

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS  
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES E  
SISTEMAS PÚBLICOS**

**MATEUS CARVALHO DA CUNHA**

**UMA ANÁLISE SOBRE A *ACCOUNTABILITY* DOS PARECERES PRÉVIOS DO  
TRIBUNAL DE CONTAS DE MUNICÍPIOS COM MAIORES PIB(S) DO ESTADO  
DE SÃO PAULO**

**SÃO CARLOS**

**2019**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS  
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES E  
SISTEMAS PÚBLICOS**

**MATEUS CARVALHO DA CUNHA**

**UMA ANÁLISE SOBRE A *ACCOUNTABILITY* DOS PARECERES PRÉVIOS DO  
TRIBUNAL DE CONTAS DE MUNICÍPIOS COM MAIORES PIB(S) DO ESTADO  
DE SÃO PAULO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos da Pró-reitoria de Pós-graduação da Universidade Federal de São Carlos como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Aparecido Albuquerque.

**SÃO CARLOS**

**2019**



# UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS

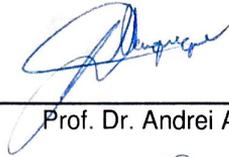
Centro de Educação e Ciências Humanas  
Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos

---

## Folha de Aprovação

---

Assinaturas dos membros da comissão examinadora que avaliou e aprovou a Defesa de Dissertação de Mestrado do candidato Mateus Carvalho da Cunha, realizada em 30/04/2019:



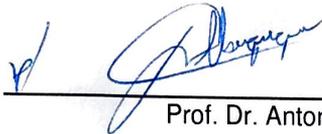
---

Prof. Dr. Andrei Aparecido de Albuquerque  
UFSCar



---

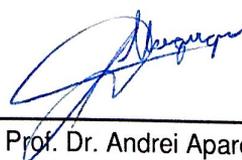
Profa. Dra. Ivete Delai  
UFSCar



---

Prof. Dr. Antonio Carlos Brunozi Junior  
UFV

Certifico que a defesa realizou-se com a participação à distância do(s) membro(s) Antonio Carlos Brunozi Junior e, depois das arguições e deliberações realizadas, o(s) participante(s) à distância está(ao) de acordo com o conteúdo do parecer da banca examinadora redigido neste relatório de defesa.



---

Prof. Dr. Andrei Aparecido de Albuquerque

**Dedico esta conquista aos  
pilares de minha vida: Nilza,  
Sergio, Mauricio e Gabriel.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço especialmente ao meu orientador, Prof. Dr. Andrei Aparecido Albuquerque, pelo apoio, compreensão e paciência.

Agradeço também aos ilustres professores membros da banca, pela experiência ímpar proporcionada.

Aos meus queridos amigos da graduação, que sempre estiverem ao meu lado e me apoiaram nesta empreitada. Obrigado André, Fernanda, Larissa, Marina e Rafael...

Aos meus amigos de Rio Claro, pela inseparável amizade, que dura mais de 15 anos.

Aos meus companheiros de trabalho, especialmente Ane Suze, Rodrigo, Cinthya, Edimilson, Bianca, Cristina... muito obrigado.

Aos meus colegas de Mestrado, pelos momentos especiais compartilhados dentro e fora da UFSCar.

Aos ilustres professores do PPGGOSP, pelo aprendizado inesquecível.

À UFSCar, que proporcionou uma oportunidade singular em minha vida e que terei o prazer de carregar adiante.

Enfim, à minha família, que sempre esteve ao meu lado.

## RESUMO

CUNHA, Mateus Carvalho da. **Uma Análise sobre a Accountability dos Pareceres Prévios do Tribunal de Contas de Municípios com maiores PIB(s) do Estado de São Paulo**. 2019. 140 f. Dissertação (Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos) – Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2019.

Desde a redemocratização no Brasil, um termo ainda sem tradução literal para o português vem sendo estudado na literatura nacional intensamente a partir da última década: é a denominada *accountability*. A *accountability* refere-se à prestação de contas e a responsabilidade dos agentes públicos perante a sociedade sobre todos os seus atos. Nesse sentido, dentre os diversos campos que a *accountability* permeia, esta pesquisa buscou compreender como a atuação dos Tribunais de Contas, no exercício do controle institucional, pode estimular efetivamente o processo de *accountability*. O presente trabalho fundamentou-se numa análise dos pareceres prévios produzidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, utilizando-se uma amostra constituída por 28 pareceres dos 14 municípios com maior PIB do Estado, à exceção da capital, que é dotada de Tribunal de Contas próprio, do período de 2014 e 2015. As amostras foram submetidas à metodologia de análise de conteúdo, por meio de indicadores específicos elaborados em consonância com a literatura revisada, a fim de inferir se os pareceres prévios, de fato, possuem características de efetivos instrumentos de *accountability*. Os resultados obtidos demonstraram que os pareceres não estimulam todo o seu potencial de *accountability*. Verificou-se que, em uma das dimensões analisadas, há fraquezas, em especial a baixa participação popular no processo de fiscalização das contas públicas, que pode ser atribuída a uma postura enraizada no Tribunal de Contas paulista e que necessita de evolução.

**Palavras-chave:** *Accountability*. Controle Social. Pareceres Prévios. Tribunal de Contas.

## ABSTRACT

CUNHA, Mateus Carvalho da. **An analysis on Accountability of prior opinions of the Court of Accounts of Municipalities with the highest GDP in the State of São Paulo.** 2019. 140 p. Dissertation (Master of the Postgraduate Program in Management of Public Organizations and Systems) – Federal University of São Carlos, São Carlos, 2019.

Since the redemocratization in Brazil, there is a term not yet literally translated into Portuguese, having been published in the national literature, with a significant increase of academic works on the subject mainly from the last decade: it is denominated accountability. The term refers to the way the public agents are accountable to the society for over all of their acts. In this sense, the fields of accountability, research seek to understand as the Courts of Accounts, through institutional control, can be characterized as an instrument of accountability. The present study was based on an analysis of previous opinions produced by the Court of Accounts of the State of São Paulo, using a sample consisting of 28 opinions from the 14 municipalities with the highest GDP in the state, except for the capital, which is endowed by its own Court of Accounts, from the period of 2014 and 2015. The samples were submitted to a methodology of data analysis, using specific indicators in accordance with revised literature, with the objective of inferring which opinions are, in fact, instruments of accountability themselves. The results obtained showed that the indicators do not stimulate their full potential for accountability. In particular, in one of the analyzed waves, there are weaknesses, in particular a low popular participation in the process of auditing public accounts, which can be attributed to a racial stance in the Court of Auditors and evolution is necessary.

**Keywords:** Accountability. Social Control. Preliminary Reports. Courts of Accounts.

## LISTA DE FIGURAS

|   |    |
|---|----|
| Figura 1: ciclo da <i>Accountability</i> .....                | 35 |
| Figura 2: as fases da análise de conteúdo segundo Bardin..... | 72 |

## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| Quadro 1: Características da <i>accountability</i> vertical e horizontal.....     | 38 |
| Quadro 2: outras dimensões de <i>accountability</i> .....                         | 40 |
| Quadro 3: princípios norteadores do Novo Serviço Público.....                     | 46 |
| Quadro 4: Principais modelos de Administração Pública e suas características..... | 48 |
| Quadro 5: Comparativo de perspectivas dos modelos de Administração Pública.....   | 49 |
| Quadro 6: ranking dos 50 municípios com maior PIB do Brasil.....                  | 67 |
| Quadro 7: amostra da pesquisa.....  | 68 |
| Quadro 8: causas do parecer desfavorável segundo o TCE-SP.....                    | 70 |
| Quadro 9: Etapas da Análise de Conteúdo.....                                      | 72 |
| Quadro 10: definição do recorte do material.....                                  | 73 |
| Quadro 11: indicadores da dimensão formal.....                                    | 75 |
| Quadro 12: indicadores da dimensão substantiva.....                               | 76 |
| Quadro 13: relação dos pareceres x atendimento às 5 regras básicas de Bardin..... | 77 |
| Quadro 14: análise do parecer de Osasco – exercício 2014.....                     | 78 |
| Quadro 15: análise do parecer de Osasco – exercício 2015.....                     | 79 |
| Quadro 16: resultados consolidados – 2014.....                                    | 80 |
| Quadro 17: resultados consolidados – 2015.....                                    | 81 |
| Quadro 18: decisões proferidas pelo TCE-SP.....                                   | 87 |
| Quadro 19: potencialidade dos indicadores.....                                    | 94 |

## SUMÁRIO

|  |     |
|--|-----|
| 1. INTRODUÇÃO.....   | 10  |
| 1.1 Contextualização.....  | 10  |
| 1.2 Problema de pesquisa e objetivos .....   | 16  |
| 1.3 Justificativa, Contribuição e Relevância.....                                    | 18  |
| 1.4 Organização dos capítulos .....  | 23  |
| 2 REFERENCIAL TÉORICO.....   | 25  |
| 2.1 Fundamentos da Democracia.....   | 25  |
| 2.2 O ideário liberal e a democracia .....   | 28  |
| 2.3 Democracia, transparência, controle e responsabilização.....                     | 30  |
| 2.4 <i>Accountability</i> : um processo fundamental para o avanço da democracia..... | 34  |
| 2.5 Outras dimensões de <i>accountability</i> .....                                  | 40  |
| 2.6 Os modelos de Administração Pública e a <i>Accountability</i> .....              | 42  |
| 2.7 Dimensões de <i>Accountability</i> : formal e substancial .....                  | 51  |
| 2.8 Os Tribunais de Contas e a <i>Accountability</i> no Brasil .....                 | 53  |
| 2.9 Pareceres prévios: características gerais .....                                  | 59  |
| 2.10 Estudos anteriores sobre a Temática.....  | 62  |
| 3 METODOLOGIA.....   | 67  |
| 3.1 Delineamento da pesquisa .....   | 67  |
| 3.2 Descrição do objeto da pesquisa .....  | 69  |
| 3.3 Procedimentos analíticos .....   | 75  |
| 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....   | 81  |
| 4.1 Dimensão formal.....   | 85  |
| 4.2 Dimensão substantiva .....   | 89  |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....  | 97  |
| REFERÊNCIAS .....  | 99  |
| APÊNDICES .....  | 109 |

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

No Brasil, o uso do termo *accountability* passou a ganhar destaque a partir do fim do regime militar, quando a democracia tornou-se o princípio basilar daquele novo sistema político (MEDEIROS; CRANTSCHANINOV; SILVA, 2013). O termo carece de definições mais concisas e uma tradução específica. Até hoje a expressão é utilizada em sua forma original, sem ter sido transposta para o português, apesar do esforço de alguns pesquisadores na busca de traduções. O conceito sobre *accountability* ainda está em formação.

Para Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013, p. 770):

[...] o conceito de *accountability* no Brasil, apesar de muitas vezes já ser considerado de “domínio público”, ainda não está consolidado na literatura, o que aponta para a necessidade de novos estudos para uma fundamentação teórica mais consistente, abrangente e objetiva sobre o tema.

Dentre os pesquisadores que se empenharam em tornar o tema mais evidente, vale destacar o esforço empreendido por Anna Maria Campos, em seu artigo “*Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português?*” publicado em 1990 pela Revista de Administração Pública (RAP). Nele, a pesquisadora compartilha sua trajetória como estudante de pós-graduação nos Estados Unidos na década de 70, quando ouviu pela primeira vez o termo *accountability*. A autora percebeu então, que, no Brasil, a palavra não só carecia de uma tradução, mas faltava o conhecimento do próprio conceito (CAMPOS, 1990).

É importante frisar que, da época em que Anna Maria Campos ouviu o termo pela primeira vez nos Estados Unidos, em meados dos anos 70, até a publicação de seu artigo, em 1990, o Brasil se inseria num contexto turbulento: auge da ditadura militar, período que não propiciou nenhum debate favorável a questões como responsabilização do agente público perante os cidadãos, controle social, participação popular, eleições diretas, entre outras características atinentes à *accountability*, que serão aludidas ao longo do texto.

A partir de 1985, o processo de redemocratização propiciou mais facilidade para se discutir o tema, todavia, a crise econômico-institucional que assolava o país não foi capaz de trazer qualquer prática efetiva de *accountability*, até porque o termo - e a prática - eram pouco (ou nada) conhecidos no Brasil (CAMPOS, 1990; PINHO; SACRAMENTO, 2009).

Mesmo na literatura estrangeira, a expressão também requer definições conceituais mais claras, sendo que muitos autores têm dado interpretações diferentes ao tema

(CENEVIVA, 2006). Nesse sentido, Mainwaring (2003) afirma que *accountability* ainda não possui, em seu conceito, um consenso geral, mesmo na literatura de língua inglesa.

Denhardt e Denhardt (2007) asseveram que é evidente a complexidade acerca do tema *accountability*, visto que envolve a responsabilidade dos agentes públicos e compreendem fundamentos de cidadania e interesse público. Naturalmente, dizem esses autores, compreender o processo de responsabilização dentro do setor público é um assunto complexo por si só. Eles acrescentam que o aprofundamento do termo foi “esquecido” pelas teorias de Administração, sendo que somente com a introdução do Novo Serviço Público (NSP) que a *accountability* ganhou as dimensões conhecidas hoje.

Inicialmente, a compreensão acerca da *accountability* se remete aos estudos do professor norte-americano Frederick Mosher, que, em 1968, em seu livro *Democracy and the public service*, apontava a *accountability* como a responsabilização de um sujeito pelos seus próprios atos e a obrigação dele em prestar contas a alguém, de maneira legitimada, sendo que, o não cumprimento dessas atitudes tornaria aquele sujeito passível de penalidades (MOSHER, 1968).

A expressão *accountability* compõe um processo de responsabilização objetiva, que ocorre de fora do sujeito, ou seja, a responsabilidade de um agente ou organização perante outros, no caso, da administração pública e seus gestores à sociedade em geral. O conceito de responsabilidade objetiva, por sua vez, opõe-se ao conceito de responsabilidade subjetiva, que se revela dentro do indivíduo (MONTEIRO; PEREIRA; THOMAS, 2016; MOSHER, 1968).

No entendimento de Pinho e Sacramento (2009), após realizarem uma extensa pesquisa em busca da origem e da definição da *accountability*, afirmaram que o termo se originou bem antes dos estudos do professor Mosher, por volta do final do século XVIII, ao constatar a existência da palavra nos dicionários ingleses da época. Esses autores especulam em seu artigo “*Accountability: já podemos traduzi-la para o português?*”, que faz alusão ao artigo de Anna Maria Campos, que a introdução da expressão à língua inglesa remete-se ao surgimento do Capitalismo, e, assim, à necessidade da existência de um sistema legítimo de diretrizes a serem seguidas (PINHO; SACRAMENTO, 2009).

Para Schedler et al. (1999), a *accountability*, em sua origem, está intimamente ligada ao fato de que o exercício do poder deve ser controlado. Em outras palavras, eles argumentam que desde a Antiguidade a preocupação da filosofia política era encontrar maneiras de restringir o poder e evitar excessos daqueles que detinham o comando. Nos dias atuais, essa inquietação histórica ainda permanece. Decorre-se, então, a necessidade da introdução de instrumentos de vigilância e controle que criem limites à atuação das instituições, a partir da

exigência de os agentes públicos responderem pelos seus atos (*answerability*) e de punição àqueles que descumprem as normas vigentes (*enforcement*) (GOETZ; JENKINS, 2001; SCHEDLER et al., 1999). Esses instrumentos legítimos de controle, vigilância e punição aplicam-se tanto aos agentes políticos eleitos pelo povo quanto à própria burocracia.

A eficácia da *accountability*, segundo Schedler et al. (1999), depende diretamente de três características: informação, justificação e punição. Essas características, embora distintas, são complementares e constituem o ciclo da *accountability* (PINHO; SACRAMENTO, 2009; SCHEDLER et al., 1999).

Para Rocha (2011) e Schedler et al. (1999), a análise do processo de *accountability* envolve duas etapas básicas: a verificação do cumprimento dos procedimentos legais por parte do fiscalizador (Estado), seja na obrigação de fiscalizar quanto na capacidade de punir, o que caracteriza a dimensão formal, e, também, a verificação do conteúdo que é fiscalizado, ou seja, a forma que o fiscalizador age e sua capacidade de responder os interesses dos cidadãos, caracterizando, assim, a dimensão substancial da *accountability* – a efetividade, de fato.

Albuquerque e Oliveira (2013, p. 2) destacam que a *accountability* é um instrumento “importante para a melhoria do desempenho estatal e fundamental para o aprimoramento e consolidação do Estado Democrático e de Direito, sendo assim indiscutível sua relevância para o aperfeiçoamento da Administração Pública”.

Cabe ressaltar que, historicamente, não se pode falar em *accountability* sem entrar na seara da democracia, pois a primeira constitui a segunda (CAMPOS, 1990).

O conceito de democracia, conforme alude Dahl (2012)<sup>1</sup>, baseia-se nos princípios da participação e da contestação pública. O primeiro está diretamente ligado ao processo eleitoral e ao direito do cidadão escolher seus representantes – assegurado pelos denominados *direitos políticos fundamentais*. O segundo princípio refere-se à responsabilização pelos atos e eventuais omissões daqueles que foram eleitos perante os eleitores (CENEVIVA, 2005; DAHL, 2012).

O italiano Norberto Bobbio (2007) compreende que a democracia é, em sua essência, assentada no poder soberano do povo. Aos que são escolhidos para exercerem cargos públicos não há a concessão de poder absoluto, mas sim, o exercício do poder em prol da vontade

---

<sup>1</sup> Robert Dahl (2012) utilizou-se do termo “Poliarquia” para descrever as “democracias reais”. Segundo o autor, os regimes democráticos existentes se distinguem do conceito de democracia ideal, sendo aqueles apenas assemelhações pobres do verdadeiro ideal democrático. Dahl estabeleceu graus de democratização para avaliar os regimes políticos. As poliarquias são caracterizadas por um alto grau de competição pelo poder e participação política abrangente, sendo que, de todos os regimes existentes, são os que mais se aproximam do ideal democrático. Segundo Dahl (1989), uma poliarquia pode ser entendida a partir de alguns atributos, a notar: eleições livres, liberdade de expressão e de associação e sufrágio inclusivo, entre outros.

popular. De um lado, afirma Rocha (2011), há os cidadãos atuando de maneira vigilante àqueles que exercem o poder legitimado pelo pleito popular, de outro, há os governantes que devem prestar contas de suas ações.

Em suma, pode-se afirmar que:

Se por um lado a *accountability* é fundamental para a preservação da democracia, por outro é indispensável a participação dos cidadãos para que ela se realize [...] A participação é a ação empreendida pelo cidadão no compartilhamento do poder com agentes públicos visando à tomada de decisão relacionada com a comunidade. (ROCHA, 2011, p. 84-85).

Ceneviva (2005, p. 12) discorre que “para que um regime seja democrático não basta que derive de fontes legítimas [...] mas é preciso que o próprio exercício do poder [...] seja ele também legítimo”. Isto é, apenas a vontade emanada do povo, caracterizada pelo voto, não é suficiente para a consolidação da democracia. O exercício da vontade popular deve, de fato, ser praticado pelos governados por meio de instrumentos capazes de responsabilizar os governantes. Esses instrumentos, por sua vez, correspondem a formas de *accountability*.

Nas palavras de Campos (1990, p. 33), “quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*”. Para Castro (2011), nos países em que a democracia já se consolidou é algo comum ver os agentes públicos sendo responsabilizados pelos seus atos ou omissões. Campos (1990) complementa afirmando que em países desenvolvidos, como nos Estados Unidos, existe uma elevada preocupação com a *accountability*, visto que é um resultado do que essa autora chama de uma “cidadania organizada”. Esse conceito, por sua vez, pode ser explicado a partir do estágio de desenvolvimento político atingido naquele país, nitidamente mais avançado do que no Brasil (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; CAMPOS, 1990). Em outras palavras:

Uma sociedade precisa atingir certo nível de organização de seus interesses [...] antes de tornar-se capaz de exercer controle sobre o Estado. A extensão, qualidade e força dos controles são consequência do fortalecimento da malha institucional da sociedade civil. [...] A cidadania organizada pode influenciar não apenas o processo de identificação de necessidades e canalização de demandas, como também cobrar melhor desempenho do serviço público. O modelo de democracia liberal e participativa praticado nos EUA favorece a *accountability* porque define o papel do cidadão [...] como algo muito mais amplo do que a mera participação do eleitor no processo de escolha de seus governantes. (CAMPOS, 1990, p. 35).

Em países de “alto grau de pobreza política” (CAMPOS, 1990, p. 36), como é o caso do Brasil, é evidente a fragilidade das bases associativas de participação popular, que acabam

por se limitar apenas ao processo eleitoral. Os cidadãos, ao invés de adotarem posturas proativas e que incentivem a integração da sociedade em prol do interesse coletivo, exercem um papel de submissão perante o domínio estatal, que é eminentemente paternalista, e resulta em um sentimento de impotência generalizado (DEMO, 1988). Em outras palavras, o Brasil é um país de “democracia delegativa”, pois o cidadão se põe como tutelado do Estado e não como um sujeito ativo em defesa do interesse público (O’DONNELL, 1998; ROCHA, 2011). Nesse mesmo sentido, Offe (1998, p. 123) afirma:

À medida que o número de democracias cresce, sua qualidade parece decrescer [...] as novas democracias parecem ter se degenerado em democracias meramente eleitorais ou delegadas, ou mesmo democracias defeituosas com domínios reservados, controlados como privilégio por elites não submetidas a nenhuma forma de *accountability*. (OFFE, 1998, p. 123).

A cultura política brasileira apresenta traços conflitantes, ao passo que existem atributos significativos de uma democracia em pleno vapor, como participação, transparência, eleições livres, mas coexistem características atinentes a um Estado patrimonialista, em que os interesses individuais se antepõem ao interesse público, herança de muitos anos de ignorância política e domínio de elites regionalizadas (DINIZ, 2001; PINHO; SACRAMENTO, 2009).

Nas palavras de Schwartzman (1988), a sociedade brasileira pós-Revolução de 30 nada mais era do que uma continuidade das práticas patrimonialistas exercidas anteriormente. Tanto que, o próprio autor cunhou o termo “neopatrimonialismo” para definir esse Brasil contemporâneo: uma mistura do avanço industrial com a preservação de uma estrutura tradicional, quase colonial, em pleno século XX (SCHWARTZMAN, 1988).

Por outro lado, Campos (1990), Pinho e Sacramento (2009) e Schedler et al. (1999) reforçam a ideia de que, com o fortalecimento da influência do poder estatal na vida cotidiana do cidadão, demonstrado no aumento do tamanho da estrutura governamental necessária a atender as responsabilidades do próprio Estado, tornou-se indispensável criar instrumentos capazes de proteger o cidadão de eventuais abusos cometidos pelos agentes públicos que compõem a máquina pública (CASTRO, 2011). Nesse sentido, afirmam Campos (1990) e Mosher (1968), que, a não existência de controles efetivos e de ações corretivas contra a atuação abusiva do Estado, enfraquece a democracia.

Pinho e Sacramento (2009, p. 1350) concluem que:

A razão de ser da *accountability* reside na pressuposição da existência do poder e [...] o seu principal objetivo não é eliminá-lo, mas controlá-lo [...], portanto, o controle da atividade estatal deve ser visto como um dos eixos que dão sustentação ao regime democrático.

De tal modo, os autores afirmam que sem o controle da atividade estatal por parte dos cidadãos não seria possível a sustentação de uma democracia. Campos (1990) afirma que esses controles não se limitam apenas ao processo eleitoral, mas também ao exercício da cidadania de fato – controle democrático – capaz de assegurar aos cidadãos a salvaguarda do interesse público. Ceneviva (2005) alerta, porém, que o controle social exercido sobre Estado e sobre os agentes públicos não garante por si só uma *accountability* ideal, mas sim, a integração entre os diversos mecanismos de controle, principalmente entre a sociedade e os órgãos de controle.

Para Albuquerque e Oliveira (2013), um rol de exigências tem sido imposto pela sociedade à Administração Pública, que obriga os agentes públicos a atuarem de maneira mais transparente e controlada. Segundo os autores, para a implantação de boas práticas de gestão, que visam garantir a aplicação correta do dinheiro público, diversos mecanismos de controle são criados, como, por exemplo, aqueles oriundos de um conjunto de normas gerais e específicas, controle externo e interno, controle social e eleitoral, controle parlamentar, controle judicial, entre outros (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004).

No tocante ao denominado controle externo, ou controle institucional, ou ainda, controle administrativo, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) ampliou de forma taxativa os poderes de órgãos como os Tribunais de Contas (artigo 71) e o Ministério Público (artigo 127). O texto constitucional estabeleceu um rol de competências aos Tribunais de Contas, bem como, garantiu autonomia administrativa e financeira a esses órgãos, que, embora façam parte do Poder Legislativo como órgãos auxiliares, não estão subordinados à nenhuma Casa Legislativa, atuando, assim, como órgãos verdadeiramente autônomos (MELLO, 2006). Como exemplo, a Constituição Federal estabeleceu que, para fins de apreciação das contas dos entes federativos, é exigida dos Tribunais de Contas a emissão de pareceres prévios, de caráter eminentemente técnico, que são levados à consideração no julgamento das contas do respectivo ente (ROCHA, 2011; 2008).

Afirmam Pinho e Sacramento (2008), Rocha (2011) e Silva e Lucena (2017), a atuação dos Tribunais de Contas também carece de estudos aprofundados, principalmente no que concerne a *accountability*, que, conforme já aludido anteriormente, é um termo de caráter

inesgotável e elástico, e que, a cada vez que é estudada, ganha maior complexidade (PINHO; SACRAMENTO, 2008; ROCHA, 2011).

Considerando as atribuições e prerrogativas que o ordenamento jurídico brasileiro atribuiu aos Tribunais de Contas, se os pareceres prévios são instrumentos capazes de induzir a *accountability*, é preciso verificar se, de fato, todas as dimensões inerentes a ela estão presentes nos pareceres prévios.

Conforme alude Rocha (2008), a análise de potencialidade de *accountability* dos pareceres prévios pode ser feita a partir de dois aspectos dimensionais: o formal e o substantivo. O primeiro se refere ao cumprimento das formalidades legais do processo de *accountability*, como, por exemplo, a publicação dos pareceres em mídia de livre acesso do público. O segundo, por sua vez, considera questões ligadas ao desempenho dos atos de gestão, responsividade, participação, entre outros.

## **1.2 Problema de pesquisa e objetivos**

Conforme reforça Ceneviva (2005), a *accountability* pode ser vista de maneira abrangente e pode carecer de um significado mais acurado. O que se sabe, contudo, é que ela se enquadra tanto na perspectiva política, vinculada ao processo eleitoral e a relação entre representantes e representados, quanto na perspectiva institucional, associada ao papel dos Tribunais de Contas em exercer o controle administrativo dos atos dos agentes públicos (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; ROCHA, 2011).

Akutsu e Pinho (2002) defendem a importância de se fortalecer a *accountability* na cultura brasileira, a fim de que a sociedade exerça, de fato, o controle sobre os atos dos gestores públicos. Para tal, deve-se primar, antes de tudo, pela publicidade de todos os atos do Poder Público.

Denhardt e Denhardt (2007) asseveram que a *accountability* vai muito além da noção de prestação de contas e, portanto, é um tema de natureza complexa e envolve a integração de diversos setores governamentais e sociais para sua realização.

No que se refere ao controle institucional exercido pelos Tribunais de Contas, para se entender com mais clareza o processo de prestação de contas dos entes públicos, é preciso analisar de maneira objetiva a atuação desses órgãos de fiscalização, a fim de que se identifique conceitos de *accountability* nos pareceres prévios (PPs) e assim, possibilite a ampliação do debate acerca do tema.

A Constituição Federal, nos termos dos arts. 74 § 2º e 75, permite que qualquer cidadão denuncie a ocorrência de quaisquer irregularidades aos Tribunais de Contas, o que reforça ainda mais o elo entre o controle social e a atuação das Cortes de Contas. É uma característica dos regimes democráticos modernos a implantação dos mecanismos de controle social que proporcionem uma fiscalização mais intensa por parte da sociedade e que contribuam para o incremento da *accountability* no setor público (GOMES, 2015; MIGUEL, 2005; SIRAQUE, 2005).

Merece destacar que os pareceres prévios são instrumentos de grande importância no julgamento das contas anuais dos governos municipais. É por meio dos pareceres que o Tribunal de Contas emite sua opinião acerca da regularidade das contas daquele determinado ente. Consta-se nestes documentos toda análise feita pelo Tribunal, como resultados das auditorias, diligências, processos dependentes, entre outros. Essas informações auxiliam a decisão do relator da matéria, que, por meio de um julgamento técnico, opina se o parecer será favorável ou desfavorável à aprovação das contas daquele exercício. Posteriormente, o parecer servirá para subsidiar o julgamento político destas contas (ROCHA, 2008).

Entretanto, como afirmam Apolinário e Bezerra (2014), Rocha (2013b) e Speck (2000), os pareceres prévios não possuem amplo conhecimento do público e ainda há poucos estudos acadêmicos voltados a essa área, apesar da existência centenária desses órgãos no Brasil e da relevância dos Tribunais de Contas no fortalecimento, mesmo que indireto, da democracia pelo controle administrativo-institucional.

Da análise da literatura nacional, depreende-se que são poucos os estudos voltados para a atuação dos Tribunais de Contas no que se refere ao fenômeno da *accountability*. Entende-se que, o estímulo ao conhecimento desses temas pode fortalecer a democratização da sociedade brasileira, pois envolve diretamente a atuação dos cidadãos perante seus representantes (ROCHA, 2011).

Prado e Pó (2007) criticam a atuação dos Tribunais de Contas por considerarem que estes órgãos não atribuem relevância necessária à *accountability*, no sentido de que se limitam apenas a verificar a conformidade e legalidade dos gastos públicos, ou seja, o foco se mantém na dimensão formal da fiscalização, e não na efetividade desses gastos (BARROS, 2000; ROCHA, 2009). Rocha (2009) acrescenta que o trabalho das Cortes de Contas limita-se a apenas um dos aspectos da *accountability*, enquanto outros continuam “desamparados”, não atingindo, assim, a questão em sua totalidade. O autor ainda alega que, com o não atingimento de todo o prisma da *accountability*:

Um papel fundamental na consolidação e no desenvolvimento democrático da sociedade brasileira não é cumprido [...] Ao não atingirem [esse prisma][...] os Tribunais de Contas enfraquecem a sua relação com a sociedade e perdem legitimidade como órgãos efetivos e importantes de controle institucional [...] (ROCHA, 2009, p. 1)

Porém, é imprescindível que se atribua o mérito aos órgãos de controle externo como sujeitos ativos no controle institucional, visto que a Constituição Federal atribuiu aos Tribunais de Contas um grande papel na promoção da *accountability*, o que vai muito além dos aspectos contábeis e orçamentários (ALBUQUERQUE; OLIVEIRA, 2013; CAMPOS, 1990). Rocha (2009) afirma que o esforço das Cortes de Contas é considerável, mas não suficiente para uma *accountability* efetiva, por se limitar a aspectos de legalidade e conformidade dos atos de gestão.

Serra e Carneiro (2011) apontam que a integração entre o controle social e o controle exercido pelos tribunais de contas está bem mais consolidada no aspecto legal e formal do que na prática. Para os autores, é um processo que se avançou, mas em ritmo lento, em parte devido à (falta de) vontade política. Morais e Teixeira (2016) acrescentam que a afluência entre os controles social e externo permitem a elucidação de informações à sociedade. Logo, facilita a cobrança perante os administradores.

Assim, a partir das diversas facetas do tema estudado e da importância em se estimular boas práticas de gestão e cidadania na sociedade brasileira, este trabalho se fixa na seguinte questão: **como se realiza o potencial de *accountability* dos pareceres prévios emitidos pelo TCE-SP?**

O objetivo geral desta pesquisa é analisar se os pareceres prévios de contas anuais produzidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, referentes aos 14 municípios com maiores Produtos Internos Brutos - PIB do Estado, realizam ou não o potencial de *accountability* que pode ser atribuído a eles, tendo em vista indicadores específicos que demonstrem se esses instrumentos são substanciais ou apenas formalidades, e o impacto desses resultados na efetividade da ação fiscalizatória.

Dentre os objetivos específicos, buscaram-se:

- a) Ampliar os conhecimentos teóricos e práticos acerca da *accountability* no setor público, principalmente do âmbito local.
- b) Demonstrar o que são os pareceres prévios e sua relevância para a promoção da *accountability*, bem como discutir a atuação do TCE-SP no processo de julgamento das contas municipais.

c) Verificar se o TCE-SP cumpre seu papel institucional em todas as dimensões de *accountability* analisadas.

### **1.3 Justificativa, Contribuição e Relevância**

No contexto brasileiro, os primeiros passos rumo à uma discussão mais robusta sobre *accountability* tornou-se evidente a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, que representou a consolidação da nova democracia e uma profunda mudança nas instituições públicas com as reformas empreendidas a partir daquele período. Ao mesmo tempo, no campo acadêmico, a literatura buscou compreender os impactos que aquelas mudanças sócio-políticas estavam proporcionando à nova sociedade democrática que se instalava (PINHO; SACRAMENTO, 2009).

A Constituição Federal de 1988 concebeu diversos instrumentos de *accountability*, em especial ao disposto nos arts. 70 a 75, com a expansão de responsabilidades e o fortalecimento do Controle Externo, exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas. Além disso, estabeleceu no art. 74 a obrigatoriedade da criação e manutenção de sistemas de controle interno em todos os poderes, de todas as esferas de governo (BRASIL, 1988).

Da mesma forma, a Carta Magna estabeleceu os novos mecanismos de controle orçamentário, com a criação das peças orçamentárias fundamentais: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Conjuntamente, promoveu a obrigatoriedade da participação popular na formulação dos orçamentos, por meio das audiências públicas (BRASIL, 1988; ROCHA, 2011).

Acrescentam Hirano (2007) e Pinho e Sacramento (2009) que os instrumentos trazidos pela Carta Magna, de uma maneira geral, permitiram a publicidade e transparência dos atos da administração pública e, com isso, possibilitaram até mesmo o cidadão comum a interferir diretamente na defesa do interesse público, a exemplo do remédio constitucional da ação popular (artigo 5º, inciso LXXIII da CF/88), considerado um instrumento de *accountability* essencial.

Além das inovações trazidas pela CF/88, não se pode deixar de lado os reforços empreendidos pelo legislador ao criar a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), considerada um marco na tentativa de consolidação da *accountability* no Brasil, pois limitou a atuação descabida dos gestores públicos ao instituir mecanismos obrigatórios de controle de gastos.

Ressalta-se também, a implantação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), em 1995, pelo governo federal, cujo objetivo foi adotar um novo paradigma na administração pública, em substituição do modelo burocrático para o modelo gerencial. A partir dessa transição, Bresser-Pereira (2006) afirma que os controles até então focados nos procedimentos, peculiaridade das burocracias, passaram a se concentrar nos resultados, que é base do pensamento gerencialista. Em outras palavras, com a redução do controle legal, o controle social passa a ganhar importância por considerar questões como desempenho governamental e participação popular como instrumentos fundamentais na garantia da eficiência dos serviços públicos (ABRUCIO, 1998; BRESSER-PEREIRA, 2006). Pode-se dizer que as reformas empreendidas na década de 90 representaram o momento em que a *accountability* entrou para a agenda política no Brasil (PRADO; PÓ, 2007).

Mais recentemente, principalmente a partir de 2014, com a grande publicidade acerca dos escândalos de corrupção relatados no setor público brasileiro<sup>2</sup>, levou-se ao cerne da discussão a necessidade de adoção de práticas mais rigorosas ao combate dos desvios cometidos dentro da Administração Pública. Em outras palavras, criou-se um ambiente favorável para o fortalecimento da institucionalização do controle social e da *accountability* no Brasil (QUIÑONES et al., 2011; NASCIMENTO, 2015).

Além do contexto apresentado acima, a presente pesquisa se vale de números que expressam a importância em se estudar o caso brasileiro da *accountability*, uma vez que, segundo dados recentes do IBGE<sup>3</sup>, o PIB do Brasil em valores correntes se aproxima dos R\$ 6,3 trilhões, ou seja, é um país de relevância econômica no cenário mundial. Acrescenta-se o fato de que a atuação governamental nos municípios brasileiros representa aproximadamente 55% de sua atividade econômica, ou seja, mais da metade das cidades brasileiras dependem do setor público para o desenvolvimento de sua economia local<sup>4</sup>.

O levantamento do IBGE também demonstrou que o Estado de São Paulo concentra grande parte do PIB brasileiro, sendo que dos 50 municípios com o maior PIB no Brasil, 15 estão em São Paulo. Ademais, São Paulo é o estado mais populoso da federação e o segundo com o maior número de municípios, totalizando 645. Em relação ao PIB nacional, São Paulo representa 32,5 % do total<sup>5</sup>, mais do que o dobro do Estado com o segundo maior PIB – Rio de Janeiro.

---

<sup>2</sup> <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/caso-lava-jato/entenda-o-caso>

<sup>3</sup> <https://brasilemsintese.ibge.gov.br/contas-nacionais/pib-valores-correntes.html>

<sup>4</sup> <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?=&t=o-que-e>

<sup>5</sup> <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/contas-nacionais.html> (2016)

Os números apresentados acima refletem a responsabilidade que os gestores brasileiros têm ao gerir os recursos financeiros do país e como uma possível ingerência na utilização deles pode influenciar diretamente a vida dos cidadãos. Neste diapasão, resta evidente que instrumentos de *accountability* devidamente aplicados são peças fundamentais para uma boa gestão, seja no âmbito público quanto no privado.

No âmbito dos municípios, a Carta Magna de 1988, ao adotar o atual modelo federalista do Estado brasileiro, incorporou maiores responsabilidades na gestão local por meio da descentralização das políticas e do uso dos recursos financeiros. Com isso, o montante maior gera mais responsabilidade ao gestor. No entanto, os municípios tendem a possuir menor capacidade interna institucional, apresentando condições administrativas desfavoráveis, o que compromete a implementação de políticas articuladas e a efetividade dos resultados pretendidos. (ARRETCHE, 1999; 2002; COSTA; CUNHA; ARAÚJO, 2010) Infere-se que a atuação dos Tribunais de Contas ganha maior importância com isso, pois o estímulo à *accountability* torna-se um meio para conter a incapacidade administrativa dos municípios na gestão dos recursos.

Nesse sentido, Cruz et al. (2012, p. 155) afirmam que:

O município é o ente federativo mais próximo dos cidadãos e ao qual esses recorrem para suprir as principais demandas sociais. Considera-se que isso potencializa o interesse da coletividade por informações sobre a gestão dos recursos públicos.

Logo, é nos municípios que a atenção sobre *accountability* deve repousar. Rocha (2011) compreende que o estímulo ao conhecimento desses temas pode fortalecer a democratização da sociedade brasileira, pois envolve diretamente a atuação dos cidadãos perante seus representantes. Daí a importância em se analisar como a *accountability* é exercida pelo Tribunal de Contas - por meio dos pareceres prévios - a fim de verificar se estes instrumentos estimulam, de fato, práticas efetivas de *accountability* e como a sociedade pode se utilizar desses meios para o fortalecimento do controle social.

Cabe ressaltar que os pareceres prévios são instrumentos de grande importância no julgamento das contas anuais dos governos municipais, pois, além de determinar a aprovação ou reprovação das contas do gestor, permite o controle democrático das ações governamentais (ROCHA, 2011). Entretanto, como afirmam Apolinário e Bezerra (2014), Rocha (2013b) e Speck (2000), os pareceres não possuem amplo conhecimento do público e ainda há poucos estudos acadêmicos voltados a essa área, apesar da existência centenária desses órgãos no

Brasil e da relevância dos Tribunais de Contas no fortalecimento, mesmo que indireto, da democracia pelo controle administrativo-institucional.

Wanna e Ryan (2003) asseveram que o aumento dos casos de corrupção e o conseqüente anseio da sociedade por maior transparência na administração pública passaram a exigir dos tribunais de contas uma mudança de postura, mais moderna e inovadora.

Arantes, Abrucio e Teixeira (2005), ao analisar a imagem dos Tribunais de Contas perante diversos atores estratégicos da sociedade, constataram que são instituições amplamente conhecidas e que possuem uma estrutura administrativa e um corpo técnico de alta qualidade. Todavia, alertam ao fato de que os entrevistados veem os Tribunais de Contas como órgãos muito politizados e que necessitam de modernização, admitindo a necessidade de adoção de uma postura voltada para a análise do desempenho da gestão pública, e não somente ao formalismo trazido pelas leis. Para os autores, essa conduta hermética dos tribunais acaba por afastar a sociedade do cerne da discussão, daí o anseio cada vez mais evidente por instituições de controle reformuladas.

No que tange às contribuições que esse tipo de pesquisa pode trazer, além do avanço teórico e da literatura acerca do tema, a análise de *accountability* dos pareceres prévios do TCE-SP serve para demonstrar o potencial que estes documentos podem ter na avaliação da gestão pública dos municípios do estado mais desenvolvido da federação. Soma-se a isso o fato de que o aprofundamento do tema não se limita apenas aos aspectos normativos da atuação do TCE-SP, mas também, a uma ótica subjetiva - cerne da discussão - que busca avaliar a efetividade da *accountability* oriunda dos pareceres prévios. Nesse sentido, esta pesquisa trouxe uma análise de ambas as dimensões que podem ser atribuídas à *accountability*, a formal e a substantiva, demonstrando como atua o TCE-SP e de que maneira a instituição contempla em sua ação fiscalizatória aquelas dimensões.

Merece destaque o fato de que são escassos os trabalhos nacionais acerca do tema, conforme já mostrado na introdução, principalmente em relação aos municípios de SP, embora o assunto seja de relevância para o fortalecimento do controle social e do combate à corrupção. A proposta desta pesquisa é justamente contribuir para uma discussão mais presente sobre a *accountability* no setor público e da atuação do Tribunal de Contas paulista no desenvolvimento do controle social, tendo em vista a iminência de temas como transparência, controle dos gastos públicos, combate à corrupção, participação popular, entre outros. É necessário estimular debates como esse, tanto no âmbito acadêmico quanto em outros campos, a fim de valorizar a adoção de atividades práticas que intensifiquem a atuação

da sociedade perante os gestores públicos e, futuramente, possibilitem que casos de desperdício de recursos públicos sejam cada vez menos recorrentes.

A presente pesquisa propõe uma análise da efetividade da ação fiscalizatória do TCE-SP, em complemento à outras pesquisas que não visaram esse tipo de estudo no Estado de São Paulo. Utilizando-se de indicadores específicos de *accountability* desenvolvidos a partir da literatura nacional e estrangeira, é possível vislumbrar a capacidade institucional do TCE-SP quanto ao tipo de postura que adota na fiscalização dos municípios paulistas de maior PIB, em especial ao verificar se a Corte paulista se limita a um método formalista de auditoria, ou se preza por novos tipos de verificação, como, por exemplo, maneiras de induzir a participação social no processo de análise das contas públicas, a intensificação da transparência da informação, abrangendo não somente a forma em si, mas a qualidade do conteúdo que é divulgado e, também, a utilização de auditorias de desempenho que visem avaliar a efetividade de políticas públicas (BARZELAY, 2002).

Ademais, o estudo aqui se diferencia de outros trabalhos já feitos pelo fato de adotar um método qualitativo e quantitativo ao enxegar a *accountability* dos pareceres prévios em níveis de potencialidade, uma vez que Denhardt e Denhardt (2007) acreditam na multidimensionalidade do tema e na complexidade para se entendê-lo, logo, não se pode ver a *accountability* em extremos, é preciso entender que ela se desenvolve de maneiras diferentes em cada ambiente.

Logo, ao constatar se o TCE-SP atua de maneira diferenciada em relação à outras Cortes de Contas brasileiras, baseado nos estudos que outros pesquisadores trouxeram no capítulo 2.10, é possível estabelecer o nível de aderência do Tribunal às dimensões mais complexas da *accountability*.

#### **1.4 Organização dos capítulos**

O presente estudo está organizado em seis partes, incluindo esta introdução, que serve de primeiro capítulo.

No segundo capítulo, realiza-se uma pesquisa bibliográfica acerca do conceito de *accountability*, desde sua origem até o momento atual, estabelecendo as relações pertinentes entre o termo e os conceitos de democracia, participação e modelos de Administração Pública. Em seguida, são apresentados os conceitos referentes às dimensões de *accountability* (formal e substantiva), foco da análise do objeto da pesquisa e que tem como base o modelo analítico apresentado por Rocha (2008; 2013).

Ainda no segundo capítulo, o presente estudo passa a examinar a evolução do conceito de *accountability* no Brasil, incluindo uma contextualização histórica da construção do Estado brasileiro até os dias atuais. Ademais, são introduzidas e discutidas as principais características relacionadas ao exercício do controle externo no Brasil, sendo o foco deste trabalho a atuação dos Tribunais de Contas, em especial a Corte de Contas do Estado de São Paulo, responsável pela fiscalização de 644 municípios paulistas, exceto a capital, e das contas do Governador.

No terceiro capítulo, a discussão se concentra na metodologia da pesquisa, que serviu de embasamento para o exame dos dados.

No quarto capítulo, é realizada a análise dos pareceres prévios dos 14 municípios da do estado de São Paulo com maior PIB, exceto a capital, com base na metodologia proposta, em que será verificada a existência ou não dos indicadores de *accountability* e suas possíveis implicações. Ao todo, propõe-se analisar 28 pareceres prévios.

No quinto capítulo é apresentada a conclusão do trabalho, com as considerações acerca dos resultados obtidos com a pesquisa.

Por fim, a sexta parte é composta pelas referências bibliográficas e apêndices.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Fundamentos de Democracia

Bobbio (1996; 2000; 2006) define democracia de uma forma bastante sintética ao leitor leigo de um conjunto de regras procedimentais (o que ele chama de “regras do jogo”), ou seja, é a troca de governantes sem a necessidade de derramamento de sangue, possibilitando, de forma pacífica, a alternância das elites no poder. A partir dessa definição, que será seguida no presente trabalho, diga-se, minimalista, busca-se entender, desde a Antiguidade até o surgimento do Estado liberal, como a democracia se desenvolveu no Ocidente e quais as implicações que isso trouxe aos dias atuais.

Os primeiros registros do conceito de democracia remetem-se à Atenas na antiga Grécia, a partir do século VI a.C. Naquele período, a democracia era tida como um regime que permitia a participação direta do povo nas decisões políticas (SILVA, 2011).

A denominação “democracia ateniense” em muito se distingue do conceito que conhecemos e vivemos atualmente. As comparações são difíceis de serem estabelecidas, visto que 2.500 anos separam a velha Atenas do mundo atual e os recursos históricos disponíveis não permitem uma análise tão profunda. Porém, muitas lições podem ser tiradas do regime praticado naquele período da humanidade, principalmente pelo seu sucesso, estabilidade de mais de 200 anos e o modelo “participativo” na tomada de decisões (MOSSÉ, 2013; TRABULSI, 2016).

Nas cidades gregas da Antiguidade, em especial Atenas, as decisões de caráter geral eram tomadas a céu aberto, no centro da comunidade, nos entornos da praça principal conhecida como *ágora*, local onde eram realizadas as assembleias do povo (*ekklésias*), em que cada cidadão do sexo masculino tinha a liberdade de tomar a tribuna e expressar suas opiniões sobre os diversos temas discutidos publicamente, dentre eles decidir sobre paz ou guerra e a criação de leis (ARISTÓTELES, 1998). Cumpre destacar que a vida particular das pessoas era diretamente influenciada pelas decisões tomadas em espaço público, sendo um dos propósitos da vida cotidiana do ateniense a interação com a comunidade e a busca de um bem-estar coletivo (SANTOS, 1994).

Todavia, a democracia praticada nas Cidades-Estado da Grécia Antiga não era tão “democrática” assim e, portanto, não está isenta de críticas pelo fato de que os direitos civis não se estendiam a todos. A participação popular se limitava a um grupo de cidadãos privilegiados: homens nascidos em estratos sociais específicos (ROCHA, 2011). As mulheres,

crianças, adolescentes, escravos e estrangeiros não possuíam o direito de participar nos pleitos. Markoff (2013, p. 24) vê o modelo antigo de democracia como “um sistema de autogoverno de um território por algumas pessoas que detinham plenos direitos”. Cabral Neto (1997, p. 290) complementa afirmando que a democracia dos antigos:

[...] que assegurava, no plano formal, a igualdade política a todos os cidadãos, no plano real convivía com uma desigualdade material, o que, certamente expressava o caráter limitativo da participação política (CABRAL NETO, 1997, p. 290).

Tanto Aristóteles quanto Platão foram ávidos críticos da democracia grega, no sentido de que, para eles, esse regime era visto como um sinônimo de oligarquia ou tirania, uma vez que a soberania popular, baseada no caos casuado pelos decretos temporários que se originavam nas assembleias, sobrepunha-se a um conjunto sólido de leis e, assim, poderia se tornar despótica com facilidade, principalmente porque o povo sofria forte influência dos demagogos, que eram os responsáveis por conduzir as assembleias populares (ARISTÓTELES, 1998; BOBBIO, 1998; ROCHA, 2011).

Menezes (2010, pp. 27-28) afirma que, apesar da participação livre dos cidadãos, as assembleias (*ekklesiás*) eram “dominadas pelos demagogos, que [...] conduziam o povo a aprofundar a clivagem entre ricos e pobres [...] Mesmo que todo cidadão tivesse [...] direito à palavra, eram os demagogos verdadeiros profissionais da política que se sucediam na tribuna”.

Aristóteles (1998) vê a democracia de sua época como algo separado do conceito de república. Para ele, um Estado só é republicano quando as leis, de fato, possuem força e regulam os fatos gerais, em oposição à democracia demagógica, que se baseia nos decretos populares emanados nas assembleias.

Todavia, Markoff (2013) reconhece que a democracia ateniense era notável por algumas características, dada a intensa participação dos cidadãos em algumas questões importantes. O autor aponta quatro dessas características: (1) sorteio para o exercício de cargos públicos, com mandatos definidos; (2) processo eleitoral para o preenchimento de outros cargos (não preponderante); (3) decisões cruciais eram tomadas nas assembleias populares (p.e. declaração de guerra); e (4) por meio do voto popular qualquer pessoa poderia ser exilada.

A principal diferença, portanto, da democracia vivida pelos gregos antigos para o modelo que vivenciamos hoje é o fato de que naquele período, a participação dos cidadãos

ocorria de forma direta, ou seja, as decisões eram tomadas diretamente pelo povo, por meio das assembleias populares nas proximidades da *ágora*. No Estado moderno, a democracia é um regime representativo, mediado por políticos profissionais eleitos legitimamente pelo povo para exercer a atividade política (BOBBIO, 2006; MENEZES, 2010).

Bobbio (2000) reitera, porém, que mesmo na democracia antiga já existia um processo eleitoral para algumas questões, embora não seja da mesma forma como ocorre atualmente. O autor afirma que existe uma inversão de perspectiva entre ambas as formas de democracia: enquanto para os antigos, a participação direta era a regra, atualmente, a regra é a eleição (BOBBIO, 2000). Cabe ressaltar, no entanto, que a democracia moderna permite a participação direta por meio de alguns instrumentos excepcionais, mas via de regra, ela é exercida de maneira representativa (SILVA, 2011).

A experiência democrática de Atenas sofreu fortes abalos como consequência da Guerra do Peloponeso ocorrida no final do século V a.C., que resultou na vitória de Esparta e a rendição de Atenas. Nos séculos que se seguiam após o fim da hegemonia helênica, a discussão acerca da democracia praticamente desapareceu. Entre o fim da Idade Média e o início da Idade Moderna, entra em cena o ideal absolutista de governo, pautado na figura despótica do rei (CABRAL NETO, 1997).

Foi apenas com a eclosão das revoluções burguesas a partir do século XVII que o pensamento democrático voltou ao cerne da discussão. Destaca-se, porém, que, diferentemente dos antigos, os denominados “federalistas” argumentavam contra a democracia direta. Para eles, o povo não deveria participar diretamente da tomada de decisão, mas sim, deveria escolher um grupo de representantes para tal (MADISON; HAMILTON; JAY, 2009).

Em relação à democracia moderna, Miguel (2006) e Tosi (2011) argumentam que a democracia não mais poderia ser exercida de forma direta como acontecia na Grécia Antiga, uma vez que o surgimento dos complexos e vastos Estados modernos exigia que a soberania popular passasse às mãos de representantes do povo – é o que conhecemos como “democracia representativa”. Nesse sentido, a representação é vista como a única forma de garantir a construção de um Estado democrático (MIGUEL, 2006).

Bobbio (1983) esclarece que os modelos direto e representativo de democracia não são antagônicos, não existindo um modelo absolutamente bom ou ruim. Porém, o autor é crítico quanto à democracia direta, no sentido de que ela pode se tornar um obstáculo na tomada de decisões complexas que necessariamente resultem em decisões singulares, devido ao excesso de opiniões distintas.

Ainda segundo Bobbio (2006, p. 54), a democracia direta nas sociedades modernas seria “materialmente impossível”. Nada mais é do que uma utopia, inviável de ser realizada em sociedades de massa e, caso o fosse, serviria de estímulo ao totalitarismo (BOBBIO, 2006; VITULLO; SCAVO, 2014).

Por fim, no pensamento bobbiano, a democracia moderna é essencialmente representativa e liberal. Esse último aspecto será discutido mais a fundo no próximo tópico.

## **2.2 O ideário liberal e a democracia**

Como produto das revoluções burguesas dos séculos XVII e XVIII, o pensamento democrático moderno fundamentou-se nos ideais do liberalismo, concebido pelo inglês John Locke e que, por sua vez, influenciou o movimento Iluminista e a Revolução Francesa no século XVIII.

Locke viveu em um período turbulento da Inglaterra, marcado por guerras e revoluções, que proporcionaram profundas mudanças naquela sociedade, principalmente com o surgimento da classe burguesa e o estabelecimento do capitalismo como modelo econômico dominante (VILELA, 2014).

O pensador inglês defendia a tese de que todos os homens nascem livres e são dotados de direitos naturais (vida, liberdade e posses). Esses direitos são resumidos a um único conceito: o de propriedade – essencial para o entendimento do liberalismo e da ascensão da burguesia e consolidação do capitalismo (LOCKE, 2006).

No pensamento lockeano, o homem é proprietário de seu próprio trabalho e dos ganhos adquiridos a partir dele. Segundo Locke (2006, p. 42):

Ainda que a terra e todas as criaturas inferiores pertençam em comum a todos os homens, cada um guarda a propriedade de sua própria pessoa; sobre esta ninguém tem qualquer direito, exceto ela. Podemos dizer que o trabalho de seu corpo e a obra produzida por suas mãos são propriedade sua. Sempre que ele tira um objeto do estado em que a natureza o colocou e deixou, mistura nisso o seu trabalho e a isso acrescenta algo que lhe pertence, por isso o tornando sua propriedade. Ao remover este objeto do estado comum em que a natureza o colocou, através do seu trabalho adiciona-lhe algo que excluiu o direito comum dos outros homens. Sendo este trabalho uma propriedade inquestionável do trabalhador, nenhum homem, exceto ele, pode ter o direito ao que o trabalho lhe acrescentou.

Diante dessas afirmações, percebe-se que o pensamento liberal se pautava na relação do cidadão com a sua propriedade privada, como algo inviolável. Todavia, reitera Locke (2006), para que não haja conflitos entre os homens e a consequente violação dos direitos individuais, dentre eles, o da propriedade, faz-se necessário a instauração de uma sociedade civil organizada capaz de defender os homens de si mesmos. Nesse sentido, o pensador inglês corrobora que, para a preservação da propriedade privada e de outros direitos inerentes ao homem (aqui incluídos os direitos à vida, trabalho, liberdade e bens), os indivíduos devem renunciar ao que Locke chama de “direito natural de ser juiz em causa própria”, em prol de um pacto comunitário – estabelecido via contrato social – a fim de que sejam assegurados os seus direitos naturais. Surge, então, o conceito de sociedade civil e a legitimação da figura do Estado como autoridade capaz de garantir a existência dos direitos naturais do homem (LOCKE, 2006).

Vilela (2014, p. 6) reforça a ideia de que o pensamento lockeano defende com primazia os interesses da emergente burguesia do século XVII, visto que são “garantidos como direitos a sua liberdade e sua propriedade privada [...] Tais objetivos não eram do interesse do absolutismo, e por isso [...] a monarquia absoluta é incompatível com a sociedade civil”.

A existência de uma sociedade civil exige a instituição de um regime de governo capaz de garantir a proteção da propriedade privada, bem como, atribuir ao povo o direito de resistência contra abusos do governo. Dessa forma, Locke defende que a vontade da maioria (“princípio da maioria”) é o meio pelo qual são eleitos os representantes da comunidade com o objetivo de formar um “corpo único”, que age de acordo com a vontade desta maioria e, acima de tudo, na defesa da propriedade.

O autor inglês resume com maestria seu viés liberal nesse trecho:

Quando qualquer número de homens decide constituir uma comunidade ou um governo, isto os associa e eles formam um corpo político em que a maioria tem o direito de agir e decidir pelo restante [...] Pois o que move uma comunidade é sempre o consentimento dos indivíduos que a compõem, e como todo objeto que forma um único corpo deve se mover em uma única direção, este deve se mover na direção em que o puxa a força maior, ou seja, o consentimento da maioria[...] E assim cada homem, consentindo com os outros em instituir um corpo político submetido a um único governo, se obriga diante de todos os membros daquela sociedade, a se submeter à decisão da maioria e a concordar com ela. (LOCKE, 2006, p.61).

Para Bobbio (2006), os conceitos de democracia e liberalismo guardam muitas características em comum, havendo uma interdependência entre si. O autor afirma que os

regimes democráticos que existem até hoje resultam da preservação dos direitos individuais, uma vez que o liberalismo é pressuposto para a existência e manutenção de um regime democrático. Assevera Bobbio (2006) que um Estado não liberal dificilmente conseguiria manter em funcionamento a democracia, e o inverso também é válido, já que um governo não democrático muito provavelmente não seria capaz de garantir os direitos fundamentais dos indivíduos. Portanto, a combinação entre democracia e liberalismo é entendida como necessária para o autor italiano.

Em contraponto ao que foi apresentado acima, insta salientar que liberalismo nem sempre se confundiu com democracia. Conforme arrazoa Cabral Neto (1997) e Cerroni (1993), o pensamento liberal, inicialmente, não se desenvolveu como parte do pensamento democrático. Questões como sufrágio universal, igualdade de gêneros, direitos trabalhistas e partidos políticos não faziam parte da temática do liberalismo, e só vieram a ser conquistados muitos anos depois, de maneira fragmentada.

É certo, porém, que o advento do Estado liberal abriu as portas para as demandas democráticas, principalmente porque o liberalismo, ao reconhecer as igualdades individuais, pelo menos no campo formal, possibilitou a articulação e a adequação às reivindicações sociais dos movimentos democráticos (CERRONI, 1993). Eis que, como consequência da combinação entre liberalismo e democracia surge o conceito de “democracia liberal” (CABRAL NETO, 1997). Nas palavras de Cabral Neto (1997, p. 294), o encontro entre ambos os conceitos “evidenciou que a democracia não é incompatível com o liberalismo, e que em vários aspectos ela pode ser considerada como seu prosseguimento”.

### **2.3 Democracia, transparência, controle e responsabilização**

Atualmente, é pacífico entre os pensadores que um regime democrático é muito mais do que uma disputa de votos dos eleitores. Dahl (1997) afirma que a democracia também é condicionada por outras características, a saber: direito à livre associação, liberdade de expressão, publicidade das informações públicas, e outras garantias presentes nas Constituições das democracias, como, por exemplo, o direito de petição e a ação popular.

Chauí (2004) e Rocha (2011) alegam que, para considerar que um regime é verdadeiramente democrático, é imprescindível que coexista, além das disputas eleitorais livres, uma capacidade plena dos cidadãos em exercer o controle na ação do poder estatal e de seus governantes. Em outras palavras, é necessária a construção de uma verdadeira

representação da vontade popular, que pode ser fortalecida com uma atuação mais participativa dos tribunais de contas, por exemplo.

Retomando os escritos de Bobbio (2000), cumpre destacar que um dos princípios basilares do ideal democrático é a publicidade das ações governamentais. Presgrave, Costa e Cavalacanti (2013) afirmam que não é possível falar em democracia se não houver visibilidade dos atos praticados. Bobbio (2011, p. 20) complementa dizendo que “não existe definição [de democracia] que possa deixar de incluir em seus conotativos a visibilidade ou transparência do poder”.

No tocante à democracia representativa, Bobbio (2000) observa que o princípio da publicidade é essencial não somente para que o cidadão possa conhecer como os seus governantes estão atuando, mas principalmente porque é por meio desse princípio que se distinguem os atos lícitos dos ilícitos.

Bobbio (2000, p. 43), sabiamente, encoraja seus leitores com a seguinte reflexão:

Nenhum déspota da antiguidade, nenhum monarca absoluto da idade moderna [...] jamais conseguiu ter sobre seus súditos todas as informações que o mais democrático dos governos atuais pode obter com o uso dos cérebros eletrônicos. A velha pergunta que percorre toda a história do pensamento político – “Quem custodia os custódios?” – hoje pode ser repetida com esta outra fórmula: “Quem controla os controladores?” Se não conseguir encontrar uma resposta adequada para esta pergunta, a democracia, como advento do governo visível, está perdida. (BOBBIO, 2000, p. 43).

Sem dúvida, fica claro que a soberania popular, mesmo que de maneira representativa, é o elemento fundamental da democracia moderna. Todos os atos praticados pelos agentes públicos (políticos ou não) devem ser orientados em benefício do povo – que é o único soberano numa democracia – cujo poder é exercido legitimamente em seu nome pelos seus representantes, mas nunca substituído por eles.

Importa ressaltar que, no Estado democrático, as ações dos agentes públicos são balizadas por normas predeterminadas (leis, princípios etc), ou seja, no exercício de suas prerrogativas, o administrador público só pode agir conforme o mando da lei. Diante disso, é necessário que haja formas de controles dos atos administrativos a fim de garantir que todos os gestores públicos estejam seguindo o rigor da legislação, não apenas para garantir a conformidade legal, mas, também, como uma forma de assegurar que as metas de gestão possam ser atingidas – subjetividade das ações (ALBUQUERQUE; OLIVEIRA, 2013).

Segundo Pacce (2014, p. 380), o termo controle “assume o sentido de mecanismo dialético de revisão ou reexame de uma atividade ou ato exercido por outro ente ou pessoa”.

Para Di Pietro (2011), a finalidade dos controles na gestão pública é assegurar que os administradores atuem de acordo com os princípios da administração pública, a dizer: legalidade, impessoalidade, publicidade, entre outros e, também, corrigir os atos dotados de ilegalidade ou inconveniência.

Montesquieu (2005) já no século XVIII afirmava que, para evitar abusos de poder, o próprio poder deveria frear a si mesmo. Como consequência, com o advento do Estado Moderno, os primeiros princípios norteadores da Administração Pública já surgiam na França revolucionária.

Guimarães (2002) assevera que, com o aumento das demandas sociais ao longo dos anos, naturalmente, a atuação do Estado também tem se ampliado, o que exige, por parte dos órgãos de controle, mais fiscalização, dada a complexidade dessas atividades estatais.

Abrucio e Loureiro (2004) reforçam que tanto os ocupantes de cargos públicos eleitos quanto os não-eleitos (burocratas) devem ser controlados. Para tal, acrescentam os autores, são necessários instrumentos institucionais de controle dos agentes públicos que podem ser divididos em seis categorias, demonstradas a seguir.

O controle parlamentar é aquele exercido pelo Poder Legislativo sobre o Executivo por meio das comissões parlamentares de inquérito, sustação de contratos irregulares, moções, pedidos escritos de informação, fiscalização financeira e orçamentária, entre outros instrumentos (MEDAUAR, 1990).

Existe também, o controle judicial, que ocorre da análise de legalidade dos atos do Poder Público por parte do Poder Judiciário, quando provocado (DI PIETRO, 2011).

O terceiro controle, o administrativo-financeiro, é exercido em grande parte pelos Tribunais de Contas. Nesse âmbito, é verificado se a administração pública realizou o orçamento de acordo com as leis e regulamentos, a fim de comprovar se houve ou não o mau uso dos recursos públicos. Verifica-se, também, além dos aspectos contábeis, a efetividade das políticas públicas (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004).

Ainda conforme Abrucio e Loureiro (2004), a *accountability* também se realiza por meio dos controles dos resultados, que avaliam o desempenho dos programas de governo (a exemplo das auditorias operacionais). Podem ser realizados tanto via controles internos quanto por controles externos. O controle dos resultados é uma novidade em termos de *accountability* democrática, destacam os autores.

Há, também, o denominado controle interno, previsto na CF/88 e que é essencialmente executado dentro da própria estrutura administrativa do órgão. Tem como finalidade proporcionar ao gestor um acompanhamento mais próximo do uso dos recursos e no

cumprimento das normas, bem como, criar condições para uma maior eficácia do controle externo (CRUZ; GLOCK, 2003; DI PIETRO, 2011; FREESZ, 2007).

Por fim, destaca-se o controle exercido diretamente pela sociedade, denominado também, como controle social. De acordo com Abrucio e Loureiro (2004) e Souza (2008), o controle social é ininterrupto, indo muito além do processo eleitoral. Ocorre por meio de consultas populares (referendos e plebiscitos), conselhos diversos (Saúde, Educação), orçamento participativo, audiências públicas, entre outros. Corroboram os autores que a existência de bom controle social depende de:

Informação e debate entre os cidadãos, instituições que viabilizem a fiscalização, regras que incentivem o pluralismo e coíbam o privilégio de alguns grupos frente à maioria desorganizada, bem como o respeito ao império da lei e aos direitos dos cidadãos. (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004, p. 7).

Para Gomes (2015) e Siraque (2005), o controle social é um direito inquestionável que decorre da participação popular por meio de normas existentes, com o objetivo de fiscalizar a ação estatal. Pode ocorrer de forma direta ou representativa, a exemplo dos conselhos deliberativos.

Conceitualmente, controle social é:

O ato realizado individual ou coletivamente pelos membros da sociedade, por meio de entidades juridicamente organizadas ou não, através dos diversos instrumentos jurídicos colocados a disposição da cidadania para fiscalizar, vigiar, velar, examinar, inquirir e colher informações a respeito de algo (SIRAQUE, 2005, p. 103).

Nesse sentido, considera-se o esforço na promoção da transparência dos atos da administração como uma das bases para o fortalecimento do controle social, que, acima de tudo, é um direito garantido pela lei (CRUZ et al., 2012).

Os dispositivos legais presentes nas Leis n.º 101/2000, n.º 131/2009 e n.º 9.755/1988 já exigem que os órgãos públicos divulguem informações periódicas acerca do uso dos recursos públicos, objetivando proporcionar à sociedade um acompanhamento concomitante dos gastos.

Em meio aos avanços das tecnologias da informação, Cruz et al. (2012) e Oliveira e Martinez (2007) afirmam que o uso de recursos tecnológicos no gerenciamento da informação

no setor público tem papel de suma importância para o interesse coletivo, ao ponto que isso potencializa o poder de atuação da sociedade sobre os gestores públicos.

Com o advento dessas novas tecnologias nas últimas décadas, houve um impulsionamento na discussão em torno da necessidade de mais transparência no setor público, embora a quantidade de informações divulgadas tenha aumentado significativamente, não se pode afirmar, ainda, que o grau de transparência atingiu um nível ideal, até porque, a qualidade da informação, muitas vezes, carece de proximidade com o entendimento comum do cidadão, ou seja, publicidade não necessariamente denota transparência, é necessário que as informações expressem seu real sentido, de maneira clara, hígida e honesta (CRUZ et al., 2012; FOX, 2007; KIM et al., 2005; SILVA, 2009).

Para Silva (2009, p. 10), a transparência tem como finalidade:

Garantir a todos os cidadãos, individualmente, por meio de diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as ações a serem praticadas pelos governantes, as em andamento e as executadas em períodos anteriores, quando prevê ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos e divulgação de audiências públicas, dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas.

No entanto, apenas as tecnologias da informação não são capazes de sanar o deficit de *accountability* existente, embora seu potencial seja imenso com o advento da internet (SANTANA JUNIOR, 2008). Cruz et al. (2012, p. 159) sintetizam que uma gestão pública transparente “vai além da divulgação dos instrumentos de transparência fiscal, mas estende-se à concretização do conceito de *accountability*, quando possibilita que os cidadãos acompanhem e participem efetivamente dos atos da administração pública”.

#### **2.4 *Accountability*: Um processo para o avanço da democracia**

Em consonância com os tópicos discutidos anteriormente, em especial na introdução, é importante entender o significado da palavra *accountability*, haja vista a dificuldade em se traduzir o termo para o idioma nacional. Em síntese, não existe uma tradução, embora muitos autores tentem buscar um significado específico.

Partindo das extensas pesquisas realizadas por Campos (1990) e Pinho e Sacramento (2009), que recorreram aos dicionários de língua inglesa, o termo *accountability* exprime a

ideia de responsabilização (ou responsividade) de um indivíduo pelos seus atos praticados, bem como a prestação de contas perante esses atos.

Nas palavras de Pinho e Sacramento (2009, p. 1348), que concluem preliminarmente que, embora sem tradução específica, o termo *accountability* se remete à “responsabilidade, obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas [...] estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva”.

Campos (1990) associa a *accountability* à responsabilidade objetiva do agente, que, por sua vez, origina-se da teoria do risco administrativo. Segundo Rodrigues (2002), quando se discute a responsabilidade objetiva, independe se houve dolo ou culpa (ou nenhum) na ação do agente causador do dano, pois a mera existência do nexo de causalidade entre dano e ação já é o suficiente para o surgimento da obrigação de reparação à vítima.

Behn (1998) entende a *accountability* como a obrigação dos agentes públicos de responder e justificar suas ações, ou ausências delas, perante a sociedade.

Aucoin e Heintzman (2000) afirmam que a *accountability* é importante para fornecer meios democráticos de monitoramento e controle da conduta governamental, prevenção de abusos do Executivo e aumento da capacidade de aprendizagem e eficácia da governança pública.

Nakagawa (1993; 2007) analisa a *accountability* como uma grande cadeia social. Em uma ponta, há a delegação de poder da sociedade aos seus representantes (autoridade), do outro, a geração de responsabilidade, como um contrapeso.

Uma das definições mais aceitas na literatura é a do Centro Latino-americano de Administração para o Desenvolvimento (CLAD), que define *accountability* como o cumprimento da obrigação dos agentes públicos em prestar contas aos órgãos estatais e à sociedade (CLAD, 2000).

Abrucio e Loureiro (2004) veem a *accountability* como um conjunto de mecanismos institucionais cuja função principal é constranger os governantes a responder, a todo tempo, pelos seus atos e omissões aos governados – responsividade dos agentes públicos. Para os autores, a *accountability* se classifica de três maneiras: processo eleitoral (eleições, debates, Justiça Eleitoral), controle institucional durante o período de mandato (controles administrativo, parlamentar, judicial, social) e regras estatais intertemporais (garantias constitucionais, provimento de cargos públicos por concurso, restrições orçamentárias definidas em lei).

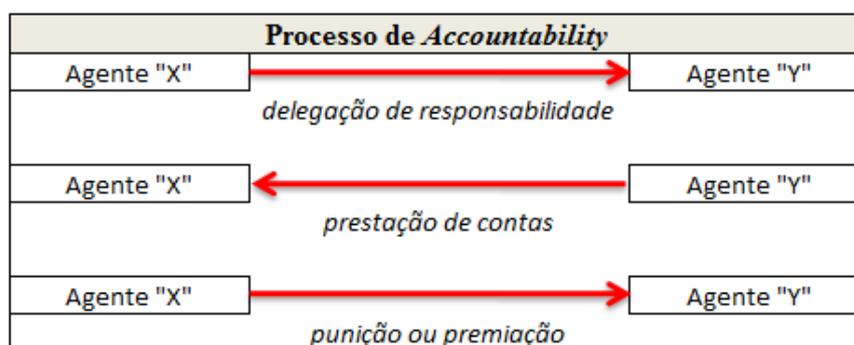
Em uma definição semelhante, Miguel (2005) afirma que a *accountability* está intimamente ligada à imposição de sanções aos governantes que não realizam suas funções

corretamente. Esse processo se dá mediante o controle que os poderes realizam uns dos outros, e também, ao próprio controle exercido pela população, pelo crivo eleitoral.

Recordando os conceitos apresentados na introdução por Schedler et al. (1999) sobre a multidimensionalidade da *accountability* em três aspectos (informação, justificação e punição), no que se refere aos dois primeiros aspectos, o autor assevera que *accountability* pode ser vista como sinônimo de *answerability*, que indica a obrigação de alguém responder pelos seus atos e, ao mesmo tempo, a oportunidade de se questionar os demais igualmente. Acrescenta o autor que a *accountability* envolve o direito de receber informações e a correspondente obrigação de divulgar os detalhes dessas informações e, também, o direito de receber explicações para justificar as condutas praticadas.

Paralelamente, o terceiro aspecto, o da punição, que diz respeito à capacidade de *enforcement*, envolve a penalização pelas más condutas. Nessa dimensão, os agentes, além da obrigação de expor todas as suas ações, estão “dispostos” a assumir as consequências por essas ações (SCHEDLER et al., 1999). Conclui o autor que o ciclo de *accountability* só é completo quando há, além da inclusão de mecanismos de monitoramento (via transparência da informação), os mecanismos de coação, que impõem sanções àqueles que “fogem às regras”.

Em síntese, o esquema a seguir (figura 1) demonstra de maneira simplificada o processo de *accountability*:



Fonte: Proposto por Schedler et al. (1999)

Figura 1: ciclo da *Accountability*.

Outra perspectiva aplicável na compreensão da *accountability* reside nos estudos de O'Donnell (1994, 1998), um dos estudiosos mais citados na área. Segundo o autor, existem três componentes presentes nas poliarquias modernas, caracterizadas por serem, em sua essência, complexas e instáveis: democracia, liberalismo e republicanismo (O'DONNELL, 1998; ROCHA, 2011), que, por sua vez, incorporam-se à *accountability*.

O'Donnell (1998) esclarece que o componente liberal reza pela não intervenção do Estado (e de nenhum outro Poder) em alguns direitos (principalmente os individuais). O elemento republicano, por outro lado, leva em conta a sujeição à lei e a busca pelo bem público por meio da atividade pública como uma função enobrecedora (“deveres públicos”). A tradição democrática, por fim, defende a participação de forma igualitária de todos os cidadãos nas decisões de interesse público, garantindo o direito de expressar suas opiniões livremente. Conclui o autor que esses três aspectos, embora distintos em alguns conceitos, convergem-se ao passo que consideram o estado de direito e a obediência à lei (“império da lei”) como garantidores da coexistência desses elementos nas poliarquias.

Nesse sentido, a *accountability* se realiza de duas formas, segundo O'Donnell (1998): verticalmente e horizontalmente (quadro 1). A primeira situação está presente na maioria das poliarquias atuais. A segunda não, principalmente nos países da América Latina, cujas democracias ainda não se consolidaram plenamente.

Em relação à *accountability* vertical, O'Donnell (1998, p. 28) assevera que ela pode ser entendida como:

Eleições, reivindicações sociais que possam ser normalmente proferidas, sem que se corra o risco de coerção, e cobertura regular pela mídia ao menos das mais visíveis dessas reivindicações e de atos supostamente ilícitos de autoridades públicas são dimensões do que chamo de “*accountability* vertical”. São ações realizadas, individualmente ou por algum tipo de ação organizada e/ou coletiva, com referência àqueles que ocupam posições em instituições do Estado, eleitos ou não (O'DONNELL, 1998, p. 28).

Em outras palavras, o autor aponta que a *accountability* vertical é a realização do poder da sociedade em manter ou não seus representantes no poder por meio, principalmente, do voto direto em eleições livres. Esta dimensão de *accountability* é essencialmente política e está diretamente relacionada ao processo eleitoral e à liberdade de imprensa (O'DONNELL, 1998; POWELL, 2004; ROCHA, 2011).

A implementação dessa dimensão vertical da *accountability* nas poliarquias latinoamericanas já demonstra que esses governos são democráticos, uma vez que são realizadas eleições livres periódicas, em que os cidadãos gozam de liberdade para escolher seus representantes, assim como existe mídia livre, liberdades de expressão/opinião e de associação e a possibilidade de, inclusive, apresentar denúncias contra as autoridades públicas, quando necessário (O'DONNELL, 1998).

Ressalva o autor que, a *accountability* vertical talvez não seja tão efetiva quanto aparenta devido ao fato de as eleições ocorrerem ocasionalmente (no caso brasileiro, a cada quatro anos). Przeworski e Stokes (1995) apontam que há uma dificuldade nas democracias em tornar os governos mais responsáveis, devido à “distância” criada entre representantes e representados após o pleito eleitoral. O que se vê nos países latinoamericanos, segundo esses autores, é uma imprevisibilidade quanto as promessas dos candidatos durante as campanhas eleitorais e, quando eleitos, adotam posições muitas vezes diferentes daquelas apresentadas anteriormente.

O’Donnell (1998, p. 29) acrescenta que contribuem para uma menor eficácia da *accountability* vertical (aqui pode-se chamar também de *accountability* eleitoral), a falta de estrutura dos partidos políticos e do sistema partidário, pobreza dos temas de políticas públicas apresentados e a volatilidade de eleitores e partidos.

A segunda dimensão de *accountability*, a horizontal, apresenta-se muito fragilizada, ou até mesmo ausente nas novas poliarquias, principalmente nos componentes liberal e republicano (O’DONNELL, 1998). Para O’Donnell (1998, p. 40), a *accountability* horizontal define-se como:

A existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o *impeachment* contra ações ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas (O’DONNELL, 1998, p. 40).

Hirano (2007, p. 32) esclarece que a *accountability* horizontal se trata de “mecanismos de controle intraestatais, a fim de se implementar [...] os componentes liberal e republicano e melhorar o componente democrático, que não se esgota na realização de eleições”.

Rocha (2011) considera a *accountability* horizontal como o processo de fiscalização recíproca entre os poderes que ocorre por meio dos órgãos controladores da atividade pública (agências governamentais), que detêm a capacidade legal de monitorar e, eventualmente, aplicar sanções a agentes públicos e outras agências de governo.

Abrucio e Loureiro (2004, p. 2) sucintamente definem *accountability* horizontal como o “controle institucional durante o mandato, que fornece os mecanismos de fiscalização contínua dos representantes eleitos e da burocracia com responsabilidade decisória”.

Conforme asseveram O’Donnell (1998) e Teixeira e Cordeiro (2013), uma *accountability* horizontal que funcione regularmente é resultado da existência de estruturas

administrativas eficientes, ou seja, de agências de governo capazes de agir ativamente na supervisão, controle e, até mesmo, punição de agentes e agências estatais. Para os autores, o fortalecimento da *accountability* horizontal depende de alguns fatores, como: a forte atuação de grupos de oposição dentro das agências estatais; rede de agências profissionalizadas que, ao mesmo tempo sejam independentes, mas coordenadas entre si; além da autonomia do Poder Judiciário perante os demais poderes.

Nos países latinoamericanos, ressaltam Teixeira e Cordeiro (2013) e Teixeira (2010), os fatores acima citados pouco se destacam, principalmente pela sua herança oligárquica na política, que impediu o desenvolvimento de um controle público efetivo.

Gohn (2002) entende que a cultura política desses países, baseada historicamente nas práticas clientelísticas e paternalistas, levou a população a não exigir de seus governantes grandes responsabilidades perante seus atos, o que acaba por enfraquecer a *accountability* horizontal.

Segundo O'Donnell (1998, p. 46), a *accountability* horizontal perde sua eficácia em duas situações: na “usurpação ilegal por uma agência estatal da autoridade de outra”; e, tão grave quanto, na obtenção de “vantagens ilícitas que uma autoridade pública obtém para si ou para outros associados a ela”, o que o autor chama de “corrupção”.

Todavia, num espectro um pouco mais otimista, O'Donnell (1998) lista alguns fatores que estimulam a obtenção da *accountability* horizontal, como: (1) fortalecimento da atuação dos partidos de oposição dentro do governo, (2) profissionalização, isolamento de pressões externas e garantia de recursos suficientes para as instituições de fiscalização e controle (p.e. Tribunais de Contas), (3) profissionalização e garantia da autonomia do Poder Judiciário, (4) garantia da produção e da disseminação de informação pública fidedigna e liberdade de imprensa, (5) incentivo a atuação de organizações da sociedade civil, mídia, entre outros atores domésticos, e por fim, num caráter mais subjetivo, (6) estímulo e valorização dos indivíduos de boa índole que detenham posição de poder no meio político a fim de que sirvam de exemplo para outros.

| <b>Características das dimensões de <i>Accountability</i></b>                  |   |
|--|---|
| <b>Vertical</b>  | <b>Horizontal</b>   |
| Eleições livres e justas<br>Reivindicações sociais<br>Imprensa livre e atuante | Controle Institucional (Legislativo, Judiciário, Executivo)<br>Rede de agências estatais autônomas e coordenadas<br>Controle Social |

Fonte: Adaptado de O'Donnell (1998).

Quadro 1: Características da *accountability* vertical e horizontal.

## 2.5 Outras dimensões de *accountability*

Além dos autores apresentados anteriormente, existem outras definições de *accountability* amplamente aceitas na literatura, pois o significado do termo é amplo e não se esgota facilmente (ROCHA, 2009; 2011).

Um deles é Mainwaring (2003; 2005) que, apesar de ávido crítico do trabalho de O'Donnell, concorda com a bidimensionalidade da *accountability*, distinguindo-a entre a *accountability* eleitoral e a *accountability* intraestatal – ambas constituem o que o autor defende por *accountability* política, que, por sua vez, é entendida como uma relação em que o desempenho dos agentes públicos é medido por outros atores dotados de capacidade legal para demandar esclarecimentos ou impor sanções pelos atos praticados por aqueles (MAINWARING, 2003; HIRANO, 2007).

Mainwaring (2003) exclui a mídia e as organizações não governamentais de seu conceito de *accountability* (apesar de admitir sua relevância), pois entende que apenas autoridades públicas dotadas de poder legal para aplicar sanções podem, de fato, exercer a *accountability*.

A primeira dimensão de *accountability* atribuída por Mainwaring (2003; 2005), a eleitoral, compreende o momento em que o povo escolhe seus representantes. Segundo o autor, os cidadãos apenas exercem a *accountability* nas eleições, excluindo-os de outras etapas.

A segunda dimensão, a intraestatal, ocorre no âmbito da burocracia e corresponde às instituições públicas responsáveis pelo monitoramento e sancionamento dos agentes públicos. Nessa dimensão, cabe destacar o papel do Poder Judiciário, dos Tribunais de Contas e das agências de governo (MAINWARING, 2003; HIRANO, 2007).

Koppel (2005), por sua vez, classifica a *accountability* em cinco dimensões: cumprimento normativo, responsividade, controle, sujeição/imputabilidade e transparência.

O cumprimento normativo refere-se à responsabilidade do gestor perante às normas pré-estabelecidas (conformidade) e as eventuais sanções aplicadas pelo seu descumprimento. Já a responsividade pode ser entendida como o modo que a instituição responde às demandas da sociedade (se atende ou não as expectativas) (KOPPEL, 2005).

O controle, presente tanto no setor público quanto no privado, relaciona-se às relações de hierarquia dentro das organizações (KOPPEL, 2005).

A sujeição tem relação com as sanções. Em outras palavras, afirma o autor, as instituições e seus agentes devem ser responsabilizados pelas suas ações e omissões e punidos, quando necessário (KOPPEL, 2005).

Por fim, a classificação considerada mais importante para o autor: a transparência. Esse conceito é fundamental para a existência de todos os anteriores, pois a atuação das organizações e de seus agentes deve ser sempre monitorada e questionada e, para isso, deve-se permitir o amplo conhecimento da sociedade (KOPPELL, 2005; ROCHA, 2009).

Outra pesquisadora muito importante dentro dessa seara é Kaldor (2003), que discute a *accountability* a partir de duas categorias: moral e procedimental.

Para a autora, a *accountability* moral, também denominada de responsabilização externa, refere-se ao cumprimento da missão institucional e a fidelidade da organização perante seus objetivos e está intimamente ligada à imagem da organização diante de seus usuários, ou seja, o nível de aproximação do Estado com a sociedade. Já a *accountability* procedimental está relacionada à responsabilização interna (dentro da organização) pela gestão dos seus recursos (KALDOR, 2003; ROCHA, 2009).

Ospina, Grau e Zaltsman (2004) conceituam dois tipos de *accountability*. O primeiro é a *accountability* política, que ocorre quando os agentes públicos formuladores e implementadores das políticas públicas prestam contas à sociedade. Para os autores, esse conceito é primordial para funcionamento do sistema político democrático. Já o segundo conceito, a *accountability* gerencial, refere-se à avaliação da eficiência e efetividade das políticas públicas no tocante à gestão dos recursos.

Para Maia (2006), Mulgan (2000), Przeworski, Stokes e Manin (1999) e Romzek e Dubnick (1987), a *accountability* se desdobra em quatro conceitos: responsividade, controle, profissional e diálogo. Na *accountability* como responsividade, os agentes públicos visam satisfazer os anseios da sociedade, implementando políticas que melhor atendam o interesse público. Quanto à *accountability* como controle, associa-se à supervisão dos atos dos agentes públicos. A *accountability* profissional refere-se ao “sentido interiorizado de responsabilidade individual diante do interesse público, em uma dada situação, o qual inclui o desempenho consciente de funções e deveres” (MAIA, 2006, p. 5). Por fim, a *accountability* como diálogo reflete a assunção de responsabilidade dos agentes por suas falas e estes respondem às demandas dos cidadãos. Arato (2002) e Maia (2006) afirmam que essas dimensões são interligadas e que a *accountability* não se limita ao seguimento de procedimentos formais, e sim, depende de deliberação no âmbito público.

Segundo Bovens, Schillemans e Hart (2008), a *accountability* pode ser entendida como uma ferramenta para os cidadãos obrigarem os que estão investidos em uma posição de poder a falar a verdade. Para os autores, quanto mais responsabilidade se exige dos agentes públicos, melhor. Os pesquisadores defendem, ainda, que a *accountability* é dotada de três perspectivas: a democrática, a constitucional e a de aprendizagem. A primeira refere-se ao processo democrático de delegação e reafirma o controle e a legitimação da *accountability* sobre as ações de governo. A segunda corrobora que a *accountability* é essencial para resistir a sempre presente tendência à concentração de poder do Executivo e defende o uso de prerrogativas que previnam eventuais abusos das autoridades. A terceira, por sua vez, vê a *accountability* como uma forma de estimular a efetividade das ações de governo, induzindo a Administração Pública a manter uma capacidade institucionalizada de aprendizagem.

A seguir, o quadro 2 resume as outras visões de *accountability* apresentadas neste capítulo.

| Mainwaring (2003) | Koppel (2005)           | Kaldor (2003) | Ospina, Grau e Zaltsman (2004) | Mulgan (2000), Przeworski, Stokes e Manin (1999) e Romzek e Dubnick (1987) |
|-------------------|-------------------------|---------------|--------------------------------|--|
| Eleitoral         | Conformidade            | Moral         | Política                       | Efetividade  |
| Intraestatal      | Responsividade          | Procedimental | Gerencial                      | Responsividade   |
|                   | Controle                |               |                                | Controle   |
|                   | Sujeição/Imputabilidade |               |                                | Profissional   |
|                   | Transparência           |               |                                | Diálogo  |

Fonte: Kaldor (2003), Koppel (2005), Mainwaring (2003), Ospina; Grau; Zaltsman (2004), Mulgan (2000), Przeworski; Stokes; Manin (1999) e Romzek; Dubnick (1987).

Quadro 2: outras dimensões de *accountability*.

No próximo tópico é abordada a relação entre os modelos teóricos de administração pública e a *accountability*, tendo como principal referência os estudos de Ketll (2005), e Denhardt e Denhardt (2003; 2007).

## 2.6 Os modelos de Administração Pública e a *Accountability*

Como já demonstrado, o estudo da *accountability* é tema central para a administração pública e a preservação da democracia. No entanto, para compreender a *accountability*, é preciso entender que ela se insere em diferentes contextos e visões de administração pública, ou seja, é multifacetada (ROCHA, 2011).

Ao longo da História, diversos modelos de administração pública foram propostos na literatura, assim como, suas respectivas abordagens acerca da *accountability*. A análise desta subseção se dará sobre os três modelos teóricos estudados por Ketll (2000), e Denhardt e Denhardt (2003; 2007): a Administração Pública Tradicional, a Nova Gestão Pública e o Novo Serviço Público. Conforme corrobora Rocha (2008), para cada um desses modelos existe uma correspondência na abordagem de *accountability*.

A Administração Pública Tradicional é o modelo presente nas burocracias públicas, nos moldes da concepção de Max Weber<sup>6</sup>. Esse modelo caracteriza-se pela racionalização dos processos, impessoalidade nas relações, divisão de tarefas, hierarquia verticalizada e bem definida, formalidade das normas, sistema meritocrático, centralização, entre outros (WEBER, 1978). Nesse modelo, também conhecido como racional-legal, é defendida a separação entre política e administração, ou seja, segrega-se o campo da formulação de políticas públicas, que se dá no cenário político, da implementação das mesmas, que ocorre no âmbito administrativo (BEHN, 1998).

Um de seus primeiros expoentes foi Wilson (1955), que defendia a separação da política e da administração. Segundo o teórico, os políticos eleitos não deveriam interferir no trabalho do corpo administrativo do Estado, uma vez que a política, muitas vezes “suja”, não poderia contaminar o serviço público como um todo. Para isso, propôs Wilson (1955), que houvesse o fortalecimento da Administração Pública por meio do desenvolvimento de uma ciência da Administração, independente de qualquer influência política, daí, depreende-se a formalidade dos procedimentos e métodos a serem utilizados pelos administradores.

Denhardt e Denhardt (2007) e Rocha (2008; 2011) afirmam que na Administração Pública Tradicional a *accountability* horizontal é rígida e formal, visto que defende a atuação dos servidores públicos de maneira estritamente vinculada às normas e não de forma discricionária. Em outras palavras, a função dos administradores é apenas implementar as políticas formuladas no âmbito dos agentes eleitos pelo povo, limitando seu desempenho a uma atuação padronizada e procedimental.

Ainda segundo os autores, nesse modelo, os servidores públicos não devem se subordinar a *accountability* vertical, a qual está vinculada apenas a relação dos eleitores com

---

<sup>6</sup> Max Weber (1864-1920) foi um sociólogo alemão que descreveu e analisou os fundamentos da Burocracia moderna como um tipo ideal de organização e que se disseminou por quase todas as nações durante o século XX. Ver: WEBER, Max. Fundamentos da organização burocrática: uma construção do tipo ideal. In: Campos, Edmundo (org.). Sociologia da burocracia. Rio de Janeiro, Jorge Zahar Ed. 1978, p. 15-28.

seus representantes, mas sim, à dimensão horizontal, devendo os servidores se subordinarem ao controle formal exercido pelos líderes políticos (e não à sociedade).

Evans (1993, p. 115) afirma que, nesse modelo, os “burocratas [...] estavam envolvidos apenas na execução de suas atribuições e na contribuição ao cumprimento das metas do aparelho como um todo”.

A administração pública tradicional fundamenta-se no estrito cumprimento às normas e na disciplina à hierarquia (WEBER, 1991). Dessa forma, para que a *accountability* se concretize, presume-se que as normas estejam sendo seguidas.

Denhardt e Denhardt (2007) afirmam que esse modelo continua a ser refletido na sociedade atual, visto que muitas instituições de fiscalização (a exemplos dos tribunais de contas) ainda se valem de procedimentos tradicionais de controle, que se limitam à verificação da conformidade dos gastos públicos, ou seja, o foco permanece na análise do desempenho dos processos, e não nos resultados alcançados em termos de efetividade.

Diante disso, a *accountability* no modelo tradicional de administração pública sofre críticas pelo fato de haver dificuldade em se estabelecer indicadores de avaliação das políticas públicas e por não ser responsiva frente às novas demandas sociais, cada vez mais crescentes.

Nas palavras de Rocha (2008):

[...] ainda que se pudesse considerar como real a separação entre política e administração e se admitisse que o agente sempre irá implementar a política pública da melhor forma possível, mesmo assim não se teria certeza de que os resultados esperados estariam sendo [...] obtidos. Há, portanto [...] um déficit de *accountability* horizontal permeando o modelo, isto é, falta de avaliação objetiva da consecução dos objetivos propostos e obtidos ao longo da implementação das políticas públicas (ROCHA, 2008, p. 41).

Complementa o autor, em relação a atuação dos tribunais de contas:

[...] a visão de *accountability* [nesse modelo] explica a nossa tão conhecida atuação dos tribunais de contas (e de todo sistema de controle em nosso país) focada nos padrões tradicionais de controle e restritos à verificação da conformidade/legalidade da ação dos gestores públicos, restringindo as possibilidades de *accountability* a esse tipo de controle (ROCHA, 2009, p. 6).

Foi então, a partir da crise fiscal dos anos 1970, que emerge a discussão sobre como tornar o Estado mais funcional e menos custoso, logo, torná-lo mais eficaz. Partindo do pressuposto de que a burocracia é um modelo que não mais consegue responder à crescente demanda por serviços públicos de qualidade e por ser ineficaz pelo fato de seus controles

focarem nos processos e não nos resultados, os administradores públicos que pretendiam elevar o desempenho da máquina estatal deram início a uma reestruturação dos órgãos da burocracia, reorganização de fluxos, descentralização no processo de tomada de decisão, entre outros. Deu-se início, então, a uma série de reformas administrativas emuladas pela lógica de mercado que passaram a olhar o cidadão não mais como um “tutelado”, mas como um “cliente” dos serviços prestados pelo Estado. Surge, a partir desse movimento, a Nova Gestão Pública, visto pelos seus defensores como um modelo superior ao da Administração Pública Tradicional por importar as técnicas e valores do setor privado (DENHARDT, 2012; DENHARDT; DENHARDT, 2007; OSBORNE; GAEBLER, 1992; ROCHA, 2008; 2009).

Kettl (2005) afirma que a nova gestão pública buscou introduzir uma nova agenda na abordagem da administração pública: a gerencialista. Segundo o autor, a ênfase passou a se dar na privatização e desregulamentação de serviços públicos, competição entre as agências de governo, introdução de indicadores de desempenho e premiação, e o uso de novas tecnologias. Esse arranjo proposto, como corrobora Kettl (2005), seria uma forma de interromper a ineficiência da burocracia pública, baseada em processos tradicionais, dotados de regras rígidas e hierarquização excessiva e passaria a ser pautada por uma lógica de resultados.

Nesse sentido, Rocha (2008; 2009) afirma que a visão de *accountability* desenvolvida com a nova gestão pública, essencialmente voltada para emular as regras de mercado e direcionada à uma análise de desempenho do serviço público, justificou o movimento surgido na década de 1980 que estimulou a mudança de paradigma dentro dos tribunais de contas no Brasil, que passaram a adotar uma conduta voltada para uma avaliação mais operacional da gestão (a exemplo das auditorias operacionais) e menos da análise de conformidade da legislação.

Osborne e Gaebler (1995) asseveram que a nova gestão pública defende um governo voltado para a obtenção de resultados, de postura empreendedora, que promove a concorrência dentro e fora do governo, e que enxerga os cidadãos como consumidores dos serviços públicos. Os autores listaram dez princípios que nortearam a nova gestão pública, dentre eles: governo catalisador, indutor de competitividade, orientado por resultados, empreendedor, descentralizador, entre outros.

As reformas administrativas, também denominadas gerenciais, tiveram um impacto significativo no tocante à *accountability*, pois a reestruturação do Estado exigia dos governantes mais responsabilidades com a transparência, por exemplo. Por outro lado, a onda de privatizações transferia serviços até então prestado pelo Estado às organizações privadas

que, por sua vez, não tinham comprometimento com os mesmos princípios de transparência. Além disso, no caso das reformas econômicas ocorridas no período, em muitos países, a *accountability* ficou comprometida pelo fato de decisões políticas terem enfraquecido os processos de responsabilização de muitos agentes políticos, visto que estes necessitavam atingir níveis de governabilidade para implantar tais reformas e, assim, acabavam agindo ou omitindo certas ações (ABRUCIO; LOUREIRO, 2002; PRADO, 2006; PRADO; PÓ, 2007).

Behn (1998), em oposição ao modelo tradicional de administração pública, afirma que a formulação e implementação de políticas públicas não se deve limitar às questões de eficiência e racionalidade dos métodos e processos, muito menos separar-se das discussões políticas. Segundo ele, não é possível desenvolver novas políticas sem que os agentes públicos atuem discricionariamente e permeiem o ambiente político. Por conseguinte, é desejável que os agentes públicos tenham autonomia para tomar suas decisões e atingir os resultados esperados, com menos interferência da rigidez procedimental.

A *accountability* no modelo da Nova Gestão Pública, afirma Rocha (2011), é realizada tendo como base os resultados que se espera alcançar, em detrimento do cumprimento estrito das normas e procedimentos, como ocorre no modelo tradicional.

Denhardt (2012, p. 268-269) afirma que a nova gestão pública:

[...] fundamenta-se na ideia de que a melhor maneira de compreender o comportamento humano é admitir que o governo e os outros atores tomam decisões e empreendem ações com base no autointeresse. Segundo essa visão, o papel do governo é liberar as forças de mercado de modo a facilitar a decisão individual e obter eficiência. Os cidadãos são vistos como consumidores e os problemas são tratados com o uso de incentivos. Espera-se que os servidores públicos sejam empreendedores de risco que realizam os melhores negócios e reduzem custos.

Nesse sentido, Barzelay (1992) e Denhardt (2012) levantam críticas quanto ao risco de comprometimento da eficácia da *accountability*, uma vez que esse modelo não deixa claro quais os instrumentos de *accountability* que se aplicam aos agentes públicos perante à sociedade. Ademais, a Nova Gestão Pública, ao pregar a discricionariedade da atuação desses agentes, tende a facilitar a ocorrência de desvios e abusos de poder, pois dificulta o controle sob sua conduta, principalmente porque permite uma aparente “flexibilização” das ações dos administradores no tocante às normas estabelecidas.

DeLeon e Denhardt (2000) criticam o fato de a Nova Gestão Pública utilizar-se da lógica de mercado para conduzir suas ações, como se as características do setor privado

pu dessem ser replicadas ao setor público. Para os autores, essa emulação não foi capaz de estabelecer, de fato, um novo paradigma dentro da administração pública.

Rocha (2008) conclui estabelecendo que:

O modelo, conforme se depreende da discussão precedente, apresenta um déficit de *accountability* vertical, principalmente em relação ao poder de decisão discricionária dos agentes públicos não eleitos, bem como um déficit de *accountability* horizontal em relação à conformidade da ação desses mesmos agentes em relação às leis e regulamentos (ROCHA, 2008, p. 45).

Paralelamente à discussão que deu origem à Nova Gestão Pública, houve na década de 1980 outro grupo de teóricos que defendia perspectiva alternativa para a administração pública, a do Novo Serviço Público (DENHARDT; DENHARDT, 2007).

Segundo Denhardt e Denhardt (2007), esse novo modelo, desenvolvido como uma alternativa aos demais modelos apresentados, baseia-se em sete princípios que reafirmam os valores da democracia e da cidadania no serviço público, conforme quadro 3.

Santos, Salm e Menegasso (2006) sustentam a ideia de que o Novo Serviço Público baseia-se na construção do bem comum pelo coletivo. Segundo os autores, o governo passa a servir os cidadãos, atuando como um intermediário entre cidadãos e grupos sociais (ou comunitários). Nesse sentido, é fundamental que o governo possibilite campos para diálogo, a fim de que todos tenham a oportunidade de participar do processo de formulação de políticas públicas. Além disso, os servidores públicos, por sua vez, são atores importantes nesse processo pois devem estimular os cidadãos a participar ativamente da democracia.

| <b>Os 7 princípios do Novo Serviço Público segundo Denhardt e Denhardt (2007)</b> |  |
|---|--|
| 1   | Estimular a cidadania, servindo as pessoas como cidadãos, e não como consumidores.   |
| 2   | Estimular decisões coletivas, ampliando a governança e prevalecendo o interesse público e a cidadania.   |
| 3   | Valorizar a cidadania, em vez do empreendedorismo. Ou seja, estimular a participação ativa entre os administradores e cidadãos.                            |
| 4   | Ampliar o envolvimento dos cidadãos na implementação das políticas públicas conjuntamente com os servidores públicos (estimular o conceito de comunidade). |
| 5   | Reconhecer a complexidade da <i>accountability</i> no serviço público.   |
| 6   | Liderança compartilhada com a sociedade, em vez de tentar controlá-la e dirigi-la.   |
| 7   | Valorizar a colaboração e a liderança compartilhada (atrair as pessoas por meio dos valores dos serviço público).  |

Quadro 3: princípios norteadores do Novo Serviço Público conforme Denhardt (2012).

Nas palavras de Denhardt (2012), o Novo Serviço Público:

[...] sustenta que a administração pública deve começar com o reconhecimento de que a existência de uma cidadania engajada e esclarecida é crítica para a governança democrática. Segundo tal visão, esta “alta” cidadania é ao mesmo tempo importante e atingível porque o comportamento humano não é apenas questão de autointeresse, mas também envolve valores, crenças e preocupação com os outros. Os cidadãos são os donos do governo e capazes de atuar juntos em busca do bem maior. Dessa forma, o interesse público transcende a agregação dos autointeresses individuais. O novo serviço público procura valores compartilhados e interesses comuns por meio de um amplo diálogo e do engajamento de cidadãos. O próprio serviço público é visto como uma extensão da cidadania; ele é motivado por um desejo de servir os outros e lograr objetivos públicos (DENHARDT, 2012, p. 269).

Barnett (2002) afirma que o foco do novo serviço público é promover uma postura proativa por parte dos cidadãos, levando-os a exercer, de fato, a cidadania, que envolve não apenas direitos, mas também responsabilidades.

Outrossim, os princípios democráticos encontraram lugar de destaque nesse modelo. Rocha (2011) discorre que é projetada uma nova visão sobre o servidor público. Este deve atuar sob novas exigências, muito mais complexas e que demandam não apenas mecanismos de medição de desempenho e eficiência, mas também de obediência aos preceitos legais, e, assim, assegurar a capacidade de ser responsivo perante às necessidades da sociedade e estar mais próximo dos cidadãos.

Denhardt e Denhardt (2007) e Rocha (2008) ressaltam que a *accountability* no modelo do Novo Serviço Público é muito mais ampla, de caráter multifacetado, intimamente ligado ao conceito de responsividade do administrador público, que deve não só respeitar os preceitos da lei, mas também os valores democráticos e os interesses dos cidadãos.

Nas palavras de Rocha (2009), essa visão de *accountability* no Novo Serviço Público, caracterizada pelo controle democrático:

[É] baseado na responsividade do agente público, na qual sobressaem as questões relativas ao desempenho responsável, à postura ética, à defesa do interesse público e à ação comprometida com os princípios democráticos, como enfatizam os defensores do modelo do novo serviço público (ROCHA, 2009, p. 8).

Roberts (2004) e Santos, Salm e Menegasso (2006) destacam que a *accountability* nesse modelo apresenta-se disseminada entre os chamados co-produtores das ações públicas (WHITAKER, 1980), que são os órgãos públicos, empresas privadas, organizações da

sociedade civil e comunidade, que, ao atuarem em conjunto, aumentam as chances de suas ações lograrem resultados favoráveis.

O Novo Serviço Público, por ser multifacetado, importa características dos dois modelos apresentados anteriormente, o que afeta a abordagem de *accountability* adotada. Por um lado, o rígido controle de conformidade com as normas e procedimentos oriundos da Administração Pública Tradicional e do outro, a visão por resultados da Nova Gestão Pública. Diante disso, acrescentam-se questões como a responsividade dos agentes públicos perante as demandas sociais, que são influenciados por noções de ética e princípios democráticos (DENHARDT; DENHARDT, 2007; ROCHA, 2011; 2008).

Assim como nos demais modelos, o Novo Serviço Público não está livre de críticas. No tocante à *accountability* horizontal, ou seja, aos agentes públicos não eleitos (servidores efetivos e comissionados), embora se reconheça sua imposição, não ficam visíveis quais mecanismos se aplicam a eles em relação às suas decisões políticas. Não ficam claros quais condutas não devem ser seguidas pelos agentes públicos e quais as sanções a serem aplicadas, assim como, não são determinadas quais instrumentos de *accountability* aplicados à responsividade dos servidores públicos. Ressaltam os autores que, como esse modelo absorve princípios de natureza ética e moral, isso acaba por dificultar o estabelecimento da *accountability* no nível institucional (ROCHA, 2011; SANTOS; SALM; MENEGASSO, 2006).

Salm e Menegasso (2009) apontam que o modelo do Novo Serviço Público ainda não apresenta sólidas comprovações práticas que possam atestar sua efetiva implementação, o que acaba limitando o modelo ao campo teórico.

Cabe ressaltar a importância em se estudar todos esses modelos e os processos de *accountability* atrelados a cada um, pois a Administração Pública, dada a sua complexidade, não pode ser definida a partir de um único modelo. É essencial estudar as diferentes perspectivas, pois permite identificar as principais causas dos deficits de *accountability* inerentes a cada modelo. Os quadros 4 e 5 abaixo apresentam dois comparativos das principais características dos modelos discutidos nesta seção.

Como observado, depreende-se que a aproximação entre a sociedade e o Estado é um fator que contribui para o aprimoramento da democracia. Nesse aspecto, a exigência de um maior grau de *accountability* por parte da sociedade torna-se uma consequência natural. Por conta disso, esta presente pesquisa busca observar a atuação do Tribunal de Contas paulista frente ao fenômeno da *accountability* nos municípios do interior de São Paulo, como veremos adiante (ROCHA, 2009).

| <b>Modelo</b> | <b>Concepção</b>     | <b>Abordagem</b> | <b>Responsabilidade dos Administradores</b>   | <b>Caracterização do Processo de Accountability</b> |
|---------------|----------------------|------------------|---|---|
| <b>APT</b>    | Hierárquica          | Conformidade     | Pela implementação das políticas públicas perante os líderes políticos eleitos  | <i>Accountability</i> de processos                  |
| <b>NGP</b>    | Regras de mercado    | Resultados       | Pelos resultados das políticas públicas perante os líderes políticos eleitos  | <i>Accountability</i> de resultados                 |
| <b>NSP</b>    | Valores democráticos | Multifacetada    | Por cumprir a lei; manter uma postura ética; defender o interesse público e os princípios democráticos; e atender ao interesse dos cidadãos | <i>Accountability</i> democrática                   |

Fonte: ROCHA (2011, p. 94).

Quadro 4: Principais modelos de Administração Pública e suas características.

|   | <b>Antiga Administração Pública</b>  | <b>Nova Gestão Pública</b>   | <b>Novo Serviço Público</b>  |
|---|--|--|--|
| <b>Princípios teóricos e epistemológicos</b>                        | Teoria política e social intensificada por ciência social ingênua.                             | Teoria Econômica. Diálogo mais sofisticado, baseado na ciência social positivista. | Teoria Democrática com várias linhas de conhecimento, incluindo positivista, interpretativa e pensamento crítico.      |
| <b>Racionalidade predominante e modelos de comportamento humano</b> | Modelo de racionalidade restrito ao "homem administrativo".                                    | Racionalidade técnica e econômica, caracterizada pelo "homem econômico".           | Racionalidade estratégica. Múltiplos tipos de racionalidade (política, econômica e racional).                          |
| <b>Concepções de interesse público</b>                              | O interesse público é politicamente definido como o exposto nas leis.                          | O interesse público representa a agregação dos interesses individuais.             | O interesse público é resultado de um diálogo sobre valores compartilhados.  |
| <b>A quem os servidores públicos respondem</b>                      | Clientes e constituintes   | Consumidores   | Cidadãos   |
| <b>Papel do governo</b>   | "Remar" (estruturar e implementar políticas focando num único objetivo político pré-definido). | "Guiar" (atuando como um catalisador para liberar as forças do mercado).           | "Servir" (negociar e intermediar os interesses entre cidadãos e grupos da comunidade, criando valores compartilhados). |

|  |   |   |  |
|--|---|---|--|
| <b>Mecanismos de alcance dos objetivos políticos</b>       | Programas administrativos executados por meio de órgãos do governo.                     | Criação de mecanismos e de estruturas de incentivo para alcançar objetivos políticos por meio da atuação de órgãos privados e organizações sem fins lucrativos. | Criação de coalizão entre órgãos públicos, privados e organizações sem fim lucrativo para satisfazer necessidades mutuamente existentes.                         |
| <b>Abordagem da <i>accountability</i></b>                  | Hierárquica: Administradores públicos respondem aos políticos eleitos democraticamente. | Orientada para o Mercado: o acúmulo dos interesses pessoais irá resultar nos resultados desejados por um grupo de cidadãos (ou consumidores).                   | Multifacetada: servidores públicos devem respeitar a lei, os valores da comunidade, as normas políticas, os padrões profissionais, e os interesses dos cidadãos. |
| <b>Discrição administrativa</b>                            | Discrição limitada permitida por oficiais administrativos.                              | Ampla discrição para permitir alcance dos objetivos empreendedores.   | Discrição necessária, porém restrita e responsável.  |
| <b>Suposta estrutura organizacional</b>                    | Organizações burocráticas marcadas pela autoridade top-down.                            | Organizações públicas descentralizadas com controle primário de determinados órgãos públicos.   | Estruturas colaborativas com lideranças compartilhadas interna e externamente.   |
| <b>Supostas bases de motivação dos servidores públicos</b> | Pagamento e benefícios, proteções.  | Espírito empreendedor, desejo ideológico de reduzir o tamanho do governo.   | Serviço público, desejo de contribuir para a sociedade.  |

Fonte: SANTOS; SALM; MENEGASSO (2006, p. 4-5); DENHARDT; DENHARDT (2003, p. 28).  
 Quadro 5: Comparativo de perspectivas dos modelos de Administração Pública.

## 2.7 Dimensões da *Accountability* horizontal: formal e substantiva

Esta seção fundamenta-se em dois aspectos que Norberto Bobbio cunhou sobre democracia e detém uma importância expressiva nesta pesquisa, uma vez que fará parte como elemento metodológico, a ser esclarecido na seção 3 e, em seguida, na seção 4 durante a análise do objeto da pesquisa. Por meio desses conceitos, será possível realizar as inferências necessárias que poderão dar resposta ao problema da pesquisa.

Segundo Bobbio (2010), a democracia perfeita, considerada por ele utópica, só se realizaria se fosse, simultaneamente, formal e substancial.

O primeiro aspecto, o formal, refere-se à garantia da vontade popular como fonte do poder político, investida na participação popular e na atuação dos agentes políticos eleitos democraticamente. Nesse conceito, a democracia tem um significado comportamental (orientada por “procedimentos universais”, que nada mais são do que as “regras do jogo”), que caracterizam o Estado como democrático, em sua forma de governo. Em outras palavras, o aspecto formal da democracia abrange algumas premissas, sustentadas por instituições bem características do regime democrático, como: voto secreto e universal, eleições livres,

liberdade e pluralismo partidário, mandatos políticos temporários e respeito à vontade da maioria. De uma maneira geral, representa os meios em que a democracia é exercida (BOBBIO, 2000, 2010; MALUF, 2013; ROCHA, 2011).

No tocante ao aspecto substancial, Bobbio (2000) afirma que este se refere aos fins e não aos meios. Em outras palavras, não considera apenas os valores sob o aspecto ideal, mas sim, a efetiva realização desses valores. Enquanto a democracia formal vislumbra a forma de governo, a democracia substancial apoia-se no conteúdo dessa forma (BOBBIO, 2007).

Dessa maneira, podem-se estabelecer paralelos com as dimensões de *accountability* já estudadas. Para Rocha (2011):

A forma pode ser consubstanciada na obrigação do Estado em fiscalizar (e punir, quando necessário) os seus próprios agentes, porém, agindo na forma e nos exatos limites da lei; a substância, na importância e conteúdo daquilo que se procura e que se revela dessa fiscalização. Caracterizam-se, assim, duas dimensões desse processo: a dimensão formal e a dimensão substantiva. A primeira, envolvendo a forma pela qual o processo é conduzido; a segunda, o que é importante extrair desse processo (ROCHA, 2011, p. 50).

Para Rocha (2011) e Schedler (1999), a análise do processo de *accountability* envolve duas etapas básicas: a verificação do cumprimento dos procedimentos legais por parte do fiscalizador (Estado), seja na obrigação de fiscalizar quanto na capacidade de punir, o que caracteriza a dimensão formal, e, também, a verificação do conteúdo que é fiscalizado e a capacidade de o agente público responder os interesses dos cidadãos, caracterizando, assim, a dimensão substancial da *accountability*.

É imperioso esclarecer que, independente da forma que o poder público promove a *accountability*, todo aparato utilizado para tal ação deve se enquadrar nos limites da lei. Em outras palavras, o processo de *accountability* só se legitima se for realizado conforme preconizado pela legislação. Logo, a dimensão formal necessariamente tem que atender às determinações legais e os princípios básicos do Estado democrático de direito, evitando, assim, abusos por parte dos agentes fiscalizadores que supostamente devem coibir as ilegalidades dos agentes fiscalizados (MEIRELLES, 2007; ROCHA, 2011; SCHEDLER et al., 1999).

Portanto, a dimensão formal da *accountability*, que precede a dimensão substantiva, segundo Rocha (2011) e Schedler et al. (1999), resume-se a três obrigações do fiscal: informar, justificar e punir.

Considerando a complexidade e o caráter multifacetado da *accountability*, o Novo Serviço Público utiliza-se de elementos dos modelos anteriores para caracterizar a dimensão substantiva, envolvendo questões como conformidade com as normas, ética, gestão por resultados, responsividade do agente público, transparência, entre outros conceitos, que, na prática da *accountability*, só fazem sentido quando integrados (DENHARDT; DENHARDT, 2007; KOPPEL, 2005).

Conclui Rocha (2011, p. 57) que:

[...] O processo de *accountability* horizontal se desenrola em duas dimensões distintas: a dimensão formal, que envolve a forma pela qual o processo é conduzido e produz seus resultados; e a dimensão substantiva, que envolve aquilo que deve ser o objetivo do processo, isto é, a própria atividade do agente público, suas ações e decisões, e que devem ser conhecidas da sociedade e a ela comunicadas. Portanto, para analisar com propriedade o processo de *accountability* [...] é importante que tais análises se processem de acordo com as duas dimensões. Primeiro, pela necessidade de verificar se tais processos seguem os estritos limites da lei [...] Segundo, para não se cair na armadilha comum de privilegiar os aspectos formais do processo e deixar de analisar aquilo que é, no fundo, a essência da *accountability*.

A partir das perspectivas apresentadas por Bobbio (2007), Denhardt e Denhardt (2007), Kaldor (2003), Koppel (2005), Mainwaring (2005), O'Donnell (1998), Rocha (2011) e Schedler et al. (1999) é possível estabelecer quais os indicadores específicos de cada dimensão (formal e substantiva) a serem utilizados na análise dos pareceres.

## **2.8 Os Tribunais de Contas e a *Accountability* no Brasil**

Atualmente, existem três modelos distintos de órgãos de controle externo que são reconhecidos e adotados pelos países, são eles: Tribunal de Contas, Auditor Geral e *Audit Board* (MELO, 2007; INTOSAI, 2001; POLLITT; SUMMA, 1997).

No Brasil, o controle externo é exercido pelos tribunais de contas, muito comuns em países da América Latina e África. Sua principal característica é o controle jurisdicional, que permite a responsabilização dos agentes públicos. Sua estrutura organizacional é constituída de colegiados de ministros/conselheiros, dotados de prerrogativas legais, como vitaliciedade. Em alguns países, os tribunais de contas exercem o papel de corte judiciária. Merece destaque o fato de que, nesse modelo, existe certa independência do Legislativo (MELO, 2007).

Já o modelo do Auditor Geral é adotado em alguns países da Europa e se caracteriza pela alta concentração de poder do titular do cargo de Auditor-geral, que possui autonomia e prerrogativas importantes, além de um mandato fixo. Nesse modelo, a interlocução com o Parlamento é bem mais próxima do que no sistema de tribunais de contas. Em comum aos dois modelos, está a emissão de relatórios e parecer prévio (MELO, 2007; STAPENHURST, 2004).

Por fim, o modelo do *Audit board*, também conhecido como Conselho de Contas, assemelha-se ao do Auditor Geral, diferenciando-se pela existência de um colegiado de conselheiros que comanda a instituição e sem autoridade jurisdicional (MELO, 2007; POLLITT; SUMMA, 1997; SANTISO, 2007).

### 2.8.1 O Controle Externo no Brasil

O orçamento público é uma grande ferramenta democrática de controle e planejamento do uso dos recursos públicos, em que se fixam as despesas e estimam-se as receitas ao longo de um exercício fiscal a fim de que as políticas que compõem a agenda governamental possam ser realizadas com plenitude (ALBUQUERQUE; OLIVEIRA, 2013).

Cabe ao Poder Legislativo aprovar ou não o orçamento proposto pelo Poder Executivo. Também, cabe ao Parlamento verificar o fiel cumprimento desse orçamento, visto que, se a execução orçamentária ocorresse sem qualquer fiscalização externa, estaria exposto ao mau uso dos recursos por parte dos ordenadores (BUZAID, 1966).

Todavia, tendo em vista a complexidade que a fiscalização do uso desses recursos públicos exigiria da Casa Legislativa, principalmente pelo seu caráter técnico e pelo tempo que seria dispendido para tal, surgiu, então, a necessidade de uma instituição isenta de interferências políticas que cumprisse a árdua missão de fiscalização da execução do orçamento público. Nesse sentido, surgiu o Tribunal de Contas, instituição dotada de prerrogativas constitucionais, autônoma, com corpo técnico próprio e permanente (BUZAID, 1966).

Segundo Apolinário e Bezerra (2014), os Tribunais de Contas são órgãos administrativos, de natureza técnica, dotados de plena autonomia perante os três Poderes, cujo objetivo principal é acompanhar e fiscalizar a execução dos gastos públicos (controle financeiro e patrimonial).

Antes do aprofundamento sobre o assunto, importa remontar o contexto histórico que explica o surgimento dos Tribunais de Contas pelo mundo e, posteriormente, no Brasil.

Maranhão (1992) assevera que o primeiro Tribunal de Contas surgiu na França napoleônica no início do século XIX. Em seguida, outras nações também introduziram suas Cortes de Contas, como foram os casos da Itália e da Bélgica.

No Brasil, houve várias tentativas de instituir o Tribunal de Contas durante o Império, mas sem sucesso. Foi somente após a proclamação da República, mediante o Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890, que o primeiro Tribunal de Contas no Brasil foi criado. Posteriormente, naquele mesmo ano, figurava na primeira Constituição republicana em seu artigo 89, consolidando o texto já disposto no decreto, a instituição da Corte de Contas. Em 1892, por meio do Regulamento nº 1.166 de 17 de Dezembro de 1892, o governo atribuiu ao Tribunal de Contas suas competências, como, por exemplo, a de exame prévio (BUZOID, 1966; MARANHÃO, 1992).

As Constituições que foram editadas ao longo do século XX mantiveram a maioria das orientações já estabelecidas, mas com pequenas alterações. Atualmente, sob o crivo da Constituição de 1988, as competências do Tribunal de Contas encontram-se delineadas nos artigos 71 a 74 (BRASIL, 2005).

Cabe aqui destacar o que versa o artigo 71 da Carta Magna:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

(BRASIL, 2005, p. 69-70).

Como se vê, a CF/88 delegou ao Poder Legislativo a atribuição de exercer o controle externo, que, com o auxílio do Tribunal de Contas, é responsável pelo julgamento das contas dos governantes (no caso, o Presidente da República). Às Assembleias Legislativas estaduais ficou delegado o julgamento das contas do governo do respectivo estado e às Câmaras Municipais compete determinar a prevalência ou não do resultado do parecer emitido pelo Tribunal de Contas estadual.

No caso dos estados brasileiros, as respectivas Constituições estaduais instituíram seus próprios Tribunais de Contas. Ressalta-se que é vedada a criação de Cortes de Contas municipais, conforme determinado pelo artigo 31 §4º da CF/88, sendo as duas exceções, os Tribunais de Contas Municipais de São Paulo e do Rio de Janeiro, criados antes da promulgação da atual Constituição.

No Brasil, existem atualmente 34 Tribunais de Contas, sendo um o Tribunal de Contas da União (TCU), 27 do Estados, dois dos Municípios e dois Municipais, órgãos colegiados formados por Conselheiros ou Ministros (no caso do TCU) indicados politicamente.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), tema central deste estudo, foi criado somente em 1921, conforme dispõe o artigo 71 da Constituição Estadual daquele ano, cujo texto era semelhante ao já disposto na Constituição Federal de 1891. Já, em 1923, foi promulgada a Lei estadual nº 1.961, que organizou a estrutura e detalhou as competências do TCESP. Em 1924, por meio do Decreto nº 3708-A, foi baixado o primeiro regulamento da Corte de Contas paulista (DE SANCHEZ, 1989).

Ao longo das décadas seguintes, diversas alterações foram feitas na organização do TCESP. Atualmente, a Corte é formada por sete Conselheiros e é regida por sua Lei Orgânica, Regimento Interno, Resoluções e Instruções próprias e pela Constituição Estadual de 1989, através dos artigos 32 a 36.

Como afirmam Giacomoni (2010), Maranhão (1992) e Speck (2000), a partir da Constituição de 1988, os Tribunais de Contas ganharam mais responsabilidades e passaram a atuar de forma a não somente avaliar a legalidade e legitimidade dos atos administrativos, mas também a economicidade deles, de acordo com o disposto no artigo 70 da Carta Magna, o que representa uma evolução em busca do controle de resultados.

No aprofundamento do assunto no tocante ao controle externo exercido pelos Tribunais de Contas e o conceito de *accountability*, tem-se que os órgãos de controle possuem papel de destaque no controle dos gastos públicos e na boa execução da agenda de políticas públicas. Dessa maneira, para que o controle seja eficaz, é necessário que os agentes públicos se submetam aos mecanismos de *accountability* (ALBUQUERQUE; OLIVEIRA, 2013).

Bovens (2006) esclarece que a *accountability* é um instrumento poderoso para o monitoramento e controle da conduta dos governantes, uma vez que ajuda a prevenir concentrações de poder e, ao mesmo tempo, aumenta a efetividade da gestão pública.

Albuquerque e Oliveira (2013) asseveram que a Constituição de 1988, ao ampliar os poderes dos Tribunais de Contas, permitiu que se criassem melhores condições para estimular a *accountability*. Por essa razão, acrescentam os autores, as Cortes de Contas brasileiras não devem se limitar à análise meramente contábil e orçamentária das contas dos governantes, uma vez que, nos moldes do que Campos (1990) já dizia há quase 30 anos, enquanto houver essa limitação, a burocracia pública não se esforçará no sentido de promover a *accountability*.

A partir dos modelos de administração pública apresentados anteriormente, Rocha (2009) enfatiza que a visão do controle democrático preconizada pelo Novo Serviço Público não é levada em consideração, do ponto de vista formal, pela maioria dos Tribunais de Contas no Brasil. Para o autor, a exigência de uma maior aderência à *accountability* por parte da

sociedade em relação ao Estado é peça-chave no aperfeiçoamento da democracia e é nesse sentido que a atuação dos Tribunais de Contas interessa nesta pesquisa.

Abrucio e Loureiro (2004) e Prado e Pó (2007), apesar de reconhecerem sua importância para a *accountability*, reforçam a hipótese de que as Cortes de Contas brasileiras não atuam de maneira efetiva para promover a *accountability*, limitando-se a uma verificação de conformidade dos atos de gestão, afastando-se da dimensão democrática da *accountability*.

Na realidade brasileira, como já elucidado em seções anteriores, existe um déficit de *accountability* cujas origens remontam à formação do Estado brasileiro, que durante séculos reproduziu a estrutura patrimonialista herdada do reino de Portugal e que, até os dias de hoje, isola a sociedade da administração estatal. Dessa forma, existe pouca ou quase nenhuma cobrança por parte dos cidadãos aos seus representantes, característica inerente das “democracias delegativas” da América Latina (FAORO, 2001; O’DONNELL, 1998).

Por conta desse déficit de *accountability*, embora não explicitasse o termo por não existir no vocabulário nacional, o legislador brasileiro criou instrumentos com o objetivo de fortalecer o controle da atuação governamental pelos cidadãos, dentre eles, a obrigatoriedade de prestação de contas e a ampliação das competências e poderes dos Tribunais de Contas (GUERRA, 2005).

Barros (2000), ao realizar uma extensa pesquisa sobre os Tribunais de Contas no Brasil, identificou que a maioria das Cortes não executava auditorias de desempenho, salvo alguns casos que, quando o faziam, executava parcialmente. Tal constatação demonstra que, até o início desse século, a dimensão burocrática da *accountability* não era atingida em sua totalidade, embora os esforços tenham sido grandes para a implantação de métodos de avaliação de desempenho, influenciados pelas reformas dos anos 1990.

Ainda segundo Barros (2000), o TCU foi a primeira Corte de Contas do país a adotar as auditorias de natureza operacional, o que representou um avanço na postura do órgão. No entanto, o autor identificou que nos demais Tribunais de Contas brasileiros, essa prática ainda não se estabeleceu prioritariamente.

Ceneviva e Farah (2006) chamam a atenção ao afirmar que, para que o exercício da *accountability* por parte dos cidadãos seja realizado de maneira efetiva, é necessário, primordialmente, estar vinculado ao acesso à informação e à transparência dos atos da Administração Pública. Sintetizam os autores que “[...] sem transparência, fidedignidade e clareza das informações não há como cidadãos apropriarem-se dos dados das avaliações para cobrarem os agentes públicos” (CENEVIVA; FARAH, 2006, p. 17).

Prado e Pó (2007) assentam que as reformas administrativas ocorridas nos últimos anos reforçaram a *accountability* burocrática, pois introduziram novas formas de controle (tanto internos quanto externos), mas no tocante à *accountability* democrática, exercida diretamente pelos cidadãos - controle social - não houve os mesmos avanços. Concluem os autores que:

A *accountability* democrática e a cidadania, elementos presentes nos discursos, acabaram sendo reforçados nos processos de reforma da gestão pública, mas esse reforço se deu mais de forma indireta do que por uma deliberação clara de se priorizar a democracia. (PRADO; PÓ, 2007, p. 9).

Importa salientear, todavia, que esforços no sentido de fortalecer o controle social têm sido empreendidos pelo TCU e pelo TCE-SP, principalmente com a implantação de ferramentas virtuais em que os cidadãos podem oferecer denúncias sobre irregularidades<sup>7</sup>, em alinhamento ao dispositivo constitucional do art. 74 § 2º, além da divulgação de manuais e cartilhas (MEDEIROS; PEREIRA, 2006; SÃO PAULO, 2018).

## **2.9 Pareceres prévios: Características Gerais**

O julgamento das contas dos governantes, seja a nível federal, estadual/distrital ou municipal é de competência exclusiva do Poder Legislativo, conforme confere a Constituição Federal e as respectivas Constituições estaduais.

Competem aos Tribunais de Contas analisar e emitir parecer prévio relativo às contas anuais do Chefe de Poder do respectivo ente federativo a fim de que a peça técnica produzida dê subsídios ao Legislativo no julgamento das contas (GUERRA, 2005).

É pré-requisito, portanto, para o início do processo de julgamento das contas dos governantes que os Tribunais de Contas emitam parecer prévio, nos moldes do que determina a legislação pátria, tanto a nível constitucional quanto no âmbito infraconstitucional. A título de exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seus artigos 56<sup>8</sup> e 58<sup>9</sup>, determina que as

---

<sup>7</sup> Como exemplo, o aplicativo “Fiscalize com o TCESP” desenvolvido pela Corte de Contas paulista e disponível para download aos cidadãos desde Julho de 2016 – Fonte: <http://www4.tce.sp.gov.br/fiscalize-com-tcesp>

<sup>8</sup> “Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.”

<sup>9</sup> “Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de

contas prestadas pelo Poder Executivo de cada ente deverão ser analisadas pelos Tribunais de Contas competentes que, por sua vez, emitirão um parecer prévio, que levará em consideração, por exemplo, questões relativas ao desempenho de arrecadação.

Nas palavras do Secretário-Diretor Geral do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo:

O parecer emitido pelo Tribunal de Contas [...] recomendando ao Legislativo correspondente o julgamento de regularidade ou irregularidade das contas anuais do Chefe do Executivo é peça de caráter técnico de inestimável valor à formação do juízo daqueles que são responsáveis pelo julgamento de aludidas contas. Contém esse Parecer incontáveis aspectos sobre a execução orçamentária e financeira, de tal modo [...] esses aspectos vão do equilíbrio entre receitas e despesas, aplicação dos recursos no ensino, na saúde, respeito aos limites de gastos com pessoal, pagamento dos encargos previdenciários, precatórios e outros tantos que no conjunto indicam a qualidade da gestão dos recursos públicos (ROSSI, 2009, p. 2).

No caso dos municípios, estabelece a Constituição Federal em seu artigo 31<sup>10</sup>, que a fiscalização das contas dos Prefeitos compete ao Poder Legislativo local, com o auxílio do Tribunal de Contas e também pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal. Ademais, o parágrafo segundo do mesmo artigo 31 determina que, à exceção do que ocorre nos níveis federal e estadual, o parecer prévio emitido pela Corte de Contas sobre as contas municipais só deixe de prevalecer se dois terços da Câmara Municipal decidir assim, o que torna o julgamento das contas anuais do município eminentemente político (BRASIL, 2005; FERRAZ, 2001).

Ferraz (2001) e Gambogi (2000) salientam que o peso que o parecer prévio atribui ao responsável pelas contas municipais é grande, visto que a emissão de um parecer prévio desfavorável cria ao responsável pela prestação de contas um constrangimento moral perante à sociedade. Além disso, há a possibilidade de aplicação de sanções jurídicas ao prestador, daí

---

créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.”

<sup>10</sup> “Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.”

a necessidade de garantias como a ampla defesa e o contraditório, assim como, a apresentação de pedido de reexame da decisão proferida pela Corte de Contas.

No que concerne aos governos estaduais e federal, o parecer tem caráter meramente opinativo, por isso não possui poder de aprovar ou rejeitar as contas, recaindo tal responsabilidade ao poder discricionário do Legislativo, que, por maioria simples, determina definitivamente o resultado das contas do Presidente e/ou Governador (BRASIL, 2005; SUNDFELD et al., 2017).

O conteúdo dos pareceres prévios é composto por análises sobre a execução orçamentário-financeira (comportamento das receitas e despesas), aplicação dos percentuais mínimos à Saúde e à Educação, gastos com pessoal, gastos com previdência, pagamentos de precatórios, entre outros indicadores. Após análise minuciosa do Tribunal de Contas, é emitido o parecer, cujo resultado pode ser favorável, opinando pela aprovação das contas do respectivo órgão, ou desfavorável, recomendando a reprovação da prestação de contas apresentada pelo Chefe do Poder Executivo (ROSSI, 2009).

No caso do TCESP, a Lei Complementar nº 709/1993 (Lei Orgânica do TCESP) dispõe sobre as competências da Corte paulista de contas. Em seu artigo 24, versa sobre a emissão do parecer prévio:

Artigo 24 - O Tribunal de Contas emitirá parecer, até o último dia do ano seguinte ao do seu recebimento, sobre a prestação anual de contas da administração financeira dos Municípios.

§ 1º O balanço das contas será remetido ao Tribunal de Contas até 31 de março de cada ano, juntamente com as peças acessórias e relatório circunstanciado do Executivo e Legislativo Municipal.

§ 2º Se as contas não forem enviadas na forma e prazo indicados no parágrafo anterior, o Tribunal de Contas comunicará o fato ao Legislativo Municipal, para os fins de direito.

§ 3º O parecer de que trata este artigo atenderá ao disposto no § 4º<sup>11</sup> do artigo anterior.

§ 4º O parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas só deixará de prevalecer por decisão de 2/3 (dois terços) dos membros da Câmara Municipal (SÃO PAULO, 1993, p. 20).

Em síntese, parecer prévio pode ser definido como:

---

<sup>11</sup> “Artigo 23 - O Tribunal de Contas emitirá parecer prévio, no prazo fixado pela Constituição, sobre as contas que o Governador do Estado apresentar, anualmente, à Assembleia Legislativa.

§ 4º O parecer de que trata este artigo consistirá em uma apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro e a execução do orçamento, indicando, se for o caso, as irregularidades, as parcelas impugnadas, as ressalvas e as recomendações”. (SÃO PAULO, 1993, p. 20).

[...] um instrumento dedicado ao controle dos atos de gestão dos chefes de governo, os agentes mais diretamente responsáveis pela realização do interesse público. Sua abrangência é ampla e o fato de estar inserido e regulado na Constituição Federal denota o alto grau de importância a ele atribuído pelo legislador brasileiro (ROCHA, 2011, p. 72).

Assim, conclui-se que é inegável a importância que o parecer prévio possui no julgamento das contas dos entes federativos, em especial, dos municípios, dado o caráter “quase vinculante” que o documento possui (FERRAZ, 2001). Resta saber, no caso do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, se o potencial de *accountability* atrelado a esse importante documento é evidente e suficiente para concluir se ainda há ou não deficits de *accountability*, conforme evidenciado por O’Donnell (1998).

## **2.10 Estudos Anteriores sobre a Temática**

É importante ressaltar que o tema deste presente trabalho já figura em outras pesquisas na literatura. Dentre os estudos acadêmicos mais citados e utilizados em grande escala como referencial teórico, destacam-se aqueles produzidos por Rocha (2011), principalmente sua tese de doutorado, com o tema “Realização do potencial de *accountability* dos pareceres prévios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina”, em que o autor fez uma extensa análise dos pareceres da Corte de Contas daquele estado baseado em componentes e indicadores que demonstram o grau de aderência à *accountability*.

Para Rocha (2011; 2013), os pareceres não contemplam totalmente todas as dimensões da *accountability*, mesmo com todo o potencial que a legislação confere aos tribunais. Além disso, o autor atesta que, no caso do TCE-SC, havia dificuldades no quesito transparência, uma vez que os relatórios que acompanham os pareceres não eram publicados.

Outro trabalho semelhante e que também serviu de base teórica para a presente pesquisa foi desenvolvido por Albuquerque e Oliveira (2013) com o tema “A *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas do Estado do Paraná: possíveis consequências para o desenvolvimento local”, cujo objetivo não difere daquele almejado por Rocha (2011). Para os autores, o TCE-PR também não exerce todo seu potencial de *accountability*.

Ainda sobre esse mesmo tema, Apolinário e Bezerra (2014) desenvolveram um breve artigo referente à *accountability* nos pareceres prévios do Tribunal de Contas da Paraíba, visando identificar seu grau de potencialidade, que, para os autores, também necessita de aprimoramento.

Trabalhos acerca de *accountability* e atuação de outros Tribunais de Contas também foram produzidos por Borali e Dalmácio (2014) e Machado (2012), com análises dos respectivos pareceres prévios.

Para Borali e Dalmácio (2014), em uma análise de 1.642 pareceres prévios emitidos pelo TCE-SP, visando identificar as principais causas da reprovação das contas dos municípios paulistas, eles constataram pouca aderência ao verdadeiro potencial de *accountability* dos pareceres.

Machado (2012), ao analisar os pareceres prévios produzidos pelo TCE-RS, afirmou que o órgão contribui para a promoção da *accountability* horizontal, porém, encontrou fragilidades que comprometem a atuação do tribunal. Para o autor, embora haja um empenho para estimular a transparência dentro da Corte, em especial numa linguagem mais acessível ao público em geral, existe uma nítida intenção em apenas atingir metas estatísticas de produtividade, em detrimento de uma atuação voltada à apresentação de resultados efetivos da fiscalização. O pesquisador destacou o fato de o TCE-RS concentrar (e limitar) seus esforços na emissão dos pareceres prévios, ao invés de garantir, por exemplo, que as sanções aplicadas sejam efetivamente cobradas daqueles agentes que deram causa ao prejuízo ao erário público, levando a uma sensação de impunidade por parte do tribunal.

Machado (2012, p. 179) finaliza com a seguinte passagem:

É perceptível [...] em todo o rito processual a fragilidade do sistema de controle externo e a descontinuidade no acompanhamento da aplicação das sanções, o que compromete a promoção da *accountability* no seu sentido pleno que associa prestação de contas, controle e responsabilização. O fortalecimento da *Accountability* representa um passo importante no estabelecimento de políticas mais consistentes de combate às irregularidades dos atos da administração pública e, por efeito, na melhoria desempenho dos governos.

Gallon et al. (2011) e Arantes, Abrucio e Teixeira (2005) chamaram a atenção para o fato de que, devido a sua linguagem essencialmente técnica, os pareceres prévios não atendem ao nível de compreensão do público. Recomendam os autores que os Tribunais de Contas, especialmente o TCE-SP, adotem procedimentos mais padronizados e claros, facilitando o entendimento por parte do cidadão. Segundo os pesquisadores:

Um dos requisitos essenciais para que ocorra uma efetiva transparência das contas públicas e, por conseguinte, o fortalecimento do controle social sobre a administração pública, é que as informações disponibilizadas ao cidadão sejam compreensíveis e relevantes (GALLON et al., 2011, p. 92).

Todas as produções científicas citadas acima assumem a importância do trabalho realizado pelos tribunais de contas como órgãos que promovem a *accountability* e com potencial para ocasionar mudanças sociais positivas (aumento da qualidade de vida da população, avanços na justiça social etc). Todavia, os autores concluem que existe um déficit no quesito avaliação de efetividade das políticas públicas e que os Tribunais de Contas se limitam aos aspectos formais da prestação de contas, ao invés de verificar, por exemplo, a relação entre as metas e os resultados das políticas, deixando, assim, de entrar no aspecto substancial da *accountability*. Contribui para essa dificuldade, o fato de os tribunais se prenderem a uma linguagem excessivamente técnica, que em pouco estimulam o cidadão comum a explorar o material (ALBUQUERQUE; OLIVEIRA, 2013; APOLINÁRIO; BEZERRA, 2014; ROCHA, 2011).

Albuquerque e Oliveira (2013, p. 54) concluem que:

Por meio da avaliação da efetividade, eficácia e eficiência dos programas e políticas governamentais é que se pode apreciar e quantificar o retorno dado à comunidade local, expressão do sistema representativo de governo, bem como munir essa sociedade de dados concretos e efetivos para formar um juízo de valor mais elaborado sobre a atuação de seus representantes.

Quintal et al. (2012), após uma extensa pesquisa de pareceres prévios dos tribunais de contas estaduais dos 27 entes federativos, constataram que em um elevado número de casos houve divergência de opinião entre o relator do processo das contas anuais e o voto definitivo do colegiado. Enquanto o primeiro decidiu pela reprovação das contas, o segundo opinou pela aprovação, transmitindo a impressão de que a falta de independência e a forte influência política dentro dos tribunais podem ter sido determinantes para essas mudanças de entendimento (ARANTES et al., 2005).

Extraí-se dessas pesquisas que, a emissão de pareceres prévios desfavoráveis à aprovação das contas, devidamente fundamentados, pode ser vista como uma ferramenta essencial no exercício da coerção perante os gestores públicos, que, ao se sentirem constrangidos pela cobrança da sociedade e pela possibilidade de aplicação de sanções, seriam mais zelosos na administração dos recursos. Ocorre que, para que isso aconteça, os tribunais de contas devem gozar de plena independência técnica e livres de interferências políticas do Poder Executivo (QUINTAL et al. 2012).

Cumpre apresentar outro importante trabalho, realizado por Kronbauer et al. (2011), que, ao analisar os relatórios de contas anuais produzidos pelo TCE-RS, verificou uma relação

entre a quantidade de irregularidades e o PIB dos municípios. Segundo os autores, quanto maior o PIB, maiores os apontamentos (em média, 4,6 vezes maior do que nos municípios de menor PIB).

No campo internacional, destacam-se alguns trabalhos sobre *accountability* no setor público. Para Bovens, Schillemans e Hart (2008), a *accountability* é essencial para prevenir abusos das autoridades públicas e é uma ferramenta que permite maior efetividade aos governos para cumprirem suas promessas. Segundo os autores, o conceito difere-se entre os países, sendo que, para os anglo-americanos, a noção de *accountability* é mais genérica e baseia-se em conceitos normativos. Já os europeus veem como um conceito mais específico, como um “mecanismo social”. Diante disso, os autores realizaram um estudo nos Países Baixos acerca do funcionamento dos Conselhos de Contas das agências estatais holandesas, afirmando que essas instituições, cujos membros superiores são nomeados por ministros de governo, ao mesmo tempo que gozam de autonomia para fiscalizar e julgar, devem servir como órgãos de assessoria aos gestores públicos. Dentre as consequências desse caráter híbrido dos Conselhos de Contas, citam os autores que a existência de uma proximidade com os órgãos jurisdicionados permite um ambiente favorável ao desenvolvimento das agências, tendo em vista esse caráter cooperativo. Todavia, é nesse aspecto que emanam as críticas aos Conselhos, uma vez que os autores verificaram que essa relação de cordialidade prejudica a independência do órgão fiscalizador e, por conseguinte, afeta o fortalecimento da *accountability*.

Hoek, Montfort e Vermeer (2006), em um estudo também realizado nos Países Baixos relacionado ao trabalho da Corte de Contas holandesa, corroboram que o desenvolvimento da *accountability* horizontal não deve ser atingido somente por meio dos pareceres de contas anuais, mas ser extrapolado de outras formas, com maior visibilidade. Além disso, os órgãos fiscalizadores devem, em uma atitude de auto-crítica, verificar o seu próprio nível de *accountability* perante a sociedade. Concluem os autores que a *accountability* no setor público tem sido objeto de atenção considerável, mas há muito potencial para ser explorado e desenvolvido.

Santiso (2006), ao analisar a efetividade das agências de auditoria governamental, ratifica a importância dessas instituições para a credibilidade e probidade da Administração Pública como um todo. Em um estudo de dez países da América Latina, o autor buscou verificar o nível de efetividade das Cortes de Contas por meio de um indicador constituído de quatro atributos básicos já apresentados no item 2.5: independência perante as instituições, credibilidade das informações produzidas, pontualidade na emissão dos pareceres e aplicação

de recomendações. Como resultado, a pesquisa demonstrou que o Brasil é o país com o melhor indicador de efetividade.

Em sua conclusão, Santiso (2006) afirma que as instituições públicas de auditoria são um componente crucial para o fortalecimento da *accountability* governamental, porém, tendem a falhar no cumprimento de seu potencial por conta de disfunções estruturais no governo e por políticas enviesadas. O autor cita o exemplo argentino da década de 90, quando houve uma extensa reestruturação institucional no Tribunal de Contas daquele país, inclusive com intervenções políticas, o que resultou num enfraquecimento do órgão.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 Delineamento da pesquisa**

Esta pesquisa se caracteriza como um estudo de caráter descritivo, que se constitui por meio da observação do fenômeno em tela com o objetivo de melhor explorá-lo e torná-lo mais evidente, assim como de descrever as suas características e analisá-lo com mais profundidade (RICHARDSON et al., 1999). Para Gil (2011), a pesquisa descritiva visa identificar a existência de relações entre variáveis.

O método empregado pelo presente estudo pode ser classificado como uma pesquisa documental via técnica de análise de conteúdo. Atualmente, tal técnica é largamente aceita e empregada na análise e interpretação dos materiais com o objetivo de evidenciar indicadores que permitam depreender sobre a realidade por trás da informação colhida (BARDIN, 2009).

Para Gil (2011), a pesquisa documental é muito semelhante à pesquisa bibliográfica, mas difere-se pelo fato de utilizar-se de materiais que não receberam tratamento específico por autores relacionados à matéria. A título de exemplo, são considerados como fontes na pesquisa documental: cartas, contratos, relatórios diversos, documentos oficiais, entre outros (GIL, 2011).

Nas ciências sociais aplicadas, existem diversas técnicas para analisar os dados coletados numa pesquisa. Dentre essas técnicas, destaca-se a análise de conteúdo, que servirá de ferramenta metodológica na presente pesquisa.

Segundo Bardin (2007), a análise de conteúdo pode ser caracterizada como um conjunto de técnicas cujo objetivo é descrever o conteúdo resultante do processo de comunicação. Para o autor, são procedimentos sistemáticos que permitem a verificação de indicadores capazes de inferir conhecimentos a partir dos dados coletados.

Godoy (1995) afirma que essa técnica metodológica se baseia na busca pela compreensão de características presentes em mensagens e que o pesquisador deve não somente entender a comunicação em si, como receptor casual, mas também, olhar por um outro prisma, compreender um significado diferente da mensagem principal.

Em suma, a análise de conteúdo é entendida como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de

produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (BARDIN, 2011, p.47).

| <b>Análise de Conteúdo</b> |   |
|----------------------------|---|
| <b>Fases</b>               | <b>Detalhamento das Etapas</b>  |
| Pré-análise                | - Leitura geral do material coletado (entrevistas e documentos);  |
| Exploração do material     | - Codificação para formulação de categorias de análise, utilizando o quadro referencial teórico e as indicações trazidas pela leitura geral;  |
|                            | - Recorte do material, em unidades de registro (palavras, frases, parágrafos) comparáveis e com o mesmo conteúdo semântico;   |
|                            | - Estabelecimento de categorias que se diferenciam, tematicamente, nas unidades de registro (passagem de dados brutos para dados organizados). A formulação dessas categorias segue os princípios da exclusão mútua (entre categorias), da homogeneidade (dentro das categorias), da pertinência na mensagem transmitida (não distorção), da fertilidade (para as inferências) e da objetividade (compreensão e clareza); |
| Inferência e Interpretação | - Agrupamento progressivo das categorias (iniciais → intermediárias → finais);  |
|                            | - Inferência e interpretação, respaldadas no referencial teórico.   |

Fonte: adaptado de Bardin (2011) e Silva e Fossá (2015).

Quadro 6: fases e etapas da Análise de Conteúdo.

Para Bardin (2011) e Minayo (2007), a análise de conteúdo subdivide-se em três etapas: pré-análise, exploração do material (codificação, classificação e categorização) e tratamento dos resultados (inferência e interpretação), conforme quadro 6. Na primeira etapa, o pesquisador realiza a chamada “leitura flutuante” do material de estudo, a fim de se familiarizar com o tema. Nessa fase, o pesquisador estabelece hipóteses e elabora indicadores que servirão de base para a interpretação dos resultados. Nessa primeira etapa, é necessário seguir algumas regras elencadas por Bardin (2011), a saber: (i) exclusividade (um elemento classificado em uma só categoria), (ii) exaustividade (não omissão de comunicação), (iii) representatividade (amostra deve representar o todo), (iv) homogeneidade (dados referentes

ao mesmo tema e colhidos por técnicas idênticas) e (v) pertinência (os documentos devem estar em consonância com os objetivos da pesquisa) (CÂMARA, 2013).

A etapa seguinte consiste na busca por palavras e expressões significativas ao conteúdo explorado e então, é feita a classificação e aglutinação dos dados. Essa fase inicia-se pela codificação, em que são definidos os recortes do material. Em seguida, é feita a classificação dos elementos. Finalmente, ocorre a categorização, onde as informações são reunidas e correlacionadas (BARDIN, 2011).

Nesta segunda etapa, o pesquisador deve estabelecer as denominadas unidades de registro e unidades de contexto. As primeiras são recortes relacionados ao objeto da pesquisa que podem ser palavras, frases, temas, personagens ou acontecimentos que serão utilizados de acordo com a pertinência do pesquisador. Já, as unidades de contexto são mais amplas, servem para codificar as unidades de registro, pois caracterizam o conteúdo dessas unidades. Ao final desta etapa, as unidades de registro são agrupadas e classificadas de acordo com a literatura estudada por meio de títulos que representam características comuns a esses elementos (BARDIN, 2011; CÂMARA, 2013; OLIVEIRA et al., 2003; RICHARDSON et al., 1999; ROCHA, 2011).

Na última etapa, o pesquisador interpreta o material produzido, inter-relacionando-o com as hipóteses propostas inicialmente. Em outras palavras, faz a validação dos resultados por meio de inferências e interpretações (BARDIN, 2011; CÂMARA, 2013; MINAYO, 2007).

### **3.2 Descrição do objeto da pesquisa**

O objeto do presente estudo são os pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas paulista (TCE-SP), referentes às contas anuais dos municípios do estado. Para delimitar a amostra utilizada, de maneira a obter um número razoável e representativo de pareceres, e, ao mesmo tempo, não estendê-la ao ponto de inviabilizar a pesquisa, tendo em vista a limitação de recursos para sua realização, optou-se em extrair dados do IBGE relativos aos 50 municípios com maior PIB do Brasil em 2016. Constatou-se que, dessa lista, 15 municípios estão em São Paulo<sup>12</sup>. Como a capital paulista possui Tribunal de Contas próprio, não estando, assim, sob a jurisdição do TCE-SP, optou-se em excluí-la da amostra para não se desviar do objeto da presente pesquisa.

---

<sup>12</sup> São Paulo, Osasco, Campinas, Guarulhos, Barueri, São Bernardo do Campo, Jundiaí, São José dos Campos, Paulínia, Sorocaba, Ribeirão Preto, Santo André, Santos, Piracicaba e Cubatão.

Sendo assim, foram selecionados 14 municípios paulistas para a análise. Ao todo, são 28 pareceres prévios explorados, referentes aos exercícios de 2014 e 2015. O período escolhido se justifica pois abrange os pareceres mais recentes emitidos pelo TCE-SP. É oportuno destacar que as análises das contas municipais de 2016, 2017 e 2018 ainda não foram integralmente disponibilizadas pela Corte de Contas, pois estão pendentes de julgamento definitivo.

Importa salientar que, dos 5570 municípios brasileiros, os 14 que compõem a seleção são responsáveis por concentrar 8,49% do PIB nacional, o que demonstra a relevância da amostra selecionada em termos quantitativos. Em relação ao Estado de São Paulo, existem 645 municípios que totalizam um PIB de R\$ 2.038.004.931,00. A amostra desta pesquisa representa 26,12% do total do PIB paulista (IBGE, 2016).

| Ranking 50 municípios com maior Produto Interno Bruto |                            |                      |
|---|----------------------------|----------------------|
| Ano - 2016  |                            |                      |
| Posição   | Município                  | PIB em R\$/mil       |
| -   | <b>Brasil</b>              | <b>6.267.205.000</b> |
| 1   | São Paulo (SP)             | 687.035.890          |
| 2   | Rio de Janeiro (RJ)        | 329.431.360          |
| 3   | Brasília (DF)              | 235.497.107          |
| 4   | Belo Horizonte (MG)        | 88.277.463           |
| 5   | Curitiba (PR)              | 83.788.904           |
| 6   | Osasco (SP)                | 74.402.691           |
| 7   | Porto Alegre (RS)          | 73.425.264           |
| 8   | Manaus (AM)                | 70.296.364           |
| 9   | Salvador (BA)              | 61.102.373           |
| 10  | Fortaleza (CE)             | 60.141.145           |
| 11  | Campinas (SP)              | 58.523.733           |
| 12  | Guarulhos (SP)             | 53.974.919           |
| 13  | Recife (PE)                | 49.544.088           |
| 14  | Barueri (SP)               | 47.088.302           |
| 15  | Goiânia (GO)               | 46.659.223           |
| 16  | São Bernardo do Campo (SP) | 42.131.380           |
| 17  | Duque de Caxias (RJ)       | 39.857.742           |
| 18  | Jundiaí (SP)               | 39.782.736           |
| 19  | São José dos Campos (SP)   | 37.315.783           |
| 20  | Uberlândia (MG)            | 32.536.256           |
| 21  | Paulínia (SP)              | 31.504.043           |
| 22  | Sorocaba (SP)              | 30.593.861           |
| 23  | Ribeirão Preto (SP)        | 29.986.609           |
| 24  | Belém (PA)                 | 29.426.953           |
| 25  | São Luís (MA)              | 28.323.357           |

|                 |                            |                      |
|-----------------|----------------------------|----------------------|
| 26              | Contagem (MG)              | 26.487.357           |
| 27              | Santo André (SP)           | 25.837.046           |
| 28              | Campo Grande (MS)          | 25.437.928           |
| 29              | Joinville (SC)             | 25.217.354           |
| 30              | Betim (MG)                 | 25.144.474           |
| 31              | Niterói (RJ)               | 23.003.343           |
| 32              | Cuiabá (MT)                | 22.203.168           |
| 33              | Santos (SP)                | 21.954.557           |
| 34              | Camaçari (BA)              | 21.935.897           |
| 35              | Natal (RN)                 | 21.845.481           |
| 36              | Vitória (ES)               | 21.727.095           |
| 37              | Piracicaba (SP)            | 21.557.592           |
| 38              | Maceió (AL)                | 21.306.116           |
| 39              | Caxias do Sul (RS)         | 21.089.905           |
| 40              | São José dos Pinhais (PR)  | 20.142.954           |
| 41              | Canoas (RS)                | 19.528.538           |
| 42              | Itajaí (SC)                | 19.279.899           |
| 43              | Teresina (PI)              | 19.149.955           |
| 44              | João Pessoa (PB)           | 18.716.855           |
| 45              | Florianópolis (SC)         | 18.657.157           |
| 46              | Londrina (PR)              | 18.469.476           |
| 47              | Serra (ES)                 | 18.325.917           |
| 48              | Cubatão (SP)               | 17.668.001           |
| 49              | Macaé (RJ)                 | 17.580.176           |
| 50              | Campos dos Goytacazes (RJ) | 17.283.382           |
| <b>Total SP</b> |                            | <b>1.219.357.143</b> |
| %               |                            | <b>19,4</b>          |

Fonte: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5938>

Tabela 1: ranking dos 50 municípios com maior PIB do Brasil.

| Município                  | PIB em R\$/mil     |
|----------------------------|--------------------|
| Osasco (SP)                | 74.402.691         |
| Campinas (SP)              | 58.523.733         |
| Guarulhos (SP)             | 53.974.919         |
| Barueri (SP)               | 47.088.302         |
| São Bernardo do Campo (SP) | 42.131.380         |
| Jundiaí (SP)               | 39.782.736         |
| São José dos Campos (SP)   | 37.315.783         |
| Paulínia (SP)              | 31.504.043         |
| Sorocaba (SP)              | 30.593.861         |
| Ribeirão Preto (SP)        | 29.986.609         |
| Santo André (SP)           | 25.837.046         |
| Santos (SP)                | 21.954.557         |
| Piracicaba (SP)            | 21.557.592         |
| Cubatão (SP)               | 17.668.001         |
| <b>Total</b>               | <b>532.321.253</b> |

Fonte: elaboração própria  
Tabela 2: amostra da pesquisa.

|               | Total Municípios | PIB Total (em R\$) | PIB da amostra (em R\$) | Proporção |
|---------------|------------------|--------------------|-------------------------|-----------|
| <b>Brasil</b> | 5570             | 6.267.205.000      | 532.321.253             | 8,49%     |
| <b>SP</b>     | 645              | 2.038.004.931      |                         | 26,12%    |

Fonte: elaboração própria.

Tabela 3: proporção de PIBs – 2016.

A principal fonte documental da análise desta pesquisa é o que genericamente é denominado Parecer Prévio (modelo no Apêndice A). O referido documento é formado por um relatório que consolida as informações analisadas pelo julgador do TCE-SP e que, ao final, embasado pelas constatações registradas no relatório, profere seu voto.

Após a verificação da prestação de contas do ente auditado, o relator opina pela emissão de parecer favorável ou desfavorável relativo às contas anuais em análise. Em seguida, a respectiva Câmara do TCE-SP decide pela emissão do parecer ratificando ou não o voto apresentado pelo relator. Assim, é emitido o relatório da análise das contas do respectivo município, juntamente com o parecer prévio, na forma de acórdão. Genericamente, o parecer prévio é constituído pelo relatório e pelo voto, onde se insere a decisão.

A elaboração dos pareceres prévios do governado estadual e dos municípios do Estado de São Paulo, exceto a capital, é de competência do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, conforme já mencionado.

Como também já evidenciado, o parágrafo primeiro do artigo 24 da Lei Orgânica do TCE-SP determina que os balanços das contas anuais dos municípios devem ser encaminhados até 31 de Março do ano subsequente à Corte de Contas para a devida apreciação.

No artigo 25<sup>13</sup> da Lei supracitada, referente ao exercício das funções de auditoria, o TCESP, por meio de inspeções e verificações, pode acompanhar as contas dos municípios ao longo do ano, a fim de que subsidiem a análise final das contas anuais.

<sup>13</sup> “Artigo 25 - No exercício das funções de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Poderes Públicos estaduais e municipais, o Tribunal de Contas, através de inspeções e verificações, acompanhará a execução orçamentária e patrimonial dos órgãos da administração direta e autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações instituídas ou mantidas direta ou indiretamente pelos Poderes supracitados, inclusive a aplicação de subvenções e renúncia de receitas quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, devendo:

I. examinar a escrituração contábil e a documentação a ela correspondente;

II. acompanhar as fases da despesa, inclusive verificando a regularidade do empenho, licitação e contrato quando necessário;

III. acompanhar a arrecadação da receita, bem como as operações de crédito, a emissão de títulos, além de verificar os depósitos em caução, fiança, ou dos bens dados em garantia;

IV. verificar a regularidade da execução da programação financeira;

V. examinar os créditos adicionais, as despesas de exercícios encerrados e os “Restos a Pagar”.

§ 1º Nenhum processo, documento ou informação poderá ser subtraído das inspeções do Tribunal de Contas, a qualquer pretexto, sob pena de responsabilidade.”

Desde 2008, os municípios são obrigados a enviar dados relativos à gestão ao TCE-SP via o sistema de auditoria eletrônica, denominado AUDESP<sup>14</sup>, que visa a consolidação, dentro de um banco de dados, das informações referentes a cada órgão fiscalizado. Em outras palavras, por meio desse sistema de coleta de informações, o TCE-SP obtém em tempo real, as informações contábeis, de recursos humanos e de licitações dos órgãos jurisdicionados, que enviam, seguindo um calendário de obrigações divulgado anualmente<sup>15</sup> todas as remessas ao sistema. Além disso, todas essas informações permanecem no Portal do TCE-SP para consulta de qualquer cidadão. Com essa ferramenta, o TCE-SP realiza a fiscalização concomitante de seus jurisdicionados, com maior agilidade e eficácia, além de garantir a transparência a todos os cidadãos dos dados que são enviados pelos entes.

Dos artigos 193 ao 196, no que se refere à prestação de contas anuais dos municípios, cabe ressaltar:

Art. 193. A prestação de contas da Administração Financeira Municipal e das Mesas das Câmaras Municipais será encaminhada à Diretoria de Fiscalização ou Unidades Regionais, para ultimar os procedimentos de fiscalização, nos termos de Ordem de Serviço específica.

Art. 194. Encerrados os trabalhos de fiscalização, e após manifestação do Ministério Público, serão conclusos os autos ao Relator, que determinará, se for o caso, audiência prévia dos órgãos responsáveis, fixando-lhes, por meio de publicação no Diário Oficial, o prazo de 15 (quinze) dias, para alegarem o que for de seu interesse.

Art. 195. Decorrido o prazo a que se refere o artigo anterior, e desde que não tenha sido prorrogado, o Relator, ouvindo, se entender necessário, os órgãos técnicos, dará vista ao Ministério Público e submeterá o processo à decisão da Câmara.

§ 1º O parecer prévio sobre as contas dos Prefeitos deverá ser emitido até o último dia do ano seguinte ao do recebimento delas.

§ 2º Se for determinada, à margem do parecer prévio, a formação de autos apartados ou autos próprios, estes devem submeter-se ao rito processual que seja compatível com o seu objeto.

Art. 196. Caso necessário, a juízo do Presidente da Sessão, aplicar-se-á, na apreciação das contas municipais, o art. 189 deste Regimento Interno (SÃO PAULO, 1993, p. 101-102).

Em suma, o processo de análise da prestação de contas de cada município paulista é realizado por procedimentos de fiscalização que ocorrem ao longo do exercício, que envolvem inspeções *in loco*, análise de balanços, auditoria por amostragem de contratos e

---

<sup>14</sup> <http://www4.tce.sp.gov.br/audesp/home>

<sup>15</sup> <http://www4.tce.sp.gov.br/audesp/comunicados>

instrumentos congêneres, entre outros. Após o encerramento dos trabalhos de fiscalização pelas unidades/diretorias regionais do TCE-SP, os autos do processo das contas anuais são encaminhados ao Ministério Público para elaboração de um relatório de manifestação, que será apensado ao processo. Em seguida, o Relator pode fixar prazo para que as partes sejam ouvidas, a fim de garantir a ampla defesa e o contraditório (SÃO PAULO, 1993).

Além disso, se julgar pertinente, o relator pode ouvir os órgãos técnicos do TCE-SP, a fim de que subsidiem sua decisão. Após esses trâmites, o relatório com o voto é preparado e os autos encaminhados ao respectivo colegiado da Casa, denominado Câmara, que emitirá o parecer prévio (SÃO PAULO, 1993).

Conforme versa o Regimento Interno do TCE-SP<sup>16</sup>, a emissão do parecer prévio é competência exclusiva das Câmaras<sup>17</sup>, colegiado formado por três membros que, além da emissão do parecer, também é responsável pelo julgamento das contas da Administração Indireta, contratos, convênios, recursos, entre outras competências. No caso da Corte de Contas paulista, o Tribunal Pleno subdivide-se em duas Câmaras que decidem, a partir do relatório do Conselheiro-relator das contas, se ratificam ou não o voto proferido por ele. Em outras palavras, se o relator da matéria vota pela emissão de parecer desfavorável das contas de determinado município, a respectiva Câmara decide se segue o voto do relator ou não.

Em linhas gerais, o parecer prévio emitido pelas Câmaras do TCE-SP é sempre precedido pelo relatório do Conselheiro responsável pela análise das contas do município. Neste relatório pormenorizado, é realizada a apreciação de diversos itens que são considerados relevantes pelo Tribunal. Alguns destes itens, se identificadas irregularidades pela fiscalização, podem motivar a recusa da conta do município, conforme quadro 7 a seguir.

| <b>Oito causas da emissão de parecer desfavorável às contas</b> |   |
|---|---|
| 1   | Não aplicação dos 25% mínimos na Educação                       |
| 2   | Não aplicação de 100% dos recursos do FUNDEB                    |
| 3   | Não aplicação dos 15% mínimos na Saúde                          |
| 4   | Deficit orçamentário (despesas > receitas)                      |
| 5   | Não pagamento de precatórios judiciais                          |
| 6   | Falta de repasses previdenciários (RPPS e RGPS)                 |
| 7   | Despesa de pessoal acima do limite da LRF                       |
| 8   | Aplicação incorreta das receitas oriundas de multas de trânsito |

<sup>16</sup> Artigos 22 ao 25; Artigos. 55 e 56 do Regimento Interno do TCESP.

<sup>17</sup> “Art. 56. É da competência privativa das Câmaras:

II - a emissão de parecer prévio sobre a prestação anual das contas dos Prefeitos Municipais;”

Quadro 7: causas do parecer desfavorável segundo o TCE-SP  
Adaptado de SÃO PAULO (2012, p. 18)<sup>18</sup>

### 3.3 Procedimentos analíticos

A partir da definição dos documentos a serem analisados – pareceres prévios – é preciso constatar se eles correspondem as cinco regras que descrevem a primeira etapa da análise de conteúdo (quadro 8).

| Pré-análise  |               |               |                    |               |             |
|--|---------------|---------------|--------------------|---------------|-------------|
| Pareceres prévios atendem as Cinco regras básicas? |               |               |                    |               |             |
| 2014   |               |               |                    |               |             |
|  | Exclusividade | Exaustividade | Representatividade | Homogeneidade | Pertinência |
| Osasco   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Campinas   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Guarulhos  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Barueri  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| São Bernardo do Campo                              | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Jundiaí  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| São José dos Campos                                | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Paulínia   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Sorocaba   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Ribeirão Preto                                     | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Santo André  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Santos   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Piracicaba   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Cubatão  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| 2015   |               |               |                    |               |             |
|  | Exclusividade | Exaustividade | Representatividade | Homogeneidade | Pertinência |
| Osasco   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Campinas   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Guarulhos  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Barueri  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| São Bernardo do Campo                              | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Jundiaí  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| São José dos Campos                                | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Paulínia   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Sorocaba   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Ribeirão Preto                                     | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Santo André  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Santos   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Piracicaba   | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |
| Cubatão  | ✓             | ✓             | ✓                  | ✓             | ✓           |

Fonte: Elaboração própria.

<sup>18</sup> [http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/manual-gestao-financeira-prefeitura-municipal\\_0.pdf](http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/manual-gestao-financeira-prefeitura-municipal_0.pdf)

Quadro 8: primeira etapa da análise de conteúdo.

No que se refere à exclusividade (exclusão mútua), um mesmo elemento deve estar contido em uma única categoria; à exaustividade, nenhum documento deve ser desconsiderado na análise; à homogeneidade, os documentos devem seguir um padrão de apresentação e versam sobre o mesmo tema; à pertinência, os documentos devem constituir o próprio objeto da pesquisa, logo, estar em consonância com os objetivos; e à representatividade, as amostras devem representar fielmente o universo, ou seja, seguir um padrão de apresentação (BARDIN, 2011; MORAES, 1994; 1999).

Ainda considerando os conceitos de Bardin (2011), a próxima etapa consiste em definir quais serão as unidades de registro e quais serão as unidades de contexto (quadro 9). Preliminarmente, os recortes das unidades de referência fundamentam-se na própria estrutura dos pareceres prévios, que são divididos em itens e subitens, cada qual referente a um tema analisado. As unidades de registro aqui utilizadas são os parágrafos que apresentam os resultados conclusivos da análise do TCE-SP a determinado item. Já, as unidades de contexto são formadas pela íntegra do item que contém a respectiva unidade de registro. As categorias de análise representam proposições que possuem um significado específico, aqui caracterizado por indicadores.

|  |
|--|
| <b>Exploração do material</b>                    |
| <b>Recorte das unidades de referência</b>        |
| <b>Unidades de Registro</b>                      |
| Parágrafos conclusivos de cada item do parecer   |
| <b>Unidades de Contexto</b>                      |
| Íntegra do item que contém a unidade de registro |
| <b>Categorias de análise</b>                     |
| Temática/semântica                               |

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 9: definição do recorte do material.

Com a finalidade de atender os objetivos desta pesquisa, a análise dos pareceres foi realizada por meio de uma planilha padrão (quadro 10), de acordo com os seguintes procedimentos:

1. Identificação de cada parecer por meio da anotação do nome do município, exercício analisado e a decisão proferida (favorável ou desfavorável);
2. Indicação das unidades de contexto e unidades de registro consideradas;
3. Constatar a ocorrência ou não dos indicadores da dimensão formal;

4. Constatar a ocorrência ou não dos indicadores da dimensão substantiva, pela identificação das unidades de contexto e das unidades de registro;

5. Verificar e registrar o percentual de frequência de cada indicador formal e substantivo em todos os pareceres;

6. Relacionar e avaliar os documentos analisados, atribuindo graus de potencialidade aos pareceres – alta, média ou baixa – realizando as inferências e interpretações com base no referencial teórico.

7. Ao final, verificar qual o verdadeiro potencial de *accountability* que os pareceres possuem, sendo que “alto potencial” só pode ser verificado caso as duas dimensões contemplem esse resultado.

É importante ressaltar que a metodologia adotada tem como principal referência os estudos realizados por Denhardt e Denhardt (2007), que acreditam que a *accountability* deve ser compreendida como um fenômeno complexo, multidimensional e subjetivo, e que não pode ser compreendida analisando-se poucas facetas.

|                             |                             |   |                     |                     |                      |
|-----------------------------|-----------------------------|---|---------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           |                             |   |                     |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           |                             |   |                     |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             |                             |   |                     |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b> | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                     |                     |                      |
|                             |                             | <i>Conformidade</i>                       | <i>Efetividade</i>  | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
|                             |                             |   |                     |                     |                      |
|                             |                             | <b>Indicadores - dimensão formal</b>      |                     |                     |                      |
|                             |                             | <i>Publicidade</i>                        | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i>       | <i>Recomendação</i>  |
|                             |                             |   |                     |                     |                      |

Fonte: elaboração própria.  
Quadro 10: planilha padrão.

Os seis procedimentos descritos anteriormente correspondem às seguintes fases da análise de conteúdo (quadro 11):

| <b>Análise de Conteúdo</b> |  |
|----------------------------|--|
| <b>Fases</b>               | <b>Procedimentos da pesquisa</b>   |
| Pré-análise                | 1. Identificação de cada parecer, primeiras anotações;   |
| Exploração do material     | 2. Indicação das unidades de contexto e unidades de registro consideradas;<br>3. Constatação da ocorrência ou não dos indicadores da dimensão formal;<br>4. Constatação da ocorrência ou não dos indicadores da dimensão substantiva (identificação das unidades de contexto e das unidades de registro);<br>5. Categorização/agrupamento; |

|                            |  |
|----------------------------|--|
| Inferência e Interpretação | 6. Relacionar e avaliar os pareceres analisados, registrar inferências e interpretações para cada grupo e geral. |
|----------------------------|--|

Fonte: elaboração própria.

Quadro 11: procedimentos da pesquisa x fases da análise de conteúdo.

Na planilha padrão, a identificação de determinado indicador na respectiva unidade de registro foi realizada por meio das respostas às questões determinantes que constam na quarta coluna dos quadros 12 e 13. Em caso de resposta afirmativa, optou-se pelo registro da palavra “sim”, confirmando a existência do indicador. Em caso de resposta negativa, ou seja, aos indicadores que porventura não foram identificados, utilizou-se o traço simples “-“. A potencialidade dos pareceres foi verificada de acordo com a frequência dos indicadores, considerando que o total possível de presença/ausência de cada indicador por exercício é de 14 vezes.

O termo “potencial” aqui utilizado possui uma conotação intrínseca à palavra, ou seja, o potencial do parecer é medido por meio da existência ou não dos indicadores de *accountability*, o que indica o grau de aderência dos documentos ao tema estudado. Neste estudo, potencialidade assemelha-se à aderência.

A “efetividade”, por sua vez, refere-se ao impacto gerado por determinada ação governamental (OLIVEIRA; PISA, 2015). Nas palavras de Martins e Marini (2010, p. 79), “a efetividade está vinculada ao grau de satisfação ou [...] ao valor agregado [...] bem como a análise dos resultados alcançados”, e não apenas a aferição de execução da política.

O modelo analítico utilizado nesta pesquisa é um padrão híbrido concebido pelo autor, que tem como premissa o referencial teórico estudado no capítulo 2. Inicialmente, considerando o modelo de *accountability* horizontal concebido por O’Donnell (1998), foram utilizadas as duas dimensões de *accountability* apresentadas por Rocha (2011), a partir da concepção de democracia de Bobbio (2010): a formal e a substantiva. A primeira refere-se à atuação do agente fiscalizador, devendo sempre estar pautada pelos preceitos da lei. Já, a segunda, concerne ao conteúdo daquilo que se fiscaliza e a conduta do agente fiscalizado perante o órgão de controle e à sociedade (por exemplo: conduta responsiva).

Em seguida, foram estabelecidos os indicadores que compõe cada dimensão, os quais se relacionam com as unidades de registro. Utilizando-se da concepção de *accountability* de Schedler et. al (1999) discutida no capítulo 2, a dimensão formal (quadro 12) é composta por três indicadores: publicidade, justificação e sanção (ROCHA, 2011). Adicionalmente, esta pesquisa considera, ainda, um quarto indicador, que guarda consonância com a sanção: é a recomendação. Nesse sentido, busca-se verificar se o Tribunal atua não somente punindo, mas

também emitindo alertas no parecer para que o gestor não incorra mais nas mesmas falhas apontadas, servindo, ao mesmo tempo, em uma forma de advertência, e um estímulo a prevenção de novas irregularidades nos exercícios subsequentes (SÃO PAULO, 1993).

A dimensão substantiva (quadro 13), por sua vez, corresponde a quatro indicadores, resultantes dos conceitos desenvolvidos por Bovens (2006), Cruz et al. (2012), Denhardt e Denhardt (2007), Fox (2007), Koppel (2005), Rocha (2011) e Romzek e Dubnick (1987), que se alinham ao modelo do Novo Serviço Público: conformidade às normas, efetividade das ações governamentais, participação popular e transparência.

Os indicadores propostos representam o detalhamento de cada dimensão e permitem constatar de maneira objetiva a ocorrência de determinada dimensão (QUIVY; CAMPENHOUDT, 2003). Segundo Bardin (2009), os indicadores são considerados unidades de significação, uma vez que permitem a classificação do conteúdo da unidade de registro em um significado preciso.

| <b>Dimensão Formal</b>   |  |  |  |
|--|--|--|--|
| <b>Indicadores</b>   | <b>Autor</b>   | <b>Referencial</b>   | <b>Neste trabalho – questões determinantes</b>   |
| <i>Publicidade</i>   | Bobbio (2000);<br>Schedler et al (1999);<br>Rocha (2011) | Multidimensionalidade da <i>accountability</i> - obrigação de tornar público ( <i>Answerability</i> )      | O parecer é de livre-acesso ao público? Foi proferido em sessão pública e está disponível em portal eletrônico?                            |
| <i>Justificação</i>  | Behn (1998);<br>Schedler et al (1999),<br>Rocha (2011)   | Multidimensionalidade da <i>accountability</i> - direito e dever de se justificar ( <i>Answerability</i> ) | Foram garantidos os direitos a ampla defesa e ao contraditório ao gestor municipal? Há indicações de que foi juntada a defesa do Prefeito? |
| <i>Sanção</i>  | Miguel (2005);<br>Rocha (2011);<br>Schedler et al (1999) | Multidimensionalidade da <i>accountability</i> - aplicação de sanção ( <i>Enforcement</i> )                | Consta no parecer a decisão proferida opinando pela aprovação ou reprovação das contas, devidamente fundamentada?                          |
| <i>Recomendação</i>  | São Paulo (1993)   | Art. 24 § 3º da Lei Complementar 709/1993  | O TCE-SP emitiu recomendações/advertências acerca de correções que devem ser efetuadas pelo município nos próximos exercícios?             |
| <b>Aderência à <i>accountability</i> pela presença dos indicadores (potencialidade)</b>                                  |  |  |  |
| 11 a 14 vezes (75%-100%): <b>alta</b> ;<br>7 a 10 vezes (50%-74%): <b>média</b> ;<br>0 a 6 vezes (0-49%): <b>baixa</b> . |  |  |  |

Fonte: elaboração própria.

Quadro 12: indicadores da dimensão formal.

| <b>Dimensão Substantiva</b>  |   |  |  |
|--|---|--|--|
| <b>Indicadores</b>   | <b>Autor</b>  | <b>Referencial</b>   | <b>Neste trabalho – questões determinantes</b>   |
| <i>Conformidade</i>  | Albuquerque; Oliveira (2013); Kaldor (2003); Koppel (2005); Rocha (2011).   | Responsabilidade do gestor no cumprimento das normas pré-estabelecidas; aderência às normas, leis, regulamentos. | Consta do parecer análise acerca do cumprimento ou não pelo ente das normas básicas? A exemplo dos mínimos constitucionais, Lei de Responsabilidade Fiscal, princípios contábeis etc.                    |
| <i>Efetividade</i>   | Bovens (2006); Bovens, Schillemans e Hart (2008); Ospina, Grau e Zaltsman (2004); Przeworski e Stokes (1995); Rocha (2011); Romzek e Dubnick (1987) | Impacto da ação governamental; resultados alcançados pela política pública.                                      | Houve a aferição de desempenho dos atos da gestão? Há indícios de que a efetividade é um item considerado na avaliação das contas públicas? Ex.: índices de efetividade; comparativo metas x resultados. |
| <i>Participação</i>  | Bobbio (2000); Denhardt e Denhardt (2007); Siraque (2005).  | Ato individual ou coletivo que visa fiscalizar, vigiar, controlar as ações dos agentes públicos                  | Houve menção à participação popular na gestão e fiscalização dos recursos públicos? Ex.: denúncia por parte do cidadão que foi apurada pelo Tribunal.  |
| <i>Transparência</i>   | Belver e Kaufmann (2005); Fox (2007); Koppel (2005); Rocha (2011).  | Informação pública, de qualidade, de fácil acesso  | Há considerações acerca da qualidade da informação prestada, análises do portal da transparência etc? Ex.: linguagem de fácil compreensão.   |
| <b>Aderência à <i>accountability</i> pela presença dos indicadores (potencialidade)</b>  |   |  |  |
| <p>11 a 14 vezes (75%-100%): <b>alta</b>;<br/> 7 a 10 vezes (50%-74%): <b>média</b>;<br/> 0 a 6 vezes (0-49%): <b>baixa</b>.</p> |   |  |  |

Fonte: elaboração própria.

Quadro 13: indicadores da dimensão substantiva.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção do trabalho estão demonstradas e discutidas as análises da amostra de pareceres, tendo por base o protocolo trazido no capítulo 3.

Concluída a etapa inicial, passou-se ao estudo dos 28 pareceres, cujas planilhas de análise encontram-se no Apêndice B, a exceção dos apresentados abaixo como exemplos (quadro 14 e quadro 15), referentes ao município de Osasco durante os exercícios de 2014 e 2015.

A partir desses dois recortes, verifica-se a utilização da planilha padrão para cada parecer analisado, onde estão dispostos em colunas os indicadores, que, por sua vez, estão organizados de acordo com sua dimensão – formal e substantiva. Nas linhas estão discriminadas as unidades de contexto e as unidades de registro extraídas dos pareceres. Em seguida, realizadas as análises de cada item, constatou-se a ausência ou existência de cada indicador por meio da resposta às questões determinantes elaboradas na quarta coluna dos quadros 12 e 13.

| <b>Município:</b>    | Osasco  |                                    |                    |                     |                      |
|----------------------|---|------------------------------------|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2014  |                                    |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>      | Desfavorável  |                                    |                    |                     |                      |
| Unidades de contexto | Unidades de registro  | Indicadores - dimensão substantiva |                    |                     |                      |
|                      |   | <i>Conformidade legal</i>          | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Quadro IEGM          | "Resultado [...] B - Efetiva"   | Sim                                | Sim                | -                   | Sim                  |
| Item A.1             | "A LDO não estabelece indicadores para avaliação dos programas..."            | Sim                                | Sim                | -                   | -                    |
| Item A.3             | "A responsável pelo controle interno não ocupa cargo efetivo..."              | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item A.4             | "Fiscalização [...] operacional das redes municipais de ensino"               | Sim                                | Sim                | -                   | -                    |
| Item B.1.1           | "Arrecadação inferior ao previsto..."   | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.5.1         | "O município efetivou irregular renúncia de receita, com afronta [...] a LRF" | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.6           | "Cancelamentos de dívida ativa..."  | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.2.2           | "Ausência de procedimento licitatório [...] em afronta [...] CF/88"           | Sim                                | -                  | -                   | -                    |

|                                      |   |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|---|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item B.3.1                           | "Não houve utilização da parcela diferida do FUNDEB [...] não se atendendo [...] a Lei 11.494/07"     | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.1.2                         | "Os salários dos professores [...] não estão de acordo com o piso nacional"                           | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.3.1                         | "Os ativos não foram [...] discriminados para a necessária incorporação patrimonial"                  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.2                           | "O lastro financeiro [...] da Saúde [...] não foi suficiente para quitar os restos a pagar"           | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.5.2                           | "4 secretários deixaram de apresentar declaração de bens, contrariando a Lei n. 8.429/92"             | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.2                             | "Os dados informados ao sistema Audep estão incompatíveis"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.3.1                           | "Contratação por tempo determinado sem a caracterização de situação emergencial que as justificassem" | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.5                             | "Não atendimento à recomendação deste Tribunal..."  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |                    |                     |               |                     |
|                                      |   | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |   | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

Quadro 14: análise do parecer de Osasco – exercício 2014

|                             |   |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|---|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Osasco  |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2015  |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável  |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>   | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |   | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1                    | "A LDO não estabelece indicadores para avaliação dos programas..."            | Sim                                       | Sim                | -                   | -                    |
| Item A.3                    | "A responsável pelo controle interno não ocupa cargo efetivo..."              | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.1                  | "Arrecadação inferior ao previsto..."   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.5.1                | "O município efetivou irregular renúncia de receita, com afronta [...] a LRF" | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item B.1.5.2                         | "O município não havia assumido os ativos de iluminação pública, descumprindo a determinação [...] da ANEEL"                                 | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.2.2                           | "Prefeitura Municipal de Osasco realizou contratações sem o devido procedimento licitatório, em desatendimento à Lei Federal nº 8.666/1993." | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.1                           | "O Município aplicou 21,43%, descumprindo o artigo 212 da Constituição Federal"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.2                           | "O lastro financeiro [...] da Saúde [...] não foi suficiente para quitar os restos a pagar"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.5.2                           | "Nomeação de servidores para cargos em comissão, cujas atribuições não possuem características de direção, chefia e assessoramento"          | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.2                             | "Erros na inserção de informações relativas aos contratos para seletividade"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Quadro IEGM                          | "Resultado [...] C+ - em fase de adequação"  | Sim                | Sim                 | -             | Sim                 |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

Quadro 15: análise do parecer de Osasco – exercício 2015.

Em síntese, consolidou-se o seguinte resultado quanto à presença ou ausência dos indicadores formais e substantivos, sendo que a frequência de aparição dos indicadores foi registrada ao final do quadro:

|                     | 2014                               |                    |                     |                      |                               |                     |               |                     |
|---------------------|------------------------------------|--------------------|---------------------|----------------------|-------------------------------|---------------------|---------------|---------------------|
|                     | Indicadores - dimensão substantiva |                    |                     |                      | Indicadores - dimensão formal |                     |               |                     |
|                     | <i>Conformidade</i>                | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> | <i>Publicidade</i>            | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
| <b>Osasco</b>       | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| <b>Campinas</b>     | ✓                                  | X                  | ✓                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| <b>Guarulhos</b>    | ✓                                  | ✓                  | ✓                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| <b>Barueri</b>      | ✓                                  | ✓                  | ✓                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| <b>S. B. Campo</b>  | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| <b>Jundiaí</b>      | ✓                                  | X                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| <b>S. J. Campos</b> | ✓                                  | ✓                  | ✓                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |

|                   |              |             |             |              |              |              |              |              |
|-------------------|--------------|-------------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Paulínia          | ✓            | X           | X           | X            | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            |
| Sorocaba          | ✓            | X           | X           | X            | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            |
| Ribeirão Preto    | ✓            | ✓           | ✓           | X            | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            |
| Cubatão           | ✓            | X           | X           | X            | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            |
| Santos            | ✓            | X           | ✓           | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            |
| Piracicaba        | ✓            | ✓           | X           | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            |
| Santo André       | ✓            | ✓           | X           | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            | ✓            |
| <b>Frequência</b> | <b>14/14</b> | <b>8/14</b> | <b>6/14</b> | <b>10/14</b> | <b>14/14</b> | <b>14/14</b> | <b>14/14</b> | <b>14/14</b> |

Quadro 16: resultados consolidados – 2014.

|                   | 2015                               |                    |                     |                      |                               |                     |               |                     |
|-------------------|------------------------------------|--------------------|---------------------|----------------------|-------------------------------|---------------------|---------------|---------------------|
|                   | Indicadores - dimensão substantiva |                    |                     |                      | Indicadores - dimensão formal |                     |               |                     |
|                   | <i>Conformidade</i>                | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> | <i>Publicidade</i>            | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
| Osasco            | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Campinas          | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Guarulhos         | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Barueri           | ✓                                  | X                  | X                   | X                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| S. B. Campo       | ✓                                  | X                  | X                   | X                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Jundiaí           | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| S. J. Campos      | ✓                                  | ✓                  | ✓                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Paulínia          | ✓                                  | X                  | ✓                   | X                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Sorocaba          | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Ribeirão Preto    | ✓                                  | X                  | X                   | X                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Cubatão           | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Santos            | ✓                                  | ✓                  | ✓                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Piracicaba        | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| Santo André       | ✓                                  | ✓                  | X                   | ✓                    | ✓                             | ✓                   | ✓             | ✓                   |
| <b>Frequência</b> | <b>14/14</b>                       | <b>10/14</b>       | <b>3/14</b>         | <b>4/14</b>          | <b>14/14</b>                  | <b>14/14</b>        | <b>14/14</b>  | <b>14/14</b>        |

Quadro 17: resultados consolidados – 2015.

Na sequência, foi calculado o percentual de aparição de cada indicador formal e substantivo, por exercício, a fim de se obter um resultado comparativo. Os achados foram os seguintes (tabela 4):

|                          |                     | Presença dos Indicadores (em %) |      |
|--------------------------|---------------------|---------------------------------|------|
|                          |                     | 2014                            | 2015 |
| Indicadores Substantivos | <i>Conformidade</i> | 100%                            | 100% |
|                          | <i>Efetividade</i>  | 57%                             | 71%  |
|                          | <i>Participação</i> | 43%                             | 21%  |

|                            |                      |             |             |
|----------------------------|----------------------|-------------|-------------|
|                            | <i>Transparência</i> | 71%         | 71%         |
|                            |                      | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
| <b>Indicadores Formais</b> | <i>Publicidade</i>   | 100%        | 100%        |
|                            | <i>Justificação</i>  | 100%        | 100%        |
|                            | <i>Sanção</i>        | 100%        | 100%        |
|                            | <i>Recomendação</i>  | 100%        | 100%        |

Tabela 4: percentual de frequência dos indicadores

#### 4.1 Dimensão formal

No que tange à dimensão formal, em toda a amostra analisada, constatou-se a presença de 100% dos indicadores, não havendo, portanto, nenhum caso de ausência de qualquer indicador (tabela 5).

| <b>Dimensão formal</b>   |             |             |
|--|-------------|-------------|
| <b>Indicadores</b>   | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
| <i>Publicidade</i>   | 100%        | 100%        |
| <i>Justificação</i>  | 100%        | 100%        |
| <i>Sanção</i>  | 100%        | 100%        |
| <i>Recomendação</i>  | 100%        | 100%        |
| <b>Aderência à <i>accountability</i> pela presença dos indicadores (Potencialidade)</b>  |             |             |
| 11 a 14 vezes (75%-100%): <b>alta</b> ;<br>7 a 10 vezes (50%-74%): <b>média</b> ;<br>0 a 6 vezes (0-49%): <b>baixa</b> .   |             |             |
| <b>Potencialidade de <i>accountability</i></b>   |             |             |
| Verifica-se que, na amostra analisada, todos os indicadores formais estavam presentes em sua totalidade (100%) em ambos os exercícios. Sendo assim, infere-se que a potencialidade de <i>accountability</i> dos pareceres para a dimensão formal é <b>ALTA</b> . |             |             |

Tabela 5: potencialidade da dimensão formal.

Da análise das informações acima, pode-se inferir que a dimensão formal possui potencialidade de *accountability* alta, ou seja, os pareceres prévios do TCE-SP cumprem seu papel de indutor de *accountability* no aspecto formal de maneira satisfatória e podem ser considerados, sob esse aspecto, instrumentos de alto potencial de realização da *accountability*. Tal constatação corrobora com os achados de outros autores estudados, como Apolinário e Bezerra (2014) e Rocha (2011), que afirmam que os Tribunais de Contas brasileiros atendem aos aspectos formais da *accountability* quando da emissão dos pareceres prévios. Todavia,

para que tal conclusão seja bem fundamentada neste trabalho, é preciso que se discuta cada indicador e o contexto em que está inserido.

Considerando o indicador “Publicidade”, esta pesquisa corrobora com o fato de que um dos princípios da democracia contemporânea é o acesso irrestrito às informações públicas por parte da sociedade. Na teoria bobbiana, a publicidade das informações públicas prescinde qualquer definição de democracia e é o primeiro passo para que o cidadão exerça o controle sobre seus representantes. Dessa forma, pode-se depreender que, sem a publicidade dos atos, dificilmente seria possível verificar a presença de outros indicadores, especialmente aqueles de natureza substantiva.

Nesse sentido, verificou-se que os pareceres prévios são documentos públicos, divulgados eletronicamente, tanto pelo site do TCE-SP quanto pela Imprensa Oficial do Estado de São Paulo. Em outras palavras, todo o conteúdo analisado é público e não houve restrições para a obtenção dos dados para esta pesquisa. Cumpre destacar que o indicador “Publicidade” limita-se apenas a verificação se o documento em si foi tornado público pelo órgão fiscalizador, em cumprimento ao princípio constitucional da publicidade. Sendo assim, na dimensão formal não cabe formar opinião sobre o conteúdo do que é publicado, salvo se o material estivesse amplamente comprometido pela falta de informações.

Logo, a disponibilização pela via eletrônica dos pareceres produzidos pelo TCE-SP implica em um favorecimento ao controle social dentro de uma democracia e permite, inicialmente, que um número maior de cidadãos possa questionar seus gestores locais acerca das irregularidades apontadas pela Corte de Contas, sendo possível, inclusive, aplicar os dispositivos constitucionais de controle social, como o direito de petição e a ação popular.

Em relação ao indicador “Justificação”, depreende-se que em todos os pareceres analisados o TCE-SP imputou aos gestores o dever de apresentar suas justificativas acerca dos apontamentos efetuados. Além de um dever, a justificação é entendida também como um direito (ampla defesa e contraditório), que permite às partes envolvidas no processo a se manifestar, apresentar seus esclarecimentos e defender-se de eventuais imputações. Por se tratar de um indicador formal, esta pesquisa não se debruçou sobre o conteúdo do que cada Prefeito enviou como justificativa, mas apenas registrou que o TCE-SP ouviu a parte arguida e em nenhum momento impediu que cada gestor se defendesse.

Considerando a literatura estudada, o indicador “justificação” parte da premissa de que a *accountability* existe da necessidade de que o poder seja controlado, sendo que uma das formas básicas para evitar o abuso de poder é a obrigação dos gestores em se explicar perante a autoridade fiscalizadora (SCHIEDLER et al, 1999). Sendo assim, compreende-se que o ato

de justificar, além de compor uma das características basilares da *accountability*, leva ao gestor público a tomar conhecimento das irregularidades em suas ações e a reformular suas condutas para o futuro.

O terceiro indicador analisado, o da “Sanção”, completa o ciclo observado por Schedler et al (1999), como uma continuação do ato de justificação, e representa o momento em que o gestor é punido ou premiado pelas suas ações. Dentro do conceito de *accountability*, a sanção representa a capacidade do órgão fiscalizador em se fazer cumprir as leis e aplicar a pena ao responsável pelos atos de governo. Na presente pesquisa, esse indicador foi caracterizado pelo ato declaratório formal registrado no parecer prévio que configura o voto e a respectiva decisão proferida pelo TCE-SP em aprovar ou reprová-las. Essa decisão é necessariamente apresentada ao final do parecer, demonstrando que, baseado nas constatações da fiscalização executada e consideradas as devidas justificativas expostas pelo gestor responsável, o Tribunal emitiu sua opinião, punindo o Prefeito com a reprovação de suas contas, ou premiando-o com a aprovação delas.

A sanção representa o encerramento dos trabalhos pretendidos no parecer e a respectiva decisão emanada pela Corte possui implicações relevantes para o gestor municipal, pois ela assume não apenas um caráter técnico-legal de aprovação ou reprovação das contas, mas em um sentido amplo, demonstra a avaliação que o Tribunal dá ao comportamento do gestor público. Não obstante, é preciso afirmar que a reprovação das contas pode ensejar penas severas aos gestores, culminando, inclusive, na perda do cargo público, além de penas pecuniárias. Nos pareceres analisados, não se constatou, porém, a perda de mandatos dos gestores municipais que tiveram suas contas reprovadas pelo TCE-SP, pelo menos não referentes aos períodos escolhidos.

No quadro 18 estão apresentadas as decisões proferidas pelo TCE-SP nos pareceres analisados, contabilizado o total de decisões favoráveis e desfavoráveis durante o período estudado.

|             | Decisão proferida pelo TCE-SP<br>(Favorável/Desfavorável) |      |
|-------------|---|------|
|             | 2014  | 2015 |
| Osasco      | D   | D    |
| Campinas    | F   | F    |
| Guarulhos   | D   | D    |
| Barueri     | D   | D    |
| S. B. Campo | F   | F    |
| Jundiaí     | F   | D    |

|                       |              |            |
|-----------------------|--------------|------------|
| <b>S. J. Campos</b>   | <b>F</b>     | <b>D</b>   |
| <b>Paulínia</b>       | <b>D</b>     | <b>D</b>   |
| <b>Sorocaba</b>       | <b>F</b>     | <b>F</b>   |
| <b>Ribeirão Preto</b> | <b>D</b>     | <b>D</b>   |
| <b>Cubatão</b>        | <b>D</b>     | <b>D</b>   |
| <b>Santos</b>         | <b>F</b>     | <b>F</b>   |
| <b>Piracicaba</b>     | <b>F</b>     | <b>F</b>   |
| <b>Santo André</b>    | <b>D</b>     | <b>F</b>   |
|                       | <b>Total</b> |            |
|                       | <b>7 F</b>   | <b>6 F</b> |
|                       | <b>7 D</b>   | <b>8 D</b> |

Quadro 18: decisões proferidas pelo TCE-SP

Verifica-se que o número de pareceres com opinião desfavorável à aprovação das contas municipais aumentou de 2014 para 2015, especificamente nos casos de São José dos Campos e Jundiá. Da análise desses pareceres, é possível constatar que a causa da reprovação das contas de ambos os municípios em 2015 ocorreu pelo déficit na execução orçamentária e por problemas no recolhimento de encargos previdenciários. Embora não esteja no escopo desta pesquisa, é possível deduzir que a crise econômica que impactou o Brasil a partir da década de 2010 pode ter contribuído para as dificuldades orçamentárias enfrentadas por esses municípios e que culminaram na reprovação de suas contas.

No caso do município de Santo André, cujas contas foram reprovadas em 2014 e aprovadas no ano subsequente, observou-se que naquele ano, o município deixou de atender o mínimo constitucional de aplicação no Ensino, correspondente a 25% do total de receitas correntes. Em 2015, a situação não se repetiu e não houve outras irregularidades passíveis de reprovação, restando ao TCE-SP aprovar as contas do município.

Por fim, o indicador “recomendação” guarda consonância direta com o indicador anterior. Está previsto na Lei Orgânica do TCE-SP a obrigação da emissão de recomendações nos pareceres prévios. Nesse sentido, buscou-se verificar se a Corte havia cumprido esse disposto, fato que foi identificado em toda a amostra com a constatação de um item específico nos pareceres, onde as recomendações estão inseridas logo após a decisão.

O uso desse indicador não foi considerado em outros trabalhos da literatura, embora haja previsão legal para seu cumprimento e sua existência seja fundamental para balizar as decisões do gestor municipal para o futuro. Acredita-se que a emissão de recomendações permite que a sanção tenha resultados mais efetivos, principalmente nos casos de aprovação das contas, pois, mesmo que o Tribunal tenha dado o crivo da regularidade, em todos os pareceres foram identificados apontamentos que, a médio e longo prazos poderiam

comprometer as contas do município caso não fossem sanados. Assim como os demais indicadores retrocitados, o escopo desse trabalho não visa adentrar-se no conteúdo dessas recomendações, permanecendo o aprofundamento dessas questões não respondidas aqui como uma proposta para trabalhos futuros.

Da análise de todos esses indicadores de natureza formal, constatou-se que o TCE-SP assume um papel importante na difusão da *accountability*, pois trabalha satisfatoriamente com a potencialidade que os pareceres prévios possuem. Todavia, a presença de 100% dos indicadores formais não garante, por si só, que os pareceres utilizem toda a potencialidade de *accountability* que se acredita possuir, pois é necessário que se contemple, também, a dimensão substantiva.

#### 4.2 Dimensão Substantiva

No que se refere à dimensão substantiva, a situação mostrou-se ser diferente em relação à dimensão anteriormente discutida. Na tabela 6, verificou-se que a potencialidade de *accountability* dos pareceres prévios na dimensão substantiva atingiu níveis diferentes para cada indicador, mas dentro da mesma faixa de aderência para os exercícios de 2014 e 2015.

| <b>Dimensão substantiva</b>  |             |             |
|--|-------------|-------------|
| <b>Indicadores</b>   | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
| <i>Conformidade</i>  | 100%        | 100%        |
| <i>Efetividade</i>   | 57%         | 71%         |
| <i>Participação</i>  | 43%         | 21%         |
| <i>Transparência</i>   | 71%         | 71%         |
| <b>Aderência à <i>accountability</i> pela presença dos indicadores (potencialidade)</b>  |             |             |
| 11 a 14 vezes (75%-100%): <b>alta</b> ;<br>7 a 10 vezes (50%-74%): <b>média</b> ;<br>0 a 6 vezes (0-49%): <b>baixa</b> .           |             |             |
| <b>Potencialidade de <i>accountability</i></b>   |             |             |
| Verifica-se que, na amostra analisada, o indicador 'Conformidade' estava presente em sua totalidade (100%) em ambos os exercícios. |             |             |

Sendo assim, infere-se que a potencialidade de *accountability* para este indicador é **ALTA**; O indicador 'Efetividade' estava presente em 57% dos pareceres em 2014 e em 71% dos pareceres em 2015. Considerando a faixa de aderência, infere-se que a potencialidade de *accountability* para este indicador é igual em ambos os exercícios, portanto, **MÉDIA**; O indicador 'Participação' estava presente em 43% dos pareceres em 2014 e 21% dos pareceres em 2015. Considerando a faixa de aderência, infere-se que a potencialidade de *accountability* para este indicador é igual em ambos os exercícios, portanto, **BAIXA**; O indicador 'Transparência' estava presente em 71% dos pareceres em ambos os exercícios. Sendo assim, considerando a faixa de aderência, infere-se que a potencialidade de *accountability* para este indicador é **MÉDIA**.

Em suma, os níveis de potencialidade identificados para cada indicador substantivo foram os seguintes, considerando que em ambos os exercícios atingiram o mesmo nível:

- Conformidade = Alta;
- Efetividade = Média;
- Participação = Baixa;
- Transparência = Média.

Os diferentes níveis de potencialidade indicam que a *accountability*, no aspecto substantivo, pode não estar tão consolidada como no âmbito da dimensão formal. Para que a discussão se enriqueça, é preciso discutir cada indicador individualmente.

Destarte, o indicador “Conformidade” está presente em 100% dos pareceres nos dois exercícios analisados. Primeiramente, é preciso lembrar que no conceito da *accountability*, os agentes públicos não devem agir discricionariamente. Eles devem pautar suas ações nas leis, regras e normas pré-estabelecidas. Nessa visão, a *accountability* visa assegurar que os servidores estejam agindo em conformidade com as normas e procedimentos necessários à prática dos atos de governo (DENHARDT; DENHARDT, 2007). A realização da *accountability* está intrinsecamente ligada à existência de um rol normativo a ser seguido. Portanto, é fundamental que os órgãos de controle externo foquem suas ações na avaliação da conformidade dos atos dos gestores públicos.

No casos aqui estudados, o TCE-SP buscou verificar nas contas dos municípios se houve o cumprimento das normas pertinentes à gestão. Em todos os pareceres, sem exceção, o TCE-SP registrou suas impressões acerca do cumprimento das leis por parte dos municípios, em especial a realização dos mínimos constitucionais, lei de responsabilidade fiscal e normas contábeis. A presença integral desse indicador comprova que o exame de conformação

constitui o escopo de atuação mais tradicional dos Tribunais de Contas, como já corroborado por outros autores.

A análise de conformidade, por se constituir como uma forma de controle e caracterizar-se como premissa da *accountability*, proporciona que os órgãos fiscalizadores não se limitem apenas a uma verificação rígida e formal do cumprimento das leis, mas extrapola essa função, pois permite assegurar que as metas da gestão estejam sendo efetivamente atingidas (ALBUQUERQUE; OLIVEIRA, 2013).

Dos estudos aqui conduzidos, depreende-se que o indicador “conformidade” possui forte aderência ao indicador “sanção”, uma vez que, em diversos casos, o não cumprimento de determinados regramentos ensejou a reprovação das contas dos entes públicos. Em um exemplo prático discutido anteriormente, pode-se citar o caso dos municípios de São José dos Campos e Jundiaí, os quais tiveram suas contas reprovadas pelo TCE-SP em 2015 por conta do descumprimento da legislação. Em outros casos, a “conformidade” guardou relação direta com o indicador “recomendação”, pois, embora tenham sido identificadas irregularidades, elas não foram suficientes, no entendimento do Tribunal, para a reprovação das contas, mas foram passíveis de recomendações.

Em relação ao indicador “Efetividade”, constatou-se que os pareceres atingiram um nível médio de potencialidade de *accountability* nos dois períodos analisados. Inicialmente, Bovens (2006) já havia afirmado que a *accountability* é importante pois possibilita um aumento do aprendizado e da efetividade da gestão pública. Esse indicador compreende o exame de desempenho do setor público, em especial no atingimento dos objetivos de determinada política pública, aquilo que é produzido por ela.

Nesta pesquisa, o indicador “efetividade” foi tratado como a análise por parte do TCE-SP da avaliação de desempenho do alcance das ações governamentais dos municípios fiscalizados. Em outras palavras, buscou-se anotar se a Corte de Contas paulista adotou uma postura voltada ao acompanhamento dos reais benefícios que as políticas públicas trazem à sociedade.

É pacífica a compreensão de que o TCE-SP cumpre um papel importante em relação ao indicador “conformidade” pois verifica se houve o cumprimento das normas por parte de seus jurisdicionados. No caso da efetividade, é significativo registrar se o Tribunal ultrapassa esse tipo de exame formalista e, muitas vezes, demasiadamente burocrático, para uma visão voltada à análise de desempenho. Dessa forma, é prudente afirmar que a efetividade decorre da análise de conformidade dos atos da gestão pública, uma vez que, para se alcançar um resultado em uma política, é preciso, em sua essência, que essa política esteja de acordo com

as normas vigentes. O que se percebe nesta pesquisa, porém, é que o TCE-SP se debruça mais na verificação de conformidade dos gestores locais do que em uma análise voltada para a efetividade das ações desses gestores. Não obstante à potencialidade média de *accountability* nos pareceres, é preciso registrar que houve um avanço significativo desse indicador de um ano para o outro, demonstrando uma possível mudança de postura na atuação do TCE-SP em relação a esse tema.

Cumprido ressaltar que é premissa do controle administrativo-financeiro exercido pelos Tribunais de Contas a verificação, além dos aspectos contábeis, da efetividade das políticas públicas (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004). Porém, como já estudado nos capítulos anteriores, muitos pesquisadores entendem que os Tribunais de Contas brasileiros ainda têm que evoluir nesse sentido. De maneira semelhante, o presente estudo corrobora essa visão.

O terceiro indicador analisado, o da “Participação”, é o que demonstra o resultado mais preocupante em relação à *accountability* dos pareceres prévios. Dos procedimentos efetuados, verificou-se que a potencialidade sobre esse indicador é baixa nos dois exercícios. Além disso, houve uma diminuição significativa da presença desse indicador de um ano para outro.

Ao comparar os pareceres, observou-se que o indicador “participação” tornou-se ausente, de um ano para outro, nas amostras referentes à Campinas, Guarulhos, Barueri e Ribeirão Preto. A única causa aparente que possa explicar essa queda expressiva é a própria atuação do Tribunal de Contas paulista, uma vez que dentre os itens que compõem os pareceres, há uma seção que considera a participação da sociedade no processo de fiscalização das contas municipais. Em outras palavras, nos pareceres em que o indicador aparece, há um item específico do parecer que envolve denúncias feitas por indivíduos ou grupos de pessoas (associações, conselhos etc) acerca de irregularidades identificadas durante aquele exercício. Essas denúncias são registradas e, se consideradas pertinentes e verdadeiras, são investigadas pelo TCE-SP.

Nos pareceres cuja ausência desse indicador foi identificada, não há nenhuma menção a essas denúncias/representações feitas pela sociedade civil tampouco manifestações da Corte acerca do porquê esse item não foi registrado no parecer. Logo, infere-se que o TCE-SP optou por excluir de sua análise, naqueles casos, a participação social no processo de fiscalização das contas anuais do ente.

Essa postura é preocupante, pois a participação é tão essencial à *accountability* quanto à própria democracia (BOVENS, 2006). Embora haja condição legal (e constitucional) para a

participação social, é preciso existir condição institucional que estimule e permita ao cidadão exercer o controle sobre os governantes.

É possível, aliás, estabelecer uma relação entre a participação e os demais indicadores substantivos, em especial à efetividade e à transparência, pois, como já explicitado por Denhardt e Denhardt (2007), a publicização de informações precisas e confiáveis permitem que o cidadão construa uma visão referencial sobre a maneira que o governo atua e, a partir disso, demandar de seus representantes os esclarecimentos acerca de suas ações. Em outras palavras, ao tornar as informações públicas, de fato, públicas, o cidadão pode contestar seus governantes com argumentos pertinentes e, assim, fortalecer os mecanismos de controle social de maneira efetiva.

Um exemplo do argumento apresentado acima é justamente a possibilidade de o cidadão comum, no poder de seus direitos, realizar denúncias aos Tribunais de Contas quando identificadas irregularidades no uso dos recursos públicos. Reside no direito de petição, por exemplo, a capacidade de qualquer cidadão protocolar nos órgãos de fiscalização essas denúncias. A partir disso, cabe ao órgão cumprir seu dever de conduzir devidamente o processo administrativo e ser capaz de chegar a conclusões definitivas acerca da denúncia realizada. Nos casos em que se constatou a ausência do indicador ‘participação’, é muito provável que o TCE-SP tenha optado em não levar possíveis queixas adiante nem registrá-las nos pareceres.

Outro ponto fundamental observado reside no fato de que, a falta de atenção à transparência pode prejudicar a participação, uma vez que a transparência envolve, entre outras características, a informação pública de qualidade, clara e compreensível. Em muitos casos, a exemplo dos próprios pareceres, a linguagem deixa de ser algo acessível ao grande público, o que pode comprometer o grau de participação popular no processo de fiscalização dos recursos públicos.

Como já enunciado no parágrafo anterior, o indicador “transparência” é mais um item essencial ao fortalecimento da *accountability*, uma vez que influencia direta e indiretamente a participação. Não obstante, a transparência pode, igualmente, influenciar o comportamento das instituições públicas, como descrito por Fox (2007), pois impõe o rompimento com velhas práticas obscuras sobre a atuação estatal e dá ao cidadão a possibilidade de acessar qualquer informação. Em uma corrente virtuosa, percebe-se que a transparência leva ao cidadão tomar conhecimento dos atos práticos pelos gestores públicos e, por conseguinte, assegurar que as ações estatais estão sendo direcionadas às verdadeiras demandas sociais, ou seja, garantindo, de alguma forma, que as políticas se tornem efetivas.

Nesta pesquisa, verificou-se que o indicador “Transparência” atingiu um nível médio de potencialidade, demonstrando falhas dos pareceres quanto à promoção da *accountability* nesse sentido. O TCE-SP cumpre o indicador formal da publicidade pois torna a informação pública aos cidadãos, porém, não necessariamente promove a *accountability* de maneira plena, uma vez que a potencialidade média da transparência não contribui totalmente para que o cidadão promova a sanção ao gestor. Para Fox (2007), a *accountability* oriunda da transparência é realizada somente quando permite à sociedade a aplicação de sanções.

|                                 |                      | Potencialidade de <i>accountability</i> |       |
|---------------------------------|----------------------|---|-------|
|                                 |                      | 2014                                    | 2015  |
| <b>Indicadores Formais</b>      | <i>Publicidade</i>   | Alta                                    | Alta  |
|                                 | <i>Justificação</i>  | Alta                                    | Alta  |
|                                 | <i>Sanção</i>        | Alta                                    | Alta  |
|                                 | <i>Recomendação</i>  | Alta                                    | Alta  |
| <b>Indicadores Substantivos</b> | <i>Conformidade</i>  | Alta                                    | Alta  |
|                                 | <i>Efetividade</i>   | Média                                   | Média |
|                                 | <i>Participação</i>  | Baixa                                   | Baixa |
|                                 | <i>Transparência</i> | Média                                   | Média |

Quadro 19: potencialidade dos indicadores.

O quadro 19 permite visualizar o resultado obtido da análise dos pareceres prévios, em que os indicadores formais cumprem plenamente sua função de garantir potencialidade à *accountability*, mas, por outro lado, mostra que os indicadores substantivos carecem de maior potencial.

O desempenho prejudicado dos três últimos indicadores analisados demonstram que o TCE-SP ainda possui caminhos a percorrer no sentido de fortalecer a *accountability* horizontal, em especial aqueles indicadores que incluem a sociedade no processo de fiscalização da gestão pública local.

Sendo assim, é necessário relembrar um autor que embasou este trabalho e como o seu pensamento se conecta com os achados da pesquisa: Bobbio (2000). Para ele, ao diferenciar os aspectos da democracia em formal e substancial, buscou informar que este último considera os resultados obtidos pela efetiva realização dos valores democráticos, ou seja, o conteúdo de tudo aquilo que é produzido dentro do regime verdadeiramente democrático. É nesse aspecto que a *accountability* repousa, pois ela não abrange apenas a dimensão formal da atuação dos órgãos de fiscalização, por exemplo. A *accountability* em sua plenitude vislumbra aquilo que é efetivamente resultante do processo democrático, como a participação,

transparência, controle social etc. Trocando em miúdos os ensinamentos de Bobbio (2000), sob um aspecto formal, é nítida a forte atuação do TCE-SP no julgamento das contas dos municípios paulistas, uma vez que todos os indicadores considerados foram encontrados nos pareceres. Não há dúvidas quanto a atuação do órgão nesse sentido, de verificar o cumprimento das normas, de tornar público seu produto e de atuar sob o devido processo legal. Entretanto, sob o aspecto substancial, ou seja, da verdadeira capacidade institucional que o Tribunal possui em produzir materiais que, de fato, potencializem a *accountability* no setor público, ainda restam questionamentos.

Logo, a pergunta estabelecida inicialmente para a pesquisa – “como se realiza o potencial de *accountability* dos pareceres prévios emitidos pelo TCE-SP?” – pode ser respondida considerando que existe alto potencial de *accountability* na dimensão formal, mas, no tocante à dimensão substantiva, os resultados encontrados foram diversos, desde níveis plenos de potencial até níveis baixos, como o caso do indicador “participação”. Dessa forma, torna-se difícil afirmar que, nessa dimensão, os pareceres produzidos pelo TCE-SP possuem alto potencial, uma vez que a maioria dos indicadores o potencial de *accountability* varia de médio para baixo. Logo, os pareceres prévios não realizam todo o potencial.

No âmbito formal, é seguro afirmar que o TCE-SP cumpre seu papel como indutor da *accountability* pela emissão dos pareceres prévios. Todavia, merece destaque o fato de que, embora sua missão institucional esteja sendo cumprida – que é de analisar as contas dos municípios e emitir uma opinião a respeito – verificou-se que nem todos os indicadores substantivos foram atendidos. Pode-se dizer que, apesar de todas as prerrogativas trazidas pela Constituição de 1988, o TCE-SP ainda carece de novas maneiras de atuar em relação à *accountability*, principalmente por adotar posturas ainda muito formais em relação às fiscalizações, ainda voltadas apenas às auditorias das demonstrações contábeis, em detrimento de auditorias de cunho operacional e de avaliação da efetividade das políticas locais, por exemplo. No capítulo 2 foram apresentadas as visões de diversos autores que afirmam que os Tribunais de Contas ainda são instituições demasiadamente políticas e que, por conta disso, tendem a apresentar trabalhos menos técnicos. Embora este trabalho tenha demonstrado que o TCE-SP adotou posturas bem rígidas a alguns municípios, o fato de haver lacunas na participação popular no processo de fiscalização das contas municipais pode indicar influências políticas na condução dos procedimentos, que preferem limitar a atuação da sociedade.

Adicionalmente ao que foi discutido no parágrafo anterior, é importante ressaltar que o TCE-SP atuou de maneira bem rígida em relação aos municípios que não cumprem os

requisitos formais para a aprovação de suas contas. Percebe-se que a Corte não mede esforços ao fazer severas recomendações, ou até mesmo, punir o gestor responsável por irregularidades. A exemplo dessa postura pouco complacente está o fato de que muitos dos pareceres analisados foram emitidos com opiniões desfavoráveis à aprovação das contas municipais, o que pode levar aos responsáveis, em último caso, a perda de seus mandatos políticos. O temor por tais consequências pode servir de alerta ao gestor, levando-o a adotar uma postura mais responsável perante suas contas, conforme afirma Quintal et al (2012) em sua pesquisa.

Em todos os casos referenciados, constatou-se a falta de mais aderência aos conceitos prático-gerenciais da *accountability*, embora não tenham restado dúvidas acerca da existência de elementos de *accountability* nos documentos produzidos pelos Tribunais de Contas.

Outro ponto de destaque reside na questão da clareza e compreensibilidade dos pareceres prévios, fato que foi objeto das pesquisas de Arantes, Abrucio e Teixeira (2005) e Gallon et al. (2011) e que também foi verificada no presente trabalho. Os pareceres carecem de uma linguagem mais acessível ao grande público, o que acaba por prejudicar a compreensão da informação trazida pelo documento. Afirmam aqueles autores que, a carência de informações que sejam mais próximas do entendimento do cidadão comum tende a dificultar o controle social e, conseqüentemente, afastam a participação popular no processo de fiscalização das contas municipais.

Por fim, merece destaque o resultado obtido da análise do indicador “participação”, que, em consonância com os estudos apresentados por Rocha (2011), demonstra que o processo de *accountability* nos Tribunais de Contas ainda carece de maior participação popular, em especial quando da emissão dos pareceres que, em muitos casos, não considerou esse indicador como algo a ser registrado na análise das contas municipais, limitando-se, nos casos em que o indicador estava presente, a averiguação de denúncias feitas pelos cidadãos, sendo na maioria dos casos, arquivadas. Preocupa o fato de o indicador “participação” ter aparecido menos vezes em 2015 do que em 2014, podendo ser interpretado como um retrocesso, fato que só poderá ser comprovado quando analisados os exercícios seguintes e realizada a comparação num escopo maior.

Considerando o objeto de análise, esta pesquisa demonstrou como atua o TCE-SP e de que forma o potencial de *accountability* pode ser atingido pelo processo de avaliação das contas públicas, um campo ainda pouco explorado nacionalmente e que, a partir dos achados deste trabalho, poderão ser examinados com diferentes enfoques por pesquisas futuras.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um verdadeiro regime democrático não se pode ignorar relação entre *accountability* e democracia, visto que o poder emana do povo e em prol dele que as decisões são tomadas. Entretanto, ao se falar em democracia representativa, a possibilidade de desvios na atuação dos agentes públicos ganha relevância. Nesse sentido, aqueles que deveriam agir em benefício do interesse público podem, eventualmente, atuar contrariamente a tal, fazendo-se insurgir a necessidade de instrumentos que exijam que essas condutas danosas sejam reprimidas e evitadas.

A *accountability* pode se mostrar de diversas formas, dentro e fora do aparelho estatal. Nesta pesquisa buscou-se estudar sua formação dentro do Estado, a *accountability* horizontal, especialmente aquela exercida pelos Tribunais de Contas, órgãos de fiscalização auxiliares do Poder Legislativo, que ganharam relevância institucional com o advento da Constituição de 1988.

A partir da análise dos pareceres prévios, que podem ser considerados os documentos mais importantes produzidos pelas Cortes de Contas do Brasil, os quais contêm a avaliação anual da gestão de todos os entes de federação, foi possível verificar se eles são, de fato, instrumentos efetivos de *accountability*, ou seja, se exercem seu papel na consolidação da *accountability* horizontal no Brasil e, conseqüentemente, no fortalecimento do controle social e da cidadania.

Esta pesquisa demonstrou que existem fragilidades na dimensão substantiva da *accountability* quando se discute a potencialidade dos pareceres prévios. Enquanto no âmbito formal, o TCE-SP cumpre bem o seu papel, no outro, carece de substância que enriquece a democracia. Percebe-se que a efetividade, participação e transparência não têm o destaque merecido na agenda do Tribunal de Contas paulista. Aprofundando-se a questão, é possível verificar a relação existente entre esses indicadores, como se a fragilidade de um interferisse no potencial do outro. Isso pode ser atribuído justamente pelo caráter multidimensional que a *accountability* possui, pela complexidade de seus elementos e em como essas características dependem da expansão do poder democrático. Em outras palavras, pode-se estabelecer a seguinte lógica: quanto menos transparência (aqui não meramente a publicidade de um ato, mas além), menos capacidade o cidadão tem de julgar os atos de seus representantes, menos chance de obrigá-los a se justificar ele possui, menor é a vontade dele e mais limitada é a oportunidade de participação neste processo. Sendo assim, sem informação adequada e sem a possibilidade de cobrança por resultados, a efetividade das políticas torna prejudicada.

Considerando que esta pesquisa não esgota o assunto, muitas questões podem ser exploradas por outros trabalhos futuramente. A título de recomendação, há dois temas sugeridos que podem ser objeto de ampla discussão: um estudo referente ao índice IEGM, visando demonstrar a questão da efetividade na avaliação da gestão de políticas locais por parte do TCE-SP, e uma análise acerca do indicador “participação” nos pareceres prévios, tendo em vista que seria possível, em uma eventual amostra de pareceres referentes aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, por exemplo, determinar o grau de desenvolvimento da participação no processo de *accountability* em um espectro temporal maior.

Não obstante às sugestões acima, há outras alternativas possíveis de pesquisa que abrangem a relação *accountability* x Tribunais de Contas, como, por exemplo, comparativos entre a atuação de diferentes Tribunais, seja internamente ou em relação a outros países, análises sobre o uso de tecnologias da informação no processo de fiscalização e estudos acerca da efetividade na aplicação de sanções pelos Tribunais, uma vez que, embora muitas contas sejam reprovadas, existem dúvidas sobre a real consequência disso para os gestores.

Finalmente, é importante registrar que a maior parte população tem pouco contato com o tema, que ganhou relevância num momento de deflagrações constantes de investigações e julgamentos relacionados à corrupção no setor público. Conforme aludido nesta pesquisa nos itens 1.1, 2.3 e 2.10, um dos pilares de *accountability* é a informação, em especial quando produzida com qualidade e na linguagem compatível com o entendimento comum. Sem ela, não há como o cidadão, no uso do controle social, repreender seus representantes, constrangê-los a se justificar e, eventualmente, puni-los pelos desvios cometidos. Sem informação, participação e controle, não há *accountability* e a democracia padece.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, L. F. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional. In: BRESSER PEREIRA, L. C. e SPINK, P. (orgs.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Editora Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1998.

ABRUCIO, L. F.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.

AKUTSU, L.; PINHO, J. A. G. de. Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa: investigação em portais de governos no Brasil. **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV, v. 36, n. 5, set/out. 2002.

ALBUQUERQUE, C. B. C. de; OLIVEIRA, A. G. A accountability em Pareceres Prévios do Tribunal de Contas do Estado do Paraná: Possíveis Consequências para o Desenvolvimento Local. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 2, n. 2, p. 43-57, jul./dez. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.utfrpr.edu.br/rbpd/article/view/3075>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

APOLINÁRIO, A. K.; BEZERRA, M. N. Accountability em Pareceres Prévios do Tribunal de Contas da Paraíba. In: XI CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE DA USP, 2014, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo: USP, 2014. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos142014/475.pdf>>. Acesso em: 20 dez 2017.

ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 1, p. 57-83, 2005. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/217>>. Acesso em: 30 nov 2018.

ARRETCHE, M. T. S. Relações federativas nas políticas sociais. **Educação e Sociedade**, Campinas, SP, v. 23, n. 80, p. 25-48, set. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/es/v23n80/12922.pdf>>. Acesso em: 04 mai 2019.

\_\_\_\_\_. Políticas sociais no Brasil: descentralização em um estado federativo. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 14, n. 40, p. 111-141, jun. 1999. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v14n40/1712.pdf>>. Acesso em: 04 mai. 2019.

BARROS, E. F. Auditoria de Desempenho nos Tribunais de Contas Estaduais Brasileiros: uma pesquisa exploratória. **Dissertação de Mestrado** apresentada à FEA/USP em 1999. São Luiz: publicação independente, 2000.

BARZELAY, M. Breaking through bureaucracy: a new vision for managing in government. Berkeley: **University of California Press**, 1992.

BEHN, R. D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 49, n. 4, p. 5-45, out./dez. 1998.

BOBBIO, N. Democracia. In: SANTILLÁN, J. F. (coord.). **Norberto Bobbio: el filósofo y la política**. México: Fondo de Cultura Económica, 1996.

BOBBIO, N. **Diário de um século: Autobiografia**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

BOBBIO, N. **Liberalismo e democracia**. São Paulo: Brasiliense, 2006.

BOBBIO, N. **Qual socialismo? Debate sobre uma alternativa**. Tradução de Iza de Salles Freaza. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1983.

BOBBIO, N. **Teoria Geral da Política**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

BORALI, N.; DALMÁCIO, F. Z. Fatores formais dos pareceres irregulares proferidos pelo TCE-SP. In: CONGRESSO ANPCONT, VIII, Rio de Janeiro, 2014. **Anais...** Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <[http://www.furb.br/\\_upl/files/especiais/anpcont/2014/152\\_3.pdf?20141022112623](http://www.furb.br/_upl/files/especiais/anpcont/2014/152_3.pdf?20141022112623)>. Acesso em: 30 out. 2018.

BOVENS, M. Public accountability. In: FERLIE, Ewan et al. (Eds.). **The oxford handbook of public management**. Oxford: The Oxford University Press, 2006. p. 182-208.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRESSER-PEREIRA, L.C. (2006). **O novo desenvolvimentismo e a ortodoxia convencional**. Fundação Seade: São Paulo em Perspectiva 20 (3) Junho, 2006: 5-24.

CAMARA, R. H. Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. Gerais, **Rev. Interinst. Psicol.**, Belo Horizonte, v. 6, n. 2, p. 179-191, jul. 2013. Disponível em <[http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1983-82202013000200003&lng=pt&nrm=iso](http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1983-82202013000200003&lng=pt&nrm=iso)>. Acessos em 03 ago 2018.

CAMPOS, A. M. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o Português. **Revista de Administração Pública**, 1990 (Fev./abr.). Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>>. Acesso em: 30 set. 2018.

CASTRO, D. P. D. (2011). **Auditoria, contabilidade e Controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte a governança corporativa. (4ª ed.), Atlas: São Paulo.

CENEVIVA, R. *Accountability*: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente. **Anais...** Encontro de Administração Pública e Governança da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. São Paulo, SP, Brasil, 17, 2006.

CENEVIVA, R. Democracia, *Accountability* e Avaliação: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2005.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 349 p.

COSTA, J. M. A.; CUNHA, M. C.; ARAUJO, R. B. Federalismo cooperativo brasileiro: implicações na gestão da educação municip. **Jornal de Políticas Educacionais**, [S.l.], v. 4, n. 8, dez. 2010. ISSN 1981-1969. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/jpe/article/view/21828>>. Acesso em: 05 maio 2019.

CRUZ, F.; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios** – orientação para implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2003.

DE SANCHEZ, O. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo: Primeira Fase - 1924 a 1930. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, nº 60 - agosto/setembro de 1989, pp. 27 a 36.

DEBES, C. **Tribunal de Contas**: Uma Instituição. Ed. Comemorativa do Centenário da criação do Tribunal de Contas no Brasil. São Paulo, 1990.

DELEON, L. & DENHARDT, R. B. The political theory of reinvention. **Public Administration Review**, v. 60, n. 2, p. 89-97, 2000.

DENHARDT, J. V.; DENHARDT, R. B. **The New Public Service: serving, not steering**. Expanded edition. Nova York: M. E. Sharp, Inc. 2007.

FERRAZ, L. *Due process of law* e parecer prévio das cortes de contas. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, ano I, nº. 9, dezembro, 2001. Disponível em: <[http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_9/DIALOGO-JURÍDICO-09-DEZEMBRO-2001-LUCIANO-FERRAZ.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_9/DIALOGO-JURÍDICO-09-DEZEMBRO-2001-LUCIANO-FERRAZ.pdf)>. Acesso em: 10 out 2018.

FOX, J. Government transparency and policymaking. **Public choice**, v. 131, n. 1, p. 23-44, Apr. 2007.

FREESZ, L. A. S. Controle Governamental. **Notas de Aula para Curso de Especialização em Auditoria**. Belo Horizonte, 2007.

GALLON, A., et al. A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da lei de responsabilidade fiscal publicados nos jornais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, América do Norte, 16, out. 2011. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1023>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

GOMES, E. G. M. Conselhos gestores de políticas públicas: aspectos teóricos sobre o potencial de controle social democrático e eficiente. **Cadernos Ebape**, v. 13, nº 4, 2015.

HIRANO, A. C. Y. **Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controle dos representantes**. 2007. Tese (Doutorado em Ciência Política) - Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-25052007-141025/pt-br.php>>. Acesso em: 02 fev. 2019.

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions - **About Us**. Disponível em: <[http://www.intosai.org/en/portal/about\\_us/](http://www.intosai.org/en/portal/about_us/)>. Acesso em: 06 jan 2019.

KALDOR, M. Civil Society and Accountability. **Journal of Human Development**. Vol. 4, n. 1, p. 1-27. United Nations Development Programme. ONU, 2003. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un-dpadm/unpan044647.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

KIM, P.S. et. al. Toward participatory and transparent governance: report on the Sixth Global Forum on Reinventing Government. **Public Administration Review**, Washington, v. 65, n. 6, Nov./Dec. 2005. Disponível em: <

<https://publicadministration.un.org/publications/content/PDFs/ELibrary%20Archives/2007%20Toward%20Participatory%20and%20Transparent%20Governance.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

KOPPELL, J. G. S. Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of Multiple Accountabilities Disorder. **Public Administration Review**, v. 65, n. 1, p. 94-108, jan./fev. 2005. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1540-6210.2005.00434.x>>. Acesso em: 27 dez. 2018.

KRONBAUER, C. A. et al. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 48-71, 2011.

LOCKE, J. Dois tratados sobre o governo. São Paulo: Nova Cultural, 2006.

MACHADO, M. G. F. A promoção da Accountability na fiscalização de municípios do Rio Grande do Sul: a atuação do TCE na implementação do FUNDEB de 2007 a 2009. **Tese - Doutorado em Educação**. Programa de Pós-graduação em Educação. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012.

MAIA, R. Mídia e diferentes dimensões da Accountability. **E-Compós**, v. 7, 11, 2006. Disponível em: <<http://www.e-compos.org.br/e-compos/article/view/113/112>>. Acesso em: 27 jan. 2019.

MAINWARING, S. Introduction: democratic accountability in Latin America. In: MAINWARING, S.; WELNA, C. **Democratic accountability in Latin America**. Nova York: Oxford Press, 2003, p. 3-33.

MARTINS, H. F.; MARINI, C. Um guia de governança para resultados na administração pública. Brasília: Publix, 2010.

MEDAUAR, O. Controle parlamentar da Administração. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 27, n. 107, p. 111-130, jul./set.1990.

MEDEIROS, A. K.; CRANTSCHANINOV, T. I.; SILVA, F. C.. 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**. FGV, Rio de Janeiro, vol. 47, nº3, p. 745-775, mai/jun. 2013.

MINAYO, M.C.S. **O Desafio do Conhecimento: Pesquisa Qualitativa em Saúde**. 10. ed. São Paulo: HUCITEC, 2007.

MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 2001.

MONTESQUIEU, C. S. **O Espírito das Leis**. 3.ed. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MORAES, R. Análise de Conteúdo: limites e possibilidades. In: ENGERS, M.E.A. (Org). **Paradigmas e metodologias de pesquisa em educação**. Porto Alegre, EDIPUCRS, 1994.

MORAES, R. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MULGAN, R. Accountability: An Ever-Expanding Concept? **Public Administration**, 78. 555 -573, 2000. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/229990314\\_'Accountability'\\_An\\_EverExpanding\\_Concept](https://www.researchgate.net/publication/229990314_'Accountability'_An_EverExpanding_Concept)>. Acesso em: 05 jan. 2019.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, M. Accountability: a razão de ser da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 44, p. 7-7, 1 ago. 2007.

OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. J. IGovP: índice de avaliação da governança pública - instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 5, p. 1263-1290, Out. 2015. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S003476122015000501263&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122015000501263&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 06 fev. 2019.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. 7. ed. Brasília: MH Comunicação, 1995.

OSPINA, S.; GRAU, N. C.; ZALTSMAN, A. Performance evaluation, public management improvement and democratic accountability: some lessons from Latin America. **Public Management Review**, v. 6, n. 2, p. 229-251, 2004.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o Português? **Anais...** Encontro de Administração Pública e Governança da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. Salvador, BA, Brasil, nov. 2008.

POLLITT, C.; SUMMA, H. An Impeditive Administrative Culture? The Legacy of Australia's First Auditor-General on the Australian Audit Office. **Public Administration**, v. 75, p. 313-336, 1997.

POWELL, G. B. The chain of responsiveness. **Journal of Democracy**, vol. 15, nº 4, p. 91-105, 2004.

PRADO, O. Agências reguladoras e transparência: a disponibilização de informações pela Aneel. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 4, p. 631-646, jul./ago. 2006.

PRADO, O.; PÓ, M. V. Discursos, Prestação de Contas e Responsabilização Democrática nas Reformas da Gestão Pública. **Anais... XXXI EnANPAD**. Rio de Janeiro, set. 2007.

QUIÑONES, A.H. et al. **Análisis y Estudio de Experiencias de Accountability Social en América Latina**. CIDER – Centro de Estudios Interdisciplinarios Sobre el Desarrollo, pp. 1-86, 2011.

PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. **Citizen information and government accountability: what must citizens know to control politicians?** Documento apresentado à reunião anual da *American Political Science Association*. Washington, D.C., 1995.

PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C. & MANIN, B. (eds.). **Democracy, accountability, and representation**. Cambridge/Nova York, Cambridge University, 1999.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3a ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROMZEK, B.S.; DUBNICK, M. J. Accountability in the public sector: lessons from the Challenger tragedy, **Public Administration Review** 47, 227–38. 1987. Issues of accountability in flexible personnel systems' in P.W. Ingraham and B.S. Romzek (eds.). *New paradigms for government*. San Francisco: Jossey-Bass.

ROCHA, A. C. Accountability na administração pública: a atuação dos tribunais de contas. In: **ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD**, XXXIII, São Paulo, 2009. *Anais...* São Paulo: ANPAD, 2009. p. 1-16.

\_\_\_\_\_. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, v. 14, n. 2, mai-ago 2011. p. 82-97.

\_\_\_\_\_. A realização da Accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 47, p. 901-926, 2013b.

\_\_\_\_\_. O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de Accountability. **Anais do EnAPG-2008**. Salvador, nov. 2008.

RODRIGUES, S. **Direito Civil**, Volume IV, Editora Saraiva, 19ª Edição, São Paulo, 2002.

ROSSI, S. C. **O Julgamento das Contas das Câmaras Municipais e a Competência Constitucional dos Tribunais de Contas**, 2009. Disponível em: <[https://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/julgamento-das-contas-das-camaras-municipais\\_0\\_2.pdf](https://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/julgamento-das-contas-das-camaras-municipais_0_2.pdf)>. Acesso em: 26 jun. 2018.

SANTANA JUNIOR, J. J. B. **Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos estados e do Distrito Federal do Brasil**. Dissertação (mestrado em ciências contábeis) — Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Recife, 2008.

SANTISO, C. **Auditing for Accountability: The Political Economy of Government Auditing and Budget Oversight in Emerging Economies**. 2007 Washington, DC: Johns Hopkins University. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/36710164\\_Auditing\\_for\\_accountability\\_Political\\_economy\\_of\\_government\\_auditing\\_and\\_budget\\_oversight\\_in\\_emerging\\_economies](https://www.researchgate.net/publication/36710164_Auditing_for_accountability_Political_economy_of_government_auditing_and_budget_oversight_in_emerging_economies)>. Acesso em: 30 dez. 2018.

SANTOS, A. R.; SALM, J. F.; MENEGASSO, M. E. A proposta do Novo Serviço Público e a ação comunitária de bairro: um estudo de caso. In: **ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA**, 2. São Paulo. *Anais...* São Paulo: ANPAD, 2006.

SILVA, A. H.; FOSSÁ, M. I. T. Análise de Conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. **Qualitas Revista Eletrônica**, [S.l.], v. 16, n. 1, mai 2015. ISSN 1677-4280. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/2113>>. Acesso em: 01 fev. 2019.

SILVA, G. J. Os avanços da História Antiga no Brasil. In: **SIMPÓSIO NACIONAL DE HISTÓRIA: ANPUH 50 anos, XXVI**, São Paulo/SP. In: **Anais...**, São Paulo, 2011. Disponível em: <[http://www.snh2011.anpuh.org/resources/anais/14/1300246828\\_ARQUIVO\\_OsavancosdaHistoriaAntiganoBrasil.pdf](http://www.snh2011.anpuh.org/resources/anais/14/1300246828_ARQUIVO_OsavancosdaHistoriaAntiganoBrasil.pdf)>. Acesso em: 30 out. 2018.

SILVA, L.M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, R. G.; LUCENA, A.L.C.P. Auditoria como instrumento de accountability: estudo sobre os motivos de reprovação das prestações de contas dos municípios da microrregião de Mossoró-RN. In: **CONGRESSO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**, XI, Recife, 2017. Anais do XI Congresso UFPE de Ciências Contábeis. ISSN 2525-7927, v.2, 2017. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/SUCC/article/viewFile/22993/19570>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

SIRAQUE, V. **Controle social da função administrativa do estado: possibilidades e limites na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SPECK, B. W. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

STAPENHURST, R. **The Legislature and the Budget**, The World Bank Institute (2004). Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1023940](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1023940)>. Acesso em: 27 jan. 2019.

SUNDFELD et al. O valor das decisões do Tribunal de Contas da União sobre irregularidades em contratos. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 13, n. 3, p. 866-890, Dec. 2017. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322017000300866&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322017000300866&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 27 Junho 2018.

OFFE, C. A atual transição da história e algumas opções básicas para as instituições da sociedade. In: PEREIRA, L. C. B.; WILHEIM, J.; SOLA, L. **Sociedade e Estado em transformação** (Org.). São Paulo/Brasília: Edu-nesp/Enap, 1999.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 43(6), 2009. (Nov./Dez.). Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rap/v43n6/06.pdf>> Acesso em 25 de Janeiro de 2018.

WANNA, J.; RYAN, C., An Impeditive Administrative Culture? The Legacy of Australia's First Auditor-General on the Australian Audit Office. **Australian Journal of Politics and History**, v. 49, n. 4, p. 469-480, 2003.

WEBER, M. **Economia e sociedade**. Brasília: UnB, 1991.

WEBER, M. Os fundamentos da organização burocrática: uma construção do tipo ideal. In E. Campos. (Org. e Trad.). **Sociologia da burocracia** (4a ed.). Rio de Janeiro: 1978.

WILSON, W. O Estudo da Administração. **Cadernos de Administração Pública**, EBAP/FGV, nº 16, 1955.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A – modelo de Parecer Prévio



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO  
GABINETE DO CONSELHEIRO XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

CONSELHEIRO XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XX CÂMARA DE XX/XX/XX

PREFEITURA MUNICIPAL – CONTAS ANUAIS – PARECER

Número do Processo: XXXXXXXXX  
Prefeitura Municipal: XXXXXXXX  
Exercício: XXXX  
Prefeito(s): XXXXXXXXXXXXX  
Advogado(s): XXXXXXXXXXXXX  
Procurador(es) de Contas: XXXXXXXXX  
Fiscalizada por: XXXXXXXX  
Fiscalização atual: XXXXXXXX

#### RELATÓRIO

Contas Anuais do CHEFE DO EXECUTIVO  
DO MUNICÍPIO DE XXXXXXXXXXXX, SENHOR  
XXXXXXXXXXXXXXXXXX, relativas ao exercício de XXXX.

Da análise extensiva dos resultados da gestão, em seu laudo técnico, esta Corte registrou desacertos ante os quais o administrador, notificado, carreou as justificativas.

ITEM A.1: (apontamentos)

ITEM A.2: (apontamentos)

ITEM B.1: (apontamentos)

ITEM B.1.1: (apontamentos)

ITEM B.1.2: (apontamentos)

ITEM C.1: (apontamentos)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO  
GABINETE DO CONSELHEIRO XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

(Gráficos, tabelas, quadros comparativos, demonstrativos etc)

(...)

Manifestações da Assessoria Técnica e Chefia de ATJ foram unânimes pela emissão de parecer favorável aos demonstrativos, sem prejuízo de recomendações.

Também o Ministério Público concluiu por juízo prévio de aprovação à tomada de contas anuais, com recomendações para adoção de medidas saneadoras das críticas da inspeção.

Histórico de pareceres:

| Exercício | Processo | Pareceres |
|-----------|----------|-----------|
| 2014      | xxxxxxxx | Favorável |
| 2013      | xxxxxxxx | Favorável |

| Exercício | Processo | Pareceres  |
|-----------|----------|------------|
| 2012      | xxxxxxxx | Favorável. |

VOTO

| TÓPICO DE INSPEÇÃO   | SITUAÇÃO           | REF.         |
|--|--------------------|--------------|
| Aplicação no Ensino (CF, art. 212)   | 26,17%             | (25%)        |
| FUNDEB (Lei Federal nº 11.494/07, art. 21, caput e § 2º)                       | 98,43%             | (95% - 100%) |
| Pessoal do Magistério (ADCT da CF, art. 60, XII)                               | 98,30%             | (60%)        |
| Despesa com Pessoal (LRF, art. 20, III, "b")                                   | 42,46%             | (54%)        |
| Aplicação na Saúde (ADCT da CF, art. 77, III)                                  | 26,87%             | (15%)        |
| Transferências ao Legislativo (CF, art. 29-A, §2º, I)                          | 4,41%              | 7%           |
| Plano Municipal de Saneamento Básico (LF 11.445/07, artigos 11, 17 e 19)       | Implantado         |              |
| Plano Municipal de Gestão Integrada de Resíduos Sólidos (LF 12.305/10, art 18) | Implantado         |              |
| Plano Municipal de Mobilidade Urbana (LF 12.687/12, artigo 24, § 3º)           | Implantado         |              |
| População  | xxx.xxx habitantes |              |



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO  
GABINETE DO CONSELHEIRO XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

|  |                   |
|--|-------------------|
| Execução Orçamentária                                      | Deficit/Superávit |
| Resultado Financeiro                                       | R\$ XXX.XXX,XX    |
| Precatórios  | Em ordem          |
| Ordem Cronológica dos Pagamentos                           | Em ordem          |
| Encargos Sociais (INSS, PASEP, FGTS e Previdência Própria) | Em ordem          |
| Investimentos + Inversões Financeiras ÷ RCL                | 5,89%             |

| IEGM – Índice de Efetividade da Gestão Municipal |    |   |
|--|----|---|
| I-EGM  | B  | Componentes de Avaliação  |
| i-AMB  | A  | Índice Municipal do Meio Ambiente: Infraestrutura, Contingenciamento, Resíduos Sólidos, IQR, Programa Ambiental, Plano Municipal de Saneamento.   |
| i-CIDADE   | A  | Índice Municipal de Cidades Protegidas: Contingenciamento, Infraestrutura, Pessoal, Plano de Mobilidade Urbana, SIDEC (DEFESA CIVIL)  |
| i-EDUC   | B  | Índice Municipal de Educação: Avaliação Escolar, Conselho Municipal de Educação, Infraestrutura, Material Escolar, Merenda, Mínimo Constitucional, Plano Municipal de Educação, Professor, Transporte Escolar, Uniforme, Vagas. |
| i-FISCAL   | B+ | Índice Municipal de Gestão Fiscal: Dívida Ativa, Dívida Fundada, Execução Orçamentária, Finanças, Gestão Fiscal, Precatórios, Transparência.  |
| i-GOV TI   | B  | Índice Municipal de Governança de Tecnologia da Informação: Diretrizes de TI, Pessoal, Sistema AUDESP, Transparência.   |
| i-PLANEJ.  | C  | Índice Municipal do Planejamento: Investimento, Pessoal, Programas e Metas.   |
| i-SAÚDE  | A  | Índice Municipal da Saúde: Atenção Básica, Atendimento à População, Campanha, Conselho Municipal de Saúde, Equipe de Saúde da Família, Infraestrutura, Mínimo Constitucional, Profissionais da Saúde.                           |

(A) Altamente Efetiva / (B+) Muito Efetiva / (B) Efetiva / (C+) Em fase de adequação / (C) Baixo Nível de Adequação

Contas Anuais da Administração do  
MUNICÍPIO DE XXXXXXXXX, exercício de XXXX.

Destarte verifica-se que os eventos  
apurados não incorreram em desequilíbrio apto em  
prejudicar a futura condução fiscal.

Nestas circunstâncias, acompanho os  
pronunciamentos de ATJ e MCP, e voto pela emissão de  
parecer prévio favorável à aprovação das Contas do  
Senhor XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, CHEFE DO  
EXECUTIVO DE XXXXXXXXX no exercício de XXXX.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO  
GABINETE DO CONSELHEIRO XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Demais de orientações e advertências já indicadas, expeçam-se ainda à Origem seguintes recomendações: - XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX.

Esse é o voto.

## APÊNDICE B – relatórios de análise dos pareceres do exercício de 2014

Na ordem do maior PIB para o menor PIB: exercício de 2014 – Campinas, Guarulhos, Barueri, São Bernardo do Campo, Jundiaí, São José dos Campos, Paulínia, Sorocaba, Ribeirão Preto, Santo André, Santos, Piracicaba e Cubatão.

| <b>Município:</b>           | Campinas   |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|--|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b>           | 2014   |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Favorável  |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>  | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |  | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1                    | "O Município não editou o Plano de Mobilidade Urbana"  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item A.2                    | "Na divulgação das receitas e das despesas informa apenas mês e ano, prejudicando a análise da divulgação em tempo real" | Sim                                       | -                  | -                   | Sim                  |
| Item A.3                    | "O sistema de controle interno não está regulamentado, desatendendo [...] a CF/88"                                       | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1                    | "Deficit de execução orçamentária [...] sem amparo em superavit..."  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.3                    | "Aplicação de 24,79%, descumprindo o artigo 212 da Constituição Federal"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.3.2                  | "Reprovação da Gestão da Saúde pelo Conselho Municipal de Saúde"   | Sim                                       | -                  | Sim                 | -                    |
| Item B.3.3.4                | "O município não havia assumido os ativos de iluminação pública, descumprindo a determinação [...] da ANEEL"             | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.5.1                  | "Existência de débitos junto ao CAMPREV"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.5.2                  | "Ausência de lei de fixação dos subsídios..."  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |   |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|---|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item B.6                             | "Dos itens selecionados pela Fiscalização, foram constatadas divergências em 57,14% deles."   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item C.1                             | "Falhas nas informações referentes às licitações, prejudicando os trabalhos da Fiscalização e não condizentes com os princípios da transparência" | Sim                | -                   | -             | Sim                 |
| Item D.2                             | "Foram constatadas divergências entre os dados informados pela Prefeitura Municipal e aqueles apurados no Sistema Audesp"                         | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 1.3 b)                          | "o Sr. Márcio Mendes Herdade [...] comunica possíveis irregularidades praticadas pela Prefeitura..."  | -                  | -                   | Sim           | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |                    |                     |               |                     |
|                                      |   | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |   | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                             |   |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|---|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Guarulhos   |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2014  |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável  |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>   | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |   | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1                    | "Não foi atendida a requisição de documentos relativos à elaboração do Plano de Mobilidade Urbana do Município, em afronta à [...] Lei Complementar nº 709/93"  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item A.2                    | "Apesar da Prefeitura atender, por meio do seu site, as determinações da Lei federal nº 12.527/11, o acesso ao conteúdo apresenta-se de forma pouco visível e intuitiva, prejudicando a transparência da gestão das contas do Município". | Sim                                       | -                  | -                   | Sim                  |

|              |   |     |     |   |     |
|--------------|---|-----|-----|---|-----|
| Item A.3     | "As atividades atribuídas ao Departamento de Controle Interno não estão relacionadas ao que determina o Comunicado SDG nº 32 de 2012"   | Sim | -   | - | -   |
| Item A.4     | "Falta de transparência quanto aos critérios para participação em cursos de formação para professores"  | Sim | -   | - | Sim |
| Item B.1     | "Deficit orçamentário, financeiro e econômico [...]"  | Sim | -   | - | -   |
| Item B.3.1   | "Aplicação de 20,48%, não cumprindo o artigo 212 da Constituição Federal"   | Sim | -   | - | -   |
| Item B.3.2   | "Metas da Saúde não atingidas"  | Sim | Sim | - | -   |
| Item B.3.3.4 | "o Município não assumiu os ativos da iluminação pública, descumprindo a determinação da ANEEL"   | Sim | -   | - | -   |
| Item B.5.2   | "Recebimento de honorários advocatícios de sucumbência, por parte do Secretário de Assuntos Jurídicos e Secretário Adjunto, afronta ao artigo 39, § 4º, da Constituição Federal." | Sim | -   | - | -   |
| Item B.6.2   | "Saldo negativo em estoque, não detectados [...] comprometendo a fidedignidade das informações"   | Sim | -   | - | -   |
| Item B.8     | "As publicações que deveriam justificar os pagamentos em atraso não atenderam à Lei federal nº 8.666/93..."   | Sim | -   | - | -   |
| Item C.2.4   | "A autarquia de águas trata apenas 4% do esgoto..."   | Sim | Sim | - | -   |
| Item D.1     | "Não há evidências de que as contas da Prefeitura ficam disponíveis ao exame da população"  | Sim | -   | - | Sim |
| Item D.6     | "As questões relacionadas às áreas Fiscal e de Planejamento merecem maior atenção dos Administradores tendo em vista a nota "C" alcançada no IEGM"                                | -   | Sim | - | -   |

|                                      |   |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|---|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item 1.4 f)                          | "Salientou a Fiscalização que, após denúncia de munícipe, o Ministério Público do Estado instaurou Inquérito Civil nº 4.046/2012, cujo objeto é a possível malversação de verba pública..." | -                  | -                   | Sim           | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |                    |                     |               |                     |
|                                      |   | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |   | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                             |  |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|--|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Barueri  |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2014   |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável   |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>  | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |  | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1                    | "O município descumpriu o disposto no artigo 24, § 1º, da Lei federal nº 12.587/12"  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item A.2                    | "O site do município contém filtros com excesso de detalhes obrigatórios que dificultam a realização de pesquisas"           | -   | -                  | -                   | Sim                  |
| Item A.3                    | "Os relatórios elaborados pelo Controle Interno não mencionam o Executivo de elementos que possam fomentar ações corretivas" | Sim                                       | Sim                | -                   | -                    |
| Item B.1                    | "Não observou o disposto no artigo 59, § 1º, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF"                                     | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.3                    | "Desvio de finalidade combatido no parágrafo único do artigo 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal"                           | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.5.1                  | "O município não dispõe do Certificado de Regularidade Previdenciária"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.5.2                  | "Não foram apresentadas as declarações de bens, nos termos da Lei federal nº 8.429/92"                                       | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item C.1                             | "Vício na formalização dos convites e ausência de competição: ofensa aos princípios da [...] da Lei federal nº 8.666/93" | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 1.3 b)                          | "Alexandro Dias, munícipe de Barueri, comunica possíveis irregularidades praticadas pela Prefeitura..."                  | -                  | -                   | Sim           | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

| <b>Município:</b>    | São Bernardo do Campo  |                                    |                    |                     |                      |
|----------------------|--|------------------------------------|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2014   |                                    |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>      | Favorável  |                                    |                    |                     |                      |
| Unidades de contexto | Unidades de registro   | Indicadores - dimensão substantiva |                    |                     |                      |
|                      |  | <i>Conformidade legal</i>          | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Quadro IEGM          | "Resultado [...] B+ - Muito Efetiva"   | Sim                                | Sim                | -                   | Sim                  |
| Item A.1             | "Previsão excessiva de abertura de créditos suplementares em 30%"  | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item A.3             | "O sistema de controle interno não está regulamentado"   | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.1           | "Déficit orçamentário no ano em 2,48%"   | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.5.1         | "Incongruência na realização de renúncia de receitas entre o realizado e o estimado na LOA superado em 56,42%"   | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.2.1           | "Não lançamento adequado de acordo com o Manual dos Demonstrativos do Audep em relação à Alienação de Ativos, causando diferença nas informações"                            | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.2.2           | "Divergência com despesa de pessoal em virtude da não inclusão do PASEP"   | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.3.2           | "Divergência na Despesa Empenhada entre o sistema Audep e dados fornecidos pelo Município"   | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.3.3.4         | "Os recursos da CIP não são movimentados em conta específica, descumprindo o disposto [...] da LRF"  | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.5.2           | "Não foram apresentadas 133 declarações de bens de todos os servidores públicos do Município conforme Decreto nº 18.894/14; bem como nos termos da Lei Federal n.º 8.429/92" | Sim                                | -                  | -                   | -                    |

|                                      |   |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|---|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item C.1                             | "Exigência de apresentação de atestado para comprovação de capacidade técnica em atividade específica, em procedimento licitatório na modalidade Concorrência, contrariando o disposto na Súmula n.º 30 deste E. Tribunal, e o inciso I, §1º, artigo 3º, da Lei Federal n.º 8.666/93" | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.2                             | "Divergências entre os valores da contabilidade do Órgão e os dados armazenados no Sistema AUDESP"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |                    |                     |               |                     |
|                                      |   | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |   | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

| <b>Município:</b>    | Jundiaí  |                                    |             |              |               |
|----------------------|--|------------------------------------|-------------|--------------|---------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2014   |                                    |             |              |               |
| <b>Decisão:</b>      | Favorável  |                                    |             |              |               |
| Unidades de contexto | Unidades de registro   | Indicadores - dimensão substantiva |             |              |               |
|                      |  | Conformidade legal                 | Efetividade | Participação | Transparência |
| Item A.1             | "Falta da edição dos Planos Municipais de Saneamento Básico, de Gestão Integrada de Resíduos Sólidos e de Mobilidade Urbana"                                     | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item A.2             | "Exigência de indicação do CPF ou do CNPJ para acessar informações constantes do site da Prefeitura"   | Sim                                | -           | -            | Sim           |
| Item A.3             | "O responsável pelo Controle Interno ocupa cargo em comissão de Controlador Geral do Município"  | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.1.1           | "Déficit orçamentário de 2,31%"  | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.3.1           | "Exclusões de despesas que não se coadunam com aquelas previstas no artigo 70 da LDB"  | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.6.1           | "Não atendimento aos princípios da oportunidade e da competência do registro contábil para escrituração dos fatos"   | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item D.2             | "Inconsistências contábeis, divergência nos dados do resultado da execução orçamentária, das informações da Receita Corrente Líquida e das despesas com pessoal" | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item D.3.1           | "Admissão de servidores para cargos em comissão cujas atribuições não se amoldam às características de direção, chefia e assessoramento"                         | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item D.5             | "Falta de remessa de documentos, bem como encaminhamento extemporâneo de informações ao Sistema AUDESP"  | Sim                                | -           | -            | -             |

| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |                     |               |                     |
|--------------------------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| <i>Publicidade</i>                   | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
| Sim                                  | Sim                 | Sim           | Sim                 |

| <b>Município:</b>           | São José dos Campos  |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|--|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b>           | 2014   |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Favorável  |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>  | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |  | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Quadro IEGM                 | "Resultado [...] B+ - Muito Efetiva"   | Sim                                       | Sim                | -                   | Sim                  |
| Item A.1                    | "O Município não editou o Plano de Gestão Integrada de Resíduos Sólidos e não elaborou o Plano de Mobilidade Urbana"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item A.2                    | "A Prefeitura não disponibiliza informações alusivas a procedimentos licitatórios finalizados"   | Sim                                       | -                  | -                   | Sim                  |
| Item A.3                    | "O responsável pelo Controle Interno não ocupa cargo efetivo na Administração Municipal e não produziu nenhum relatório no primeiro quadrimestre de 2014"                      | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.1                  | "Documento original armazenado na Prefeitura diverge do informado ao Sistema AUDESP"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.5                  | "Ofensa aos princípios constitucionais da transparência, moralidade, isonomia e impessoalidade, na efetivação de renúncia de receita, relativa à Lei Complementar nº 548/2014" | Sim                                       | -                  | -                   | Sim                  |
| Item B.2.2                  | "Documento original armazenado na Prefeitura diverge do informado ao Sistema AudeSP"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.3.1                  | "Documento original armazenado na Prefeitura diverge do informado ao Sistema AudeSP"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.3.1.2                | "O Conselho Municipal de Educação não vem cumprindo as atribuições de sua competência"   | Sim                                       | -                  | Sim                 | -                    |
| Item B.6.3                  | "O Balanço Patrimonial evidencia um valor a maior do que os bens móveis registrados no setor competente"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |   |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|---|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item C.1.1                           | "A URBAM –Urbanizadora Municipal S/A, empresa de economia mista que tem essa municipalidade como principal acionista, por meio de dispensas de licitação, cujos valores encontram-se acima do praticado pelo mercado, acarretando um possível prejuízo ao erário na ordem de R\$ 3.022.104,07..." | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.1                             | "A página eletrônica do Município não divulga o parecer prévio do Tribunal de Contas"   | Sim                | -                   | -             | Sim                 |
| Item D.2                             | "Ausência de fidedignidade das informações prestadas ao Sistema AUDESP"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |                    |                     |               |                     |
|                                      |   | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |   | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                             |  |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|--|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Paulínia   |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2014   |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável   |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>  | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |  | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1                    | "A Lei nº 3.354, em seu art. 4º, II, c/c a Lei nº 3.331, em seu art. 8º, II, estipulou o percentual limite de 25% do orçamento das despesas para abertura de créditos suplementares" | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item A.3                    | "A Prefeitura não regulamentou seu sistema de controle interno"  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.1                  | "Déficit da execução orçamentária de 8,97% "   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.1.1                | "Ocultação de despesas de competência de 2014 [...] em inobservância ao art. 50, II, da LRF e ao art. 167, II, da CF/88"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.5                  | "Divergência na informação de repasses do IPVA"  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

| <b>Município:</b> Ribeirão Preto     |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item B.3.3.4                         | "O município não havia assumido os ativos de iluminação pública, descumprindo a determinação contida na Resolução 414/10 da ANEEL" | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item C.2.3                           | "Pagamentos decorrentes de contratações julgadas irregulares pelo TCESP, na ordem de R\$ 127.282.748,21"                           | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.2                             | "Constatadas divergências entre os dados informados pela Origem e aqueles apurados no Sistema AUDESP"                              | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

| <b>Município:</b> Sorocaba           |   |   |                     |                     |                      |
|--------------------------------------|---|---|---------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b> 2014               |   |   |                     |                     |                      |
| <b>Decisão:</b> Favorável            |   |   |                     |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b>          | <b>Unidades de registro</b>   | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                     |                     |                      |
|                                      |   | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i>  | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1                             | "Déficit de 0,94%, devidamente amparado pelo superávit financeiro do ano anterior"                                    | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item A.2                             | "Os registros do Sistema Audeps indicaram que a despesa educacional [...] em desatendimento à CF/88"                  | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item A.4                             | "Descumprimento de dispositivos da Lei Federal nº 8.666/93"   | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item A.5                             | "Divergência entre o percentual das Despesas com Pessoal apresentado pela origem e aquele apurado no aludido Sistema" | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item A.6                             | "Obra paralisada desde maio de 2014, ainda não retomada até o início de 2015"   | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |   |                     |                     |                      |
|                                      |   | <i>Publicidade</i>                        | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i>       | <i>Recomendação</i>  |
|                                      |   | Sim                                       | Sim                 | Sim                 | Sim                  |

| <b>Exercício:</b>    | 2014   |                                    |              |              |               |
|----------------------|--|------------------------------------|--------------|--------------|---------------|
| <b>Decisão:</b>      | Desfavorável   |                                    |              |              |               |
| Unidades de contexto | Unidades de registro   | Indicadores - dimensão substantiva |              |              |               |
|                      |  | Conformidade legal                 | Efetividade  | Participação | Transparência |
| Item A.1             | "A Lei Orçamentária Anual conflita com a [...] Constituição Federal, uma vez que trouxe autorização para realização de remanejamentos"   | Sim                                | -            | -            | -             |
| Item A.3             | "O sistema de controle interno não está regulamentado e não foram emitidos relatórios periódicos, lacuna que desatende aos artigos 31 e 74 da Constituição Federal..."   | Sim                                | -            | -            | -             |
| Item B.1.1           | "O déficit orçamentário [...] representou 4,03% da receita orçamentária arrecadada no exercício"   | Sim                                | -            | -            | -             |
| Item B.2.1           | "Omissão de Garantias concedidas [...] quando da publicação dos Relatórios de Gestão Fiscal [...] em descumprimento da transparência na gestão fiscal, mormente em relação às disposições contidas nos artigos 48 e 55 ambos da LRF" | Sim                                | -            | -            | -             |
| Item B.3.1           | "Apesar de o Município ter aplicado os mínimos constitucionais e legais da Educação, ainda assim constatou-se, por meio do IDEB a necessidade de melhoria da qualidade do ensino da rede municipal..."                               | Sim                                | Sim          | -            | -             |
| Item C.1             | "O Executivo Municipal tem preterido os instrumentos de concorrência previstos pela Lei de Licitações..."  | Sim                                | -            | -            | -             |
| Item D.5             | "Em 2014, a Prefeitura descumpriu as recomendações proferidas nas anteriores apreciações de contas..."   | Sim                                | -            | -            | -             |
| Item 1.3 a)          | "Trata de denúncia protocolada pela Vereadora Gláucia Berenice Santos da Silva, comunicando possível irregularidade na elaboração do orçamento anual de 2014"  | -                                  | -            | Sim          | -             |
|                      |  | Indicadores - dimensão formal      |              |              |               |
|                      |  | Publicidade                        | Justificação | Sanção       | Recomendação  |
|                      |  | Sim                                | Sim          | Sim          | Sim           |

| <b>Município:</b>    | Santos   |                                      |             |              |               |
|----------------------|--|--------------------------------------|-------------|--------------|---------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2014   |                                      |             |              |               |
| <b>Decisão:</b>      | Favorável  |                                      |             |              |               |
| Unidades de contexto | Unidades de registro   | Indicadores - dimensão substantiva   |             |              |               |
|                      |  | Conformidade legal                   | Efetividade | Participação | Transparência |
| Item A.1             | "O Plano de Saneamento Básico não possui força normativa, por não ter sido editada Lei para sua instituição"   | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item A.2             | "Não há divulgação, em página eletrônica, em tempo real, das receitas arrecadadas e a espécie de despesa que está sendo realizada"                         | Sim                                  | -           | -            | Sim           |
| Item A.3             | "Ausência de autonomia do Controle Interno"  | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item B.1.1           | "Abertura de créditos adicionais [...] correspondente a 33,23%, acima do permitido pela LOA"   | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item B.2.2           | "Superação do limite prudencial das despesas de pessoal"   | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item B.3.3.1         | "O Município ainda não assumiu os ativos de iluminação pública, descumprindo Resolução da ANEEL"   | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item B.4             | "Há dois registros do passivo de precatórios não conciliados [...] ofendendo ao princípio Evidenciação Contábil"   | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item C.1             | "Divergência da modalidade licitatória ocorrida com a informada a esta Corte de Contas através do sistema AUDESP"  | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item D.2             | "As Informações relacionadas as modalidade de licitação não são fidedignas"  | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item D.3             | "Contratações de Pessoal sem concurso público"   | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item D.5             | "Inobservância às recomendações do Tribunal"   | Sim                                  | -           | -            | -             |
| Item 1.4 b)          | "O Dr. Luciano Samara Tuma Giaretta informou que a Prefeitura Municipal de Santos instituiu uma taxa para que seus munícipes exerçam o direito de petição" | Sim                                  | -           | Sim          | -             |
|                      |  | <b>Indicadores - dimensão formal</b> |             |              |               |

|                    |                     |               |                     |
|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
| Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

| <b>Município:</b>    | Piracicaba  |                                    |                     |                     |                      |
|----------------------|---|------------------------------------|---------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2014  |                                    |                     |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>      | Favorável   |                                    |                     |                     |                      |
| Unidades de contexto | Unidades de registro  | Indicadores - dimensão substantiva |                     |                     |                      |
|                      |   | <i>Conformidade legal</i>          | <i>Efetividade</i>  | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Quadro IEGM          | "Resultado [...] B+ - Muito Efetiva"  | Sim                                | Sim                 | -                   | Sim                  |
| Item A.3             | "Possível falha [...] do setor, face às suas atribuições legais"  | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item B.1.1           | "Embora amparado no superávit financeiro do exercício anterior, em 2014 foi apurado déficit na execução orçamentária..."  | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item B.1.6           | "Divergências entre os valores contabilizados e os apresentados pelo setor de tributação. Possível falha da Contabilidade, como instância de controle, em conciliar os números que registrou"         | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item C.1             | "Elevado percentual de 45,23% em despesas classificadas na modalidade "Outros/Não aplicável", indicativo de possível falha na alimentação do Sistema AUDESP quanto à correta modalidade de licitação" | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item D.2             | "Divergências entre os dados informados pela Origem e aqueles apurados no Sistema AUDESP"   | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
|                      |   | Indicadores - dimensão formal      |                     |                     |                      |
|                      |   | <i>Publicidade</i>                 | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i>       | <i>Recomendação</i>  |
|                      |   | Sim                                | Sim                 | Sim                 | Sim                  |

| <b>Município:</b>    | Cubatão  |                                    |                     |                     |                      |
|----------------------|--|------------------------------------|---------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2014   |                                    |                     |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>      | Desfavorável   |                                    |                     |                     |                      |
| Unidades de contexto | Unidades de registro   | Indicadores - dimensão substantiva |                     |                     |                      |
|                      |  | <i>Conformidade legal</i>          | <i>Efetividade</i>  | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item 1               | "Déficit orçamentário de 6,48%"  | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item 2               | "Falta de liquidez para fazer frente às despesas de curto prazo"                           | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item 3               | "Recolhimento dos encargos sociais em atraso; e insuficiência de pagamento de precatórios" | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
|                      |  | Indicadores - dimensão formal      |                     |                     |                      |
|                      |  | <i>Publicidade</i>                 | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i>       | <i>Recomendação</i>  |
|                      |  | Sim                                | Sim                 | Sim                 | Sim                  |

| <b>Município:</b>    | Santo André   |                                    |                    |                     |                      |
|----------------------|---|------------------------------------|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2014  |                                    |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>      | Desfavorável  |                                    |                    |                     |                      |
| Unidades de contexto | Unidades de registro  | Indicadores - dimensão substantiva |                    |                     |                      |
|                      |   | <i>Conformidade legal</i>          | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Quadro IEGM          | "Resultado [...] C+ - em fase de adequação"   | Sim                                | Sim                | -                   | Sim                  |
| Item A.1             | "Ausência de implantação do Plano de Saneamento Básico, em inobservância à Lei Federal nº 11.445/07. Ausência de implantação do Plano de Mobilidade Urbana, em descumprimento à Lei Federal nº 12.587/10" | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item A.2             | "Na página eletrônica da Prefeitura, as informações quanto aos repasses a entidades do terceiro setor não estão segregadas"   | Sim                                | -                  | -                   | Sim                  |
| Item A.3             | "O sistema de controle interno, não produz relatórios periódicos quanto às suas funções institucionais, em desacordo com os artigos 31 e 74 da Constituição Federal"                                      | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.1           | "Déficit orçamentário de 1,98% [...] não amparado pelo superávit financeiro do exercício anterior"  | Sim                                | -                  | -                   | -                    |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item B.1.5                           | "Ausência de contabilização do Ativo “Precatórios a Receber”, em inobservância aos princípios da transparência e da evidência contábil"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.2.2                           | "Verificada divergência no montante de despesa com pessoal constante no demonstrativo do AUDESP"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.1                           | "Aplicação no Ensino inferior ao mínimo constitucional – 24,46%, em desacordo com o artigo 212 da CF/88"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.2                           | "Restos a pagar não processados onerados com recursos da conta tesouro não possuem lastro financeiro"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.8                             | "Confirmação da quebra de ordem cronológica de pagamentos indicada pelo relatório gerado no sistema AUDESP em inobservância [...] à Lei Federal nº 8666/93"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.2                             | "Foram constatadas divergências entre os dados informados pela origem e aqueles apurados no sistema AUDESP [...] As divergências apuradas denotam falha grave, eis que a Prefeitura deixa de atender a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei Federal n. 4.320/64" | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

## APÊNDICE B – relatórios de análise dos pareceres do exercício de 2015

Na ordem do maior PIB para o menor PIB: exercício de 2015 – Campinas, Guarulhos, Barueri, São Bernardo do Campo, Jundiaí, São José dos Campos, Paulínia, Sorocaba, Ribeirão Preto, Santo André, Santos, Piracicaba e Cubatão.

| <b>Município:</b>    | Campinas   |                                    |                    |                     |                      |
|----------------------|--|------------------------------------|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2015   |                                    |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>      | Favorável  |                                    |                    |                     |                      |
| Unidades de contexto | Unidades de registro   | Indicadores - dimensão substantiva |                    |                     |                      |
|                      |  | <i>Conformidade legal</i>          | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1             | "O Anexo Metas e Prioridades da LDO não estabelece, por ação de governo, os custos estimados"  | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item A.2             | "O Sistema de Controle Interno não está regulamentado e não produz relatórios periódicos quanto às suas funções institucionais, desatendendo aos artigos 31 e 74 da Constituição"                                    | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.1           | "Deficit de execução orçamentária [...] sem amparo em superavit..."  | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1.5.1         | "Possível desatendimento ao artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal"   | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.5.1           | "Algumas guias do PASEP foram pagas em atraso"   | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.5.2           | "Não localizamos na Lei Complementar Municipal nº 107, de 18 de junho de 2015, que reajustou o salário dos servidores públicos municipais em 8,36%, menção expressa ao reajuste dos subsídios dos agentes políticos" | Sim                                | -                  | -                   | -                    |
| Item B.8             | "Descumprimento da ordem cronológica de pagamentos"  | Sim                                | -                  | -                   | -                    |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item D.1                             | "A página eletrônica da Prefeitura Municipal não disponibiliza as informações de repasses a entidades do 3º setor de maneira de que possibilite o fácil acesso ao cidadão" | Sim                | -                   | -             | Sim                 |
| Item D.2                             | "Divergências entre os dados informados pela Origem e aqueles apurados no Sistema AUDESP"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.3                             | "Cargos que não se coadunam com o preconizado no artigo 37, inciso V, da Constituição Federal"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.3.3                           | "Pagamento de horas extras (50% e 100%) acima de 60 horas mensais, infringindo, a nosso ver, aos princípios basilares da Administração Pública"                            | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.5                             | "Desatendimento às Instruções do Tribunal, ante a remessa extemporânea de documentos para o Sistema AUDESP"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Quadro IEGM                          | "Resultado [...] B - efetiva"  | Sim                | Sim                 | -             | Sim                 |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                             |   |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|---|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Guarulhos   |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2015  |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável  |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>   | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |   | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1                    | "O Departamento de Controle Interno da Prefeitura de Guarulhos não atende às prerrogativas constitucionais, reforçadas pelo Comunicado SDG nº 32 de 2012" | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item A.4                    | "Déficit na execução orçamentária de 5,55% "  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item B.1                    | "O déficit orçamentário do exercício em exame provocou aumento no déficit financeiro em 40,35% "  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item B.3.1                           | "Aplicação de 20,48%, não cumprindo o artigo 212 da Constituição Federal"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.2                           | "Falta de fidedignidade em relação ao valor das receitas do FUNDEB"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.4                             | "Limite de Endividamento estipulado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (120%) foi ultrapassado em 22,63%"                           | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.5                             | "Aplicação de 20,04%, não cumprindo o artigo 212 da Constituição"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.8                             | "As publicações que deveriam justificar os pagamentos em atraso não atenderam à Lei federal nº 8.666/93..."                          | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item C.1                             | "Metas da Saúde não atingidas"   | Sim                | Sim                 | -             | -                   |
| Item D.1                             | "A Prefeitura não recolheu encargos do INSS pertinentes a vários meses do exercício de 2015"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.6                             | "Falhas em dois Convites que apresentaram apenas duas empresas participantes dos certames em afronta a Lei Federal nº 8.666/1993..." | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Quadro IEGM                          | "Resultado [...] C - pouco efetiva"  | Sim                | Sim                 | -             | Sim                 |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                             |  |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|--|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Barueri  |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2015   |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável   |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>  | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |  | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item 1                      | "Resultado da execução orçamentária: 0,05%"  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 2                      | "Percentual aplicado na Educação Infantil e no Ensino Fundamental (artigo 212 CF): 24,87%" | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 3                      | "Despesa de pessoal em dezembro de 2015: 47,28%"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 4                      | "Percentual aplicado na Saúde: 30,01 %"  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item 5                               | "Efetuados os recolhimentos ao Regime Geral de Previdência Social (INSS)? Sim" | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 6                               | "Efetuados os recolhimentos ao Regime Próprio de Previdência Social? Parcial"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 7                               | "O repasse à Câmara de Vereadores atendeu ao limite constitucional? Sim"       | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                                      |  |   |                     |                     |                      |
|--------------------------------------|--|---|---------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>                    | São Bernardo do Campo  |   |                     |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>                    | 2015   |   |                     |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>                      | Favorável  |   |                     |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b>          | <b>Unidades de registro</b>  | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                     |                     |                      |
|                                      |  | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i>  | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item 1                               | "Resultado da execução orçamentária: - 1,03%"  | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item 2                               | "Percentual aplicado na Educação Infantil e no Ensino Fundamental (artigo 212 CF): 25,81%" | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item 3                               | "Despesa de pessoal em dezembro de 2015: 35,41%"   | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item 4                               | "Percentual aplicado na Saúde: 22,58%"   | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item 5                               | "Efetuados os recolhimentos ao Regime Geral de Previdência Social (INSS)? Sim"             | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item 6                               | "Efetuados os recolhimentos ao Regime Próprio de Previdência Social? Sim"                  | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item 7                               | "O repasse à Câmara de Vereadores atendeu ao limite constitucional? Sim"                   | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |   |                     |                     |                      |
|                                      |  | <i>Publicidade</i>                        | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i>       | <i>Recomendação</i>  |
|                                      |  | Sim                                       | Sim                 | Sim                 | Sim                  |

|                             |                               |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|-------------------------------|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Jundiaí                       |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2015                          |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável                  |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>   | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |                               | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Quadro IEGM                 | "Resultado [...] B - efetiva" | Sim                                       | Sim                | -                   | Sim                  |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item A.1                             | "Município não editou o Plano de Mobilidade Urbana – FALHA REINCIDENTE"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item A.2                             | "Com base no relatório do Controle Interno, o Prefeito não determinou as providências cabíveis"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.1.1                           | "Déficit da execução orçamentária de 1,10%"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.1                           | "Insuficiência financeira de R\$ 3.160.568,12 em 31/01/2016 na conta da educação"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.2                           | "Indisponibilidade financeira em 31/12/15 para cobertura de Restos a Pagar não Liquidados"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.5.1                           | "O Município deixou de repassar ao Instituto de Previdência os valores da contribuição patronal dos meses de setembro, outubro e novembro de 2015, no montante de R\$ 21.277.140,95" | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.8                             | "Descumprimento da OCP no primeiro e no segundo semestre"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.1                             | "Não divulgação na página eletrônica da Prefeitura do Parecer Prévio proferido pelo TCE"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.3                             | "No exercício examinado foram nomeados 81 servidores para cargos em comissão. Destes, 78 não possuem características de direção, chefia e assessoramento (art. 37, V, da CF)"        | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                             |  |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|--|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | São José dos Campos  |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2015   |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável   |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>  | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |  | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1                    | "O Plano de Mobilidade Urbana carece de norma municipal atestando a sua validação" | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |   |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|---|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item A.2                             | "Sistema de Controle Interno carece de normas complementares para sua plena organização e seu funcionamento"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item A.3                             | "Identificado significativo declínio no interesse e na participação dos professores nos cursos de formação continuada [...] configurando [...] prejuízo aos alunos"   | Sim                | Sim                 | -             | -                   |
| Item B.1.1                           | "Déficit orçamentário de R\$ 67.449.960,97 (3,43%), sendo que o município não possui lastro financeiro suficiente para suportá-lo"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.1.5                           | "Divergências entre os valores das receitas informados pelos órgãos oficiais com os escriturados pela prefeitura, motivados pela classificação incorreta da retenção"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.5.1                           | "Não houve recolhimento integral da parte patronal do mês de novembro e do 13º salário..."  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.1                             | "A Prefeitura não estava fomentando corretamente o desenvolvimento da cultura de transparência na gestão pública [...] bem como estava dificultando o desenvolvimento do controle social dos munícipes de São José dos Campos..." | Sim                | -                   | Sim           | Sim                 |
| Item D.2                             | "Origem é recorrente na ausência de fidedignidade das informações prestadas ao Sistema AUDESP"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.3                             | "Cargos comissionados cuja lei de criação não possui a descrição de suas atribuições..."  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |                    |                     |               |                     |
|                                      |   | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |   | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                             |   |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|---|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Paulínia  |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2015  |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável  |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>   | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |   | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item 1                      | "Falta de edição do Plano Municipal de Mobilidade Urbana"   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 2                      | "Falta de regulamentação e de produção de relatórios periódicos quanto às suas funções institucionais, lacuna que desatende aos artigos 31 e 74 da CF/88" | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |   |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|---|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item 3                               | "[...] alterações orçamentárias, correspondendo a 42,89% da despesa fixada inicialmente, denotando insuficiente planejamento orçamentário"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 4                               | "Investimentos da ordem de 32,17% das receitas resultantes de impostos"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 5                               | "Destinação de 19,84% das receitas de impostos"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 6                               | "Falta de recolhimento das contribuições previdenciárias relativas à cota patronal dos meses de janeiro, novembro, dezembro e 13º salário de 2015"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 7                               | "As concessões de revisões gerais anuais são realizadas por meio de Decreto do Poder Executivo e não por Lei específica como determina a Constituição Federal"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 8                               | "Descumprimento em razão de expressivo montante inscrito em restos a pagar processados"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 9                               | "Existência de cargos comissionados com características e atribuições que não se tipificam como de direção, chefia e assessoramento, contrariando o inciso V, do artigo 37 da CF"                                       | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 10                              | "Também se juntaram à análise deste feito os Expedientes [...] 689.989.16-8 [...] denúncia formulada por Edgard de Moraes Silva sobre possíveis irregularidades referentes ao descumprimento da Lei Municipal nº 3.405" | Sim                | -                   | Sim           | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |                    |                     |               |                     |
|                                      |   | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |   | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|   |                             |                    |                     |                      |
|---|-----------------------------|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>                         | Sorocaba                    |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>                         | 2015                        |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>                           | Favorável                   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b>               | <b>Unidades de registro</b> |                    |                     |                      |
| <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                             |                    |                     |                      |
|   | <i>Conformidade legal</i>   | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |

|                                      |   |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|---|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Quadro IEGM                          | "Resultado [...] B - Efetiva"   | Sim                | Sim                 | -             | Sim                 |
| Item A.2                             | "O controle interno não foi regulamentado"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item B.3.1                           | "Após as exclusões feitas pela fiscalização, a aplicação no Ensino ficou abaixo dos 25%"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item C.1.1                           | "Descumprimento de diversos dispositivos das Leis Federais n.º 8.666/93 e n.º 10.520/02"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.2                             | "Divergências verificadas, entre a Origem e o AUDESP, nas informações referentes à Dívida Ativa e ao Balanço Orçamentário"                | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.3                             | "Nomeação de servidores para cargos em comissão sem as características exigidas pela norma constitucional"                                | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item D.5                             | "Entregas parciais e intempestivas de documentos e informações ao Sistema AUDESP nos meses de janeiro, maio, novembro e dezembro de 2015" | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |                    |                     |               |                     |
|                                      |   | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |   | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                             |  |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|--|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Ribeirão Preto   |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2015   |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Desfavorável   |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>  | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |  | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item 1                      | "Déficit da execução orçamentária de 2,13%..."   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 2                      | "Alterações orçamentárias com base em excesso de arrecadação própria e superávit financeiro de exercício anterior, que não se efetivou"  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 3                      | "Desídia do Poder Público na gestão financeira do Município que diante dos sucessivos déficits, sequer prevê um superávit orçamentário mediante dotação específica como reserva de contingência" | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 4                      | "Agravamento da situação financeira demonstrado pelo atraso de pagamentos a fornecedores"  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item 7                               | "Ausência de parte dos recolhimentos relativos à contribuição Patronal ao RPPS..."   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 8                               | "Art. 7º, III da LOA/2015 que autoriza o remanejamento ilimitado de recursos dentro do mesmo programa, fere o princípio orçamentário da exclusividade, previsto no Art. 165, §8º, da Constituição Federal"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 14                              | "Não vem contabilizando adequadamente os recursos provenientes da alienação de ativos e, decorrente disso, verificamos falta de fidedignidade entre os dados da origem e aqueles apurados no sistema AUDESP"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 15                              | "Verificamos que a despesa com pessoal, após inclusões realizadas por esta fiscalização, não superou o limite previsto no art. 20, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, porém ultrapassou aquele previsto no art. 59, § 1º, inciso II, da supracitada norma" | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 23                              | "Existência de cargos em comissão, que não possuem as atribuições fixadas em lei"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                             |   |   |                    |                     |                      |
|-----------------------------|---|---|--------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>           | Santos  |   |                    |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>           | 2015  |   |                    |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>             | Favorável   |   |                    |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b> | <b>Unidades de registro</b>   | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                    |                     |                      |
|                             |   | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i> | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item 1                      | "Falta de entrega do Plano de Mobilidade Urbana"                                  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 2                      | "Déficit na execução orçamentária de R\$ 245.835.767,36, correspondente a 13,02%" | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 3                      | "Investimento de 26,05% das receitas resultantes de impostos..."                  | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |
| Item 4                      | "Destinação de 19,04% das receitas de impostos"                                   | Sim                                       | -                  | -                   | -                    |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item 5                               | "Pagamentos de subsídios à Secretário Municipal em valor superior ao teto constitucional"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 6                               | "Divergências entre os dados informados pela origem e os apurados pelo Sistema Audesp"   | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 7                               | "Contratação de pessoal sem concurso público"  | Sim                | -                   | -             | -                   |
| Item 8                               | "Acompanham os presentes autos os Expedientes [...] 2153/026/17 [...] trata de Expediente encaminhado pela Associação Casa da Esperança denunciando irregularidades praticadas pela Prefeitura Municipal no tocante aos repasses de subvenção em vários exercícios." | Sim                | -                   | Sim           | -                   |
| Quadro IEGM                          | "O Município alcançou média geral de resultado C - em fase de adequação"   | Sim                | Sim                 | -             | Sim                 |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |

|                                      |   |   |                     |                     |                      |
|--------------------------------------|---|---|---------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Município:</b>                    | Piracicaba  |   |                     |                     |                      |
| <b>Exercício:</b>                    | 2015  |   |                     |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>                      | Favorável   |   |                     |                     |                      |
| <b>Unidades de contexto</b>          | <b>Unidades de registro</b>   | <b>Indicadores - dimensão substantiva</b> |                     |                     |                      |
|                                      |   | <i>Conformidade legal</i>                 | <i>Efetividade</i>  | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.3                             | "O município não conta com Plano de Carreira e Remuneração do Magistério"                         | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item B.1.1                           | "Déficit orçamentário de 6,75%"   | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item C.1                             | "Incorretamente fornecidos os dados relativos a dispensas e inexigibilidades de licitação"        | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item D.2                             | "Divergências entre os dados informados pela Origem e aqueles apurados no Sistema AUDESP..."      | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item D.3.1                           | "Manutenção dos cargos [...] cujas atribuições desatendem à disciplina do artigo 37, V, da CF/88" | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Item D.5                             | "Remessa extemporânea de documentos ao Audesp"  | Sim                                       | -                   | -                   | -                    |
| Quadro IEGM                          | "Resultado [...] B - Efetiva"   | Sim                                       | Sim                 | -                   | Sim                  |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |   |   |                     |                     |                      |
|                                      |   | <i>Publicidade</i>                        | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i>       | <i>Recomendação</i>  |
|                                      |   | Sim                                       | Sim                 | Sim                 | Sim                  |

| <b>Município:</b>    | Cubatão   |                                    |                     |                     |                      |
|----------------------|---|------------------------------------|---------------------|---------------------|----------------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2015  |                                    |                     |                     |                      |
| <b>Decisão:</b>      | Desfavorável  |                                    |                     |                     |                      |
| Unidades de contexto | Unidades de registro  | Indicadores - dimensão substantiva |                     |                     |                      |
|                      |   | <i>Conformidade legal</i>          | <i>Efetividade</i>  | <i>Participação</i> | <i>Transparência</i> |
| Item A.1             | "Falta de edição do Plano de Mobilidade Urbana em afronta à [...] Lei Federal nº 12.587/12"   | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item A.2             | "Falta de regulamentação do Sistema de Controle Interno quanto às suas funções institucionais"  | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item B.1.1           | "Déficit orçamentário de 8,23%..."  | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item B.1.2.1         | "Resultado orçamentário negativo de 2015 fez aumentar em 152,38% o déficit financeiro do exercício anterior"                                      | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item B.1.3           | "Falta de liquidez face aos compromissos de curto prazo, com índice de liquidez imediata de apenas 0,54"  | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item B.1.4           | "Aumento de 4,83% na Dívida de Longo Prazo influenciado"  | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item B.5.1           | "Ausência de recolhimento do INSS dos servidores ocupantes de cargos em comissão"   | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item B.6             | "A Prefeitura mantém contas bancárias abertas e movimentadas em bancos privados, em desatendimento ao § 3º do artigo 164 da Constituição Federal" | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item C.1             | "Inexatidão de informações transmitidas pela Origem ao Sistema AUDESP"  | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item D.1             | "Falta de criação do Serviço de Informação ao Cidadão, em afronta ao artigo 9º da Lei Federal nº 12.527/11"                                       | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Item D.2             | "Inexatidão de dados informados pelo Órgão ao Sistema AUDESP"   | Sim                                | -                   | -                   | -                    |
| Quadro IEGM          | "C+ - em fase de adequação"   | Sim                                | Sim                 | -                   | Sim                  |
|                      |   | Indicadores - dimensão formal      |                     |                     |                      |
|                      |   | <i>Publicidade</i>                 | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i>       | <i>Recomendação</i>  |
|                      |   | Sim                                | Sim                 | Sim                 | Sim                  |

| <b>Município:</b>    | Santo André  |                                    |             |              |               |
|----------------------|--|------------------------------------|-------------|--------------|---------------|
| <b>Exercício:</b>    | 2015   |                                    |             |              |               |
| <b>Decisão:</b>      | Favorável  |                                    |             |              |               |
| Unidades de contexto | Unidades de registro   | Indicadores - dimensão substantiva |             |              |               |
|                      |  | Conformidade legal                 | Efetividade | Participação | Transparência |
| Item A.1             | "LDO com previsão genérica de limitação de empenho e movimentação financeira (artigo 14), em desacordo ao Comunicado SDG nº 14/10"   | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item A.2             | "Responsável pelo Controle Interno não ocupa cargo efetivo"  | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.1             | "Déficit de arrecadação de 33,22%"   | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.1.2           | "Déficit financeiro no valor de R\$ 139.150.010,39; excluído do cálculo o valor contabilizado de forma inadequada como "disponível", déficit real é de R\$ 205.619.023,02" | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.1.3           | "Iliquidez em face dos compromissos de curto prazo"  | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.1.4           | "Contabilizada em "Demais Contribuições Sociais" a confissão de dívida junto ao PASEP"   | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.2.1           | "Divergências relevantes entre os demonstrativos do Sistema AUDESP e os relatórios publicados pela Origem"   | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.2.2           | "Disparidades no montante de despesa com pessoal constante do Sistema AUDESP e os relatórios publicados da origem"   | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.3.1           | "Investimentos no Ensino (24,74%) desatenderam ao mínimo constitucional"   | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.4             | "Divergência entre valores informados pelo TJ/SP e o registrado pela origem"   | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item B.5.2           | "Pagamentos excessivos para Agentes Políticos no total de R\$ 309.389,74"  | Sim                                | -           | -            | -             |
| Item D.1             | "Com mais de 10.000 habitantes, a Prefeitura deixou de divulgar de forma segregada as informações sobre repasses ao Terceiro 3º setor"                                     | Sim                                | -           | -            | -             |

|                                      |  |                    |                     |               |                     |
|--------------------------------------|--|--------------------|---------------------|---------------|---------------------|
| Item D.1.2                           | "Análise do resultado de aferição promovida pela FGV – Núcleo de Estudos Fiscais, nos termos contidos no expediente TC-20436/026/15, indica necessidade de aprimoramento das ações de transparência" | Sim                | -                   | -             | Sim                 |
| Quadro IEGM                          | "C - baixo nível de adequação"   | Sim                | Sim                 | -             | Sim                 |
| <b>Indicadores - dimensão formal</b> |  |                    |                     |               |                     |
|                                      |  | <i>Publicidade</i> | <i>Justificação</i> | <i>Sanção</i> | <i>Recomendação</i> |
|                                      |  | Sim                | Sim                 | Sim           | Sim                 |