

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES – UCAM
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PLANEJAMENTO REGIONAL E GESTÃO DA
CIDADE
CURSO DE MESTRADO EM PLANEJAMENTO REGIONAL E GESTÃO DA
CIDADE

**O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NA PROMOÇÃO DAS POLÍTICAS DE
TRANSPARÊNCIA E CONTROLE JUNTO AOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

FERNANDO ANTONIO LEITE CABRAL LOUREIRO

CAMPOS DOS GOYTACAZES/RJ

2022

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES – UCAM
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PLANEJAMENTO REGIONAL E GESTÃO DA
CIDADE
CURSO DE MESTRADO EM PLANEJAMENTO REGIONAL E GESTÃO DA
CIDADE

FERNANDO ANTONIO LEITE CABRAL LOUREIRO

**O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NA PROMOÇÃO DAS POLÍTICAS DE
TRANSPARÊNCIA E CONTROLE JUNTO AOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Dissertação de Mestrado apresentado à
Universidade Candido Mendes, como parte
das exigências do Programa de Pós-
Graduação em Planejamento Regional e
Gestão da Cidade, para a obtenção do título
de Mestre.

Orientador: Prof. Rodrigo Anido Lira

CAMPOS DOS GOYTACAZES/RJ

2022

Catálogo na fonte

Preparada pela Biblioteca da **UCAM – CAMPOS** 006/2023

Loureiro, Fernando Antonio Leite Cabral.

O papel dos tribunais de conta na promoção das políticas de transparência e controle junto aos municípios brasileiros. / Fernando Antonio Leite Cabral Loureiro. – 2022.

84 f.

Orientador(a): Rodrigo Anido Lira.

Dissertação de Mestrado em Planejamento Regional e Gestão da Cidade – Universidade Candido Mendes – Campos. Campos dos Goytacazes, RJ, 2022.

Referências: f. 81-84.

1. Tribunal de contas. 2. Políticas de transparência. I. Lira, Rodrigo Anido, orient. II. Universidade Candido Mendes – Campos. III. Título.

CDU – 347.99

Bibliotecária Responsável: Flávia Mastrogirolamo CRB 7ª-6723

FERNANDO ANTONIO LEITE CABRAL LOUREIRO

O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NA PROMOÇÃO DAS POLÍTICAS DE
TRANSPARÊNCIA E CONTROLE JUNTO AOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS.

Dissertação de Mestrado apresentado à
Universidade Candido Mendes, como parte
das exigências do Programa de Pós-
Graduação em Planejamento Regional e
Gestão da Cidade, para a obtenção do título
de Mestre.

Aprovado em: 17 de março de 2022.

Banca Examinadora:

Prof^o. Rodrigo Anido Lira, D. Sc - Orientador
Universidade Candido Mendes

Prof^o Waidson Suett, D. Sc
Universidade Candido Mendes

Prof^o. Romeu e Silva Neto, D. Sc
Universidade Candido Mendes

Campos dos Goytacazes/RJ

2022

Dedico ao meu orientador Prof^o. D. Sc. Rodrigo Anido Lira,
Pelo auxílio em cada etapa na elaboração desta tese
E pela amizade construída ao longo destes anos.

Agradeço aos meus pais Silvani e Fernando Loureiro pelo incondicional apoio na minha formação profissional e cidadã. À minha amada esposa Paula e ao nosso filho Antonio Pedro, vocês são o maior estímulo para que siga evoluindo e conquistando novos desafios.

RESUMO

O propósito desse trabalho é analisar o papel dos Tribunais de Contas Estaduais na promoção das políticas de transparência e controle junto aos municípios brasileiros. Como base para essa discussão, apresenta-se a evolução histórica, a partir da Constituição de 88, sobre a transparência pública e o controle social no Brasil, trazendo maior compreensão sobre os conceitos e avanços ocorridos nos últimos anos no país e no mundo com o objetivo de garantir ao pagador de impostos, o acesso às informações sobre o uso do dinheiro público, utilizando-se de boas práticas e inovação no campo da gestão governamental. A metodologia de pesquisa, pautada em uma análise quantitativa e qualitativa, buscou avaliar o cumprimento da missão institucional dos 27 Tribunais de Contas Estaduais e Distrito Federal, realizando pedidos de acesso à informação aos próprios órgãos que municiaram a análise e permitiram a elaboração do ranqueamento dos tribunais de contas no que tange o cumprimento da lei de acesso à informação e do seu papel prático na promoção da transparência e participação, através de um novo e eficiente modelo de controle interno para os seus jurisdicionados. Os resultados apontaram diferenças significativas na conduta dos Tribunais de Contas. Ao mesmo tempo que alguns atenderam aos requisitos legais concedendo respostas aos questionamentos e cumprindo os prazos previstos na Lei de Acesso à Informação, outros nem sequer responderam, trazendo à tona a contradição de quem fiscaliza os municípios acerca das contas públicas e especialmente com relação ao acesso à informação deveriam ser exemplos nesse quesito.

PALAVRAS-CHAVE: accountability; controle interno; tribunal de contas; transparência pública; controle social.

ABSTRACT

The purpose of this work is to analyze the role of the State Courts of Accounts in promoting transparency and control policies in Brazilian municipalities. As a basis for this discussion, we present the historical evolution, from the Constitution of 88, on public transparency and social control in Brazil, bringing greater understanding of the concepts and advances that have taken place in the country and in the world in recent years with the objective of guaranteeing taxpayers access to information on the use of public money, using good practices and innovation in the field of government management. The research methodology, based on a selective and qualitative analysis, sought to evaluate the request of the institutional mission of the 27 State and Federal District Courts of Auditors, making requests for access to information to the bodies themselves that provided an analysis and elaboration of the ranking of the Courts of Accounts with regard to compliance with the access to information law and its practical role in promoting transparency and participation, through a new and efficient model of internal control for its jurisdictions.

KEYWORDS: accountability; internal control; court of accounts; public transparency; social control; general controllership.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - “Qual canal de acesso à informação foi utilizado para a realização deste pedido?”	57
Gráfico 2 - “O pedido foi enviado com sucesso?”	58
Gráfico 3 - “Para fazer o pedido de informação de forma eletrônica são feitas exigências que desestimulem ou impossibilitem o acesso à informação, como cadastro prévio ou anexo de docs. pessoais?”	58
Gráfico 4 – “Foi disponibilizado número de protocolo para acompanhamento do pedido?”	59
Gráfico 5 – “Na resposta ao pedido, o ente federado comunica sobre a possibilidade de recurso ao final da resposta?”	60
Gráfico 6 – “Foi enviado e-mail de confirmação do pedido com o número de protocolo?”	60
Gráfico 7 – “O pedido foi respondido dentro do prazo legal?”	61
Gráfico 8 – “O ente federado respondeu ao pedido no período da pesquisa?”	62
Gráfico 9 - “O ente federado atendeu ao pedido, respondendo positivamente ao que se perguntou?”	62
Gráfico 10 – “Foi apresentada pesquisa de satisfação para o pedido atendido?”	63
Gráfico 11 – “Qual o nível de satisfação pelo serviço de informação e resposta do pedido?”	64

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Desenho da investigação.....	20
Figura 2 - Dimensão do conceito de accountability.....	22
Figura 3 - Pontuação por critério de avaliação da GC em um Tribunal de Contas brasileiro.....	37
Figura 4 - Etapa do ciclo orçamentário.....	42

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparativa da Regulação de Controles Internos em Países do Mundo, segundo conclusões do Estudo “Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países”...35	
Quadro 2 Ranking Nacional de Transparência e Acesso à Informação dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal (2019).....65	65
Quadro 3 - Escala do Ranking dos Tribunais de Contas Estaduais e DF (2019).....66	66
Quadro 4 - Nota Média Geral e por Região do Brasil (2019)66	66

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Frequências de observações em relação aos Poderes da República e órgãos a estes vinculados.....	25
Tabela 2 - Controle Interno: Objetivos conforme a INTOSAI e as finalidades definidas	34
Tabela 3 Folha de pontuação dos questionários aplicados em um Tribunal de Contas.	36

LISTA DE SIGLAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CGU	Controladoria-Geral da União
CLC	Certificação Legal das Contas
CNTC	Conselho Nacional dos Tribunais de Contas
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSO	Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway
DPU	Defensoria Pública da União
e-SIC	Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização
IRB	Instituto Rui Barbosa
IEGM	Índice de Efetividade da Gestão Municipal
GC	Gestão do Conhecimento
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LAI	Lei de Acesso à Informação
MPU	Ministério Público da União
NAGs	Normas de Auditoria Governamentais
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
PROMOEX	Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo
PT	Portal da Transparência
SIC	Serviço de Informação ao Cidadão
SCI	Sistema de Controle Interno
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TC	Tribunais de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 ACCOUNTABILITY E O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES NO CONTROLE PÚBLICO	21
3 TRIBUNAIS DE CONTAS E OS NOVOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO	30
3.1 AUDITORIA	38
3.2 CONTABILIDADE	39
3.3 SISTEMAS DE PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA	41
3.4 NOVA MODELAGEM PARA O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	42
4 ANÁLISE DA EFETIVIDADE DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS ACERCA DOS PROCESSOS DE TRANSPARÊNCIA INTERNA E JUNTO AOS MUNICÍPIOS	48
4.1 METODOLOGIA	48
4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS: RANKING NACIONAL DE TRANSPARÊNCIA E ACESSO À INFORMAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS E DO DISTRITO FEDERAL	54
4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS: NORMATIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO E A PROMOÇÃO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL NOS MUNICÍPIOS	67
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
6 REFERÊNCIAS	81

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu artigo 74, prevê a obrigatoriedade dos Poderes do Estado a manterem, de forma integrada, um sistema de controle interno cujos objetivos incluem: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, executar os programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados com auditoria, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de créditos, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O Inciso XXXIII do Artigo 5º da Constituição Federal de 1988 prevê o direito de acesso à informação e determina a criação de lei para regulamentar o assunto. O tema também está previsto no princípio da publicidade, inscrito no Artigo 37 da Constituição (BRASIL, 2009).

Culau *et al.* (2006) descreve que os princípios da transparência e do controle social encontram-se consagrados na Constituição Federal de 1988 e afirma que o exercício da cidadania é um dos fundamentos da República. Neste projeto de lei, segundo este autor, é assegurada a possibilidade de iniciativa popular, desde que haja respeito no atendimento dos requisitos previstos: direito de petição de assuntos de interesse individual, coletivo ou geral.

A transparência e a publicidade foram as bases da construção da Lei de Acesso à Informação Pública no Brasil depois que foi estabelecida a Constituição de 88, cujos desafios na implementação de seus princípios, deveriam nortear a relação do Estado com a população. Se “durante o período ditatorial, valia a regra de que toda informação era imprescindível à segurança nacional”, quando promulgada a Constituição de 1988, passou a valer a regra de que toda informação é pública, “a não ser que seja considerada

restrita por questões de segurança” (LOPES, 2007, apud PAES, 2011, p. 35), prevalecendo a máxima, “a informação é regra e o sigilo, exceção.”

A Carta Magna de acordo com Culau *et al.* (2006) garante que o cidadão pode recorrer ao Tribunal de Contas da União – TCU para denunciar irregularidades ou ilegalidades. Tal previsão legal é a garantia da assistência de um órgão técnico, especializado do Estado para auxiliar a sociedade no combate à corrupção e ao desvio de dinheiro de ordem pública.

Paes (2011) afirma que no Brasil, antes da aprovação da Lei de Acesso, Lei nº12.527, de 18 de novembro de 2011, havia uma legislação espaçada no que tange o direito de acesso. E esta tratava de forma parcial, direta ou indiretamente, da questão do acesso à informação, nada tão aprofundado, contudo, de forma parcial.

Da Legislação espaçada referida no parágrafo anterior temos a Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 no seu Art. 1º e nesta Lei Complementar tem-se o estabelecimento das normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com o amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. No seu inciso 1º, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, de acordo com o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. Já no inciso 2º, trata das disposições desta Lei Complementar que abrangem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. No inciso 3º trata das referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar entende-se como:

I - Ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

II - Empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação;

III - empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;

IV - Receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

Já na Lei Nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 é apresentado o capítulo das finalidades em que o Art. 2º explícita sobre o Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal tem por finalidade em que deixa claro no seu inciso:

I - Formular o planejamento estratégico nacional;

II - Formular planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social;

III - formular o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais;

IV - Gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal;

V - Promover a articulação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando a compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos Sistemas, nos planos federal, estadual, distrital e municipal. Essa falta não pode ser atribuída à inexistência de previsão constitucional.

Transparência pública para Vieira *et al.* (2011) é um conceito maior do que o de publicidade, pois a publicação de informações em linguagem técnica, como ocorre nos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) não garante por si só a transparência se os cidadãos não interpretarem tais informações e não puderem utilizá-las para o controle social. Ou seja, sem informação é inviável controlar a arrecadação e a aplicação de recursos públicos. Com isto, a transparência se consagra como uma condição indispensável para o exercício da cidadania. Neste contexto, ela estimula os administradores a tomarem atitudes com responsabilidade e zelo na gestão governamental. Portanto, o tema vem ganhando destaque no cenário nacional e internacional exatamente porque estimula o controle social, constituindo mecanismo de combate à corrupção e de fortalecimento da gestão fiscal. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 131/09 conhecida como Lei da Transparência acabou acrescentando no seu dispositivo à Lei de Responsabilidade Fiscal, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Paes (2011) vai relatar que, no Brasil, seguindo a esteira de países de democracias recentes, passaram a surgir muitos projetos de lei, no Senado Federal e na Câmara dos Deputados, com o intuito de regulamentar o direito de acesso. Contudo, as

principais diretrizes do Projeto de Lei que se converteu na Lei nº 12.527 (LAI) foram discutidas e propostas em uma disputa que ocorreu principalmente na burocracia do Poder Executivo federal.

De acordo com o Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional, o conceito de transparência fiscal implica no acesso imediato a informações confiáveis, abrangentes, tempestivas, compreensíveis sobre as atividades do governo, para que o eleitorado e os mercados financeiros avaliem com precisão a situação financeira do governo e os custos e benefícios efetivos das atividades (FMI, 2007, apud VIEIRA *et al.*, 2018).

A partir do Projeto de Lei nº 219/2003, Paes (2011), vai trazer a narrativa de que o deputado Reginaldo Lopes, do PT/MG, foi o que buscou apoio junto à Controladoria Geral da União (CGU) no sentido de viabilizar seu projeto no Congresso. Tal fato iniciou uma discussão intra governamental que culminou na revisão da legislação e na criação de um projeto de lei do Poder Executivo federal que foi aprovado pelo Congresso e logo, passou a vigorar a nova Lei de Acesso brasileira.

A Controladoria-Geral da União (CGU, 2013) classifica a transparência pública em ativa e passiva. A transparência ativa é definida como sendo a de divulgação de informações por iniciativa do órgão público daquilo que é de interesse da sociedade. Já a transparência passiva é conceituada como sendo aquela que ocorre quando a divulgação de informações acontece por demanda da sociedade. Sendo assim, todo corpo normativo estabelece e motiva a transparência para todos, por meio dos Portais da Transparência (PT) e Serviço de Informação ao Cidadão (SIC).

Ao observar como as questões concernentes à transparência ocorreram no Brasil, pode ser comparado ou dito parecido com o que aconteceu no ambiente americano, onde os trabalhos foram focados nos custos de forma predominante, onde se catalisou energias e interesses dos pesquisadores. Consequentemente, com o passar do tempo, a visão de controladoria e de controle gerencial trouxe relevantes perspectivas ao quadro de gestão, tanto no ambiente acadêmico como no pragmatismo do ambiente empresarial.

Para Coutinho *et al.* (2018) quando se analisa o cenário brasileiro, verifica-se um longo período de degeneração da credibilidade das instituições frente à sociedade. Aponta-se que o Índice de Confiança da Sociedade de 2015, aferido pelo Ibope

Inteligência, apresentou valores alarmantes: apenas 46% da população confia no Poder Judiciário, 30% no Governo Federal, 33% no Governo Municipal, 22% no Congresso Nacional e 17% nos Partidos Políticos, ou seja, o papel da Transparência ganha destaque ao tentar resgatar a confiança da sociedade.

Diante deste contexto, este estudo tem como objetivo geral analisar a efetividade das estratégias dos Tribunais de Contas Estaduais na orientação para a implementação de novos sistemas de controle interno e a promoção das políticas de transparência em conjunto dos demais setores sociais e a população dos municípios brasileiros.

Dos objetivos específicos têm-se a pretensão de: Identificar as competências no âmbito da união, estados e municípios quanto à orientação dos modelos e políticas de promoção da transparência e controle social; Analisar a efetividade das ações dos tribunais de contas na disseminação das políticas e modelos orientados para o atendimento às macrofunções atribuído ao controle interno junto aos municípios jurisdicionados; Dissertar sobre os principais desafios enfrentados pelos municípios brasileiros para se adequarem às novas diretrizes propostas pelos tribunais de contas, considerando os aspectos legais, organizacionais, políticos e culturais das administrações locais.

Para o alcance do objetivo do presente estudo utilizou-se, inicialmente, uma pesquisa bibliográfica. Como principais autores, temos os pesquisadores Fernando Luiz Abrúcio, Carlos Ayres Brito, Guillermo O'Donnell e Marco A. C. Teixeira, os quais, em seus reconhecidos trabalhos, apresentam suas percepções dentro de um contexto histórico da gestão pública em nosso país e contribuem para a evolução das estruturas internas e dos mecanismos de controle interno, externo e social, pontos estes de suma importância para essa dissertação.

Com o objetivo de analisar o papel dos Tribunais de Contas Estaduais diante dos seus jurisdicionados, nas orientações e capacitações para a implementação das estruturas de controle interno que visem atender e cumprir efetivamente o que prevê as macrofunções do controle interno, entendendo o caráter amplamente pedagógico e orientador destes órgãos para com os seus municípios, foram enviados a todos os 27 Tribunais de Contas Estaduais, pedido formal de acesso à informação, utilizando o sistema eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC) da instituição e

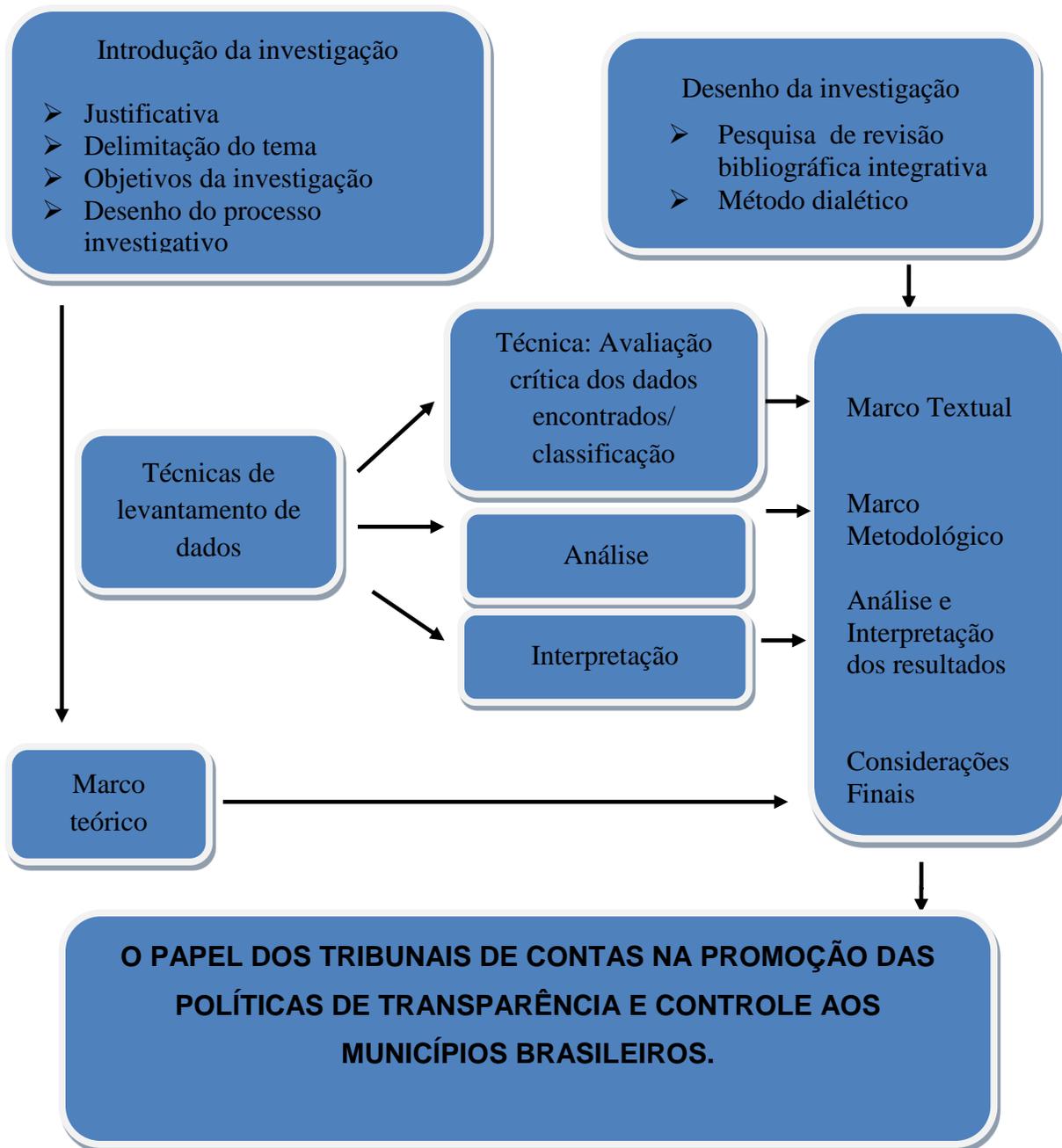
amparados pela Lei 12.527/2011, onde foram questionadas que ações e políticas de promoção da transparência, acesso à informação e controle social tem sido fomentadas pelas mesmas, bem como que produções de conteúdos necessários à constante qualificação e atualização dos gestores municipais, visando a melhoria e ampliação da atuação do controle interno dentro da estrutura administrativa, têm sido oferecidas aos municípios para a efetivação das políticas de transparência e controle social.

De forma subsidiária, mas não menos relevante e inspirado na metodologia criada pela CGU para avaliar a eficácia das políticas de transparência e acesso à informação dos municípios brasileiros, através do Programa Brasil Transparente, será desenvolvido um ranking, que estabelecerá critérios e pesos análogos ao Escala Brasil Transparente da CGU, com o intuito de medir, avaliar e ranquear, os Tribunais de Contas Estaduais quanto ao seu próprio cumprimento no que tange a Transparência Passiva, tomando como base a avaliação do e-SIC, ferramenta indispensável para o cumprimento da Lei de Acesso à Informação.

Por tratar-se de um trabalho acadêmico que objetiva analisar e contribuir para a melhoria na regulamentação dos sistemas de controle interno da administração pública se tornou necessário analisar a relação com as legislações vigentes que tratam dos referidos temas, em destaque a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei da Transparência e Lei de Acesso à Informação.

Abaixo, segue o esquema do processo de investigação deste estudo.

Figura 1 - Desenho da investigação



Fonte: O autor.

2 ACCOUNTABILITY E O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES NO CONTROLE PÚBLICO

Para Filgueiras (2015), a literatura sobre o tema da *accountability* está firmada na perspectiva da teoria do *principal-agent*. E ao estudar inicialmente sobre o cenário da *accountability* percebe-se que a gênese deste se apresenta dentro de um conjunto de agentes responsáveis no monitoramento e controle das organizações burocráticas, buscando a conformidade (*compliance*) e acrescentando as preferências ao principal.

A definição da palavra *accountability*, de acordo com Coutinho *et al.* (2018) explica que vai além da capacidade de fiscalização, do controle de eventual punição a irregularidades da esfera pública pelos cidadãos, por meio do pleito eleitoral (*accountability* vertical), pelas organizações da sociedade civil e imprensa, através da opinião pública (*accountability* social) e por órgãos públicos incumbidos de coibir malfeitos e tutelar interesses jurídicos (*accountability* horizontal). Na variedade de conceitos, a responsividade é uma palavra que se aproxima da tradução para *accountability*, sendo que em suma aponta-se para tradução de prestação de contas, ora indicando-o como responsividade. Utiliza-se neste a expressão “prestação de contas” apenas com seu significado estrito, referente ao instituto jurídico positivado no art. 34, VII, alínea “d” e art. 35, II, da CF. que em curta significa um sistema de incentivos e castigos a todo agente, público ou privado, que desempenha função pública.

Na esfera pública pode-se, então, considerar *accountability* como a responsabilidade do governo, dos funcionários públicos e dos políticos perante a sociedade, na execução e administração dos recursos públicos. Já no campo administrativo, seriam as regras e normas internas que asseguram ao agente público mecanismos de uma administração responsável. (LIMA, 2012, p. 38).

Para Tomio *et al.* (2013) a *accountability* diz respeito à relação entre duas partes, em que a primeira delega responsabilidade para a segunda, que deverá exercer a gestão dos recursos, o que gera uma obrigação de prestação de contas da segunda parte frente à primeira.

Para Castro (2008) a implantação da *accountability* no Brasil ainda depende da mudança na cultura do relacionamento entre dirigentes públicos e os cidadãos. Este autor afirma que o processo de construção do *accountability* é um desenvolvimento que ocorre gradualmente e depende em grande parte de cobrança pela população e de mudanças culturais que acontecem vagarosamente.

Quando vai tratar do significado de *accountability* de acordo com Buta *et al.* (2018), este termo tem uma definição não traduzida para o português, ou seja, o seu significado é amplo e a língua portuguesa não consegue explicar com exatidão o que de fato a palavra define. No entanto, quando estes autores foram se aprofundar e estudar sobre o mesmo e percebeu-se que, Ana Maria Campos nos anos de 1990 constatou a ausência do conceito na administração pública brasileira. E isto trouxe uma relevante constatação pública para burocratas, algo de que a sociedade estaria distante (CAMPOS, 1990 apud BUTA, *et al.*, 2018). Depois de duas décadas, mesmo diversos estudiosos terem considerado que a evolução institucional ocorreu neste tempo, ainda concluíram que o conceito de *accountability* estaria em processo de construção na sociedade brasileira, sendo que a cultura de *accountability* estava longe de ser executada aqui no Brasil (PINHO *et al.*, 2009 apud BUTA *et al.*, 2018).

Na figura abaixo, pode ser observado a dimensão do conceito *accountability*:

Figura 2 - Dimensão do conceito de *accountability*



Fonte: BUTA *et al.* (2018, p. 50).

Olsen (2017) explica que o desafio teórico da abordagem do *principal-agent*, no estudo dos processos de *accountability* é resumido pela compreensão causal e a atribuição de responsabilidades, e que a punição do comportamento não autorizado dos agentes e a recompensa da conformidade ocorrem no intuito de promover um processo de aprendizado com os sucessos e as falhas, bem como a melhoria da ordem política e das instituições da administração pública.

A *accountability* de acordo com as considerações de Lima (2012) requer mudanças nas prestações de contas de forma imediata afim de exercer a disciplina nas ações de gestão pública. Ou seja, esta prestação de contas é diferente das que ocorre manualmente nas quais se apresentam balanços, demonstrações financeiras do orçamento e avaliação do cumprimento de normas relativas à parte financeira. Para este outro tipo de controle todo o foco estará voltado à missão, objetivos de programas e efetividade destes, mostrando a solução que a sociedade espera para resolver os problemas identificados e materializados nos orçamentos apresentados.

Jensen *et al.* (2008) explica que é possível perceber a necessidade de *accountability* quando surge de uma relação semelhante a da agência, que envolve um contrato a uma pessoa (principal) e que emprega outra (agente) para executar, em seu nome, num serviço que implique a delegação de algum poder de decisão do agente.

Para Simon (1957), quando na sociedade existe alto grau de confiança e satisfação, é provável que haja passividade popular que gere baixas demandas de *accountability*. Geralmente, quando os governantes e os burocratas rotineiramente se antecipam para o que os cidadãos considerem como legítimo, executam a auto restrição e permanecem na zona de aceitação dos cidadãos. Já quando se fala das democracias, têm lidado com aumento das demandas por *accountability*, que ocorrem em contextos de diversidade e também da unidade, de confiança e desconfiança, baseados nas experiências históricas.

O Poder Legislativo e seus atos representam cerca de 21% das observações de acordo com as pesquisas realizadas por Buta *et al.* (2018), sendo que a maioria é do Tribunal de Contas da União – TCU, o qual em suma cita *accountability* como tendo significado de um princípio constitucional em suas decisões. Neste âmbito entende-se que buscam difundir em tal conceito mediante recomendações de sua observância pelos

órgãos auditados, além da capacitação de pessoal no assunto. Ressalta que a Câmara dos Deputados oferece um curso de Mestrado Profissional em Poder Legislativo no qual *accountability* é tema de uma de suas linhas de pesquisa.

Mosher (1968) elucida que o Legislativo é o Poder que está próximo da democracia direta, conforme sua classificação. Os órgãos do Poder Legislativo deveriam ser os maiores facilitadores da participação e do controle social das políticas públicas, embora isso não aconteça. Percebe-se que diversos estudos salientam a relevância da participação social para a ocorrência de *accountability* (BRAGA *et al.*, 2016).

O termo *accountability* é pouco citado no Poder Judiciário e em outras esferas públicas no Brasil, no que se refere aos órgãos autônomos integrantes do Sistema de Justiça, o Ministério Público da União – MPU, apontou quatro atos registrados e a Defensoria Pública da União – DPU, de um. Ao investigar de forma minuciosa, entendeu-se que alguns autores como Medeiros *et al.* (2013) indicam escassez no que tange a pesquisa sobre *accountability* em organizações do Sistema de Justiça. Na pesquisa destes autores apontam 53 artigos encontrados, apenas dois tratavam desse locus, sendo que ambos não se referem ao Poder Judiciário propriamente dito, mas ao Ministério Público.

Uma pesquisa quantitativa foi realizada em órgãos públicos brasileiros e abaixo apresentamos uma tabela com seus resultados:

Tabela 1 Frequências de observações em relação aos Poderes da República e órgãos a estes vinculados

Poderes/Órgãos	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Executivo		
Ministério da Educação	44	
Ministério da Fazenda	26	
Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União	16	
Ministério da Justiça e Segurança Pública	11	
Presidência da República	9	
Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.	8	
Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovação e Comunicações	7	
Ministério do Meio Ambiente	6	
Ministério de Minas e Energia	5	
Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil	4	
Ministério da Integração Nacional	4	75,8%
Ministério da Defesa	3	
Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços	3	
Ministério da Cultura	2	
Ministério da Saúde	2	
Ministério das Cidades	2	
Ministério do Esporte	2	
Advocacia-Geral da União	1	
Ministério do Trabalho e Emprego	1	
Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	1	
Conselho Federal de Contabilidade	3	
Legislativo		
Tribunal de Contas da União	38	
Câmara dos Deputados	6	21,3%
Senado Federal	1	
Judiciário e Órgãos Autônomos do Sistema de Justiça		
Ministério Público da União	4	
Justiça Eleitoral	1	2,8%
Defensoria Pública da União	1	

Fonte: BUTA *et al.* (2018, p.56).

De acordo com a Tabela 1, Buta *et al.* (2018) realiza uma pesquisa quantitativa que apresentou em estatística números preocupantes no que tange o termo *accountability*. Como as pesquisas destes autores tratavam especificamente de quantificar atos que continham a *accountability* em seu teor e na observância disto, encontrou-se um baixo número tratando desse *tema* nos órgãos públicos, fato que evidencia que este conceito não é conhecido e ainda nem tão pouco utilizado aqui no Brasil comumente.

Abrucio *et al.* (2004), descreve que a *accountability* durante o processo eleitoral, é exercida por meio do sistema partidário, que envolvem debates e demais formas de

disseminação das informações e das conceituações, assim como as regras de financiamento de campanha. Sobre os controles parlamentar e judicial, bem como controles administrativos procedimentais, como o exercido pelos Tribunais de Contas, o controle do desempenho da ação governamental e o controle social. E a terceira forma se dá por meio de regras atemporais que limitam o poder governamental em prol dos direitos individuais e coletivos da sociedade. Ainda tais autores, classificam três formas de *accountability* em uma visão de complemento a de O'Donnell: processo eleitoral, controle institucional durante os mandatos e regras estatais intertemporais.

O'Donnell (1991) é enfático ao falar sobre *accountability*, explica que pelos estudos das duas dimensões didáticas, vertical e horizontal pode se chegar a uma compreensão do que este conceito traz em seu cerne. A dimensão vertical define o controle dos gestores públicos pelos eleitores. A dimensão horizontal, *accountability* conceitua a rede de instituições capazes de questionar e punir os agentes públicos pelo cumprimento impróprio de suas responsabilidades.

Do combate à corrupção, Lima (2012) aponta dentro do instrumento *accountability* para o gerenciamento e o acompanhamento das ações dos agentes públicos, a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, no Brasil. Com isto, o tema *accountability* torna-se uma necessidade na reforma de gestão, quando o objetivo for a eficiência, a eficácia, a efetividade e a transparência nos gastos públicos.

A história do acesso a informações públicas, nos estudos de Fabiano (2012), aponta para legislações específicas, enfatizando que estas começam a vigorar no século XVIII, precisamente em 1766, com a promulgação da primeira Lei de Acesso, na Suécia, no período chamado “Era da Liberdade” 27 (1718-1772). A segunda legislação específica surgiria apenas em 1951 três anos após a Declaração Universal dos Direitos Humanos na Finlândia. A terceira legislação específica, surge nos Estados Unidos, em 1966.

Diferente de tratar as legislações específicas, Paes (2011) considera nos seus estudos o aprofundamento para entender melhor sobre a manipulação e a armazenagem da informação, quais papéis que estas desempenharam (e desempenham) na constituição (e manutenção) desses Estados. Como por exemplo, o processo de acumulação de informações, por meio de um conjunto de práticas em que a construção da Lei de Acesso à Informação Pública no Brasil programa desafios de seus princípios

administrativos, que foi definido por Foucault (2007) como “gouvernementalité” (traduzido como governabilidade).

Fabiano (2012) explica que a transparência é a propriedade de ser transparente. Transposto para o estudo das instituições e das relações políticas, o termo transparência segundo este mesmo autor, pode designar instrumentos e iniciativas que promovem e asseguram a visibilidade e acessibilidade das informações e ações governamentais das pessoas sujeitas ao julgamento público. A definição arguida pela organização da Transparência Internacional (TRANSPARENCY INTERNATIONAL, 2009, p. 44, apud FABIANO, 2012, p. 24), “transparência é a característica de 25 governos, empresas, organizações e indivíduos em serem abertos em relação a informações sobre planos, regras, processos e ações”. Talvez a definição de Suk Kim *et al.* (2005, p. 649, apud FABIANO, 2012 p. 25) seja mais útil como ponto de partida: Transparência é central para a boa governança e pré-requisito essencial para a accountability entre estados e cidadão.

Paes (2011), explica que com a aprovação recente da Lei nº 12.527 (Lei de Acesso), em 18 de novembro de 2011, o Brasil passou a ter uma legislação infraconstitucional que regulamenta esse direito de forma completa. (Com a nova legislação, se não for acompanhada por uma política pública, dificilmente será suficiente para a ampliação do acesso às informações governamentais).

Para Abrucio *et al.* (2004), os cinco instrumentos para a accountability durante o mandato são:

- Controle parlamentar, exercido pelo Legislativo sobre o Executivo, por meio da fiscalização orçamentária, da participação na nomeação de altos burocratas e instauração de comissões de inquérito para averiguar possíveis erros nas políticas públicas ou atos de improbidade;
- Os controles judiciais, exercido por Judiciário e Ministério Público, existem para garantir que governantes e altos burocratas atenham-se ao império da lei. Assim como, os atores judiciais na qualidade de funcionários públicos precisam passar por formas de controle político, como os *checks and balances* dos outros dois Poderes (como na nomeação de juizes de Alta Corte) ou a criação de agências de fiscalização da atividade administrativa do Judiciário (como o brasileiro Conselho Nacional de Justiça);

- controle administrativo-financeiro das ações estatais, exercido pelos Tribunais de Contas ou Auditorias Independentes, para determinar se as despesas e investimentos foram efetuados da maneira como haviam sido determinadas pelo Orçamento, e pelas normas legais mais gerais, como os limites para o endividamento e a vinculação orçamentária a certas áreas;

- controle dos resultados da administração pública, exercido tanto por agências como no próprio governo ou por entes financiados pela sociedade civil, como por órgãos de controle administrativo-financeiro. Com o objetivo de responsabilizar o Poder Público conforme o desempenho dos programas governamentais;

- controle da sociedade, exercido por meio de mecanismos de consulta popular (como o plebiscito), de conselhos consultivos ou deliberativos, da figura do *Ombudsman* ou de parcerias com organizações não governamentais na provisão de serviços públicos.

Para Culau *et al.* (2006), o capítulo IX, intitulado “Da transparência, Controle e Fiscalização” define os instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais deverá ser dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. Neste texto a lei prevê que a transparência será assegurada mediante incentivo à participação popular e à realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Em consonância com os preceitos constitucionais da publicidade e da eficiência, Culau *et al.* (2006) explica que visa estimular a gestão racional e responsável dos recursos públicos, o Portal da Transparência seria para veicular informações sobre execução orçamentária e financeira dos ministérios. O Portal atua, como instrumento de publicização da prestação de contas dos ministérios, revelando à sociedade como os recursos dela extraídos têm sido aplicados. A finalidade precípua do Portal é veicular dados e informações com detalhes sobre execução orçamentária e financeira da União, compreendendo gastos efetuados por seus órgãos e entidades, repasses de recursos federais, operações de descentralização de recursos, operações de crédito realizadas por instituições financeiras oficiais de fomento. A gestão do Portal cabe à Controladoria Geral da União, na qualidade de órgão central do Sistema de Controle Interno do governo federal.

Enfim, o estudo revela que com a Lei Complementar n° 131/09 de acordo com as considerações de Vieira *et al.* (2011), ocorreu uma contribuição significativa para aumentar o grau de transparência, de fiscalização e de controle da gestão governamental. Mesmo que a transparência em tempo real pareça ser uma experiência nova, verifica-se, que no Brasil não carece de legislação que regulamente o assunto, mas de administradores que cumpram as disposições legais e permitam que qualquer pessoa saiba onde, quanto e como o dinheiro público está sendo arrecadado e também gasto.

Diante disso, podemos enquadrar os Tribunais de Contas Estaduais, foco deste trabalho, como forma de accountability horizontal, que segundo O'Donnel (1998, p. 40) compreende a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar sanções, que vão “desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou omissões de agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas”. Para a efetividade deste processo, são necessárias agências estatais autorizadas e dispostas a supervisionar, controlar, retificar e/ou punir ações ilícitas de autoridades localizadas em outras agências estatais.

Assim, dada a relevância do papel dos Tribunais de Contas dos estados no processo de accountability, o próximo será dedicado ao seu conceito, atribuições e os novos sistemas de controle interno.

3 TRIBUNAIS DE CONTAS E OS NOVOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

Lima (2012) descreve um pouco sobre o período da colonização brasileira e enfatiza que a Coroa Portuguesa exercia o domínio sobre quase todas as ações do Estado determinando o controle sobre a utilização dos recursos públicos pela monarquia, fato que era uma preocupação.

Já Silva (2004) registra que desde 1922 existia no Brasil a preocupação do controle no setor público. Na época, o controle interno atuava examinando e validando as informações sob os aspectos da legalidade e da formalidade. A preocupação era no sentido de auxiliar aos órgãos de fiscalização externa e não à avaliação da forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos.

Speck (2011) explicita que no contexto brasileiro, os 34 Tribunais de Contas dos Estados, dos Municípios, Municipais, do Distrito Federal e da União (TCs) compõem a rede de controle sobre a administração pública, sendo também formada por Poder Legislativo, Ministério Público, Tribunal Superior Eleitoral e Controladoria Geral da União.

Lino (2018), ao falar sobre a criação de um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas (CNTC), explica que não é nova esta proposta de emenda constitucional e que, desde 2007, o tema é debatido junto ao Senado Federal e na imprensa há anos.

Na ausência do CNTC, organizações como a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e Instituto Rui Barbosa (IRB) efetuam ações para diminuir a heterogeneidade dos TCs. Em 2002, a ATRICON desenvolveu diagnósticos dos TCs e identificou deficiências como a defasagem de informatização, culminando no início do PROMOEX (Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros), que objetivou desenvolver 28 TCs participantes e foi realizado de 2006 a 2012 com apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento. Recentemente, ações como essa envolvem o desenvolvimento das Normas de Auditoria Governamentais (NAGs) e atuais Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), portal de boas práticas exitosas que poderiam ser

utilizadas como *benchmark* em todos os TCs, o Marco de Medição do Desempenho dos TCs que demanda dos tribunais um plano de ação para se enquadrar nos critérios de avaliação propostos, além do incentivo à adoção do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) por todos os TCs do Brasil (LINO *et al.*, 2018, p. 24).

A natureza jurídica do Tribunal de Contas, segundo Coutinho *et al.* (2018), dentro do arcabouço advindo da Constituição Federal percebe-se que há questões controversas a doutrina e jurisprudência nacional, fato que reforça tantas outras problemáticas relativas à efetividade desta instituição, tais como a natureza jurídica dos processos de controle externo também conhecido como processo de contas e das decisões dos cortes de contas. A parte mais delicada nisto é a adaptação da Teoria de Separação dos Poderes às especificidades da realidade contemporânea e às funções exercidas pelo Estado.

No Brasil, os 34 (trinta e quatro) Tribunais de Contas exercem controle externo da administração pública, em auxílio às atividades do Poder Legislativo nos níveis da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Entende-se como controle externo a atividade independente da administração pública que fiscaliza seus atos administrativos, mas, sobretudo assegura que políticas públicas sejam implementadas com qualidade, eficiência e eficácia, produzindo resultados positivos para a sociedade (BRASIL, 1988, apud FREITAS, 2017, p. 437).

Quando se trata dos Tribunais de Contas, a gestão do conhecimento, considerando as palavras de Castro (2011) e Pires (2009), pode ser vista como ferramenta para aprimoramento de competências constitucionais. Fato que os estoques de processos de prestação de contas dos jurisdicionados aumentam a taxas altas inversamente proporcionais ao número restrito de técnicos e recursos disponíveis nestas organizações públicas.

A criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em 1986, traz o foco do controle para finanças, com vistas à busca de agilidade e confiabilidade às informações financeiras do Governo. Antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 e após a criação da STN, os Sistemas de Programação Financeira e Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria foram integrados, formando Sistema de Controle Interno (SCI), por meio do Decreto n.º 93.874/86. A Constituição, promulgada em 1988, e o Decreto n.º 93.874/86 disciplinaram as finalidades do sistema de controle ao reconhecer que tal missão deveria ser exercida não só com o auxílio do Tribunal de Contas da União, no campo do controle externo,

mas, também, pelo sistema de controle interno de cada Poder (LIMA, 2012, p. 26).

Como entendido no parágrafo acima, percebe-se que o controle interno possui três pilares, estes podem ser classificados e estudados separadamente: os Sistemas de Programação Financeira e Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria. Para Fayol (1981, p.139), o controle tem por objetivo “assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição”. Ou seja, se na Administração Pública há firmeza aos objetivos do governo, percebe-se que naturalmente está vinculada ao atendimento do interesse público e ao cumprimento da lei. É justamente nessa esfera de garantia de eficácia que se estabelece mecanismos de controles, chamado controle da Administração Pública ou controle que esta exerce sobre si.

Ao citar eficiência, Guerra (2005) defende que o sistema de controle interno deve ser exercido na própria estrutura do órgão controlado (dentro da mesma), por meio de procedimentos e atividades inter setoriais (de colaboração), com vistas à realização mais eficiente do sistema e que para este autor seria a forma correta de gestar um órgão público.

Lima (2012), explica que o sistema de controle interno é formado por vários subsistemas e aqui ele cita um: unidades descentralizadas de controle que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar, integrada e balizada por uma norma comum que lhes confira segurança jurídica.

O TCU (BRASIL, 2009, p. 54) menciona que no Brasil:

O controle interno é tratado como um capítulo da Lei 4.320, de 1964, que trata de normas gerais de direito financeiro, contabilidade e orçamento público. No entanto, sua nova feição foi ampliada para integrar responsabilidades quanto à gestão de riscos e suportar estruturas de governança se incorpora melhor à Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, já que esta foi elaborada para atender às expectativas da sociedade brasileira, na busca pela responsabilidade e pelo bom uso dos recursos públicos na consecução dos objetivos do Estado.

A CGU, na qualidade de gestora do Portal da Transparência do Governo Federal, tem realizado esforços para reduzir a defasagem dos dados apresentados, aprimorar a qualidade das informações oferecidas e estimular a utilização de linguagem de fácil entendimento. A ênfase na rápida disponibilização das informações é considerada fator

relevante: os dados referentes aos pagamentos de benefícios assistenciais com o Programa Bolsa Família, por exemplo, estão acessíveis no mesmo mês em que ocorre o pagamento. Entretanto, a informação ainda que rápida deve ser dotada de confiabilidade e clareza. Caso contrário, ainda que os cidadãos possam acessá-la, não poderão convertê-la em instrumento legítimo de controle social e de reivindicação de seus interesses e de suas comunidades (CULAU *et al.*, 2006).

Continuando a falar sobre o Controle Interno, dentro da legislação brasileira não se encontra com facilidade o significado ou conceito sobre esta terminologia nas bases legais e são poucos os trabalhos científicos nesta área da gestão pública. A definição de controle interno governamental mais utilizada é da Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização - INTOSAI, que é uma organização não governamental que reúne entidades de fiscalização político-administrativa (como o Tribunal de Contas da União - TCU), que traz Controle Interno definido como:

“...um processo integral realizado pela gerência e pelos funcionários de uma entidade, desenhado para enfrentar os riscos e para garantir razoável segurança de que, na consecução da sua missão institucional, os seguintes objetivos serão alcançados: execução correta, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; cumprimento das prestações de contas; cumprimento das leis e regulamentações; garantia contra perdas, abuso ou dano dos recursos” (INTOSAI, 1991 apud LIMA, 2012, p. 32).

Tabela 2 - Controle Interno: Objetivos conforme a INTOSAI e as finalidades definidas

Conceito de Controle Interno segundo a INTOSAI	Constituição Federal de 1988, art. 74
<p>[...] um processo integral realizado pela gerência e pelos funcionários de uma entidade, desenhado para enfrentar os riscos e para garantir razoável segurança de que, na consecução da sua missão institucional, os seguintes objetivos serão alcançados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • execução correta, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; • cumprimento das prestações de contas; • cumprimento das leis e regulamentações; • garantia contra perdas, abuso ou dano dos recursos. 	<p>Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:</p> <p>I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;</p> <p>II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;</p> <p>III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;</p> <p>IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.</p>

Fonte: LIMA (2012, p.33).

A autora Lima (2012), fez um levantamento em sua pesquisa de conclusão de curso, a qual trouxe uma tabela explicativa do controle interno no mundo juntando todas as normas disciplinadoras aplicadas em diversos países.

A tabela 3 apresentada por Lima (2012) mostra que o Controle Interno é uma realidade aplicada em diversos países do mundo, obtendo controle e organização no setor público o que aponta com mais clareza a situação de responsabilização.

Quadro 1 - Comparativa da Regulação de Controles Internos em Países do Mundo, segundo conclusões do Estudo “Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países”

País	Canadá	EUA	Nova York	Chile	Paraguai	Peru	Colômbia	África do Sul	Brasil
Regulação do Controle Interno	O assunto não é objeto de lei específica.	O Congresso optou por alterar a <i>Lei de Contabilidade e Auditoria</i> , de 1950, para nela incluir uma seção obrigando entidades e órgãos públicos a estabelecer controle interno de acordo com padrões prescritos pelo GAO (órgão de controle externo americano) e a realizar avaliações contínuas e relatórios periódicos sobre sua adequação de acordo com as diretrizes estabelecidas pelo OMB (órgão de gestão e orçamento) em consulta com o GAO.	O New York State Government <i>Accountability, Audit and Internal Control Act</i> , que evidenciou a importância da implantação de bons controles internos.	Trata do controle interno em diversas normas esparsas.	Introduziu controles internos por meio da Lei Orgânica da Controladoria Geral da República.	Editou leis específicas regulando, de forma exaustiva, a elaboração, aprovação, implantação, funcionamento, aperfeiçoamento e avaliação de controle interno nas entidades do Estado. Por exemplo, a Lei 28716 de 2006 - <i>Lei de Controle Interno das Entidades do Estado</i> , regulamentada por resolução de sua Controladoria-Geral.	Editou leis específicas regulando, de forma exaustiva, a elaboração, aprovação, implantação, funcionamento, aperfeiçoamento e avaliação de controle interno nas entidades do Estado. Por exemplo, a Lei 87 de 1993, que <i>estabelece normas para o exercício do controle interno nos órgãos e entidades do Estado</i> , regulamentada por Decretos Nacionais.	Tem origem constitucional e é repercutida em legislações esparsas, que estabelecem critérios e responsabilidades. Os princípios básicos da <i>accountability</i> sul-africana são: conformidade, economicidade, desempenho, publicidade, análise de risco, controles internos, responsabilização e monitoramento.	O caso Brasileiro assemelha-se ao americano, pois aqui também se pensa em tratar do controle interno como um capítulo da Lei 4.320, de 1964, que trata de normas gerais de direito financeiro, contabilidade e orçamento público. A nova feição do controle interno, ampliada para integrar responsabilidades quanto à gestão de riscos e suportar estruturas de governança permite-nos vislumbrar como mais apropriado sua incorporação à LRF.

Fonte: TCU (2009 apud Lima, 2012, p. 64).

Já a pesquisa realizada por Freitas (2017), vai explicar de modo simples, conforme tabela 4, como funciona na prática uma auditoria interna, como esta é realizada.

Tabela 3 - Folha de pontuação dos questionários aplicados em um Tribunal de Contas

Nº	Critério	Pontuação (Média das respostas)	Pontuação máxima	Colocação ¹
1.0	Liderança em GC	9	30	5
2.0	Processo	12	30	3
3.0	Pessoas	10	30	4
4.0	Tecnologia	17	30	1
5.0	Processos de GC	10	30	4
6.0	Aprendizagem e inovação	13	30	2
7.0	Resultados de GC	9	30	5
Total		79	210	

¹ Nota: em que 1 é a mais alta e 7, a mais baixa.

Fonte: FREITAS (2017, p. 444).

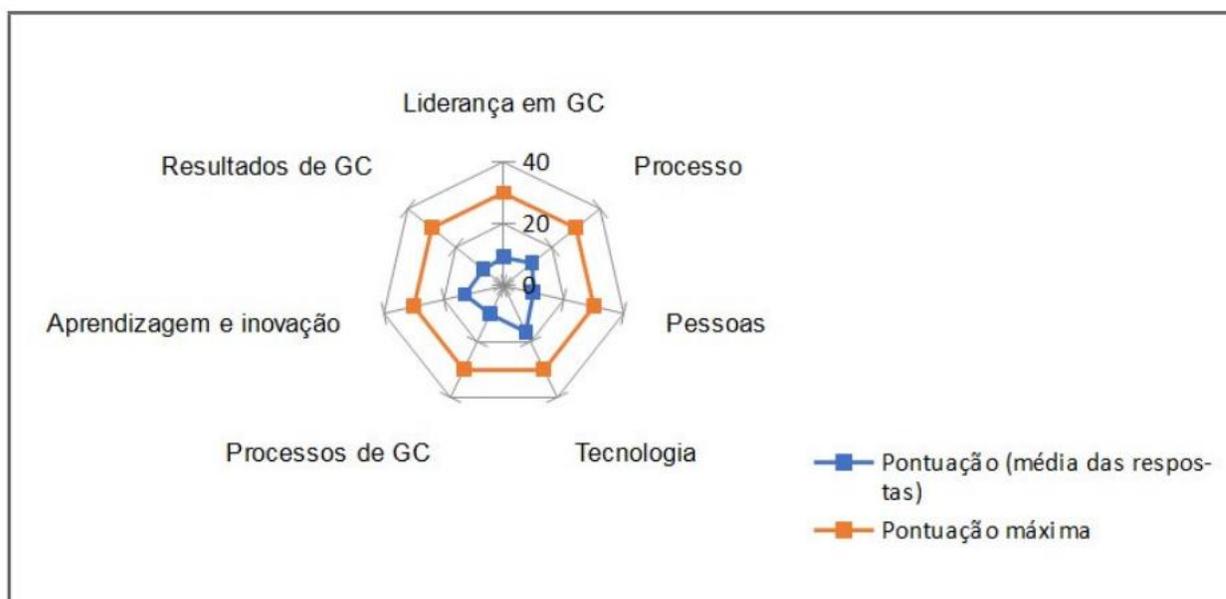
Segundo Pires (2009), a aplicação da gestão do conhecimento nos Tribunais de Contas que ocorre desde 2001, é evidenciada por meio da coordenação de programas, projetos e ações pela *ATRICON*, com o objetivo de promover melhoria contínua do desempenho nas organizações públicas. Através do Promoex, foram desenvolvidas soluções para atender problemáticas nas dimensões de integração externa, planejamento e controle gerencial, procedimentos-chave de trabalho, tecnologia da informação e gestão de recursos humanos.

Na concepção do Modelo de Gestão do Conhecimento – GC para a Administração Pública Brasileira, considerando Batista (2012) a liderança gesta o esforço de implementação da GC, fundamenta a estrutura de governança e dos arranjos organizacionais para institucionalizar as práticas de GC, com isto aloca recursos financeiros. Com isto, assegura a utilização da GC para melhoria de processos, produtos e serviços, programa político de proteção do conhecimento, apresentando como modelo

institucional da prática de compartilhamento do conhecimento e de trabalho colaborativo, promovendo a melhoria do desempenho individual e organizacional.

Na pesquisa realizada por Freitas (2017), perceberam-se após a tabulação de dados, as respostas de seis gestores de um Tribunal de Contas brasileiro das áreas de gestão de pessoas, processos e tecnologia, de forma clara e evidente como exposto na tabela acima. E ainda para melhor desenhar todo este processo, decidiu-se aqui expor também o figura 3 elaborado por este mesmo autor em sua pesquisa.

Figura 3 - Pontuação por critério de avaliação da GC em um Tribunal de Contas brasileiro



Fonte: Freitas (2017, p. 445).

Nos resultados apontados na pesquisa realizada por Freitas (2017), percebeu-se que o critério melhor avaliado foi de tecnologia, que analisa a infraestrutura necessária à implantação e manutenção de práticas de gestão do conhecimento. Contudo, a liderança em Gestão do Conhecimento e resultados de GC foram os critérios de menor colocação no ranking, de acordo com o Gráfico 01.

Nesta sociedade da era da informação e do conhecimento, o maior desafio para a administração pública, segundo Batista (2014), é exatamente a busca pela capacidade de desenvolver práticas sistemáticas para atender as demandas sociais por bens e serviços públicos. Tal cenário exige processos de gestão do conhecimento e isto

possibilita a melhoria do serviço público ao relacionar-se diretamente com práticas de aprendizagem e inovação.

Ao estudar as formas de controle, adentrar-se-á nestas: Auditoria, Contabilidade e os Sistemas de Programação Financeira.

3.1 AUDITORIA

Como se adotou aqui neste trabalho as definições expostas pela Intosai (1991, p. 23): “Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”, esta é a conceituação que se adotou para designar a palavra auditoria aqui nesta tese.

A auditoria é um processo de acumulação e avaliação de provas sobre certa matéria para determinar e relatar o grau de correspondência de acordo com as ideias de Alves (2015), ainda este autor diz que o que é auditado da matéria pode relatar uma informação financeira ou não financeira. E que ainda, os seus procedimentos, conduta das operações, resultados das operações, ou o cumprimento das leis, regulamentos e ordens são demonstrados por meio da auditoria realizada num determinado setor ou órgão.

Segundo o Tribunal de Contas - TC (1999) auditoria é uma verificação ou exame que aplica um método demonstrando o caminho ou decisão a ser tomada juntamente com as técnicas apropriadas e estes são os procedimentos que constituem a base da auditoria. A certificação legal das contas - CLC, também conhecido como relatório de auditoria, são onde passam a constar o que o auditor detectar. Na auditoria é o auditor que executa, audita, ele tem como tarefa essencial identificar e analisar a validade e a veracidade de qualquer informação, com a extensão e profundidade que cada caso específico requer.

Brandi *et al.* (2007) define o termo da auditoria afirmando que o mesmo deriva do latim *audire*, ao traduzi-la tem-se a palavra ouvir. Que a *priore* foi utilizada pelos ingleses (*auditing*) para explicar um conjunto de procedimentos técnicos para a revisão na área da contabilidade.

Na pesquisa feita por Fernandes (2017), analisou-se que após a II Guerra Mundial, o Estado percebeu a necessidade de assumir um papel assistencialista, sendo o principal investidor e o responsável pelo desenvolvimento econômico e social. Os gastos públicos cresceram extraordinariamente, e apesar de ter um sucesso inicial, a máquina pública chegou a um ponto de comprometimento da sua eficiência.

Romero *et al.* (2016) elucida que a gênese da auditoria estaria ligada ao fato de como a evolução do mundo capitalista em que as empresas deixaram de serem familiares e tornaram-se corporativas. Com o passar dos anos e das décadas as exigências do mercado aumentaram até a abertura de capital social das empresas onde teriam formado a necessidade de apresentar um patrimônio líquido, e sua posição financeira de capacidade de gerar lucros, então os registros e informações contábeis das empresas e instituições deveriam ser analisados para constatar a veracidade dos mesmos, e a auditoria veio para cumprir com isto.

Fernandes *et al.* (2017) esclarece que partes da Constituição Federal vigente impõe o controle interno como uma atribuição à Administração Pública em vista do volume do erário advindo principalmente da arrecadação de impostos cobrados. Ainda se deve observar os princípios da economicidade, legalidade e eficiência, entre tantos outros, prevista na Carta Magna.

De acordo com Romero *et al.* (2016), as atividades de auditor no Brasil ganharam importância com a vinda de empresas internacionais de auditoria independente, as que trabalhavam com mercado aberto e pelos investimentos externos. As primeiras organizações a empregar auditores internos, foram as companhias de estradas de ferro com a denominação de “auditores viajantes”.

Franzoni (2004 apud Fernandes *et al.* 2017) revela que a auditoria em órgãos públicos é a “avaliação dos controles da Administração Pública a fim de proteger os ativos das organizações e ainda promover a eficiência e eficácia nas operações que venham a permitir as tomadas de decisão corretas em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.”

3.2 CONTABILIDADE

A Contabilidade possui objeto próprio, segundo o manual de contabilidade pública vai afirmar que é o Patrimônio das Entidades e que este mesmo consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. Na Resolução, a fundamentação será firmada na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena base epistemológica. É relevante ressaltar que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos.

Nesse contexto, as demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem as principais saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

Para cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos contábeis, este manual observa os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1.964, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16).

De acordo com a Lei 4.320/1.64, art. 101, os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos. Assim, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da Contabilidade do Setor Público, disciplinadas por este manual, incluindo as exigidas pela Lei 4.320/64, são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e

g) Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

As demonstrações contábeis previstas neste manual devem ser divulgadas da seguinte forma:

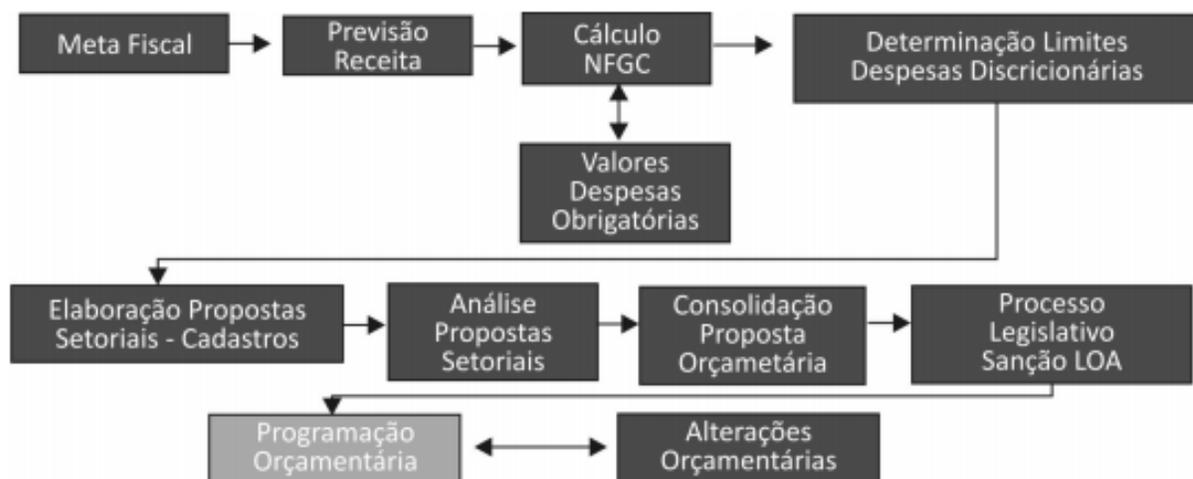
- Demonstrações Contábeis Consolidadas - devem compor a Prestação de Contas Anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente;
- Demonstrações Contábeis Não-Consolidadas - devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos.

3.3 SISTEMAS DE PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA

Teixeira (2016) escreve sobre o advento das metas fiscais e do maior controle sobre os gastos públicos. No livro deste autor, percebe-se que a mesma é necessária para equilibrar os orçamentos, a reivindicação da transparência dos compromissos governamentais com a dívida pública, de modo a fomentar e manter expectativas claras e objetivas à administração pública. Com isto, tal autor aponta que para programar financeiramente a execução das despesas estatais é fundamental o exercício do controle fiscal. Esse processo atende a dispositivos legais que exigem o pronto conhecimento e correção das discrepâncias entre receita e despesas primárias, bem como monitora o cumprimento das metas de resultado estabelecidas para determinado exercício.

Em 1964, por meio da Lei nº 4.320, o legislador se preocupava com as divergências entre receitas e despesas no decorrer do exercício, invocando a necessidade de estipular cotas trimestrais para a execução da despesa. Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) completa os dispositivos legais da determinação do controle fiscal e dos recursos disponibilizados, informando, parâmetros, de qual será a base contingenciável e suas despesas que não são passíveis de contingenciamento, assim como o estabelecimento de demonstrativos das metas de resultado primário e sua periodicidade. E para melhor entendimento do Decreto de Programação Orçamentário-Financeira (DPOF), é importante relembrar as etapas do ciclo orçamentário:

Figura 4 - Etapa do ciclo orçamentário



Fonte: Tesouro Nacional apud Teixeira (2016, p. 49).

Percebe-se que a programação financeira e a respectiva execução do orçamento estão subsequentes à sanção da lei orçamentária anual; isso acontece porque é necessário organizar os gastos logo no início do exercício financeiro, de modo a compensar eventuais perdas de receitas, sejam por reduzida arrecadação ou pelas renúncias que poderão ocorrer, ou ainda por aumentos de despesas, inclusive as imprevisíveis (TEIXEIRA, 2016).

3.4 NOVA MODELAGEM PARA O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

As formas de controle descritas serão sempre fundamentais para a boa e correção gestão das contas públicas. Contudo, ao longo dos anos, os organismos de controle interno nacionais começaram a discutir a ampliação e realinhamento dos escopos de atuação das controladorias, pois os instrumentos de controle, auditoria e gestão financeira, patrimonial e contábil não eram suficientes para garantir os princípios legais dentro da administração pública. Era preciso observar e analisar os modelos de controle por um novo prisma. Temas como *accountability*, *enforcement*, controle social, combate à corrupção, transparência, acesso à informação e integridade pública e corresponsabilização começaram a fazer parte dos debates na gestão pública em todo o país e precisavam estar compreendidos dentro da estrutura pública de gestão.

Diante disso, em 2010, o CONACI – Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal, importante organismo no desenvolvimento e fomento do debate do Controle Público no Brasil, lançou a cartilha intitulada “Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público.” Conforme consta na apresentação desta cartilha, “Estas diretrizes têm por objetivo padronizar e nortear a ação dos órgãos de controle interno do país. O documento a seguir representa a culminância de um processo coletivo de construção, fruto de um trabalho eminentemente técnico, passando a ser um referencial teórico para todos os Sistemas de Controle Interno (SCI) no Brasil, no que diz respeito à condução de suas estratégias da ação.” E conclui em sua apresentação: “A validação dessas propostas aconteceu durante o VI Encontro CONACI, realizado em Florianópolis – SC, no mês de novembro de 2010. O lançamento oficial deste material impresso, contendo todas as 76 diretrizes é um marco importante para o Controle Interno. Este documento visa registrar um modelo ideal para o SCI, uniformizando conceitos.”

Esta cartilha se tornou a pedra fundamental para um novo momento no controle público brasileiro. Com ela, foi criado o novo modelo de Gestão do Sistema de Controle Interno, tornando as macrofunções do controle interno, eixos fundamentais para a correta e completa implementação das Controladorias Gerais.

Contudo, para que este novo modelo tenha efetividade, os sistemas de controle interno devem gozar de independência administrativa e gerencial, permitindo que sua atuação seja livre da influência dos gestores cujos atos serão por eles avaliados, o que se compatibiliza com as principais diretrizes e orientações para estruturação do sistema de controle interno apontadas pela doutrina e por organismos internacionais norteadores como Intosai e Coso.

Com a implantação do Novo Sistema de Controle Interno, as Controladorias Gerais passam a se estruturar em torno de suas macrofunções, que tem por finalidade delimitar as áreas de atuação que devem estar integradas ao sistema. São macrofunções do controle interno (TCE-RJ, 2017):

Auditoria Governamental: tem por finalidade avaliar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionados, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil,

financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas;

Controladoria: tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público;

Corregedoria: tem por finalidade apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública, e promover a responsabilização dos envolvidos por meio da instauração de processos e adoção de procedimentos, visando, inclusive, ao ressarcimento nos casos em que houver dano ao erário;

Ouidoria: tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação de recursos públicos, visando à melhoria da sua qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade;

Combate à corrupção: tem por finalidade construir mecanismos de combate à malversação de recursos públicos e de garantia da impessoalidade e do interesse pública na aplicação de recursos públicos;

Transparência: tem por finalidade fomentar o controle social, definindo mecanismos que contribuam para a acessibilidade, clareza e integridade das informações e dados disponibilizados à sociedade.

Todo esse movimento encontra força e manifesta adesão por parte dos Tribunais de Contas, quando da publicação oficial do documento intitulado “Diretrizes para o aprimoramento dos tribunais de contas do Brasil” (ATRICON, 2015) que já na sua contracapa de apresentação confirma o compromisso firmado com o novo modelo proposto e com a reestruturação completa pretendida pelos Tribunais, cuja representatividade no Conselho Diretor e Consultivo naquele ato, alcançava 16 Tribunais de Contas Estaduais do Brasil:

Vem, vamos embora que esperar não é saber Quem sabe faz a hora, não espera acontecer’ Geraldo Vandré, trecho da música Pra não dizer que não falei das flores. Que essas palavras expressem o valor que aferimos ao conjunto de Resoluções e Diretrizes objeto desta publicação, inspiradas nos objetivos precípuos da ATRICON de recomendar aos Tribunais de Contas do Brasil métodos e procedimentos de fiscalização e de coordenar a consolidação, nos Tribunais, de um sistema integrado de controle da Administração Pública, com procedimentos uniformes e transparentes, que garanta amplo acesso do cidadão às informações respectivas (incisos V e VI, art. 3º, Estatuto). E a ATRICON segue tão firme nesse propósito que decidiu, em 2012, ainda na gestão do eminente Conselheiro Antônio Joaquim (TCE-MT), não apenas estabelecer diretrizes orientativas para os Tribunais de Contas, mas também regulamentá-las sob a forma de Resoluções, com base em proposta

apresentada pelo Conselheiro Valdecir Pascoal (TCE-PE) no III Encontro Nacional dos Tribunais de Contas (Campo Grande/MS, 12 a 14/11/2012). Dessa decisão, nasceu a primeira Resolução ATRICON, a de número 01/2013, que “Estabelece recomendações aos Tribunais de Contas sobre procedimentos e ações de orientação e controle da transparência dos órgãos jurisdicionados, bem como sobre ações de estímulo ao controle social. (ATRICON, 2015, p. 9)

A citada Resolução ATRICON nº 01/2013 (ATRICON, 2013) estabelece prioritariamente as seguintes recomendações:

Art. 1º – Tendo em vista a importância da função pedagógica exercida pelos Tribunais de Contas como atividade indutora do processo de melhoria da gestão pública, recomenda-se a adoção de estratégias que visem difundir e promover a cultura da transparência e a capacitação dos agentes públicos para implantação da Lei de Acesso à Informação, com destaque para as seguintes medidas:

I - Aprovação de ato normativo estabelecendo diretrizes, medidas e cronograma a serem observados pelos jurisdicionados na implantação das regras de transparência ativa e passiva, previstas na LRF e na LAI;

II - Elaboração de manuais, cartilhas ou guias sobre a transparência ativa e passiva na administração pública, dirigidas aos gestores públicos jurisdicionados;

III - Promoção de eventos e seminários sobre a transparência ativa e passiva na administração pública;

IV – Capacitação de jurisdicionados por meio das Escolas ou Institutos de contas, ofertando cursos e treinamentos específicos sobre o conteúdo e os procedimentos necessários ao fiel cumprimento da Lei de Acesso à Informação.

Artigo 2º - Recomenda-se que nas auditorias e inspeções realizadas com objetivo de instruir, entre outros, processos de prestação de contas e denúncias, seja priorizada a avaliação do cumprimento das normas de transparência ativa e passiva previstas na LAI e na LRF, com destaque para os seguintes pontos:

I - Regulamentação da LAI;

II - Divulgação de informações de interesse coletivo ou geral na internet, observando o rol de informações e os requisitos mínimos prescritos na LAI;

III - Divulgação em tempo real de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira na internet, observando o rol de informações e os requisitos mínimos prescritos na LRF e no Decreto Federal nº 7.185/2010;

IV - Criação, implantação e funcionamento do Serviço de Informação ao Cidadão – SIC para atendimento ao público, recebimento dos pedidos de acesso e prestação de informação;

V - Atendimento aos pedidos de acesso à informação na forma e prazo legais;

VI - Criação e implantação de política de gestão da informação visando a identificação e proteção das informações públicas e daquelas sujeitas a algum tipo de restrição;

VII - Apuração da responsabilidade de agentes públicos ou privados por infrações administrativas decorrentes do descumprimento da LAI;

VIII - Designação de autoridade ou unidade responsável por assegurar, avaliar e monitorar o cumprimento das normas relativas ao acesso à informação;

IX - Cumprimento das regras de transparência ativa e passiva definidas na LRF e na LAI.

Art. 4º - A sociedade é parceira fundamental dos Tribunais de Contas no controle da gestão pública, sendo a transparência das informações instrumento imprescindível ao efetivo exercício do controle social, cabendo aos Tribunais de Contas estimular a cultura da participação cidadã por meio da difusão do direito ao acesso à informação, adotando, dentre outras, as seguintes medidas:

I - Elaboração de cartilhas, em linguagem popular, e realização de eventos e de campanhas publicitárias destinadas à sociedade civil com o objetivo de estimular o controle social e conscientizar o cidadão sobre o dever de transparência dos administradores públicos e sobre o direito fundamental de acesso à informação;

II - Promoção de canais de comunicação com a sociedade por meio de serviço de ouvidoria visando a solução de dúvidas sobre o direito de acesso à informação e o estímulo à apresentação de denúncias pelo descumprimento das normas de transparência;

III – Promoção de parcerias com Escolas e Universidades com o objetivo de disseminar o conhecimento das normas de transparência e de estimular o debate acadêmico e a participação cidadã;

IV – Instituição de “Portais de Transparência ou do Cidadão” destinados a ofertar à sociedade informações e dados, não protegidos pelo sigilo, relacionados à gestão de seus jurisdicionados, sob custódia dos Tribunais de Contas.

Neste sentido, as resoluções da ATRICON apresentam claramente os objetivos e ações a serem desenvolvidas pelas Cortes de Contas do país, mormente no que se refere à atuação com vistas ao fortalecimento dos sistemas de controle interno dos seus jurisdicionados. Na Resolução ATRICON nº 05/2015, por exemplo, são aprovadas as diretrizes de Controle Externo relacionadas à temática “Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”. O documento considera os objetivos definidos no plano estratégico ATRICON para o período 2012-2017, no delineamento das ações a serem implementadas no tema. Dentre esses objetivos, destacam-se (TCE-RJ, 2017):

o compromisso assumido pelos Tribunais de Contas de apoiar e fiscalizar a efetiva implementação do Sistema de Controle Interno por parte dos jurisdicionados, à luz dos princípios da boa governança e da prevenção

de riscos, contribuindo para a melhoria da qualidade gestão pública, conforme consta da Declaração de Vitória, aprovada no XXVII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, realizado no mês de dezembro de 2013, em Vitória/ES;

o objetivo estabelecido no Plano Estratégico ATRICON 2012-2017 de “Fortalecer a instituição Tribunal de Contas como instrumento indispensável à cidadania”, bem como a correspondente meta de “incentivar a adoção dos padrões de qualidade e agilidade do controle externo instituídos pela ATRICON, por 100% dos Tribunais de Contas até dezembro de 2017” e a iniciativa de “definir padrões e apoiar a implantação ou o aprimoramento de diretrizes de controle externo (resoluções) relativas ao Sistema de Controle Interno dos Tribunais de Contas e dos fiscalizados”;

a necessidade de disponibilizar referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo relativas ao Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados.

Diante do exposto, evidencia-se a necessidade de avaliar se os compromissos e objetivos definidos e validados pelos Tribunais de Contas associados à ATRICON desde 2012 em seu plano estratégico, e instrumentalizados pelas resoluções e diretrizes publicadas em atos seguintes, foram verdadeiramente priorizados ao longo dos últimos anos para o fiel cumprimento do planejamento estratégico da instituição pelos seus filiados.

Tendo dissertado sobre as atribuições e procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas dos estados brasileiros, no próximo capítulo serão apresentados resultados de uma pesquisa aplicada aos mesmos tribunais, alinhado ao objetivo geral dessa dissertação.

4 ANÁLISE DA EFETIVIDADE DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS ACERCA DOS PROCESSOS DE TRANSPARÊNCIA INTERNA E JUNTO AOS MUNICÍPIOS

O presente capítulo apresenta uma pesquisa aplicada aos Tribunais de Contas dos estados brasileiros buscando informações acerca das formas de atuação junto aos municípios, mas também objetivou analisar a própria performance dos Tribunais de Contas com relação ao cumprimento da Lei de Acesso à Informação.

4.1 METODOLOGIA

Tratando-se de estudo que busca analisar a aplicabilidade e efetividade das políticas de transparência e acesso à informação nos municípios brasileiros, foi estabelecido que a coleta de dados e informação fosse realizada por encaminhamento de questionários com pedido de acesso à informação, conforme previsto na Lei de Acesso à Informação (LAI), através do sistema eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC). Essa lei garante o acesso à informação pública e obriga a administração pública municipal, estadual e federal a disponibilizarem determinadas informações, em meio eletrônico, seguindo os princípios e critérios do acesso à informação e suas regulamentações específicas de cada órgão e instância. Com o objetivo de analisar o papel dos Tribunais de Contas diante dos seus jurisdicionados, nas orientações e capacitações para a implementação das estruturas de controle interno que visam atender e cumprir efetivamente o que prevê as macrofunções do controle interno, entendendo o caráter amplamente pedagógico e orientador destes órgãos para com os seus municípios, foram enviados a todos os 27 Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal, pedido formal de acesso à informação, utilizando prioritariamente o e-

SIC da instituição e amparados pela Lei 12.527/2011, onde foram questionadas que ações e políticas de promoção da transparência, acesso à informação e controle social têm sido fomentadas pelas mesmas, bem como que produções de conteúdos necessários à constante qualificação e atualização dos gestores municipais, visando a melhoria e ampliação da atuação do controle interno dentro da estrutura administrativa, têm sido oferecidas aos municípios para a efetivação das políticas de transparência e controle social. De forma subsidiária, mas não menos relevante para o resultado deste estudo, e inspirado na metodologia criada pela Controladoria Geral da União para avaliar a eficácia das políticas de transparência e acesso à informação dos municípios brasileiros, através do Programa Brasil Transparente, foi desenvolvido um ranking, que estabelece critérios e pesos análogos ao programa da CGU, com o intuito de medir, avaliar e ranquear, os Tribunais de Contas quanto ao seu próprio cumprimento no que tange a Transparência Passiva, tomando como base a avaliação do sistema eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão, ferramenta indispensável para o cumprimento da Lei de Acesso à Informação.

ESCALA BRASIL TRANSPARENTE – EBT 360 e os Critérios para a avaliação dos itens da transparência passiva

Conforme detalha-se no caderno de Metodologia e Critérios de Avaliação EBT 360º (CGU, 2019 p. 8), “A transparência passiva é a disponibilização de informações mediante o atendimento a demandas específicas de uma pessoa física ou jurídica. O atendimento a pedidos de acesso à informação é considerado um tipo de transparência passiva.” Na EBT – Avaliação 360º foram avaliados os seguintes itens relativos à transparência passiva:

- A existência, no site do ente federado, de informações (endereço, telefone e horário de funcionamento) da unidade presencial de atendimento a pedidos de acesso à informação (Serviço de Informação ao Cidadão - Lei nº 12.527/11, art. 9º, inciso I). Também foram considerados outros canais de comunicação, como Ouvidoria ou Fale Conosco, desde que o site mencionasse a possibilidade de solicitar informações por esses canais.

- A existência de um sistema/formulário eletrônico para envio de pedidos de acesso à informação pela internet (Lei nº 12.527/11, art. 10, § 2º). Foram considerados válidos os casos em que o ente disponibilizou um e-mail para o envio de pedido de informação. Também foram considerados outros canais de comunicação, como Ouvidoria ou Fale Conosco, desde que o site mencionasse a possibilidade de solicitar informações por esses canais.

- Caso tenha sido localizada uma ferramenta para envio de pedidos pela internet, a CGU checkou se foram feitas exigências que dificultassem a realização do pedido (Lei nº 12.527/11, art. 10, § 1º). Caso tenham sido feitas exigências, o município recebeu menos pontos. Foram consideradas exigências:

- a) Envio de documentos pessoais para cadastro
- b) Declaração de responsabilidade
- c) Maioridade
- d) Assinatura reconhecida
- e) Exigência de motivação/justificativa do pedido
- f) Uso de captcha ou outra funcionalidade do sistema em outro idioma
- g) Dentre outras Exigir CPF, endereço, nº de identidade, nome completo, idade ou e-mail não é considerado uma exigência que dificulte o acesso à informação.

- Os especialistas da CGU realizaram 3 pedidos, por usuários diferentes, para cada ente. Ao fazer os pedidos, os especialistas não se identificaram como funcionários da CGU. São feitos os mesmos pedidos, sobre temas pré-definidos, para cada ente federado.

Pedido 1: Solicito informar o valor dos recursos federais transferidos ao município/estado por meio do Fundo de Participação dos Municípios/Estados no mês de março de 2018. 10 360º

Pedido 2: Gostaria de receber a ata ou outro documento de registro da realização de audiência pública para a elaboração da lei orçamentária de 2018.

Pedido 3: Por favor, solicito cópia do ato de nomeação dos membros do conselho municipal/estadual de saúde.

- A CGU verificou se era possível acompanhar o andamento do pedido (data da solicitação e status) no site do ente (Lei nº 12.527/11, art. 9º, inciso I, alíneas “b” e “c”).

• A CGU verificou se o órgão respondeu ao pedido (Lei nº 12.527/11, art. 5º e art. 11, §§ 1º e 2º). Caso tenha respondido, analisaram-se os seguintes pontos:

- A resposta foi entregue dentro do prazo? No prazo: respostas recebidas em até 34 dias após o envio do pedido; esse prazo foi estimado levando em conta a previsão de 20 dias com prorrogação por mais 10, prevista na LAI. Além disso, levou-se em conta a possibilidade de o prazo coincidir com feriados ou dias não úteis.

Fora do prazo: respostas recebidas entre 35 e 45 dias após o envio Respostas desconsideradas: recebidas após 45 dias do envio

- O ente respondeu ao que foi perguntado? As respostas apresentadas pelos entes foram verificadas observando se o conteúdo contemplava o que foi solicitado em sua completude.

- Foi informada a possibilidade de recurso? (Foram consideradas a colocação de orientação na resposta ou a existência de um botão/informação de recurso no site/sistema do ente federado)”.

Os critérios e condução deste estudo são fruto de profunda análise da metodologia elaborada e aperfeiçoada pela CGU junto ao principal método de avaliação e ranqueamento, amplamente embasado nas leis e práticas que orientam a boa promoção da transparência e controle social no país. Firmado todos os parâmetros, deu-se início aos requerimentos, coleta e gestão dos dados e informações, como seguem:

Entre os dias 01 e 02 de julho de 2019, foi realizado o acesso ao site do Tribunal de Contas da União (TCU) e relacionado os links de acesso aos sites de todos os 27 Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal. Em seguida, foi realizado acesso a cada um dos sites em busca da ferramenta e-SIC (Serviço de Informação ao Cidadão) para a realização do pedido de informação. Quando não encontrado, buscávamos o formulário/sistema da Ouvidoria (e-OUV) como forma alternativa para encaminhamento do pedido de acesso à informação. Identificado o canal para a realização do pedido, iniciamos o encaminhamento dos pedidos de acesso à informação, bem como o preenchimento do formulário de acompanhamento da pesquisa com as seguintes perguntas que deveriam ser respondidas na etapa inicial da pesquisa e baseada nos seguintes critérios de avaliação, peso e nota, como expostos a seguir:

1) Qual canal de acesso à informação foi utilizado para a realização deste pedido?
(peso máximo: 1,0)

Se a ferramenta disponível e utilizada era o e-SIC, atribui-se nota 1,0; caso tenha sido usada a Ouvidoria Online, nota 0,5; outra ou nenhuma forma de formalização do pedido, nota 0,0.

1.a) Para fazer o pedido de informação de forma eletrônica são feitas exigências que desestimulem ou impossibilitem o acesso à informação, como cadastro prévio ou anexo de documentos pessoais?

Se para a realização do pedido não há exigência de cadastro prévio ou cópia de documentos, atribui-se nota 0,5; caso seja exigido cadastro de usuário/senha, cópia de documentos ou outras exigências que desestimulem o acesso, nota 0,0;

1.b) O pedido foi enviado com sucesso?

Se o pedido é concluído normalmente, nota 0,5; caso seja possível finalizar o pedido por qualquer motivo, nota 0,0.

1.c) Foi disponibilizado número de protocolo para acompanhamento do pedido?

Se ao final do pedido, é informado ou enviado por e-mail, código para acompanhamento do pedido, nota 0,5; caso não seja oferecido nenhum código para posterior acompanhamento via sistema, nota 0,0.

1.d) Foi enviado e-mail de confirmação do pedido com o número de protocolo?

Caso o código de confirmação seja enviado por e-mail, nota 0,5; se nenhum e-mail de confirmação for enviado, nota 0,0.

Como descrito, foi enviado o seguinte texto a todos os 27 Tribunais de Contas Estaduais e Distrito Federal:

“Em cumprimento à Lei 12.527/2011, de 18 de novembro de 2011, conhecida como “Lei de Acesso à Informação”, venho através deste, com o objetivo de municiar pesquisa acadêmica que busca analisar o papel das controladorias gerais na promoção e fortalecimento da transparência e controle social em estados e municípios do país, requerer resposta e acesso às seguintes informações, como segue:

- *Este Tribunal de Contas disponibiliza em seu site institucional, cartilha, manual, guia e/ou instrução normativa que oriente os municípios e estado na implementação de sistema de controle interno? Qual a data de sua publicação? Se sim, requeiro disponibilização de links ou arquivos para download.*
- *Como este Tribunal de Contas orienta e apoia as controladorias municipais e estadual na aplicação do modelo de sistema de controle interno proposto?”*

Realizados todos os pedidos de acesso à informação entre os dias 01 e 02 de Julho de 2019, retornamos ao levantamento da pesquisa no dia 05 de Agosto de 2019, identificando todas as respostas dos pedidos de acesso à informação encaminhados por e-mail e em consequente, as possíveis respostas não recebidas em e-mail ou na caixa de spam, mas que poderiam constar nos sistemas, sendo acessadas através do número de protocolo ou do acesso ao usuário cadastrado, caso houvesse. Neste momento, foram lidas e analisadas todas as respostas recebidas, bem como realizado o preenchimento do formulário de acompanhamento da pesquisa com as seguintes perguntas que deveriam ser atendidas na etapa final da pesquisa, baseada nos seguintes critérios de avaliação, peso e nota, como expostos a seguir:

- 2) O ente federado respondeu ao pedido no período da pesquisa?

Caso seja respondido entre os dias 01 de julho e 05 de agosto, atribui-se nota 1,0; caso não seja respondido dentro do período da pesquisa, nota 0,0.

- 2.a) O ente federado atendeu ao pedido, respondendo positivamente ao que se perguntou?

Para esta resposta, estabeleceu-se uma escala com 5 níveis de avaliação diante da resposta recebida. Caso seja respondido o pedido totalmente, atribui-se nota 2,0; respondido satisfatoriamente, 1,5; parcialmente, 1,0; insatisfatoriamente, 0,5; e caso não tenha sido respondido, nota 0,0.

- 3) O pedido foi respondido dentro do prazo legal?

Seguindo o critério da Lei 12.527/2011, caso a resposta seja encaminhada dentro dos prazos legais iniciais de 20 dias corridos, atribui-se nota 1,0; caso seja respondida dentro do prazo de carência, ou seja, entre o 21º e 30º dia,

0,5; caso não seja respondido dentro do período da pesquisa e do prazo limite da lei de acesso à informação, nota 0,0.

- 4) Na resposta ao pedido, o ente federado comunica sobre a possibilidade de recurso ao final da resposta?

Se na resposta enviada no e-mail ou no sistema de acesso ao pedido de informação, seja comunicada a possibilidade de recurso, nota 0,5; caso não trate das possibilidades de recurso junto à resposta, nota 0,0.

- 5) Foi apresentada pesquisa de satisfação para o pedido atendido?

Caso seja oferecido questionário de satisfação ou pesquisa que avalie a qualidade e eficiência do atendimento, nota 0,5; caso contrário, nota 0,0.

- 6) Qual o nível de satisfação pelo serviço de informação e resposta do pedido?

Diante de toda a experiência do usuário com o sistema, usabilidade, tempestividade e qualidade das informações oferecidas, atribui-se uma nota final pelo nível de satisfação, sendo: muito satisfeito, 2,0; satisfeito, 1,5; pouco satisfeito, 1,0; insatisfeito, 0,5; não respondeu, 0,0.

Por tratar-se de pesquisa que buscará ranquear o sistema eletrônico do serviço de informação ao cidadão (e-SIC), determinou-se também os possíveis critérios de desempate, da seguinte forma: tomando como relevante a tempestividade na resposta, foi definido que o critério de desempate será em favor dos Tribunais de Contas que utilizaram o menor número de dias corridos para envio da resposta. Caso mantenha-se o empate, o critério passa a ser em favor da maior nota da pergunta 6, seguida da 2, seguida da pergunta 1.

Todas as análises das respostas, preenchimento da planilha de controle, avaliação das respostas e preenchimento do questionário do ranking foram realizadas individualmente, por ordem da resposta mais antiga para a mais recente e durante todo o dia 05 de agosto de 2019.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS: RANKING NACIONAL DE TRANSPARÊNCIA E ACESSO À INFORMAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS E DO DISTRITO FEDERAL

Analisando preliminarmente os resultados da pesquisa, foi constatado que dos 27 Tribunais de Contas pesquisados, apenas 20 possuíam sistema eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC) disponível no seu site institucional. Outros 6 Tribunais utilizam do mesmo sistema da ouvidoria online para operacionalizar a Lei de Acesso à Informação. Apenas o Tribunal de Contas do Distrito Federal não obtinha serviço online de ouvidoria ou de informação ao cidadão, oferecendo apenas contato de e-mail para a realização dos pedidos. Mesmo diante de algumas indisponibilidades de acesso, todos os pedidos de acesso à informação, conforme metodologia estabelecida, foram realizados com sucesso.

Em seguida, analisadas as exigências no transcurso do pedido de acesso à informação, foi verificado que 9 dos 27 Tribunais, ou seja, um terço dos pedidos, exigiram excessivamente os dados pessoais e/ou cadastros prévios para que o pedido de acesso à informação pudesse ser realizado. Este item assevera que os Tribunais não se demonstraram preparados ou interessados em desburocratizar e facilitar a vida do cidadão no que tange o acesso aos dados e informações públicas. A necessidade de criar mecanismos que permitam ao poder público monitorar a origem do pedido de acesso à informação vão na contramão da transparência e controle social pleno e impessoal.

Como forma de melhor monitoramento do pedido durante o período de resposta, 25 Tribunais ofereceram controle de protocolo para acompanhamento posterior do pedido por parte do cidadão, como número, código ou sistema de usuário individual. Em paralelo, 23 Tribunais enviaram e-mail de confirmação do pedido e com os dados do protocolo para fácil armazenamento dos dados e acompanhamento pelo solicitante.

Concluída a etapa inicial e solicitação de informação, iniciamos a segunda etapa do recebimento das respostas, prazos, nível de satisfação, qualidade da informação oferecida e prazos para recurso. Das 27 solicitações realizadas, 24 responderam no prazo inicial da LAI de 20 dias. No período de carência de 10 dias permitido pela lei, desde que justificada, mais 01 tribunal respondeu à solicitação, o Tribunal de Contas de Rondônia, transcorridos 28 dias do pedido de informação protocolado. Por fim, e por onde começamos a evidenciar claramente a relevância deste estudo, 02 Tribunais não responderam ou realizaram qualquer contato mesmo depois de transcorridos os prazos

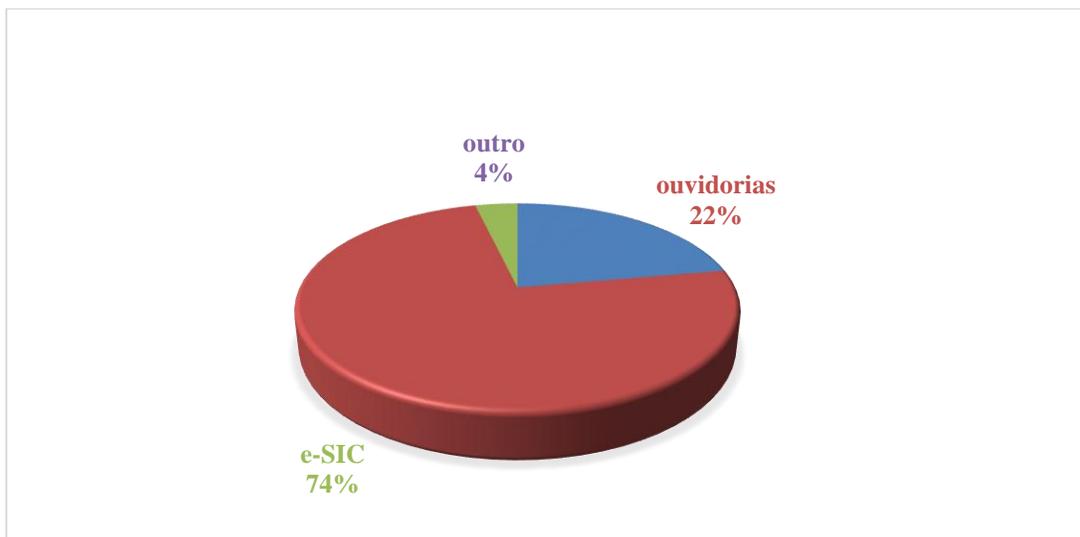
estendidos previstos em lei. Foram eles os Tribunais Estaduais de Alagoas e Mato Grosso do Sul.

Das respostas aos pedidos de informação recebidas, 17 permitiram avaliar a qualidade do atendimento e resposta apresentados por formulário voluntário de pesquisa de satisfação, conforme tem sido orientado pelos próprios tribunais de contas e controladorias gerais como forma de promover boas práticas no que tange a promoção da transparência e controle social.

Também como forma de garantir o direito regulamentado na Lei de Acesso à Informação, foi avaliada se junto às respostas era apresentada claramente a previsão e procedimento para os casos de pedido de recurso e revisão do pedido de informação por instância superior, como prevê a lei. Apenas 03 Tribunais apresentaram esta opção junto da resposta ao pedido de informação, são eles: Tribunal de Contas do Estado de Goiás, Espírito Santo e São Paulo.

Por fim e de extrema relevância, foi avaliada a pertinência e plenitude da resposta acerca do pedido realizado, bem como o nível de satisfação referente a todas as etapas deste processo, desde o acesso ao site, preenchimento das informações, tempestividade dos retornos, qualidade das respostas e boas práticas aplicadas à experiência do usuário/cidadão. Avaliados estes fatores, foi identificado que 11 dos 27 protocolos atenderam satisfatoriamente ao pedido de informação de forma clara e coerente. Quanto ao nível de satisfação completo, foi considerado como muito satisfatório, 09 pedidos; satisfatório, 8 pedidos; insatisfatório ou não respondeu, 10 pedidos. Abaixo, segue apresentação gráfica dos resultados obtidos pelas respostas da pesquisa:

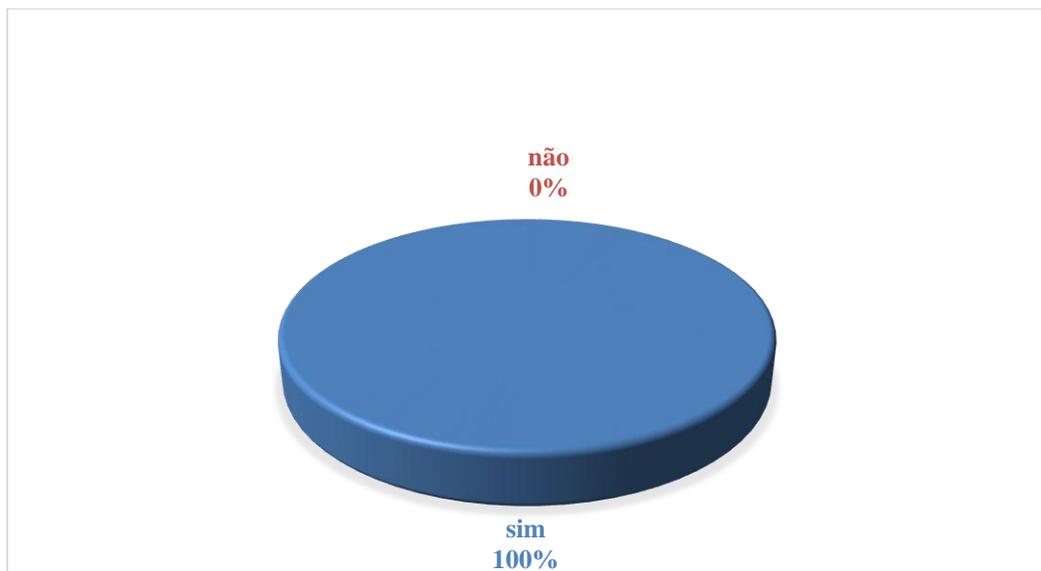
Gráfico 1 - “Qual canal de acesso à informação foi utilizado para a realização deste pedido?”



Fonte: Produzido pelo autor.

O gráfico 01 apresenta o resultado do primeiro ponto de análise deste estudo, verificando qual dos canais de acesso à informação foi disponibilizado ou possível de se fazer o pedido. Foi verificado que 74% dos TCs obtinham o sistema do SIC ativo em sua página oficial online, 22% direcionaram o pedido de informação para o canal de ouvidoria, que de acordo com a CGU, não deveria ser o canal ideal e 4%, ou seja, apenas um tribunal, sequer ofertou sistema em sua página, informando apenas um e-mail de contato.

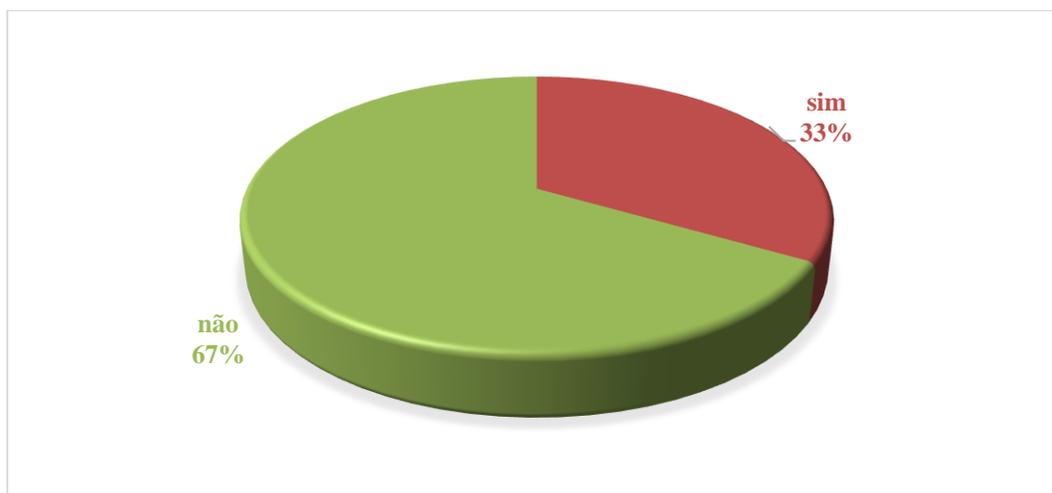
Gráfico 2 - "O pedido foi enviado com sucesso?"



Fonte: Produzido pelo autor.

No gráfico 02, evidenciamos que 100% dos TCs que participaram da pesquisa, tiveram seus pedidos de informação protocolados, enviados e recebidos em seus canais de comunicação com sucesso. Isso demonstra que todos os 27 TCs estiveram, a partir deste momento, aptos a participar de toda a pesquisa.

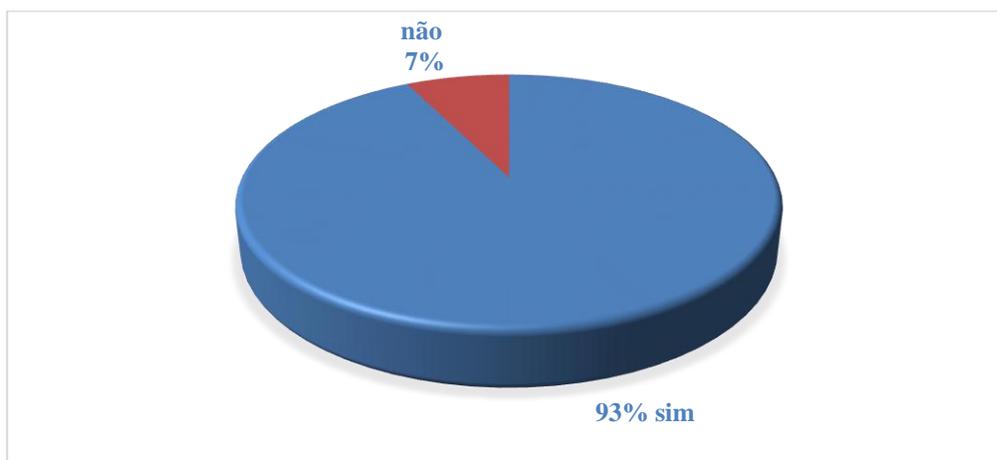
Gráfico 3 - "Para fazer o pedido de informação de forma eletrônica são feitas exigências que desestimulem ou impossibilitem o acesso à informação, como cadastro prévio ou anexo de docs. pessoais?"



Fonte: Produzido pelo autor.

Tomando como base fundamental que a informação pública é regra, não exceção, o gráfico 03 alerta para o fato que um terço dos TCs apresentou algum tipo de exigência excessiva no que tange o fornecimento e preenchimento de dados pessoais e identificação obrigatórios para a realização do pedido de informação, o que fere o princípio da publicidade e impessoalidade na esfera pública.

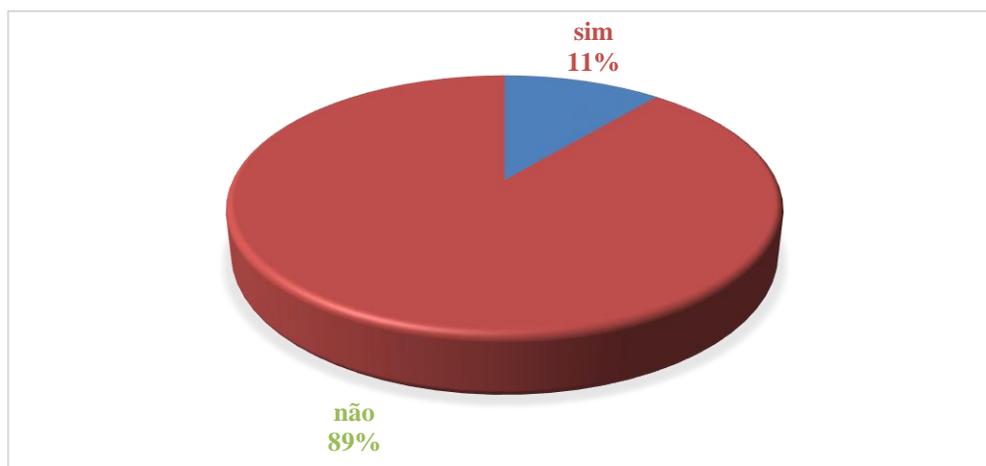
Gráfico 4 – “Foi disponibilizado número de protocolo para acompanhamento do pedido?”



Fonte: Produzido pelo autor.

De acordo com o gráfico 04, 7% dos TCs participantes não ofereceram nenhuma forma de identificação do pedido, seja por número de protocolo, senha número de ofício ou qualquer outro tipo de numeração que possibilitasse o acompanhamento do pedido de forma online.

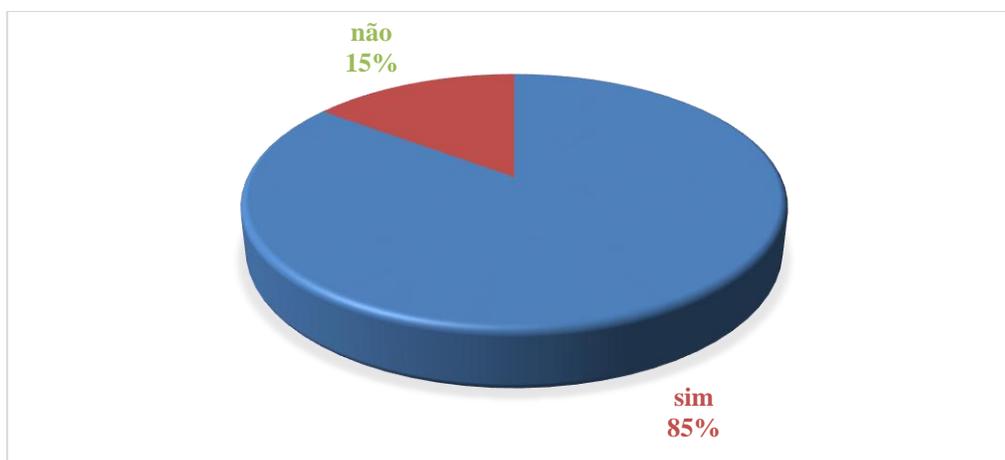
Gráfico 5 – “Na resposta ao pedido, o ente federado comunica sobre a possibilidade de recurso ao final da resposta?”



Fonte: Produzido pelo autor.

A LAI exige que, na sua fase de regulamentação junto ao órgão público competente, seja ele qual for, o mesmo descreva os procedimentos e critérios para encaminhamento de pedidos às instâncias recursais previstas, em caso de negativa ou resposta em desacordo com o pedido. Desta forma, torna-se fundamental a orientação clara ao cidadão que, caso discorde com qualquer aspecto da resposta ao seu pedido de informação, possa usar do direito recursal às instâncias superiores do órgão. No gráfico 06 evidenciamos que a esmagadora maioria, 89% dos TCs, não apresenta essa possibilidade de forma clara e objetiva em anexo à resposta do pedido de informação.

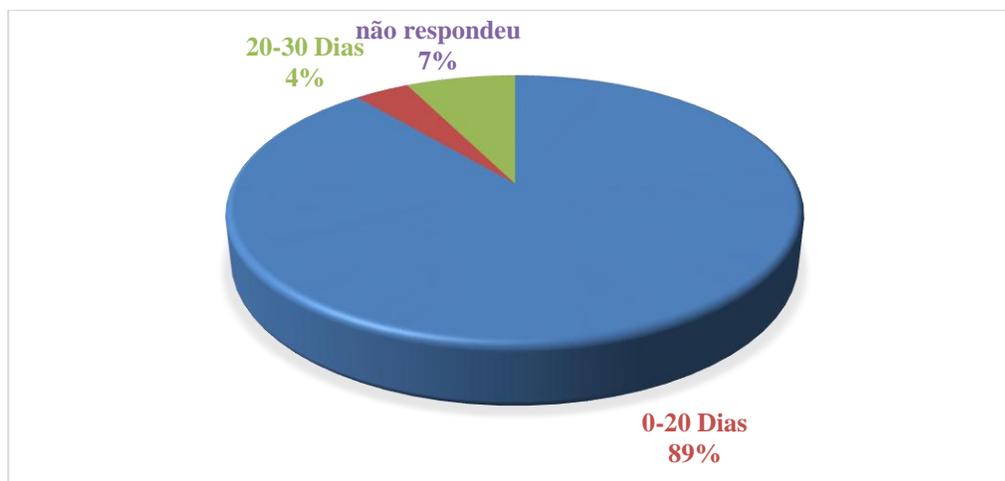
Gráfico 6 – “Foi enviado e-mail de confirmação do pedido com o número de protocolo?”



Fonte: Produzido pelo autor.

No gráfico 06, apesar de 93% dos TCs apresentarem protocolo para acompanhamento do pedido, apenas 85% os enviou devidamente pelo e-mail de contato apresentado pelo requerente para arquivamento e futuro acompanhamento do pedido de informação.

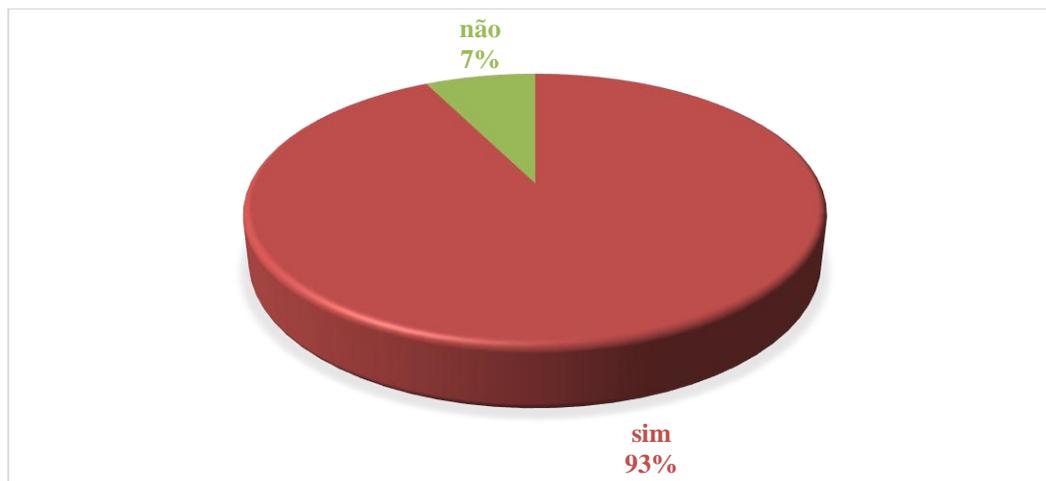
Gráfico 7 – “O pedido foi respondido dentro do prazo legal?”



Fonte: Produzido pelo autor.

Conforme prevê a lei de acesso à informação, no gráfico 07, 89% dos TCs responderam o pedido dentro do prazo legal inicial de até 20 dias. Outros 4% responderam dentro do prazo de carência permitido por lei, mesmo que para o uso desta prerrogativa não tenha apresentado justificativa formal, conforme prevê a LAI.

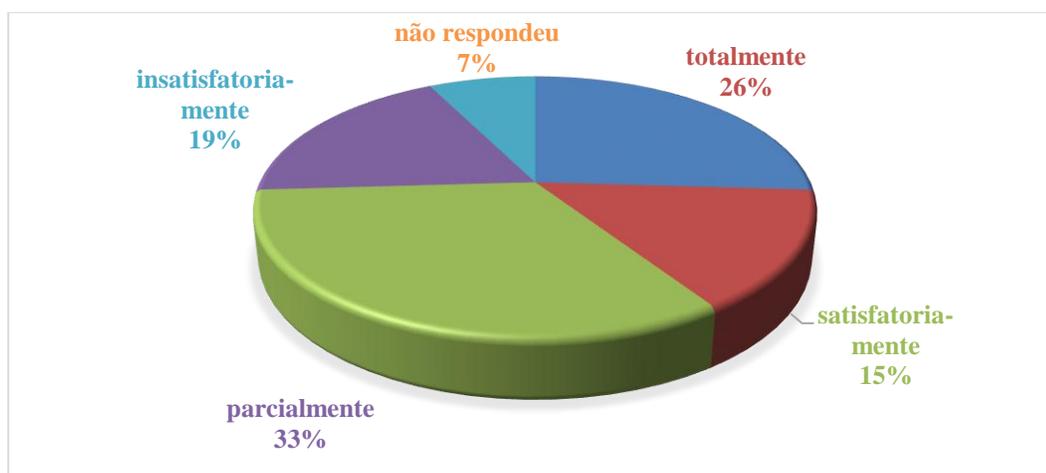
Gráfico 8 – “O ente federado respondeu ao pedido no período da pesquisa?”



Fonte: Produzido pelo autor.

Em síntese ao gráfico anterior, no gráfico 08 apenas 2 municípios (7%) não responderam o questionamento durante todo o período de vigência desta pesquisa. A resposta ao pedido de acesso à informação é fator fundamental para a análise qualitativa deste estudo. A falta de retorno interrompe o estudo e impede a continuidade da avaliação destes TCs ao não cumprirem com a Lei de Acesso no seu principal objetivo: informar.

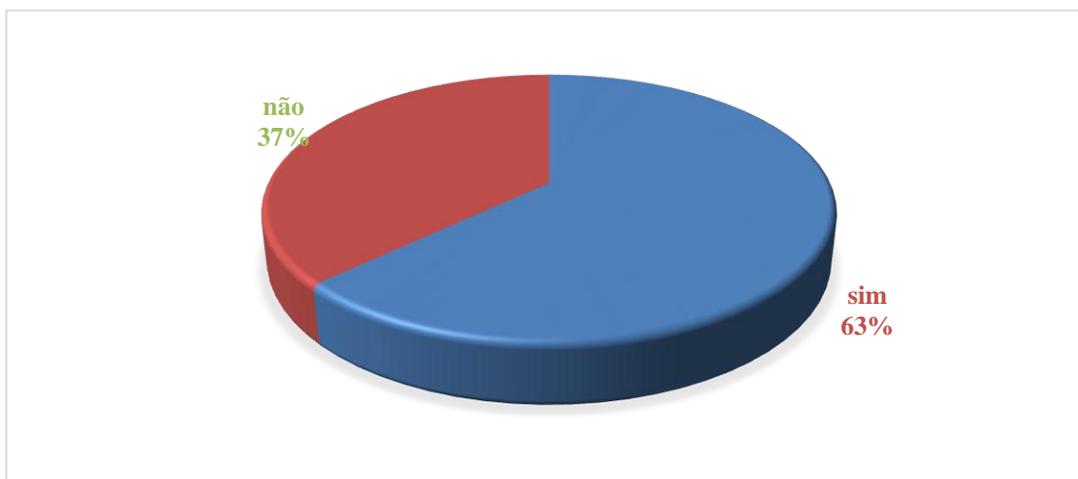
Gráfico 9 - “O ente federado atendeu ao pedido, respondendo positivamente ao que se perguntou?”



Fonte: Produzido pelo autor.

O gráfico 09 apresenta a percepção da real consonância das respostas e conteúdos apresentados em retorno ao pedido de informação, com o que realmente foi perguntado. Em escalas que vão de “totalmente” até “insatisfatoriamente”, percebe-se o quanto as respostas geraram avaliações distintas, demonstrando uma diferença clara neste aspecto entre os TCs.

Gráfico 10 – “Foi apresentada pesquisa de satisfação para o pedido atendido?”



Fonte: Produzido pelo autor.

Tomando como base e replicando a avaliação criada pela CGU, o gráfico 10 aponta para a majoritária ausência de práticas inovadoras e voltadas para a gestão do relacionamento com o cliente, neste caso o cidadão. 63% dos TCs não têm nenhuma ferramenta para medir e avaliar a eficiência e qualidade do serviço prestado pelo SIC/Ouvidoria. Apenas 10 tribunais enviaram junto à resposta do pedido, link de acesso ou formulário online no e-mail com o objetivo de avaliar a satisfação do usuário.

Gráfico 11 – “Qual o nível de satisfação pelo serviço de informação e resposta do pedido?”



Fonte: Produzido pelo autor.

O gráfico 11 consolida a avaliação qualitativa diante da atuação do TC durante toda a jornada de pesquisa. Além dos fatores objetivos e atestados nas etapas anteriores do questionário, este gráfico aponta para a avaliação do usuário diante da experiência e relacionamento gerados entre o órgão de controle e o cidadão/usuário do serviço público. A maioria dos TCs obteve nota máxima de satisfação. Contudo, 26% obtiveram níveis altíssimos de insatisfação, graças à incapacidade e assumido descaso com os pedidos de informação e com o próprio sistema de informação e do próprio controle interno.

Após todo o levantamento e avaliação de cada um dos 27 pedidos que compõem este estudo, consolida-se o relatório analítico apresentado abaixo na Tabela 5 – Ranking Nacional de Transparência e Acesso à Informação dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal (2019).

Nesta tabela, encontram-se apresentados e tabulados todos os questionamentos realizados na pesquisa, assim como todos os dados levantados e avaliações das respostas recebidas, justificativas e conteúdos apresentados, devidamente vinculados a cada TC e especificados os pesos atribuídos a cada um deles, perfazendo as totalizações ao final e colocados devidamente em ordem do maior para o menor resultado/nota, por tratar-se da formulação do ranqueamento.

Quadro 2 Ranking Nacional de Transparência e Acesso à Informação dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal (2019)

POSIÇÃO	TRIBUNAL DE CONTAS	PESO DAS RESPOSTAS											TOTAL DE PONTOS
		1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	2,00	1,00	0,50	0,50	2,00	
		1- Qual canal de acesso à informação foi utilizado para a realização deste pedido? e- SIC (1), Ouvidoria Online (0,5) ou Outro (0)?	1.a Para fazer o pedido de informação de forma eletrônica são feitas exigências que desestimulem ou impossibilitem o acesso à informação, como cadastro prévio ou anexo de docs. pessoais?	1.b O pedido foi enviado com sucesso?	1.c Foi disponibiliza do número de protocolo para acompanhamento do pedido?	1.d Foi enviado e-mail de confirmação do pedido com o número de protocolo?	2 O ente federado respondeu ao pedido no período da pesquisa?	2.a O ente federado atendeu ao pedido, respondendo positivamente ao que se perguntou?	3 O pedido foi respondido dentro do prazo legal?	4 Na resposta ao pedido, o ente federado comunica sobre a possibilidade de recurso ao final da resposta?	5 Foi apresentada pesquisa de satisfação para o pedido atendido?	6 Qual o nível de satisfação pelo serviço de informação e resposta do pedido?	
1	Ceará (CE)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	2,00	1,00	0,00	0,50	2,00	9,50
2	São Paulo (SP)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	2,00	1,00	0,50	0,00	2,00	9,00
3	Rio Grande do Norte (RN)	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	1,00	2,00	1,00	0,00	0,50	2,00	9,00
4	Mato Grosso (MT)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	2,00	1,00	0,00	0,50	1,50	9,00
5	Piauí (PI)	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	2,00	1,00	0,00	0,50	2,00	9,00
6	Rio de Janeiro (RJ)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	1,50	1,00	0,00	0,50	1,50	8,50
7	Acre (AC)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	2,00	1,00	0,00	0,00	1,50	8,50
8	Goiás (GO)	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	1,00	1,50	1,00	0,50	0,50	1,50	8,50
9	Minas Gerais (MG)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00	1,00	0,00	0,50	1,50	8,00
10	Paraná (PR)	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	1,00	1,50	1,00	0,00	0,50	1,50	8,00
11	Pará (PA)	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	1,50	1,00	0,00	0,50	1,50	8,00
12	Tocantins (TO)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00	1,00	0,00	0,50	1,50	8,00
13	Pernambuco (PE)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00	1,00	0,00	0,50	1,50	8,00
14	Rondônia (RO)	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	1,00	2,00	0,50	0,00	0,50	1,50	8,00
15	Paraíba (PB)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	1,50	7,50
16	Rio Grande do Sul (RS)	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00	1,00	0,00	0,50	1,50	7,50
17	Espirito Santo (ES)	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00	1,00	0,50	0,00	1,50	7,50
18	Sergipe (SE)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	1,00	7,00
19	Bahia (BA)	0,50	0,00	0,50	0,50	0,50	1,00	1,00	1,00	0,00	0,50	1,00	6,50
20	Amapá (AP)	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	0,50	1,00	0,00	0,50	0,50	6,00
21	Roraima (RR)	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	1,00	0,50	1,00	0,00	0,50	0,50	6,00
22	Maranhão (MA)	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	1,00	0,50	1,00	0,00	0,50	0,50	6,00
23	Amazonas (AM)	1,00	0,50	0,50	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	1,00	6,00
24	Santa Catarina (SC)	1,00	0,50	0,50	0,50	0,00	1,00	0,50	1,00	0,00	0,00	0,50	5,50
25	Distrito Federal (DF)	0,00	0,50	0,50	0,00	0,00	1,00	0,50	1,00	0,00	0,00	0,50	4,00
26	Mato Grosso do Sul (MS)	1,00	0,00	0,50	0,50	0,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,50
27	Alagoas (AL)	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,50

Fonte: Produzido pelo autor.

Quadro 3 - Escala do Ranking dos Tribunais de Contas Estaduais e DF (2019)

1º	Ceará (CE)	10º	Paraná (PR)	19º	Bahia (BA)
2º	São Paulo (SP)	11º	Pará (PA)	20º	Amapá (AP)
3º	Rio Grande do Norte (RN)	12º	Tocantins (TO)	21º	Roraima (RR)
4º	Mato Grosso (MT)	13º	Pernambuco (PE)	22º	Maranhão (MA)
5º	Piauí (PI)	14º	Rondônia (RO)	23º	Amazonas (AM)
6º	Rio de Janeiro (RJ)	15º	Paraíba (PB)	24º	Santa Catarina (SC)
7º	Acre (AC)	16º	Rio Grande do Sul (RS)	25º	Distrito Federal (DF)
8º	Goiás (GO)	17º	Espírito Santo (ES)	26º	Mato Grosso do Sul (MS)
9º	Minas Gerais (MG)	18º	Sergipe (SE)	27º	Alagoas (AL)

Legenda:

	Notas entre 9,0 e 10,0
	Notas entre 7,0 e 8,9
	Notas entre 5,0 e 6,9
	Notas entre 0,0 e 4,9

Fonte: Produzido pelo autor.

Quadro 4 - Nota Média Geral e por Região do Brasil (2019)

Nota Média Geral e por Região:	
Geral	7,2
Sudeste	8,3
Norte	7,2
Nordeste	7,2
Sul	7,0
Centro Oeste	6,0

Fonte: Produzido pelo autor.

Colocando em análise o ranking final da Tabela 6, tendo sido devidamente computadas todas as respostas de todos os Tribunais de Contas pesquisados, bem como reproduzindo a escala de notas e atribuindo a elas uma cor, com o objetivo de agrupar por escala de resultado, assim como realizado pela CGU em seu ranking, identificamos que apenas 05 TCs alcançaram notas acima de 9,0. Na escala amarela, percebemos boa parte dos tribunais, com notas entre 7,0 e 8,9. Já na escala laranja, constam 06 TCs, cujas notas variam entre 5,0 e 6,9. Por fim, visualizamos 03 tribunais com pontuação abaixo de 4,9, ou seja, com menos da metade da pontuação total do ranking.

Em segunda análise, tomando como base a Tabela 7, percebemos uma leve superioridade na média dos TCs da região Sudeste do país, bem como um perceptível desvio da região Centro Oeste frente às demais. As outras 3 regiões do país, encontram na escala intermediária, iguais ou próximas à média geral de 7,2.

Esta avaliação demonstra que, guardadas as distorções evidenciadas que devem e são motivo de destaque e aprofundamento especial neste estudo, a média geral guarda certa razoabilidade com os resultados encontrados junto a ampla maioria. Contudo, tratando-se de TCs, nos quais devemos guardar profundo respeito e distinção pelo seu papel institucional junto ao poder público, este estudo escancara uma fraqueza que deve ser percebida e tratada com a eficácia necessária, pois a sociedade espera algo muito maior do que uma média 7,2. Espera-se que seja almejada e alcançada a excelência, visto que deve ser vistas como referência e inspiração dos seus jurisdicionados e do cidadão comum pagador dos seus impostos que precisa e deve ser bem representado, tendo seus direitos assegurados pelos que exigem o cumprimento da Lei.

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS: NORMATIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO E A PROMOÇÃO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL NOS MUNICÍPIOS

Concluídas as análises dos resultados obtidos no que tange o cumprimento das prerrogativas necessárias ao bom cumprimento da Lei de Acesso à Informação, passa-se a analisar de forma qualitativa, a íntegra das respostas recebidas por 25 Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal. Excluídos desta análise estão os TC de Alagoas e Mato Grosso do Sul que não enviaram sequer resposta ou justificativa de negativa de informação ao pedido protocolado. Este fato surpreende e frustra todas as expectativas previstas quando do estabelecimento da metodologia e avaliação desta pesquisa, visto tratar-se do órgão maior de controle das contas públicas estaduais que deveria exigir dos seus jurisdicionados o cumprimento do direito constitucional de todo cidadão que deseja exercer o controle sobre as contas públicas. O mesmo tribunal de contas que tem como missão institucional “assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade e ser instituição de excelência no controle e contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública” (TCU, 2007), não conferir à população o

direito de exercer o controle social, não está preparado para defender e garantir a legalidade e idoneidade dos agentes da administração pública.

Seguem então, as avaliações e considerações sobre o teor e comprometimento percebido da qualidade das respostas enviadas pelos TCs;

Tribunal de Contas do Estado do Acre (AC)

Em resposta à solicitação, o TC evidencia que, mesmo após resolução elaborada em 2012, ainda existem municípios que sequer instituíram sistema de Controle Interno na sua gestão. Informa também que há um planejamento para a realização de um encontro com os controladores interno e servidores públicos que atuam no controle interno dos municípios e estado, contudo não aprofunda em sua resposta o que o TC tem feito para a promoção das políticas de transparência e controle social dos seus jurisdicionados.

Tribunal de Contas do Estado do Amapá (AP)

De forma sucinta, o TC informa que não há qual instrumento que oriente os municípios no sentido da estruturação do controle interno e fomento da transparência pública. Quanto aos demais questionamentos, vale transcrever as respostas com o objetivo de corroborar com a clara percepção de descaso com o pedido de informação:

Prezado cidadão, bom dia! Com relação a sua questão do país todo não é de competência deste Tribunal obter tal informação, cabendo ao mesmo informar acerca de suas próprias atribuições, sendo assim seguem respostas: Questão 1: Não são disponibilizados. Questão 2: Não há previsão no momento, porém será disponibilizado em breve. Questão 3: Não será disponibilizado ao público externo. Questão 4: O órgão orientador é o Ministério Público, cabe ao Tribunal de Contas fiscalizar como está sendo utilizado os recursos públicos de forma justa e correta. Desde já agradecemos o contato. Permanecemos a disposição para eventuais esclarecimentos.

Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (AM)

O TC informa que não há qualquer instrumento que oriente os municípios sobre a estruturação do Controle Interno, informando que se encontra em fase de elaboração. Limita-se também a informar que disponibiliza um questionário aos gestores de controle interno quando da realização de inspeções.

Tribunal de Contas do Estado da Bahia (BA)

O TC informa que disponibiliza em seu site, Manual de Auditoria Interna, publicado em 2017, oferecendo o link para acesso, bem como destaca a Escola de Contas como organismos de fomento às práticas de controle interno abertas ao público em geral e direcionados aos controladores internos.

Tribunal de Contas do Estado do Ceará (CE)

O TC apresenta a Instrução Normativa de 2017 que dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e coordenação do Sistema de Controle Interno, bem como Manual do Controle Interno em vigor.

Em seguida, destaca o papel da “TCE educ”, programa de seminários e cursos EAD e canais de comunicação com os municípios para orientar e tirar dúvidas dos gestores públicos.

Tribunal de Contas do Distrito Federal (DF)

Reforçando a análise apresentada no ranking dos tribunais, o TC sequer disponibiliza sistema para pedidos de informação ou canal de ouvidoria que deveria cumprir acessoriamente este papel, demonstrando o total descaso no cumprimento da LAI. Quanto à resposta, informa que não dispõe de qualquer instrumento legal que oriente o controle interno jurisdicionado e realizou em momento recente um ciclo de reuniões temáticas com o controle interno, não informando maiores detalhes sobre o teor e resultados destes eventos.

Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (ES)

O TC apresenta a Resolução TC 227/2011 que dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e fiscalização do Sistema de Controle Interno da Administração Pública, contudo responde que “Quanto ao segundo ponto, temos a informar que não existe um procedimento padrão de orientação e apoio às controladorias municipais e estadual na aplicação do modelo de sistema de controle interno proposto.”

Tribunal de Contas do Estado de Goiás (GO)

O TC informa sobre a Resolução Normativa nº 006/2019 que estabelece orientações gerais acerca da regulamentação e operacionalização do Sistema de Controle Interno para os seus jurisdicionados, documento este disponibilizado no site. Diferentemente dos demais, este TC enviou juntamente à resposta, os arquivos e memorandos de tramitação interna do pedido de informação.

Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (MA)

O TC informa que “não possui cartilha, manual, guia ou Instrução Normativa que verse sobre conteúdo que tenha por finalidade orientar os Municípios e o Estado na implementação do sistema de controle interno. Quanto à segunda questão, não possuímos uma ação sistemática de apoio às Controladorias. Entretanto, estamos sempre à disposição de toda a administração pública municipal e estadual.” Mesmo tendo cumprido parcialmente as prerrogativas da Lei de Acesso, o teor da resposta é meramente protocolar, demonstrando total desinteresse e compromisso com o solicitante em apresentar suas ações.

Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (MT)

O TC informa sobre a criação do “Programa Aprimora”, visando fornecer apoio técnico, fomentar o desenvolvimento e estimular o funcionamento dos controles internos

dos órgãos fiscalizados. Por meio deste programa, os controladores internos são capacitados para realizar auditorias de avaliação de controles internos em nível de atividade em várias áreas (merenda escolar, medicamentos, frotas, gestão financeira, contratações públicas) e em nível de entidade.”

Informa também que os instrumentos de regulamentação do controle interno encontram-se disponíveis no Portal no “Espaço do Fiscalizado”, facilitando o acesso através da disponibilização do link.

Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (MG)

O TC informa que disponibiliza em seu portal a Cartilha do Controle Interno e a Decisão Normativa nº 02/2016, contendo informações e orientações sobre o assunto, ambos com link de acesso para o site. Novamente temos uma resposta sucinta e limitada a apresentar instrumento normativo, sem abordar suas ações e projetos para fomento das temáticas de transparência e controle social.

Tribunal de Contas do Estado do Pará (PA)

O TC do Pará, em especial, inicialmente apresenta e esclarece como atuam os dois Tribunais que dividem as atribuições entre o ente estadual e os entes municipais:

...informamos que no Estado do Pará, por força de sua Constituição, o controle externo é exercido por dois Tribunais de Contas distintos: o Tribunal de Contas do Estado (TCE-PA), com competência para fiscalizar a aplicação dos recursos estaduais, e o Tribunal de Contas dos Municípios (TCM-PA), com competência para fiscalizar a aplicação de recursos dos municípios paraenses.

Contudo, o grande destaque deste pedido de informação, consiste na apresentação de documento de adesão formal do TC à ATRICON enquanto signatária da Resolução 5/2014 - Diretrizes de Controle Externo, relacionada à temática "Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados", enviando em anexo por pdf e links de acesso aos referidos sites, a íntegra da resolução, ata de aprovação em Assembleia Geral da associação dos tribunais e manuais derivados da mesma, demonstrando

alinhamento do TC com as diretrizes propostas pela associação para orientação dos trabalhos e funções exercidos pelo tribunal.

Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (PB)

Em resposta, o TC informa unicamente o link de acesso à sua biblioteca institucional, contudo não esclarece nenhum dos demais questionamentos realizados no pedido de informação.

Tribunal de Contas do Estado do Paraná (PR)

O TC cumprimenta o solicitante em seu cabeçalho com “Prezado Cidadão: Renan Felipe da Silva Lima”, o que inicialmente causa estranheza pelo equívoco. Em seguida, e vale destacar por ter sido fato raro se comparado às demais respostas recebidas, apresenta um breve discurso destacando a importância do acesso à informação e controle social, quando destaca que

...é muito importante a participação da sociedade como fiscalizadora das atividades públicas, e ainda, informá-lo sobre as atribuições desta Ouvidoria, definidas pelo Art. 22 do Regimento Interno desse Tribunal de Contas, bem como pela Resolução nº 06/2006, que em síntese atua promovendo a coparticipação da sociedade na missão de controle da Administração Pública, recebendo manifestações (reclamações, solicitações, elogios, sugestões) sobre serviços prestados pelo Tribunal e por entidades públicas, de atos de agentes públicos jurisdicionados ao Tribunal ou de serviços por eles prestados, dando-lhes o devido encaminhamento, acompanhando a apuração de ilegalidades e irregularidades, se houver, assim como mantendo o interessado informado sobre o andamento da demanda, tudo com vistas ao aperfeiçoamento dos serviços públicos e a proteção dos direitos da sociedade.

Contudo, restringindo-se a informar o link do Manual de Diretrizes e Orientações sobre o Controle Interno, a resposta segue orientando que o pedido de informação seja feito pelo e-SIC, disponível no ícone da Ouvidoria online no site do Tribunal. E conclui-se estranhamente da seguinte forma:

Quando da realização do pedido de acesso, faz-se necessário a identificação do solicitante, informando inclusive RG e CPF, bem como, a descrição da informação requisitada. Advertimos que a orientação repassada é no sentido de que vossa senhoria receba uma informação formal deste Tribunal de Contas, contudo destacamos que o pedido de Acesso à Informação é autuado neste Tribunal de Contas de forma identificada. Esperando ter lhe orientado satisfatoriamente frente a vossa reivindicação, nos colocamos a disposição, ao mesmo tempo em que informamos o encerramento do presente atendimento.

Resta claro que houve um desencontro na gestão da informação e controle dos protocolos visto a falha no nome do solicitante e sequência da resposta, onde parte do pedido de informação foi respondido e os demais questionamentos ignorados. Chama a atenção também a necessidade de explicações sobre a exigência de documentações pessoais do solicitante, o que claramente denuncia os excessos e desacordo com o que prevê a própria LAI no qual o ranking elaborado pela CGU demonstra clara reprovação à exigência.

Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (PE)

De forma embasada e claramente interessada, o TC informa sobre a Resolução TC 01/2009 que dispõe sobre a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Municipais e dá outras providências, bem como apresenta link de resoluções posteriores onde visa estabelecer critérios claros para procedimentos de controle interno em suas diversas atuações no âmbito da administração pública, como obras e serviços de engenharia e transporte escolar. Destaca também seu papel pedagógico, através da Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães. Por fim, apresenta termo de Convênio de Cooperação Técnica com a Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco - SCGE,

.. que tem como objeto a disponibilização de informações públicas, o acesso a documentos e a dados, a concessão mútua do direito a uso de softwares, bem como o planejamento e a execução de atividades conjuntas, com vistas a uma melhor eficácia, eficiência e efetividade dos Controles Interno e Externo.

Tribunal de Contas do Estado do Piauí (PI)

O TC informa que dispõe de Instrução Normativa do TCE-PI nº 05/17 “...que estabelece as diretrizes para implantação do Sistema de Controle Interno no âmbito das unidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Piauí e dá outras providências, tais como: escolha do Titular do controle interno, atribuições e atuação do controle interno etc.”

Destaca a existência da Diretoria de apoio aos jurisdicionados – DAJUR que atende, orienta e esclarece dúvidas dos jurisdicionados. Por fim, apresenta o projeto de Formação para Controladores Internos, com previsão de início no mesmo ano, tendo como objetivo promover cursos e palestras para os Controladores Internos e servidores lotados nas Controladorias Internas Municipais.

Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (RJ)

Em resposta, o TC esclarece que “o Setor especializado informou que o Manual do controle interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro se encontra no sítio do TCE-RJ”, enviando na sequência o link de acesso. Vale destacar a qualidade e efetividade do manual, bem como das ações realizadas por este tribunal na implementação do modelo de Controle Interno proposto, o que claramente vai firmemente ao encontro do que se pretendia evidenciar neste estudo em outros tribunais. O manual, juntamente com a minuta do projeto de lei que sugere a regulamentação do modelo nos municípios é, sem dúvida, o que verdadeiramente aplica o conceito da estruturação efetiva do controle interno baseado nas suas macrofunções, assim como foi preconizado pela ATRICON em seu Planejamento Estratégico 2012-2017.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (RN)

O TC informa que disponibiliza em seu site institucional a Resolução nº 013/2013-TCE que dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo Municipais, juntamente com seu link de acesso. Destaca também a promoção de “capacitações com foco específico para

servidores lotados nas controladorias e existe, ainda, no Plano Diretor da Secretaria de Controle Externo, um projeto em andamento de fortalecimento dos Controles Internos dos jurisdicionados, contemplando as seguintes ações: i) reestruturar e realizar curso básico de capacitação sobre atuação das Unidades de Controle Interno, contemplando as temáticas de auditoria governamental; tomada de contas especial e atuação dos controles internos no âmbito das contas anuais de gestão; ii) revisão da Resolução nº 013/2013-TCE.”

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (RS)

Em resposta, o TC informa que “editou a Resolução nº 936/2012 que “Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal e dá outras providências”. Ainda, implementou o “Espaço do Controle Interno”, ferramenta pela qual se ampliam as formas de comunicação e de troca de informações com os agentes de Controle Interno. Todas as informações necessárias estão dispostas naquele espaço (o acesso ao sistema, o manual de utilização, a legislação aplicável e a abertura de chamados para a solução de dúvidas).”

Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (RO)

O TC informa que em Decisão Normativa nº 002/2016, estabeleceu-se as diretrizes gerais sobre a implementação e operacionalização do sistema de controle interno para os entes jurisdicionados, enviando link para acesso. Em anexo à resposta, são encaminhados links de ações e eventos propostos pelo Tribunal para capacitar e integrar os seus jurisdicionados e cidadãos. Vale destacar evento realizado em 2018, onde é lançado aplicativo denominado “Tô no Controle – Opine aí”, desenvolvido em parceria público-privada e envolvendo instituições do terceiro setor, “...disponível ao cidadão, permitindo que ele se manifeste sobre os serviços públicos prestados, representando assim um avanço significativo para a melhoria da gestão pública, no que tange à participação, proteção e defesa dos direitos dos usuários dos serviços públicos”, conforme cita a reportagem.

Tribunal de Contas do Estado de Roraima (RR)

Em resposta, o TC apenas encaminha link de acesso ao Portal onde constam os instrumentos normativos referentes ao controle interno, sem sequer se atentar às demais perguntas apresentadas no pedido de informação.

Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (SC)

Em resposta à solicitação, claramente constrangido pela compreensão da sua inoperância referente aos temas abordados no pedido de informação, em especial o cumprimento do seu papel institucional, o TC informa que "...em breve este Tribunal de Contas irá encaminhar um ofício circular a todos os municípios cobrando o cumprimento da Lei de Proteção do Usuário do serviço público, bem como do cumprimento da Lei de Acesso à Informação."

Por fim, encaminha link da Controladoria Geral da União informando que a mesma disponibiliza acesso a sistema de forma gratuita para implantação de ouvidorias. A resposta claramente revela o desejo de desviar do questionamento sobre o papel deste tribunal junto aos seus jurisdicionados na promoção das políticas de transparência, acesso à informação e controle social.

Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (SP)

O TC inicia sua resposta, informando que a característica do pedido de informação encaminhado, não coaduna com o escopo da Lei de Acesso à Informação. O teor da introdução demonstra clara insatisfação em estar atendendo este pedido de informação de cunho acadêmico, contudo apoiando pesquisa que poderá interessar a inúmeros cidadãos dos diversos estados aqui analisados.

Contudo, informa que disponibilizada em seu site o acesso ao Manual "Controle Interno do Município", publicado em 2015. Recomenda ainda, o acesso os publicados no tema de "Transparência" e também aqueles orientadores do "Índice de Efetividade da Gestão Municipal - IEGM". Em seguida, encaminha links de acesso com os artigos,

manuais, normas, súmulas, produções acadêmicas e demais publicações exaradas pelo TC nos últimos anos. Por fim, informa que todos os eventos realizados pelo tribunal podem ser assistidos através do seu canal aberto no *Youtube*.

Tribunal de Contas do Estado de Sergipe (SE)

O TC informa que possui as Resoluções TC nº 206/2001 e nº 226/2004, que dispõem sobre a implantação do Sistema de Controle Interno no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e que podem ser consultadas através do site. Sem adentrar nos demais questionamentos do pedido de informação, encaminha o protocolo para encerramento.

Tribunal de Contas do Estado de Tocantins (TO)

O TC informa que possui a Instrução Normativa nº 8/2008 que "...dispõe sobre as normas e os procedimentos de remessa eletrônica, via SICAP da Análise Conclusiva do Controle Interno – ACCI, acerca do cumprimento da Constituição Federal, Constituição Estadual, Lei Federal nº 4.320/64, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2.000, Lei Federal 8.666/93 e das Normas Brasileiras de Contabilidade, pelos Chefes dos Poderes Executivos e Legislativos Municipais." Ao analisar tal instrução, a mesma não se alinha ao pedido de informação, tratando-se de outro tema. Informa ainda que a IN se encontra no site, porém não disponibiliza ao menos o link do arquivo para acesso.

Em seguida, informa que "... Está em tramitação neste TCE, um projeto de Instrução Normativa que aprova as "Orientações sobre Controle Interno Gerencial e Fiscalizador", aplicáveis aos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes e Órgãos do Estado do Tocantins e dos seus Municípios e dá outras providências".

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como observado, pesquisado e debatido neste trabalho, a promoção da transparência pública e do acesso à informação é um grande desafio em nosso país, não só na construção da cultura da participação popular nos assuntos públicos, mas também no compromisso das instituições que exercem o papel de controle interno e externo em fomentarem e instrumentalizarem devidamente o acesso aos dados e informações públicas para o exercício pleno do controle social.

Durante o período de pesquisa e leitura do conteúdo bibliográfico, foi-se percebendo uma crescente preocupação do poder público, tendo os princípios constitucionais como norteadores, de avançarem, principalmente a partir dos anos 2000, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, nos temas pertinentes ao fortalecimento dos sistemas de controle sobre os recursos, ações e decisões do poder público em todas as suas instâncias. Contudo, percebe-se no transcurso desta pesquisa, uma grande preocupação em debater os efeitos da falta de controle, como a corrupção e o mau uso do dinheiro do pagador de impostos, do que a criação de estruturas e instituições fortes e eficazes, capaz de atuar na causa, prevenindo, mais do que punindo ou remediando.

Ao analisarmos os resultados obtidos, nos deparamos com um grave e iminente problema. Ao evidenciarmos a incapacidade ou manifesto descomprometimento das instituições que tem como função promover a fiscalização e o controle sobre as contas públicas que, ao contrário do que se deveria esperar de quem exige o cumprimento do seu jurisdicionado, ignora plenamente a legislação que regulamenta temas que convergem diretamente com a sua missão institucional, nos encontramos em uma verdadeira e preocupante contradição. Seria como atribuir a este fato a seguinte máxima: “Faça o que eu digo, mas não faça o que eu faço.”

Estivemos diante de casos assustadores, como os dos TCs do Estado de Alagoas e de Mato Grosso do Sul, cujas respostas aos pedidos de informação sequer tiveram algum tipo de retorno, por piores que pudessem ter sido respondidos, como temos relatado nos resultados de outros Tribunais. Digo assustadores, pois seria eufemismo tratar por estranheza algo tão controverso como evidenciar o total descaso do Tribunal de Contas com a transparência e o controle. Além destes, outros inúmeros retornos sobre os pedidos de acesso à informação, quase em sua maioria, conforme relatam os gráficos, estiveram exclusivamente preocupados em cumprir a exigência da resposta dentro dos prazos da LAI, mas indiferentes à qualidade e profundidade dos questionamentos, utilizando de poucas palavras para expor seu medíocre papel junto aos seus jurisdicionados.

Reforço aqui como mencionado anteriormente, que a maioria dos Tribunais de Contas Estaduais, exatos 16 dos 27 aqui pesquisados, assinaram o documento publicado pela Associação dos Tribunais de Contas com o claro compromisso com a transparência, o controle social e, principalmente, com a reestruturação do modelo de controle interno para que a promoção destas políticas pudessem ser amplamente debatidas e implementadas nos municípios brasileiros.

O que vimos, em sua maioria, tanto ao evidenciarmos o cumprimento da Lei de Acesso à Informação, quanto ao avaliarmos as respostas com as ações e orientações dos TCs para a implementação de novos e modernos manuais, foi o total desprendimento a tudo que se estabeleceu como diretriz e rumo para o controle interno brasileiro.

Não iremos mudar o país se não começarmos por onde as pessoas vivem. E elas vivem nas cidades. Se a administração pública local não estiver orientada para o desenvolvimento sustentável com respeito ao dinheiro público, nada podemos esperar da política em suas esferas superiores.

Reservo aqui destaque positivo aos primeiros colocados do Ranking, em especial ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará, cuja atuação e interesse pelo tema vieram a destacá-los neste estudo, pelo simples fato de estarem em alinhamento às diretrizes estabelecidas em planejamento estratégico e à sua própria missão institucional.

Percebe-se, portanto, a necessidade desta pesquisa chegar ao conhecimento da atual gestão da ATRICON com o objetivo de alertá-los sobre a urgência na tratativa dos temas tão debatidos ao longo deste estudo.

Por fim, enquanto cidadão que exerce a sua cidadania ativa cotidianamente, participando dos assuntos públicos, fiscalizando e contribuindo para o desenvolvimento local, reforço a necessidade de ampliar o debate público em torno da construção de sistemas de controle fortes, sólidos e duradouros, que orientem, fiscalizem e punam, quando necessário, agentes públicos, empresas e instituições que caminhem em desacordo com as leis e a boa conduta junto à gestão pública.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F.; LOUREIRO, M. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

ALVES, J. **Princípios e prática de auditoria e revisão de contas**. Lisboa: Edições Sílabo, 2015.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). **Diretrizes para o aprimoramento dos tribunais de contas do Brasil**. 2015. Disponível em: http://www.atricon.org.br/wpcontent/uploads/2015/02/Diretrizes_Atricon.pdf, 2015.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). **Regulamento ATRICON nº 01/2013**. 2013. Disponível em: http://www.atricon.org.br/wpcontent/uploads/2013/07/REGULAMENTO_PARAMETROS_AGILIDADE_QUALIDADE.pdf, 2013.

BATISTA, F. F. **Modelo de gestão do conhecimento para a administração pública brasileira**: Como programar a gestão do conhecimento para produzir resultados em benefício do cidadão. Brasília: Ipea, 2012.

BATISTA, F. F. **Curso gestão do conhecimento**: teoria e boas práticas. Brasília: Enap, 2014.

BRAGA, L. *et al.* Participação eletrônica e suas relações com governo eletrônico, efetividade governamental e *accountability*. **O&S**, Salvador, v. 23, n. 78, p. 487-506, jul./set. 2016.

BRANDI, A. F. *et al.* A importância da Auditoria Contábil. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, São Paulo, v. 5, n. 10, out 2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública** - Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países. Estudo Técnico da Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos e da Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle. 17.7. 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>. Acesso em: 05 jan. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.interlegis.gov.br>. Acesso em: 16 maio 2021.

BUTA, B. O. *et al.* *Accountability* nos atos da administração pública federal. **Revista Pretexto**, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 46-62, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.21714/pretexto.v19i4.5715>. Acesso em: 07 jan. 2022.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública**. Evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, S. H. R. Institucionalização da política de fiscalização integrada. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas**, Belo Horizonte, ano 2, n. 1, p. 279-285, 2011.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU. **Escala Brasil Transparente 360°: Metodologia e Critérios de Avaliação EBT 360°**. 2019. Disponível em: <http://transparencia.gov.br/pdf/bfe87072-8531-4dcc-9a9d-d6aefab0c1b7>. Acesso: 10 jan. 2022.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU: Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. **Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios**. Brasil Transparente, Brasília: CGU, 2013.

COUTINHO, D. *et al.* O papel do Tribunal de Contas frente à accountability. A&C - **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 18, n. 72, p. 209-233, abr./jun. 2018.

CULAU, A. *et al.* Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. *In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA*, 9., 2006, Ciudad de Guatemala. **Anais [...]**.

FABIANO, A. **Lei de acesso à informação pública e seus possíveis desdobramentos à accountability democrática no Brasil**. 2012. Dissertação (mestrado em Administração Pública e Governo) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo, FGV, São Paulo, 2012.

FAYOL, H. **Administração industrial e geral**. 9.ed. Atlas, São Paulo, 1981.

FERNANDES, L. *et al.* Auditoria e Controle interno no Setor Público e sua Contribuição para a Democracia. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, Três Corações, v. 15, n. 1, p. 642-654, 2017.

FILGUEIRAS, F. Transparency and accountability: principles and rules for the construction of publicity. **Journal of Public Affairs**,[s.l.]v. 16, n. 2, p. 192-202, may 2016.

FREITAS, E. Gestão do Conhecimento na Administração Pública: tendências de aprimoramento dos Tribunais de Contas. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, Fortaleza, v. 15, n. 1, p. 424-457, 2017.

GUERRA, E. **Os controles externos e internos da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

INTOSAI – INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Normas de Auditoria. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 22, 1991.

JENSEN, M. *et al.* Teoria da Firma: Comportamento dos Administradores, Custos de Agência e Estrutura de Propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 48, n. 2, p.87-125, 2008.

LIMA, L. **Controle interno na administração pública: o controle interno na administração pública como um instrumento de accountability**. 2012. Monografia (Especialização em Orçamento Público) - Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.

LINO, A.; AQUINO, A. de. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade & Finanças**, [s. l.], v. 29, n. 76, p. 26-40, 2018.

MEDEIROS, A. *et al.* Estudos sobre Accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 745 - 775, 2013.

MOSHER, F. Democracy and the public service. New York: **Oxford University Press**, 1968.

O'DONNELL, G. Democracia Delegativa. **Novos Estudos**, São Paulo, n. 31, p. 25-40, out., 1991.

O'DONNELL, G. "Accountability horizontal e novas poliarquias". **Revista Lua Nova**, São Paulo, n. 44. p. 27–54. 1998

OLSEN, J. P. **Democratic accountability, political order, and change: exploring accountability processes in an era of european transformation**. Oxford: Oxford University Press, 2017.

PAES, E. A construção da Lei de Acesso à Informação Pública no Brasil: desafios na implementação de seus princípios. **Revista do Serviço Público - RSP**, Brasília, v. 62, n. 4, p. 407-423, 2011.

PIRES, A. A gestão do conhecimento aplicada ao controle externo: estratégia inovadora na gestão pública. *In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA*, 2., 2009, Brasília, DF. **Anais [...]**. Brasília, DF: Centro de convenções Ulysses Guimarães, 2009.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de contas do estado do Rio de Janeiro. **Manual Para Implantação e Sistemas De Controle Interno no Âmbito Das Administrações Públicas Municipais e Estadual Do Estado do Rio de Janeiro**. 2017.

ROMERO, E. D.; VIEIRA, C. T. A auditoria como instrumento na gestão pública. *In: ENCONTRO CIENTÍFICO DE ADMINISTRAÇÃO, ECONOMIA E CONTABILIDADE*,

8., [s. l.], v. 1, n. 1, 2018. **Anais [...]**. [s.l.]: UEMS, 2018. Disponível em: <https://anaisonline.uems.br/index.php/ecaeco/article/view/3253>. Acesso em: 12 jan. 2022.

SPECK, B. W. Auditing Institutions. *In*: Power, T.; Taylor, M. (ed.). **Corruption and Democracy in Brazil: Struggle for Accountability**. (pp 127-161). Notre Dame: University of Notre Dame Press. 2011. p. 127-161.

SILVA, L. M. **Análise do Sistema de Controle Interno: Passado – presente – futuro**. Rio de Janeiro: UERJ, 2016.

SIMON, H. A. **Administrative behavior**. New York: Free Press, 1957.

TEIXEIRA, A. **Gestão orçamentária e financeira**. Brasília: ENAP, 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS. **Manual de Auditoria e de Procedimentos**. 1999. v.1. Disponível em: https://www.tcontas.pt/ptpt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf. Acesso em: 12 jan. 2022.

TOMIO, F. *et al.* Accountability e independência judiciais: uma análise da competência do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 21, n. 45, p. 29 - 46, mar. 2013.

VIEIRA, L. **Transparência e controle da gestão fiscal: A lei complementar nº 131/09 e sua regulamentação**. Goiás: Associação Nacional do Ministério Público de Contas, 2011.

VIEIRA, L. **Transparência fiscal e “orçamentos paralelos”**: Os casos dos conselhos de fiscalização profissional e dos serviços sociais autônomos. Brasília: Esaf, 2018.