverar, ainda, que o artigo 14, da Lei 8.987, de 13.02.1995, dispõe que toda concessão de serviço público será objeto de prévia licitação nos termos da legislação própria, que é a Lei 8.666, de 21.06.1993. Visando elucidar o assunto, transcreve-se o referido artigo:

Art. 14 Toda concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, será objeto de prévia licitação, nos termos da legislação própria e com observância dos princípios da legalidade, moralidade, publicidade, igualdade, do julgamento por critérios objetivos e da vinculação ao instrumento convocatório.

O artigo em tela, mais uma vez, recoloca o princípio da licitação prévia a toda concessão de serviço público, seja ela precedida ou não de obra pública. O dispositivo reitera, ainda, os princípios da licitação, simetricamente aos do art. 3º, da lei 8.666, de 21.06.1993, que, por sua vez, contemplado os princípios gerais que se determinam para a administração pública estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal.

**Conseqüências:** A concessão de serviços públicos sem licitação (concorrência), é considerada uma indevida contratação direta, pois, nesse caso, a licitação seria obrigatória, mas os gestores públicos deixaram de realizá-la sem que para tanto concorresse uma das hipóteses legais de dispensa ou de inexigibilidade do certame licitatório, permitindo, favorecendo ou concorrendo para que terceiros se enriquecessem ilicitamente.

No caso em tela, a conduta dos gestores e agentes públicos consistiu na facilitação à incorporação temporária, por terceiros, de bens imóveis pertencentes ao patrimônio público do Município, em detrimento do interesse da coletividade. Em tese, a lesão ao erário municipal não é imediata, mas durante o prazo da concessão ilegal, quando o Município deixa de arrecadar tributos de sua competência, bem como de atuar como órgão fiscalizador dos serviços que são colocados à sociedade.

Por ser negócio ilegal, eivado de vício jurídico no que tange às concessões, deve ser declarada a nulidade dos contratos assinados e de todos os atos praticados pelos gestores públicos, inclusive apuradas as responsabilidades, uma vez que tais atos caracterizam crimes licitatórios ou improbidades administrativas.

#### **4.10.2.3 Despesas sem licitação Rondonópolis/MT - Exercícios Sociais de 1.996 a 1.998**

As despesas sem licitação, no período supramencionado, importou no montante de R\$5.084.195,89 (cinco milhões, oitenta e quatro mil, cento e noventa e cinco reais e oitenta e nove centavos), contrariou o art. 2º da Lei nº8.666/93, conforme descrição constante nos Anexos: Anexo B, Item 17, Quesito 58; Anexo C, Item 08, Quesito 43; Anexo D, Item 08, Quesito 53, do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

Como se verifica, representa um valor muito expressivo durante esse período, correspondendo, em média, a R\$141.227,67 (cento e quarenta e um mil, duzentos e vinte e sete reais e sessenta e sete centavos) por mês, o que implica afirmar ausência de planejamento e controle nessas entidades públicas, principalmente quanto às aquisições de mercadorias, produtos e contratações de serviços ou de obras e serviços de engenharia.

A ausência desse planejamento e de um rígido sistema de controle interno na administração pública, traz, por consequência, graves irregularidades administrativas e/ou contábeis, causando, assim, perdas, desperdícios, furtos, roubos, desfalques de bens e serviços públicos que muitas vezes são desviados para finalidades particulares.

**Conseqüências:** A esse respeito, se o gestor público celebrar contrato sem licitação, fora das hipóteses autorizadas em lei, é importante observar que estará ele cometendo crime licitatório, previsto no art. 89 da Lei nº8.666, de 21.06.93, *in verbis*:

Art. 89. Dispensar ou inexigir licitação fora das hipóteses previstas em lei, ou deixar de observar as formalidades pertinentes à dispensa ou à inexigibilidade:  
Pena - detenção, de 3 (três) a 5 (cinco) anos, e multa.  
Parágrafo único. Na mesma pena incorre aquele que, tendo comprovadamente concorrido para a consumação da ilegalidade, beneficiou-se da dispensa ou inexigibilidade ilegal, para celebrar contrato com o Poder Público.

Trata-se de dispensar ou inexigir licitação fora das hipóteses previstas em lei, ou deixar de observar as formalidades pertinentes à dispensa ou inexigibilidade de licitação. Vale lembrar que na mesma pena incorrerá aquele que, beneficiando-se da dispensa ou inexigibilidade ilegal, vier a celebrar contrato com a Administração Pública.

É bom lembrar que todo processamento da despesa pública está vinculado ao cumprimento de estágios (programação da despesa, licitação, empenho, liquidação, ordem de pagamento, suprimento ou pagamento). Interromper sua seqüência legal, ordenando, informalmente, a realização de despesas, sem licitação ou prévio empenho, caracteriza ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário municipal. isto é, houve dispêndio de numerário público para pagamento de débitos sem constituição legal ou regulamentar.

Além disso, o gestor público poderá responder administrativamente, tendo suas contas julgadas irregulares pelo Tribunal de Contas, o que implicará na aplicação de multa e sua inelegibilidade, nos termos da Lei nº8.443/92 e da Lei Complementar nº 64/90, respectivamente.

Poderá, também, o gestor responsável pela contratação sem licitação não amparada em lei ser obrigado a responder civilmente, caso a contratação sem licitação tenha causado prejuízo ao erário.

É importante observar que as instâncias referidas (penal, civil e administrativa) são independentes. Isso importa dizer que, ainda que a atitude do administrador não justifique seu enquadramento em dispositivo de natureza penal, poderá ser ele responsabilizado civil ou administrativamente.

#### **4.10.2.4 Despesas anti-econômicas, desnecessárias e estranhas à administração pública municipal de 97 a 99, no valor total de R\$ 2.055.289,01**

Despesas anti-econômicas com contrato de locação de veículos no montante de R\$468.620.62, em atrito com o artigo 70, da CF, artigo 206 da C.E, conforme Anexo C, Item 14, Quesito 56, do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

Despesas desnecessárias, comprometendo a comprovação do bom e regular emprego do erário, nos termos do art. 93, do Dec. Lei 200/67, no valor total de R\$ 1.239.058.77, conforme Anexo D, Item 09, Quesito 53-4, do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

Despesas desnecessárias que contrariam o princípio da economicidade e comprometem a comprovação do bom e regular emprego do erário – artigo 93, do Decreto – Lei n.º 200/67: Cerimonial: R\$ 6.500.00, correspondente a 515.05 UPF's/MT. Buffet: R\$13.818.50, correspondente a 1.094.96 UPF's/MT, Hospedagem: R\$ 73.791.38, correspondente a 5.647.17 UPF's/MT, Passagens: R\$ 103.615.38, correspondente a 8.210.49 UPF's/MT e TELEMAT Celular: R\$ 23.578.44, correspondente a 1.838.34 UPF's/MT, conforme Anexo E, Item 08, Quesito 71.2 e 3, do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

Despesas estranhas às atribuições da prefeitura Municipal, no montante de R\$126.296.65 contrariando artigo 93, do Decreto Lei 200/67 combinado com artigos 17,18 e 19 da Lei Orgânica Municipal, conforme Anexo E, Item 11, Quesito 71.1, do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

A Administração Pública se destina à consecução do interesse público, do interesse dos cidadãos, ou seja, existe em função dos interesses coletivos.

O gestor público, no exercício de sua função administrativa, pratica atos administrativos e, sejam eles vinculados ou discricionários, encontram-se submetidos aos princípios que regem a administração pública, notadamente aos da legalidade, impessoalidade, moralidade, probidade, publicidade e eficiência, estes explícitos, e, ainda, a uma gama de outros implícitos no texto constitucional.

As despesas anti-econômicas, desnecessárias e estranhas à Administração Municipal, como as mencionadas, revelam, mais uma vez, total descontrole da entidade pública contrariando princípios inerentes ao exercício da administração pública.

O controle interno deve vincular o gestor público ao dever de avaliar o cumprimento de metas, a execução de programas de governo e dos orçamentos, dentre outras ações.

Gestor público eficiente é aquele que planeja, programa, traça metas e objetivos, executa-os e tem o dever funcional de constatar se a execução se encontra em perfeita harmonia com tudo aquilo que foi planejado.

Em conformidade com o comando constitucional federal, consignado no artigo 74, todos os Poderes deverão manter um sistema de controle interno de forma integrada. Essa sistemática, além de propiciar garantia à própria Administração, os reputados como ilegítimos, inoportunos ou inconvenientes, devem ser expurgados, cumprindo finalidades imprescindíveis à boa gestão da coisa pública.

Dispõe, ainda, a Constituição Federal em seu art. 74, § 1º, que se os responsáveis pelo controle interno tiverem conhecimento de alguma irregularidade ou ilegalidade e não derem ciência ao Tribunal de Contas, responderão por ela solidariamente.

No caso em tela, considerando um valor expressivo de R\$ 2.055.289,01, referente a três exercícios, deveriam ter sido realizados no mínimo três concorrências, pelo menos uma a cada exercício social, selecionando propostas mais vantajosas para a Administração Pública. Resultando assim, numa economia de gastos públicos, evitando, portanto, a fragmentação de compras ou contratações de serviços desnecessários e/ou estranhos à entidade pública.

Vale lembrar que a Lei nº 4.320, de 17.03.1964, em seu art. 70, normatiza que a aquisição de material, o fornecimento e a adjudicação de obras e/ou serviços serão regulados em lei, respeitado o princípio da concorrência. Nesse sentido, todas as compras e contratações de serviços estão regulamentadas pela Lei nº 8.666, de 21.06.1993,

**Conseqüências:** A Lei exige do gestor público o planejamento da atuação administrativa. Isso significa, quanto às compras ou contratações, que toda aquisição ou contratação deverá ser antecedida da avaliação da necessidade e utilidade do objeto adquirido ou contratado.

Nesse contexto, quando o gestor público ultrapassa os limites de sua competência ou se desvia da finalidade pública na prática de um ato administrativo, além da imposição de penalidades, impõe-se o exercício do planejamento, execução, controle e avaliação com vistas à eliminação dos vícios ou irregularidades que maculam os atos.

No caso em tela, os gestores públicos inobservaram os dispositivos constantes da Lei nº4.320/64, Lei nº 8.666/93 e principalmente o que dispõem os arts. 90 e 93 do Decreto-Lei nº 200, de 25.02.1967, que ora se transcreve:

Art. 90 Responderão pelos prejuízos que causarem à Fazenda Pública o ordenador de despesa e o responsável pela guarda de dinheiros, valores e bens.

Art. 93 Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

Diante do exposto, a conduta irregular ou ilícita dos gestores públicos ao violarem princípios constitucionais que regem a administração pública, ou ao descumprirem normas e leis de contabilidade pública, licitações e contratos administrativos, gerando prejuízo ao erário municipal, mesmo que em tese, estarão praticando atos de improbidade administrativa.

#### **4.10.2.5 Desdobramentos de processos licitatórios**

Desdobramento de processos de convites para se evitar Licitação na Modalidade de Tomada de Preços, num total, em amostragem, de R\$618.281,27, frustrando o caráter competitivo. artigo 90 da Lei 8.666/93, conforme Anexo C, Item 06, Quesito 43-I-A, do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

O gestor público submete-se à modalidade adequada de licitação (convite, tomada de preços ou concorrência), em função do valor envolvido e de se tratar ou não de serviços de engenharia.

Assim, para obras ou serviços de maior valor terá o gestor público que optar pela concorrência; no caso de valores médios, pela tomada de preços; e para contratações



pequenas, poderá adotar a modalidade de convites, segundo os parâmetros estabelecidos em lei.

A legislação manteve a distinção dos parâmetros em dois blocos definidores das modalidades licitatórias: no primeiro, trata da contratação de obras e serviços de engenharia; no segundo, de compras e demais serviços que não os de engenharia.

Considerando o expressivo valor de R\$618.281,27, referente ao exercício social de 1.997, caberia à Administração Pública, através de um controle interno, a realização de no mínimo duas ou três tomadas de preços ou de concorrências, selecionando, assim, as propostas mais vantajosas para a entidade pública. O que geraria economia de gastos públicos e de licitações na modalidade de convites.

Veja-se que a estima correta do valor do objeto a ser licitado é da maior relevância para todo o procedimento licitatório, e sua imprecisão no que tange ao valor poderá comprometer toda a contratação. Ao administrador caberá cientificar-se de que os preços e valores cotados estão de acordo com o mercado, o que o levará à escolha da modalidade adequada.

O § 5º do art. 23 da Lei nº8.666, de 21.06.1993, trata do desdobramento ou fracionamento de licitações ou contratos nos seguintes termos:

Art. 23. (...)

§ 5º É vedada a utilização da modalidade convite ou tomada de preços, conforme o caso, para parcelas de uma mesma obra ou serviço, ou ainda para obras e serviços da mesma natureza e no mesmo local que possam ser realizadas conjunta e concomitantemente, sempre que o somatório de seus valores caracterizar o caso de tomada de preços ou concorrência, respectivamente, nos termos deste artigo, exceto para as parcelas de natureza específica que possam ser executadas por pessoas ou empresas de especialidade diversa daquele do executor da obra ou serviço.

Observe-se o cuidado para caracterizar fracionamento ou desmembramento em partes de obra, compra ou serviços, a fim de que o valor possa ficar enquadrado fora dos limites de cada espécie de licitação. O que se proíbe é o fracionamento com o intuito de enquadrar possíveis partes do objeto do futuro contrato dentro de valores que legitimassem a dispensa da licitação ou a adoção de modalidade de licitação menos rigorosa.

Neste sentido, a lei faculta à Administração Pública que realize licitação na modalidade prevista para valores maiores (quando para o convite se poderá fazer tomada de preços e sempre se poderá optar pela concorrência).

**Conseqüências:** Considerando que a característica fundamental da licitação é a livre competição, entende-se que qualquer ato dos agentes ou gestores da Administração que vise frustrar essa livre competição é tipificado como ilícito penal. Nesse sentido, a ilicitude do ato está descrita no art. 90, da Lei nº8.666, de 21.06.93, *in verbis*:

Art. 90. Frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo do procedimento licitatório, com o intuito de obter, para si ou para outrem, vantagem decorrente da adjudicação do objeto da licitação. Pena - detenção, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.

Conforme observado e em face do exposto, existindo, em tese, indícios de os agentes e gestores públicos praticarem atos contrários à lei de licitações, caracterizando, assim, atos de improbidade administrativa devem ser aprofundadas as investigações até sua efetiva caracterização e punição, sendo o caso.

#### **4.10.2.6 Superfaturamento em Concorrência DAE – Departamento de Água e Esgoto de Rondonópolis/MT - Exercício de 2.001**

Realização de Concorrência n.º 02/2001, cujo objeto e firma vencedora são os mesmos do contrato n.º 041/2000 (aditado pelo n.º 041 – A/2001), ainda em vigência durante o exercício 2002, com preço considerado vencedor representando valor 3 vezes maior que o primeiro. despesa essa, quando realizada, caracterizará má aplicação de verbas públicas, nos termos do art. 93, do Dec. Lei 200/67, o que constitui crime contra finanças públicas do ordenador de despesa, previsto no art. 359D do Código Penal, acrescentado pela Lei 10.028/2000, crime contra a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos, nos termos do inc. I, do art. 1º, da lei 1.079/50 (define crimes de responsabilidade) e ato de improbidade administrativa, nos termos do inc. XI, do art. 10 da lei 8.429/92. Valor: R\$ 1.041.536.52, conforme Anexo H, Item 06, Quesito 10, do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

Quanto tange à realização dessa licitação, sob a modalidade de concorrência e considerando que a proposta de preços da licitante vencedora encontra-se com valor superfaturado (três vezes maior que o primeiro contrato sob o nº041/2.000), deveria a comissão desclassificar a proposta apresentada ou solicitar à autoridade superior a anulação ou revogação da licitação.

Neste sentido, Citadini (1.999; p. 368) discorrendo sobre licitações, expõe que:

Caso fosse obrigada a contratar por qualquer preço – inclusive com os manifestamente excessivos – estar-se-ia retirando da licitação um dos seus objetivos básicos, que é selecionar a proposta mais vantajosa. Como visto anteriormente, ao abrir uma licitação, o órgão não deve desconhecer os preços, custos, valores, etc., do que pretende contratar.

Assevera esse autor que o Poder Público deverá, ao desclassificar as propostas que contrariem os preços, justificar seu ato utilizando-se dos dados que serviram para a própria convocação do certame.

Essa faculdade dada à Administração é uma forte arma que, por si só, desencoraja os participantes a elevarem conjuntamente os preços de suas propostas, apresentando valores manifestamente em desacordo com os que possui a Administração, porque, se assim o fizerem, sabem de antemão que serão desclassificados.

Pereira Júnior (1.997; p. 337) explica que antes de adjudicar a licitação ao proponente vencedor, a autoridade competente, a que se subordina a comissão, poderá:

- a) determinar a retificação de irregularidade sanável, antes de homologar;
- b) homologar o procedimento;
- c) anular o julgamento ou todo o procedimento, se nele encontrar ilegalidade;
- d) revogar a licitação, por motivo de conveniência ou oportunidade, desde que comprovado e ocorrido depois de instaurada a competição, ilegal que o seja por qualquer outro motivo.

Assegura esse autor que a anulação e a revogação não de ser motivadas expressamente, sendo que a anulação não gera direito à indenização em favor dos licitantes, salvo se a ilegalidade que lhe deu causa for imputável à própria Administração. Da revogação, tampouco, deflui direito à indenização, se determinada antes da homologação-adjudicação; depois dessas, somente haverá direito à reparação se comprovado dano, com observância das formalidades estabelecidas para tal no Estatuto das Licitações.

**Conseqüências:** A finalidade da licitação é a seleção da proposta mais vantajosa para a Administração e haverá de estar entre os proponentes que acudiram ao chamamento editalício e atenderam e cumpriram as exigências do ato convocatório.

Vale lembrar que casos concretos há em que ocorre a extrapolação do limite estipulado para a modalidade de licitação selecionada e que devem ser analisados e consideradas, no certame, apenas as propostas que se apresentarem dentro dos exatos limites delineados na lei e no edital.

Observe-se, desse modo, que a classificação de proposta de preços exorbitante gera a nulidade da licitação e do contrato, gerando a responsabilidade solidária não apenas do gestor responsável pela adjudicação do objeto e homologação da licitação, como também da própria empresa contratada, assim como daqueles membros da comissão de licitação que concordaram com o valor extrapolante.

A ilicitude por superfaturamento e elevação de preço está descrita no art. 96, da Lei nº8.666, de 21.06.93, *in verbis*:

Art. 96. Fraudar, em prejuízo da Fazenda Pública, licitação instaurada para aquisição ou venda de bens ou mercadorias, ou contrato dela decorrente:

I - elevando arbitrariamente os preços;

(...)

V - tomando, por qualquer modo, injustamente, mais onerosa a proposta ou a execução do contrato: Pena - detenção, de 3 (três) a 6 (seis) anos, e multa.

Braz (1.995; p. 223), ao discorrer sobre sanções penais em licitações e contratos administrativos, afirma que:

A elevação dos preços, pelo fornecedor, constitui em defeito do ato jurídico, presente o dolo específico (ou de aproveitamento), posto que a elevação dos preços tem por objetivo a obtenção de maior lucro, em detrimento dos interesses da Fazenda Pública, embora a norma não defina a presença da finalidade, que daria qualificação ao dolo.

A elevação arbitrária de preço, de ordem ética, fere o princípio da moralidade. A lei moral impõe à consciência agir objetivamente de acordo com as normas éticas. A carência da moral comum impõe a presença coercitiva da moral jurídica.

Assevera esse autor que se inscreve como fraude contra a Administração Pública o ato do licitante que, por qualquer modo, de forma injusta torna mais onerosa a proposta ou a execução do contrato.

Com base nos dados observados e em face do exposto, entende-se, em tese, que os agentes e gestores públicos, tenham praticado fraudes à lei de licitações, malversação de recursos públicos, desvio de finalidade, caracterizando, assim, atos de improbidade administrativa. Ou seja, além da responsabilidade penal e civil e administrativa, o contrato decorrente da licitação deverá ser anulado.

#### **4.10.2.7 Dívida Fundada Interna – INSS Balanço Patrimonial da Prefeitura Municipal de Rondonópolis - Exercício Social de 2.000**

Não apresentação da autorização legislativa e do termo de confissão de dívida junto ao INSS no valor de R\$8.191.532,39, conforme consta no Anexo F, Item 08, Quesito 16.a. do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

Não recolhimento da integralidade dos valores retidos dos servidores e dos valores descontados das empresas prestadoras de serviço a favor do INSS, totalizando R\$603.793,11, sem a devida atualização monetária dos valores devidos, conforme consta no Anexo F, Item 09, Quesito 39, do Relatório de Inspeção *In Loco* do TCE/MT.

O controle da dívida e do endividamento é um dos pontos mais importantes da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101, de 04.05.2000), porque trata de um dos maiores problemas fiscais do País: o descontrole do endividamento que pressiona as despesas públicas.

Com base nisso, a LRF, Lei de Responsabilidades Fiscal determina que os entes públicos controlem, permanentemente, essas despesas, a fim de mantê-las, rigorosamente, dentro dos limites estabelecidos em lei. Além disso, a LRF determina prazos e mecanismos de ajuste aos limites fixados.

Infere-se, assim, que o valor global da dívida junto ao INSS é de R\$8.795.325,50, (oito milhões, setecentos e noventa e cinco mil, trezentos e vinte e cinco reais e cinquenta centavos), sem correção monetária da dívida, compreendendo dívida fundada e flutuante, representando, portanto, ausência de controle interno por parte da entidade pública. Pois, tais dívidas são oriundas de vários exercícios sociais, decorrentes de retenções de folhas de pagamentos dos servidores, das empresas prestadoras de serviços e da parcela que é encargo patronal, ou seja, da entidade pública.

Conforme o art. 98, da Lei 4.320, de 17.03.1964, Dívida Pública Fundada ou Consolidada corresponde às dívidas contraídas pelo Tesouro mediante emissão de títulos ou contratos com instituições financeiras, para suportar compromissos de exigibilidade de caixa superiores a 12 meses, tais como: equacionamento de desequilíbrios orçamentários, financiamento ou custeio de obras e programas de média ou longa duração, inclusive garantias de compromissos para resgate em exercício subsequente.

O art. 29, da LRF, Lei Complementar nº101, de 04.05.2000, conceitua dívida consolidada ou fundada como

(...) o montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.

Também integra o conceito de dívida consolidada os títulos precatórios (art. 30, § 7º, da LRF).

Nesse sentido, inova, adequadamente, essa lei, quando, na dívida consolidada, insere:

- a) As operações de crédito de prazo inferior a 12 meses quanto a vencerem no exercício subsequente;
- b) Os precatórios judiciais não pagos em exercícios anteriores.

De acordo com os incisos VI e IX do art. 52 da Constituição Federal, compete, privativamente, ao Senador Federal:

art. 52

(....)

VI - fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

IX - estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Além do mais, a LRF, Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 29, § 1º, confirma a prática usual de inserir as confissões de débito junto ao INSS, FGTS, PASEP, como dívida fundada. São importantes essas novas inclusões em dívida consolidada; sendo que a sua superação dos limites impostos, agora, acarreta punições.

**Conseqüências:** Embora seja o Prefeito administrador e gestor dos negócios municipais, há determinados atos, para cuja execução é indispensável a autorização da Câmara Municipal, como no presente caso de confissão de dívidas junto ao INSS, bem como de empréstimo interno, e, assim mesmo, dentro de sua capacidade de endividamento.

Nesse contexto, a Lei nº8.212, de 24.07.1991, em seu art. 95, alínea “d” e § 1º, declara ilegal e criminoso o ato de:

art. 95

(...)

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público.

§ 1º No caso dos crimes caracterizados nas alíneas d, e, e f deste artigo, a pena será aquela estabelecida no art. 5º da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições constantes dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal.

Nesse sentido, a Lei nº7.492, de 16 de junho de 1986, (Lei do Sistema Financeiro Nacional), em seu art. 5º, tipifica como crime, o ato de

Art. 5º Apropriar-se, quaisquer das pessoas mencionadas no art. 25 desta lei, de dinheiro, título, valor ou qualquer outro bem móvel de que tem a posse, ou desviá-lo em proveito próprio ou alheio: Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

Além disso, as entidades públicas ou privadas estão sujeitas, entre outras sanções imediatas quando decorrentes do atraso ou não pagamento da dívida renegociada, à aplicação do disposto no art. 2º, alíneas “a” e “b” da Lei nº8.212/91, que prevê a “suspensão de empréstimos e financiamentos, por instituições financeiras oficiais e à revisão de incentivos fiscais de tratamento tributário especial”.

#### **4.11 Notificação do INSS - PMR**

Relatório da NFLD, Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nºs 32.817.713-0 e 32.817.739-3, contra o Município de Rondonópolis/MT, emitidos pela Divisão de Arrecadação e Fiscalização do INSS, em Cuiabá/MT, no valor total de R\$ 4.321.137,94.

As notificações de lançamentos supramencionadas foram lavradas pela fiscalização do INSS, Instituto Nacional do Seguro Social, contra o Município de Rondonópolis, compreendendo os períodos de 08/94 à 04/99 da Prefeitura e 06/94 à 04/99 da Câmara Municipal de Rondonópolis, representando uma dívida de natureza tributária no valor global de R\$ 4.321.137,94 (quatro milhões, trezentos e vinte um mil, cento e trinta e sete reais e noventa e quatro centavos).

As contribuições devidas ao INSS correspondem à parte dos segurados da empresa, financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho-

SAT/financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Constituem fatos geradores dessas contribuições as remunerações pagas aos segurados, discriminadas nas folhas de pagamentos com rescisões e férias (vencimentos, adicional por tempo de serviço, horas atividades, horas extras e gratificações),

Foram apuradas mediante exame dos seguintes documentos: folhas de pagamentos, contratos de prestação de serviços, comissionados, funcionários não estáveis que ingressaram nos órgãos antes da Constituição Federal de 1.998, termos de rescisões de contratos de trabalhos, guias de recolhimentos, Lei Municipal nº1.752, de 17/08/90, que dispõe sobre o Regime Jurídico Único, Lei Orgânica Municipal, portarias de nomeações e exonerações, portanto, com dados concretos.

**Conseqüências:** As notificações lavradas pela fiscalização do INSS contra o Município de Rondonópolis revelam as irregularidades ou ilegalidades praticadas pelos gestores públicos da Prefeitura e Câmara Municipal no que tange à ausência de recolhimentos das contribuições previdenciárias descontadas de servidores, de prestadores de serviços, de rescisões contratuais e da parcela que é encargo patronal, ou seja, da entidade pública, que deveriam ter sido recolhidas na forma e no prazo legal.

A Lei nº8.137, de 27.12.1990 em seu art. 2º, inciso II, prevê como ato criminoso deixar de recolher, no prazo legal, valor do tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Vale lembrar que a Lei nº8.866, de 11.04.1994, definiu que é depositário da Fazenda Pública a pessoa a quem a legislação tributária imponha o dever de reter (IRRF, INSS, ICMS e ISS) ou receber de terceiro (IPI) e recolher aos cofres públicos impostos, taxas e contribuições, inclusive à Seguridade Social. Se este não entrega à Fazenda Pública esses valores retidos ou recebidos, no prazo e forma fixados na legislação tributária ou previdenciária, pratica crime de depositário infiel.



Dessa forma, quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos na Lei 8.137/90, incide nas penas a estes cominadas, à medida de sua culpabilidade.

Nessa condição, deve-se investigar através da perícia contábil a origem desses créditos tributários, compreendendo as informações sobre: bases de cálculos, alíquotas, juros e correção monetária aplicados, planilhas de cálculos, períodos fiscalizados, das leis e regulamentos que serviram de base para elaboração das NFLD's. Se contestados, o que normalmente não é o caso, por terem sido objeto de parcelamento e portanto, já confessados.

#### **4.12 Processo Judicial em tramitação na Comarca de Rondonópolis-MT**

##### **4.12.1 Processo nº48021/2000 - Ação Popular com Pedido de Antecipação da Tutela.**

**Autor: A C T**

**Réus: P S M (Prefeito), NDEC Ltda e FLASH Ltda**

Alega o autor que qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio público dos Municípios, ou ainda, de suas autarquias e de pessoas jurídicas subvencionadas com dinheiro público.

Afirma que a publicidade dos atos da administração, veiculadas em rádio, jornais, tablóides, *folders*, folhinhas, encartes e televisão, não atendem aos preceitos estabelecidos na Constituição da República, Constituição do Estado, e, principalmente, na Lei Orgânica do Município.

Contesta a contratação das empresas NDEC Ltda e FLASH Ltda, para prestar serviços de estudo, planejamento, criação, produção, veiculação e controle dos resultados, promoções, publicitárias e realizações de eventos e cobrir toda área de publicidade no município de Rondonópolis.

Assevera que ambas as contratações têm o mesmo objeto, devendo os contratos serem declarados nulos, pelo não cumprimento da legislação vigente. O custo da primeira contratada NDEC foi de R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), importância superior aos

preços praticados no mercado, gerando prejuízos aos recursos da Prefeitura de Rondonópolis.

Se não bastasse a contratação da NDEC, eis que foi celebrado outro contrato com a empresa FLASH Ltda, no valor de R\$79.100,00 (setenta e nove mil e cem reais).

Argumenta que a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento, ou ato normativo. A Constituição do Estado de Mato Grosso, em seu art. 129, § 1º, assim dispõe:

Art. 129 – A Administração Pública direta e indireta, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e, também, ao seguinte:

Parágrafo 1º. A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

Que às expensas públicas, garante a promoção pessoal do Prefeito e de sua esposa, primeira dama, como se pode verificar nos recortes de jornais em anexos.

Alerta que os gastos com publicidades durante o ano, depende de aprovação da Câmara Municipal, que conterà a previsão de seus custos e objetivos na forma da lei.

Invoca a Lei de Improbidade Administrativa, visando ao ressarcimento do dano causado ao Erário Municipal, bem como da indisponibilidade dos bens dos réus para garantia dos prejuízos públicos.

Requer, por último, a concessão de medida liminar de antecipação de tutela, em face do fundado receio de dano irreparável ou difícil reparação do dano, bem como da suspensão de todos os pagamentos com publicidades e nulidades dos contratos celebrados.

Frise-se que, até o momento, não foi prolatada a sentença de primeira instância, estando o processo em tramitação na 8ª Vara Cível da Comarca de Rondonópolis.

## 5 CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo procurou explorar a viabilidade de aplicação da perícia contábil na área governamental, considerando os aspectos e procedimentos fundamentais nos processos administrativos ou judiciais, de maneira a demonstrar sua contribuição como meio e instrumento de prova.

Para tanto, foi realizada, preliminarmente, uma revisão da literatura, que abordou os aspectos inerentes ao trabalho pericial, fornecendo embasamento conceitual para melhor análise dos relatórios de inspeção *in loco* realizada pelo controle externo do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, e de processos judiciais.

Analisados os dados obtidos, dois aspectos fundamentais e relevantes merecem consideração:

- 1) a importância de se explorar a perícia contábil na área governamental como meio e instrumento de prova pericial, viabilizando o acesso a esse campo aos profissionais especializados da Ciência Contábil pelos subsídios oferecidos no estudo.
- 2) o aspecto qualitativo da perícia contábil governamental - uma breve avaliação baseada na análise das amostras obtidas.

Na análise efetuada dos relatórios de controle externo e de alguns processos judiciais, observou-se a existência de grande relevância na obtenção de informações que caracterizam desde atos que contenham irregularidades ou fraudes licitatórias, ilícitos administrativos e de atos de improbidade administrativa que por consequência geram responsabilidades cíveis e criminais de servidores, gestores e ex-gestores no trato da coisa pública, o que leva à conclusão de que as informações contidas nesses relatórios servem como subsídios à realização da perícia contábil na área governamental.

Note-se que a perícia contábil é realizada por profissional da área contábil que recebe a titulação de perito-contador ou perito-contador assistente, se nomeado pela autoridade administrativa ou contratado pelas partes, respectivamente. Esses profissionais, além da

formação acadêmica em Ciências Contábeis, devem possuir conhecimentos técnicos específicos em Contabilidade e Administração Pública e outros.

Essa exigência do conhecimento técnico faz-se necessária como precaução indispensável a fim de evitar a ocorrência de falhas de interpretação ou análise dos fatos, ainda que involuntariamente, o que poderia resultar em prejuízo ou dano às informações fornecidas.

Com base na revisão da literatura, feita nos capítulos 1 e 2, em que se observou que o conceito de perícia contábil na área governamental encontra-se, ainda, em um processo de desenvolvimento num campo, também, delimitado, procurou-se conhecer qual a abordagem exigida pela perícia contábil e o que ela objetiva.

Após análise das amostras obtidas, conclui-se que a perícia contábil na área governamental está ligada, principalmente, à sua finalidade, possibilitando definir seu conceito como um instrumento de prova que colabora na elucidação dos fatos, com a finalidade de auxiliar o julgador em processos administrativos e o procurador na elaboração dos pareceres, ao promotor na elaboração da denúncia e ao juiz na sentença, efetuada por meio de técnicas pertinentes e suficientes que permitam a realização e o preparo do laudo ou do parecer pericial, com o objetivo de fornecer as informações adequadas requeridas.

Vale observar, nesse sentido, um encadeamento lógico entre o conceito e o objetivo da perícia contábil, interligado à preocupação constante de fornecer informações suficientes, adequadas, corretas e confiáveis.

A busca de informações, segundo a revisão de literatura abordada no capítulo 4, pode ser efetuada por meio de diligências, que, no presente trabalho, constituíram o conjunto de amostra como procedimento de perícia que teve por finalidade coletar dados, utilizando-se de informações contábeis e administrativas constantes nos relatórios de controles externos e processos judiciais, para elucidar e comprovar a natureza dos fatos que vêm ocorrendo na administração pública.

Entretanto, embora os relatórios de inspeção *in loco*, realizados pelo controle externo do TCE/MT, tenham se utilizado das informações contábeis das entidades públicas, ficou evidenciado através das análises, que atendem parcialmente às expectativas das partes

interessadas, pois, a confiança nas informações contidas nas demonstrações contábeis não são suficientes, por não refletirem a realidade dos fatos. O que permite inferir ser este outro fator que contribui para a realização de uma perícia contábil em profundidade, dos quesitos elencados pelo controle externo e de outras informações correlatas, buscando demonstrar a verdade dos fatos, bem como a satisfação dos usuários em relação aos trabalhos oferecidos pelos peritos.

O aspecto qualitativo da perícia contábil governamental foi analisado sob o enfoque do interesse público, considerando os dados obtidos na análise dos relatórios junto a alguns municípios e entidades autárquicas do Estado de Mato Grosso. Assim, aplicados os critérios e a metodologia evidenciados no capítulo 1 deste trabalho, foram obtidas as seguintes informações:

- os relatórios de controles externos de inspeção *in loco* que mais contribuem para os julgamentos adequados das prestações de contas dos municípios e entidades autárquicas, são aqueles que fornecem informações necessárias e pertinentes à matéria submetida aos quesitos, alcançando o âmago do problema, em contraposição àqueles que apenas se atêm a responder os quesitos formulados;
- os relatórios agregam valor adicional, embora, por recorrentes, sejam vistos como atividade rotineira;
- o critério de seleção na escolha do profissional para a prestação dos serviços de perícia na área governamental por certo deverá passar a recair sobre aquele de melhor desempenho, pelo desenvolvimento de sua capacidade profissional lastreada na sua experiência sobre as coisas governamentais;
- a necessidade de se realizar a perícia contábil na área governamental decorre das próprias falhas, irregularidades administrativas, contábeis, atos ilícitos e improbidade administrativa, evidenciadas nos relatórios de controle externo de inspeção *in loco*, desde que se tenham laudos e pareceres com informações necessárias, adicionais e consistentes, que imputem a exata caracterização dos responsáveis e apontem, adequadamente, as responsabilidades de servidores e gestores públicos, para que respondam civil, criminal ou administrativamente pelos seus atos ou venham a ser reconhecidos pela boa reputação e caráter, perpetuando-se no trato dos negócios públicos.

Do exposto, considerando o aspecto de causa e efeito, observa-se que quanto maior a eficácia nos procedimentos do trabalho pericial, tanto maior será o valor agregado da perícia contábil às decisões dos julgadores em processos administrativos e de informações essenciais aos promotores e juizes. A execução do trabalho pericial, porém, depende não apenas dos procedimentos, mas também da qualidade da fonte utilizada e do perfil do profissional comprometido.

Portanto, o efeito da perícia contábil na área governamental, no que tange ao papel de instrumento de prova, é relevante em si, porém não é considerado plenamente suficiente, visto que há dificuldades na área da contabilidade governamental, o que exige maior preparo dos contadores e peritos-contadores para que possam atuar com maior segurança em ambientes sujeitos a erros, fraudes, irregularidades administrativas e corrupções em entidades públicas. Muito há que se estudar e pesquisar, para, ao final, sistematizar e disciplinar a matéria, lembrando que a perícia contábil integra uma cadeia de acontecimentos anteriores e posteriores à sua realização que independem de seu conteúdo e que estão intrinsecamente ligados.

Assim sendo, pelos temas explorados neste trabalho, sabe-se que os estudos se encontram incipientes, mais do que isso não se pode pretender que, com a elaboração de alguns trabalhos acadêmicos, encontre-se a fórmula para acabar com as irregularidades, fraudes e ilícitos administrativos. Porém, a tendência que se infere é a de que a sociedade deve estar mobilizada de forma a acompanhar e exigir transparência nas decisões relacionadas à gestão pública e que a perícia contábil governamental venha a ter a prevalência necessária para a reversão do quadro trazido por este trabalho que mostra decisões também incipientes, em relação ao escabroso ambiente descortinado.

## REFERÊNCIAS

- ACKOFF, Russel L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1.974.
- ALVIM, Arruda. **Manual de Direito Processual Civil**. 6ªed. e atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1.997.
- ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Perícia Contábil**. São Paulo: Atlas, 1996.
- ALMEIDA, João Batista de. **Aspectos Controvertidos da Ação Civil Pública: Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.
- ALMEIDA, Isis de. **Manual das Provas no Processo Trabalhista**. São Paulo: LTr, 1.999.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2.002.
- ATTIE, William. **Conceitos e Aplicações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2.000.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Poderes Instrutórios do Juiz**. 2ªed., ver. ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1.994.
- BONAVIDES NETO, Fenelon. **Dicionário de Direito Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1.999.
- BRAZ, Petrônio. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Direito, 1.999.
- \_\_\_\_\_. **Processo de Licitação**. São Paulo: Direito, 1.995.
- BRISOLLA, Josué. **Uma contribuição ao estudo do controle aplicado às organizações**. São Paulo: USP, 1.990. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- BURGARELLI, Aclibes. **Tratado das Provas Cíveis**. 2.000.
- CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. **Uma Contribuição à Auditoria do Risco de Derivativos**. São Paulo: USP, 1.996. Tese de Doutorado apresentada ao Departamento de

Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**. Vol. I. Tradução de Paolo Capitanio, 1ª ed., Editora Bookseller, Campinas, São Paulo: 1.998.

\_\_\_\_\_. **Instituições de Direito Processual civil**. 2ª ed. ( Trad. J. Guimarães Menegale) São Paulo: Saraiva. 1965, v. 2.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini;

CITADINI, Antonio Roque. **Comentários e Jurisprudência Sobre a Lei de Licitações Públicas**. 3ª ed., atual. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999.

COUTURE, Eduardo J. **Fundamentos del derecho processal civil**. 3ªed. Buenos Aires: Depalma, 1.972.

COSTA, Tito. **Responsabilidade de Prefeitos e Vereadores**. 4ªed. ver .atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.002.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil : Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2.000.

CRETELLA JÚNIOR. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Forense, 1.995.

CRUZ, Flávio da & GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios: Orientação para Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas**. São Paulo: Atlas, 2.003.

CRUZ, Flávio da. et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2.000**. São Paulo: Atlas, 2.000.

D'ÁURIA, Francisco. **Revisão e Perícia Contábil: Parte Teórica**. 3ª ed., São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1962.

\_\_\_\_\_. **Revisão e Perícia Contábil: Parte Teórica**. 2ª ed., São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1.953.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 11º ed., ver. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 1.995.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1.998.



DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1.999.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Corrupção no Poder Público: Peculato, Concussão, Corrupção Passiva e Prevaricação**. São Paulo: Atlas, 2.002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2ª ed., Rio de Janeiro, Editora Nova Fronteira, 1996.

FERREIRA, Luiz Alexandre Cruz. **Falso Testemunho e Falsa Perícia**. Belo Horizonte: Del Rey, 1.998.

FERNANDEZ, José Dominguez. **Estudo de um modelo integrado de informações econômico-financeiras e sua integração com o processo decisório**. São Paulo: USP, 1.989. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FIGUEIREDO, Sandra & CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1.993.

FIUZA, Ricardo. **Novo Código Civil Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2.003.

GARCIA, Francisco de Assis. **Da Prova Pericial no Processo Civil**. São Paulo, USP, 2.000. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 5ª ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2.000.

GIL, Antonio de Loureiro. **Fraudes Informatizadas**. 2ªed., São Paulo: Atlas, 1.999.

GOMES, Marcelo Alcides Carvalho. **Uma Contribuição à Prevenção de Fraudes Contra as Empresas**. São Paulo, USP, 2.000. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GONÇALVES, Reynaldo de Souza. **Perícia Contábil**. Rio de Janeiro: 1.958. Tese desenvolvida e apresentada à Faculdade Nacional de Ciências Econômicas.

\_\_\_\_\_. **Peritagem Contábil**. 1ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1.968.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público**. São Paulo, USP, 1.999. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito Processual Civil Brasileiro**. 11ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

\_\_\_\_\_. **Direito Processual Civil Brasileiro**. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **O Processo em Evolução**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1.996.

HARADA, Kiyoshi. **Dicionário de Direito Público**. São Paulo: Atlas, 1.999

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional**. São Paulo: IBRACON, 1.998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2.001.

\_\_\_\_\_. **Introdução à Teoria da Contabilidade: Para o Nível de Graduação**. São Paulo: Atlas, 1.999.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2.000.

JESUS, Damásio E. **Direito Penal**. São Paulo: Saraiva: 1.999, v. 1.

JESUS, Fernando de. **Perícia Contábil e Prevenção de Fraudes**. Brasília: Informativo de Perícia Federal, 1.998, Ano I, nº03.

\_\_\_\_\_. **Perícia e investigação de fraude**. Goiânia: AB, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2.000.

J.M. Carvalho dos Santos apud MILHOMENS, Jônatas. **À prova no processo**. 1.982.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing**. São Paulo: Atlas, 1.975.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1.985.

LEHNEN, Fernando . **Estudo Jurídico-contábil da Prova Pericial**. São Paulo: LTr, 2001.

MACHADO, José Pedro. **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**. S.l., Confluência. 1965.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira & REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 29ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 1.999.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias . et al. **Perícia Contábil: Uma Abordagem Teórica, ética, Legal, et alli**. Perícia Contábil. 3ªed, São Paulo: Atlas, 2.001.

MARQUES, José Frederico. **Manual de direito processual civil**. 2ªed., atual., Campinas: Millenium, 1.998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 1.995.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2.002.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Comentários à CLT**. 2ªed., São Paulo: Atlas, 1.999.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de Auditoria**. 4ªed. São Paulo: Atlas, 1.987.

MEDAUAR, Odete. **A Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 1993.

\_\_\_\_\_ **Direito Administrativo Moderno**. 7ªed., São Paulo: RT, 2003.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico**. 7ª ed., atual., São Paulo: Saraiva, 1995.

MICHAELIS Português. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. Versão 1.0, DTS Software Brasil Ltda. Cd-Rom, Fev. 1998.

MILHOMES, Jônatas. **A prova no processo**. Rio de Janeiro: Forense, 1.982.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense. 1.996.

MONTEIRO, Samuel, **Da Prova Pericial**. 1ª ed., São Paulo: Edições Aduaneiras, 1985.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho & FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº101 de 04/05/2.000**. 2ªed. rev.atual.ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2.001.

\_\_\_\_\_, **Eficácia nas Licitações & Contratos: estudos e comentários sobre as Leis 8.666/93 e 8.987/95, a nova modalidade do pregão e o pregão eletrônico: impactos da leis de responsabilidade fiscal, legislação, doutrina e jurisprudência.** 9ªed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2.002.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: Conceitos, Sistemas, Implementação.** São Paulo: Atlas, 1.993.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing.** 1ª ed., São Paulo, Atlas, 1993, vols. I e II.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 1.998.

MUKAI, Toshio. **O Novo Estatuto Jurídico das Licitações e Contratos Públicos.** 3ª ed., São Paulo: RT, 1994..

NÁUFEL, José. **Novo Dicionário Jurídico Brasileiro.** 7ª ed. rev. atual. São Paulo: Parma, 1.984.

NERY JÚNIOR, Nelson & NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil Comentado e Legislação Processual Civil Extravagante em Vigor.** 6ª ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2.002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1.990.

Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica – 13 – da Perícia Contábil (NBC T 13).

OLIVEIRA, Djalma P. Rebouças. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas.** 2ªed. São Paulo: Atlas, 1.987.

OLIVEIRA NETO, Carlos Elamano de & MERCANDALE, Iolanda. **Roteiro Prático de Perícia Contábil Judicial: Legislação, Modelos, Índices Oficiais.** São Paulo, SILVA, Antônio Carlos Moraes, A prova Pericial. In: Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 113, set/nov, 1998.

OLIVEIRA, Ivo Malhões. **Teoria e Prática das Perícias Judiciais.** Rio de Janeiro: Grafos, 1.987.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia Contábil.** 3ªed, São Paulo: Atlas, 2.000.

PEREIRA JÚNIOR, José Torres. **Comentários à Lei das Licitações e Contratações da Administração Pública.** 4ª ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1.997.

PETRI, Nelson. **Análise de Resultados no Setor Público**. São Paulo: USP, 1987. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PRUNES, José Luiz Ferreira. **A Prova Pericial no Processo Trabalhista**. 2ª ed., atualizada pela Lei nº8.455. São Paulo: LTr, 1.995.

RIBEIRO, Darci Guimarães. **Provas Atípicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ltda, 1.998.

RODRIGUES, Alberto Almada. **O Controle, a Perícia, a Investigação, a Vistoria, a Regulação, a Arbitragem, a Prospecção, os Custos e os Orçamentos no Campo Profissional do Contador**. In Revista Brasileira de Contabilidade, n.º 53, 1985.

ROSA, Marcos Valls Feu. **Perícia Judicial: Teoria e Prática**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1.999.

REZENDE FILHO, Gabriel José Rodrigues. **Curso de Direito Processual Civil**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1.965.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1.998.

\_\_\_\_\_. **Perícia Contábil**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2.000.

SANTANA, Creusa Maria Santos. **A Perícia Contábil e sua Contribuição na Sentença Judicial: Um Estudo Exploratório**. São Paulo, USP, 1999. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SANTOS, Lúcia de Azevedo Brando dos. **Perícia Contábil na Área Fiscal**. Rio de Janeiro: SINFREERJ, 2.000.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**. 22ªed., revista e atualizada por ARICÊ Moacyr Amaral Santos. São Paulo: Saraiva, 2.002.

\_\_\_\_\_. **Prova judiciária no cível e no comercial**. 3ªed., correta e atual., São Paulo: Max Limonad, 1.968.

\_\_\_\_\_. **Prova Judiciária no civil e comercial**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1983.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses**. São Paulo: Atlas, 2.003.

SILVA, João Luiz da. **Perícia Contábil: Um Modelo de Cálculo para Laudos Periciais na Justiça do Trabalho**. São Paulo, 2002. Dissertação de Mestrado. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 3ªed, Atlas: 1.996.

\_\_\_\_\_. **Apuração e Prevenção de Fraudes em Contabilidade**. Rio de Janeiro: SINFREERJ, 1999.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 15ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1.993.

SILVA, Luiz Gustavo Cordeiro da. **Procedimentos de Perícia Contábil no Brasil**. Rio de Janeiro: UERJ, 1.993. Dissertação de Mestrado em Perícia Contábil apresentada à Coordenação do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

SILVA, Roberto Carvalho da. **A Auditoria Operacional como Instrumento de Gerência no Setor Público**. São Paulo: USP, 1.993. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SILVIO, Rodrigues. **Direito Civil**. 20ª ed., São Paulo: Saraiva, 1989.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade Pública: Um enfoque na Contabilidade Pública**. 2 ed., São Paulo: Atlas. 2003.

TEIXEIRA FILHO, Manoel Antonio. **A Prova no Processo do Trabalho**.. 7ªed, revisada e ampliada, São Paulo: LTr, 1.997.

\_\_\_\_\_. **A Prova no Processo do Trabalho**. São Paulo: 1994.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 14ªed., Rio de Janeiro: Forense, 1.995.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito processual civil**. 24ªed., Rio de Janeiro: Forense, 1.998.

TORNAGHI, Hélio. **Curso de Processo Penal**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1.980.

ZARZUELA, José Lopes, *et al.* **Laudo Pericial: Aspectos Técnicos e Jurídicos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Sindicato dos Peritos Criminais do Estado de São Paulo, 2.000.

**ANEXOS**

- ANEXO A - Processo nº6.694-0/97/TCE/MT
- ANEXO B - Processo nº6.321-5/97/TCE/MT
- ANEXO C - Processo nº5.940-2/98/TCE/MT
- ANEXO D - Processo nº5.927-5/99/TCE/MT
- ANEXO E - Processo nº6.553-8/00/TCE/MT
- ANEXO F - Processo nº50.265-4/01/TCE/MT
- ANEXO G - Processo nº50.364-9/02/TCE/MT
- ANEXO H - Processo nº 50.169-7/02/TCE/MT.
- ANEXO I - Tabela 9 - Prefeitos e ex-Prefeitos acusados de improbidade

ANEXO A - Processo nº6.694-0/97/TCE/MT

RELATÓRIO REFERENTE A INSPEÇÃO “*IN LOCO*”

PREFEITURA MUNICIPAL DE JUSCIMEIRA/MT.

PROCESSO Nº6.694-0/97/TCE/MT.

BALANÇO GERAL DO EXERCÍCIO DE 1.996.

70 IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS E/OU CONTÁBEIS.

### RESUMO DAS PRINCIPAIS IRREGULARIDADES APURADAS

A Comissão que procedeu ao exame “*in loco*” apontou as seguintes irregularidades às fls.: 755 a 763 do processo principal n.º 6694-0/97.

- 1) Créditos adicionais abertos sem Decretos do Executivo, correspondentes as Lei Autorizativas n.º 328, 334 e 350.
- 2) Vários projetos e algumas atividades não foram executados, devido o Orçamento ser superestimado e arrecadado somente 20% do valor orçado.
- 3) Remanejamento e Transposição de Dotação na Lei 334 de 20.09.96, sem prévia autorização legislativa. Inciso IV do Artigo 167 da Constituição Federal (Quesito 03);
- 4) Divergência de valores levantados por esta comissão e os registrados no Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração da Dividia Fundada. (Quesito 13);
- 5) Diferença de saldo na conta IPTU no valor de R\$ 3.457,66, entre a Conciliação Bancária e o montante registrado no Balanço Financeiro mensal.
  - Ausência de conciliação bancária e extratos bancários de algumas contas nos meses de julho e novembro.
  - Saldo do disponível do mês de agosto no valor de R\$ 159.844,60 não contabilizado no mês de setembro.



– Valores a créditos e a débitos não contabilizados e ausentes dos respectivos extratos bancários (Quesito 16);

6) Diferença de R\$ 13.463,40 entre o montante FPM registrado no Balanço Geral igual a R\$ 1.511.262,00 e o montante levantado por esta comissão através dos extratos bancários igual a R\$ 1.524.725,40. (Quesito 27).

7) Diferença de R\$ 13.227,47 entre o montante da receita oriunda do SUS registrada no Balanço Geral igual a R\$ 170.288,36 e o montante levantado por esta comissão através dos extratos bancários e avisos de crédito igual a R\$ 183.515,83 (Quesito 28).

8) Receita proveniente de Transferência do Estado igual a R\$ 50.000,00 do FEE, foi contabilizada como Outras Transferências da União (Quesito 28) – Artigo 77 do Decreto Lei 200/67.

9) O Município aplicou apenas 21% das receitas provenientes de Impostos Municipais e Transferências Federais na manutenção e desenvolvimento da educação (Quesito 30) – Artigo 212 da Constituição Federal.

10) Realização de despesas na educação, com valores e quantidades abusivas, referentes aos seguintes serviços:

– Locação de veículos para transportes de alunos, no montante de R\$ 60.650,00.

– Aquisição de alimentos para merenda escolar e material de limpeza em grande quantidade, cuja especificação dos produtos difere daqueles realmente entregues as escolas. Ausência de controle de distribuição dos materiais de limpeza. Estas despesas totalizam R\$ 31.091,05.

– Aquisição de material de expediente em quantidade e preços elevados cuja distribuição não era controlada. Nestas compras observamos inúmeros materiais que não são utilizados nas escolas. Estas despesas totalizam R\$ 101.767,05 (Quesito 30);

- 11) Diferença de R\$ 10.761,32 entre o montante levantado por esta comissão igual a R\$ 41.609,96 da contribuição Previdenciária Municipal e o valor registrado no Balanço financeiro fls. 88-TC, igual a R\$ 30.848,64 (Quesito 44).
- 12) Valor da Contribuição Previdenciária registrado no Balanço Financeiro – Despesa Extra Orçamentária igual a R\$ 30.852,24, diverge do valor recolhido R\$ 38.516,98 (Quesito 45 b);
- 13) Valor recebido relativo à caução não esta registrado no Balanço Financeiro, igual a R\$ 11.880,00 (Quesito 45b).
- 14) Não recolhimento do FGTS e previdência Municipal – Parte Patronal referente ao exercício examinado (Quesito 46);
- 15) Recolhimento do PASEP igual a 0,52% das Receitas Correntes. Inferior a 1% conforme estabelece a Lei Complementar n.º 08/90 e alterações posteriores. Parecer Normativo n.º 01 de 21.05.96 (Quesito 47)
- 16) Contratações de 14 servidores sem concurso, Item II do Art. 37 da Constituição Federal (Quesito 48);
- 17) O total de 332 servidores em Dezembro/96, encontrado por esta comissão, não pode ser confrontado com a folha de pagamento do mês de dezembro, pois não foi apresentado a esta comissão. (Quesito 49)
- 18) Diárias pagas a maioria dos servidores como complementação salarial menor, igual, maior e até duas vezes e mais o valor do salário base, inclusive para os cargos de Confiança, Prefeito e Vice-Prefeito, contraria a Lei 251/93 (Quesito 50)
- 19) Gratificação para a maioria dos servidores igual e até mais que o salário base, inclusive para os cargos de confiança que recebem Verba de Representação. E ainda para os que recebem horas extras. (Quesito 50).

- 20) Diferença de salário pago a vários servidores sem especificar aa que mês se referia, muitas vezes estas diferenças eram iguais até superior ao salário base, isto ocorria em todos os meses do exercício examinado. (Quesito 50).
- 21) Horas Extras de 50% e 100% relativo a 60,80,120 e até 140 horas extras para servidores que receberam Diárias, Secretários e outros cargos de confiança. (Quesito 50);
- 22) Diferença de salário e diárias pagas no 13º salário.
- 23) Ajuda de custo superior ao salário base para alguns cargos que recebiam gratificação, Diárias, Verba de Representação e Prêmio de produtividade;
- 24) Adicional de insalubridade recebida até duas vezes no mesmo holerite com valores diferentes sem especificar que tipo de gratificação.
- 25) FGTS como salário bem superior ao salário base;
- 26) Licença Prêmio e férias indenizadas (Quesito 50);
- 27) Adiantamento somado como salário e não descontados nos meses seguintes;
- 28) Horas extras e gratificação de serviços para cargo de confiança que recebem Verba de Representação. (Quesito 50).
- 29) Alaíde Bezerra da Cruz recebeu de janeiro a agosto e 13º salário R\$ 5.897,35 indevidamente, pois recebeu diárias como salário e diferença de salário até no 13º salário. (Quesito 50);
- 30) Os Conselheiros do Conselho Tutelar receberam *jetons* de janeiro a julho/96 indevidamente no total de R\$ 11.066,00, mais de R\$ 636,00 que foi pago ao Suplente, pois a Lei n.º 345 que fixou *jeton* em R\$ 350,00 é de 20.12.96, e não fixou para o Suplente que recebeu durante toso os meses. (Quesito 50);

- 31) Conselheiros receberam indevidamente *jeton* quando faltaram as sessões, houve Conselheiro que tirou férias e outro que afastou para ser candidato a Vereador e receberam *jetons* nesses períodos. (Quesito 50);
- 32) Valores recebidos indevidamente:
- 33) Pelo Prefeito Municipal no montante de R\$ 7.815,35 correspondente a 703.20 UPF's.
- 34) Pelo Vice-Prefeito no montante de R\$ 10.928,72, correspondente a 989.13 UPF's – Contrariando a Lei Orgânica Municipal, a Constituição Federal, Artigo 7º incisos VIII e XVII.
- 35) O Sr. Prefeito recebeu cumulativamente remuneração como Prefeito e como Médico, no montante de R\$ 13.949,00, contrariando o inciso II do Art. 38 da Cont. Federal;
- 36) Processo de Inelegibilidade não formalizado nos termos dos artigos 25 e 26 da Lei 8.666/93 (Quesito 58, b);
- 37) Realização de processos licitatórios, onde a data da realização dos processos era a mesma data das Notas Fiscais, cujo objeto licitado era a prestação de serviços de transporte, sem especificar o período: Houve casos idênticos com aquisições de material. Contrariando o art. 2º da Lei 8.666/93 e artigos 62,63 e sus parágrafos da Lei 4.320/64 (Quesito 59);
- 38) Convite iniciado em 1995 para abertura em 1996, antes do orçamento de 1996 entrar em vigor. Convite n.º 02 de 02.01.96 – valor de R\$ 5.350,00. (Quesito 59);
- 39) Não nos fora apresentado nenhum projeto básico das obras e serviços licitados. Inciso I do Artigo 7º § 9º - Lei 8.666/93 (Quesito 61);
- 40) Processos Licitatórios foram iniciados sem abertura do processo administrativo. Artigo 38 e incisos da Lei 8.666/93 (Quesito 62);
- 41) Ausência de controle da movimentação dos bens imóveis.
- Ausência de Termo de Responsabilidade.
  - Ausência de registro dos bens – Artigo 94 da Lei 4.320/64 (Quesito 69);

- 42) Não apresentação de documentos de veículos a esta comissão. (Quesito 70);
- 43) Não elaboração do inventário Físico-Financeiro – Artigo 96 da Lei 4.320/64 (Quesito 73);
- 44) Não emissão dos livros diários e prazo, para verificação do método utilizado, em desobediência do Artigo 86 da Lei 4.320/64.
- 45) Controle Interno deficitário;
- 46) Doações de terrenos do Distrito Industrial, sem estabelecer critérios para as referidas doações contrariou o artigo 185 da Constituição Estadual (Quesito 73);
- 47) Doações de terrenos do Distrito Industrial, para o Secretário de Finanças, contrariou o artigo 185 da Constituição Estadual (Quesito 73);
- 48) Criação de dois loteamentos no Controle Administrativo de Juscimeira e Controle Administrativo I com 579 lotes para doação com entrega de Título Definitivo, em desacordo ao artigo 185 da Constituição Estadual;
- 49) Doação de terrenos a servidores da Prefeitura com entrega de Títulos Definitivos, desobedeceu ao artigo 185 da CE (Quesito 73);
- 50) Concessão de locação da praça Central e concessão para construção e locação do Terminal Rodoviário sem Concorrência pública, contrariou a Lei 8.666/93 (Quesito 73);
- 51) Terrenos doados com entrega de Títulos Definitivo no final do mandato do prefeito, dias após a autorização, contrariou as Leis 337 e 347/96, bem como a Constituição Estadual (Quesito 73);

ANEXO B - Processo nº6.321-5/97/TCE/MT

RELATÓRIO REFERENTE A INSPEÇÃO "IN LOCO"  
PREFEITURA MUNICIPAL DE RONDONÓPOLIS/MT.  
PROCESSO Nº6.321-5/97/TCE/MT.  
BALANÇO GERAL DO EXERCÍCIO DE 1.996.  
35 IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS E/OU CONTÁBEIS.

### RESUMO DAS IRREGULARIDADES DETECTADAS

No entendimento desta comissão, o Prefeito Municipal deve ser notificado para prestar esclarecimentos sobre os seguintes pontos deste relatório (relacionar)

#### 1) Quesito 7

a) Abertura de Créditos Adicionais Suplementares e Especiais, tendo como fonte de recursos convênios em desacordo com o § 1º da Lei 4.320/64.

b) O montante dos créditos encontrado por esta Comissão igual a R\$50.089.824.27 – item B difere do montante registrado no Balanço Orçamentário – R\$ 50.080.644.27, sendo a diferença de R\$9.180.00.

c) O montante dos Créditos registrados no Balanço Orçamentário R\$19.200.031.27 difere do montante levantado por essa Comissão – R\$20.762.041.14, sendo a diferença de R\$1.562.009.87.

d) Decreto n.º 2860 de 14/11/96 – R\$25.169.87  
Decreto n.º 2862 de 21/11/96 – R\$100.000.000  
Decreto n.º 2827 de 18/12/96 – R\$6.000.00

Não foram registrados na Relação do Balanço, tendo como fonte de recursos anulação de dotações.

g) Remanejamento de dotações orçamentárias de uma categoria econômica para outra, no montante de R\$2.470.560.00 em desacordo com o inciso VI do Artigo 167 da Constituição Federal.

#### 3) Quesito 10

a) o valor dos Restos a Pagar lançado como inscrição de R\$ 7.027.638.53 na Demonstração da Dívida Flutuante, difere do valor registrado no Balanço Financeiro Receita Extra-orçamentária, igual a R\$6.940.747.48, sendo a diferença de R\$86.891.05.

## 4) Quesito 12

O Saldo Patrimonial encontrado por esta Comissão igual a R\$6.646.417.25 – Ativo Real Líquido, difere do montante registrado ao Balanço Patrimonial de 12996, igual a R\$6.500.071.29, que foi registrado como Ativo Real a Descoberto, sendo a diferença igual a R\$ 146.345.96.

## 5) Quesito 13

O valor constante de parcelamento de vividas com o INSS, FGTS e PASEP constante no Demonstrativo de Dívida Fundada como baixa diferem dos totais das guias pagas, sendo as diferenças iguais a FGTS = R\$36.012.47, INSS = R\$155.932.43, PASEP= R\$21.53.04.

Diferença entre a Relação de Bens Incorporados em 1996, no montante de R\$763.605.91 e o valor das aquisições registradas na Demonstração de Variações Patrimoniais de R\$1.042.659.04, sendo a diferença de R\$248.687.36.

## 6) Quesito 16

Numerário existente na Caixa, durante todo o ano de 1996, em alguns meses apresentavam-se bem superiores aos valores depositados em banco. (Artigo 74 §§1º, 2º, 3º e 4º do Decreto-lei 200/67).

- Instalações da Tesouraria não oferece segurança.

- Recebimento de receitas provenientes do IPTU, com cheques pré-datados inclusive 1995 e 1996, cujo cheques quando apresentados nos Bancos, são devolvidos por insuficiência de fundos, obrigando a Prefeitura acionar a cobrança judicialmente. O contribuinte fica quites com a prefeitura, quando na realidade esse dinheiro não deu entrada nos cofres do Município. O montante de R\$123.027.22 referem-se a cheques em cobrança judicial dos anos de 1995 a 1996. (Artigo 93 e 90 do Decreto-Lei 200/67).

## 7) Quesito 21

Cheques referentes as cauções, no montante de R\$217.040.00 guardados no cofre da Prefeitura, não sendo depositado em bancos. A Prefeitura exigiu garantia das firmas para participarem da Concorrência Pública, restringindo o número de participantes (Artigo 3º e seu § 1º inciso I da Lei 8.666/93).

## 8) Quesito 26

Receita de ICMS e IPVA, registrados incorretamente como Receita Tributária, quando o correto seria Transferências Correntes.

- Receita de Telemat lançadas indevidamente como receita extra-orçamentária no montante de R\$31.131.05, quando o correto sua Receitas de Serviços.

- As despesas de Convenio Telemat foram pagas como despesa extra-orçamentária no montante de R\$20.680,31, quando o correto seria despesa orçamentária. Essas situações desobedecem ao Artigo 57 da Lei 4.320/64.

## 9) Quesito 30

Aplicado em Educação apenas 22% dos impostos e Transferências, inferior ao mínimo exigido pelo artigo 212 da Constituição Federal.

## 10) Quesito 31

Despesas empenhadas a maior que os Créditos autorizados (inicial + Créditos Adicionais por Excesso de Arrecadação) de R\$5.050.298.50, desobediência do artigo 43 e seu parágrafo 1º da Lei 4.320/64.

## 11) Quesito 38

Concessão de Subvenções Sociais montante de R\$356.610.27 sem processo formalizado que constasse os documentos exigidos desobediência do artigo 6º §§ 2º, 3º e 4º e artigo 63 § 1º, 64 § 1º, 65 e 66 §1º do Decreto n.º 93.872/86 e artigo 16 parágrafo único e 17 da Lei 4.320/64.

- Subvenções sociais não foram prestados contas no montante de R\$356.610.27 contrariou § 1º do artigo 66 do Decreto 93.872/86.

- Comissão ilegal de contribuição para despesas de Capital e várias entidades no montante de R\$292.000,00 contrariou os artigos 16, seu parágrafo único e o artigo 17 da Lei 4.320/64 e ainda o artigo 93 do Decreto-Lei 200/67 e § 1º do artigo 66 do Decreto 93.872/86.

## 12) Quesito 42

Restos a Pagar lançado no Balanço Financeiro no valor de R\$6.940.747.48 difere da coluna ingresso do Demonstrativo da Dívida Flutuante de R\$7.027.638.53 que também, diferem da Relação de Empenhos cadastrados e não pagos de R\$7.016.931.63.

## 13) Quesito 43

Restos a Pagar de exercícios anteriores não foi cancelado no valor de R\$2.242.190.07, contrariou o artigo 68 do Decreto 93.872/86.

## 14) Quesito 45

O Saldo de Previdência municipal não recolhido de R\$27.827.53 não é do mês de dezembro e nem novembro é sobra de meses anteriores, contrariou o § 4º do artigo 139 da Constituição Estadual.

- Consignações de novembro e dezembro lançado incorretamente como Restos a Pagar infringiu o artigo 92 da Lei 4.320/64.

## 15) Quesito 46



Previdência Municipal relativo a parte patronal foi recolhido apenas 06 parcelas no total de R\$210.852.84. Do total empenhado de R\$559.285.06 ficou a recolher R\$348.432.22 contrariou o § do artigo 139 da Constituição Estadual.

16) Quesito 47

Não apropriação do PASEP no valor de R\$ 96.920.49 contrariou a Lei-Complementar n.º 08/70 Decretos-lei 2.445/88, 2.449/88, Medida Provisória nº 1212/65 e Parecer Normativo 01/96.

17) Quesito 58

Despesas realizadas sem licitação no montante de R\$732.547,81, contrariou o artigo 2º da Lei 8.666/93.

ANEXO C - Processo nº5.940-2/98/TCE/MT

RELATÓRIO REFERENTE A INSPEÇÃO "IN LOCO"  
PREFEITURA MUNICIPAL DE RONDONÓPOLIS/MT.  
PROCESSO Nº5.940-2/98/TCE/MT.  
BALANÇO GERAL DO EXERCÍCIO DE 1.997.  
28 IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS E/OU CONTÁBEIS.

### RESUMO DAS PRINCIPAIS IRREGULARIDADES APURADAS.

No entendimento desta Comissão, o Prefeito Municipal deve ser notificado para prestar esclarecimentos sobre os seguintes pontos deste relatório (relacionar).

1) Diferença de 14.866.08, entre o valor das obrigações patronais (FUNAP e INSS) pagas no exercício (R\$ 352.348.65) encontrados conforme guias e o valor registrado no Balanço Geral (R\$367.214.73) - (Quesito 32-d);

2) Diferença de R\$ 51.601.15 entre o valor empenhado referente as obrigações patronais registrado no Balanço (R\$ 794.221.22) e o valor registrado na razão - (Quesito 32-d);

3) Apropriação a menor do PASEP, em R\$61.345.47 em atrito a Lei Complementar n.º 07 e 08/70, alteradas pelas Medidas provisórias 1617-46/97 e 1623-27/97;

4) Diferença de 92 pessoas; entre o total obtido conforme análise e o números de Servidores fornecido pelo Setor de pessoal (Quesito n.º35);

5) Não existência de lotacionograma, em atrito ao artigo 128, da Lei Organiza Municipal - (Quesito n.º 35);

6) Desdobramento de processos de convites para se evitar Licitação na Modalidade de Tomada de preços, num total, por amostragem, de R\$618.281.27; frustrando o caráter competitivo, artigo 90 da Lei 8.66/93 - (Quesito 43-I-A);

7) Despesas, cujo valores licitados, diferem do total contratado, num total de R\$304.842.00 - (Artigo 2º e 3º Lei n.º 8666/93) - (Quesito 43-I-B);

8) Despesas sem Licitação ou processo regular de dispensa ou inexigibilidade num total de R\$223.054.08 - (Quesito 43 - II);

9) Processo de Tomada de Preços, em desacordo no artigo 21, inciso I e item III da Lei n.º 8.666/93, num total de R\$236.457.79 - (Quesito 43 - III);

10) Processo de Inexigibilidade, em desacordo ao artigo 25; item II, e o artigo 45, § 4º da Lei n.º 866/93, num total de R\$208.260.000 - (Quesito 43 - IV);

11) Despesas que não se enquadram em educação, num total de R\$720.547.73 (Lei 9.394/96, 20/12/96) - (Quesito 54);

12) Controle Interno inadequado e ineficiente em alguns Setores - (Quesito 53);

13) Inventário Físico e Financeiro em desacordo ao artigo 96, da lei n.º4320/64 - (Quesito 47);

14) Despesas antieconômicas com contrato de locação de veículos no montante de R\$468.620.62, em atrito ao artigo 70, da Cf, artigo 206 da C.E (Quesito 56).

ANEXO D - Processo nº5.927-5/99/TCE/MT

RELATÓRIO REFERENTE A INSPEÇÃO "IN LOCO"  
PREFEITURA MUNICIPAL DE RONDONÓPOLIS/MT.  
PROCESSO Nº5.927-5/99/TCE/MT.  
BALANÇO GERAL DO EXERCÍCIO DE 1.998.  
18 IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS E/OU CONTÁBEIS.

### RESUMO DAS PRINCIPAIS IRREGULARIDADES APURADAS.

No entendimento desta Comissão, o Prefeito Municipal deve ser notificado para prestar esclarecimentos sobre os seguintes pontos deste relatório (relacionar).

1) Diferença de R\$5.446.23 contabiliza a menor na Demonstração da dívida Fundada Interna, referente a parcelamento de INSS, afetando o Balanço Patrimonial – Passivo – Permanente e comprometendo a exatidão nas contas nos termos do artigo 89 do Decreto Lei 200/67. (Quesitos 5 e 14).

2) Registro a maior da importância de R\$54.598.00 no demonstrativo da despesa, referente a pagamento do PASEP afetando diretamente o Balanço Financeiro, comprometendo a exatidão das contas nos termos do artigo 89 do Decreto Lei 200/67. (Quesitos 5, 34 e 32).

3) Permanência de quantias vultuosas em espécie, no caixa da prefeitura, durante o exercício de 1988, contrariando o artigo 74 e parágrafo 1º do Decreto Lei 200/67. (Quesito 19).

4) Contratações temporárias de vários servidores sem lei autorizativa, contrariando o inc. IX, do art. 37, da C.E. (Quesito 40)

5) Irregularidades em processo licitatório que contrariam dispositivos da Lei 8.666/93. Total: R\$ 2.443.433,00 (Quesito 43)

6) Inúmeras irregularidades no controle dos veículos, comprometendo a integridade física dos valores, nos termos do art. 90 do Dec. Lei 200/67. (Quesito 48)

7) Despesas com obras referentes a pagamentos de RP/97, sem as respectivas mediações, contrariando o art.62 da Lei 4.320/64 – Total: R\$15.558.04 (Quesito 53-1).

8) Despesas realizadas sem licitação, contrariando a Lei 8.666/93 Total: R\$ 4.128.594,00 (Quesito 53-3)

9) Despesas desnecessárias, comprometendo a comprovação do bom e regular emprego do erário, nos termos do art. 93, do Dec. Lei 200/67. Total: R\$ 1.239.058,77 (Quesito 53-4).

ANEXO E - Processo nº6.553-8/00/TCE/MT

RELATÓRIO REFERENTE A INSPEÇÃO "IN LOCO"  
PREFEITURA MUNICIPAL DE RONDONÓPOLIS/MT.  
PROCESSO Nº6.553-8/00/TCE/MT.  
BALANÇO GERAL DO EXERCÍCIO DE 1.999.  
61 IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS E/OU CONTÁBEIS.

#### RESUMO DAS PRINCIPAIS IRREGULARIDADES APURADAS.

No entendimento desta Comissão, o Prefeito Municipal deve ser notificado para prestar esclarecimentos sobre os seguintes pontos deste relatório (relacionar).

01) Diferença de menor, encontrada entre a despesa empenhada no FUNDEF e o valor recebido, evidenciando o desvio de recursos com pagamentos de Despesas que não correspondem ao objetivo do FUNDEF no valor de R\$476.468.91, contrariando o artigo 2º, da Lei 9.424/96. Quesito 56 e 57.

02) Valor encontrado de Créditos que não pertencem a recursos do FUNDEF, creditados na conta 7077-7, no valor de R\$37.543.20; contrariando o artigo 3º da Lei 9.424/96 – Quesito 56.

03) Valor empenhado no FUNDEF sem cobertura orçamentária no valor de R\$3.201.381.22 – infringindo o artigo 42 da Lei 4.320/64 – Quesito 54.

04) Elaboração de Decretos (FUNDEF) sem autorização legal no valor de R\$3.300.000.00, contrariando artigo 42 da lei 4.320/64 – Quesito 54.

05) Abertura de créditos adicionais sem autorizações legais, infringindo o artigo 42 da lei 4.320/64 e incisas V do artigo 167 da Constituição Federal – R\$2.609.000.00 – Quesito 02 – A.

06) Abertura de Créditos Adicionais sem fonte de recursos, contrariando o artigo 43 - § 1º II da Lei 4.320/64 e inciso V do artigo 167 da Constituição Federal – R\$1.013.495.19 – Quesito 02 – b.

07) Não recolhimento de consignações (retenções) – Contribuição Previdenciária – R\$ 890.467.46.

08) Despesas desnecessárias que contrariam o princípio da economicidade e comprometem a comprovação do bom e regular emprego do erário – artigo 93, do Decreto – Lei n.º 200/67 – Cerimonial: R\$ 6.500.00, correspondente a 515.05 UPF's/MT.

Buffet: R\$13.818.50, correspondente a 1.094.96 UPF's/MT.

Hospedagem: R\$ 73.791.38, correspondente a 5.647.17 UPF's/MT.

Passagens: R\$ 103.615.38, correspondente a 8.210.49 UPF's/MT.

TELEMAT Celular: R\$ 23.578.44, correspondente a 1.838.34 UPF's/MT – Quesito 71.2 e 3.

09) Despesas mal comprovadas, comprometendo o bom e regular emprego do erário, incluindo pagamentos de obras, sem medições anexadas aos processos de pagamentos, contrariando também o artigo 62, da Lei n.º 4.320/64 – Total: R\$137.474.67, correspondente a 10.893.40 UPF's/MT – Quesito 71-6.1

10) Doação de imóveis – áreas de terrenos a Empresas Privadas, contraindo frontalmente o artigo 185. da Constituição Estadual, o artigo 17, inciso I, alínea “b”, da Lei n.º8.666/93 e o artigo 147 e § 4º, do artigo 148, ambos da Lei Orgânica Municipal. Total: R\$ 210.000.00 correspondente a 16.640.25 UPF's/MT – Quesito 71-

11) Despesas estranhas as atribuições da Prefeitura Municipal, no montante de R\$126.296.65 contrariando artigo 93, do Decreto Lei 200/67 combinado com artigos 17,18 e 19 da Lei Orgânica Municipal. Quesito 71-1.

12) Contratos firmados com a CODER, com base no artigo 24, inciso VIII, da Lei n.º 8.666/93, com preços unitários dos *serviços superestimados*, conforme item 46.2 e documentos de fls. 1177/14198 TC. Total: R\$ 842.233.12

13) Formalização de 16 Contratos, com irregularidades que contrariam a Lei n.º 8.666/93. Quesito 46 – itens 1 a 16.

14) Termo Aditivo no valor de R\$56.500.00 = 4.477.02 UPF's/MT, considerado irregular por esta Comissão. Quesito 465, item 1.

15) Irregularidades na elaboração dos Demonstrativos Contábeis, comprometendo a exatidão das contas, contrariando o artigo 89, do Decreto Lei 200/67 – Quesito 05.

16) Pagamento de juros de mora devido a recolhimentos de encargos com atraso, não atendendo ao princípio da economicidade – R\$ 20.534.66 – Quesito 32.

17) Controle Interno insatisfatório, contrariando o artigo 191 e incisos da Constituição Estadual e aos artigos 75 e 76, da Lei n.º 4.320/64 – Quesito 74.

18) Desdobramento de despesa evitando processo licitatório. Quesito 71-5.

19) Despesa empenhada a posterior, artigo 60 da Lei 4.320/64. Quesito 71-7.

20) Falhas encontradas no controle da movimentação dos bens moveis, contrariando o artigo 94, da Lei 4.320/64 – Quesito 47.

21) Diferença encontrada no inventário físico financeiro de bens móveis no valor de R\$127.815.36, contrariando o artigo 96 da Lei n.º 4.320/64; Quesito 48.

22) Abastecimento de veículos que não pertencem ao Executivo no total de R\$17.905.78, infringindo o princípio da economicidade – Quesito 49.

23) Das irregularidades do Fundo Municipal de Assistência Social:

1) As Notas Fiscais de prestação de contas apresentadas estão em fotocópias

2) A maioria dos recibos de prestação de serviços encontram-se sem data

3) Despesas mal comprovadas contrariando o bom e regular emprego do erário público no valor de R\$7.630.00 ou 604.59 UPF's; conforme estabelece o artigo 93, do Decreto Lei n.º 200/67.

4) Subvenções Sociais sem prestações de contas, contrariando a Lei Municipal n.º 3076, de 02/07/99 e Parágrafo único do artigo 70, da constituição Federal, no total de R\$108.242.15, correspondente a 8.577.03 UPF's/MT. Quesito 3 do FAS de Rôo, "C".



ANEXO F - Processo nº50.265-4/01/TCE/MT

RELATÓRIO REFERENTE A INSPEÇÃO “*IN LOCO*”  
PREFEITURA MUNICIPAL DE RONDONÓPOLIS/MT.  
PROCESSO Nº50.265-4/01/TCE/MT.  
BALANÇO GERAL DO EXERCÍCIO DE 2.000.  
46 IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS E/OU CONTÁBEIS.

#### RESUMO DAS PRINCIPAIS IRREGULARIDADES APURADAS.

No entendimento desta Comissão, o Prefeito Municipal deve ser notificado para prestar esclarecimentos sobre os seguintes pontos deste relatório.

1. Não contabilização das despesas referentes a terceirização de mão-de-obra na dotação referente a “outras despesas com pessoal” conforme determina o § 1º do art. 18 da LRF. (Quesito 3).

2. Não consolidação, na contabilidade da Prefeitura, das contas dos órgãos e ela vinculados, descumprindo as determinações do art. 50 da LRF (Quesito 3).

3. Não inclusão, no Orçamento do Município, dos valores orçados para os órgãos: Fundo Municipal de Ação social e Fundo Municipal de Saúde, os quais constam dos anexos da LOA e na contabilidade da Prefeitura (Quesito 3.A)

4. Assunção de compromissos sem disponibilidade financeira nos dois últimos quadrimestres do exercício, contrariando disposição do art. 42 da LRF e caracterizando crime contra as finanças públicas no art. 2º da Lei 10.028/00: Pena: reclusão de 1 a 4 anos (Quesito 8).

5. Anulação de 2.398 empenhos que totalizaram R\$7.667.530.19, desconsiderando o direito do credor e trazendo, como consequência, a elaboração de demonstrativos contábeis que não espelham, com fidelidade, a situação patrimonial do Município. (Quesito 8)

6. Ausência de controle interno no arquivamento dos documentos pertinentes aos valores retidos das consignações, contrariando disposição do art. 76 da Lei 4.320/64. (Quesito 9 e 39).

7. Não pagamento dos precatórios apresentados contra o Município até 01/07, os quais totalizam R\$737.208.88 até a última atualização em 31.01.01, descumprindo o disposto no § 1º do art. 100 da CF/88. (Quesito 12).

8. Não apresentação da autorização legislativa e do termo de confissão da dívida junto ao INSS no valor de R\$8.191.532.39 (Quesito 16.a).

9. Não recolhimento da integralidade dos valores retidos dos servidores e dos valores descontados das empresas prestadoras de serviço a favor do INSS, totalizado R\$603.793.11, sem a devida atualização monetária dos valores devidos (Quesito 39).

10. Contratação de 281 servidores temporariamente sem autorização e legislativa, cujos cargos/funções não foi possível apurar, em razão de que, na relação apresentada não há indicação precisa do cargo/função ocupado. (Quesito 42).

11. Contratação de 109 servidores no período compreendido entre os três meses que antecedem o pleito eleitoral e até a posse do agente político reeleito Prefeito, contrariando disposição da Lei 9.504/97, inciso V do art. 73 (Quesito 42).

12. Gastos com pessoal em percentual superior ao permitido pelo art. 71, c/c 19 e 20 da LC 101/00, podendo sujeitar o Município as sanções do art. 23 § 32º da LRF. (quesito 44).

ANEXO G - Processo nº50.364-9/02/TCE/MT

**RELATÓRIO REFERENTE A INSPEÇÃO “IN LOCO”**

**PREFEITURA MUNICIPAL DE RONDONÓPOLIS/MT.**

**PROCESSO Nº50.364-9/02/TCE/MT.**

**BALANÇO GERAL DO EXERCÍCIO DE 2.001.**

**56 IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS E/OU CONTÁBEIS.**

**RESUMO DAS PRINCIPAIS IRREGULARIDADES APURADAS.**

No entendimento desta Comissão, o Prefeito Municipal deve ser notificado para prestar esclarecimentos sobre os seguintes pontos deste relatório.

1) Créditos abertos sem lei autorizativa, no montante R\$257.256.00, contrariando o art. 42 da lei 4320/64 – item II.

2) Abertura de crédito especial, no valor de R\$1.528.000.00, através de fonte de recurso não prevista pelo art. 43, §, incisos I, II e III a lei 4320/64 – Item II.

3) Não houve consolidação, no Balanço Geral a Prefeitura, das contas dos órgãos e ela vinculados, não sendo atendidos os incisos III e V do art. 50 da LC 101/00 (essa impropriedade é reincidente) – Item III

4) Não apresentação, à comissão, dos precatórios que estão aguardando pagamento, bem como, audiência de registro contábil desses precatórios não pagos, descumprindo o art. 89 c/c art. 98, da lei 4320/64. – Item IV.

5) Manutenção no quadro de pessoal da Prefeitura, 136 servidores não estáveis, contrariando o inciso II, art. 37, da CF. – Item VIII.

6) Não apresentação do projeto básico dos processos licitatórios abaixo descritos, conforme exigem o inciso I, do § 2º do art. 7º e o inciso I, do § 2º do art. 40, todos da lei 8.666/93 – Total: R\$724.577.31 – Item IX, A), 1

7) Ausência de informações no edital de convite e nas propostas, necessárias para o julgamento da licitação para locação de veículos, contrariando o inc. I, art. 40 da lei 8666/93 – Total: R\$25.800.00 – Item IX, A)2

8) Realização de Tomada de Preço para contratação de serviços relacionados a publicidade, junto a firma “ZBC Xavier”, do tipo “melhor preço”, quando deveria ser “melhor técnica” ou “técnica e preço”, nos termos do art. 46, da lei 8.666/93 – Total: R\$645.000.00 – Item IX, B)

9) Irregularidades na aplicação dos recursos provenientes da venda dos imóveis, através de leilões, que comprometem a comprovação do bom e regular uso do erário, nos termos do art. 93, do De. Lei 200/67 – Total: R\$37.329.05 – Item IX, D).

10) Irregularidades na formalização de processos de dispensa licitatória, contrariando os incisos IV, VIII do art. 4, art. 26 e inciso VI do art. 38, todos da lei 8.666/93 – Total: R\$818.335.23. Item IX, F), 1 a 4.

11) Contratação de Cooperativa de Saúde, contrariando o § 1º do art. 199 e art. 37, inc. II, na Constituição Federal. Valor R\$2.207.653.47 – item IX F),3.

12) Formalização de processos de inexigibilidade licitatória para contratação de serviços advocatícios, contrariando o art. 2º, § 1º, do art. 25, art. 30, inc. I, todos, da lei 8.666/93. Total: R\$92.500.00 - Item IX G).

13) Ilegalidade nas cessões de 12 veículos à Companhia de Desenvolvimento de Rondonópolis – CODER, empresa com fins lucrativos, contrariando o § 3º, do art. 57, da lei 8.666/93 e constituindo ato de improbidade administrativa, nos termos do art. 10, inc. XIII, da lei 8429/92 Item XI, d1.4

14) Não comprovação de desconto de INSS na remuneração de professores contratados bem como do valor da parte patronal devida, no mês de maio/2001, para justificar a transferência da C/C FUNDEF para C/C n.º 7801-8 (Educação), no valor de R\$62.847.55. Item XIII, 1

15) Não comprovação da despesa realizada com recursos do FUNREBOM, no total de R\$110.391.96 – Item XIV, B), b3

16) Não encaminhamento de demonstrações mensais da receita e despesa, pelo Coordenador do FUNREBOM, ao Presidente do Fundo, nos termos do inciso, do artigo 10 c/c artigo 17, da lei n.º2.463/95 (Lei de criação do Fundo) – Item XIV, B), b3 R\$692.762.86

17) Despesas com hospedagem e refeições a pessoas não pertencentes ao quadro de servidores da prefeitura, constituindo aplicação indevida de verbas públicas, o que configura crime de responsabilidade do Prefeito, nos termos do art. 1º, inc. III, do Dec. Lei 201/67 – Total: R\$13.858.89 – Item XV, A).

18) Realização de despesas com publicidade sem licitação, contrariando o art. 2º da lei 8.666/93, representando má aplicação do erário, nos termos do art. 93, do De. Lei 200/67 e constituindo crime de responsabilidade do Prefeito, nos termos dos incisos III e XI, art. 1º, do Dec. Lei 201/67. Total: R\$787.622.22 – Item XV, B).

19) Realização de despesas junto a empresa CODER, sem licitação ou formalização de processo de dispensa licitatória, contrariando o art. 26, caput e parágrafo único, inc. I e II, e art. 38, inc. VI e art. 2º da lei 8.666/93. Total: **R\$6.826.859,05- Item XV, C**

20) Despesas com Obras com pagamentos ausentes de medições que comprometem a correta liquidação da despesa, nos termos do art 62, da lei 4.320/64. Ressaltamos que o descumprimento dessa fase de despesa, constitui crime de responsabilidade do prefeito, nos

termos do art. 1º, inciso V do Dec. Lei 201, de 27/2/67. Total: R\$58.784.51 – Item XV, E), 1) e 2).

21) Pagamento a firma “Construtora Morisn Ltda”, para construção do Centro Cultural embora a contratação tenha sido feita com a firma “Airoldi Construções Ltda”. Valor Pago: R\$328.124.99 – Item XV, E), 3

22) Não conclusão da obra de construção do Pronto Socorro, embora o prazo de vigência do contrato já tenha se expirado – total pago no exercício R\$413.317.73 – Item XV, E), 4)

23) Transferências de recursos a Entidades Privadas, sem lei específica autorizativa, conforme exige o art. 26, da L.C. n.º 101/2000. Total repassado no exercício: R\$32.717.50 – item XVII, B)

24) Despesas realizadas durante o evento “RONDOLFOLIA” apresentando ilegalidades contrárias a lei 8.666/93, ao art. 93, do Dec. Lei 200/67, contrariando o incisos I e II do art. 16 da LC n.º 101/2000 e constituindo ato de improbidade administrativa que causa prejuízo ao erário, nos termos dos inc. X e XIII, do art. 10 da lei n.º 8429/92. Total de despesa: R\$288.370.00. Item XVIII. 1, B).

25) Transferências a Santa Casa de Misericórdia por conta de convênios finados em 2000 e 2001, e a título de gestão compartilhadas, sem o exercício da fiscalização determinada no art. 197 e § 1º do art. 198 da CF. Total repassado por conta da Gestão Compartilhada: R\$4.065.084.83 – Item XVIII, 1, C)

26) Nomeação de Servidor no Cargo de Chefe de Departamento Guarda Municipal, sem autorização legal, constituindo ato de improbidade administrativa, que causa prejuízo ao erário, nos termos do inciso IX, do art. 10 da lei federal n.º 8429/92, cabendo o ressarcimento integral aos Cofres Público, pelo Beneficiário, conforme previsto no inciso II, do art. 12, desse diploma legal – Total da despesa. R\$22.454.04 Item XVIII, 2, C)

ANEXO H - Processo nº 50.169-7/02/TCE/MT.

DAE – DEPARTAMENTO DE ÁGUA E ESGOTO DE RONDONÓPOLIS.  
 PROCESSO Nº 50.169-7/2.002/TCE/MT.  
 BALANÇO GERAL DO EXERCÍCIO DE 2.001.  
 46 IRREGULARIDADES ADMINISTRATIVAS E/OU CONTÁBEIS.

### RESUMO DAS PRINCIPAIS FALHAS E DEFICIÊNCIAS DETECTADAS

Após examinarmos os atos e fatos praticados durante as gestões no exercício, resumimos, a seguir, as irregularidades detectadas:

Gestão: W G (per.de 1º de janeiro a 31 de maio de 2001)

1) Não confirmada a exatidão dos valores contabilizados como Taxas, Tarifas e Penalidades, no total de R\$ 7.624.104.44, tendo em vista a não contabilização de alguns créditos em extratos bancários e da arrecadação via tesouraria, bem como a contabilização de arrecadação não creditada em extrato bancário. Item V.

2) Não esclarecida a natureza da receita contabilizada como “Receitas Diversas”. Item V.

3) Realização de despesas com refeições em restaurantes, sob a denominação “suprimentos de fundos”, cuja natureza não caracteriza caráter de excepcionalidade, como previsto no art. 68, da lei 4.320/67 – Total: R\$ 5.000.00.

4) Formalização de Contrato para prestação de serviços jurídicos, com Inexigibilidade Licitatória, sem atender os requisitos do art. 25, II, § 1º da lei 8666/93, cuja despesa realizada sem licitação contrariou o art. 2º da lei 8.666/93, constituindo a omissão em ato de improbidade administrativa, nos termos do inciso VIII, do art. 10, da Lei 8.429/92. Valor: R\$ 115.000.00 – item XV, a1)

Gestão: JFLN (período de 1º de junho a 31 de dez. De 2001)

1) Irregularidades no registro de valores dos demonstrativos Contábeis, não conferindo exatidão nas contas, nos termos do art. 89, do Dec. Lei 200/67 – Item III.

2) Não confirmada a exatidão dos valores contabilizados como Taxas, Tarifas e Penalidades, no total de R\$ 7.624.104.44, tendo em vista a não contabilização de alguns créditos em extratos bancários e da arrecadação via tesouraria, bem como a contabilização de arrecadação não creditada em extrato bancário. Item V.

3) Não esclarecida a natureza da receita contabilizada como “Receitas Diversas”. Item V.

4) Emissão de cheque sem provisão suficiente de fundo, no valor de R\$ 31.230,00, constituindo fraude no pagamento, nos termos do inciso VI, § 3º do art. 171 do Código Penal (Dec. Lei 2848, de 7/12/1940) – Item VI.

5) Formalização de contrato de Bolsa de iniciação do Trabalho, com cláusula contendo previsão de prorrogação da vigência, contrariando a lei 2.230/94. Valor: R\$ 10.048.00 – Item X.

6) Realização de Concorrência n.º 02/2001, cujo objeto e firma vencedora são os mesmos do contrato n.º 041/2000 (aditado pelo n.º 041 – A/2001), ainda em vigência durante o exercício 2002, com preço considerado vencedor representando valor 3 vezes maior que o primeiro, despesa essa, quando realizada, caracterizará má aplicação de verbas públicas, nos termos do art. 93, do Dec. Lei 200/67, o que constitui crime contra finanças públicas do ordenador de despesa, previsto no art. 359D do Código Penal, acrescentado pela Lei 10.028/2000, crime contra a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos, nos termos do inc. I, do art. 1, da lei 1.079/50 (define crimes de responsabilidade) e ato de improbidade administrativa, nos termos do inc. XI, do art. 10 da lei 8.429/92 (dispõe sobre as sanções aos agentes públicos). Valor: R\$ 1.041.536.52 – Item X.

7) Não recolhimento das parcelas de IR retidas em folhas de pagamento e rescisões contratuais de serviços, no total de R\$ 8.362,68, IR retidas em pagamento as Empresas, no total de R\$ 4.783,62 e ISS retido em pagamento de prestadores de serviços, no total de R\$ 18.201,00, prejudicando a receita do município, como previsto no inciso I do art. 158, da CF e caracteriza apropriação indébita, nos termos do art. 168 do Decreto-lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940 (Código Penal) – Item XI.

8) Não realização do inventário físico e financeiro dos bens móveis e imóveis, conforme determina o inciso II, artigo 106, da Lei 4.320/64 e inciso XXIII, do artigo 7º da lei n.º 3.221/00 (lei de criação). Item XIV.

9) Autorização de pagamento de serviços contratados com preço superior ao de mercado, conseguindo ato de improbidade administrativa do ordenador da despesa, nos termos do inc. V, Art. 10 da lei 8.429/92 (dispõe sobre as sanções aos agentes públicos) – Valor: R\$115.000.00 – Item XVI, A), a1.

10) Realização de processo licitatório (T.P.04/01), cuja Firma Licitante vencedora não possui a titularidade dos bens ofertados, o que enseja a nulidade do procedimento licitatório e, conseqüentemente, à do contrato (Contrato n.º 1/2002). nos termos do § 2º do art. 49, da lei 8666/93. Valor: R\$ 627.000,00 – Item XVI, B) b2).

11) Permissão de locação de veículos, por preço superior ao de mercado, constituindo ato de improbidade administrativa, que causa lesão ao erário, nos termos do art. 10, inc. V da lei 8429/92, cuja realização de despesa sem observância das exigências contidas no art. 16 c/c o art. 15 da LRF, também configura ato de improbidade administrativa, nos termos do inc. IX, do art. 10, da lei 8429/92, além de caracterizar crime contra a guarda e legal emprego do dinheiro público, como dispõe o art. 11, inc. I da lei 1079/50 – Valor: R\$ 627.000.000 – item XVI, B) b2).

## ANEXO I – Tabela 9 – Prefeitos e ex-prefeitos acusados de improbidade

Tabela 9– Prefeitos e ex-Prefeitos acusados de improbidade

MUNICIPIO	ACUSAÇÃO
Sinop	Contratação irregular de servidores
Araputanga	Contratação irregular de servidores
Sapezal	Contratações irregulares
Campo Novo do Parecis	Ilegalidade nas contas municipais
Tabaporã	Desvio de recursos do Fundef/irregularidades na previdência municipal, de cheques devolvidos; malversação do maquinário da prefeitura
Barra do Burges	Irregularidade no repasse à previdência municipal
Ponte Branca	Três ações por fraude em licitação/contratação sem concurso público.
Nova Mutum	Falta de prestação de contas ao Legislativo mesmo sob determinação judicial.
Jaciara	Irregularidades em contratos/desvio de verbas públicas
Pontes e Lacerda	Reparação de danos ao erário
Araputanga	Ação por improbidade
Nobres	Auto promoção/três ações por desvio de cimento/contratação sem concurso/ doou lote para si próprio
Sto Antonio do Leverger	Irregularidade na prestação de contas de convênio.
Sto Antonio do Leverger	Dois ações por improbidade administrativa
Nobres	Irregularidades em licitação
São José do Povo	Dois ações por improbidade
Cotriguaçu	Dois ações por desvio de dinheiro público
Juína	Auto promoção/contratação de pessoal sem concurso
Sorriso	Irregularidades na contas da previdência dos servidores
Confresa	Dispensa de licitação/desvio de recursos do Fundef
Tangará da Serra	Irregularidades em obras e contratações/ promoção de pessoal e contratação irregular de advogado
Porto dos Gaúchos	Restos a pagar maior que saldo em caixa/ cheques sem fundos/ despesas sem empenho/abandono da administração antes do final do mandato/apropriação indébita de verba pública
Nova Marilândia	Licitação irregular/não aplicação de 25% da receita em educação
Sorriso	Irregularidades na concessão de serviços funerários/contratação sem concurso público
Poconé	Desvio de bens públicos em proveito próprio/contratação de servidores sem concurso/descumprimento à lei sobre a gestão de recursos públicos
Jauru	Nove ações por improbidade
Rondolândia	Contratação sem concurso
Araputanga	Ação por improbidade
Pedra Preta	Dois ações por improbidade
Mirassol D' Oeste	Licitação fraudulenta para abastecimento de água
Sto. Antonio do Leverger	Ações por improbidade administrativa e contratação de irregular de pessoal
Vila Bela da Sant. Trindade	Dois ações para reparação de danos ao erário
Cocalinho	Desvio de bens públicos/contratação de servidor sem concurso
Itiquira	Contratação irregular de advogados/lesões corporais
Campo Verde	Desvio de bens públicos/contratação de servidor sem concurso
Novo São Joaquim	Apropriação de recursos do município/ desvio de bens públicos e irregularidades em concorrências/ desvio da verba pública /contratação irregular de advogados
Juína	Desvio de recursos públicos
São Pedro da Cipa	Uso de máquinas e veículos públicos a serviço de terceiros/desvio de verba/ irregularidades na contratação de transporte escolar/desvio de bens públicos em proveito próprio
Lucas do Rio Verde	Contratação de funcionários sem concurso/licitações irregulares
Juara	Irregularidades na aplicação do Fundef
Juscimeira	Contas irregulares de 1999



Tapurah	Licitação fraudulenta/desvio de recurso públicos da saúde
Cuiabá	Omissão por não promover licitação para exploração do transporte coletivo
Itiquira	Contratação irregular de advogados
Nortelândia	Contratação de servidores sem concurso
Nova Xavantina	Desvio de recursos públicos
Apiacás	Desvio de verba pública
Barra do Garças	Irregularidade no serviço de concessão da água/doação irregular de área pública/ desvio de bens públicos e terceiros
Paranatinga	Auto promoção/ duas ações por enriquecimento ilícito/ três ações por prejuízo ao erário.
Castanheira	Dois ações por contratação sem concurso e licitação irregular

FONTE: Ministério Público Estadual/Procuradoria Geral de Justiça (abril/2.003), publicado no Jornal: "A

GAZETA" fls. 6A, Cuiabá, Domingo, 6 de abril de 2.003.