

**Núcleo de Estudos Estratégicos sobre Democracia,
Desenvolvimento e Sustentabilidade**



NEEDDS

Núcleo de Estudos Estratégicos sobre Democracia, Desenvolvimento e Sustentabilidade

Textos para Discussão

Entre o controle e a democracia: o papel dos tribunais de contas

**Prof. Dr. Ivan Filipe de Almeida Lopes Fernandes
Prof. Dr. Gustavo Andrey de Almeida Lopes Fernandes
Prof. Dr. Marco Antonio Carvalho Teixeira**

São Paulo, fevereiro de 2017

Textos para Discussão é uma publicação do Núcleo de Estudos Estratégicos sobre Democracia, Desenvolvimento e Sustentabilidade (NEEDDS) da Universidade Federal do ABC.

Contato: needds@ufabc.edu.br

ISSN: 2525-4405

Comitê editorial: Arilson da Silva Favareto, Cristina Fróes de Borja Reis, Fernanda Graziella Cardoso, Giorgio Romano Schutte, Klaus Frey, Thiago Fonseca Morello Ramalho da Silva.

Edição: 003/2017

Autores: Ivan Filipe de Almeida Lopes Fernandes, Gustavo Andrey de Almeida Lopes Fernandes, Marco Antonio Carvalho Teixeira.

Entre o controle e a democracia: o papel dos tribunais de contas

Ivan Filipe de Almeida Lopes Fernandes

Gustavo Andrey de Almeida Lopes Fernandes

Marco Antonio Carvalho Teixeira

RESUMO:

Um órgão de Estado não vinculado a nenhum dos poderes, os Tribunais de Contas (TCs) são, constitucionalmente, órgãos autônomos, auxiliares do Poder Legislativo no controle externo, com o objetivo de fiscalizar a execução orçamentária e o patrimônio público. Do ponto de vista legal, possuem uma longa tradição no sistema jurídico brasileiro, tendo sofrido poucas alterações, inclusive após a promulgação da Constituição de 1988.

A despeito de uma estrutura organizacional formada em períodos não democráticos, cada vez mais, os TCs têm buscado se aproximar da sociedade e até mesmo estimular o controle social como formas de aprimorar suas atividades e colaborar, como base na percepção, escuta social e capacitação de grupos organizados, com a eficiência dos governos e melhoria das políticas públicas. Isso tem ocorrido por meio da adoção de mecanismos como ouvidorias, criação de escolas de contas e participação de tribunais de contas em redes de defesa da integridade pública formadas por instituições de controle e organizações da sociedade civil.

Propomos, portanto, fazer uma radiografia e análise dessas experiências nos tribunais de contas estaduais e municipais com o objetivo de verificar a contribuição das mesmas para a eficiência da gestão e o adensamento da democracia.

1. Introdução

No seu clássico texto acerca do processo de redemocratização na América Latina, Guillermo O'Donnell (1998) apresenta uma tipologia bidimensional para a *accountability*: a vertical e a horizontal, na perspectiva de como cada uma dessas dimensões ajudariam na satisfação das condições mínimas para um ingresso na poliarquia, pensando nos requisitos mínimos colocados por Robert Dahl. A referência a *accountability* vertical (que aqui vamos chamar de controle social) tem a ver com o processo eleitoral livre e regular, os espaços institucionais de participação social, bem como as diferentes formas de mobilização da sociedade. A dimensão Horizontal retrata o papel das instituições formais de controle tanto no âmbito interno ao governo quanto na sua dimensão externa o que nos remete a separação de poderes e a importância dos limites de cada um deles no processo democrático.

É importante destacar que a separação entre as dimensões vertical e horizontal da *accountability* não significa, em hipótese alguma, que as atividades dessas duas formas de controle sobre a administração pública são antagônicas ou rivalizam entre si. Muito pelo contrário, os órgãos formais de controle não são onipresentes e, portanto, nada mais saudável que os próprios beneficiários da política pública, ou da ação governamental, estejam atentos a boa gestão e acionem canais de interlocução com o controle horizontal, o que certamente melhora a atividade formal de controle, empodera a sociedade e aperfeiçoa as políticas pública e a própria gestão.

No Brasil, existe um importante debate sobre os mecanismos de *accountability* e os problemas que envolvem a efetiva realização do controle do governo pelas instituições dedicadas ao exercício destas funções e pela própria sociedade. A importância de boas instituições reside no fato de que são relevantes para aumentar o crescimento econômico e estimular o desenvolvimento político, econômico e social (Dye e Staphenurst, 1998).

Após três décadas de democracia, contudo, existe ainda uma tensão decorrente de forte *accountability* vertical, tendo em vista eleições competitivas e a multiplicidade de instituições participativas, simultaneamente a um controle horizontal que não avançou na mesma velocidade e, em muitos casos, encontra-se aquém das necessidades fundamentais da sociedade. Outra questão fundamental é a inclusão da dimensão federativa no processo

de controle governamental, observando não só como as atividades da União são controladas, mas também a atuação de municípios e governos estaduais. Gibson (2005) indica que apesar de um aprofundamento democrático no nível nacional, a política subnacional é ainda caracterizada por elementos autoritários. Deste modo, o esclarecimento sobre como atividades essenciais de controle são realizadas nas diferentes unidades da federação é contribuição de grande importância para a literatura sobre o Estado brasileiro.

Um dos órgãos por excelência central para o exercício do controle subnacional e nacional do Estado brasileiro são os Tribunais de Contas (TCs). Não vinculado a nenhum dos poderes, os TCs são, constitucionalmente, órgãos de auxílio, sem submissão, ao Poder Legislativo, com o objetivo de fiscalizar a execução orçamentária e o patrimônio público. Do ponto de vista legal, possuem longa tradição no sistema jurídico brasileiro, tendo sofrido poucas alterações, inclusive após a promulgação da Constituição de 1988.

Apesar dos esforços reformistas que marcam as duas primeiras décadas do período democrático brasileiro, a estrutura organizacional dos TCs ainda é parcialmente herdeira de decisões tomadas em períodos autoritários (Fernandes, Brelàz, Teixeira e Elmais, 2015). Apenas modificações na forma de escolha de seus membros foram realizadas no período democrático. A essência da estrutura institucional que orienta o controle orçamentário do governo por parte do Legislativo e dos TCs permaneceu estável (Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009). Ademais, apesar das modificações na forma na qual seus membros são escolhidos, Hidalgo, Canello e Lima de Oliveira (2015) e Weitz-Shapiro, Hinthorn e Moraes (2015) mostraram que as instituições de controle no Brasil são orientadas politicamente, o que dá indícios importantes da fraqueza da accountability horizontal no país.

Atualmente, existem no Brasil, trinta e quatro tribunais, sendo vinte e sete destinados aos Estados e Distrito Federal, quatro dedicados apenas a municípios de seus respectivos estados, havendo outro órgão para o respectivo governo estadual (Bahia, Ceará, Goiás e Pará), dois de capitais (São Paulo e Rio de Janeiro) e um para a União. Neste estudo nos dedicamos à análise tanto dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais (TCEs e TCMs).

Discutiremos como se deu a introdução de mecanismos que possibilitam a aproximação destes órgãos com a população, a despeito do arcabouço institucional herdado de períodos não democráticos. Nosso objetivo é analisar a qualidade dos Tribunais de Contas como mecanismos de controle a partir do papel da participação social, e se tal participação favorece uma *accountability horizontal* mais efetiva. Além de órgãos do controle, os Tribunais de Contas poderiam se tornar fonte potencial de informação, municiando os cidadãos com dados relevantes sobre o setor público?

Pretendemos nesse estudo avançar um pouco mais sobre o funcionamento interno dos tribunais e, em que base, os mecanismos de controle podem ser mais sofisticados. Assim, será possível verificar se existem pré-condições dentro do arcabouço constitucional vigente que aumentam a chance de uma maior interação dos tribunais com a sociedade e uma maior efetividade nos mecanismos de controle, ampliando, outrossim, a *accountability horizontal*. Cada vez mais alguns TCs têm buscado se aproximar da sociedade, por meio da adoção de mecanismos como ouvidorias, criação de escolas de contas e participação de tribunais de contas em redes de defesa da integridade pública¹.

Faremos, portanto, uma radiografia e análise das experiências de participação nos 27 Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) com o objetivo de verificar a contribuição das mesmas para a eficiência da gestão e o adensamento da democracia, assim como, quais são os obstáculos ainda existentes para a superação da herança dos períodos autoritários nessa instituição. Para isso, analisamos os TCEs e TCMs, dando ênfase às estruturas internas fundamentais orientadas para a expansão da participação social.

Para ambos objetivos realizamos uma coleta de dados a respeito das estruturas e do funcionamento dos tribunais por meio das respectivas leis orgânicas, seus regimentos internos e por meio dos seus respectivos sítios na internet. Em seguida, levantamos informações sobre a existência de Escolas de Contas Públicas, Ouvidorias, entre outros mecanismos de interação com a sociedade, assim como, como é o funcionamento destes mecanismos e sua importância dentro dos TCs. Quando não havia disponibilidade imediata dos dados, fizemos outras tentativas para a obtenção das informações

¹¹ Um bom exemplo é a Rede de Controle da Gestão Pública. Seu objetivo é “desenvolver ações direcionadas à fiscalização da gestão pública, ao diagnóstico e combate à corrupção, ao incentivo e fortalecimento do controle social, ao compartilhamento de informações e documentos, ao intercâmbio de experiências e à capacitação dos seus quadros”. Ver <http://www.rededecontrole.gov.br/home.htm> acesso em 22/03/2016;

necessárias para a elaboração desta pesquisa. A primeira via contato eletrônico (email), consoante indicado na página da internet da instituição. Em caso negativo, procederemos a uma segunda tentativa, por contato telefônico. Em todas as situações, contamos o tempo para a resposta e a qualidade da mesma. Como subproduto deste esforço de obtenção de dados, a estratégia nos permitiu observar a adequação dos Tribunais de Contas à Lei de Acesso à Informação, condição necessária para uma maior interação com a Sociedade.

O texto está dividido em cinco seções, incluindo esta Introdução. Na seguinte apresentamos um brevíssimo relato do histórico de formação dos Tribunais de Conta no Brasil. Na terceira, indicamos quais são as principais estruturas dos TCs e como é realizado o processo de controle das contas públicas dos respectivos governos estaduais. Na quarta seção apresentamos as instituições de participação social existente dentro dos TCEs e TCMs. Na quinta e última, concluímos o trabalho.

2. Histórico dos Tribunais de Contas no Brasil

A primeira constituição, de 1824, outorgada por D. Pedro I, praticamente não versou sobre sistemas de controle ou prestação de contas, tendo o Tribunal de Contas sido criado apenas pela segunda constituição brasileira, promulgada em 1891. O objetivo destes tribunais é verificar a legalidade das receitas e despesas, sendo seus membros nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, somente perdendo o cargo por sentença judicial.

A constituição de 1934 foi a que apresentou maiores mudanças no processo de *accountability* horizontal. Esta carta estabeleceu um sistema de pesos e contrapesos no qual os governos subnacionais deveriam criar uma instituição de auditoria de contas, desenhada em um modelo de assistência técnica. Esta instituição deveria preparar um relatório das contas do Executivo para o Poder Legislativo, que por sua vez, aprovaria ou não as contas apresentadas. Este continua sendo o modelo em uso no Brasil, no qual os Tribunais de Contas são órgãos de assistência técnica ao Poder Legislativo, que, por sua vez, é o verdadeiro responsável pelo controle das contas do Poder Executivo.

Em 1946, no contexto político de democratização houve um fortalecimento do

sistema de controle, retomando mecanismos introduzidos na Carta de 1934, como a competência do Congresso Nacional de julgar as contas do Presidente que, no entanto, mantinha a prerrogativa da escolha dos membros do TCU. Além disso, estabeleceu-se que todos os Estados deveriam ter uma instituição de controle, seguindo o modelo federal.

A Carta de 1967, já durante a ditadura militar, repete alguns pontos das constituições anteriores. Essa constituição foi complementada por uma série de atos institucionais nos anos subsequentes, que reforçaram o caráter autoritário do Estado brasileiro. No entanto, reformas burocráticas no período também ampliaram a preocupação com a legalidade do uso dos recursos públicos.

Finalmente, em 1988, com a chamada ‘Constituição Cidadã’, pela primeira vez se menciona de forma direta os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, definindo suas competências como controle externo das esferas de governo correspondentes. No entanto a CF-88 proibiu a criação de novas instituições de controle externo, além daquelas já estabelecidas. Apenas instituições de controle interno poderiam ser criadas, como a Controladoria Geral da União (CGU), estabelecida em 2002 no governo FHC ainda como Corregedoria, tendo se tornando Controladoria em 2003.

De maneira surpreendente, pouco foi adicionado ao texto constitucional em 1988 no que se refere ao controle externo, além da ênfase na supervisão do orçamento e da operação das agências governamentais. Por exemplo, constitucionalmente as instituições de controle externo devem rever as competências legais das agências públicas, mas não controlam a eficácia e a produtividade destas ações. A única exceção foi a forma de escolha dos membros dos Tribunais. Dois dos sete conselheiros dos TCs passam a ser alternadamente escolhido dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo próprio TC para escolha do Chefe do Executivo Estadual. Além disso, o governador pode escolher mais um membro, configurando 1/3 do plenário; os outros 2/3 são de escolha do respectivo Poder Legislativo.

3. Estrutura Institucional e Processos nos TCs

Os TCs operam como um braço técnico do legislativo, conforme definido no artigo 71 da CF – 1988: “*O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (...)*”. Estão submetidos ao julgamento deste órgão todos aqueles envolvidos na administração direta e indireta, bem como no uso e transferência de valores, bens e dinheiros públicos, podendo aplicar sanções àqueles que não atendem aos critérios de legalidade.

Em linhas gerais, as Constituições estaduais seguem o modelo federal, em que a titularidade do controle externo é do Legislativo, deixando, porém, para leis complementares as demais normatizações, incluindo competência, jurisdição, organização, bem como, os modelos de processo. Desse modo, o *modus operandi* do sistema de controle é definido por leis estaduais, o que pode trazer convergência e diversidade entre os órgãos estaduais, contudo, ao mesmo tempo, gerar situações caóticas no que se refere à apreciação de processos com conteúdos similares. Inexistindo uma forma para se garantir a congruência de suas ações, o que é garantido, por exemplo, no Poder Judiciário pela Suprema Corte, atos válidos em um Estado podem ser desconsiderados em outro.

Ademais, a estruturação interna dos órgãos de controle nos Estados e Municípios depende de legislação – lei orgânica -, aprovada pelo Poder Legislativo da mesma esfera. Esta indica quais questões institucionais serão definidos por meio do Regimento Interno, elaborado por meio de consenso pelos Conselheiros. A ausência de normas gerais sobre os órgãos de controle transforma os procedimentos jurídicos em instrumento de poder dos altos membros dos TCs. Esta alta flexibilização normativa promove uma singularidade em cada Tribunal de Contas, tornando a compreensão do órgão e de suas atividades um exercício bastante complexo.

Para as regras de tramitação processual, dado a inexistência de um modelo nacional, os Legislativos estaduais também optaram por transferir aos TCs a regulamentação dos seus próprios processos de avaliação de contas. Assim, tanto os prazos para apresentação dos resultados das auditorias às Assembleias estaduais e municipais, as elaborações de recomendações, bem como as regras de publicidade do seu conteúdo, são definidas pelos próprios órgãos de controle, podendo ser alteradas a qualquer momento (Breláz, Fernandes e Elmais, 2014).

3.1 Estrutura dos TCs – um modelo geral

A estrutura interna, explicitada em um modelo geral, foi desenhada a partir da estrutura individual de cada Tribunal de Contas. As informações foram coletadas nos sites de cada tribunal, respectivos regimentos internos, resoluções e na lei orgânica. Os principais elementos dos organogramas institucionais dos TCs são os seguintes: Conselheiros, Pleno, Presidência, Auditores, Ouvidoria, Ministério Público, Corregedoria e Secretaria de Controle Externo. Apresentamos a seguir cada um destes elementos da estrutura institucional:

Conselheiros – é o cargo, de maior prestígio dentro do órgão, é vitalício e conta com atividades que se assemelham com as de um juiz. Suas principais atribuições se constituem, entre outras, de emitir pareceres sobre as contas de governo, julgar processos e determinar providências para atos processuais. Os tribunais são formados por sete conselheiros, três nomeados pelo Governador, após sabatina da Assembleia Legislativa. Desses três, dois obrigatoriamente são um auditor de carreira do TC e um procurador do Ministério Público de Contas. Frente a isso, apenas um conselheiro é de fato de livre nomeação do governador. Os quatro conselheiros restantes são indicados e aprovados em sabatina pela Assembleia Legislativa. Juntos os Conselheiros formam o *Pleno* dos TCs, onde ocorrem as sessões que decidem pedidos de reexame, denúncias, auditorias e a instauração de tomadas de contas especiais.

O *Presidente* do tribunal é um dos conselheiros que, por ser eleito presidente, recebe uma série de atribuições como pesquisar modos de modernização do órgão, assessorar planejamento e diretrizes, promover melhoras no desenvolvimento organizacional, presidir as sessões plenárias e convocar auditores para a substituição de conselheiros em caso de ausência. Tem também o poder de voto de desempate nas decisões, determinar a realização de concursos públicos, dentre diversas outras atividades que compõe o cotidiano do tribunal.

Os *Auditores*, por sua vez, atuam em caráter permanente e substituem conselheiros ausentes para férias, além de poderem presidir comissões técnicas especiais. Exercem também, em alguns casos, funções de conselheiros em âmbitos menores, em

processos em que são relatores – por exemplo, admissão de pessoal. Além disso, preparam pautas de julgamento e auxiliam na elaboração de votos, relatórios, acórdãos. Vale ressaltar que a posição de auditor é de caráter técnico, não sendo permitidas nomeações por parte dos conselheiros.

A *Ouvidoria* é unidade do tribunal que visa o contato direto com a sociedade. O canal pelo qual existe a aproximação dos TCs com o povo. Suas atribuições envolvem assegurar o desenvolvimento e controle social da administração pública, recebendo manifestações sobre serviços notícias de ações irregulares, e manifestações populares dos serviços utilizados pelos tribunais. É um canal para atender à sociedade informando sobre processos que tramitam nos tribunais, podendo ser identificado como órgão dentro do tribunal com maior potencial em facilitar a sua relação com a sociedade e tribunal, estendendo o controle sobre o próprio órgão de controle por meio da ampliação da transparência.

O *Ministério Público Junto ao TC* promove a defesa da ordem jurídica em todas as despesas analisadas no tribunal, funcionando assim como um outro órgão de representação popular e fiscalização da legalidade de atos administrativos. O MPC fiscaliza o desempenho das atividades técnicas jurídicas que tramitam no tribunal. Sua presença se torna necessária na medida em que o Ministério Público é a parte defensora do interesse público nos julgamentos, opinando também na aplicação de sanções, podendo requisitar novos julgamentos, aperfeiçoando assim a *accountability* gerada pelo Tribunal de Contas. Todos TCs analisados possuem o Ministério Público presente em sua estrutura. O último a ser criado foi no estado de São Paulo, em 2010. A *Corregedoria* é uma unidade controle disciplinar por meio de inspeções e supervisões no tribunal. O corregedor é um dos conselheiros e auxilia o presidente nas funções de fiscalização da ordem.

Finalmente, a *Secretaria de Controle Externo* é um órgão com grande heterogeneidade dentre os TCs. Em alguns casos aparece como uma unidade, em outros como uma subdivisão de alguma unidade. Sua principal atribuição é realizar a fiscalização contábil, financeira e patrimonial de toda a Administração Pública quanto a sua legalidade. Produzem relatórios e pareceres técnicos e auxiliam nas auditorias dos tribunais no julgamento dos gestores públicos estaduais e outros responsáveis pelos

cofres públicos. Sua divisão interna varia entre os tribunais e pode ser por temas, no qual cada área da secretaria analisa um tema em todos os municípios, por exemplo, gastos com a saúde, ou por região cuja análise é dividida por municípios: 90% dos TCs possuem Secretaria de Controle Externo e destas, 100% possuem equipe composta por técnicos, sendo 75% com divisão interna temática e 25% com divisão regional.

Em síntese, em face da estrutura organizacional dos Tribunais de Contas, observamos que as duas estruturas com maior potencial de interação com a população são as Ouvidorias, assim como a Presidência. A primeira assume explicitamente este objetivo ao passo que a segunda é responsável pela administração do órgão de controle. É incumbido, portanto, de modernizar a instituição. De fato, como será visto a seguir, nos últimos anos, a ampla maioria dos TCs instituíram Escolas de Contas Públicas, a segunda estrutura fundamental para a comunicação com a sociedade do sistema de controle de contas brasileiro. Falamos sobre estas estruturas na próxima seção.

4. Tribunais de Contas e a Sociedade:

Em uma democracia, com plena *accountability* horizontal, órgãos de controle podem assumir uma função primordial, tornando-se fontes de informação, municiando cidadãos com os dados necessários para direcionar, acompanhar e cobrar a atuação do setor público. Desse modo, para investigar o atual quadro dos Tribunais de Contas como agentes informacionais, nossa análise é dividida em três pontos: acesso aos processos de fiscalização, resposta à solicitação de informação e, por fim, a ação ativa dos Tribunais por meios de suas Escolas de Contas.

4.1 Acesso aos Processos de Fiscalização

O acesso aos processos de fiscalização é condicionado diretamente pelas regras do respectivo Tribunal de Contas. A Constituição de 1988 versou a respeito dos órgãos de controle, atribuindo apenas suas funções mínimas. Não existe um código nacional que disponha a respeito da organização interna, assim como não há legislação geral sobre o fluxo de processos dentro dos Tribunais. Devido à ausência de um regramento que

estabeleça parâmetros para o fluxo processual, as regras gerais do processo de prestação de contas são definidas subsidiariamente a partir do Código de Processo Civil.

Não obstante, o CPC, ao regulamentar processos entre partes privadas, é um conjunto de regras não projetado para aumentar os níveis de transparência, clareza e detalhamento no processo de prestação de contas. Desse modo, é atribuído ao processo de prestação de contas um sigilo adequado às disputas entre entidades do setor privado e não ao controle horizontal das atividades governamentais. Ademais, a ausência de regras gerais que controlam órgãos de fiscalização cria uma nova dimensão no processo de prestação de contas, inteiramente controlada por membros internos: o regime interno. Prazos, procedimentos, a apresentação dos resultados da auditoria para o estado e os poderes legislativos municipais, recomendações, assim como as regras de publicidade são definidos internamente por cada tribunal e podem ser alterados a qualquer momento (Fernandes, Brelaz e Teixeira, 2013).

Para uma análise empírica deste fenômeno foram levantados as Leis Orgânicas e os Regimentos Internos de cada tribunal. Neles foram avaliados como se dá o processo de prestação de contas do governo, ou seja, se a legislação do Tribunal prevê algum fluxo processual ao decorrer da apreciação das contas de governo e também se está previsto vista pública ao cidadão durante o processo. Nos casos que a vista pública é prevista, foi subdividido a quantidade de tribunais que a permitem e aqueles que não permitem. O resultado pode ser observado na Tabela 01.

Com base na Tabela 01, algumas conclusões podem ser obtidas. Primeiramente, a respeito de uma norma que defina o fluxo processual que as contas do chefe do executivo devem seguir, tem-se que 18% dos Tribunais não a apresentam. Ou seja, o modo como o controle externo será realizado depende apenas daqueles que o realizarão. Sobre aqueles que apresentam esta norma, é perceptível que a maioria, 66%, a dispõe em seu Regimento Interno, que pode ser alterado quando desejado pelos Conselheiros. Embora apresentem a norma do fluxo processual, esta se mostra sensível aos interesses daqueles que praticarão tal fluxo.

Tabela 01: Regulamentação Interna dos Tribunais dos 27 Estados Brasileiros

Variáveis			Nº de Estados	(%)
Fluxo Processual de Contas	Contém	Regimento Interno	18	66%
		Lei Orgânica	4	16%
	Não Contém		5	18%
Variáveis			Nº de Estados	(%)
Vista	Prevista	Pública	0	0%
		Não Pública	6	22%
	Não Prevista		21	77%

A respeito da norma de autorização ou não da vista do processo de apreciação de contas dentro dos Tribunais tem-se que apenas 6% dos estados preveem tal possibilidade, embora nenhum deles permita o acesso livremente ao cidadão. Esta informação evidencia que o processo de prestação de contas de governo é tratado com um processo privado que diz respeito a apenas os órgãos de controle e o interessado; o governador, o prefeito, etc. Assim, a população é excluída do processo de verificação da alocação dos gastos públicos, mesmo que estes gastos sejam destinados a serviços que serão oferecidos aos cidadãos e provenientes de recursos captados dos próprios cidadãos.

4.2 Acesso à Informação Solicitada

Em face da inexistência de acesso público garantindo a totalidade das informações constante no processo de prestação de contas, buscamos avaliar o grau de acessibilidade dos Tribunais de Contas, verificando a disponibilidade de acesso ao parecer emitido sobre o Chefe do Executivo. Nesta etapa, tendo em vista a evidente diferença de atribuição e, de capital político de prefeitos e governadores, nossa análise se restringiu ao último. De todo modo, parte-se do princípio que a plena divulgação do processo envolve sempre o seu resultado final, ou seja, o parecer emitido pelo TC.

Nesse sentido, é importante destacar que a garantia de acesso à informação no Brasil somente foi regulamentada pela Lei Federal 12.527, sancionada em novembro de 2011. Nela é previsto a regulamentação dos procedimentos de consulta aos dados, o que se estende, inclusive, para os Tribunais de Contas. O acesso do cidadão à informação que não seja considerada sigilosa tornou-se um direito. De acordo com o inciso XXXIII do artigo 5º da Constituição Federal (1988): todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (CF 1988, art. 5, inc. XXXIII)

As seguintes instituições públicas devem cumprir a lei: órgãos e entidades públicas dos três poderes e dos três níveis de governo, Tribunais de Contas, Ministério Pública, autarquias, fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A Lei estipula a criação de um Serviço de Informações aos Cidadãos, define procedimento e normas para a solicitação de informações e estabelece prazos para que sejam repassadas as informações ao solicitante. A resposta deve ser dada imediatamente, se estiver disponível, ou em até 20 dias, prorrogáveis por mais 10 dias.

A Tabela 02 mostra o processo para se ter acesso aos relatórios técnicos e pareceres prévios das contas de governo em cada estado. Para medir a qualidade do serviço de atendimento ao cidadão, dividimos a acessibilidade em três etapas. Os mais acessíveis são aqueles cuja decisão final estava disponível para consulta no site do órgão na internet. Nos Tribunais que não havia a disponibilização *online* foi feita uma consulta inicial por e-mail e, caso não houvesse sucesso, uma consulta por telefone junto à ouvidoria. Nas últimas duas colunas, expõe-se, respectivamente, se não houve qualquer resposta ou, em caso positivo, a quantidade de dias úteis demorado.

Vale ressaltar que em alguns Estados que disponibilizam eletronicamente seus pareceres, existe dificuldade por parte do cidadão em encontra-los no site, sendo ocasionalmente, necessário o número do processo, nome do relator e a categoria na qual o processo de enquadra, para obter os documentos. Um exemplo foi o Estado de Minas Gerais, que disponibiliza seus relatórios apenas por meio do número do processo, sendo necessário contatar o tribunal para obter esta informação.

Tabela 02 Acessibilidade dos relatórios técnicos e pareceres prévios de cada TCE

Estado	Disponível no site	Disponível por solicitação de email	Disponível por telefonema	Sem retorno	Dias para conclusão da solicitação
Acre				X	
Alagoas				X	
Amapá				X	
Amazonas	X				
Bahia	X				
Ceará		X			3
Espírito Santo		X			10
Goiás	X				
Maranhão		X			29
Mato Grosso		X			2
Mato Grosso do Sul		X			2
Minas Gerais		X			1
Pará	X				
Paraíba			X		2
Paraná	X				
Pernambuco	X				
Piauí				X	
Rio de Janeiro	X				
Rio Grande do Norte				X	
Rio Grande do Sul	X				
Roraima		X			4
Rondônia		X			3
Santa Catarina	X				
São Paulo	X				
Sergipe		X			23
Tocantins		X			0
Distrito Federal	X				
Frequência Relativa	41%	37%	4%	18%	

Os resultados mostram que a Lei de Transparência é cumprida apenas parcialmente pelo sistema de controle brasileiro. Dos 27 Tribunais de Contas que tratam das contas do Executivo estadual, em apenas 11 a decisão sobre a gestão do governador é disponibilizada no site. Nos demais, foi necessária realizar solicitação por e-mail, cujo prazo de resposta chegou a 29 dias, quando houve resposta. Em alguns estados, não houve qualquer retorno, a despeito das diversas tentativas.

Os casos do Tribunal de Contas do Estado Acre e do Amapá são ainda mais agravante por não terem os documentos digitalizados, e os processos só poderem ser consultados se solicitados pessoalmente no tribunal. O TC do Espírito Santo também não disponibiliza seus relatórios ou pareceres online, sendo necessário o envio dos pareceres por email, 29 dias após a solicitação, e um envio de um disco com os Relatórios Técnicos, mais de dois meses após a solicitação.

Em todos os Estados em que o contato foi necessário, o atendimento foi feito pelas Ouvidorias dos Tribunais. Infelizmente ao decorrer deste estudo, notou-se uma falta de comprometimento destas *Ouvidorias* com a população, mostrando-se uma unidade ineficiente na geração de *accountability*.

O atendimento inadequado se repetiu em diversos tribunais, destacando-se o Tribunal de Contas do Estado do Alagoas, no qual atendente informou incorretamente que o Tribunal não tinha acesso as contas de governo, não julgava contas estaduais (apenas municipais), que qualquer processo interno é sigiloso, mesmo quando encerrado e que o acesso era permitido apenas a cidadãos do Estado de Alagoas.

Apenas 11 tribunais exercem a transparência ativa e divulgam informações à sociedade por iniciativa própria, independentemente de qualquer solicitação. Dos demais, 8 Tribunais de Contas disponibilizaram os pareceres dentro do prazo previsto de 20 dias e 2 tribunais enviaram os pareceres após o prazo previsto sem ter prorrogado o prazo por mais 10 dias (Sergipe e Espírito Santo). Do total de tribunais, 5 não enviaram os pareceres até o termino da coleta de dados, ou seja, após 45 dias da solicitação, sendo estes localizados nas regiões Norte e Nordeste: Acre, Alagoas, Amapá, Piauí e Rio Grande do Norte. (Breláz, Fernandes e Elmais, 2014).

Esta prestação de contas do tribunal para a sociedade é crucial para um bom funcionamento do órgão, e para a inibição de corrupções institucionais que já são

estimuladas pelo próprio desenho dos tribunais, como visto anteriormente. Em termos de *accountability* tem-se que sem este retorno ao cidadão todas as outras fases e processos se tornam inválidos, na medida em que o ciclo da prestação de contas não se fecha.

4.3 Divulgação Ativa as Escola de Contas e as Publicações.

Outra iniciativa relevante dos Tribunais é a atuação das Escolas de Contas Públicas. Em geral, trata-se de unidades criadas inicialmente com o objetivo de realizar treinamento interno, visando à capacitação dos servidores. No entanto, nos últimos anos estas unidades passaram a promover eventos externos, buscando divulgar boas práticas entre os gestores públicos, assim como, aproximar o órgão de controle do cidadão.

Como se pode observar na Tabela 3, excluindo-se o TCU, um caso singular dentro do sistema de controle, visto que, fiscaliza o governo federal, no plano subnacional 84,85% dos Tribunais possuem um departamento nestes moldes, sendo que em 81,82% há a promoção de cursos e eventos ao público em geral. No que toca a organização destas Escolas, há grande heterogeneidade.

Tabela 03 Escolas de Contas nos TCEs e TCMs

Tribunais de Contas Estaduais	Possuem Escola de Contas que realizam eventos externos	Possuem Escola de Contas, mas sem a realização de eventos	Não possuem Escolas de Contas
Lista de Estados	RR, PA (TCE e TCM), AC, TO, MT, MS, GO (TCE e TCM), PR, SC, RS, SP (TCE e TCM), MG, ES, RJ (TCE), AL, BA (TCE), CE (TCE e TCM), MA, PB, PE, PI, RN, SE	Bahia (TCE)	Amapá, Rondônia, Distrito Federal, Rio de Janeiro (TCM) e Bahia (TCM)

No caso do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, por exemplo, o diretor

da Escola de Contas é um funcionário comissionado, escolhido pelo presidente em exercício, com a aprovação dos demais conselheiros. Trata-se, portanto, de um departamento submetido diretamente ao Gabinete da Presidência, estabelecido por uma resolução interna da instituição. De outro lado, em Alagoas, o responsável pela Escola de Contas, criada por meio de Lei Estadual em 2003, é um Conselheiro, gozando evidentemente de maior autonomia em suas funcionalidades.

Os eventos realizados para a população variam desde programas para conhecer o funcionamento das atividades até cursos livres de curta duração, sobretudo, em direito administrativo e contabilidade pública. Nessa direção, talvez o caso mais exitoso seja a *Escola de Contas Professor Barreto Guimarães*, criada pela Lei Estadual 11.566/1998 e ligada ao TCE-PE. Em 2004, a instituição criou um programa denominado *TCendo Cidadania*, composto por três iniciativas principais.

Em primeiro lugar, a *Escola da Cidadania*, iniciada em 2004, procura promover conhecimentos sobre a administração pública, a origem dos recursos públicos, sua destinação e o controle externo, sensibilizando a formação de uma cidadania responsável. A iniciativa consiste em na realização palestras com alunos, além da edição de cartilhas informativas.

Por seu turno, o *Fórum TCendo Cidadania* corresponde a uma série de encontros informais, em geral com cerca de 100 pessoas em média, de diversos segmentos da comunidade local. Não obstante, a relevância do projeto, os funcionários do TCE-PE envolvidos participam como voluntários, no período noturno, além de fazerem os contatos com lideranças locais, com os membros de conselhos municipais, divulgam o trabalho nos meios de comunicação e distribuem convites com a população, além de afixar cartazes por toda a cidade.

A última peça do projeto é o *Curso em Gestão Pública para Conselhos Municipais*, financiado com recursos do orçamento da própria Escola de Contas. O projeto visa à capacitação de membros de conselhos municipais, abrangendo noções sobre gestão pública, dos respectivos mecanismos de controle, assim como, sobre as funções e responsabilidades dos conselhos municipais e de seus representantes. O programa já conseguiu visitar 100% dos municípios pernambucanos, atendendo mais de sete mil conselheiros.

Tabela 4 Lista de Material didático produzido para o público externo

Estado		Manuais
Roraima		Gestão Fiscal, Saúde, Fundeb e MDE, Prestação de Contas de Gestão, Procedimentos Contábeis, Nova Contabilidade, Obras, Transmissão de Cargos em Ano Eleitoral
Amazonas		-
Amapá		-
Pará	TCE	Ouvidoria, Coletânea de Jurisprudência, Cartilha TCE Cidadão
	TCM	-
Acre		Conversando com o Tribunal, FUNDEB, Último ano de Mandato, Um Instrumento de Cidadania, Plano Estratégico, Eleições 2010 e Último Ano de Mandato
Tocantins		Manual de Gestão de Contratos, Manual Controladoria-Geral do Estado, Manual do Acompanhamento de Decisão.
Rondonia		-
Mato Grosso		Diversas publicações envolvendo os temas de Cidadania, Administração Pública, Auditorias, Jurisprudência, Gestão, "Causos" de Auditoria, entre outros
Mato Grosso do Sul		Galeria Histórica, Modelos de Transição
Goiás	TCE	-
	TCM	Manual de normas e Procedimentos do Sistema de Controle Interno
Distrito Federal		Manual de Auditoria, Normas de Auditoria Governamental
Paraná		Manual de Cumprimento de Decisões, Manual de Orientação Sistema de Comunicação
Santa Catarina		Diversas publicações envolvendo os temas de Auditoria Operacional, Cidadania e Controle Social, Memória, Orientação (várias áreas), TCE na Escola, entre outros.
Rio Grande do Sul		Cartilha de Fiscalização dos Recursos do Fundeb dos Municípios, Cartilha de Racionalização da Cobrança da Dívida Ativa Municipal, Normas de Auditoria Governamental, Orientações do Tribunal de Contas para gestores municipais - 2014, Cartilha de Manutenção das Obras de Arte Especiais (OAE), Guia para Fiscalização de Concursos Públicos, Cartilha de Acessibilidade em prédios públicos - O que pode melhorar?, Licenciamento Ambiental
São Paulo	TCE	Aplicação no Ensino e as novas regras, Compêndio de Consultas, Deliberações, Súmulas e Julgados, Dez Anos da Lei de Responsabilidade Fiscal, Financiamento das Ações e Serviços Públicos de Saúde, Guia de Orientação aos Membros do Conselho do FUNDEB, Guia de Orientação aos Membros do Conselho Municipal de Saúde, Manual Básico de Previdência, Manual: Os cuidados com o último ano de mandato, O Controle Interno do Município, entre outros
	TCM	Cartilha de Aposentadoria e Pensão, Manual de Adiantamentos

... continua

... continuação

Minas Gerais		Carta de Serviços ao Cidadão, Cartilha para o Cidadão - Transparência Legal – Ouvidoria, Projeto Conhecer, As micro e pequenas empresas e a nova lei de licitações públicas – novo, Cartilha Licitação de Pneus, Cartilha de orientações gerais para fixação dos subsídios dos vereadores, Cartilha de orientações sobre Controle Interno, Cartilha de perguntas e respostas, Manual de Boas Práticas em Licitação.
Espírito Santo		Guia de Orientação para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública.
Rio de Janeiro	TCE	Manuais Técnicos, Manual de Auditoria Governamental, Cont. Básica Aplicada ao Setor Público, Regras de Final de Mandato sob a Ótica da LRF, Seminário Implantação da Nova Contabilidade Pública no Brasil
	TCM	Manual de Inspeção nos Órgãos da Administração Direta, Manual de Auditoria de Obras
Alagoas		O Tribunal na História
Bahia	TCE	O livro de ouro, Combate à corrupção, O que você tem a ver com a corrupção, Você no controle.
	TCM	-
Ceará	TCE	Revista Controle
	TCM	Cartilha sobre Processo Previdenciário, 120 Questões de seu Interesse
Maranhão		Conhecendo o Tribunal, Cartilha do Poder Legislativo, Cartilha Gestor Público responsável, Alerta aos Gestores no final do mandato
Paraíba		Resultado dos indicadores do Módulo Auditor - Educação, Auditoria Operacional Coordenada em Atenção Básica à Saúde, Cartilha de Orientações aos Prefeitos Eleitos, Cartilha de Orientações aos Presidentes de Câmaras, Cartilha de Orientações sobre o Controle Interno.
Pernambuco		Cartilha de Acessibilidade Urbana - Um Caminho Para Todos (2014), Guia de Referência - Documentos de Aposentadoria, Pensão e Reforma, Manual de Orientações Técnicas de Obras e Serviços de Engenharia - Administrações Municipais, Guia de Orientação para os Gestores Municipais, Guia De Implantação De Sistemas De Controle Interno, Gestão De Recursos Federais - Manual para os Agentes Municipais, Cartilha Do FUNDEB, Cartilha De Orientação Sobre A Lei De Responsabilidade Fiscal, Cartilha De Orientação Para Gestores Municipais, Cartilha Como Admitir Servidores Públicos.
Piauí		-
Rio Grande do Norte		-
Sergipe		-

Outra importante iniciativa dos Tribunais de Contas é a produção de material didático para a sociedade a respeito de *accountability*. Na Tabela 4, é apresentado um amplo levantamento sobre publicações dos órgãos de controle direcionadas para o público em geral. A respeito, vale lembrar que todos os TCs periodicamente publicam revistas com artigos jurídicos, reportagens sobre a própria instituição, bem como um compêndio de jurisprudência. Esse conjunto de publicações, entretanto, por ser

distante do cidadão comum, tratando de temas de interesse jurídico ou mesmo de mera promoção dos integrantes dos órgãos de controle, foi desconsiderado.

Desse modo, observamos que em 60,61% dos Tribunais de Contas publicam manuais técnicos sobre a organização de conselhos municipais de educação, sobre as regras dos gastos em educação e saúde, entre outros temas, que podem ser obtidos livremente no sítio eletrônico da instituição. Ainda que envolvam tecnicidades, como as definições legais, em geral, busca-se explicar para o cidadão comum as principais regras, bem como os eventuais desvios que possam ocorrer.

Por sua vez, verificou-se que 30,30% as instituições produzem material direcionado diretamente ao cidadão. Nesse grupo de publicações, foi encontrado desde desenhos infantis – vide “*O que você tem a ver com a corrupção*”, produzido pelo TCE-BA, até um compêndio de casos engraçados envolvendo auditorias de obras públicas, “*Causos de Auditoria*” publicado pelo TCE-MT.

5. Conclusão

O objetivo deste estudo foi elaborar uma radiografia a respeito de uma das mais importantes instituições de controle horizontal no sistema político brasileiro: os Tribunais de Contas. A primeira conclusão que emerge dos dados analisados é de que não existe um sistema de avaliação de contas dentro do país. As 34 instituições designadas para elaborar tal atividade exercem suas atividades de controle a partir de um pano de fundo institucional descentralizado, ainda que exista um grande isomorfismo institucional. Isto posto, cada uma das instituições de controle de contas, seja os Tribunais de Contas Municipais, Estaduais e o Tribunal de Contas da União são unidades institucionais independentes entre si e são relativamente livres para moldar o exercício das atividades de controle.

Diante de tal marco institucional flexível, os distintos fluxos de avaliação das contas dos diferentes entes da Federação se pautam por regras que podem ser diferenciadas de acordo com as idiosincrasias das localidades, o que, potencialmente, pode prejudicar a capacidade de se exercer uma *accountability* horizontal efetiva. Ainda que as estruturas sejam semelhantes, a liberdade de modifica-la e estabelecer o próprio

fluxo de avaliação torna a atividade de controles bastante complexa. Soma-se a este quadro o fato de que a publicidade dos relatórios de conta também não é completamente disseminada entre as instituições. Foram encontradas em diversos casos, barreiras importantes no acesso à informação, o que indica uma grande opacidade no exercício do controle horizontal. Desta forma, estudos futuros devem ser voltados para analisar o quanto a possibilidade de mudar as estruturas e regras de funcionamento e fluxos dos diferentes TCs de maneira idiossincrática afetam de fato o exercício do controle.

Um segundo objetivo do estudo foi analisar como as estruturas dos TCs se voltam para sociedade e podem possibilita a formação de um ciclo virtuoso de controle. Ao ser fonte de informação para a sociedade, o direito à informação torna-se fonte de estímulo para o exercício de controle por parte dos Conselheiros dos TCs, assim como ajudam a empoderar os indivíduos ao aumentar o conjunto de informação política-administrativa disponível. Encontramos fortes evidências que o acesso às informações produzidas e avaliadas pelos TCs não é tão disseminada quanto o necessário para um efetivo exercício do controle horizontal nas diferentes subunidades da federação. Ademais, mesmo as Escolas de Conta, quando existem, ainda estão voltadas sobretudo para o aperfeiçoamento técnico das burocracias especializadas nas atividades de controle de contas e não na disseminação de informações para a sociedade. É fundamental aprofundar e tornar o vínculo entre TCs e sociedade mais profundos, permanentes e com capacidade efetiva de afetar o fluxo de controle. Em pesquisa futura nos voltaremos para analisar tanto qual a reação da sociedade perante o aumento ou diminuição dos canais de acesso aos TCs, assim como os TCs respondem de maneira efetiva às demandas de maior capacidade de controle horizontal por parte da sociedade.

6. Referências.

ABRUCIO, Fernando; LOUREIRO, Maria R. “Finanças públicas, democracia e accountability” in: BIDERMAN, Ciro & ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*, Ed. Elsevier, págs.75-102. 2004.

BRASIL. *Constituição (1824). Constituição Política do Imperio do Brazil*. Rio de Janeiro: 1824.

BRASIL. *Constituição (1889). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: 1889.

BRASIL. *Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: 1934.

BRASIL. *Constituição (1937). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: 1937.

BRASIL. *Constituição (1946). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: 1946.

BRASIL. *Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: 1967.

BRASIL. *Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.

BRELÀZ, Gabriela de; ALVES, Mário A. O processo de institucionalização da participação na Câmara Municipal de São Paulo: uma análise das audiências públicas do orçamento (1990-2010). *Revista de Administração Pública*, v. 47, n. 4, p. 803 a 826, 2013.

BRELÀZ, Gabriela de; FERNANDES, Gustavo A.; ELMAIS, Luciana P. O papel limitado dos órgãos de controle no aperfeiçoamento da accountability horizontal: o caso dos governadores. ANPAD. 2014.

GOMES, Eduardo. G. M. *As agências reguladoras independentes e o Tribunal de Contas da União: conflito de jurisdições?* *Rev. Adm. Pública*. Rio de Janeiro 40(4): 615-30, jul/ago. 2006.

GOMES, M. B. *O controle externo e agências reguladoras no Brasil em perspectiva comparativa: lições, eventos recentes e desafios futuros*. *Congresso Internacional del*

CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 8. Anales... Panamá, out. 2003.

Hidalgo, D. F., Canello, J. Lima de Oliveira Renato. "Can Politicians Police Themselves? Natural Experimental Evidence from Brazil's Audit Courts". Comparative Political Studies (forthcoming).

LIMA, Luiz H.; MAGRINI, Alessandra. The Brazilian Audit Tribunal's role in improving the federal environmental licensing process. Environmental Impact Assessment Review, v. 30, n. 2, p. 108-115, 2010.

LOUREIRO, Maria R.; TEIXEIRA, M.A.; MORAES, Tiago C. 2009. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. Revista de Administração Pública

LOUREIRO, Maria Rita, ABRUCIO, Fernando; OLIVIERI, Cecília; TEIXEIRA, Marco, A C. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, Vol. 17, N.º 60

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique. Democratização e reforma do estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 739-772, jul./ago. 2009.

MELO, Marcus A. O controle externo na América Latina. Instituto Fernando Henrique Cardoso. Maio. 2007.

MELO, Marcus A; PEREIRA, Carlos; FIGUEIREDO, Carlos M. 2009. Political and Institutional Checks on Corruption: Explaining the Performance of Brazilian audit Institutions. Comparative Political Studies 42:1217

MONTESQUIEU, Charles L. de S. Do espírito das leis (1748).São Paulo: Abril Cultural, 1979.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal em novas poliarquias. 1998.

O'DONNELL, Guillermo. Democracia delegativa. Novos estudos, v. 31, p. 25-40, 1991.

PAIVA, N.; SAKAI, J. (2014). Quem são os conselheiros dos Tribunais de Contas. Transparência Brasil.

POLLITT, Christopher; SUMMA, Hilikka. Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves. Public Administration, v. 75, n. 2, p. 313-336, 1997.

RAUPP, Fabiano M.; DE PINHO, José A. G. *Construindo a accountability em câmaras municipais do estado de santa catarina: uma investigação nos portais eletrônicos*. 2011. Tese de Doutorado. Tese de Doutorado). Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, Brasil.

Weitz-Shapiro, Rebecca, Miriam Hinthorn, and Camila Moraes. 2015. "Overseeing Oversight: The Logic of Appointments to Brazilian State Audit Courts." Working Paper.

ROCHA, Arlindo C. *A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina*. *Rev. Adm. Pública*. Rio de Janeiro. 47(4): 901-25, jul/ago. 2013

VAN ZYL, Albert; RAMKUMAR, Vivek; DE RENZIO, Paolo. *Responding to the Challenges of Supreme Audit Institutions: Can legislatures and civil society help?*. U4 Issue, v. 2009, n. 1, 2009.

WILLIAMSOM, O. E. (1981). *The Economics of Organization: American Journal of Sociology* 87: 548-577 (Mandatory) (2,818 Mb)

WORLD BANK. 2001. *Features and functions of supreme audit institutions*.