



**Mestrado Profissional
em Gestão Pública**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO PÚBLICA PARA O
DESENVOLVIMENTO DO NORDESTE**

JOÃO MARCELO NOGUEIRA TAVARES

Tribunais de Contas subnacionais e as auditorias de desempenho em políticas públicas

**Recife
2021**

JOÃO MARCELO NOGUEIRA TAVARES

Tribunais de Contas subnacionais e as auditorias de desempenho em políticas públicas

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

Área de Concentração: Gestão Pública para o Desenvolvimento Regional

Orientadora: Prof^a. Dra. Alexandrina Saldanha Sobreira de Moura

**Recife
2021**

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

T231t	<p>Tavares, João Marcelo Nogueira Tribunais de contas subnacionais e as auditorias de desempenho em políticas públicas / João Marcelo Nogueira Tavares. – 2021. 95 folhas: il. 30 cm.</p> <p>Orientadora: Prof.^a Dra. Alexandrina Saldanha Sobreira de Moura. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2021. Inclui referências.</p> <p>1. Auditoria pública. 2. Tribunais de contas - Brasil. 3. Políticas públicas. I. Moura, Alexandrina Saldanha Sobreira de (Orientadora). II. Título.</p> <p>351 CDD (22. ed.)</p>	<p>UFPE (CSA 2021 – 096)</p>
-------	---	------------------------------

JOÃO MARCELO NOGUEIRA TAVARES

Tribunais de Contas subnacionais e as auditorias de desempenho em políticas públicas

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

Aprovado em: 14/09/2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dra. Alexandrina Saldanha Sobreira de Moura (Orientadora)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof^a. Dra. Rezilda Rodrigues Oliveira (Examinadora Interna)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Ernani Rodrigues de Carvalho Neto (Examinador Externo)
Universidade Federal de Pernambuco

À Inis (*in memoriam*)

AGRADECIMENTOS

À minha esposa Ivna, por todo amor, paciência, e, especialmente, pela compreensão de não estar totalmente presente em momentos tão difíceis. Quaisquer palavras seriam insuficientes para representar minha gratidão por todo incentivo, carinho, proteção e apoio incondicional neste processo.

À minha filha Clara, que chegou neste mundo durante a reta final do mestrado. Filha, obrigado por me fazer valorizar os pequenos gestos e momentos. Sua chegada tão aguardada espalhou amor e felicidade. Obrigado por iluminar nossas vidas e me transformar em pai.

A meus pais, Ana e Gilson, por serem exemplos de força e dedicação, por todo amor e educação. Minha eterna gratidão.

À minha orientadora, professora Alexandrina, pela orientação fundamental para a realização desta dissertação, pela disponibilidade em me atender, ainda que os percalços decorrentes da pandemia da Covid-19 tenham dificultado, e pelos conhecimentos compartilhados.

Aos professores Francisco Jatobá e André Lino, pelos comentários, sugestões e críticas na etapa de qualificação, que foram fundamentais para o redirecionamento desta pesquisa. Aos professores Ernani Carvalho e Rezilda Oliveira pelas valiosas contribuições na etapa de defesa desta dissertação.

Ao Tribunal de Contas da União, por ter me permitido ingressar no programa de mestrado. Aos colegas da Diretoria de Desenvolvimento Regional da Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico, por todo conhecimento profissional compartilhado.

A todos os colegas do mestrado pelos momentos que pudemos estar juntos e pela troca de experiências que contribuíram para o meu amadurecimento. A presença de vocês tornou a caminhada mais divertida e menos espinhosa.

E, principalmente, a Deus pela oportunidade e pelo privilégio em vivenciar esta experiência.

RESUMO

Após a promulgação da Constituição de 1988, novas competências foram atribuídas aos Tribunais de Contas brasileiros, entre as quais se destaca a de realizar auditorias de desempenho, usualmente voltadas para o controle de políticas públicas e programas governamentais. A referida modalidade de fiscalização busca verificar a aplicação de recursos públicos de acordo com critérios que vão além da legislação e das normas jurídicas, tais como estudos científicos ou boas práticas reconhecidas internacionalmente para melhorar a gestão e a governança da administração pública. A investigação, de caráter qualitativo, selecionou 74 auditorias julgadas por 22 Tribunais de Contas subnacionais, tendo a análise de conteúdo como ferramenta analítica que permitiu responder sobre de que forma esses órgãos de controle externo realizaram essas fiscalizações com foco no aprimoramento de políticas públicas no período de 2017 a 2019. Os resultados apontam a existência de 13 categorias de políticas públicas auditadas por essas instituições, uma concentração de ações de controle voltadas para a segurança pública e educação no período analisado e uma maior capilaridade de atuação por meio dessa modalidade fiscalizatória pelos Tribunais de Contas dos Estados do Paraná, de Santa Catarina, e do Tribunal de Contas do Distrito Federal. O estudo ainda revela a existência de incentivo institucional da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil, do Instituto Rui Barbosa e do Tribunal de Contas da União na escolha das políticas públicas a serem auditadas em 44% das auditorias. Sobre as formas de intervenção no ciclo de políticas públicas, constata-se que o controle exercido pelos Tribunais de Contas subnacionais ocorre, principalmente, por meio de determinações e recomendações aos órgãos auditados, além do envio dos resultados das auditorias a outros órgãos da administração pública, buscando fortalecer o controle substancial dos atos de gestão dos órgãos auditados e promover maior participação das instituições de auditoria para fins de *accountability* horizontal. Apesar da ausência de instrumentos legais que permitam superar barreiras delimitadas entre os Tribunais de Contas subnacionais e, conseqüentemente, aprimorar as competências que lhes são incumbidas, conclui-se que os Tribunais de Contas subnacionais têm condições normativas para não utilizarem somente uma lógica estritamente jurídica sobre seus processos, mas também atuarem de maneira mais relevante no ciclo de políticas públicas, sendo necessária uma especial atenção na comunicação dos resultados de suas auditorias e no estreitamento de relações com os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e Ministérios Públicos.

Palavras-chave: auditoria de desempenho. Tribunais de Contas. políticas públicas.

ABSTRACT

After the promulgation of the Constitution of 1988, new powers were assigned to the Brazilian Courts of Auditors, among which the one to carry out performance audits, usually aimed at the control of public policies and government programs, stands out. This type of audit seeks to verify the application of public resources in accordance with criteria that go beyond legislation and legal norms, such as scientific studies or internationally recognized good practices to improve the management and governance of public administration. The qualitative investigation selected 74 audits judged by 22 subnational Courts of Auditors, with content analysis as an analytical tool that allowed to answer how these external control institutions carried out these inspections with a focus on improving public policies in the period from 2017 to 2019. The results point to the existence of 13 categories of public policies audited by these institutions, a concentration of control actions aimed at public safety and education in the period analyzed, and greater capillarity of action through this inspection modality by the Courts of Auditors from the States of Paraná, Santa Catarina, and Federal District. The study also reveals the existence of institutional incentive from the Membership Association of Brazilian Courts of Auditors, the Rui Barbosa Institute, and the Federal Court of Auditors in choosing public policies to be audited in 44% of audits. Regarding the forms of intervention in the public policy cycle, it appears that the control exercised by the subnational Courts of Auditors occurs mainly through determinations and recommendations to audited institutions, in addition to sending the results of audits to other public institutions, seeking to strengthen the substantial control of the management acts of the audited institutions and promote greater participation of audit institutions for the purposes of horizontal accountability. Despite the absence of legal instruments that allow to overcome delimited barriers between the subnational Courts of Auditors and, consequently, improve the powers entrusted to them, it is concluded that the subnational Courts of Auditors have normative conditions to not only use a strictly legal logic on their processes, but also to act in a more relevant way in the public policy cycle, requiring special attention in communicating the results of their audits and in the strengthening of relations with the Executive, Legislative and Judiciary powers, and Prosecution services.

Keywords: performance audits. Courts of Auditors. public policies.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura formal, simplificada, de um Tribunal de Contas subnacional	24
Figura 2 – Etapas necessárias, em regra, para a decisão de um Tribunal de Contas subnacional	26

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Quantidade de decisões em políticas públicas por TC subnacional – de 2017 a 2019

66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Abrangência de atuação federativa e datas de criação dos Tribunais de Contas subnacionais	22
Quadro 2 - Histórico de atribuições constitucionais dos Tribunais de Contas brasileiros (1891-1988)	23
Quadro 3 – Auditoria de conformidade X Auditoria de desempenho	32
Quadro 4 – Unidades de registro utilizadas na pesquisa	51
Quadro 5 – Tribunais de Contas subnacionais, por região geográfica, que apresentaram fiscalizações e decisões sobre auditorias em políticas públicas – de 2017 a 2019	54
Quadro 6 – Categorias de políticas públicas definidas nesta pesquisa – de 2017 a 2019	56
Quadro 7 – Categorias Administração Orçamentária e Administração Tributária – de 2017 a 2019	57
Quadro 8 – Categorias Agricultura e Assistência Social – de 2017 a 2019	58
Quadro 9 – Categorias Cultura e Educação – de 2017 a 2019	59
Quadro 10 – Categorias Infraestrutura Hídrica e Infraestrutura Urbana – de 2017 a 2019	60
Quadro 11 – Categorias Meio Ambiente e Mobilidade Urbana – de 2017 a 2019	61
Quadro 12 – Categorias Previdência e Saúde – de 2017 a 2019	62
Quadro 13 – Categoria Segurança Pública – de 2017 a 2019	63
Quadro 14 – Categorias de políticas públicas e atuação por TC subnacional – de 2017 a 2019	64
Quadro 15 – Iniciativa própria ou parceria na fiscalização de políticas públicas	67
Quadro 16 – Instrumentos de cooperação para auditorias em políticas públicas – de 2017 a 2019	69
Quadro 17 – Seleção das auditorias dos Tribunais de Contas para análise do conteúdo das intervenções	72
Quadro 18 – Abordagem intergovernamental das auditorias dos Tribunais de Contas subnacionais	73
Quadro 19 – Formas de intervenção das auditorias de desempenho em políticas públicas	75
Quadro 20 – Monitoramento sobre as formas de intervenção das auditorias em políticas públicas	81

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Relação dos Tribunais de Contas subnacionais

21

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CNMP	Conselho Nacional do Ministério Público
CNPGC	Conselho Nacional dos Procuradores Gerais de Contas
CNTC	Conselho Nacional dos Tribunais de Contas
CF/1988	Constituição Federal de 1988
EFS	Entidade de Fiscalização Superior
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
IRB	Instituto Rui Barbosa
MEC	Ministério da Educação
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NAG	Normas de Auditoria Governamental
PNE	Plano Nacional de Educação
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
TC	Tribunal de Contas
TC do M	Tribunal de Contas do Município
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da informação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO BRASILEIRO	19
2.2 AS AUDITORIAS DE DESEMPENHO E SEU PAPEL PARA AS POLÍTICAS PÚBLICAS	29
2.3 O CICLO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E SUA CONCEITUAÇÃO	35
2.4 A DESCENTRALIZAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS NO FEDERALISMO BRASILEIRO	40
3 METODOLOGIA DE PESQUISA	45
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	45
3.2 ETAPAS DA PESQUISA	48
4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS	53
4.1 AS CATEGORIAS DE POLÍTICAS PÚBLICAS AUDITADAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS SUBNACIONAIS E A IMPORTÂNCIA DAS COOPERAÇÕES INSTITUCIONAIS	54
4.2 FORMAS DE INTERVENÇÃO DAS AUDITORIAS NO CICLO DE POLÍTICAS PÚBLICAS	72
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	86
6 REFERÊNCIAS	89

1 INTRODUÇÃO

Em momentos de crise econômica e social, a administração pública é alvo constante de questionamentos acerca de suas reais contribuições para a sociedade. A cobrança pela qualidade na prestação de serviços públicos se acentua e a necessidade de compreensão, por parte da população, sobre o sucesso ou fracasso de políticas públicas passa a ser fundamental para que os governantes viabilizem a prestação de contas sobre suas ações e respostas em relação às demandas sociais.

Para fornecer um diagnóstico sobre as principais oportunidades de melhoria relativas ao ciclo das políticas públicas, Secchi (2017) aponta que os instrumentos de avaliação devem ser bem estruturados para que forneçam subsídios aos gestores públicos na tomada de decisões a partir do uso de métodos e técnicas de análise de problemas e análise de soluções. Ao incorporar elementos valorativos e de julgamento, a avaliação deve contemplar não apenas aspectos quantitativos, mas também qualitativos, com o intuito de aumentar as chances de uma boa formulação, decisão e posterior implementação de um curso de ação.

Conforme ressaltado por Souza (2006), o controle exercido sobre a administração pública tem buscado evoluir de maneira substancial para influenciar no processo decisório em favor da sociedade. Como forma de avaliar a entrega dos serviços públicos, as atividades de controle passaram a verificar os resultados obtidos e cobrar a necessidade de ações de medidas corretivas em programas e políticas públicas.

As instituições de controle vêm buscando o aperfeiçoamento das ações públicas, não se limitando apenas às auditorias de conformidade, que avaliam apenas a legalidade dos atos de gestão, que, por si só, não são aptos a responder às demandas complexas da sociedade. Por meio das auditorias de desempenho, também conhecidas como auditorias operacionais, os órgãos de fiscalização realizam atividades que se assemelham à avaliação de políticas públicas, embora se reconheça que também há diferenças entre essas atividades, utilizando-se de critérios como *benchmarking*, comparações com as melhores práticas e conhecimentos científicos novos ou já consolidados (REICHBORN-KJENNERUD, 2017; ALBUQUERQUE, 2006).

Em geral, a maioria dos países democráticos possui uma Entidade de Fiscalização Superior – EFS. Ainda que as tarefas e as questões enfatizadas possam variar de um país para outro, essas organizações são responsáveis pelo controle externo das finanças públicas, caracterizado pela desvinculação hierárquica da instituição de controle em relação aos três Poderes. Em países como Alemanha, Bélgica, Espanha, Portugal e Brasil, suas respectivas EFSs possuem a configuração de Tribunal de Contas (TC), órgãos colegiados com função judicante,

criados a partir do modelo napoleônico como apontam os autores Lino e Aquino (2018). Por outro lado, há países em que as EFS estão estruturadas como órgãos singulares sem função judicante, como é o caso do Reino Unido, Estados Unidos e Austrália. No cenário mundial, respeitadas as diferenças culturais e jurídicas de cada EFS, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI) é a entidade central de auditoria externa, que tem como finalidade desenvolver atividades que apoiem o intercâmbio, a disseminação e o aprimoramento de atribuições gerais relacionadas ao exercício do controle externo pelas EFS. A INTOSAI tem promovido uma maior uniformização das definições e dos objetivos das auditorias, por meio da publicação de Normas Internacionais das EFS.

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) é o único representante do país na INTOSAI e que se enquadra na definição de EFS. Por outro lado, existem 32 TCs subnacionais que realizam a fiscalização e o julgamento de atos de organizações públicas estaduais e municipais de maneira semelhante a que é exercida pelo TCU na esfera federal. Os TCs são organizações de auditoria do setor público responsáveis por fiscalizar as contas e a entrega de serviços à população. Essas organizações de auditoria de governos no Brasil realizam auditorias de conformidade e de desempenho em governos para fins de controle externo.

Desde meados dos anos 2000, essas organizações públicas vêm sendo objeto de estudo mais aprofundado sobre a necessidade de aperfeiçoamento de sua atuação, podendo ser destacada a instituição do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados e Municípios (PROMOEX). Silva e Mário (2018) destacam que o diagnóstico do programa registrou a baixa integração técnica entre as instituições, com uso de soluções diversas e paralelamente adotadas para problemas similares. Quanto à atuação dos TCs subnacionais, Azevedo e Lino (2018) corroboram a existência de diferenças na maneira de atuação entre esses órgãos de controle externo, também destacando o fato de que as auditorias nem sempre seguem as normas de auditoria aplicáveis ao setor público.

A incorporação de competências para realização de auditorias de desempenho após a Constituição Federal de 1988 leva à necessidade de se identificar como essas atividades vêm sendo realizadas com foco no aperfeiçoamento de políticas públicas pelos TCs subnacionais. Lino (2019) afirma que a relevância social dos TCs subnacionais é constantemente questionada, além de haver poucos estudos que versam sobre organizações de auditoria de governos regionais. Quanto à sua atuação direta nas políticas públicas, os estudos se tornam ainda mais raros, de maneira que não se sabe como as decisões dos TCs estão produzindo recomendações

e determinações de medidas preventivas para aumentar o desempenho da alocação de recursos públicos.

Nesse sentido, define-se como objeto deste estudo a competência dos TCs subnacionais para fiscalizar políticas públicas sob a ótica do desempenho. O recorte da pesquisa focaliza na atuação das Cortes de Contas subnacionais para influenciar o ciclo decisório das políticas públicas dos governos estaduais e prefeituras municipais e que, portanto, superam as atividades de fiscalização de cunho estritamente legalista, o que, como apontam Loureiro, Teixeira e Moraes (2009), sempre foi característica da atuação desses órgãos de fiscalização.

A principal problemática diz respeito ao desenvolvimento de competências pelos TCs subnacionais que possam contribuir, de fato, para a melhoria dos serviços públicos. Tendo em vista o interesse em identificar se os órgãos de controle externo estão promovendo auditorias em políticas públicas, o questionamento de pesquisa envolve discutir de que forma os Tribunais de Contas subnacionais incorporaram a competência para auditar políticas públicas após a Constituição de 1988.

Este estudo traça como objetivo principal descrever de que forma os Tribunais de Contas subnacionais realizaram fiscalizações para o aprimoramento de políticas públicas nos governos estaduais e municipais no período de 2017 a 2019. O marco temporal delimitado se refere ao período em que foi possível obter maior quantidade de dados disponíveis sobre o assunto, viabilizando a análise da dissertação. Além disso, representa um momento mais contemporâneo, que permite uma aproximação atual sobre a temática e reflete a importância de se questionar o desenvolvimento institucional dos TCs subnacionais no que diz respeito às auditorias de desempenho voltadas para o controle substancial das políticas públicas.

No âmbito do objetivo principal, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: 1) descrever as categorias de políticas públicas fiscalizadas; 2) identificar os Tribunais de Contas que mais auditaram políticas públicas; 3) compreender como ocorrem as parcerias institucionais entre os Tribunais de Contas para auditorias em políticas públicas; e 4) analisar as formas de intervenção das auditorias no ciclo de políticas públicas.

A presente dissertação está estruturada em quatro capítulos. No primeiro capítulo, é apresentada a descrição do objeto de estudo, o problema a ser investigado, os objetivos a serem cumpridos e a justificativa da pesquisa. No segundo capítulo, apresenta-se a metodologia científica utilizada, detalhando o tipo de pesquisa adotado, bem como os procedimentos de coleta e análise de dados. No terceiro capítulo, é apresentada a revisão teórica acerca da contextualização dos órgãos de controle externo e sobre a relação entre auditorias de

desempenho e políticas públicas. O quarto capítulo apresenta os resultados da pesquisa e a análise sobre o problema, enquanto o quinto capítulo traz as considerações finais.

1.1 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Esse estudo justifica-se, inicialmente, pelo envolvimento do autor/pesquisador com o tema. Enquanto servidor público de carreira própria do TCU, possui experiência profissional na área de auditoria e tem o interesse de aprofundar o conhecimento sobre a atuação dos demais Tribunais de Contas em relação às fiscalizações voltadas para o controle substancial de políticas públicas.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 pode ser considerada um momento crítico no desenvolvimento dos TCs no Brasil, vez que colocou esses órgãos de auditoria em uma nova trajetória institucional, voltada para a ordem democrática. Com a ampliação de competências constitucionais, houve uma perspectiva de que mudanças internas deveriam ocorrer para a incorporação de novas atribuições e que estas fossem revisadas ao longo do tempo. Apesar disso, as modificações trazidas pelos artigos 70 e 71 da Constituição não contemplaram preocupações com o desempenho institucional dos TCs, tampouco foram completamente implementadas ao longo dos mais de trinta anos de sua existência, especialmente devido a forças de resistência dentro dessas próprias organizações que se opõem à inovação institucional, como será visto adiante.

Para colaborar com medidas de aperfeiçoamento dos TCs subnacionais, em meados dos anos 2000 foi instituído o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), programa firmado por meio de convênio entre o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e o então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), que buscou apoiar o fortalecimento e a modernização dos TCs subnacionais como instrumentos de cidadania, incluindo a intensificação das relações intergovernamentais e interinstitucionais. Além da necessidade de introdução da função de avaliação e controle dos resultados de políticas públicas, a baixa integração entre os TCs subnacionais e destes com a sociedade também foram apontamentos relevantes do PROMOEX e que merecem uma maior atenção desses órgãos de auditoria.

A falta de integração sobre procedimentos e práticas consolidadas para o conjunto dos TCs leva à criação de diferentes interpretações sobre os atos julgados, bem como ao desenvolvimento paralelo de soluções para problemas comuns. Os resultados do PROMOEX também registram a necessidade de um aperfeiçoamento no relacionamento dos órgãos de

auditoria com os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. A criação e a manutenção de canais diretos mais efetivos entre os órgãos de auditoria e entre estes e o Ministério Público e os Três Poderes foram propostas resultantes do PROMOEX para um maior desenvolvimento de vínculos interinstitucionais.

A interação entre os TCs deve ocorrer por uma dinâmica sistêmica, cujas relações são interdependentes, levando à composição de coalizões institucionais. Essas coalizões não ocorrem apenas no mesmo nível de governo, mas também sob uma perspectiva intergovernamental, tendo em vista ser comum haver uma sobreposição, fragmentação ou duplicidade de competências entre órgãos de controle de governos federais, estaduais e municipais.

O desafio deste estudo consiste em trazer à tona o papel das organizações de auditoria na realização de trabalhos voltados para o controle de políticas públicas após os apontamentos realizados no âmbito do PROMOEX, que demonstram um baixo grau de participação dos TCs em fiscalizações com essa finalidade.

Ao mesmo tempo em que não é costumeira a realização de auditorias de desempenho voltadas para o controle de políticas públicas, os estudos do PROMOEX apontam críticas em torno da atuação dos TCs no sentido de que a auditoria de conformidade, que tem como critério exclusivamente a legislação e costuma ser realizada *a posteriori*, não contribui para o aperfeiçoamento da administração pública. Os resultados ainda revelam que o exercício do controle externo deveria ir além e passar a atuar como agente fiscalizador da efetividade das ações do governo, de maneira que as informações produzidas pelos TCs levariam as instituições de auditoria a assumir um papel mais significativo perante o governo e a sociedade.

A relevância deste estudo se justifica por descrever um novo olhar sobre a atuação dessas organizações de auditoria, fornecendo subsídios ao debate sobre a forma pela qual essas instituições fiscalizadoras podem assumir, futuramente, um papel mais significativo para a sociedade brasileira. Diante da inexistência de vinculação hierárquica dos TCs em relação aos Três Poderes das esferas de governo subnacionais e considerando suas composições internas, que contam com quadros judicantes e técnicos com autonomia funcional, os TCs subnacionais podem realizar auditorias em políticas públicas com maior independência quando comparados a outros órgãos da administração pública. A pesquisa apresenta, portanto, um aspecto inovador na medida em que pode subsidiar avaliações institucionais futuras sobre o grau de desenvolvimento de competências dos órgãos de controle externo, para realizar fiscalizações voltadas para o controle de políticas públicas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico aqui apresentado tem como objetivo realizar a exposição da revisão da literatura, baseada em autores que discutem o tema, subsidiando assim o embasamento teórico e metodológico para o desenvolvimento da dissertação. Para atingir essa finalidade, descrevem-se, neste capítulo, as últimas discussões no campo de conhecimento em investigação sobre a relação dos Tribunais de Contas com as auditorias de desempenho voltadas para políticas públicas.

Inicialmente, no tópico 3.1 apresenta-se o contexto no qual estão inseridos os órgãos que realizam o controle externo à administração pública no Brasil. São então detalhados o seu papel para a *accountability*, a quantidade de órgãos de controle externo, suas competências e formas de atuação. Suas estruturas organizacionais internas também são exploradas, sendo detalhados os aspectos relacionados aos componentes técnicos e políticos existentes.

Em seguida, no tópico 3.2, as auditorias de desempenho são conceituadas e suas diferenças em relação às auditorias de conformidade são exploradas. As semelhanças entre as auditorias de desempenho e as avaliações de políticas públicas também são abordadas, assim como o papel dessa modalidade de auditoria para a *accountability*, suas possíveis contribuições e as dificuldades para o cumprimento de seu objetivo de aprimorar as atividades da administração pública.

No tópico 3.3, são apresentadas as fases das políticas públicas como um processo cíclico, demonstrando o papel dos servidores públicos e políticos na operacionalização de uma política pública. A etapa de avaliação ganha destaque como um estágio que permite a reflexão sobre os problemas e soluções que impedem o alcance dos objetivos de uma política pública, podendo estar contida em diversos tipos de documentos.

Além disso, no tópico 3.4, a descentralização da gestão de políticas públicas do governo nacional para os governos subnacionais é ressaltada para que sejam trazidas reflexões sobre problemas relacionados à coordenação dos objetivos das políticas.

2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO BRASILEIRO

As organizações de controle são bastante complexas, com procedimentos específicos e que se conectam umas às outras em razão de rotinas e mandatos institucionais. Conforme apontado por Filgueiras (2018), a burocracia do controle representa, na prática, uma diversidade

de estruturas burocráticas, que reúnem diferentes organizações, com papéis e mandatos específicos, em um sistema complexo. As instituições de controle são pautadas de maneira central na discussão sobre *accountability*, termo usado para se referir a um conjunto de agentes responsáveis pelo monitoramento e controle das organizações burocráticas, alcançando a conformidade e implementando as preferências da sociedade. O problema dessa perspectiva é a pressuposição de que as organizações responsáveis pelo controle conhecem as preferências da sociedade e agem estritamente de acordo com as competências que lhe foram delegadas. O termo *accountability* tem como pressuposto a existência de uma ordem política democrática legítima, sendo tarefa das instituições construir mecanismos de prestação de contas à sociedade, de forma a reduzir a razão do Estado a uma razão do público e permitir o controle deste sobre aquele (FILGUEIRAS, 2011).

Em sociedades em que há muita confiança e satisfação da população em relação aos governantes, é provável que a população seja mais passiva e isso gere baixas demandas de *accountability*, enquanto em situações mais conflitivas, há uma maior tendência de que processos de mudança passem a ser exigidos a partir de ações das instituições de *accountability*, que devem estar dotadas de capacidade e *expertise* dos agentes públicos envolvidos. Essa dimensão da *accountability* guarda correlação com o conceito estabelecido por O'Donnell (1998) a respeito da *accountability* horizontal, que trata da capacidade e a disposição de agências estatais legalmente autorizadas para controlar e sancionar ações ou omissões de agentes públicos de outras instituições estatais consideradas ilícitas. Essa dimensão não deve se limitar, todavia, conforme aponta Willeman (2016), a uma separação funcional tripartite dos poderes, sendo importante destacar a atuação de órgãos de controle como o Ministério Público e o Tribunal de Contas, que não são subordinados hierarquicamente aos três Poderes, para o exercício de freios e contrapesos.

Filgueiras (2018) destaca duas abordagens que são complementares e necessárias para compreender o desenvolvimento das burocracias de controle no Brasil: 1) o impacto da ordem política democrática no desenvolvimento das instituições de *accountability*; e 2) o impacto das instituições de *accountability* na ordem política democrática. No caso do Brasil, a extensão da rede dos órgãos de controle é ampla, sendo composta fundamentalmente por Tribunais de Contas (TCs), Ministérios Públicos, Polícias e Controladorias. Essas instituições existem para atuar nas ordens políticas do governo central – federal – e dos governos subnacionais – estaduais e municipais – com o objetivo de fiscalizar, controlar, corrigir e instruir judicialmente ações contra gestores públicos e políticos em casos de corrupção, atos ilegítimos, desvios ou outras irregularidades.

Especificamente em relação aos TCs, as instituições realizam controle externo auxiliando o Poder Legislativo na função fiscalizatória das atividades dos demais Poderes. Como a própria nomenclatura sugere, essas organizações de auditoria não estão vinculadas hierarquicamente aos demais órgãos da administração pública. A independência em relação aos órgãos auditados possibilita à organização de auditoria avaliar de forma crítica os atos dos governantes (LINO, 2019).

Lino e Aquino (2018) ressaltam que a configuração do Tribunal de Contas segue o modelo napoleônico, exportado da França, cuja decisão tem caráter jurisdicional e é predominantemente colegiada, sendo importante anotar a existência de outro modelo de órgão de controle externo em países democráticos, as Auditorias-Gerais ou Controladorias-Gerais, que não exercem jurisdição sobre os órgãos que fiscalizam e adotam decisões unipessoais na figura de uma única autoridade pública, modelo utilizado nos Estados Unidos e em outro países de origem anglo-saxônica. No Brasil, além do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão responsável pela fiscalização de recursos federais, o arranjo institucional dos TCs é composto por 32 organizações de auditoria subnacionais, conforme Tabela 1, a seguir:

Tabela 1 – Relação dos Tribunais de Contas subnacionais

Quantidade	Nomenclatura	Área de atuação
26	Tribunais de Contas Estaduais	Presente em todos os estados da federação, exceto no Distrito Federal
3	Tribunais de Contas dos Municípios	Existente apenas na Bahia, Goiás e Pará
2	Tribunais de Contas do Município	Atuação apenas nos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro
1	Tribunal de Contas do Distrito Federal	Apenas no Distrito Federal

Fonte: elaborada pelo autor com base em Rocha, Zuccoloto e Teixeira (2020)

Todos os estados da federação e o Distrito Federal possuem ao menos um Tribunal de Contas, que atua na fiscalização e no julgamento da aplicação dos recursos dos governos subnacionais. Quando há apenas uma organização de auditoria, o Tribunal de Contas do Estado (TCE) é responsável por fiscalizar e julgar as contas de gestores públicos estaduais e municipais. Nos estados da Bahia, Goiás e Pará, existem também os Tribunais de Contas dos

Municípios (TCM), responsáveis por fiscalizar e julgar as contas de todos os municípios que compõem esses estados, sendo que, nesses casos específicos, os TCEs somente podem atuar junto aos governos estaduais. Existem, ainda, dois Tribunais de Contas do Município (TC do M) somente para atuar junto aos municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro.

Os TCs subnacionais, nomenclatura dada à congregação dos TCEs, TCMs e TCs do M existentes na federação brasileira, foram instalados majoritariamente no decorrer do século XX, embora o primeiro TC subnacional tenha sido o do estado do Piauí, instituído aproximadamente nove anos após a criação do TCU. O Quadro 1 a seguir sintetiza as áreas de abrangência de atuação e o ano de criação de cada um dos TCs subnacionais:

Quadro 1 - Abrangência de atuação federativa e datas de criação dos Tribunais de Contas subnacionais

Tribunal de Contas subnacional	Abrangência de atuação federativa	Ano de criação
Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI)	Estadual/Municipal	1899
Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA)	Estadual	1915
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP)	Estadual/Municipal, exceto o município de São Paulo	1921
Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE)	Estadual/Municipal	1935
Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG)	Estadual/Municipal	1935
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS)	Estadual/Municipal	1935
Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (TCE-MA)	Estadual/Municipal	1946
Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE-AL)	Estadual/Municipal	1947
Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA)	Estadual	1947
Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR)	Estadual/Municipal	1947
Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE-AM)	Estadual/Municipal	1950
Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO)	Estadual	1952
Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (TCE-MT)	Estadual/Municipal	1953
Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE-SC)	Estadual/Municipal	1955
Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES)	Estadual/Municipal	1957
Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC-DF)	Distrital	1960
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN)	Estadual/Municipal	1961
Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE)	Estadual/Municipal	1967
Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TC do M-SP)	Município de São Paulo	1968
Tribunal de Contas do Estado de Sergipe (TCE-SE)	Estadual/Municipal	1969
Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB)	Estadual/Municipal	1970
Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM-BA)	Municípios que fazem parte do estado da Bahia	1970
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ)	Estadual/Municipal, exceto o município do Rio de Janeiro	1975
Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCM-GO)	Municípios que fazem parte do estado de Goiás	1977
Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul (TCE-MS)	Estadual/Municipal	1980
Tribunal de Contas dos Municípios do Pará (TCM-PA)	Municípios que fazem parte do estado do Pará	1980
Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TC do M-RJ)	Município do Rio de Janeiro	1980
Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCE-RO)	Estadual/Municipal	1983
Tribunal de Contas do Estado do Acre (TCE-AC)	Estadual/Municipal	1987
Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE-TO)	Estadual/Municipal	1989
Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE-AP)	Estadual/Municipal	1991
Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE-RR)	Estadual/Municipal	1991

Fonte: Elaborado pelo autor

Em todas as Constituições desde o início da República, as atribuições dos Tribunais de Contas fizeram referência, principalmente, ao exame da legalidade das contas do Poder Executivo, conforme o Quadro 2 a seguir:

Quadro 2 - Histórico de atribuições constitucionais dos Tribunais de Contas brasileiros (1891-1988)

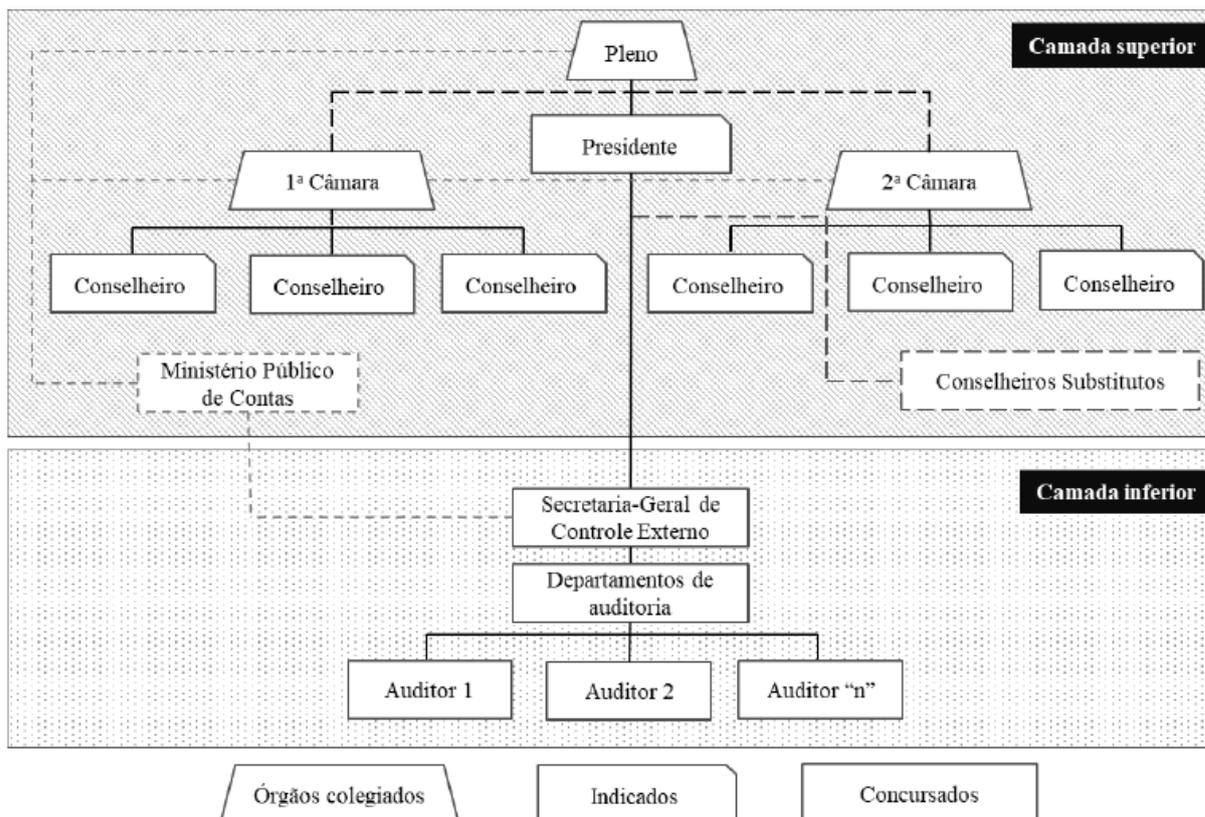
Constituições	1891	1934	1937	1946	1967	1988
Atribuições constitucionais	Verificar a legalidade das contas do Poder Executivo	Verificar a legalidade das contas do Poder Executivo	Verificar a legalidade da execução orçamentária e dos contratos celebrados pelo Poder Executivo	Verificar a legalidade das contas do Poder Executivo, bem como a concessão de aposentadoria, reformas e pensões	Verificar a legalidade das contas do Poder Executivo e realizar auditorias nas entidades fiscalizadas	Verificar a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas por meio de fiscalizações contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial

Fonte: LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009, com adaptações.

A partir da redemocratização brasileira, as competências, estruturas organizacionais e formas de composição dos Tribunais de Contas passaram por uma transformação motivada pela Constituição Federal de 1988, caracterizando-se como fator exógeno de mudança, o que resultou no desenvolvimento heterogêneo dessas instituições. Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) apontam a necessidade de se dar uma maior atenção em relação à nova trajetória dessas instituições de controle, tendo em vista a ampliação de suas funções. Considerando a lógica disposta por Filgueiras (2018) a respeito do desencadeamento dos processos de revisão e mudança organizacionais, ocorridos após a Constituição Federal de 1988, passados mais de trinta anos, é necessário observar como vem ocorrendo a implementação de novas atribuições dos TCs.

Em relação às suas estruturas organizacionais, os Tribunais de Contas operam em duas camadas: uma camada superior, de caráter judicante, formada pelos Conselheiros, com orientação técnico-política, e outra camada inferior, que deve ser estritamente técnica, formada por equipes de fiscalização compostas por servidores públicos ingressos de carreira própria do TCs (LINO, 2019). A Figura 1 a seguir representa o modelo comumente adotado nos TCs subnacionais:

Figura 1 - Estrutura formal, simplificada, de um Tribunal de Contas subnacional



Fonte: LINO (2019)

A composição máxima das instâncias decisórias é formada por sete conselheiros. As lições de Speck (2000) elucidam o funcionamento padrão de um Tribunal de Contas brasileiro. Na camada superior, os processos de maior relevância, a exemplo da apreciação das contas do governador, são submetidos ao Plenário para debaterem a melhor solução para o deslinde dos casos, contando com a participação do Procurador-Geral do Ministério Público de Contas como fiscal da lei durante as sessões. As 1ª e 2ª Câmaras, por contarem com um quantitativo de apenas três conselheiros na sua composição, julgam processos de controle externo de menor magnitude ou complexidade, podendo ser o caso, por exemplo, da fiscalização de licitações e contratos, após a denúncia de um cidadão.

As competências das matérias para julgamento desses colegiados dependem exclusivamente da definição de cada Tribunal de Contas por meio de seu regimento interno. Os Conselheiros também podem tomar decisões preliminares sobre os processos que estão relatando, uma vez que são responsáveis por presidir a instrução do processo, com o apoio do corpo técnico do Tribunal. Na fase de instrução processual, é comum a delegação de algumas competências do Conselheiro-Relator para o corpo técnico do Tribunal. Todavia, a decisão final

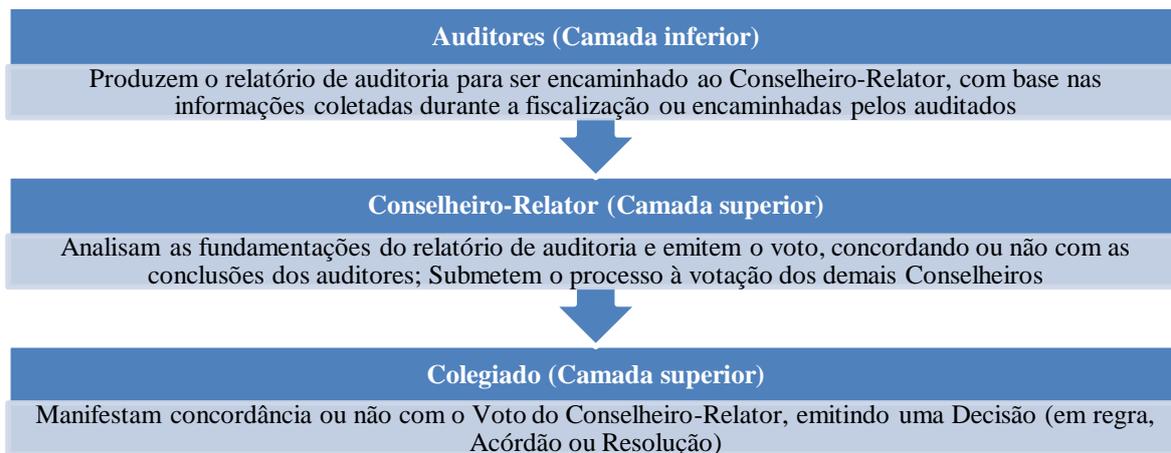
sobre todos os processos compete, em regra, aos órgãos colegiados, que são compostos pelos Conselheiros, podendo, inclusive, contrariar o parecer do corpo técnico do Tribunal.

Na camada inferior ou técnica, a típica estrutura organizacional dos Tribunais de Contas é composta principalmente por servidores públicos ingressos por meio de concursos públicos, divididos entre as carreiras de analistas ou auditores de controle externo. Tal camada é responsável por realizar as atividades de fiscalização, que são posteriormente submetidas a julgamento das instâncias superiores. Dentro dessa estrutura, há também servidores que não atuam diretamente nas auditorias e realizam atividades administrativas voltadas para o apoio administrativo do Tribunal de Contas.

Quanto à processualística dos TCs, os processos de controle externo se ramificam, geralmente, entre os processos de fiscalização e os processos de contas de gestores públicos. Para os processos de fiscalização, a processualística exige uma postura mais diligente e proativa dos auditores, integrantes da camada inferior, que devem iniciar o processo e estabelecer maior contato com os auditados para obtenção de documentos suficientes para emissão de um relatório. Já nos processos de contas, os gestores públicos se tornam responsáveis por encaminhar documentos anualmente exigidos por normativos elaborados pelos próprios Tribunais de Contas. Nestes casos, a documentação encaminhada pelos gestores pode estar munida de informações suficientes para análise tanto da camada técnica quanto da camada julgante, exigindo tão somente uma complementação de documentos a depender da situação encontrada pelos auditores.

Geralmente, seja no processo de fiscalização ou de contas, a camada inferior deve submeter um relatório para a camada julgante para que decidam sobre o processo. A Figura 2 sintetiza as etapas necessárias, em regra, para uma decisão do Tribunal de Contas tanto nos processos de fiscalização quanto nos processos de julgamento de contas:

Figura 2 – Etapas necessárias, em regra, para a decisão de um Tribunal de Contas subnacional



Fonte: Elaborado pelo autor

Da Figura 2 acima, é importante ressaltar a existência de responsabilidades distintas para as camadas organizacionais dos Tribunais de Contas. Enquanto a camada inferior é responsável pela fiscalização propriamente dita, a camada superior é responsável pelo julgamento, que é fundamentado principalmente nos relatórios da camada inferior.

Teixeira e Alves (2011) ressaltam que os TCs possuem diferenciações internas complexas, na medida em que há dois corpos distintos na organização: um de origem predominantemente técnico-político, formado por conselheiros, e outro de origem burocrática, formado por funcionários concursados que se subordinam à formalidade dos procedimentos. Segundo Lino e Aquino (2018), a independência das organizações de auditoria é composta pela independência organizacional das mesmas e pela independência operacional dos auditores que compõem a camada inferior. A independência diz respeito à não interferência de outras esferas de governo nas competências do órgão de auditoria e à atuação isenta da camada judicante. Por outro lado, a independência operacional das equipes de fiscalização se refere ao processo de auditoria em si para escolher o objetivo de auditoria e o que será reportado. Ainda que as independências organizacionais e operacionais dos autores estejam asseguradas, as restrições na capacidade de realização de auditoria ou a baixa capacitação dos recursos humanos também podem reduzir a qualidade da auditoria.

Speck (2000) destaca a problemática da avaliação da adequabilidade do modelo decisório no que diz respeito ao relacionamento interno entre as camadas superior e inferior dos órgãos de controle externo. Em uma comparação entre os processos de julgamento de contas e os processos de fiscalização, a utilização de mecanismos hierárquico-colegiados de decisão pode ser considerada precária para determinados tipos de fiscalização conduzidas pelos TCs,

especialmente no caso das auditorias de desempenho. Nessa modalidade de fiscalização, surgem questionamentos sobre se a processualística da aprovação de resultados por várias instâncias – da camada inferior, passando pelo Conselheiro Relator, até o órgão colegiado – traz algum incremento relevante às conclusões de determinados tipos de trabalhos desempenhados pelos TCs. O autor lembra que não é o grau de unanimidade da decisão que dá valor a seus resultados, mas a sua operacionalidade e o reconhecimento do seu valor pelos órgãos fiscalizados e demais partes interessadas dos Tribunais de Contas.

De acordo com Ribeiro (2002), o processo decisório com características judiciárias, comum ao modelo do Tribunal de Contas, é apropriado apenas quando a tomada de decisão envolve a aplicação de penalidades a administradores, porém, quando se refere a processos de fiscalização que avaliam o desempenho de programas ou políticas públicas – a exemplo das auditorias de desempenho –, a tomada de decisão é lenta. Nesse sentido, Speck (2000) aduz que os processos de fiscalização deveriam ser excluídos do procedimento judicial, uma vez que esse tipo de estrutura traz pouco incremento de informação no processo decisório.

No ordenamento jurídico brasileiro não há código de processo específico a ser aplicado para todos os Tribunais de Contas, cabendo a cada um deles detalhar os procedimentos em seus regimentos internos e resoluções administrativas, seguindo também, no que couber, o Código de Processo Civil brasileiro.

Embora os artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988 tenham ampliado as competências dos Tribunais de Contas, não houve a criação de um órgão que pudesse realizar, coordenar e estabelecer normas e padrões a serem observados por todos os TCs. A estruturação desse tipo de sistematização ocorreu no âmbito do Poder Judiciário, com o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), e no Ministério Público, por meio do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), a partir do ano de 2004 (LINO; AQUINO, 2018).

A discussão sobre a criação de um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas (CNTC) para reduzir a diversidade de configurações internas dos TCs subnacionais é periodicamente levantada no âmbito do Congresso Nacional por meio de deputados e senadores. Embora exista a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) para promover o intercâmbio, a disseminação e o aprimoramento de técnicas de auditoria, a entidade internacional possui vinculação funcional apenas com o TCU, não sendo obrigatória a observância das normas internacionais pelos TCs subnacionais. A ausência de uma coordenação acaba resultando na falta de uniformidade de procedimentos de auditoria pelas camadas inferiores e, por consequência, impactando a qualidade das decisões das camadas judicantes. Em outra vertente, segundo Teixeira e Alves (2011), as mudanças organizacionais se tornam

difíceis quando as autoridades e o corpo técnico criam uma habitualidade e uma identificação com os processos e procedimentos já estabelecidos há muito tempo.

No início dos anos 2000, o então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) chegou a desenvolver o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), que teve como objetivo realizar diagnóstico para identificar as principais falhas e oportunidades de melhoria dessas organizações. Na ocasião, verificou-se uma baixa integração entre os TCs, bem como deficiências no planejamento e no controle gerencial, além da predominância de um modelo de trabalho com disfunções burocráticas e pouco aderente à tecnologia de informação (TI).

Com o resultado dos trabalhos desenvolvidos no âmbito do PROMOEX, foram apresentadas propostas de melhoria a serem adotadas pelos TCs, sem a necessidade de aderência de todas elas. Entre as propostas relacionadas à melhoria da atuação institucional, destacam-se o contato mais efetivo com os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público, além do desenvolvimento de vínculos interinstitucionais entre os TCs. Apesar dessas propostas, a implementação das propostas do PROMOEX ficou aquém do esperado em função de parte expressiva dos atores resistir à mudança de comportamento organizacional (ROCHA; ZUCCOLOTTO, 2017).

Na ausência de uma coordenação entre os TCs, Lino e Aquino (2018) destacam que a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e o Instituto Rui Barbosa (IRB), ambos compostos por autoridades dessas organizações de auditoria, têm realizado ações com o objetivo de reduzir as assimetrias de desempenho dos TCs. Todavia, os assentos dessas entidades são destinados exclusivamente a conselheiros integrantes da camada judicante dos TCs brasileiros.

Em que pese a importância dessas associações civis, é importante anotar que as discussões técnicas de iniciativa das próprias equipes de auditoria precisam ganhar relevância internamente, ou seja, dentro do TC do qual fazem parte, para que posteriormente possam ser levadas a essas entidades, tornando complexo o processo de aperfeiçoamento daqueles que realizam as atividades de fiscalização. Por outro lado, deve-se destacar que, tal como apontam Azevedo e Lino (2018), os efeitos gerados pelas Cortes de Contas dependem também da confiabilidade dos processos de fiscalização que são adotados pelo corpo técnico, de maneira que esses trabalhos devam resultar, pelo menos, na redução da assimetria de informações entre o cidadão e o governo, ou na geração de incentivos para mudanças nas organizações auditadas.

Do período de sua criação, em 1890, até o ano de 1988, Speck (2000) aponta que os TCs desempenhavam tão somente a fiscalização e o julgamento de contas sob a perspectiva formal-

contábil, de maneira a verificar se os atos do governo estão em conformidade com todas as leis e regulações pertinentes, incluindo a verificação da alocação e gastos orçamentários. Neste período, as organizações de auditoria detinham somente a competência para examinar atos de gestão com base exclusivamente nas leis e normativos internos, sem se ater a aspectos relacionados à economicidade, eficácia, eficiência e efetividade de políticas ou programas governamentais.

Com a assunção de novas competências, outras formas e critérios para fiscalização foram inseridos no ordenamento jurídico, sendo que a implementação dessas práticas vem sendo motivo de impasse dentro das estruturas organizacionais das próprias Cortes de Contas, no que diz respeito à forma como devem atuar nesse atual cenário.

2.2 AS AUDITORIAS DE DESEMPENHO E SEU PAPEL PARA AS POLÍTICAS PÚBLICAS

Nas últimas décadas, a *New Public Management* surgiu como forma de assemelhar a gestão pública às práticas de empresas privadas. Como ideologia, modernizou o setor público em diversos países, tendo como objetivo primordial exigir que a administração pública buscasse maior eficiência, redução de custos e obtenção de maior eficácia e efetividade na prestação de serviços públicos.

Segundo Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017), a partir do novo modelo de gestão pública, a avaliação se tornou uma função relevante e passou a se utilizar de vários métodos, como auditorias de conformidade e auditorias de desempenho que, juntas, são importantes para supervisionar o uso dos recursos públicos.

Quanto às atividades desempenhadas pelos órgãos de controle externo, Speck (2013) afirma que a fiscalização de recursos públicos pelos TCs busca a produção de dois tipos de resultados importantes para a *accountability* horizontal: (1) a responsabilização de agentes públicos por irregularidades eventualmente cometidas, condenando-os à reparação e à sanção por meio de multa; e (2) a elaboração de recomendações e determinações de medidas preventivas para aumentar o desempenho da alocação de recursos.

As auditorias de desempenho, também conhecidas como auditorias operacionais, buscam verificar de que forma as organizações do setor público têm atuado com os recursos disponíveis de acordo com critérios estabelecidos a partir de princípios como a eficácia, economicidade, eficiência e/ou efetividade (DE BONDT, 2014; TORRES; YETANO; PINA, 2019).

As auditorias de desempenho diferem das auditorias de conformidade, que têm como foco a análise sobre a legalidade dos atos praticados pelos gestores públicos. Nas auditorias de conformidade, uma boa compreensão de contabilidade e direito é necessária para realização das atividades de fiscalização, enquanto nas auditorias de desempenho geralmente é necessário que o auditor tenha conhecimentos sobre estudos científicos ou boas práticas internacionais para melhorar a gestão e a governança da administração pública, desvinculadas da legislação nacional vigente.

Seguindo as experiências internacionais, a Constituição Federal de 1988 atribuiu poderes às organizações de auditoria para realizar essas auditorias de desempenho sob a perspectiva do controle externo, podendo se utilizar de princípios como a legitimidade e a economicidade como critérios para essas fiscalizações. Para Speck (2000), a legitimidade da ação estatal passa a ser fiscalizada pelos Tribunais de Contas de acordo com regramentos que não precisam estar explícitos e positivados no ordenamento jurídico:

[...] o conceito de legitimidade vai mais longe, questionando atos administrativos em nome de princípios gerais. Uma vez que os ordenamentos legais nunca podem prever todas as situações reais, o princípio da legitimidade remete à questão da adequação dos atos administrativos aos princípios gerais que devem nortear a administração (IBIDEM, p.77).

Diante de sua desvinculação a normas, leis ou artigos constitucionais, o princípio da legitimidade perpassa por dimensões que são comumente utilizadas nas auditorias conduzidas pelos TCs, como a efetividade, a eficiência e a eficácia, que são bem-conceituadas por Speck (2000) e IRB (2011).

A efetividade diz respeito ao grau de alcance dos resultados pretendidos para os destinatários das políticas, programas e projetos públicos, em uma perspectiva de médio a longo prazo que mede o impacto proporcionado pela ação governamental. Já a eficiência remete à ideia de escolha dos meios para implementar determinadas decisões, cabendo ao gestor público ser avaliado pela forma como maximiza seus benefícios com o mínimo de utilização de tempo e de recursos, a fim de assegurar a otimização desses fatores.

Em relação à eficácia, não há preocupação com os custos empreendidos, mas tão somente com o grau de alcance das metas programas em um determinado período. Por sua vez, a economicidade, prevista expressamente na Constituição Federal de 1988, se refere à alternativa mais racional no binômio entre preço e qualidade para resolução de um determinado problema, a partir de uma análise da capacidade de uma instituição de gerir adequadamente os recursos financeiros que estão colocados à sua disposição.

Considerando a inexistência de um código de processo de controle externo no ordenamento jurídico brasileiro, os TCs podem se utilizar de normas próprias para realizar suas competências gerais de fiscalização, além das Normas de Auditoria Governamental (NAG), elaboradas conjuntamente pelo IRB e pela ATRICON e que se espelham em práticas adotadas por instituições similares internacionais.

De acordo com o IRB (IBIDEM), o trabalho de auditoria governamental é composto por quatro etapas principais: planejamento, execução, relatório e monitoramento. O planejamento da auditoria deve ser elaborado anteriormente à atividade de campo, considerando a materialidade dos recursos envolvidos e a complexidade das operações e transações a serem examinadas, além de outros fatores que possibilitem a seleção mais adequada do objeto a ser fiscalizado. Na fase de execução, as evidências são coletadas no campo e examinadas, de modo a fundamentar a opinião técnica da equipe de auditoria. Em seguida, deve ser elaborado relatório sobre o resultado do trabalho, para posterior divulgação às partes interessadas (LINO e AQUINO, 2018). O relatório então é submetido para deliberação da camada julgante do Tribunal de Contas, que poderá decidir distintamente da opinião do corpo técnico.

Segundo Albuquerque (2006), diferentemente das auditorias de conformidade, nas quais os procedimentos são previamente definidos e os auditores executam, na maioria das vezes, de maneira padrão, nas auditorias de desempenho o planejamento é dinâmico, flexível e contínuo, estendendo-se por todo o curso dos trabalhos. O processo de realização das auditorias de desempenho é normalmente mais longo e interativo, contando com a participação de atores externos à instituição de controle e da própria organização auditada, a exemplo de especialistas, professores universitários, representantes da sociedade civil e de institutos de pesquisa.

De modo diverso do que ocorre nas auditorias de conformidade, os critérios das auditorias de desempenho não são necessariamente estabelecidos em lei, podendo se utilizar do *benchmarking*, comparações com as melhores práticas e conhecimentos científicos novos ou já consolidados, além dos princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Outra diferença importante se faz presente a partir da possibilidade de participação de especialistas na participação de todas as etapas da auditoria, incluindo na validação dos critérios a serem adotados pela equipe durante a fiscalização.

O principal produto das auditorias de desempenho é consubstanciado em relatórios de fiscalização e decisões dos Tribunais de Contas que contenham informações úteis para o processo gerencial e decisório. Dessa forma, os auditores buscam se utilizar de documentos probatórios e de critérios que possam convencer os gestores públicos de que os apontamentos

feitos pela equipe são pertinentes e devem ensejar mudanças no gerenciamento dos recursos públicos.

O Quadro 3 a seguir sintetiza as principais diferenças entre as auditorias de conformidade e as auditorias de desempenho:

Quadro 3 – Auditoria de conformidade X Auditoria de desempenho

Aspecto	Auditoria de conformidade	Auditoria de desempenho
Planejamento	Rígido, procedimentos pré-definidos, programas padronizados	Criativo, flexível, contínuo
Processo	Homogêneo, linear e pouco interativo	Dinâmico, muito iterativo, geralmente mais longo
Atores	Poucos (auditores e auditados)	Variados e numerosos (especialistas, sociedade civil, universidades, institutos de pesquisa)
Perfil do auditor	Conhecimentos de contabilidade, finanças e direito	Formação abrangente, visão sistêmica, capacidade analítica, habilidades interpessoais, treinamento em administração, políticas públicas, ciências sociais, métodos de investigação científica
Papéis do auditor	Juiz/magistrado, contador público	Pesquisador/cientista, consultor de gestão
Fontes de critérios	Leis, normas e regulamentos	Comparações, experiências, indicadores, conhecimento científico, bibliografia
Escopo	Restrito a demonstrações financeiras e normas legais	Abrangente, alcançando todas as operações do ente auditado
Evidências	Conclusivas, exatas	Persuasivas, convincentes
Formato dos relatórios	Padronizados	Variam em extensão, forma e natureza
Abordagem	Neutra (achados de auditoria)	Construtiva (avaliações e recomendações)

Fonte: Transcrição de Albuquerque (2006)

Os relatórios de fiscalização e as decisões dos Tribunais de Contas podem incluir descobertas e sugestões sobre a legislação em vigor. A título exemplificativo, pode-se mencionar a possibilidade de indicação de inconsistências – lacunas, sobreposições ou contradições – de disposições legais ou de atos irregulares que impedem o cumprimento dos objetivos de uma política pública (MAZUR, 2016).

É nesse sentido que De Bondt (2014) afirma que as auditorias operacionais podem oferecer informações úteis para aprimoramento das políticas públicas e de sua implementação, pois há um suporte desse instrumento para o *policy learning*, que trata da mudança de políticas públicas a partir de critérios de tomadas de decisão com base em evidências. De outro lado, as auditorias de desempenho têm o objetivo não apenas de aumentar a *accountability*, mas também

de promover a aprendizagem das políticas públicas. Nesse contexto, o *policy learning* deve ser entendido como um processo no qual os formuladores se envolvem para melhorar as políticas públicas de forma menos intuitiva, evitando, assim, falhas causadas entre as expectativas do governo e as condições reais. A depender da qualidade dos resultados de uma auditoria de desempenho, Mazur (2016) destaca que os relatórios de fiscalização e as decisões dos Tribunais de Contas podem servir como subsídio para que as autoridades iniciem o processo legislativo ou modifiquem determinado ato a partir das conclusões da auditoria.

As auditorias de desempenho também podem ser consideradas instrumentos de *accountability*, conforme explicitado por Reicheborn-Kjennerud e Vabo (2017) e De Bondt (2014). Considerando que seu objetivo é responsabilizar a administração pelo uso de recursos e garantir o uso eficiente e eficaz dos recursos públicos, a ligação entre essa modalidade de auditoria e a *accountability* é amplamente reconhecida pela literatura, uma vez que os relatórios de fiscalização podem conter descrições detalhadas do desempenho governamental e, também, podem fornecer subsídios para que o Poder Legislativo fiscalize as ações do Poder Executivo, ampliando o debate em favor do aprimoramento das políticas públicas.

Embora possuam semelhanças, há autores que entendem que as auditorias de desempenho diferem da avaliação de políticas públicas. Segundo Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017), essa modalidade de auditoria difere da avaliação de política pública por fazer parte de um processo institucionalizado e que traz consigo o uso de mecanismos de *accountability* horizontal pelo Poder Legislativo em relação ao Poder Executivo.

Na visão de Mayne (2006), a auditoria e a avaliação devem desempenhar papéis diferentes na gestão pública e fornecer informações distintas sobre o desempenho das organizações do setor público. Essas diferenças não estão necessariamente atreladas às ferramentas e aos métodos usados, mas sim às configurações institucionais daqueles que realizam essas atividades. De toda forma, Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017) ressaltam que uma meta importante para as organizações de auditoria é contribuir para a melhoria da gestão pública, à semelhança das avaliações de políticas públicas em seu sentido amplo.

Quando as auditorias identificam deficiências nas organizações auditadas, espera-se que os auditados usem os relatórios de fiscalização e as decisões dos Tribunais de Contas para realizar essas melhorias. Isso também pode se aplicar a avaliações de programas de governo ou políticas públicas quando o objetivo é fazer com que a agência avaliada atue de forma responsável.

Muitos questionam se realmente a auditoria ajuda a melhorar o setor público ou se representa apenas rituais burocráticos de verificação. Cohen e Franco apontam que embora

instrumentos de avaliação de políticas possam contribuir para o alcance dos objetivos pretendidos pela política, a reorientação das políticas pode, simultaneamente, gerar uma ampla gama de conflitos interburocráticos e políticos, na medida em que os burocratas nem sempre costumam aceitar sugestões de mudanças a serem feitas em seus procedimentos.

No contexto das auditorias, Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017) destacam a necessidade de se considerar que as entidades auditadas podem fazer mudanças simbólicas em vez de mudanças reais que melhoram sistemas e práticas. Dessa forma, mesmo nos casos em que as decisões dos órgãos de auditoria sejam altamente relevantes, pode haver razões políticas para que os auditados não façam mudanças reais. As recomendações das auditorias podem ou não ser levadas em consideração pelos gestores públicos ao revisar suas políticas, dependendo de alianças entre auditores e gestores auditados (DE BONDT, 2014; ALBUQUERQUE, 2006).

Azevedo e Lino (2018) destacam que as normas de auditoria não vêm sendo observadas por todos os auditores dos TCs, o que pode ser decorrente de um aparente desconhecimento em relação às normas ou mesmo de uma baixa importância dada a sua aplicação, sendo necessária uma coordenação central entre essas organizações de auditoria. Em 2013, após autodiagnóstico feito pelas instituições de controle externo, verificou-se que a aplicação das normas de auditoria governamental estava sendo feita por 29% dos TCs de maneira completa e por 57% deles, de forma parcial (SILVA; MÁRIO, 2018). Matos (2006) aponta que a falta de pessoal e de capacitação torna mais dificultosa a inserção dessas novas modalidades de auditoria, uma vez que já há um prazo curto para realização de auditorias de conformidade e análise das prestações de contas, atividades comumente adotadas pelos TCs.

Lino e Aquino (2018) ressaltam ainda a existência de diversidade entre os TCs subnacionais, além de uma diversidade interna e inerente às atividades destes órgãos, enquanto Rocha, Zuccolotto e Teixeira (2020) destacam que a ausência de padronização das práticas de auditoria é uma das causas para divergências interpretativas significativas entre os TCs. De forma semelhante ao que foi apontado por esses autores, Albuquerque (2006) afirma que as estratégias metodológicas e técnicas de obtenção de análise de dados pelos TCs nem sempre estão aptas a responder às questões de impacto dos objetos que são auditados. Dessa forma, ainda que as auditorias tratem de políticas públicas ou programas de governo que possuam objetivos, dados, sistemas e indicadores de desempenho similares, fiscalizações distintas podem não produzir os mesmos resultados caso não exista uma coordenação efetiva na condução dos trabalhos de fiscalização.

De acordo com Arantes, Abrucio e Teixeira (2005), de forma análoga ao que acontece no âmbito das finanças públicas, em que a Lei Complementar nº 101/2000 reforçou o papel dos

TCs na responsabilidade fiscal, seria importante a criação de uma lei para que os órgãos de auditoria concentrassem suas preocupações no tema do desempenho da gestão pública, em vez de atuarem basicamente pela lógica do formalismo. Dessa forma, a aprovação de legislação para obrigar os governos a definir metas e meios para que possam ser acompanhados seria um passo importante para adequar os TCs à nova visão de controle que se espalha ao redor do mundo.

Matos (2006) também destaca que a implementação das auditorias de desempenho pode enfrentar resistências internas e externas. No tocante às resistências internas, há situações em que parte do corpo técnico pode entender que a aferição de desempenho não seja tarefa a ser atribuída aos auditores, além de não haver o apoio dos conselheiros. Por outro lado, as resistências externas podem se fazer presentes a partir da visão dos próprios gestores, na condição de auditados, e suas dificuldades em compreenderem a relevância dessa modalidade de fiscalização e implementarem as decisões provenientes dessas auditorias.

A despeito dessas dificuldades levantadas, considerando a existência de políticas públicas de governos distintos no Brasil e o fato de as políticas públicas incluírem diversas etapas e atividades que podem envolver agentes públicos federais, estaduais e municipais, entende-se que a principal dificuldade de uma auditoria consiste em alcançar os principais responsáveis pela mudança das políticas públicas auditadas, adotando-se uma abordagem intergovernamental nas auditorias. Caso haja essa abordagem, as organizações de auditoria podem contribuir para o aprimoramento do ciclo de política pública em todas as suas etapas, mas Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017) apontam que seus relatórios devem conter evidências persuasivas e convincentes além da disponibilidade dos órgãos auditados em absorver os resultados das auditorias.

2.3 O CICLO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E SUA CONCEITUAÇÃO

A discussão sobre políticas públicas envolve uma elevada gama de conceitos e variações a respeito de seu real significado. Não há um consenso ou uma única definição que seja capaz de demonstrar o que é uma política pública para a maior parte dos doutrinadores das ciências políticas e sociais.

De acordo com Muller e Surel (2002), as políticas públicas podem ser vistas como construções de matrizes cognitivas que determinam as medidas passíveis de serem adotadas e os espaços de sentido particular, no interior das quais os atores interagem. Por outro lado, na perspectiva de fluxo decisório, Saravia e Ferrarezi (2006) registram que as políticas públicas

são vistas como processos orientados a manter um equilíbrio social ou a acrescentar desequilíbrios destinados a modificar a realidade de um determinado grupo. Essa conceituação se assemelha às opiniões de Meny e Thoenig (1992), que afirmam que uma política pública representa um programa de ação governamental em um setor da sociedade ou um espaço geográfico e que envolve a teoria do câmbio social, que significa uma relação de causa e efeito que está contida nas disposições que regem e fundamentam a ação pública.

Na visão de quem faz a política pública, deve-se reconhecer a definição proposta por Dye (1975, apud CAPELLA; BRASIL, 2015), que destaca o papel central do governo na produção de política pública, também denominada *policy-making*. Para o autor, o que determina o que é ou não uma política pública é a personalidade jurídica dos atores protagonistas. Uma vez reconhecido o ator como agente estatal, a política pública é vista como tudo aquilo que os governos escolhem fazer ou não fazer. Apesar disso, há de se reconhecer as críticas em torno do conceito exposto por Dye, tal como exposto por Raeder (2014), na medida em que seu foco principal mira as decisões internas governamentais, pouco se reconhecendo as influências externas sofridas pelo Estado no âmbito de uma sociedade democrática e plural.

Ao exercer atividades governamentais, políticos, servidores públicos e outros profissionais correlatos participam do ciclo de políticas públicas, escolhendo, dentre diversas alternativas, quais serão as ações praticadas pelo governo para alcançar os objetivos pré-estabelecidos. Caso um governo democrático esteja instalado, as preferências e interesses influenciam em todo o processo, envolvendo diversos atores que não necessariamente concordam entre si (SILVA et al., 2017).

Para a presente pesquisa, adota-se a conceituação funcional sobre políticas públicas, adotada por Howlett, Ramesh e Perl (2013), que trata a produção de políticas públicas como um processo que pode ser caracterizado como uma “resolução aplicada a problemas”. Os atores responsáveis pela formulação das políticas, conhecidos como *policy-makers*, são cercados de restrições e tentam viabilizar objetivos políticos por meios políticos, identificando problemas e aplicando as soluções encontradas. De acordo com esse conceito, as políticas públicas passam por fases distintas que resgatam uma ideia cíclica na qual o processo é constituído e aperfeiçoado ao longo do tempo. Os autores trazem os cinco estágios do ciclo político-administrativo: 1) montagem de agenda; 2) formulação de políticas; 3) tomada de decisão política; 4) implementação de políticas e; 5) avaliação de políticas.

A montagem de uma agenda é vista como uma das etapas mais críticas do ciclo de políticas públicas, porquanto se refere à forma pela qual demandas surgem e passam a ser alvos de atenção de um governo. Mesmo que detenham a atenção, não significa que os problemas

serão abordados ou resolvidos. Para Silva et. al. (2017), pode haver uma aglutinação de vários problemas relevantes para a solução de uma determinada questão, no entanto, a formação dessa agenda é uma atividade dinâmica, inserida em um contexto no qual outros problemas podem se tornar mais relevantes de acordo com critérios de oportunidade e conveniência.

A agenda pode ser definida como um conjunto de problemas que são levados a um debate público, destacando-se, portanto, a constituição de um interesse público para a formação da agenda. Quanto às suas tipologias, para Meny e Thoenig (1992), há dois tipos principais: a agenda institucional, que reúne os problemas que dependem funcionalmente ou por consenso da competência de determinada autoridade pública, e a agenda conjuntural, que não pertence à competência habitual ou natural das autoridades. Tratando-se de um governo democrático, a formação da agenda é influenciada pelas preferências e interesses de diversos atores que compõem o aparato estatal. Assim, para que um pesquisador possa compreender essa dinâmica, deve levar em consideração as condições nas quais as demandas surgem e são articuladas nos discursos políticos que predominam naquele momento (SILVA et al., 2017; HOWLETT; RAMESH; PERL, 2013).

No estágio de formulação de políticas, Secchi, Coelho e Pires (2019) explanam que há o estabelecimento dos objetivos, estratégias e a elaboração do estudo sobre as consequências de cada alternativa de solução. Esse estágio do ciclo de políticas públicas é visto como o da leitura dos problemas elencados na agenda e da combinação de possíveis alternativas para os problemas críticos, sendo levantado o conjunto de ações pertinentes para implementação de determinada política.

Para Howlett, Ramesh e Perl (2013), consiste em quatro fases a formulação de uma determinada política pública: a apreciação, o diálogo, a formulação e a consolidação. A fase de apreciação tem como objetivo identificar e considerar dados e evidências, a exemplo de relatórios de pesquisa, depoimentos de especialistas nos problemas a serem enfrentados, bem como consulta pública para que a população seja ouvida. Na fase do diálogo, há uma preocupação em facilitar o processo de comunicação entre os atores políticos que tenham diferentes opiniões sobre a questão e as possíveis soluções. A viabilidade das soluções expostas é questionada por atores sociais que não as criaram, de maneira a agregar valor para o processo decisório considerando a exequibilidade e as limitações técnicas eventualmente existentes. Na fase propriamente denominada de formulação, analistas de políticas públicas e demais agentes envolvidos no processo selecionam algumas das diversas opções existentes, sopesando as evidências e dados obtidos nas fases anteriores para que possa avançar para a fase de ratificação.

Ao fim, na fase de consolidação, os atores políticos têm a oportunidade de analisar as alternativas recomendadas para a implementação da política.

A tomada de decisão acerca das opções debatidas e examinadas durante as etapas precedentes, relacionadas à formação da agenda e à formulação das políticas, é feita nesse estágio do processo. A etapa representa o momento em que os interesses dos atores são equacionados e as intenções de resolução de um problema público são explicitadas (SECCHI; COELHO; PIRES, 2019). De todos os estágios da política pública, esta etapa alinha-se ao raciocínio de Howlett, Ramesh e Perl (2013), no sentido de que pode ser considerada a menos sujeita à influência técnica, pois, embora uma solução técnica pareça ser a mais adequada, outros fatores podem definir o melhor curso da ação. Ao escolher entre as alternativas existentes, geralmente são produzidas declarações formais ou informais sobre a intenção de se implementar ou não as ações públicas.

Segundo Meny e Thoenig (1992), é comum o corpo dirigente das instituições públicas ter pouco tempo para tomar decisões e menos ainda para tratar de outros assuntos administrativos essenciais para essas organizações. Por esse motivo as pressões exercidas em torno da estrutura hierárquica continuam a influenciar nesse estágio da política pública, assim como ocorre nas etapas anteriores, uma vez que, para a tomada de decisão, espera-se que os dirigentes atuem de acordo com os interesses públicos que se sobressaiam no contexto de várias demandas. Nesse ponto, é necessário considerar a dinâmica dos jogos de poder que levam organizações formais ou informais, públicas ou privadas, a perseguirem seus próprios interesses, manifestando sua visão sobre qual é a melhor decisão a ser tomada e influenciando os tomadores de decisão sem uma racionalidade coletiva única.

Outro importante fator a ser considerado para decidir são as condições legais que lhe são impostas, vez que, tal como registrado por Howlett, Ramesh e Perl (2013), o grau de discricionariedade de que gozam os tomadores de decisão de fato está limitado a uma elevada quantidade de regras e estruturas restritivas que governam os cargos políticos, além do conjunto de circunstâncias sociais, econômicas e políticas no seio das quais eles operam.

Após decidir sobre o curso de ação a ser adotado, cabe colocar a decisão em prática. É na fase de implementação que deve haver a alocação de recursos financeiros, a designação de servidores públicos, o desenvolvimento de regras procedimentais e o gerenciamento de ações necessárias para o cumprimento dos objetivos pretendidos com a política. Nesse contexto em que a burocracia deve prevalecer, o papel do funcionalismo público é mais significativo do que o dos atores políticos, que foram os principais responsáveis pela fase de tomada de decisão. Ao adotar um controle racional-burocrático sobre as políticas públicas, tem-se a ideia de que a

governança é apta a garantir a obtenção de determinados resultados por meio da execução daquilo que foi planejado. Todavia, os implementadores podem não alcançar os objetivos pretendidos por diversos motivos, dentre eles, a possibilidade de existir falta de habilidade dos burocratas, a discricionariedade da análise, a mudança de regras, bem como a existência de interesses e ambições particulares (MONTEIRO, 2016).

De acordo com Howlett, Ramesh e Perl (2013), são diversos os órgãos governamentais, em diferentes níveis de governo, que estão envolvidos na implementação das políticas públicas e que dão forma a seus resultados, em uma sistemática que exige práticas de governança de múltiplos níveis para que os implementadores atuem coordenadamente. O modelo *top-down*, de cima para baixo, é o modelo tradicionalmente adotado na estrutura organizacional-hierárquica e parte de normas e diretrizes definidas pelo poder ou órgão central, na condição de formulador da política pública, para que governos subnacionais ou órgãos descentralizados atuem na implementação da política pública (MENY; THOENIG, 1992). Howlett, Ramesh e Perl (2013) também destacam a existência do modelo *bottom-up*, de baixo para cima, cuja abordagem começa na outra extremidade da cadeia de comando da implementação e exige uma maior aproximação e conhecimento sobre a opinião dos implementadores para agregar valor ao ciclo de políticas públicas.

A avaliação é a fase do ciclo de políticas públicas que permite o exame dos estágios anteriores com o intuito de conhecer o estado da política e o nível de redução do problema que a gerou (SECCHI; COELHO; PIRES, 2019). Na percepção de Howlett, Ramesh e Perl (2013), trata-se do estágio do processo em que se determina como uma política, de fato, está funcionando na prática, o que envolve uma avaliação dos meios que são empregados e dos objetivos que são atendidos. Após a avaliação, os problemas e soluções podem ser repensados, fazendo com que o ciclo possa retornar ao estágio de montagem da agenda ou a algum outro estágio do processo. Para tanto, a sistemática avaliativa deve partir de uma análise com base em critérios, indicadores e padrões. De acordo com Secchi, Coelho e Pires (2019), os critérios são mecanismos lógicos que são utilizados como base para escolhas ou julgamentos, sendo operacionalizados por meio dos indicadores, que são criados para medir entradas, saídas ou resultados das políticas públicas sob a perspectiva processual, enquanto os padrões fornecem uma referência comparativa aos indicadores.

A avaliação é vista como uma atividade inerentemente política, embora contenha componentes técnicos, tendo como objetivo genuíno o de apurar o funcionamento de uma política e seus efeitos. Howlett, Ramesh e Perl (2013) advertem que nem sempre a avaliação de uma política pública tem a intenção de revelar os seus efeitos, podendo ser utilizadas para

mascarar ou esconder certos fatos que o governo teme que venham afetar negativamente sua imagem. De outro lado, também é possível que a avaliação conduzida por analistas externos ao governo tenha como propósito criticar a política pública para obter vantagem político-partidária ou reforçar postulados ideológicos. Nesse contexto, mesmo que a sistemática de avaliação seja feita com uso instrumental estritamente técnico, as avaliações produzem informações que podem ser utilizadas na disputa política (SECCHI; COELHO; PIRES, 2019). Esse tipo de análise deve ampliar as chances de produzir uma melhor montagem da agenda, formulação, decisão e posterior implementação das atividades desenvolvidas pelo Estado (SECCHI, 2017). As avaliações podem interferir em questões municipais, estaduais, nacionais ou mesmo internacionais, devendo, para isso, reunir evidências e argumentos suficientes para a indicação de linhas de ação para a resolução de problemas públicos.

2.4 A DESCENTRALIZAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS NO FEDERALISMO BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988 trouxe novidades no campo das políticas públicas, destacando pilares como a universalização, a democratização da gestão estatal, a profissionalização da burocracia, a descentralização e a interdependência federativa. Abrucio (2010) detalha cada um desses pilares da seguinte maneira:

No plano das políticas públicas, há cinco grandes pilares presentes na Constituição de 1988. O primeiro é o da busca da universalização das políticas, com o intuito de obter a garantia plena dos direitos sociais. O segundo é o da democratização da gestão estatal, tanto no que se refere à participação no plano deliberativo, como no campo do controle do poder público. O terceiro é o da profissionalização da burocracia, por meio dos concursos e carreiras públicas, tomada como uma condição essencial para a qualidade na formulação e implementação das ações governamentais. Os dois últimos pilares são interligados e fazem parte da dinâmica federativa. Trata-se da descentralização, preferencialmente em prol da municipalização das políticas, e a preocupação com a interdependência federativa, na forma de medidas de combate à desigualdade, de preocupações em torno da cooperação intergovernamental e da definição de um raio importante de ações federais como agente nacional (ABRUCIO, 2010, p. 45).

Nesse novo contexto, a reforma do Estado brasileiro tem a descentralização de políticas públicas como um de seus pontos principais. Adota-se o conceito de descentralização conforme disposto por Arretche (2002), que a caracteriza como sendo a distribuição das funções administrativas entre os níveis de governo, permitindo a transferência de recursos e delegação de funções para que um dado nível de governo realize funções de gestão de uma determinada política, independentemente de sua autonomia política e fiscal. Esse modelo se contrapõe à

centralização de políticas públicas, que concentra recursos e competências em instituições de um governo central, característico do período militar vivenciado até a promulgação da Constituição de 1988.

A mudança advinda com a Constituição é decorrência da busca pela democratização da gestão pública brasileira, visando a assegurar a participação da sociedade na gestão e controle dos recursos públicos. A descentralização está alinhada a ideais democráticos ao não possibilitar a dominação política do governo central, de maneira a buscar um rompimento com as estruturas políticas pretéritas que, por serem centralizadoras, não permitiam o desenvolvimento de atividades democráticas (CAMARGO, 2020). Para esse movimento descentralizador de políticas públicas, tem-se como principal pressuposto o fato de que as formas descentralizadas de prestação de serviços públicos seriam mais democráticas, promovendo a consolidação da democracia, além de serem mais eficientes (ARRETICHE, 1996).

Arretche (2004) destaca que no modelo brasileiro de federação definido pela Constituição Federal de 1988, estados e municípios passaram a ser efetivamente autônomos e independentes em relação ao governo federal, sendo que essa autonomia política e fiscal dos governos subnacionais permite que estes se utilizem de uma agenda própria e independente da agenda do governo nacional. Ao longo dos últimos anos, diversas políticas públicas foram objeto de descentralização, a exemplo das políticas de educação, saúde, habitação, saneamento básico e assistência social, fazendo com que um conjunto significativo de novas atribuições de gestão fossem repassadas aos níveis estadual e municipal de governo. Com esse movimento descentralizador, Leite e Fonseca (2011) apontam uma responsabilidade maior da União pela formulação de diversas políticas, enquanto outras etapas, em especial a fase de implementação, ficam a cargo dos governos subnacionais. Segundo Abrucio (2010), o principal objetivo dessa nova forma de descentralização não foi apenas passar mais recursos e poder aos governos subnacionais, mas, principalmente, realizar o processo de municipalização da gestão pública com o objetivo de aumentar a eficiência na alocação de recursos e na implementação das políticas, em contraponto à centralização de ações, experiência considerada ineficiente diante do tamanho do país e de suas especificidades locais.

Considerando a descentralização de atividades de gestão de políticas públicas, Arretche (1999) destaca que o governo nacional deve estabelecer incentivos e controles que estimulem a adesão dos governos subnacionais para que a descentralização seja positiva e de qualidade. A ação política coordenada para delegar a outro nível de governo a responsabilidade pela gestão de políticas públicas pode compensar obstáculos à descentralização, derivados de fatores de

natureza estrutural ou institucional. O grau de sucesso ou fracasso de uma política pública descentralizada está diretamente associado à decisão pela implantação de regras de operação que efetivamente incentivem a adesão do nível de governo ao qual se dirigem. A capacidade fiscal dos governos e sua capacitação político-administrativa também são fatores que influenciam no processo de transferência de atribuições, pois configuram os recursos com os quais o governo subnacional pode contar para desempenhar suas funções de gestor de políticas públicas. Apesar disso, essas variáveis não são determinantes em si e seu peso e importância variam de acordo com os atributos institucionais da política que se pretende descentralizar.

Embora a descentralização possa parecer, a princípio, algo uniforme, deve-se considerar o que aduz Cavalcante (2011) a respeito da multiplicidade de desenhos, arranjos institucionais, formas e estágios de implementação desse movimento descentralizador, que pode ser modificado de acordo com as transformações políticas, econômicas e sociais. Essa complexidade se torna ainda mais evidente ao se deparar com a rede federativa brasileira, que inclui mais de 5.500 municípios, 26 estados e um Distrito Federal, que carecem de um modelo adequado de federalismo fiscal em relação à distribuição de recursos, conforme ressaltado por Camargo (2020).

Dentre as principais dificuldades inerentes ao modelo de descentralização da gestão de políticas públicas, Arretche (2004) registra a alta concentração da arrecadação tributária na União, enquanto estados e municípios, embora possuam capacidade arrecadatória própria, obtêm uma parcela expressiva de seus recursos por meio dos Fundos de Participação dos Estados e Fundo de Participação dos Municípios, podendo ser gastos de maneira autônoma pelos governos subnacionais, à exceção das vinculações constitucionais em áreas sociais como saúde e educação.

Quando o assunto é arrecadação própria de recursos, há uma desigualdade elevada entre os governos subnacionais, sendo comum observar discrepâncias entre estados ou entre municípios localizados em um mesmo Estado. A arrecadação de tributos dos governos subnacionais é considerada como extremamente desigual no plano horizontal, o que leva a uma diversidade de arrecadação entre estados e municípios, limitando a autonomia destes. Por outro lado, uma vez que os governos subnacionais contam com recursos garantidos e que possuem autonomia fiscal e político-administrativa, torna-se difícil para o governo federal induzir as decisões dos locais para que coincidam com as prioridades nacionais.

Além da possibilidade de adesão a alguma política pública proposta pelo governo federal, os governos estaduais e municipais também podem assumir funções de gestão de políticas públicas por iniciativa própria ou, ainda, por expressa imposição constitucional. A

desigualdade horizontal dos governos subnacionais permanece recomendando cautela na definição constitucional de competências exclusivas na gestão de políticas, ainda que a descentralização de recursos e de políticas tenha provocado resultados positivos em relação às capacidades administrativas, fiscalizadoras e de produção de serviços de parte dos governos subnacionais.

Embora a Constituição Federal de 1988 tenha optado pelo formato de competências concorrentes para a maior parte das políticas sociais brasileiras, Grin e Abrucio (2017) apontam que a descentralização de políticas e a autonomia dos entes federados, previstas na Constituição de 1988, não vieram acompanhadas do incremento das capacidades estatais necessárias para as novas atribuições a serem assumidas. Segundo Arretche (2004), esse formato de competências concorrentes é propício para produzir a superposição de ações, desigualdades territoriais na provisão de serviços públicos e mínimos denominadores comuns em políticas nacionais. As capacidades estatais dos governos subnacionais são relevantes para as relações intergovernamentais e, conseqüentemente, para o desempenho das políticas públicas descentralizadas. Camargo (2020) ressalta a necessidade de que os estados e municípios contem com instrumentos do federalismo administrativo, conhecido também como a articulação intergovernamental para promover as políticas públicas com o esforço complementar da União. Faz-se necessário criar mecanismos que levem as administrações estaduais e municipais a realizarem suas competências delegadas pela União a contento, controlando seus resultados. Na mesma vertente, Arretche (1999) aponta que a capacidade fiscal e administrativa e a cultura local possuem peso determinante para que haja resultados positivos da descentralização de políticas públicas, mas esses fatores variam de acordo com os requisitos institucionais postos pelas políticas a serem assumidas pelos governos subnacionais, as regras constitucionais e a própria engenharia operacional de cada política social. Por outro lado, não há nenhuma garantia de que a autonomia dada aos governos subnacionais os torne responsáveis e comprometidos com as necessidades dos cidadãos, bem como de serem aptos a realizar a gestão de políticas públicas com maior eficiência (ARRETCHE, 2003).

A fim de reduzir essas discrepâncias da descentralização, foram realizadas tentativas de aumentar os mecanismos de cooperação e coordenação entre os níveis de governo, podendo ser destacadas a emenda constitucional que reduziu a multiplicação de municípios e a Lei dos Consórcios Públicos, que procuraram reduzir a competitividade do federalismo brasileiro. Sobre a coordenação federativa, adota-se o conceito de Abrucio (2010), que a traduz como uma saída da dicotomia entre centralização e descentralização, que ficam mais limitadas a um jogo

de cabo de guerra do que a práticas colaborativas que respeitem a autonomia dos entes federados, à luz das prioridades e necessidades nacionais.

Outro ponto relevante diz respeito às dificuldades de se avaliar impactos que resultam da descentralização de políticas públicas. Conforme preceitua Leite e Fonseca (2011), essa tarefa demanda esforços de vários pesquisadores com diferentes abordagens metodológicas e em distintas áreas e subáreas de políticas públicas federativas, sendo necessário observar as variadas formas de articulação na concepção e operacionalização da gestão. Além das relações intergovernamentais, deve-se considerar a participação de entidades internacionais e movimentos sociais que atuam, de forma assimétrica, na arquitetura política e institucional da descentralização. Nesse aspecto, uma forma de compreender os dilemas e impasses da descentralização está relacionada à rede de atores e de instituições, governamentais e não governamentais, que atuam em diferentes arenas, para além de uma conformação federativa clássica.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia busca apresentar o caminho percorrido em cada etapa da pesquisa. Dessa forma, e para atingir os objetivos propostos neste trabalho, descrevem-se, neste capítulo, os procedimentos metodológicos em todas as suas etapas, fundamentados em Bardin (2016), Gil (2021), Minayo (2002), Prodanov e Freitas (2013) e Richardson (2017).

Inicialmente, no tópico 2.1 apresenta-se a classificação da pesquisa quanto aos métodos, sua abordagem, finalidade, tipo de pesquisa e procedimentos. Em seguida, no tópico 2.2, apresentam-se as etapas da pesquisa, que compreendem o conjunto de técnicas utilizadas para coleta e análise de dados, detalhando o *corpus* da pesquisa, além dos instrumentos para a coleta de dados e o método de análise utilizado para responder ao problema de pesquisa.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A abordagem analítica utilizada nesta pesquisa possui caráter qualitativo. Como aponta Richardson (2017), a pesquisa qualitativa é fundamentalmente interpretativa e não é possível evitar interpretações pessoais na análise de dados qualitativos. Para o autor, nessa abordagem, ao interpretar os dados, o pesquisador inclui o desenvolvimento da descrição de uma pessoa ou de um cenário, a análise de dados para identificar temas ou categorias e, no final, as conclusões sobre seu significado, pessoal e teoricamente.

Reforçando o que aponta Richardson (2017), Minayo (2002) explica que a abordagem qualitativa trabalha com um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis. Para a autora, não há hierarquia entre pesquisas qualitativas e pesquisas quantitativas, mas sim diferenças relacionadas à natureza da pesquisa:

A diferença entre qualitativo-quantitativo é de natureza. Enquanto cientistas sociais que trabalham com estatística apreendem dos fenômenos apenas a região “visível, ecológica, morfológica e concreta”, a abordagem qualitativa aprofunda-se no mundo dos significados das ações e relações humanas, um lado não perceptível e não captável em equações, médias e estatísticas. O conjunto de dados quantitativos e qualitativos, porém, não se opõem. Ao contrário, se complementam, pois a realidade abrangida por eles interage dinamicamente, excluindo qualquer dicotomia (MINAYO, 2002, p. 22).

Referindo-se às abordagens qualitativas e quantitativas, assim como Minayo (2002), Gil (2021) destaca que a pesquisa qualitativa não se diferencia da quantitativa apenas em razão da natureza de seus dados. Para o autor, as pesquisas qualitativas se distinguem das quantitativas principalmente em função da adoção do enfoque na interpretação, que difere do enfoque

positivista, comumente utilizado pelas pesquisas quantitativas. Ainda como apontam Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa qualitativa possibilita retratar o maior número possível de elementos existentes na realidade estudada. Segundo os autores, na análise desses dados não há preocupação de comprovar hipóteses previamente estabelecidas, porém estas não eliminam a existência de um quadro teórico que possa direcionar a coleta, a análise e a interpretação dos dados.

Tendo este estudo o objetivo principal de descrever de que forma os Tribunais de Contas subnacionais realizaram fiscalizações para o aprimoramento de políticas públicas nos governos estaduais e municipais no período de 2017 a 2019, fez-se necessário realizar análises e inferir significados aos dados coletados mediante a identificação do objeto estudado: auditorias em políticas públicas. Sendo assim, a abordagem qualitativa permitiu a compreensão sobre as formas de atuação dessas organizações para a realização do controle de políticas públicas e a análise das decisões que buscam influenciar no ciclo operacional dessas políticas.

Em relação a sua finalidade, a pesquisa é considerada pura, pois procura desenvolver o conhecimento científico a partir da evidenciação de uma atuação finalística dos Tribunais de Contas subnacionais, que ainda é adotada de forma incipiente, mas que tem potencial de trazer maior relevância para a sociedade e destaque para essas organizações. Gil (2021) ressalta que a pesquisa pura tem como característica fundamental o interesse na generalização. A preocupação desse tipo de pesquisa está voltada para o progresso da ciência sem se preocupar com suas aplicações e consequências práticas.

Quanto aos objetivos, por se tratar de um estudo no qual foi realizada a descrição do fenômeno pesquisado, classifica-se como uma pesquisa descritiva. De acordo com os ensinamentos de Gil (2021), a pesquisa descritiva tem como objetivo principal descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Ainda como afirmam Prodanov e Freitas (2013), nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles.

Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa documental, desenvolvida pela leitura e análise de documentos públicos disponibilizados pelos Tribunais de Contas subnacionais por meio de pedidos de acesso à informação e consultas a páginas institucionais sobre auditorias de desempenho e às respectivas bases de dados públicos dessas instituições.

Os documentos coletados nesta pesquisa são classificados como fontes de primeira mão, uma vez que foram disponibilizados pelos Tribunais de Contas subnacionais mediante realização de pedidos de acesso à informação e consulta a seus sítios eletrônicos e respectivas

bases de dados. Gil (2021) registra que os documentos de primeira mão são aqueles que ainda não receberam qualquer tratamento analítico, como documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários etc. Prodanov e Freitas (2013) apontam ainda que documento deve ser entendido como qualquer registro que possa ser usado como fonte de informação, por meio de investigação, que engloba observação, leitura, reflexão e crítica.

A presente pesquisa é também do tipo bibliográfica, uma vez que foi realizada uma revisão na literatura acerca do objeto de estudo, buscando identificar e fundamentar a interlocução existente entre auditorias de desempenho, Tribunal de Contas e políticas públicas. Foram levantadas características dos resultados das auditorias a partir de material já publicado, constituído principalmente de artigos científicos, dissertações e teses que apresentam o papel das auditorias de desempenho para o controle de políticas públicas. A pesquisa bibliográfica, como aponta Gil (2021), assemelha-se à pesquisa documental, porém a diferença entre ambas consiste nas técnicas e na natureza de suas fontes.

No entanto, os procedimentos técnicos de análise se dão prioritariamente por meio da pesquisa documental, que se caracteriza, como afirmam Prodanov e Freitas (2013), pela utilização de materiais que podem receber um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa, enquanto, reafirmando, a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto. A utilização da pesquisa documental ocorre, ainda quando é possível organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta.

Embora os documentos selecionados para análise tenham um número elevado de dados e informações constantes nos relatórios de auditoria, decisões e outros documentos fornecidos pelos Tribunais de Contas subnacionais, considera-se o método de análise de conteúdo a ferramenta analítica que permite responder ao questionamento de nossa pesquisa, assim como aos objetivos traçados.

Conforme afirma Bardin (2016, p. 44), a análise de conteúdo diz respeito a “um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”. A intenção da análise de conteúdo é realizar a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção ou, eventualmente, de recepção. As inferências podem responder a dois tipos de questionamentos, sendo que o primeiro se refere às causas ou antecedentes da mensagem, enquanto o segundo se refere aos possíveis efeitos da mensagem: 1) o que levou a determinado enunciado; e 2) quais as consequências que determinado enunciado vai provavelmente provocar.

O método de análise de conteúdo surge como uma ferramenta metodológica que pode ser aplicável a discursos diversos e a todas as formas de comunicação, seja qual for a natureza do seu suporte. Nessa análise, o pesquisador busca descrever as características, estruturas e modelos que estão presentes em fragmentos de mensagens. Richardson (2017) ressalta que a análise de conteúdo possui três características metodológicas: objetividade, sistematização e inferência. A objetividade é a explicitação das regras e dos procedimentos utilizados nas etapas de análise de conteúdo. Já a sistematização se refere à inclusão ou exclusão do conteúdo ou categorias de um texto de acordo com regras consistentes e sistemáticas. A inferência diz respeito à operação pela qual se aceita uma proposição em virtude de sua relação com outras proposições já aceitas como verdadeiras.

3.2 ETAPAS DA PESQUISA

Nesta seção são descritas as etapas percorridas para atingir o objetivo geral de descrever de que forma os Tribunais de Contas subnacionais realizaram fiscalizações para o aprimoramento de políticas públicas, nos governos estaduais e municipais, no período de 2017 a 2019.

De acordo com Bardin (2016), a análise de conteúdo organiza-se cronologicamente nas seguintes fases: 1) pré-análise; 2) exploração do material; e 3) tratamento dos resultados obtidos e interpretação. A primeira fase é flexível e permite a eliminação, substituição e introdução de novos elementos que permitam uma melhor explicação do fenômeno estudado. A segunda fase consiste na codificação, categorização e quantificação da informação. Finalmente, uma vez estabelecidas as características do problema da pesquisa, formulados os objetivos e escolhidos os documentos, a terceira etapa diz respeito à resposta precisa da pergunta a ser analisada.

Neste estudo, a pré-análise consistiu na seleção de documentos sobre auditorias de desempenho voltadas para o controle de políticas públicas, sendo feita com base em relatórios de fiscalização, decisões singulares e colegiadas, bem como outros documentos fornecidos por 22 dos 32 Tribunais de Contas subnacionais, obtidos por meio de pedidos de acesso à informação, acesso a páginas institucionais sobre auditorias de desempenho e consulta à base de dados para pesquisa de decisões.

Quanto aos 10 Tribunais de Contas subnacionais que foram excluídos da análise, não foram obtidas manifestações sobre os pedidos de acesso à informação, em tempo hábil, dos Tribunais de Contas dos Estados de Alagoas (TCE-AL), de Mato Grosso (TCE-MT), do Piauí (TCE-PI), de Sergipe (TCE-SE) e do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM-BA),

tampouco foi possível obter documentos em consulta às respectivas páginas eletrônicas e base de dados dessas instituições. Por outro lado, apesar de os Tribunais de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), do Estado de São Paulo (TCE-SP), do Município de São Paulo (TC do M-SP) e do Estado do Amapá (TCE-AP) terem apresentado manifestações em relação aos pedidos de acesso à informação, não foi possível identificar nos documentos a ocorrência de auditorias de desempenho nos termos definidos para a pesquisa. O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES) se manifestou no sentido de que não julgou auditorias de desempenho voltadas para o controle de políticas públicas estaduais ou municipais no período indicado.

Entre as etapas da pré-análise, o que Bardin (2016) trata como leitura “flutuante” identificou se as documentações fornecidas pelos Tribunais de Contas subnacionais continham, de fato, informações sobre auditorias de desempenho ou se também continham informações sobre auditorias de conformidade que não são objeto desta pesquisa. A escolha dos documentos resultou na identificação de auditorias de desempenho que tiveram como finalidade avaliar o controle de políticas públicas e que são suscetíveis de fornecer informações sobre o problema levantado.

Uma vez que o modelo-padrão do processo decisório de um Tribunal de Contas é composto pelo relatório de auditoria da camada técnica, que serve como um dos fundamentos para a decisão singular ou colegiada de autoridades da camada judicante, foram selecionados os documentos que demonstrassem a existência de manifestações dos conselheiros, autoridades que exercem a função julgadora.

É importante anotar que há situações em que, por meio de normas internas, a camada judicante delegou competência à camada técnica para decidir sobre auditorias de desempenho, sendo esses os casos do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) e do Tribunal de Contas dos Municípios do Pará (TCM-PA).

Para o presente estudo, quando se mencionar que houve a fiscalização ou a auditoria de determinado Tribunal de Contas subnacional, considera-se que também houve o julgamento dessa auditoria, mesmo que não haja menção desse ato no decorrer da pesquisa.

Com o universo demarcado, parte-se para a definição da constituição do *corpus* da pesquisa, o qual se refere ao conjunto de documentos submetidos aos procedimentos analíticos, composto por 74 auditorias de desempenho (consubstanciadas em relatórios de fiscalização), decisões e outros documentos que apresentam os resultados das auditorias, a exemplo de fichas-síntese ou resumos, feitos por 22 Tribunais de Contas subnacionais para o controle de políticas públicas no período de 2017 a 2019.

Para a presente pesquisa, foram selecionados os documentos que demonstrassem, em suas narrativas, que uma política pública foi objeto da auditoria, por meio da menção a expressões como “auditoria operacional”, “auditoria de desempenho”, “avaliação”, “economicidade”, “eficiência”, “eficácia”, “efetividade”, “política pública”, “políticas públicas” ou “política”, nos documentos produzidos pelos Tribunais de Contas subnacionais.

Após as operações de pré-análise, na fase de exploração do material buscou-se a aplicação sistemática das etapas de codificação e de categorização do material. A codificação corresponde a uma transformação dos dados brutos do texto que permite atingir uma representação do conteúdo ou da sua expressão, sendo esse recorte feito com base em unidades de registro e de contexto (BARDIN, 2016). As unidades de registro utilizadas nesta pesquisa são as unidades não gramaticais que, segundo Richardson (2017), dizem respeito à análise de documentos completos, ou parte deles, para determinar, entre outros, valores, atitudes e crenças do autor. Unidades de contexto, por sua vez, servem para compreender a codificação das unidades de registro e correspondem aos segmentos da mensagem que são necessários para entender a significação exata das unidades de registro.

Neste estudo foram utilizadas quatro codificações de unidades de registro: os personagens envolvidos, o tema, os acontecimentos e os documentos. Os personagens são 22 Tribunais de Contas subnacionais. O tema diz respeito às categorias de políticas públicas a partir da identificação de formas de atuação governamental, com base nas 74 auditorias de desempenho analisadas. Os acontecimentos são os recortes obtidos nesses documentos que demonstrem a participação de outras entidades, além do próprio Tribunal de Contas, na ação de fiscalizar políticas públicas. Por fim, os documentos codificados são as decisões dos Tribunais de Contas sobre o controle de determinada política pública. O Quadro 4, a seguir, sintetiza as escolhas do pesquisador na etapa de codificação:

Quadro 4 – Unidades de registro utilizadas na pesquisa

Unidade de Registro	Conceito	Agrupamento	Unidade de contexto
Personagens	Estabelecidos em função das características ou atributos do personagem.	Tribunais de Contas subnacionais	Organizações de auditoria do setor público que fiscalizam a aplicação de recursos públicos estaduais ou municipais.
Tema	Unidade de significação que se configura de acordo com critérios relativos à teoria utilizada como guia.	Categorias de políticas públicas	Referências à abrangência ou forma de atuação governamental.
Acontecimentos	Relatos recortados em unidades de ação.	Forma de atuação do Tribunal de Contas subnacional	Narrativas que demonstrem se houve incentivo ou não de outra entidade ou organização pública no processo de escolha e de condução da auditoria.
Documentos	Serve de unidade de registro, desde que possa ser caracterizado globalmente e a ideia dominante ou principal seja suficiente para o objetivo procurado.	Relatórios e decisões	Documentos que contêm as opiniões da camada técnica e da camada judicante sobre o objeto auditado.

Fonte: elaborado pelo autor, referenciado pelos conceitos de Bardin (2016).

A etapa de categorização do material correspondeu à classificação de elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, posteriormente, por reagrupamento segundo o gênero, com os critérios previamente definidos. Esta etapa tem como primeiro objetivo fornecer, por condensação, uma representação simplificada dos dados brutos.

A partir dos resultados da pesquisa, foram realizadas inferências e interpretações sobre os objetivos propostos. Nesse contexto, foi realizada uma análise temática, que consiste em descobrir o “sentido” que o autor deseja dar a uma determinada mensagem, não sendo mais que o reconhecimento que o pesquisador deve fazer dos temas de um discurso que pode não ser temático (RICHARDSON, 2017).

O primeiro objetivo específico – descrever as categorias de políticas públicas fiscalizadas – foi atingido mediante a categorização das políticas públicas auditadas pelos Tribunais de Contas subnacionais, destacando-se aquelas que possuem uma atuação por parte dessas instituições. Para este objetivo, ainda que tenham realizado mais de uma auditoria para o controle de políticas públicas de uma mesma categoria, registrou-se uma única vez a participação dos Tribunais de Contas subnacionais, a fim de descrever o grau de capilaridade dessas organizações nas categorias de políticas públicas.

Posteriormente, para alcançar o segundo objetivo específico, de identificar os Tribunais de Contas que mais auditaram políticas públicas, foi feita uma hierarquização dos Tribunais de Contas subnacionais, com base na quantidade de auditorias de desempenho realizadas. Diferentemente do objetivo anterior, nesta etapa foi levado em consideração o quantitativo de auditorias, ainda que realizadas em uma única categoria de políticas públicas.

O terceiro objetivo específico – compreender como ocorrem as parcerias institucionais entre os Tribunais de Contas para auditorias em políticas públicas – foi atingido por meio da classificação dos documentos entre aqueles que demonstram a existência de acordos de cooperação técnica ou convênios, firmados entre o Tribunal de Contas subnacional e outra instituição, e aqueles em que a auditoria foi executada sem a participação de qualquer outra entidade. Após essa divisão, foi realizada uma análise sobre o papel das cooperações institucionais para as auditorias em políticas públicas, evidenciando de que forma esses acordos de cooperação podem contribuir para o desenvolvimento dessa competência.

Para o quarto objetivo específico – analisar as formas de intervenção das auditorias no ciclo de políticas públicas – foram selecionados resultados de auditorias de desempenho, a fim de verificar os impactos pretendidos pelos Tribunais de Contas nas políticas públicas auditadas. Para esta etapa, foi utilizada a amostragem por tipicidade, conforme a qual, como afirma Gil (2021), o pesquisador seleciona os elementos que representam subgrupos da população que, de alguma forma, possam representar o universo. Dessa forma, foram selecionadas uma auditoria de cada categoria de política pública fiscalizada pelos Tribunais de Contas, por entender que podem representar melhor o universo disponível para o controle de políticas públicas.

4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo principal deste estudo consiste em descrever de que forma os Tribunais de Contas subnacionais realizaram fiscalizações para o aprimoramento de políticas públicas nos governos estaduais e municipais no período de 2017 a 2019. Formando o *corpus* da pesquisa têm-se 74 auditorias de desempenho, realizadas por 22 organizações de auditoria, no período de 2017 a 2019.

Esta seção apresenta os dados e as considerações analíticas referentes ao conteúdo coletado e analisado nesta pesquisa a partir da pesquisa documental. Os resultados descritos são fruto de análise de conteúdo segundo Bardin (2016), demonstrando o entendimento do pesquisador sobre os documentos obtidos a partir dos quais foram construídas categorias descritivas.

Com os dados coletados, identificam-se as categorias de políticas públicas que foram objeto de fiscalizações dos Tribunais de Contas subnacionais. É descrita a visão geral da atuação dessas organizações de auditoria em relação às políticas públicas, detalhando-as. Posteriormente, são hierarquizadas as organizações de auditoria, destacando-se aquelas que auditaram um maior número de categorias de políticas públicas no período em análise.

Em seguida, são compreendidas as relações de parcerias institucionais dos Tribunais de Contas subnacionais nas auditorias em políticas públicas a partir das formas de seleção e de condução desses trabalhos. As auditorias foram segregadas de acordo com o incentivo ou não de outra entidade ou organização pública no processo de escolha e de fiscalização do objeto auditado, de maneira a detalhar o papel de uma atuação coordenada entre essas organizações públicas.

Por fim, o conteúdo das formas de intervenção das auditorias no ciclo de políticas públicas é objeto de análise a partir da utilização de amostragem por tipicidade. As características são descritas de acordo com categorias relacionadas aos órgãos públicos destinatários dos resultados, aos atributos formais, aos estágios do ciclo da política pública e ao conteúdo material, que foram objeto das auditorias.

4.1 AS CATEGORIAS DE POLÍTICAS PÚBLICAS AUDITADAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS SUBNACIONAIS E A IMPORTÂNCIA DAS COOPERAÇÕES INSTITUCIONAIS

A pesquisa abrangeu o universo de auditorias de desempenho voltadas para o controle de políticas públicas, tendo sido selecionados documentos que apontam 74 fiscalizações de 22 Tribunais de Contas subnacionais sobre políticas públicas, de 2017 a 2019. As organizações de auditoria investigadas e suas formas diretas de obtenção dos documentos estão descritas no Quadro 5 a seguir:

Quadro 5 – Tribunais de Contas subnacionais, por região geográfica, que apresentaram fiscalizações e decisões sobre auditorias em políticas públicas – de 2017 a 2019

TC subnacional	Forma de obtenção dos documentos
1. Região Norte	
1.1. Tribunal de Contas do Estado do Acre (TCE-AC)	Solicitação de acesso à informação
1.2. Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE-AM)	Solicitação de acesso à informação
1.3. Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA)	Solicitação de acesso à informação
1.4. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCE-RO)	Solicitação de acesso à informação
1.5. Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE-RR)	Consulta à base de dados institucional
1.6. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE-TO)	Consulta à base de dados institucional
1.7. Tribunal de Contas dos Municípios do Pará (TCM-PA)	Consulta à página eletrônica institucional
2. Região Nordeste	
2.1. Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA)	Consulta à página eletrônica institucional
2.2. Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE)	Solicitação de acesso à informação
2.3. Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (TCE-MA)	Solicitação de acesso à informação
2.4. Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB)	Consulta à página eletrônica institucional
2.5. Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE)	Consulta à página eletrônica institucional
3. Região Centro-Oeste	
3.1. Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO)	Consulta à base de dados institucional
3.2. Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul (TCE-MS)	Consulta à página eletrônica institucional
3.3. Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCM-GO)	Consulta à página eletrônica institucional
3.4. Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC-DF)	Consulta à página eletrônica institucional
4. Região Sudeste	
4.1. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG)	Consulta à página eletrônica institucional
4.2. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ)	Consulta à base de dados institucional
4.3. Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TC do M-RJ)	Solicitação de acesso à informação
5. Região Sul	
5.1. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR)	Consulta à página eletrônica institucional
5.2. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS)	Consulta à página eletrônica institucional
5.3. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE-SC)	Consulta à página eletrônica institucional

Fonte: Elaborado pelo autor

Em caráter regional, os Tribunais de Contas da região Sul do Brasil que foram investigados representam 100% do universo disponível de organizações de auditoria. Na região Norte, o percentual chega a 87,5% do universo disponível, pois apenas o Tribunal de Contas do

Estado do Amapá (TCE-AP) não foi incluído na pesquisa. Já no Centro-Oeste, somente o Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (TCE-MT) não foi inserido no rol de instituições investigadas, o que leva ao alcance de 80% das organizações de auditoria da região. Nas regiões Nordeste e Sudeste, o rol de organizações de auditoria investigadas representa 50% dos TCs subnacionais que atuam nas respectivas áreas geográficas.

Foi utilizada, como ferramenta principal, a solicitação de acesso à informação, prevista na Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, também conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI). Nas solicitações de acesso à informação, foi requerida a disponibilização de decisões das organizações de auditoria, acompanhadas dos respectivos relatórios da camada técnica, que tiveram como objetivo avaliar políticas públicas estaduais ou municipais na modalidade auditoria operacional, no período de 2017 a 2019, para 17 dos 22 TCs subnacionais investigados. Houve situações, no entanto, em que não se considerou necessária a solicitação, tendo em vista a facilidade no acesso a esses documentos no sítio eletrônico institucional, sendo os casos do TC-DF, TCE-MS, TCE-RS, TCE-SC e TCE-TO.

Apesar do pedido de acesso à informação a 17 dos 22 TCs subnacionais investigados, apenas 7 deles – TCE-AC, TCE-AM, TCE-PA, TCE-RO, TCE-CE, TCE-MA e TC do M-RJ – apresentaram diretamente, em suas manifestações, o conteúdo informacional requerido. Nos outros 10 TCs subnacionais, as manifestações em relação à requisição de acesso à informação foram no sentido de direcionar o requerente à página eletrônica institucional, que trata de auditorias de desempenho, ou de fornecer o caminho eletrônico para pesquisa à base de dados institucional. Nesses casos específicos, entende-se que a forma de obtenção direta da documentação ocorreu por meio da pesquisa documental a essas fontes de informação apresentadas pelos TCs subnacionais e, em razão disso, não passaram por uma validação posterior dessas organizações de auditoria.

Em relação aos TCs subnacionais que não fazem parte da seleção de investigados, não foram obtidas manifestações sobre os pedidos de acesso à informação, em tempo hábil, dos Tribunais de Contas dos Estados de Alagoas (TCE-AL), do Piauí (TCE-PI), de Sergipe (TCE-SE) de Mato Grosso (TCE-MT) e do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM-BA), tampouco foi possível obter documentos em consulta às respectivas páginas eletrônicas e base de dados dessas instituições. Por outro lado, embora os Tribunais de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), do Estado de São Paulo (TCE-SP), do Município de São Paulo (TC do M-SP) e do Estado do Amapá (TCE-AP) tenham apresentado manifestações em relação aos pedidos de acesso à informação, não foi possível identificar nos documentos a ocorrência de auditorias de desempenho nos termos definidos para a pesquisa. O Tribunal de Contas do

Estado do Espírito Santo (TCE-ES) apresentou manifestação no sentido de que não julgou auditorias de desempenho com foco no controle de políticas públicas estaduais ou municipais durante o período indicado.

Para dar início à investigação das políticas públicas, no tocante ao **primeiro objetivo específico da pesquisa** – descrever as categorias de políticas públicas fiscalizadas – foi necessária uma pré-análise das informações necessárias para entender como se dividem as categorias segundo a percepção dos Tribunais de Contas subnacionais. Por meio de consulta aos documentos daqueles que realizaram auditorias em um número superior de categorias de políticas públicas, considera-se que essa divisão ocorre, geralmente, de acordo com as funções temáticas de atuação governamental, dispostas em legislação orçamentária, tais como planos plurianuais e leis de diretrizes orçamentárias, que estabelecem metas e objetivos a serem cumpridos em programas governamentais.

Após a pré-análise dos documentos que tratam de auditorias e decisões dos TCs subnacionais em políticas públicas, as auditorias de desempenho dos TCs subnacionais foram agrupadas em 13 categorias de políticas públicas, apresentadas no Quadro 6 a seguir:

Quadro 6 – Categorias de políticas públicas definidas nesta pesquisa – de 2017 a 2019

Número	Descrição
1	Administração Orçamentária
2	Administração Tributária
3	Agricultura
4	Assistência Social
5	Cultura
6	Educação
7	Infraestrutura Hídrica
8	Infraestrutura Urbana
9	Meio Ambiente
10	Mobilidade Urbana
11	Previdência Social
12	Saúde
13	Segurança Pública

Fonte: Elaborado pelo autor

Para cada categoria de política pública, considerou-se necessário realizar uma contextualização sobre os objetivos das auditorias de desempenho e as expectativas em relação a essas ações de controle por parte dos TCs subnacionais.

Quadro 7 – Categorias Administração Orçamentária e Administração Tributária – de 2017 a 2019

Categoria de política pública	TC subnacional que atuou	Síntese do(s) objetivo(s) da(s) auditoria(s)
Administração Orçamentária	TCE-CE	Identificar como ocorre a avaliação de resultados em relação ao que foi pactuado no Plano Plurianual
	TC-DF	Avaliar as atividades de planejamento e orçamento do Poder Executivo local, especialmente referentes à gestão fiscal e realismo das informações orçamentárias
	TCE-SC	Identificar as principais causas da dívida pública estadual no tocante à gestão da saúde
Administração Tributária	TCE-BA	Avaliar aspectos de planejamento de políticas públicas que envolvam renúncia de receitas
	TCE-PR	Avaliar a gestão das receitas tributárias e aspectos relacionados à concessão de incentivos ou benefícios dos quais decorram renúncias de receitas
	TCE-TO	Avaliar a gestão tributária de município com foco na renúncia de receita e aspectos da estrutura da administração tributária

Fonte: Elaborado pelo autor

Sobre as categorias Administração Orçamentária e Administração Tributária, as referidas categorias devem se inserir no conceito de políticas públicas da presente pesquisa, tal como definido por Howlett, Ramesh e Perl (2013), por apresentarem processos que são constituídos para resolução de problemas públicos, embora não estejam vinculados diretamente às políticas sociais, como ocorre nas outras categorias. Os documentos identificados sob a categoria Administração Orçamentária guardam pertinência com a gestão da sustentabilidade fiscal dos governos, o cumprimento das metas e prioridades do plano plurianual e a identificação das principais causas da dívida pública estadual. Por sua vez, na categoria Administração Tributária estão inseridas as auditorias voltadas para avaliar a gestão das renúncias de receitas governamentais bem como para verificar a gestão de outros gastos tributários, considerados instrumentos de política econômica do Estado para atrair empresas e gerar empregos.

Quadro 8 – Categorias Agricultura e Assistência Social – de 2017 a 2019

Categoria de política pública	TC subnacional que atuou	Síntese do(s) objetivo(s) da(s) auditoria(s)
Agricultura	TC-DF	Avaliar aspectos relacionados à gestão de contratos de concessão de terras rurais no Distrito Federal
Assistência Social	TC-DF	Avaliar o controle e a transparência de serviços de acolhimento e proteção social
	TCE-GO	Avaliar a implementação da política estadual de enfrentamento às drogas, bem como a sistemática, diretrizes e condições necessárias para o alcance da eficácia dos objetivos propostos na sua formulação
	TCE-SC	Avaliar políticas públicas municipais voltadas para a assistência ao idoso
		Avaliar políticas públicas estaduais voltadas para a assistência ao idoso
		Levantar os principais aspectos do feminicídio em Santa Catarina, bem como seu custo para sociedade
Avaliar a eficiência da atuação dos atores envolvidos no atendimento socioeducativo em meio aberto aos adolescentes em conflito com a lei, no tocante a sua articulação e garantia do direito de defesa		

Fonte: Elaborado pelo autor

Na categoria Agricultura, apenas o TC-DF realizou auditoria para avaliar a gestão do desenvolvimento produtivo rural de áreas até então inexploradas no Distrito Federal, com a finalidade de tornar mais célere o processo de identificação e regularização das terras públicas rurais. Já para na categoria Assistência Social, foram identificadas auditorias de desempenho voltadas para avaliar a execução de serviços de acolhimento e proteção social, além da avaliação sobre a implementação de política estadual de enfrentamento às drogas. Ainda sobre essa categoria, merece destaque a atuação do TCE-SC, que realizou diferentes trabalhos com temas relacionados ao feminicídio, à assistência ao idoso e a medidas socioeducativas em meio aberto em razão de atos infracionais por adolescentes.

Quadro 9 – Categorias Cultura e Educação – de 2017 a 2019

Categoria de política pública	TC subnacional que atuou	Síntese do(s) objetivo(s) da(s) auditoria(s)	
Cultura	TC do M – RJ	Verificar a gestão do equipamento cultural Museu do Amanhã	
Educação	TC-DF	Analisar o grau de aderência do Plano Distrital de Educação ao Plano Nacional	
	TCE-BA	Analisar o grau de aderência de Plano Estadual de Educação ao Plano Nacional e à legislação orçamentária	
	TCE-CE	Analisar o grau de aderência de Plano Estadual de Educação ao Plano Nacional	
	TCE-GO	Avaliar os resultados dos programas de formação ministrados pela rede pública estadual de educação	
	TCE-MG	Analisar o grau de aderência de Plano Municipal de Educação ao Plano Nacional	
	TCE-PB	Analisar o grau de aderência de planos estadual e municipais de educação ao Plano Nacional	
	TCE-PR	Analisar o grau de aderência de planos estadual e municipais de educação ao Plano Nacional	
	TCE-RJ	TCE-RJ	Avaliar a qualidade da aplicação dos recursos no âmbito do Programa Dinheiro Direto na Escola e do Plano de Ações Articuladas
			Verificar as condições da rede escolar estadual nos aspectos da infraestrutura, matrículas realizadas, relação professor/aluno, fornecimento de alimentação escolar e material didático, currículo básico e calendário escolar
	TCE-SC	TCE-SC	Analisar o grau de aderência de Plano Municipal de Educação ao Plano Nacional
TCM-GO	TCM-GO	Analisar aspectos relacionados ao Programa de Autonomia Financeira das Instituições Educacionais	

Fonte: Elaborado pelo autor

Na categoria Cultura, o TC do M-RJ foi a única organização de auditoria a realizar um trabalho de fiscalização voltado para o controle de políticas públicas. Os documentos obtidos

apontam uma avaliação sobre a gestão do equipamento cultural do Museu do Amanhã. Por outro lado, na categoria Educação, 16 auditorias de desempenho foram identificadas, merecendo destaque aquelas voltadas para acompanhar o grau de aderência dos planos estaduais e municipais de educação ao Plano Nacional, de maneira a avaliar se as ferramentas de planejamento e controle que promovam o cumprimento das metas estão adequadas.

Quadro 10 – Categorias Infraestrutura Hídrica e Infraestrutura Urbana – de 2017 a 2019

Categoria de política pública	TC subnacional que atuou	Síntese do(s) objetivo(s) da(s) auditoria(s)
Infraestrutura Hídrica	TC-DF	Avaliar o controle das outorgas de uso de recursos hídricos, especialmente as que envolvam captação de água
	TCE-GO	Avaliar a implementação da política estadual de recursos hídricos
Infraestrutura Urbana	TCE-MS	Avaliar o desempenho da gestão da agência reguladora no cumprimento das ações de fiscalização e regulação dos serviços públicos delegados de abastecimento de água e de coleta e tratamento de esgoto

Fonte: Elaborado pelo autor

A categoria Infraestrutura Hídrica foi constituída a partir de duas auditorias de desempenho realizadas pelo TC-DF e pelo TCE-GO. A auditoria do TC-DF teve como objetivo avaliar a gestão dos recursos hídricos, em especial, no que se refere à concessão de outorgas de captação de água e controle dessas autorizações. O TCE-GO avaliou o grau de implementação da política estadual de recursos hídricos em Goiás, verificando as estratégias, ações e mecanismos adotados para seu gerenciamento. Já a categoria Infraestrutura Urbana foi constituída a partir de auditoria de desempenho realizada pelo TCE-MS com o objetivo de avaliar as atividades de fiscalização e regulação de serviços públicos delegados de abastecimento de água e tratamento de esgoto.

Quadro 11 – Categorias Meio Ambiente e Mobilidade Urbana – de 2017 a 2019

Categoria de política pública	TC subnacional que atuou	Síntese do(s) objetivo(s) da(s) auditoria(s)
Meio Ambiente	TCE-MG	Avaliar políticas públicas estaduais e municipais para mitigação de impactos ambientais
	TCE-PB	Traçar diagnóstico da situação dos resíduos sólidos urbanos, com foco no grau de institucionalização da política pública
	TCE-PR	Analisar a gestão de resíduos sólidos urbanos
	TCE-RO	Avaliar os controles e ações concernentes à gestão ambiental municipal
Mobilidade Urbana	TC-DF	Avaliar a gestão do sistema de transporte público coletivo
	TCE-PR	Avaliar o planejamento da gestão municipal do sistema de transporte coletivo

Fonte: Elaborado pelo autor

Na categoria Meio Ambiente, foram inseridos trabalhos de fiscalização voltados para avaliar ações municipais para o meio ambiente, inclusive relativos ao sistema de limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos urbanos. Merece destaque a atuação do TCE-MG, que realizou auditorias de desempenho voltadas para avaliar políticas públicas municipais na mitigação dos impactos negativos da mineração em aspectos ambientais. Quanto à Mobilidade Urbana, inserem-se nesta categoria as auditorias voltadas para avaliar sistemas de transportes coletivos urbanos, realizadas pelo TC-DF e pelo TCE-PR.

Quadro 12 – Categorias Previdência e Saúde – de 2017 a 2019

Categoria de política pública	TC subnacional que atuou	Síntese do(s) objetivo(s) da(s) auditoria(s)
Previdência	TCE-CE	Realizar diagnóstico sobre a sustentabilidade de sistema de previdência estadual
	TCE-MA	Realizar diagnóstico sobre a sustentabilidade de sistema de previdência estadual
	TCE-MS	Realizar diagnóstico sobre a sustentabilidade de sistemas de previdência estadual e municipais
	TCE-RJ	Realizar diagnóstico sobre a sustentabilidade de sistemas de previdência estadual e municipais
	TCE-RO	Realizar diagnóstico sobre a sustentabilidade de sistemas de previdência estadual e municipais
	TCE-RS	Realizar diagnóstico sobre a sustentabilidade de sistema de previdência estadual
	TCE-TO	Realizar diagnóstico sobre a sustentabilidade de sistemas de previdência estadual e municipais
Saúde	TCE-MS	Avaliar a governança e a gestão em saúde em organizações municipais
	TCE-PE	Avaliar a assistência farmacêutica estadual
	TCE-PR	Avaliar a eficácia na disponibilização do acesso à saúde à população
	TCE-RR	Avaliar a governança e a gestão em saúde em organizações municipais
	TCM-PA	Avaliar a qualidade da cadeia de serviços de atenção básica, oferecidos em unidades básicas de saúde

Fonte: Elaborado pelo autor

Na categoria Previdência Social, foram consideradas as auditorias de desempenho realizadas pelos TCs subnacionais que surgiram a partir de acordo de cooperação técnica, firmado entre TCU, ATRICON e IRB, para traçar um diagnóstico da situação financeira e atuarial de regimes próprios de previdência dos governos estaduais e municipais. No período analisado nesta pesquisa, observaram-se julgados dos TCEs de CE, MA, MS, RJ, RO, RS e TO, embora se reconheça a existência de outros julgados em período anterior ao da pesquisa.

Já na categoria Saúde, foram constatadas auditorias de desempenho direcionadas para avaliar a qualidade de serviços prestados em unidades básicas de saúde, a eficácia da disponibilização de acesso a serviços de saúde à população, bem como a avaliação da atuação da gestão farmacêutica estadual, com ênfase em aspectos relacionados ao abastecimento de remédios e seu financiamento.

Quadro 13 – Categoria Segurança Pública – de 2017 a 2019

Categoria de política pública	TC subnacional que atuou	Síntese do(s) objetivo(s) da(s) auditoria(s)
Segurança Pública	TC-DF	Avaliar o desempenho das competências legais da Fundação de Amparo ao Trabalhador Preso
	TCE-AC	Avaliar as medidas emergenciais adotadas para conter rebeliões em presídios estaduais e se a legislação aplicável está sendo cumprida em relação ao acompanhamento da execução penal e à alocação dos presos
	TCE-AM	
	TCE-BA	
	TCE-GO	
	TCE-MA	
	TCE-MS	
	TCE-PA	
	TCE-PE	
	TCE-PR	
	TCE-RO	
	TCE-TO	

Fonte: Elaborado pelo autor

Por fim, a última categoria constituída para a presente pesquisa foi a de Segurança Pública. Foram identificadas auditorias que contaram com uma participação expressiva dos TCs subnacionais, com o objetivo de avaliar as medidas emergenciais adotadas para conter rebeliões em presídios estaduais e se a legislação aplicável está sendo cumprida em relação ao

acompanhamento da execução penal e à alocação dos presos. Também foi inserida nesta categoria a auditoria de desempenho realizada pelo TC-DF na Fundação de Amparo ao Trabalhador Preso, que intermedeia ações de reeducação e ressocialização para pessoas presas no Distrito Federal.

Feita essa contextualização das categorias de políticas públicas e sua relação com as auditorias de desempenho identificadas, considera-se necessário realizar uma visão sistêmica das organizações de auditoria em relação a essa forma de atuação, partindo para o **segundo objetivo específico da pesquisa**, qual seja, o de identificar os Tribunais de Contas que mais auditaram políticas públicas.

Para cada categoria de política pública, a pesquisa buscou identificar se houve atuação dos Tribunais de Contas subnacionais investigados. Caso o TC subnacional tenha realizado ao menos uma auditoria em uma determinada categoria de política pública, foi feito o registro de sua atuação no Quadro 14 a seguir:

Quadro 14 – Categorias de políticas públicas e atuação por TC subnacional – de 2017 a 2019

Região Geográfica	TC subnacional	Administração Orçamentária	Administração Tributária	Agricultura	Assistência Social	Cultura	Educação	Infraestrutura Hídrica	Infraestrutura Urbana	Meio Ambiente	Mobilidade Urbana	Previdência	Saúde	Segurança Pública
Região Norte	TCE-AC													X
	TCE-AM													X
	TCE-PA													X
	TCE-RO									X		X		X
	TCE-RR												X	
	TCE-TO		X											X
	TCM-PA													
Região Nordeste	TCE-BA		X				X							
	TCE-CE	X					X					X		
	TCE-MA											X		X
	TCE-PB						X							X
	TCE-PE												X	X
Região Centro-Oeste	TCE-GO				X		X	X						X
	TCE-MS								X			X	X	
	TCM-GO						X							
	TC-DF	X		X	X		X	X			X			X
Região Sudeste	TCE-MG						X			X				
	TCE-RJ						X							
	TC do M-RJ					X								
Região Sul	TCE-PR		X				X			X	X		X	X
	TCE-RS											X		
	TCE-SC	X			X		X							

Fonte: Elaborado pelo autor

Como se observa do Quadro 13, nem todas as categorias de políticas públicas foram auditadas pelos 22 TCs subnacionais investigados. A atuação dessas organizações de auditoria

demonstra uma alta concentração no controle de políticas públicas de segurança pública e educação. Enquanto 12 dos 22 TCs realizaram, pelo menos, uma ação de controle em políticas públicas de segurança pública, nas políticas de educação o quantitativo alcançou a marca de 10 das 22 organizações de auditoria. Por outro lado, em categorias como agricultura e infraestrutura urbana, apenas um TC subnacional realizou ações de controle, para cada uma dessas políticas públicas.

Na categoria de segurança pública, é importante anotar que a demanda para realização de auditorias surgiu em função de proposta formulada pelo Conselho Nacional de Procuradores-Gerais de Contas (CNPGC), instituição privada, sem fins lucrativos, que congrega os Procuradores-Gerais de Contas de todo o país. A proposta foi apresentada pelo CNPGC ao TCU, que coordenou a auditoria sobre o sistema penitenciário a ser realizada juntamente com os TCs subnacionais que, voluntariamente, aderissem ao trabalho. Além do CNPGC, a ATRICON e o IRB também fizeram parte da elaboração da proposta de auditoria no sistema prisional em razão de acordo de cooperação técnica, celebrado entre essas instituições. A principal motivação para as auditorias nessa categoria de segurança pública ocorreu em função de rebeliões que provocaram mortes e fugas em presídios brasileiros no decorrer do ano de 2017. A tragédia foi amplamente noticiada pela mídia nacional, o que resultou na união de esforços, ao menos no ambiente do controle externo, à realização de um diagnóstico sobre as peculiaridades e as dificuldades do sistema carcerário brasileiro.

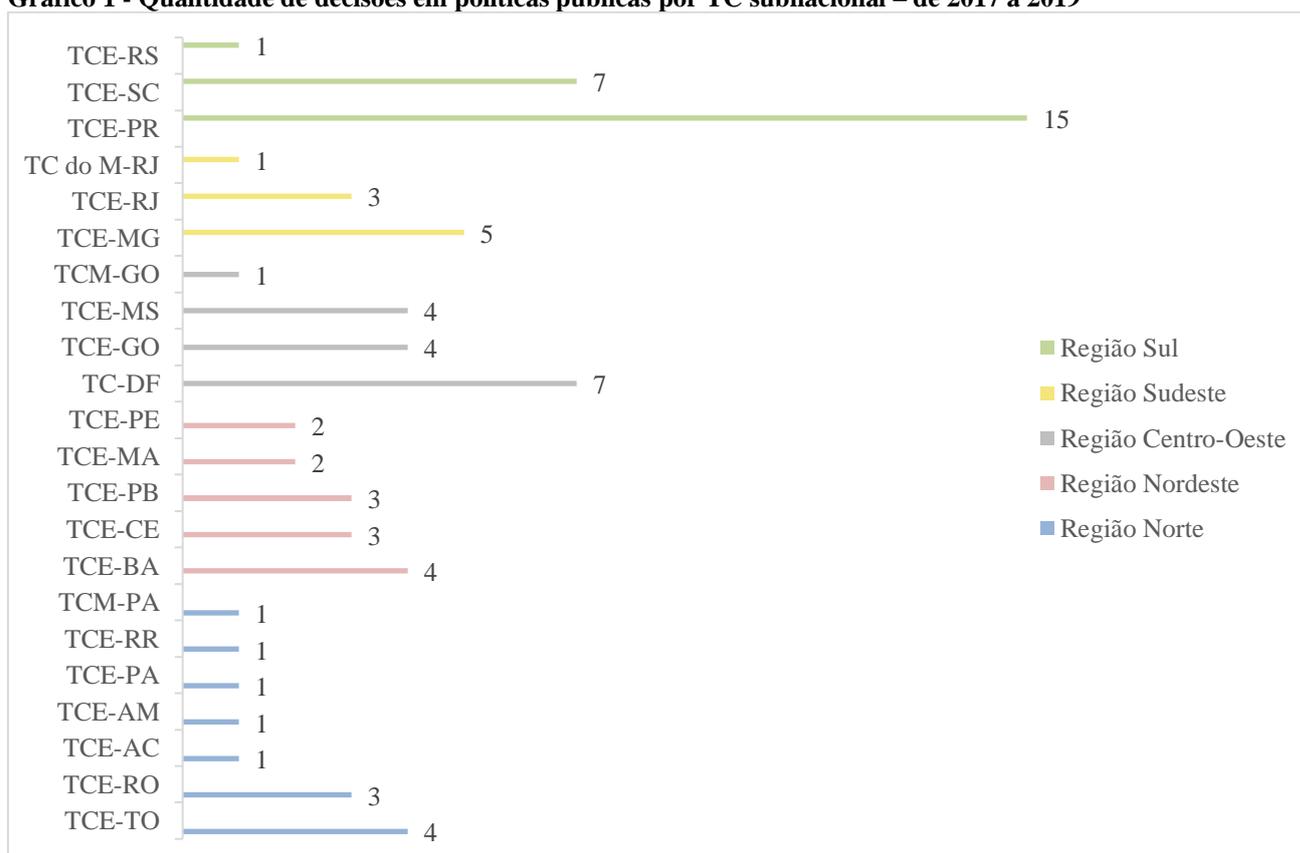
Já quanto as políticas públicas de educação, merecem destaque as auditorias voltadas para avaliação das metas e resultados de planos estaduais e municipais de educação, em aderência ao Plano Nacional de Educação (PNE), que surgiram a partir do acordo de cooperação técnica firmado entre o TCU, a ATRICON e o IRB, e que também contou com o apoio do Ministério da Educação (MEC) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). As ações de controle nesse sentido se coadunam com a percepção de Arretche (1999), de que nessa categoria houve um expressivo grau de descentralização de competências, embora a União seja o principal ente financiador.

No caso das políticas públicas voltadas para a segurança pública, embora não seja possível observar um elevado grau de municipalização de competências, tal como ocorre na categoria de educação, em que é comum a participação de governos municipais na consecução de objetivos das políticas, as ações de controle tiveram como objetivo examinar a gestão dos presídios sob a responsabilidade dos governos estaduais, em 11 dos 12 TCs subnacionais, o que demonstra o interesse das organizações em realizar auditorias de maneira coordenada e coerente nessa categoria de política pública.

Em termos quantitativos, entre os TCs subnacionais que mais atuaram em auditorias de desempenho sobre políticas públicas, independentemente das categorias, não há uma padronização na quantidade de fiscalizações no período analisado, sendo que esses números dependem bastante do interesse institucional do TC subnacional em realizar auditorias de desempenho com esse foco, devendo-se reconhecer que o modelo mais comum de atuação é a auditoria de conformidade, tal como destacado por Albuquerque (2006), a qual não é objeto desta pesquisa.

Embora seja necessário reconhecer que a quantidade de trabalhos pode variar de acordo com os procedimentos internos de cada organização e que não há correlação entre quantidade e qualidade em auditorias de desempenho, apenas quatro das 22 organizações de auditoria investigadas realizaram mais de sete fiscalizações com essa finalidade, conforme Gráfico 1 a seguir:

Gráfico 1 - Quantidade de decisões em políticas públicas por TC subnacional – de 2017 a 2019



Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com o Gráfico 1, o TCE-PR realizou um quantitativo superior de fiscalizações no período analisado, com 15 ao todo, seguido dos TCEs de SC e do DF, empatados na segunda posição com sete auditorias no período. Nos demais TCs subnacionais

investigados, houve uma variação de uma a quatro fiscalizações, sendo que, no caso do TCE-MG, esse número chegou a cinco auditorias de desempenho em políticas públicas.

Partindo para o **terceiro objetivo específico da pesquisa**, de compreender como ocorrem as parcerias institucionais entre os TCs, para auditorias em políticas públicas, tendo em vista a similaridade dos objetivos das auditorias, constatada em parte dos documentos analisados, é importante compreender como de que forma ocorreu o planejamento das auditorias, especialmente no tocante à participação de outra organização pública ou privada no processo de escolha do objeto a ser auditado. No conteúdo dos documentos, buscou-se identificar expressões que indicassem a existência de acordos ou convênios institucionais para a realização das fiscalizações, além de separar esses documentos daqueles que demonstrassem que as fiscalizações tenham se iniciado exclusivamente em decorrência do planejamento do TC subnacional. O Quadro 15, a seguir, indica de que forma ocorreu a escolha das auditorias de desempenho em políticas públicas:

Quadro 15 – Iniciativa própria ou parceria na fiscalização de políticas públicas

Região	Tribunal de Contas subnacional	Iniciativa própria do Tribunal		Incentivo de entidade ou outra organização pública no processo de escolha do objeto auditado	
		Quantidade	%	Quantidade	%
Região Norte	TCE-TO	1	25%	3	75%
	TCE-RO	0	0%	3	100%
	TCE-AC	0	0%	1	100%
	TCE-AM	0	0%	1	100%
	TCE-PA	0	0%	1	100%
	TCM-PA	0	0%	1	100%
	TCE-RR	0	0%	1	100%
Região Nordeste	TCE-BA	1	25%	3	75%
	TCE-CE	1	33%	2	67%
	TCE-PB	1	33%	2	67%
	TCE-MA	0	0%	2	100%
	TCE-PE	1	50%	1	50%
Região Centro-Oeste	TC-DF	7	100%	0	0%
	TCE-GO	3	75%	1	25%
	TCE-MS	1	25%	3	75%
	TCM-GO	1	100%	0	0%
Região Sudeste	TCE-MG	5	100%	0	0%
	TCE-RJ	1	33%	2	67%
	TC do M-RJ	1	100%	0	0%
Região Sul	TCE-PR	13	87%	2	13%
	TCE-RS	0	0%	1	100%
	TCE-SC	5	71%	2	29%
Total		42	56%	32	44%

Fonte: Elaborado pelo autor

No Quadro 15, é possível observar que os TCs subnacionais que mais realizaram auditorias de desempenho em políticas públicas são, também, aqueles que mais planejaram fiscalizações por iniciativa própria, em termos percentuais. No TC-DF, 100% das auditorias foram planejadas por iniciativa da própria instituição. Das sete auditorias do TCE-SC, cinco foram realizadas por iniciativa da organização de auditoria e duas tiveram a participação de outras organizações no processo de escolha do objeto auditado. O TCE-PR, por sua vez, teve a iniciativa de realizar essa modalidade de auditorias em 13 dos 15 documentos analisados.

Quanto aos documentos que demonstram uma cooperação institucional, percebe-se que há abertura para uma maior participação de outros atores no processo de planejamento das auditorias de desempenho, sendo possível que as fiscalizações surjam a partir de demanda da sociedade ou de instituições públicas ou privadas. Nas auditorias analisadas, as parcerias se desenvolveram por meio da assinatura de acordos de cooperação técnica entre o TCU, a ATRICON e o IRB, que resultaram na adesão dos TCs subnacionais para a fiscalização de categorias de políticas públicas. Nesse contexto, deve-se ressaltar que oito dos 22 TCs subnacionais somente realizaram auditorias de desempenho em políticas públicas em virtude dessas parcerias institucionais, sendo os casos dos TCEs do AC, AM, MA, PA, RO, RR, RS e do TCM-PA. Considerando todos os 22 TCs subnacionais, 44% dos documentos investigados demonstraram a existência de incentivo advindo de parcerias institucionais para realização das auditorias.

Tanto a ATRICON quanto o IRB são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, sob a forma de associações civis, de caráter nacional, e têm, dentre seus objetivos, representar os TCs e desenvolver atividades de caráter técnico, pedagógico e científico, voltadas ao aprimoramento dessas organizações de auditoria. Sobre os acordos de cooperação técnica, sua celebração ocorre nos termos da Lei 8.443/1992, conhecida como a Lei Orgânica do TCU, que dispõe, em seu artigo 100, sobre a possibilidade de que sejam firmados acordos de cooperação entre as organizações de auditoria, na forma estabelecida em Regimento Interno do TCU. Para essa modalidade de cooperação intergovernamental, torna-se essencial, portanto, que se tenha a participação do TCU, considerando a legislação federal que rege sobre o funcionamento desse órgão federal.

No período pesquisado, esses acordos de cooperação resultaram em auditorias de desempenho em políticas públicas nas categorias Educação, Previdência, Saúde e Segurança Pública. Para essas categorias, embora esses acordos tenham contado com um quantitativo superior de TCs subnacionais, não foi constatada a existência de decisões singulares ou colegiadas de todas as organizações que participaram dos acordos, mas isso não

necessariamente implica a inexistência dessas decisões. Dentre os fatores que podem contribuir para essa discrepância, pode-se mencionar o que Speck (2000) expôs a respeito da ritualística processual das decisões, que podem influenciar no tempo de duração entre a emissão do relatório de auditoria e o julgamento por parte das autoridades dos TCs subnacionais.

O Quadro 16 a seguir dispõe sobre os instrumentos que serviram como fundamento para as auditorias e os TCs subnacionais em que se observa a existência de decisões no período da pesquisa:

Quadro 16 – Instrumentos de cooperação para auditorias em políticas públicas – de 2017 a 2019

Categoria de política pública	Instrumento(s) que fundamentou(am) a(s) auditoria(s)	Entidades que participaram	TCs subnacionais em que houve decisões no período
Educação	Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o Tribunal de Contas da União, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa, com o objetivo de realizar fiscalização na área de Educação (Ensino Médio), firmado em 13 de julho de 2016	TCU, ATRICON, IRB e TCs subnacionais que aderiram voluntariamente ao acordo	TCE-BA, TCE-CE, TCE-PB, TCE-PR, TCE-RJ, TCE-SC e TCM-GO
Previdência	Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o Tribunal de Contas da União, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa, com o objetivo de realizar auditoria coordenada nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) instituídos por Estados, Municípios e Distrito Federal, firmado em 2 de julho de 2015	TCU, ATRICON, IRB e TCs subnacionais que aderiram voluntariamente ao acordo	TCE-CE, TCE-MS, TCE-RJ, TCE-RO e TCE-RS
Saúde	Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o Tribunal de Contas da União, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa, com o objetivo de realizar auditoria coordenada (levantamento) em governança e gestão da saúde em organizações estaduais e municipais, firmado em 2 de julho de 2015	TCU, ATRICON, IRB e TCs subnacionais que aderiram voluntariamente ao acordo	TCE-MS, TCE-RR, TCM-PA
Segurança Pública	Ofício 0001/2017-CNPGC, de 9 de janeiro de 2017; comunicação feita pela Ministra Ana Arraes em 25/1/2017 para o Plenário do TCU; sistema prisional formulada pela Ministra Arraes; e recomendações da ATRICON e do IRB	TCU, ATRICON, IRB, CNPGC e TCs subnacionais que aderiram voluntariamente à auditoria	TCE-AC, TCE-AM, TCE-BA, TCE-GO, TCE-MA, TCE-MS, TCE-PA, TCE-PB, TCE-PE, TCE-PR, TCE-RO e TCE-TO

Fonte: Elaborado pelo autor

Nas quatro categorias em que foram firmadas cooperações institucionais, apenas na de Segurança Pública não houve a estruturação de um acordo de cooperação técnica específica para essa finalidade. Ressalta-se que os papéis da ATRICON e do IRB são relevantes, mas não

obrigam a participação dos TCs subnacionais a realizarem auditorias conforme orientações dessas associações. Embora se reconheça a influência delas, não há qualquer tipo de ônus para aqueles TCs subnacionais que não queiram participar, uma vez que não há hierarquia entre essas organizações.

Após a assinatura dos acordos de cooperação técnica entre TCU, ATRICON e IRB, em todos os documentos analisados foi disposto um prazo para que os TCs subnacionais aderissem voluntariamente, como pode ser visto na seguinte cláusula de adesão:

CLÁUSULA SEGUNDA – DA ADESÃO

O presente ACORDO, após assinado pelos titulares do TCU, da ATRICON e do IRB, poderá ter a adesão, em até 30 dias, dos Tribunais de Contas dos Estados e Tribunais de Contas dos Municípios, mediante assinatura de termo de adesão específico.

PARÁGRAFO PRIMEIRO. O IRB encaminhará cópia dos termos de adesão assinados ao Tribunal de Contas da União (TCU), que providenciará sua publicação no Diário Oficial da União (TCU; ATRICON; IRB, 2016, p. 1).

Nesses acordos de cooperação há um trâmite burocrático a ser observado, no qual esses instrumentos devem contar com a adesão dos TCs subnacionais em até 30 dias, sendo o IRB o responsável pelo encaminhamento dos termos de adesão assinados ao TCU, que, por sua vez, deve adotar providências para publicá-los no Diário Oficial da União. Entre as obrigações estabelecidas no acordo, os partícipes devem compartilhar conhecimento sobre as normas e procedimentos de fiscalização, bem como sobre a jurisprudência firmada pelas camadas judicantes dos TCs. Também devem estabelecer os meios necessários para que haja intercâmbio de conhecimentos, informações e pesquisas, a fim de subsidiar a troca de experiências entre as instituições.

CLÁUSULA QUINTA – DAS FORMAS DE COOPERAÇÃO

A cooperação pretendida pelos PARTÍCIPES consistirá em:

I – Recebimento em suas dependências do(s) servidor(es) indicado(s) por outro PARTÍCIPE para participar do desenvolvimento de atividades atinentes ao objeto do presente ACORDO;

II – Compartilhamento do conhecimento sobre as normas e procedimentos de fiscalização, bem como sobre a jurisprudência firmada pelos colegiados dos Tribunais de Contas;

III – Extensão recíproca aos servidores de cada Tribunal de Contas da possibilidade de participação em cursos de capacitação e outras iniciativas de desenvolvimento profissional necessárias à consecução do objeto do presente ACORDO, observados os critérios de seleção e disponibilidade de vagas;

IV – Estabelecimento de meios de intercâmbio de conhecimentos, informações e pesquisas, visando a complementar as ações desenvolvidas e a troca de experiências;

V – Cessão de mecanismos de divulgação do resultado da fiscalização, com vistas a difundir boas práticas na administração pública por meio da disponibilização de instrumentos de comunicação corporativos tais como *links* institucionais nos

respectivos portais dos PARTÍCIPES na *Internet*, observada a política de comunicação de cada órgão ou entidade.

VI – Fortalecimento de informações e de orientações necessárias ao melhor desenvolvimento e ao fiel cumprimento deste ACORDO;

VII – Observação do direito autoral envolvendo cursos, programas ou qualquer material de divulgação institucional utilizado nas ações previstas neste ACORDO, devendo ser informados o crédito da autoria e o respectivo instrumento de cooperação que deu amparo à utilização do material pelo PARTÍCIPE; (TCU; ATRICON; IRB, 2016, p. 2).

A cooperação interinstitucional envolve o compartilhamento dos conhecimentos sobre as normas e procedimentos de auditoria, bem como sobre a jurisprudência firmada pelas camadas judicantes dos Tribunais de Contas. Ao firmar os acordos de cooperação, os Tribunais de Contas buscam garantir uma maior padronização metodológica sobre suas fiscalizações e decisões, admitindo a renúncia a um certo grau de independência em prol do desenvolvimento uniforme dessas instituições de controle. Por outro lado, ao permitir a cessão de mecanismos de divulgação do resultado das fiscalizações, viabiliza uma maior transparência das suas atividades finalísticas, ampliando o grau de acesso à informação pelos cidadãos.

A ATRICON e o IRB, no desempenho dessas atividades de interlocução, tornam-se importantes instituições para contribuição do processo de mudança das organizações de auditoria. Através dessas associações civis, os TCs subnacionais podem promover mudanças institucionais por meio de uma dinâmica sistêmica, como aponta Filgueiras (2018), na qual se busca superar as barreiras delimitadas pelas organizações e aprimorar as competências que lhes são incumbidas. Ante a ausência de organização pública com essa finalidade, tal como ocorre com o CNJ, no Poder Judiciário, e com o CNMP, no Ministério Público, a composição de coalizões institucionais entre os TCs vem ocorrendo por meio dessas associações civis, sendo importante destacar o papel delas para as auditorias de desempenho em políticas públicas.

4.2 FORMAS DE INTERVENÇÃO DAS AUDITORIAS NO CICLO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Para analisar as formas de intervenção das auditorias e atendermos ao **quarto e último objetivo específico da pesquisa**, utilizou-se a técnica de amostragem por tipicidade, na qual, segundo Gil (2021), os pesquisadores selecionam os elementos de subgrupos da população, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar o universo. Optou-se por selecionar documentos que representam cada uma das 13 categorias de políticas públicas identificadas no universo das fiscalizações realizadas no período compreendido pela pesquisa, preferencialmente emitidos por TCs subnacionais distintos. Dessa forma, foram selecionadas 13 das 74 fiscalizações – 17,5% – que verificaram a atuação governamental em relação a políticas públicas, no período de 2017 a 2019. O Quadro 16 apresenta as categorias, as organizações de auditoria responsáveis por essas fiscalizações, a numeração dada para o relatório e a síntese do objeto de cada auditoria:

Quadro 17 – Seleção das auditorias dos Tribunais de Contas para análise do conteúdo das intervenções

Categoria da política pública	TC subnacional	Numeração	Síntese do objeto da auditoria
Administração Orçamentária	TCE-CE	1	Avaliação de resultados em relação ao que foi pactuado no Plano Plurianual
Administração Tributária	TCE-TO	2	Gestão tributária no município de Porto Nacional, com foco nas renúncias de receitas
Agricultura	TC-DF	3	Controles adotados na gestão dos contratos de concessão de terras rurais
Assistência Social	TCE-SC	4	Combate ao feminicídio
Cultura	TC do M - RJ	5	Gestão do Museu do Amanhã
Educação	TCE-BA	6	Compatibilidade da legislação orçamentária ao Plano Estadual de Educação
Infraestrutura Hídrica	TCE-GO	7	Implementação da Política Estadual de Recursos Hídricos
Infraestrutura Urbana	TCE-MS	8	Serviços públicos delegados de abastecimento de água e esgotamento sanitário
Meio Ambiente	TCE-RO	9	Gestão ambiental em município
Mobilidade Urbana	TCE-PR	10	Gestão municipal de Sistema de Transporte Coletivo
Previdência	TCE-MA	11	Gestão do regime previdenciário estadual
Saúde	TCE-PE	12	Assistência farmacêutica estadual
Segurança Pública	TCE-AM	13	Sistema prisional

Fonte: Elaborado pelo autor

Antes de se adentrar no conteúdo dos resultados das auditorias propriamente ditas, é importante compreender qual o nível governamental das organizações que foram auditadas na amostra selecionada. Uma vez que compete aos TCs subnacionais realizar a fiscalização e o julgamento das contas de gestores estaduais e municipais, é possível que uma única auditoria de desempenho tenha abordagem intergovernamental entre órgãos públicos estaduais e municipais, entre órgãos de municípios distintos dentro de um mesmo estado ou mesmo entre órgãos públicos dentro da mesma unidade federativa. O Quadro 17 a seguir demonstra qual a forma de abordagem adotada em cada auditoria:

Quadro 18 – Abordagem intergovernamental das auditorias dos Tribunais de Contas subnacionais

	TCE-CE	TCE-TO	TC-DF	TCE-SC	TC do M - RJ	TCE-BA	TCE-GO	TCE-MS	TCE-RO	TCE-PR	TCE-MA	TCE-PE	TCE-AM
Destinatários dos resultados das auditorias	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Órgão(s) público(s) estadual (is) ou distrital (is)	X		X			X	X					X	X
Órgão(s) público(s) de um único município		X			X			X	X	X	X		
Órgão(s) público(s) de mais de um município													
Órgãos públicos estaduais e municipais				X									

Fonte: Elaborado pelo autor

Das 13 auditorias selecionadas, 46,15% abordaram resultados que tinham como objetivo aperfeiçoar a atuação governamental em organizações públicas estaduais ou distritais, e outros 46,15% tiveram como foco exclusivamente a atuação de órgãos públicos municipais em políticas públicas. Uma única auditoria, que representa 7,7% da amostra, teve como foco a atuação governamental em ambos os níveis de governo, ou seja, contemplou resultados direcionados a órgãos públicos estaduais e municipais. As auditorias não atuaram em órgãos pertencentes a mais de um município.

Uma abordagem intergovernamental das auditorias de desempenho em políticas públicas se alinharia ao raciocínio – já exposto no referencial teórico – de Howlett, Ramesh e Perl (2013), segundo o qual, a depender da política pública institucionalizada, pode haver atores de diferentes níveis de governo que estejam envolvidos no processo de implementação das políticas públicas.

De acordo com Lima (2008), para se auditar o desempenho de programas governamentais ou políticas públicas, em geral, é preciso investigar a atuação de diferentes organizações públicas para se chegar a uma opinião sobre seu desempenho. Corroborando seu raciocínio, ao observar a amostra coletada, levanta-se a possibilidade de que problemas similares relacionados à atuação de atores públicos podem estar ocorrendo em diferentes entes federativos, mas não estão sendo abordados em auditorias de desempenho dos TCs subnacionais, que se limitam a auditar organizações pertencentes a um único ente federativo, uma vez que as relatorias dos processos de fiscalização geralmente são distribuídas entre os Conselheiros, por meio de divisão de acordo com a quantidade ou a complexidade das estruturas administrativas dos entes federativos.

Para se utilizar dessa forma de se realizar auditoria voltada para o controle de políticas públicas, a divisão de relatorias de acordo com a quantidade ou a complexidade das estruturas administrativas dos entes federativos pode impedir a formação de um juízo de valor sobre o desempenho da política pública como um todo, especialmente no caso daquelas que tenham a participação ou adesão de diferentes entes federativos, pertencentes a níveis de governo distintos.

Deve-se recordar a necessidade de se conciliar procedimentos processuais tradicionais dos TCs, que envolvem a auditoria de conformidade e o julgamento de contas, com a realização de auditorias de desempenho, que se fundamentam em critérios que não estão necessariamente previstos em lei e visam o aprimoramento de programas governamentais, políticas públicas e organizações, com base em aspectos relacionados à eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Enquanto as auditorias de conformidade e julgamento de contas envolvem uma avaliação legalista sobre os atos praticados por gestores públicos, podendo resultar na aplicação de multas ou outras sanções aos gestores públicos, as possíveis contribuições das auditorias de desempenho para a sociedade giram em torno de se realizar uma responsabilização política pelo desempenho da gestão pública, eis que as principais causas para diversas constatações das equipes de auditoria podem ser semelhantes, assim como seus efeitos para a sociedade.. Ao menos sob o ponto de vista metodológico, não se identifica óbice para que a atuação das equipes

de auditoria aborde uma visão mais ampla de determinada política pública, especialmente se for considerado que as razões para o desempenho insatisfatório das políticas públicas podem ser semelhantes e relacionadas a desenhos inadequados de processos, falta de capacidade operacional, limitação orçamentária, dentre outras causas comuns para que uma política pública não alcance seus objetivos pretendidos.

Feitas as observações sobre a capilaridade da atuação dos TCs, passa-se ao conteúdo dos resultados das auditorias selecionadas. Contata-se atributos formais comuns nas auditorias de desempenho voltadas para o controle de políticas públicas. Em geral, foram apresentadas determinações ou recomendações direcionadas aos órgãos auditados para que promovessem ações comissivas ou omissivas com o objetivo de corrigir falhas identificadas pelas equipes de auditoria. Além disso, observa-se que em alguns casos houve o envio da decisão para ciência a outro órgão da administração pública que não tenha sido auditado pelo TC subnacional. O Quadro 19 sintetiza os documentos nos quais foi possível encontrar essas características:

Quadro 19 – Formas de intervenção das auditorias de desempenho em políticas públicas

	TCE-CE	TCE-TO	TC-DF	TCE-SC	TC do M - RJ	TCE-BA	TCE-GO	TCE-MS	TCE-RO	TCE-PR	TCE-MA	TCE-PE	TCE-AM
Formas de intervenção	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Determinação	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	
Recomendação	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X
Envio da decisão para ciência a outro órgão que não tenha sido auditado		X		X				X			X		

Fonte: Elaborado pelo autor

Em 84% das auditorias foi possível constatar a existência de determinação direcionada a órgãos auditados para adoção de providências com base nas constatações das equipes de auditoria. Em outros 84% dos documentos analisados, também se observa a existência de recomendações aos auditados para que avaliassem a oportunidade e a conveniência de implementá-las. Por outro lado, apenas 30,7% dos documentos dispõem sobre o envio da

decisão do TC a outros órgãos que não tenham sido auditados, para adoção de providências que entenderem pertinentes no âmbito das respectivas competências.

A partir dos atributos formais categorizados, nota-se o fortalecimento do papel dos TCs para o *accountability* horizontal, vez que, no caso das auditorias de desempenho, mais relevante do que identificar o descumprimento de uma lei ou da Constituição é constatar a real causa desse descumprimento, que pode estar associada a uma omissão estatal específica ou mesmo a defeitos de uma ação estatal já existente para combater o problema. Os atributos formais presentes nos resultados das auditorias buscam assegurar o funcionamento das organizações públicas, visando à produtividade, à responsividade e à qualidade do serviço público, características interligadas ao *accountability* horizontal. No âmbito das políticas públicas, conforme destaca Heller (2019), pode parecer trivial constatar a ineficiência ou a inefetividade da ação estatal, mas torna-se mais complexo evidenciar as causas dessas falhas e quais medidas são necessárias para seu saneamento e atendimento dos objetivos pretendidos com a política.

As características formais dos resultados das auditorias se coadunam com a percepção de Willeman (2017) sobre a função pedagógica e colaborativa da intervenção dos TCs no campo das políticas públicas, porquanto o controle externo não é voltado apenas para a detecção de irregularidades e aplicação de sanções, mas também para a realização de diagnóstico célere e tempestivo de equívocos e inconsistências, acompanhados das medidas que devem ou podem ser adotadas para solução dos problemas identificados pelas equipes de auditoria.

A postura colaborativa dos TCs permite uma interação entre os órgãos auditados e a sociedade, reconhecendo a legitimidade da atuação das organizações de auditoria em intervir ou propor atos que favoreçam a melhoria das escolhas orçamentárias e administrativas. A definição de opções de gasto público perpassa por etapas que envolvem a discricionariedade política e a discricionariedade administrativa, tornando viável a atuação dos TCs na produção de informações que subsidiem as escolhas das prioridades, especialmente em tempos de limitação de recursos públicos, colaborando com os gestores para adoção das melhores soluções públicas.

Reconhecendo o papel dos TCs no controle externo de outros órgãos integrantes da administração pública, faz-se necessário conceituar o que seriam determinações ou recomendações dirigidas aos órgãos auditados, bem como relatar a importância do envio das decisões dos TCs a outros órgãos públicos que não tenham sido auditadas.

Segundo Heller (2019), as determinações e recomendações expedidas pelos TCs podem resultar em decisões programantes, detendo caráter prospectivo, ou seja, voltadas para orientar a atuação futura dos órgãos auditados e oportunizando uma atividade criativa mais intensa por

parte dos gestores públicos. Trata-se de uma abordagem distinta da que ocorre nas auditorias de conformidade, em que é comum a penalização de gestores públicos por fatos pretéritos e a falta de preocupação com a visão prospectiva sobre o problema identificado.

As determinações dos TCs são instrumentos para correção da atuação administrativa, sendo considerados atos de comando por meio dos quais os gestores públicos se obrigam a adotarem condutas comissivas ou omissivas em relação ao que foi auditado. Segue-se a lógica de que a administração pública age por dever e sua atuação é imposta pela lei para atender ao interesse público. Esse atributo formal dos resultados das auditorias está associado ao art. 71, inciso IX, da Constituição Federal de 1988, que permite aos TCs que assinem prazo para que o órgão ou entidade adote providências necessárias ao exato cumprimento da lei, caso seja verificada alguma ilegalidade. Não há, para essa forma de intervenção, faculdade dos destinatários em obedecer ou não à determinação das organizações de auditoria, sob pena de sanção caso a determinação dirigida ao órgão público não seja cumprida. A sanção pelo descumprimento, nesses casos, torna-se de natureza pessoal, cabendo uma análise sobre as condutas dos agentes públicos que ensejaram o não atendimento à decisão do TC.

Nesse contexto, as determinações dirigidas aos órgãos auditados são importantes instrumentos da *accountability* horizontal, associadas à percepção de O'Donnell (1998) de que as agências estatais detêm o poder legal de, diante de um ato irregular, exigir que sejam realizadas ações com vistas a regularizar a situação encontrada pelos auditores. A determinação para que haja o cumprimento legal pode envolver uma certa sobreposição de dois tipos de papéis dos TCs, quais sejam: o de atuar como magistrado e o de atuar como um analista de políticas públicas.

Conforme Heller (2019a) aponta, as determinações podem ser genéricas, obrigando que o administrador público realize uma ação, mas deixando-o optar pelos meios que serão adotados para que a lei seja cumprida, mas também pode ser específica, não deixando margem para que a administração pública exerça sua vontade. O tipo de determinação depende da própria capacidade do TC em demonstrar, por meio da argumentação e da evidenciação, o que o ordenamento jurídico reclama, devendo ser dada abertura aos gestores para que rebatem as alegações contidas nos relatórios de auditoria, bem como sejam discutidas soluções para contribuir para o saneamento do problema identificado, tornando legítimo o diálogo institucional entre auditores e auditados.

Há de se considerar, no entanto, que as determinações devem ser menos presentes em auditorias de desempenho, por haver uma dificuldade de se comprovar, com precisão, que uma determinada providência é necessária e suficiente para que o desempenho da administração

pública seja eficiente, eficaz, efetivo ou econômico. Por serem critérios que exigem interdisciplinaridade, torna-se difícil atrelar essas variáveis a questões estritamente jurídicas.

Na amostra selecionada, não foram identificadas determinações específicas, ou seja, que não tenham deixado margem para que a administração pública exercesse seu cumprimento de acordo com os meios que entender pertinentes. No entanto, constata-se a existência de determinações de caráter genérico, que exigiram que os gestores públicos adotassem providências para solucionar algo tido como irregular pela equipe de auditoria. A partir de um exemplo prático, veja-se de que forma essas determinações podem ser constituídas pelos TCs:

II) Determinar à TERRACAP e SEAGRI que:

- a) promovam medidas no sentido de tornar célere o processo de identificação e regularização das ocupações das terras públicas rurais, uma vez que apenas 19% da área encontra-se regular e que o prazo legal expirar-se-á em 19/04/2019 (Achado 1);
- b) adotem medidas para dar efetivo cumprimento ao art. 348, § 1º da LODF, que ordena o levantamento e o cadastramento bienal das terras públicas rurais do Distrito Federal, em reiteração às Decisões TCDF nº 6.779/07 e 5773/16 (Achado 1); (TC-DF, 2018, p. 58)

As recomendações, por sua vez, são instrumentos de indução, servindo como auxiliares e dialógicos, sem a obrigatoriedade de seu cumprimento, como ocorre com as determinações. Essa forma de intervenção é adotada a partir da análise das causas que contribuíram para as irregularidades detectadas pelas equipes de auditoria, com o objetivo de enfrentar as origens dos problemas identificados, que não necessariamente estão atrelados à legislação, pressuposto essencial para que sejam realizadas determinações. Essas proposições são feitas de acordo com fundamento em técnicas de *bechmarking*, comparações com as melhores práticas ou estudos notórios sobre o assunto, sendo utilizadas majoritariamente em auditorias de desempenho (HELLER, 2019a).

Considerando que os TCs não podem substituir o Poder Executivo na atividade de gestão, como aponta Lima (2008), caso as instituições auditadas se convençam de que as recomendações dos TCs são resultado de trabalhos competentes, baseados em metodologias consistentes e apropriadas, e que sua implementação melhorará o desempenho das políticas públicas, é provável que haja uma apropriação das recomendações contidas nos relatórios de auditoria. Na relação entre auditores e auditados, espera-se o estabelecimento de um diálogo consensual, de maneira que se torne possível identificar de que forma a auditoria pode contribuir para mitigar as principais causas de eventuais problemas em torno de uma determinada política pública, sem que haja uma interferência que possa substituir o papel da gestão em detrimento da superposição de instâncias de controle sobre a ação administrativa.

Heller (2019b) destaca que, ao expedir recomendações aos órgãos auditados, os TCs se apresentam, ao mesmo tempo, como atores burocráticos, cuja intervenção está fundamentada nas competências constitucionais e legais que lhes atribuem responsabilidade, e também como atores especialistas, que agem com base no fato de que possuem conhecimentos necessários para compreender um problema coletivo ou formular alternativas para resolvê-lo. Há uma indução para agir a partir de uma opinião do órgão de controle que configura um comportamento desejável ou diligente por parte da administração pública, mas que não pode ser considerado indispensável ao cumprimento da lei.

Diferentemente das determinações, a força da recomendação é oriunda da qualidade da argumentação dos TCs, que devem demonstrar com evidências robustas a necessidade desse tipo de intervenção, cabendo maior espaço para diálogo entre auditores e auditados, bem como o envolvimento de especialistas, professores universitários, representantes da sociedade civil e de institutos de pesquisa para garantir uma maior legitimidade a esse processo interventivo. Matos (2006) destaca que é comum contar com o aval de pesquisadores nas auditorias de desempenho, por dar maior credibilidade à fiscalização, sendo comum a utilização de estudos acadêmicos como fonte de pesquisa de análise.

Na amostra selecionada, nota-se que há recomendações que possuem caráter genérico, ampliando as alternativas para realização das ações dos gestores públicos da maneira que entenderem convenientes. A seguir demonstra-se um exemplo de recomendações de caráter genérico:

5) expedição de recomendação à Casa Civil, para que analise e monitore a execução das ações orçamentárias com indicativo de prioridade, associadas à implementação do Plano Estadual de Educação (PEE) 2016-2026;

[...]

7) expedição de recomendação à SEPLAN, em articulação com a SEC, para que, no processo de definição das prioridades nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs) relacionadas à Educação, estabeleça critérios técnicos, em observância à implementação das diretrizes, metas e estratégias do Plano Estadual de Educação (PEE) 2016-2026; (TCE-BA, 2018, p. 102-103)

Observa-se, também, a existência de recomendações que possuem caráter específico e que, embora não tenham obrigatoriedade, sua implementação pode estar atrelada a uma certa limitação do grau de liberdade de ações das organizações auditadas. Apresenta-se, por isso, um exemplo prático sobre recomendações que, de alguma maneira, podem ter o ônus de exigir uma ação específica do gestor público:

10.1- Recomendar à Secretaria de Estado de Administração Penitenciária – SEAP:

10.1.1 – Efetuar a normatização de concessão/favores aos detentos, rigorosamente no que estabelece a LEP;

10.1.2 – Formalizar a Política de Gestão de Riscos no sistema penitenciário e providenciar a estrutura correspondente;

10.1.3 – Elaborar plano de gerenciamento de crise, contendo procedimentos operacionais padrão;

10.1.4 – Revisar e atualizar a Lei 2.711/2011 – Estatuto Penitenciário do Estado do Amazonas;

10.1.5 – Instalar bloqueadores de celulares no perímetro das unidades prisionais da capital;

10.1.6 – Realizar diagnóstico do efetivo de servidores necessários ao sistema penitenciário, contemplando em especial a função de Agente Prisional, com fins de realização de concurso público;

10.1.7 – Realizar diagnóstico da infraestrutura material e operacional para atendimento para atendimento da atividade fim do serviço prisional com vistas a elaboração de Plano de Aquisição; (TCE-AM, 2018, p. 81)

Embora seja considerada uma forma de aconselhamento às instituições auditadas, observa-se que as recomendações geralmente são acompanhadas de determinação para que os gestores públicos instituem um plano de ação, documento no qual devem ser apresentadas as medidas para implementação de recomendações, contendo as ações que serão adotadas, os responsáveis e os prazos estabelecidos pelos órgãos envolvidos. Ilustra-se assim, a título exemplificativo, uma forma de determinação para elaboração de plano de ação:

7. Determinar à SEGEP/MA, nos termos do Art 1º, inciso V, do Regimento Interno do TCE/MA, que apresente, no prazo de 60 dias, Plano de Ação com definição dos responsáveis, prazos e atividades acerca das medidas necessárias à implementação das recomendações prolatadas por este Tribunal de Contas (TCE-MA, 2017, p. 44).

Nas auditorias de desempenho em políticas públicas, o grau de especificidade de uma recomendação pode se tornar uma disfunção do controle, especialmente se a decisão do TC vier acompanhada de determinações para a elaboração de um plano de ação que, obrigatoriamente, deva contar tudo aquilo que foi recomendado pelo TC. Nessas situações, como aponta Willeman (2017), pode haver a caracterização de uma superposição de instância de controle sobre a ação administrativa que pode comprometer os resultados da gestão pública em razão dos excessos do controle externo, sendo necessário que essas organizações de auditoria levem em consideração as externalidades negativas em que suas decisões podem resultar.

O plano de ação deve ser validado pelo TC e, uma vez aprovado, está sujeito ao monitoramento posterior para verificar quais recomendações foram efetivamente implementadas pelos auditados. Em regra, trata-se de um outro processo de fiscalização, que tem como finalidade avaliar os resultados da auditoria de desempenho de acordo com o que foi deliberado pelas autoridades judicantes. No Quadro 20 a seguir apresenta-se em quais

documentos foi possível constatar a indicação de que haveria monitoramento das decisões sobre as auditorias de desempenho em políticas públicas:

Quadro 20 – Monitoramento sobre as formas de intervenção das auditorias em políticas públicas

	TCE-CE	TCE-TO	TC-DF	TCE-SC	TC do M - RJ	TCE-BA	TCE-GO	TCE-MS	TCE-RO	TCE-PR	TCE-MA	TCE-PE	TCE-AM
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Foi incluída a necessidade de monitoramento no relatório de auditoria ou na decisão?	X	X	X		X			X	X		X	X	

Fonte: Elaborado pelo autor

Embora não se tenha constatado a existência de menção ao monitoramento das determinações e recomendações expedidas aos órgãos auditados em alguns casos, não há impedimento para que, posteriormente, as organizações de auditoria venham a decidir pela necessidade de se realizar um processo de fiscalização para avaliar o grau de cumprimento das medidas para mitigação das irregularidades apontadas nas auditorias de desempenho. Nesse aspecto, Fleischmann (2019) ressalta a importância do instrumento de monitoramento para os TCs após a realização das auditorias de desempenho, destacando a necessidade de haver suficiência de informações documentadas que permitam concluir pelo cumprimento ou não das decisões dos TCs, a fim de se estabelecer uma correlação entre o grau de melhoria no desempenho da ação dos gestores públicos e o papel das auditorias de desempenho.

Por outro lado, o envio do relatório e da decisão para ciência de outros órgãos que não tenham sido os auditados tem o intuito de aproximar os TCs de instituições que também possam contribuir para os resultados apontados nas auditorias de desempenho em políticas públicas e impulsionar a adoção de providências em relação ao que foi constatado na auditoria. O desenvolvimento de vínculos interinstitucionais com os três Poderes e o Ministério Público já havia sido visto no âmbito do PROMOEX como uma das oportunidades de melhoria para melhorar os resultados da atuação dos TCs. Ao enviar documentos para outros órgãos, os TCs visam a aumentar a efetividade de suas auditorias de desempenho em políticas públicas. Como apontado por Lima (2008), as organizações de auditoria podem buscar apoio no Poder Legislativo, na sociedade civil organizada e na mídia, para pressionar por mudanças, além de

outras instâncias decisórias no âmbito do Poder Executivo dos três níveis de governo existentes no Brasil. A seguir é apresentado um exemplo de ciência a outras organizações públicas sobre a auditoria de desempenho realizada pelo TC:

11. Autorizar a Diretoria de Atividades Especiais – DAE – a realizar a apresentação dos resultados desta auditoria nas instalações deste Tribunal, para os órgãos e entes mencionados na parte conclusiva do Relatório DAE n. 32/2018.
12. Autorizar a divulgação do estudo realizado pela Diretoria de Atividade Especial – DAE no portal virtual deste Tribunal, com exceção das informações classificadas como não públicas nos termos da lei.
13. Dar ciência desta Decisão, do Relatório e Voto do Relator que a fundamentaram, bem como do **Relatório DAE n. 32/2018**:
 - 13.1. ao Exmo. Governador do Estado de Santa Catarina;
 - 13.2. à Secretária de Estado da Segurança Pública;
 - 13.3. à Secretaria de Estado de Comunicação;
 - 13.4. à Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina;
 - 13.5. ao Tribunal de Justiça de Santa Catarina;
 - 13.6. ao Ministério Público de Santa Catarina;
 - 13.7. ao Conselho de Secretarias Municipais de Saúde de Santa Catarina;
 - 13.8. à Secretaria de Estado da Assistência Social, Trabalho e Habitação (TCE-SC, 2019, p. 5).

As causas dos problemas identificados em auditorias de desempenho estão, por vezes, atreladas a questões que somente podem ser resolvidas, inicialmente, pelo Poder Legislativo, sendo especialmente importante a cooperação dos TCs com as Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais. O envio dos resultados das auditorias ao Poder Legislativo guarda correlação com as ideias de Speck (2013b), que destaca, no entanto, a baixa frequência ou até mesmo inexistência de relações entre Poderes Legislativos Estaduais e Municipais e TCs em algumas situações, apesar de ser possível observar grande potencial no estreitamento das relações, em razão de a titularidade do controle externo ser exercida pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos TCs.

No caso das auditorias de desempenho, os resultados, consubstanciados nos relatórios de auditoria, podem ser subsídios relevantes para debates políticos em comissões temáticas que eventualmente venham a discutir algum projeto de lei que impacte em determinada política pública ou programa de governo. A cultura institucional dos TCs, todavia, precisa ser guiada mais pela lógica da comunicação de resultados do que pela lógica do direito. Os resultados de auditorias de desempenho com elevado potencial de transformação devem ser amplamente divulgados em linguagem de fácil compreensão, seja por meio de divulgação pela internet, organização de debates públicos sobre o assunto auditado ou ampla divulgação na mídia.

Analisadas as formalidades inerentes às intervenções das auditorias de desempenho em políticas públicas, passa-se a verificar seus aspectos materiais. Considera-se necessário compreender quais estágios das políticas públicas foram auditados e resultaram em

determinações e recomendações. Como mencionado no referencial teórico desta pesquisa, adota-se o ciclo de políticas públicas definido por Howlett, Ramesh e Perl (2013), que o dividem nas etapas de: montagem de agenda, formulação da política, tomada de decisão política e avaliação da política.

Da amostra selecionada, nota-se a existência de resultados de auditorias que buscam intervir em todos os estágios das políticas, a partir da definição dos autores. Deve ser ressaltado, todavia, que não há uma linearidade no cumprimento do ciclo, ou seja, essas etapas podem se sobrepor e não necessariamente seguem uma ordem lógica. Nesse contexto, é preciso apontar também que uma mesma forma de intervenção pode influenciar em mais de um estágio da política.

Em que pese não tenha sido observado, especificamente, determinações ou recomendações para o estágio da montagem de agenda, considera-se que a comunicação dos resultados das auditorias a outros órgãos da administração pública, bem como à sociedade, pode colaborar para a construção ou reconstrução de uma agenda voltada para debater o problema público auditado. A montagem de agenda decorre de um processo que surge a partir de resultado das pressões e tensões que os governos sofrem para formular soluções ou alternativas que resolvam determinado público. Nesse contexto, mostra-se importante que os TCs subnacionais não se limitem a uma lógica estritamente jurídica sobre suas competências, mas também atuem na comunicação dos resultados de auditoria para mobilizar a agenda dos governos estaduais e municipais. A seguir ilustra-se como os relatórios das auditorias podem ser utilizados para contribuir com a montagem de agenda:

3.3.13. Cientificar à Câmara Municipal do teor do presente achado de auditoria, ressaltando que a iniciativa para propositura de projetos de lei em matéria tributária é concorrente, ou seja, caso o Poder Executivo se mantenha inerte quanto à resolução do problema identificado, qualquer vereador pode elaborar projeto de lei para saneá-lo (TCE-TO, 2018, p. 30).

Quanto ao estágio da formulação da política pública, como visto anteriormente no referencial teórico, trata-se da escolha dos tipos de instrumentos políticos que podem ser utilizados para solucionar determinados problemas públicos para que, posteriormente, sejam analisadas as viabilidades dessas escolhas. Para esse estágio, nota-se a existência de recomendações que visam o fortalecimento do uso de instrumentos que sirvam como meios para tratar o problema e implementar uma solução viável. A título exemplificativo, utiliza-se a recomendação do TCE-PR para auditoria da mobilidade urbana de um município:

RECOMENDAÇÕES:

- Realização de planejamento para que a próxima Licitação do Sistema de Transporte Coletivo seja fixado um prazo correspondente à amortização dos investimentos necessários e aos custos relacionados para a sua operacionalização e que viabilize justa remuneração ao concessionário;
- Realização de estudos para verificação de qual será a melhor forma, para a próxima licitação, de remuneração do operador, se direta ou indireta, considerando, inclusive, a hipótese de que mais de uma empresa arremate os lotes distintos (TCE-PR, 2018, p. 65).

Ao realizar recomendações voltadas para a formulação da política pública, os TCs subnacionais têm buscado refletir sobre a lógica da construção de uma política pública baseada em evidências. Há, portanto, uma tentativa de intervenção das auditorias no sentido de estimular os gestores públicos a se utilizarem de documentos que forneçam informações suficientes para subsidiar a tomada de decisão governamental.

A tomada de decisão, por outro lado, produz uma declaração formal ou informal a respeito das escolhas adotadas para um determinado problema público, podendo estar atreladas à normatização da política pública. Observa-se a existência de recomendações direcionadas aos gestores públicos que buscam estimular a formalização das políticas públicas auditadas e, conseqüentemente, materializá-las, de maneira a garantir sua implementação pelos agentes públicos envolvidos. Exemplifica-se, a seguir, de que forma pode ser estabelecida uma recomendação voltada para a tomada de decisão da política pública:

7.0.10. **Elaborar** projeto de lei que estabeleça a obrigatoriedade do Chefe do Poder Executivo de encaminhamento, com periodicidade determinada, com proposta de atualização dos valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno (revisão da PGV), bem como o regramento de cobrança do IPTU com base nos §§ 2º e 3º, do art. 30 da Portaria n. 511/09 do Ministério das Cidades. (Achado 3 – item 3.3.12 deste relatório). (TCE-TO, 2018, p. 48).

No estágio de implementação da política, que envolve colocar o que foi planejado em prática, constata-se ainda recomendações de auditorias de desempenho que tiveram como objetivo impactar o fortalecimento do quadro de pessoal e orçamentário para execução das atividades pelos burocratas. A seguir é demonstrada como a intervenção pode ocorrer nessa etapa:

- g) Viabilizar condições necessárias para implementação do Plano de Gerenciamento de Resíduos de Serviços de Saúde – PGRSS, seguindo os padrões prescritos pela ANVISA, por meio das Resoluções da Diretoria Colegiada – RDC n°s 306/2004 e 222/2018;
- h) Capacitar os profissionais envolvidos nos processos de segregação, acondicionamento, armazenamento e disposição final dos resíduos sólidos de serviços de saúde – RSSS, consoante estabelece a ANVISA, por meio das Resoluções da Diretoria Colegiada – RDC ns 306/2004 e 222/2018;
- i) Realizar a coleta, armazenamento e disposição final de todos os resíduos sólidos de serviços de saúde – RSSS em local adequado, bem como em recipiente com estrutura, dimensão e cor apropriados, de acordo com as normas aplicáveis a cada grupo de

resíduo produzido, e interrompa de imediato o despejo desses resíduos no lixão do município, consoante padrões estabelecidos pela ANVISA, por meio das Resoluções da Diretoria Colegiada – RDC ns 306/2004 e 222/2018; (TCE-RO, 2019)

Como se observa da recomendação para o estágio de implementação, as auditorias podem buscar a intervenção no ciclo da política pública para estruturar o corpo técnico, composto por servidores públicos, de modo que estes tenham condições de realizar as atividades do dia a dia, inerentes à política pública. A deliberação dos TCs subnacionais pode fornecer meios para que esses agentes públicos executem as atividades que lhe forem atribuídas formalmente.

Nota-se, também, a adequação de intervenções de auditoria direcionadas ao estágio de avaliação da política pública, que, conforme Howlett, Ramesh e Perl (2013) destacam, é o estágio em que se verifica como uma política está funcionando na prática, ou seja, se está atendendo a seus objetivos. A seguir, demonstra-se como uma auditoria pode realizar esse tipo de intervenção:

Sugere-se que a Secretaria de Planejamento e Gestão – SEPLAG, na qualidade de coordenadora do Sistema Estadual de Planejamento, no âmbito de sua esfera de competências outorgada pelo Decreto Estadual nº 29.917/2009, envide esforços no sentido de **dotar** as Unidades Setoriais de Planejamento – USPs, bem como a Célula de Monitoramento de Programas – CEMOP **de estrutura e procedimentos indispensáveis à realização de avaliação dos programas finalísticos**, tomando por base, caso entenda conveniente e adequado, as observações acima, de modo que o referido sistema contemple, pelo menos:

1) Indicadores para cada um dos programas finalísticos, condição intrínseca ao Modelo de Gestão Pública por Resultados – GPR, sem os quais não é possível implementar a atividade de Avaliação do PPA; (TCE-CE, 2018, p. 106)

Uma vez avaliada a política, as soluções para o problema público são submetidas a um processo de reflexão sobre a continuidade ou não das alternativas. Trata-se de uma etapa que pode promover mudanças que envolvam uma reformulação profunda para enfrentamento do problema público ou até mesmo a descontinuidade da política pública.

De todo o exposto, verifica-se que as intervenções das auditorias de desempenho em políticas públicas são resultado de uma mudança de atuação dos TCs, que passaram a se preocupar em adotar um controle substancial sobre as ações governamentais. Compete, contudo, a essas organizações de auditoria utilizarem seus principais instrumentos de intervenção – determinações e recomendações – com cautela, a fim de garantir que os benefícios do controle sejam superiores a seus malefícios. Para tanto, faz-se necessária a participação colaborativa dos gestores públicos em todas as etapas do processo de auditoria.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa objetivou descrever de que forma os TCs subnacionais realizaram fiscalizações para o aprimoramento de políticas públicas nos governos estaduais e municipais, no período de 2017 a 2019. Realizou-se uma pesquisa, de caráter descritivo, na qual foram analisadas 74 auditorias de desempenho, tomando como base a metodologia de análise de conteúdo de Bardin (2016). O objetivo foi construído no sentido de responder ao questionamento de pesquisa pelo qual se pretendeu discutir de que forma os TCs subnacionais incorporaram a competência para auditar políticas públicas, após a Constituição Federal de 1988.

O que se observa com os resultados apresentados pela pesquisa é que os TCs subnacionais têm buscado realizar auditorias de desempenho voltadas para o controle de políticas públicas ao longo dos últimos anos, utilizando-se de critérios que vão além da legislação, tais como os princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Apesar de ainda sutil, a incorporação das auditorias de desempenho tem levado a mudanças na forma de se realizar o controle externo, que não se limita mais ao controle formal, caracterizado por ter, como resultado principal, a aplicação de multas e sanções àqueles que descumprem a lei. As mudanças ocasionadas por essa nova competência contribuem para uma abordagem do controle externo focada na resolução de problemas públicos por meio de intervenções das auditorias na gestão pública, ampliando a atuação dessas organizações de auditoria em termos de *accountability* horizontal.

Para atender ao primeiro objetivo da pesquisa, o estudo descreveu treze categorias de políticas públicas auditadas pelos TCs subnacionais, no período de 2017 a 2019, sendo que essa categorização foi definida, prioritariamente, de acordo com as funções temáticas de atuação governamental, inseridas na legislação orçamentária, especialmente em instrumentos de planejamento público como os planos plurianuais e as leis de diretrizes orçamentárias, embora se reconheça a existência de outras categorias que não estejam relacionadas diretamente à sociedade.

Das 74 auditorias analisadas, no que se refere à abordagem em categorias de políticas públicas distintas, observou-se uma concentração de auditorias em políticas públicas de educação e de segurança pública em detrimento das demais. A reduzida atuação dos TCs subnacionais em outras categorias de políticas públicas pode decorrer da falta de apoio institucional para a realização dessa modalidade de auditoria, que muitas vezes prioriza as auditorias de conformidade em detrimento das auditorias de desempenho. Esse fato pode ser

decorrente de um baixo estímulo à incorporação das novas atividades disciplinadas após da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Quanto ao segundo objetivo da pesquisa, a partir da pesquisa documental, identifica-se uma maior realização de auditorias de desempenho em políticas públicas pelos TCEs de SC, do PR e do DF. Nesses TCs subnacionais, houve uma quantidade superior de fiscalização, o que representa uma maior institucionalização dessa competência e que poderia ser replicada às organizações que auditam a aplicação de recursos públicos estaduais e municipais. Faz-se necessária a realização de estudos com vistas a entender o funcionamento de suas estruturas organizacionais, de maneira a identificar as razões pelas quais há uma maior propensão à realização dessa modalidade de fiscalização.

Com relação ao terceiro objetivo da pesquisa, tendo em vista a similaridade dos objetivos em documentos produzidos pelos TCs subnacionais, há também que se buscar compreender como ocorre o apoio de associações civis, como a ATRICON e o IRB, bem como do Tribunal de Contas da União, para realização de auditorias de desempenho em políticas públicas. Conclui-se que é primordial o fortalecimento dessas parcerias interinstitucionais para uma maior incorporação dessa competência por essas organizações de auditoria, especialmente em função de a pesquisa ter demonstrado que 44% do total das 74 auditorias foi feito a partir de acordos provenientes dessas parcerias institucionais, chegando a totalizar 100% das auditorias de desempenho em políticas públicas realizadas pelos TCEs do AC, AM, MA, PA, RO e RS, além do TCM-PA.

No tocante ao quarto objetivo da pesquisa, ao analisar as formas de intervenção das auditorias de desempenho em políticas públicas, tem-se que os principais instrumentos são as determinações e recomendações dirigidas aos gestores públicos para que adotem providências em relação ao que foi constatado e registrado pelas equipes de auditoria em seus relatórios. Enquanto as determinações possuem caráter obrigatório e são passíveis de sanção em caso de descumprimento, as recomendações não necessariamente precisam ser implementadas pelos auditados e são mais utilizadas nas auditorias de desempenho em políticas públicas do que as determinações. No caso das recomendações, constata-se a necessidade de haver um elevado grau de persuasão e convencimento dos auditores para que os auditados implementem as recomendações, sendo necessário que, no decorrer do processo de auditoria de desempenho, haja transparência acerca dos aspectos metodológicos do trabalho.

Tanto as determinações e recomendações como a comunicação dos resultados de auditoria a outros órgãos da administração pública e à sociedade visam reforçar o papel dos TCs subnacionais no fortalecimento dos instrumentos de *accountability* horizontal. A partir da

Constituição Federal de 1988, nota-se que os TCs subnacionais têm condições normativas para não utilizarem somente uma lógica estritamente jurídica sobre seus processos, mas também atuar de maneira relevante no ciclo de políticas públicas.

Em que pese esse fortalecimento, faz-se necessário destacar a existência de risco de uma politização das decisões dos Tribunais de Contas, que podem interferir no ciclo de políticas públicas sem a utilização de critérios técnicos, o que tornaria o controle disfuncional. As determinações e recomendações, principais formas de intervenção das auditorias nas políticas públicas, devem ser feitas com cautelas, a partir de um diálogo consensual com os gestores auditados com vistas a identificar os obstáculos para implementação dessas medidas.

Além disso, para que haja uma avaliação pelos TCs sobre se as decisões a respeito das auditorias foram efetivamente cumpridas ou implementadas, torna-se crucial a realização de fiscalizações posteriores por meio de monitoramento dessas decisões. Além disso, entende-se que deve haver uma especial atenção das organizações à comunicação dos resultados, sendo necessário o estreitamento de relações com os três poderes e ministérios públicos, tal como apontamentos realizados no âmbito da PROMOEX.

Por fim, recomenda-se que a realização de novos estudos sobre o tema contemple outras técnicas de obtenção primária dos dados, tais como entrevistas e aplicação de questionários junto a atores-chave pertencentes às organizações de auditoria.

6 REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L. A dinâmica federativa da educação brasileira: diagnóstico e propostas de aperfeiçoamento. In: OLIVEIRA, Romualdo Portela de; SANTANA, Wagner. **Educação e federalismo no Brasil: combater as desigualdades, garantir a diversidade**. Brasília: UNESCO, 2010. p. 01-29.

ALBUQUERQUE, F. F. T. **A auditoria operacional e seus desafios**: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. 2006. 153 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/8765/1/444.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A imagem dos Tribunais de Contas Subnacionais. **Revista do Serviço Público**, v. 56, n. 1, p. 57-83, 2005. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/217>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

ARRETCHE, M. T. S. Mitos da descentralização: mais democracia e eficiência nas políticas públicas. **Revista brasileira de ciências sociais**, v. 11, n. 31, p. 44-66, 1996. Disponível em: <http://www.anpocs.com/images/stories/RBCS/rbcs31_03.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2021.

_____. Políticas sociais no Brasil: descentralização em um Estado federativo. **Revista brasileira de ciências sociais**, v. 14, n. 40, p. 111-141, 1999. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-69091999000200009&script=sci_arttext&tlng=pt>. Acesso em: 14 dez. 2020.

_____. Relações federativas nas políticas sociais. **Educação & Sociedade**, v. 23, n. 80, p. 25-48, 2002. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-73302002008000003&script=sci_arttext>. Acesso em: 22 abr. 2021.

_____. Financiamento federal e gestão local de políticas sociais: o difícil equilíbrio entre regulação, responsabilidade e autonomia. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 8, p. 331-345, 2003. Disponível em: <<https://www.scielo.org/article/csc/2003.v8n2/331-345/pt/>>. Acesso em: 22 abr. 2021.

_____. Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 18, n. 2, p. 17-26, jun. 2004. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-88392004000200003&script=sci_abstract>. Acesso em: 14 dez. 2020.

AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F. O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 9-27, 2018. Disponível em: <<https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13665/0>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Tradução: Luís Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2016.

CAPELLA, A. C. N.; BRASIL, F. G. Análise de políticas públicas: uma revisão da literatura sobre o papel dos subsistemas, comunidades e redes. **Revista Novos Estudos CEBRAP**, n.

101, p. 57-76, 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-33002015000100057&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 14 dez. 2020.

CAMARGO, A. Desigualdades regionais e federalismo assimétrico. **Revista Ciência & Trópico**, v. 44, n. 2, p. 82-133, 2020. Disponível em: <<https://fundaj.emnuvens.com.br/CIC/article/view/1962>>. Acesso em: 24 abr. 2021.

COHEN, E.; FRANCO, R. Avaliação de projetos sociais. Petrópolis: Vozes, 1999.

DE BONDT, Anthony. **Performance Audit by the European Court of Auditors: Time for a Rebalancing?** 2014. 115 p. Master Thesis (Master in European Governance) – University of Luxembourg, 2014.

FILGUEIRAS, F. Além da transparência: *accountability* e política da publicidade. **Lua Nova**, São Paulo, n. 84, p. 65-94, 2011. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-64452011000300004&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 14 dez. 2020.

FILGUEIRAS, F. Burocracias do controle, controle da burocracia e *accountability* no Brasil. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (Orgs.). **Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas**. Brasília: Ipea; Enap, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8617/1/Burocracias%20do%20controle.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

FLEISCHMANN, R. S. Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. **Revista de Administração Pública**, v. 53, n. 1, p. 23-44, 2019.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. Editora Atlas, 2021.

GRIN, J. A.; ABRUCIO; L.F. O que dizer das capacidades estatais dos municípios brasileiros em um contexto de descentralização de políticas. In: CONGRESO NACIONAL DE CIENCIA POLÍTICA “LA POLÍTICA EN ENTREDICHO”, 13., 2017, Buenos Aires. **Anais...** Buenos Aires. 2017. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Eduardo-Grin/publication/318917147_O_que_dizer_das_capacidades_estatais_dos_municipios_brasileiros_em_um_contexto_de_descentralizacao_de_politicas/links/5a91fcdf0f7e9ba4296db4a6/O-que-dizer-das-capacidades-estatais-dos-municipios-brasileiros-em-um-contexto-de-descentralizacao-de-politicas.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2021.

HELLER, G. **Controle externo e separação de Poderes na Constituição de 1988: fundamentos e eficácia jurídica das determinações e recomendações do Tribunal de Contas**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2020. Disponível em: <<https://repositorio.uniceub.br/jspui/handle/prefix/14503>>. Acesso em: 12 mai. 2021.

HOWLETT, M.; RAMESH, M; PERL, A. **Política Pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

IRB – INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de Auditoria Governamental – NAGs aplicáveis ao controle externo brasileiro**. 2011. Disponível em:

<[https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas de Auditoria Governamental - NAG.IRB .pdf](https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas_de_Auditoria_Governamental_-_NAG.IRB_.pdf)>. Acesso em: 14 dez. 2020.

LEITE, C. K. S.; FONSECA, F. Federalismo e políticas sociais no Brasil: impasses da descentralização pós-1988. **Organizações & Sociedade**, v. 18, n. 56, 2011. Disponível em: <<https://periodicos.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/11140>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

LIMA, D. H. Responsabilização por desempenho e controle externo da administração pública. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 111, p. 35-42, 2008. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/450/500>>. Acesso em: 12 mai. 2021.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 76, p. 26-40, 1 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/141335>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

LINO, A. F. **As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social. 2019.** Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2019. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-22112019-162646/pt-br.php>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 739-772, 2009. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rap/v43n4/v43n4a02.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

MAYNE, J. Audit and evaluation in public management: challenges, reforms, and different roles. **The Canadian Journal of Program Evaluation**, v. 21, n. 1, p. 11, 2006. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/John-Mayne-2/publication/287633941_Audit_and_evaluation_in_public_management_Challenges_reforms_and_different_roles/links/577ee33f08ae69ab8820ef9e/Audit-and-evaluation-in-public-management-Challenges-reforms-and-different-roles.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2021.

MATOS, J. **Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco: caminhos para sua institucionalização.** 2006. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/7736>>. Acesso em: 14 set. 2021.

MAZUR, J. Contribution of the Supreme Audit Office of Poland to Legislation and Experiences of Some Other SAIs. **Public Finance Quarterly**, v. 61, n. 3, p. 343, 2016. Disponível em: <https://www.penzugyiszemle.hu/pfq/upload/pdf/penzugyi_szemle_angol/volume_61_2016_3/mazur_2016_3_a.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2021.

MENY, Y.; THOENIG, J.-C. **Las políticas públicas**. Tradução espanhola: Francisco Morata. Barcelona, Editorial Ariel, S.A., 1992.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa Social**. Teoria, método e criatividade. 21 ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

MONTEIRO, L. M. Modelo “top down”: Uma reflexão sobre a implementação de políticas públicas e a participação dos gestores governamentais. **Revista Gestão Organizacional (RGO)**, v. 9, n. 3, 2016. Disponível em: <<https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/3253>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

MULLER, P.; SUREL, Y. **A análise das políticas públicas**. Pelotas: Educat, 2002.

O'DONNELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua nova: revista de cultura e política**, n. 44, p. 27-54, 1998.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E.C. **Metodologia do Trabalho Científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAEDER, S. Ciclo de políticas: uma abordagem integradora dos modelos para análise de políticas públicas. **Revista Perspectivas em Políticas Públicas**, v. 7, n. 13, p. 121-146, 2014. Disponível em: <<https://revista.uemg.br/index.php/revistappp/article/view/856>>. Acesso em 25 fev. 20221.

REICHBORN-KJENNERUD, K. Performance audit and the importance of the public debate. **Evaluation**, v. 20, n. 3, p. 368-385, 2014. Disponível em: <<http://evi.sagepub.com/content/20/3/368>>. Acesso em: 23 fev. 2021.

REICHBORN-KJENNERUD, K.; VABO, S. I. Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. **Evaluation**, v. 23, n. 1, p. 6-23, 2017. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/1356389016683871>>. Acesso em: 23 fev. 2021.

RIBEIRO, R. J. B. **O controle externo federal no Brasil** – uma análise do modelo de gestão frente às demandas do sistema sócio político. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, 2002. Disponível em: <http://ead2.fgv.br/ls5/centro_rec/docs/o_controle_externo_federal_brasil.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2020.

RICHARDSON, R. J. **Metodologia e pesquisa social**: métodos e técnicas-métodos quantitativos e qualitativos. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

ROCHA, D. G. DA; ZUCCOLOTTO, R. A Modernização dos Tribunais de Contas do Brasil: Avaliação da implantação do PROMOEEX nos Tribunais de Contas subnacionais. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 36, n. 3, p. 70-88, 2017. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/32160>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

ROCHA, D. G. DA; ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. Insulados e não democráticos: a (im) possibilidade do exercício da social *accountability* nos Tribunais de Contas brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 2, p. 201-219, 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122020000200201>. Acesso em: 14 dez. 2020.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122009000200004&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em: 14 dez. 2020.

SECCHI, L.; COELHO, F. S.; PIRES, V. **Políticas Públicas**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2019.

SARAVIA, E.; FERRAREZI, Elisabete (Org.). **Políticas públicas**. Brasília: Enap, 2006. v. I. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2914/1/160425_coletanea_pp_v1.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2020.

SILVA, F. A.; MÁRIO, P. C. Análise do Programa de Modernização do Controle Externo Brasileiro - o PROMOEX nos Tribunais de Contas. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 79-96, 2018. Disponível em: <<https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13852>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

SILVA, A. G. F. et al. A relação entre Estado e políticas públicas: uma análise teórica sobre o caso brasileiro. **Revista Debates**, v. 1, n. 1, p. 25-42, 2017. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/index.php/debates/article/view/72132/0>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

SOUZA, A. M. O. **Auditorias operacionais: controle substancial da gestão pública pelos Tribunais de Contas**. 2007. 229 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/10779>>. Acesso em: 14 dez. 2020.

SPECK, B. W. S. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**. São Paulo: Konrad Adenauer Stiftung, 2000. Disponível em: <https://www.academia.edu/3810444/Bruno_Wilhelm_Speck_Inova%C3%A7%C3%A3o_e_rotina_no_Tribunal_de_Contas_da_Uni%C3%A3o>. Acesso em: 14 dez. 2020.

_____. Tribunais de Contas. **Revista Gestão e Controle**, Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, ano 1, nº 1, p. 211-219, 2013a. Disponível em: <https://www.academia.edu/3702381/Bruno_Wilhelm_Speck_Tribunais_de_Contas_em_Revista_Gest%C3%A3o_e_Control_Tribunal_de_Contas_do_Estado_de_Rond%C3%B4nia_ano_1_no_1_p_211_219>. Acesso em: 14 dez. 2020.

_____. Estreitar o relacionamento entre Tribunais de Contas Estaduais com o Poder Legislativo – Uma estratégia para aumentar a eficácia da auditoria governamental nos Estados Brasileiros. **Revista Gestão Pública e Controle Externo**, Tribunal de Contas do Estado da Bahia, p. 100-111, 2013b. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/files/biblioteca_digital/18_Revista_do_TCE_Bahia_2012_2013_Acoes_dos_Setores_Artigos_Tecnicos.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2020.

TEIXEIRA, M. A. C.; ALVES, M. A. **Ethos organizacional e controle da corrupção**: o TCU sob uma ótica organizacional. São Paulo: Konrad Adenauer Stiftung, 2011. Disponível em: <https://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/aquino_-_ethos_organizacional_e_controle_da_corrupcao_75.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2020.

TEIXEIRA, M. A. C. Os tribunais de contas brasileiros e o controle dos controladores. **Por uma gestão pública democrática**, v. 25, p. 203-218, 2017. Disponível em: <https://ceapg.fgv.br/sites/ceapg.fgv.br/files/u60/por_uma_gestao_publica_democratica_ebook.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2020.

TORRES, L.; YETANO, A.; PINA, V. Are performance audits useful? A comparison of EU practices. **Administration & Society**, v. 51, n. 3, p. 431-462, 2019. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0095399716658500>>. Acesso em: 23 fev. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO; ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL; INSTITUTO RUI BARBOSA. Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o Tribunal de Contas da União, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa o com o objetivo de realizar fiscalização na área de Educação (Ensino Médio). Brasília, 13 de julho de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 jul. 2016. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501565C3FFADC64CA&inline=1>>. Acesso em: 9 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL (TC-DF). Secretaria de Auditoria. Terceira Divisão de Auditoria. Auditoria integrada. Relatório final. Auditoria Integrada com o objetivo de avaliar os controles adotados na gestão dos contratos de concessão de terras rurais do Distrito Federal (Processo nº 2627/2018). Brasília, 2018. Disponível em: <<https://www2.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2019/06/Relat%C3%B3rio-Final-e-Decis%C3%A3o-18-2627.pdf>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS (TCE-AM). Decisão nº 113/2018 – Tribunal Pleno. Processo TCE nº 718/2017. Auditoria Operacional Coordenada pelo TCU, em nível nacional, sobre o Sistema Penitenciário Brasileiro. Manaus, 30 maio 2018. Disponível em: <https://www2.tce.am.gov.br/portal/wp-content/uploads/2019/05/AC%C3%93RD%C3%83O-PROCESSO-718_2017_AUD.-OPERACIONAL-PRESIDIOS_SEAP.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA (TCE-BA). Secretaria da Educação (SEC). Secretaria do Planejamento (SEPLAN). Casa Civil. Projeto de Resolução 000117/2018. Auditoria operacional em peças de planejamento (PPA, LDO e LOA) à luz do Plano Estadual de Educação (PEE). Período 01/01/2016 a 31/08/2017. Decisão unânime. Salvador, 16 out. 2018. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/images/resolucao_117_2018.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ (TCE-CE). Processo nº: 10145/2016-3. Relatório Final de Auditoria nº 2/2018. Diagnóstico objetivando revelar o panorama atual das atividades de monitoramento e avaliação de políticas públicas pelo Poder Executivo Estadual, traçadas para o acompanhamento do PPA 2016/2019. Fortaleza, 13 ago. 2018. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>>. Acesso em: 13 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO MARANHÃO (TCE-MA). Secretaria Estadual da Gestão e Previdência – SEGEP. Relatório de Auditoria Operacional nº 14010/2018. Auditoria Coordenada no Regime Próprio de Previdência do Estado do Maranhão. São Luís, 2018. Disponível em:

<[https://www.sindjusma.org/UserFiles/Files/Auditoria%20FEPA%20TCE-MA%20\(Resumo\).pdf](https://www.sindjusma.org/UserFiles/Files/Auditoria%20FEPA%20TCE-MA%20(Resumo).pdf)>. Acesso em: 13 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ (TCE-PR). Processo: 866352/18. Relatório de Fiscalização Nº 106/2018-CAUD. Auditoria sobre a gestão municipal do sistema de transporte coletivo de Ponta Grossa. Curitiba, 12 dez. 2018. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2019/1/pdf/00334042.pdf>>. Acesso em: 13 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA (TCE-RO). Processo: 2262/16 – TCE-RO. Fiscalização de Atos e Contratos. Contrato nº 005/2015 - Contratação de Empresa para Construção do Centro Especializado em Reabilitação Física, Auditiva e Intelectual. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/252620150/tce-ro-22-07-2019-pg-41>>. Acesso em: 14 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA (TCE-SC). Processo n.: @RLA 18/01156694. Auditoria para levantar os principais aspectos do feminicídio em Santa Catarina, bem como seu custo para a sociedade. Florianópolis, 26 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Auditoria%20Femicidio%20C3%ADdio.pdf>>. Acesso em: 13 jul. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS (TCE-TO). Processo nº 11552/2018. Relatório de Auditoria nº 6/2018. Avaliação da gestão tributária do município de Porto Nacional, com foco na renúncia de receitas. Disponível em: <https://www.tceto.tc.br/sistemas_scp2/blank_processo_site/blank_processo_site.php?script_case_init=5696&nmgp_url_saida=/sistemas_scp2/grid_pesquisa_proc_avancada_site/grid_pesquisa_proc_avancada_site.php&nmgp_parms=num_proc*scin11552*scoutano_proc*scin2018*scout>. Acesso em: 13 jul. 2021.

WILLEMANN, M. M. **O desenho institucional dos Tribunais de Contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática**: perspectivas em prol do direito à boa administração pública no Brasil. 2016. 360 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <http://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/1221597_2016_completo.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2021.