



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ  
NÚCLEO DE ALTOS ESTUDOS AMAZÔNICOS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO  
SUSTENTÁVEL DO TRÓPICO ÚMIDO  
DOUTORADO EM DESENVOLVIMENTO SOCIOAMBIENTAL

FERNANDA PINHEIRO PANTOJA

**TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE FISCAL DAS CONTAS PÚBLICAS:** um  
estudo sistêmico autorreferencial no âmbito do Estado do Pará

BELÉM-PA  
2024

FERNANDA PINHEIRO PANTOJA

**TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE FISCAL DAS CONTAS PÚBLICAS: um estudo sistêmico autorreferencial no âmbito do Estado do Pará**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido, do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, da Universidade Federal do Pará, como requisito para a obtenção do título de Doutora em Desenvolvimento Socioambiental.

Área de Concentração: Desenvolvimento Socioambiental

Linha de Pesquisa: Estado, Instituições, Planejamento e Políticas Públicas

Orientador: Dr. Josep Pont Vidal

BELÉM-PA  
2024

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo  
com ISBD Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará**

**Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a)  
autor(a)**

---

P654t PINHEIRO PANTOJA, FERNANDA.  
TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE FISCAL DAS  
CONTAS PÚBLICAS: : Um estudo sistêmico autorreferencial no âmbito do  
Estado do Pará / FERNANDA PINHEIRO PANTOJA. —2024.  
216 f. : il. color.

Orientador(a): Prof. Dr. Josep Pont Vidal  
Tese (Doutorado) - Universidade Federal do Pará, Núcleo de Altos  
Estudos Amazônicos, Programa de Pós-Graduação em  
Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido, Belém, 2024.

1. Controle Externo. 2. Gestão Fiscal. 3. Teoria dos Sistemas  
Sociais. 4. Tribunal de Contas do Estado do Pará. I. Título.

CDD 351.8115024

---

FERNANDA PINHEIRO PANTOJA

**TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLE FISCAL DAS CONTAS PÚBLICAS: um estudo sistêmico autorreferencial no âmbito do Estado do Pará**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido, do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos da Universidade Federal do Pará, como requisito para a obtenção do título de Doutora em Desenvolvimento Socioambiental.

Área de Concentração: Desenvolvimento Socioambiental

Linha de Pesquisa: Estado, Instituições, Planejamento e Políticas Públicas

Orientador: Dr. Josep Pont Vidal

Data de aprovação: 26 /06/2024

**Banca Examinadora:**

---

Prof. Dr. Josep Pont Vidal  
Orientador (PPGDSTU/NAEA/UFPA)

---

Prof. Dr. Armin Mathis  
Examinador Interno (PPGDSTU/NAEA/UFPA)

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Mirleide Chaar Bahia  
Examinadora Interna (PPGDSTU/NAEA/UFPA)

---

Prof. Dr. João Francisco Garcia Reis  
Examinador Externo (IESP/SEGUP-PA)

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Patrícia Kristiana Blagitz Cichovski  
Examinadora Externa (PPGDDA/ICJ/UFPA)

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Rosana Pereira Fernandes  
Examinadora Externa (PPGGP/NAEA/UFPA)

À minha família, especialmente, ao meu filho Fernando Otto, que chegou durante a caminhada do doutoramento e em meio a uma pandemia que ceifou a vida de milhares de pessoas no mundo todo. Sua presença me trouxe forças e inspiração para enfrentar os desafios que se apresentaram (e apresentam-se) diariamente. Todos os dias ele me ensina e me motiva a ser um ser humano melhor.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, sempre, pelo dom da vida, da paciência, da determinação e por estar presente nesta trajetória e guiar-me, continuamente, nesta jornada terrena.

À minha avó Ana (*in memoriam*) e à minha mãe Regina, minhas referências, por todo esforço, luta e por mostrarem, em meio as suas adversidades, a importância e o valor da educação.

Ao meu companheiro e parceiro de todas as horas, meu esposo Tayan Roberto, pelo encorajamento e incentivo na jornada de muito trabalho e estudo.

Ao meu filho, Fernando Otto, meu amor infinito. Embora eu tenha me esforçado para evitar, retirei sua atenção em alguns momentos. Peço desculpas e me comprometo a compensar cada momento.

À minha mãe e à Naielle, por cuidarem do meu filho em todos os momentos.

Aos meus irmãos Clovis, Cleide e Cloveraldo, e a todos os meus sobrinhos, por dividirem os desafios e as alegrias da vida.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Josep Vidal, pela valiosa oportunidade de me aceitar como sua orientanda e por compartilhar seu conhecimento e experiência de maneira tão generosa. Suas aulas e conversas foram enriquecedoras, proporcionando *insights* valiosos para o meu desenvolvimento pessoal, acadêmico e profissional.

Ao Prof. Dr. José Almir pela orientação e contribuição no mestrado e por ter lançado luz para que eu avançasse no doutorado.

Às Professoras, Dra. Rosana Fernandes e Dra. Leila Elias, pelas contribuições desde o mestrado, por todo apoio acadêmico e pelas importantes sugestões na qualificação da pesquisa.

Ao Prof. Doutor Armin, pelas valiosas contribuições nas aulas e na qualificação.

Aos Professores, Dr. João Francisco Reis, Dra. Mirleide Bahia e Dra. Patrícia Cichovski, por dedicarem seu tempo e conhecimento à leitura e participação na defesa desta tese.

À Universidade Federal do Pará (UFPA) e ao Núcleo de Altos Estudos Amazônicos (NAEA), pela estrutura disponibilizada para minha formação desde a graduação. Tenho orgulho de ser fruto da escola pública, e celebro a importância dessas instituições na minha trajetória acadêmica.

Aos docentes do PDTU, que engrandecem o Núcleo e muito contribuem para a nossa formação e para a Amazônia.

Aos meus colegas do doutorado e aos grupos de pesquisa Governança, Organizações, Políticas Públicas e Contabilidade na Amazônia (GOPPCA) e Sistemas, Interdisciplinaridade e Gestão na Amazônia (SIGMA). Tive a oportunidade de conhecer colegas maravilhosos que a mim muito ajudaram. Prof. Adagenor, Prof<sup>a</sup> Khrisna, Prof<sup>a</sup> Leila, Prof<sup>a</sup> Rosana, Raquel, Hellen, Rebecca, Caio, Cleonildo, Maurício, Helder, Júlio, Rebecca, Gilvan, Janiery, Melina, minha gratidão a todos(as) vocês. Valeu muito pela experiência.

Não poderia deixar de citar e agradecer à equipe de apoio da secretaria do PDTU (Jose e José), da biblioteca (Ruthane e Socorro) e da copiadora (Simone), pessoas muito atenciosas e prestativas.

Ao Tribunal de Contas do Estado do Pará representado pelo seu corpo deliberativo, Conselheira Presidente Rosa Egídia Lopes e aos Conselheiros(as) Fernando Ribeiro, Maria de Lourdes de Oliveira, Luis Cunha, Cipriano Oliveira Júnior, Odilon Teixeira e Daniela Lima.

Além disso, expresso minha gratidão a todos os entrevistados que, de forma solícita e gentil, aceitaram o convite para colaborar com esta pesquisa, fornecendo dados relevantes e significativos.

Agradeço também à Secretaria de Controle de Externo, principalmente, à equipe da Gestão Fiscal. Minha gratidão pela convivência e aprendizados diários.

Preciso também agradecer às pessoas que, direta e indiretamente, contribuíram para essa caminhada e, de certa forma, envolveram-se no desenvolvimento do trabalho, seja com material, discussões, leitura, revisões, dicas, suporte, dentre outros: Dualyson, Raquel (mais uma vez), Douglas, Carolina, Márcio, Merabe, Alcione, Cristina, Márcia, Josué, Juliana, Sônia, Carlos Edilson, Suelena, Raphael, Ruth e Salgado.

E, mais uma vez, à minha família, exercício diário de diálogo e compreensão, por todo apoio sem o qual este trabalho não seria possível.

A todos, muito obrigada!

“Ninguém ignora tudo. Ninguém sabe tudo. Todos nós sabemos alguma coisa. Todos nós ignoramos alguma coisa. Por isso aprendemos sempre”. (Paulo Freire)

“Pensar sistemicamente é, aliás, pensar a complexidade, a instabilidade e a intersubjetividade”.  
(Vasconcelos, 2002)

## RESUMO

Frente ao panorama complexo de fiscalização e controle das contas públicas, a pesquisa em tela buscou uma abordagem de conhecimento inovadora e sistêmica em torno das organizações tribunais de contas, notadamente, em sua atuação e comunicação intra e interinstitucional. Se, de um lado, a produção acadêmica reconhece a importância centenária dessas entidades no controle administração pública, destacando-as como essenciais para a qualidade da democracia, de outro, há estudos evidenciando ambiguidades entre o que o órgão faz e o que deveria fazer. Dessa feita, partindo da perspectiva da Teoria Geral dos Sistemas Sociais ou Autorreferenciais, que reconhece, no processo de compreensão dos fenômenos sociais, a relevância e a singularidade das comunicações, abordou-se o funcionamento dessas organizações. Para tanto, realizou-se pesquisa heurística com formulação de hipóteses, visando analisar os fluxos informacionais que se estabelecem entre o sistema organizacional TCE-PA e o sistema político administrativo paraense (compreendido o Poder Executivo e o Parlamento), no tocante ao controle e à fiscalização da gestão fiscal governamental e aos respectivos efeitos nas práticas de gerenciamento das contas públicas. Trata-se de um estudo exploratório-descritivo, de caráter qualitativo, cuja coleta de dados incluiu a pesquisa bibliográfica e documental, sendo complementada pela realização de entrevistas semiestruturadas, efetuada 1/3 do corpo deliberativo do órgão em questão. Na sequência, os dados foram submetidos à técnica de análise de conteúdo. A pesquisa, no segmento de atuação analisado, com base nas escolhas e distinções efetuadas no processo de observação, resultou em um esquema explicativo dessa dinâmica comunicacional, cujos principais resultados evidenciam que: o processo autopoietico do sistema organizacional TCE-PA decorre de interações entre normas, procedimentos e decisões tomadas, as quais reproduzem e atualizam, continuamente, suas operações e funções institucionais. Isso não apenas destaca a singularidade do órgão em questão, mas também revela, à luz do processo de interpenetração sistêmica, sua capacidade mobilização e conexão com diferentes organizações, uma vez que opera em distintos sistemas funcionais; as informações e as mensagens produzidas e emitidas pelo TCE-PA, dentro do escopo de suas competências constitucionais e legais, reverberam nas práticas de gerenciamento das contas públicas paraense, porém, de forma assimétrica, considerando, dentre outros, os diferentes e divergentes aspectos envolvidos na concepção de regras normativas, diretrizes regulamentares e procedimentos que balizam o controle fiscal no País.

**Palavras-chave:** Controle Externo; Gestão Fiscal; Teoria dos Sistemas Sociais; Tribunal de Contas do Estado do Pará.

## ABSTRACT

In the face of the complex panorama of oversight and control of public accounts, this research sought an innovative and systemic knowledge approach concerning Audits Courts as organizations, particularly focusing on their performance as well as their intra and inter-institutional communication. While, on the one hand, academic production admits the centennial importance of these public bodies in public administration oversight, highlighting them as essential for the quality of democracy, on the other hand, there are also studies showing ambiguities between what these bodies do and what they are supposed to do. Thus, from the perspective of the General Theory of Social or Self-Referential Systems, which acknowledges the relevance and uniqueness of communications in understanding social phenomena, the functioning of these organizations was examined. To this end, a heuristic research was conducted with hypothesis formulation, aiming to analyze the informational flows established between the TCE-PA (Audit Court of the State of Pará) as an organizational system and the political-administrative system of Pará (including the Executive Power and the Parliament), regarding the control and oversight of governmental fiscal management and their respective effects on public accounts management practices. This is an exploratory-descriptive study of a qualitative nature, whose data collection included bibliographic and documentary research, complemented by semi-structured interviews conducted with one-third of the deliberative body of the institution in question. Subsequently, the data were subjected to content analysis techniques. The research, in the examined, based on the choices and distinctions carried out during the observation process, resulted in an explanatory scheme of this communicational dynamic. The main results highlight that: the autopoietic process of the TCE-PA as an organizational system stems from interactions between norms, procedures, and decisions taken, which continuously reproduce and update its operations and institutional functions. This not only underscores the uniqueness of the entity in question but also reveals, in light of the systemic interpenetration process, its capacity for mobilization and connection with different organizations, as it operates in distinct functional systems. The information and messages produced and issued by TCE-PA, within the scope of its constitutional and legal competencies, reverberate in the public accounts management practices in Pará, albeit asymmetrically, considering, among other factors, the different and divergent aspects involved in the conception of normative rules, regulatory guidelines, and procedures that guide fiscal control in the country.

**Keywords:** External Control. Fiscal Management. Theory of Social Systems. Court of Accounts of the State of Pará.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Figura 1</b> – Teoria de Sistemas Sociais.....	45
<b>Figura 2</b> – Sistemas principais e sistemas secundários que constituem a sociedade .....	48
<b>Figura 3</b> – Sistema organizacional Tribunal de Contas – Interpenetração sistêmica entre os sistemas político, jurídico e administrativo .....	79
<b>Figura 4</b> – Tipos de auditoria no setor público conforme normas internacionais .....	85
<b>Figura 5</b> – Etapas de seleção das pesquisas que compõem a revisão da literatura.....	96
<b>Figura 6</b> – Proposta heurística na perspectiva da teoria dos sistemas autorreferenciais .....	110
<b>Figura 7</b> – Delimitação, conexão e fluxos do sistema focal operativo do controle da gestão fiscal paraense.....	118
<b>Figura 8</b> – Regramentos e temas vinculados à LRF .....	131
<b>Figura 9</b> – Cronologia do Fluxo Normativo da gestão fiscal no âmbito do TCE-PA .....	160
<b>Figura 10</b> – Síntese do rito de apreciação dos relatórios da gestão fiscal TCE-PA .....	163
<b>Figura 11</b> – Síntese do rito de apreciação das contas do chefe do Poder Executivo do Estado do Pará .....	177
<b>Figura 12</b> – Síntese do rito de julgamento político das contas do chefe do Poder Executivo .....	179

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Delineamento das hipóteses e dos indicadores operativos da pesquisa .....	25
<b>Quadro 2</b> – Tipos de controle dos gastos da administração pública .....	72
<b>Quadro 3</b> – Modelo de controle e principais características das EFS .....	73
<b>Quadro 4</b> – Instrumentos de planejamento e demonstrativos fiscais .....	92
<b>Quadro 5</b> – Síntese dos estudos e aproximações teóricas – 2015-2022.....	98
<b>Quadro 6</b> – Principais desafios e avanços na fiscalização dos Tribunais de Contas.....	105
<b>Quadro 7</b> – Enquadramento metodológico da pesquisa .....	112
<b>Quadro 8</b> – Representação esquemática dos componentes do sistema tribunal.....	121
<b>Quadro 9</b> – Quantitativo de atos normativos e regulamentares da gestão fiscal nos planos federal e estadual .....	123
<b>Quadro 10</b> – Detalhamento das classes processuais referidas nas atas das reuniões do Tribunal Pleno – 2015 a 2023 .....	123
<b>Quadro 11</b> – Participantes entrevistados .....	125
<b>Quadro 12</b> – Limites percentuais da despesa com pessoal por ente federativo e esfera de Poder .....	132
<b>Quadro 13</b> – Síntese das principais alterações do demonstrativo da despesa com pessoal – 2015-2022.....	135
<b>Quadro 14</b> – Síntese das principais alterações do demonstrativo a Dívida Consolidada Líquida – 2015-2022.....	141
<b>Quadro 15</b> – Síntese das principais alterações do(s) Demonstrativo(s) dos resultados primário e nominal – 2015-2022.....	144
<b>Quadro 16</b> – Síntese dos principais entendimentos dos Tribunais de Contas acerca do demonstrativo da despesa com pessoal .....	147
<b>Quadro 17</b> – Excerto da entrevista – Função normativa e papel do Tribunal de Contas.....	158
<b>Quadro 18</b> – Síntese das informações e decisões relativas aos relatórios fiscais 2015-2022.....	168
<b>Quadro 19</b> – Excerto de entrevista – Tomada de decisão .....	170
<b>Quadro 20</b> – Excerto de entrevista – Informações emitidas .....	173
<b>Quadro 21</b> – Excerto de entrevista – Tempestividade .....	175
<b>Quadro 22</b> – Julgamento das contas do governador – Poder Legislativo 2015-2022.....	180
<b>Quadro 23</b> – Excerto de entrevista – Poder Legislativo e autonomia .....	181

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

<b>ACO</b>	Ação Cível Originária
<b>ADI</b>	Ação Direta de Inconstitucionalidade
<b>ADCT</b>	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
<b>AGE</b>	Auditoria Geral do Estado
<b>ALEPA</b>	Assembleia Legislativa do Estado do Pará
<b>ABRACON</b>	Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios
<b>AMPCON</b>	Associação Nacional do Ministério Público de Contas
<b>ARO</b>	Antecipação de Receita Orçamentária
<b>ATRICON</b>	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
<b>AUDICON</b>	Associação Nacional dos Auditores
<b>CCOR</b>	Colégio dos Corregedores e Ouvidores dos Tribunais de Contas do Brasil
<b>CE</b>	Constituição Estadual
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>CFFO</b>	Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária
<b>CGF</b>	Conselho de Gestão Fiscal
<b>CTCONF</b>	Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação
<b>CACR</b>	Com Alerta e Com Recomendação
<b>CASR</b>	Com Alerta e Sem Recomendação
<b>DC</b>	Dívida Consolidada
<b>DCL</b>	Dívida Consolidada Líquida
<b>DCASP</b>	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
<b>EC</b>	Emenda Constitucional
<b>EFS</b>	Entidades Fiscalizadoras Superiores
<b>FMI</b>	Fundo Monetário Internacional
<b>GF</b>	Gestão Fiscal
<b>GTCON</b>	Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis
<b>GTREL</b>	Grupo Técnico de Padronização de Relatórios
<b>IFI</b>	Instituição Fiscal Independente
<b>IFGF</b>	Índice Firjan de Gestão Fiscal
<b>IPC</b>	Instrução de Procedimento Contábil

<b>IRB</b>	Instituto Rui Barbosa
<b>IRFS</b>	Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão
<b>ISSAI</b>	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
<b>LDO</b>	Lei de Diretrizes Orçamentárias
<b>LOA</b>	Lei Orçamentária Anual
<b>LRF</b>	Lei de Responsabilidade Fiscal
<b>MCASP</b>	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
<b>MDF</b>	Manual de Demonstrativo Fiscais
<b>MP</b>	Medida Provisória
<b>MPC</b>	Ministério Público de Contas
<b>MPC-PA</b>	Ministério Público de Contas do Estado do Pará
<b>NBASP</b>	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
<b>PCASP</b>	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
<b>PPA</b>	Plano Plurianual
<b>PEF</b>	Programa de Estabilidade Fiscal
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>PIPCP</b>	Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais
<b>PPP</b>	Parceria Público Privada
<b>PROMOEX</b>	Programa de Modernização do Controle Externo do Distrito Federal, Estados e Municípios
<b>PVL</b>	Pedidos de Verificação de Limites e Condições
<b>RCL</b>	Receita Corrente Líquida
<b>RE</b>	Recurso Extraordinário
<b>RGF</b>	Relatório de Gestão Fiscal
<b>RREO</b>	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
<b>SEFA</b>	Secretaria de Estado da Fazenda
<b>SEPLAD</b>	Secretaria de Planejamento e Administração
<b>SACR</b>	Sem Alerta e Com Recomendação
<b>SADIPEM</b>	Sistema de Análise da Dívida Pública, nas Operações de Crédito e nas Garantias da União, Estados e Municípios
<b>SASR</b>	Sem Alerta e Sem Recomendação
<b>SERPRO</b>	Serviço Federal de Processamento de Dados
<b>SICONFI</b>	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>STN</b>	Secretaria do Tesouro Nacional
<b>SUS</b>	Sistema Único de Saúde
<b>TC</b>	Tribunal de Contas
<b>TCE</b>	Tribunal de Contas do Estado
<b>TCE-PA</b>	Tribunal de Contas do Estado do Pará
<b>TCM</b>	Tribunal de Contas dos Municípios
<b>TCU</b>	Tribunal de Contas da União
<b>TGSS</b>	Teoria Geral dos Sistemas Sociais
<b>VD</b>	Variável Dependente
<b>VI</b>	Variável Independente

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>16</b>
<b>1.1</b>	<b>Delimitação e questões da pesquisa.....</b>	<b>19</b>
<b>1.2</b>	<b>Objetivo geral.....</b>	<b>24</b>
1.1.1	Objetivos específicos .....	24
<b>1.3</b>	<b>Hipóteses .....</b>	<b>24</b>
<b>1.4</b>	<b>Justificativa.....</b>	<b>29</b>
<b>1.5</b>	<b>Estrutura da tese .....</b>	<b>34</b>
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-CONCEITUAL .....</b>	<b>36</b>
<b>2.1</b>	<b>Teoria dos Sistemas Autorreferenciais .....</b>	<b>36</b>
2.1.1	Sistema e entorno .....	41
2.1.2	Interpenetração e acoplamento estrutural .....	49
2.1.3	Comunicação e autorreferencialidade.....	51
2.1.4	Dupla contingência .....	55
<b>2.2</b>	<b>Organizações na ótica da Teoria dos Sistemas Autorreferenciais.....</b>	<b>57</b>
2.2.1	Aportações sociológicas aos estudos organizacionais .....	57
2.2.2	Singularidade e circularidade dinâmica das organizações.....	60
2.2.3	Administração Pública como sistema social organizacional .....	64
<b>2.3</b>	<b>Controle na Administração Pública, Tribunais de Contas e Gestão Fiscal</b>	
	<b>Governmental .....</b>	<b>67</b>
2.3.1	Controle governamental: pluralidade de visões e enfoques.....	67
2.3.2	Tribunais de Contas brasileiros: organizações <i>sui generis</i> , sistemicamente, interpenetradas, interconectadas e interdependentes .....	73
2.3.3	Processos administrativos gerenciais e operativos dos Tribunais de Contas.....	80
2.3.4	Marco legal simbólico da gestão fiscal governamental na Lei de Responsabilidade Fiscal.....	87
2.3.4.1	Gestão fiscal responsável: conceito complexo e de múltiplas dimensões .....	88
<b>2.4</b>	<b>Configurações e funcionalidades dos Tribunais de Contas à luz da LRF: uma revisão bibliográfica .....</b>	<b>96</b>
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>108</b>

<b>3.1</b>	<b>Tipo de estudo .....</b>	<b>108</b>
<b>3.2</b>	<b>O papel da observadora .....</b>	<b>112</b>
<b>3.3</b>	<b>Lócus da pesquisa: sistema e entorno observado.....</b>	<b>115</b>
<b>3.4</b>	<b>Coleta de dados .....</b>	<b>122</b>
<b>3.5</b>	<b>Análise dos dados .....</b>	<b>126</b>
3.5.1	<b>Categorias de análise .....</b>	127
<b>3.6</b>	<b>Limitações da pesquisa.....</b>	<b>128</b>
<b>4</b>	<b>INTERCONEXÕES E FLUXOS COMUNICACIONAIS NO CONTROLE E NA FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL PARAENSE .....</b>	<b>130</b>
<b>4.1</b>	<b>Semântica normativo-regulamentar .....</b>	<b>130</b>
4.1.1	Despesa com pessoal .....	131
4.1.2	Endividamento – Dívida Consolidada Líquida (DCL).....	139
4.1.3	Meta fiscal – Resultados primário e nominal .....	143
<b>4.2</b>	<b>Distinção funcional e operacional de controle e fiscalização da gestão fiscal paraense.....</b>	<b>155</b>
<b>4.3</b>	<b>Fluxos de informação e reverberação comunicativa .....</b>	<b>162</b>
4.3.1	Dos relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal.....	167
4.3.2	Do parecer prévio sobre as contas do governador .....	177
	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>188</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>193</b>
	<b>APÊNDICES .....</b>	<b>207</b>
	<b>Apêndice A – Síntese dos procedimentos da Pesquisa Documental.....</b>	<b>207</b>
	<b>Apêndice B – Roteiro das entrevistas semiestruturadas.....</b>	<b>214</b>
	<b>Apêndice C – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido .....</b>	<b>215</b>
	<b>Apêndice D – Fluxograma de Fiscalização da Gestão Fiscal – TCE-PA.....</b>	<b>216</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No complexo universo das interações sociais, a operacionalização das práticas relacionadas aos mais variados atos e fatos da vida, que é finita, tende a fazer alusão ao controle. Controlar, em ampla acepção, é uma atividade intrínseca ao ato de agir na busca por resultados promissores. Contempla ação para o antes (plano), durante (execução) e depois (avaliação). Não obstante, é induzida e operada sob as mais variadas contingências (pessoais, políticas, econômicas, temporais, tecnológicas, sanitárias etc.), de modo que, em cada etapa desse processo, surgem novas possibilidades, além de se encamparem escolhas que podem resultar em ações variadas a serem conectadas e concatenadas no seu contumaz fluxo.

O controle das contas públicas governamentais, em particular, via estabelecimento de programas que racionalizem o equilíbrio entre receitas e despesas, é reconhecido e, historicamente, uma aspiração global (Peters, 2013; Menezes, 2015). Nesse jaez, as atividades dos órgãos de auditoria governamental externa, notadamente, os Tribunais de Contas, ou órgãos equivalentes, nos diferentes países do mundo, ganham notoriedade (Gomes, 2017; Lino; Aquino, 2018).

Isso porque a supervisão, por eles exercida, é destacada como essencial para a qualidade da democracia, uma vez que, delineada em função de um conjunto de ações desenvolvidas por uma estrutura organizacional própria e específica, objetiva aportar mais eficiência e eficácia na gestão pública, e proporcionar, conseqüentemente, melhorias aos administrados (Miranda, 2013; Menezes, 2015).

A trajetória histórica de formação dessas entidades revela que a diversificação das transformações sociais e a modernização dos regimes políticos culminaram em momentos de aumento e, também, de redução de suas funções e atividades. Esse movimento pode ser observado no Brasil, cuja criação inicial do Tribunal de Contas da União, em 1890, – capitaneada pela atuação de Rui Barbosa, na qual assumiu a função de fiscalização da destinação de verbas públicas –, oscilou entre retrocessos e avanços, de tal forma que, a partir da Constituição Federal (CF) de 1988 (Brasil, 1988), as funções do órgão foram ampliadas, robustecendo, com isso, o seu papel de protetor do patrimônio público (Menezes, 2015).

Com o advento da Lei Complementar Nacional nº 101, de 5 de maio de 2000 (Brasil, 2000), intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que resultou, substancialmente, de pressões internacionais (para garantir a credibilidade do Brasil perante os mercados financeiros), as quais exigiam transparência, adoção de práticas de condutas e procedimentos

direcionados à segurança fiscal do País, os Tribunais de Contas foram incumbidos da tarefa de fiscalizar e alertar os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e municípios) no tocante às tendências de desvios capazes de comprometer o equilíbrio das contas públicas (Loureiro *et al.*, 2009).

Entretanto, em que pese o aparato normativo delineado na tessitura funcional dessas organizações, para resguardar a correta e justa aplicação dos recursos públicos, ambiguidades têm sido reveladas, pela literatura acadêmica, na estruturação e na atuação dessas entidades. O foco teórico das abordagens remete, sobremaneira, ao papel e à atuação funcional desses órgãos, aos processos de mudança na trajetória percorrida, ao desenho institucional, à autonomia e ao funcionamento (Abrúcio *et al.*, 2005; Speck, 2013; Menezes, 2015; Lino; Aquino, 2018).

Há também estudos que, sob distintas vertentes, retratam as práticas de controle e fiscalização observadas na interpretação da Lei Fiscal por essas organizações. De um lado, há autores que defendem que a emissão de julgados, por parte dos Tribunais de Contas, produz condições para o efetivo respeito e alcance dos objetivos impostos na citada lei, qual seja, o de impor o equilíbrio das contas públicas (Delgado, 2005; Garcia, 2021). Nesse sentido, a desobediência aos preceitos da LRF, constituiria elemento determinante na emissão de pareceres prévios pela rejeição das contas, denotando possíveis reflexos eleitorais (Crisóstomo; Cavalcante; Freitas, 2015; Souza, 2019).

Por outro lado, há quem interroge sobre a flexibilização difundida na caracterização de determinados preceitos fiscais (desequilíbrio financeiro, excesso de gastos com pessoal e transparência, dentre outros), atribuída por parte do corpo deliberativo das cortes de contas na jurisdição em que atuam, a qual se mostra dissonante dos apontamentos efetuados pelo corpo instrutivo, comprometendo a contenção do gasto excessivo e gerando aumento de endividamento (Laureano *et al.*, 2017; Marcelino; Nunes; Silva, 2019).

A identificação de paradoxos e a redução da complexidade na observação da funcionalidade dos órgãos em questão, como os supra apresentados, sinalizam a árdua tarefa de investigação, a qual demanda rigor conceitual, metodológico e analítico. As opções teóricas para realização dessa observação são variadas e delineadas, quase sempre, a partir da subjetividade dos observadores, ainda que sustentadas pela objetividade do caráter técnico-instrumental, disposta pela racionalidade da função atinente. Todavia, reconhece-se que, em uma sociedade em constante transformação, na qual os conflitos são inerentes e tendem a se intensificar e aumentar a complexidade, exige-se que novas interconexões sejam analisadas.

Frise-se que a alusão à complexidade ou à hipercomplexidade não remete, necessariamente, à ideia de conjunto de problemas complicados, mas à existência de diversos elementos inter-relacionados, os quais apresentam características de entrelaçamento e complementariedade, gerando novos comportamentos e formas de organização, ou seja, excesso e abertura de infinitas relações possíveis que, para poderem se diferenciar, demandam operações seletivas e conectivas (Corsi *et al.*, 1996; Vidal, 2017a).

Na administração pública, a complexidade e o número contingente de variáveis exigem constantes reformulações e adaptações no seu papel de prover as demandas coletivas, em especial, no contexto atual, quando se somam descresças nas instituições governamentais, exigências crescentes por melhoria dos serviços públicos e fortalecimento das redes sociais como indutoras de atos que mobilizam protestos e reivindicações (Cunha, 2019).

Por isso, para dar conta dessa complexidade, é necessário um novo olhar sobre essas engrenagens, em termos compreensivos, haja vista que, na sociedade moderna, o papel das organizações públicas ou privadas impossibilita a observação a partir de um único aspecto ou mecanismo, da sucessão de fatos, cujos problemas têm uma solução e, uma vez encontrada, permanece constante (Vidal, 2017a).

Destarte, a Teoria de Sistemas, no enfoque conferido pelo sociólogo alemão Niklas Luhmann, de sistema autorreferencial, no contexto de sistemas complexos, constitui importante marco abstrato, teórico e promissor para descrever e interpretar as mudanças nas diferentes esferas sociais, posto que, sendo construtivista e dinâmica, favorece o diálogo interdisciplinar tão necessário na atualidade (Luhmann, 2009; Vidal, 2019a). Para esse sociólogo, a atribuição simples de causa-efeito na compreensão dos fenômenos sociais, baseada na lógica da investigação linear, consubstanciada na simplificação, na estabilidade e na objetividade, gera dicotomias.

Isso porque o mundo social é multicêntrico e policontextual, isto é, não há um centro da sociedade que tenha uma posição privilegiada para sua observação e descrição, assim como não há um sistema ou mecanismo social a partir do qual todos os outros possam ser compreendidos (Neves; Neves, 2006; Luhmann, 2009). Em contraposição, o teórico propõe a lógica de “circularidade dinâmica”, na qual as causas são, ao mesmo tempo, os efeitos, e estes, por sua vez, produzem novas causas (Vidal, 2022b).

A mencionada perspectiva teórica baseia-se, sumariamente, em uma mudança paradigmática fundamental, isto é, significa passar da distinção do todo e das partes para a distinção entre sistema e meio. A partir disso, é possível observar a divisão do sistema social

em vários subsistemas (Direito, política, Economia, religião, ciência, saúde, entre outros), de modo que cada qual opera de forma autônoma, com base em seus meios simbólicos de comunicação social (leis, poder, dinheiro etc.), processados por códigos binários específicos (poder/não poder; lícito/ilícito, controle/não controle etc.).

Um sistema autorreferencial, sob essa ótica, cria suas próprias estruturas e operações internas, toma decisões de forma autônoma, segregada do entorno (fechamento operacional), mas sem ignorá-lo (abertura cognitiva) e, uma vez dotado de sentido, auto-organização e função, opera mediante processos comunicativos (Curvello; Scroferneker, 2008; Luhmann, 2009).

Diante disso, com base na mencionada concepção teórica, aduz-se, nesta pesquisa, que os tribunais de contas constituem um tipo específico de sistema complexo, o qual se relaciona com o entorno. E, uma vez inseridos nas estruturas de organização da administração pública, operam em um sistema social funcional *sui generis*, o político administrativo, mas guardando traços do arcabouço judicial (Barbosa, 2015). Nesse intento, considera-se que as operações afetas às suas atividades pressupõem comunicações, as quais, sob os efeitos de contingências variadas, devem manifestar formas compatíveis e adaptadas a diferentes situações decorrentes, inclusive e precipuamente, do princípio da legalidade a que estão subordinadas.

Com efeito, a codificação fixada por leis orgânicas, regimentos internos, resoluções, acórdãos, entre outros, alicerçada nas regras constitucionais e infraconstitucionais, como no caso da Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), subsidia os diversos níveis de interação interna (nível técnico, administrativo, deliberativo etc.) e também externa, com os demais sistemas e subsistemas que estão ao seu redor (Candeia, 2013). A partir dos julgamentos, recomendações e sanções produzidas, criam-se expectativas em relação a um propósito específico, qual sejam o alcance e a satisfação de metas e objetivos determinados.

### **1.1 Delimitação e questões da pesquisa**

A produção acadêmica nacional ressalta a singularidade da natureza jurídica dos tribunais de contas, particularmente no contexto da divisão constitucional dos poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário). De modo que, no curso do processo evolutivo que conferiu competências a essas organizações no texto constitucional e, posteriormente, ampliadas na LRF, foi possível enquadrá-las como órgãos administrativos independentes (Fernandes, 2008; Lino, 2019).

A despeito disso, as ambiguidades reportadas na literatura sobre a função dos tribunais de contas são variadas, havendo aqueles que defendem e os que criticam essas organizações (Menezes, 2015; Mercês; Freire, 2017; Laureano *et al.*, 2017; Lino; Aquino, 2018; Marcelino *et al.*, 2019). Sob esse aspecto, uma das questões destacadas nessas observações refere-se às críticas à atuação das cortes de contas quando as finanças públicas de alguns estados da federação colapsaram.

Isso porquanto, em 2019, seis estados brasileiros – Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Rio de Janeiro (pela segunda vez), Rio Grande do Norte, Roraima e Goiás – decretaram estado de calamidade financeira, pois estavam impedidos de obter garantias da União para contratar empréstimos, devido à avaliação da Secretaria do Tesouro Nacional que sinalizava falta de capacidade de pagamento (Brasil, 2019).

Nesse particular, a percepção, por parte da literatura, foi a de que a transparência e a responsabilidade fiscal dos entes federativos foi afetada pelo emprego de interpretações e aplicação flexíveis da LRF pelos tribunais, os quais encobriam déficits excessivos e aumento do endividamento (Medas; Perrelli; González, 2020).

Diante desse contexto e dada a similitude no que tange ao exercício das funções de controle externo, exercidas pelas cortes de contas brasileiras, em atenção ao princípio constitucional da simetria, escolheu-se uma delas, qual seja, o Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA) para uma análise mais aprofundada no âmbito desta pesquisa.

A Corte de Contas citada está inserida no contexto amazônico, tratando-se de organização que, nos termos da Constituição do Estado do Pará de 1989, realiza o controle externo da administração pública estadual paraense. O órgão em questão dispõe de jurisdição própria e privativa, a qual alcança toda pessoa física e jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, ou pelos quais o Estado do Pará responda, ou que, em nome deste, assumam obrigações de natureza pecuniária (Pará, 1989).

Optou-se por limitar a proposta de pesquisa no lócus em questão, em virtude de uma série de particularidades de caráter histórico, social, político e econômico que influenciaram na formação do Estado do Pará. Primeiro, reconhece-se que este, a despeito de sua relevância para o País, ainda que na condição de produtor e exportador, principalmente, de *commodities*<sup>1</sup>,

---

<sup>1</sup> Merece destaque, nesse cenário, a abalizada lição de Silva e Ravena (2014) ao mencionar a formação das instituições amazônicas: na Amazônia, com a predominância do extrativismo, primeiro com a exploração de produtos originários da floresta e da fauna, como o cacau, o pau-rosa, a salsaparrilha, a tartaruga, os couros e peles

expressa desafios significativos perante a realidade local complexa e plural aqui presente, traduzidas, sobremaneira, nas desigualdades sociais e regionais.

Essa tarefa é grande e desafiadora, em face de suas dimensões continentais, visto que é o segundo maior estado do País em extensão territorial, 1.245.870,707 km<sup>2</sup>, distribuída entre os 144 municípios, e o mais povoado da região Norte com cerca de 8.120.131 habitantes (IBGE, 2022). O tamanho do estado é, diretamente, proporcional aos desafios do governo em termos de administração e atendimento das políticas públicas.

Segundo, porque, o Pará é o único estado do norte do Brasil a dispor de uma dupla estrutura de Tribunal de Contas: um Estadual, criado em 1947, que tem como jurisdicionados a Administração Pública Estadual e um dos municípios, criado em 1980, o qual, alberga, atualmente, a Administração Pública dos 144 municípios do Estado (Pará, 1989), prevalecendo, para fins deste estudo, a primeira estrutura. Em terceiro, pelo fato de o Estado ter o maior orçamento da região Norte do Brasil e apresentar, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, Capacidade de Pagamento variando entre CAPAG A (nota máxima) e B (nível intermediário), o que possibilita, dentre outros, a contratação de operações de crédito com o aval da União.

No contexto descrito, o TCE-PA, como instituição de controle dessa jurisdição, dispondo de orçamento e processos internos próprios, deve executar sua função constitucional, a qual abrange o controle administrativo, político (apoio ao Parlamento), jurisdicional (apesar de não judiciário) e o fomento ao controle social para que a gestão dos recursos públicos se materialize de forma eficiente, transparente e convergente ao propagado equilíbrio fiscal local e nacional, pilar de destaque na agenda de desenvolvimento sustentável<sup>2</sup>.

Isso posto e com base nos aportes teórico metodológicos de Niklas Luhmann, o qual considera que a sociedade, sendo composta por comunicações, busca reduzir a alta complexidade e controlar contingências relacionadas ao mundo real, essa comunicação

---

e, particularmente, a borracha, desde o período colonial até o republicano, e a madeira, o manganês, a cassiterita, o ferro, a bauxita e outros minerais, contemporaneamente, forjou-se uma sociedade bastante moldada por estruturas hierárquicas verticais, influenciada pela Igreja Católica no âmbito cultural, pelo patrimonialismo herdado das instituições estatais portuguesas e pelo paternalismo e clientelismo decorrentes do sistema de aviação engendrado para viabilizar a produção, o transporte, a comercialização e o consumo da população.

<sup>2</sup> O conceito de desenvolvimento sustentável começou a ser delineado na Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano (*United Nations Conference on the Human Environment – UNCHE*), realizada em Estocolmo em 1972, e cunhado pela norueguesa *Gro Brundtland* no Relatório “Nosso Futuro Comum” (1987), referindo-se ao desenvolvimento como aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a habilidade das gerações futuras de atender às suas próprias necessidades, conjugando desenvolvimento econômico, social e ambiental.

corresponde a um processo autorreferencial abstrato, que opera por meio simbólicos, a partir da síntese de três seleções: a informação, o conhecimento dessa informação e o entendimento dela, sendo que cada uma dessas distinções constitui uma espécie de “acontecimento contingente”, ou seja, uma tomada de decisão entre múltiplas possibilidades existentes (Vidal, 2014).

A atividade de controle da gestão fiscal governamental do Estado Pará, preconizada na LRF, é observada e analisada mediante informações produzidas, emitidas e compartilhadas entre o TCE-PA (nesta tese tido como sistema organizacional) e o Sistema Político Administrativo Paraense (Parlamento e Poder Executivo) por meio de diferentes mensagens (do tipo legal, normativa e processual), as quais são proferidas com o intuito de generalizar e estabilizar as expectativas congruentes no que diz respeito à regularidade ou não de uma conduta. No caso em comento, referem-se àquelas que primam pela gestão fiscal governamental responsável e equilibrada, derivada de construções simbólicas desenvolvidas dentro de um contexto social.

Esclareça-se que, na ótica sistêmica autorreferencial, os sistemas funcionais são conjuntos formados por atos comunicativos específicos, que operam com base em suas próprias regras e códigos, não funcionando como endereços comunicacionais diretos. Disso decorre que a alusão ao fluxo comunicacional, nesta tese, entre a organização Tribunal e o sistema político administrativo (sistema funcional) refere-se à interação entre as organizações que compõem o dito sistema, dado que são as organizações que possibilitam a coordenação do fluxo comunicativo.

Anota-se por oportuno que, para os propósitos desta investigação, a referência à gestão fiscal é conexas aos preceitos encampados na LRF, aqui sumarizadas em três macro temas específicos: gastos com pessoal, endividamento público (Dívida Consolidada Líquida) e meta fiscal (resultados primário e nominal).

O primeiro, por ser o grupo de gastos que tem, de acordo com o Boletim de Finanças Públicas dos Entes Subnacionais (Brasil, 2016), expressiva participação nas contas dos entes federativos, e o segundo e o terceiro, por constituírem as variáveis-chave sobre as quais os governos buscam estabilidade, em vista dos impactos nas contas governamentais e na promoção de investimentos públicos (Medas; Perrelli; González, 2020).

Soma-se a isso o fato de que o descumprimento dos citados limites e metas também implica sanções institucionais ao ente federativo, dentre as quais, receber transferências

voluntárias<sup>3</sup>, obter garantias por parte da União, contratar operações de crédito, além de acarretar penalizações ao gestor (sanções pessoais), nos termos da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000 (Brasil, 2000), intitulada Lei de Crimes Fiscais.

Oportuno destacar que as penalidades constantes na sobredita lei alcançam todos os responsáveis dos diferentes Poderes da União, Estados e Municípios, e todo cidadão é parte legítima para denunciar, ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público, o descumprimento das diretrizes estabelecidas na LRF.

Nessa seara, buscou-se investigar o papel atribuído à Corte de Contas em questão e as comunicações nela envolvidas, focalizando-se o espaço jurídico-territorial paraense. A menção ao Poder Executivo diz respeito, especificamente, às Secretarias de Planejamento e Administração (SEPLAD), que tem, entre as suas funções básicas, a coordenação e a elaboração dos instrumentos de planejamento estadual, o processo de monitoramento orçamentário e a respectiva avaliação das ações de governo, bem como a gestão da captação de recursos internos e externos, buscando a eficácia na aplicação dos recursos públicos (Pará, 2019).

Diz respeito, ainda, à Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA), órgão central de contabilidade, responsável por gerenciar as prestações de contas bimestral e quadrimestral da gestão fiscal e consolidar o Balanço Geral do Estado, além de administrar o serviço da dívida pública estadual, monitorar o endividamento do estado e coordenar as ações do Programa de Ajuste Fiscal (Pará, 2004) e a Auditoria Geral do Estado (AGE), atual Controladoria-Geral do Estado (CGE), a qual representa o controle interno do Poder Executivo Paraense (Pará, 2023).

A alusão ao Parlamento, sistema político, por sua vez, refere-se, particularmente, à Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária (CFFO) e ao Plenário da Assembleia Legislativa, responsável pelo julgamento das contas do chefe do Executivo, após a emissão do parecer prévio do Tribunal de Contas, representada pelas forças políticas, que compõem o Colegiado da Casa Legislativa (Pará, 1994).

A definição do marco temporal da pesquisa mantém relação com o prazo do mandato político do chefe do Poder Executivo, prevista no texto constitucional, de quatro anos, permitida a reeleição para um único período subsequente. Optou-se pela investigação de dois mandatos completos do Governo do Estado contemporâneos à elaboração deste estudo, os quais corresponderam aos exercícios de 2015 a 2018 e de 2019 a 2022.

---

<sup>3</sup> [...] transferência voluntária é a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS) (Brasil, 2000).

Mediante o contexto, as questões que esta tese se propõe a responder são as seguintes: de que forma se estabelecem os fluxos informacionais entre o sistema organizacional TCE-PA e o Sistema Político Administrativo paraense (Parlamento e Poder Executivo) no âmbito do controle e da fiscalização da gestão fiscal? Como são recebidas as mensagens emitidas pelo Tribunal? Quais os efeitos nas práticas de gerenciamento das contas públicas?

## **1.2 Objetivo geral**

Para responder a essas questões, definiu-se o seguinte objetivo geral: analisar os fluxos informacionais que se estabelecem entre o sistema organizacional TCE-PA o sistema político administrativo paraense (compreendido o Poder Executivo e o Parlamento), no tocante ao controle e à fiscalização da gestão fiscal governamental e aos respectivos efeitos nas práticas de gerenciamento das contas públicas.

### **1.1.1 Objetivos específicos**

Seguindo o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar os reflexos e os possíveis entraves do arcabouço normativo da gestão fiscal governamental, capitaneado pela Lei Fiscal e legislação correlata, nos planos federal e estadual, na dinâmica comunicacional estabelecida;
- b) verificar como são recepcionadas, no Poder Executivo, as mensagens emitidas pelo Tribunal em relação aos processos de fiscalização da Gestão Fiscal Estadual e os efeitos delas decorrentes;
- c) averiguar, na temática em comento, como as mensagens, emanadas pelo Tribunal, por intermédio do parecer prévio emitido sobre as Contas de Governo do Estado, são recepcionadas, no Parlamento Estadual, especialmente, na Comissão Técnica e no Colegiado da Assembleia Legislativa e os efeitos delas decorrentes.

## **1.3 Hipóteses**

Considerando-se a pergunta da pesquisa e tendo base nos documentos iniciais cotejados na literatura, levantou-se a primeira proposição geral:

**H1) A existência de normas e regras fiscais difusas e pouco concretas produzidas e emitidas entre diferentes níveis institucionais (planos federal e estadual) – Variável Independente (VI), causa disfunções comunicativas e baixa aderência nas operações de controle e fiscalização das contas públicas realizadas pelas Cortes de Contas – Variável Dependente (VD)<sup>4</sup>, conforme se depreende de diferentes estudos empíricos (Laureano *et al.*, 2017; Mioranza; Lima, 2018; Marcelino; Nunes; Silva, 2019; Medas; Perrelli; González, 2020).**

No contexto em tela, pretendeu-se, ao realizar a pesquisa com fundamento nas bases conceituais da Teoria dos Sistemas Autorreferenciais, aportar conhecimento sobre essa problemática, especificamente, no Estado do Pará, cujos estudos ainda são, eminentemente, técnicos, prescindindo de modelos teóricos na sua elaboração. Para tanto, formulou-se a segunda hipótese mais específica:

**H2) O fluxo de informação que se estabelece entre o TCE-PA e o Sistema Político Administrativo Paraense, no controle e na fiscalização da gestão fiscal, comporta estímulos externos, de ordem normativo legal, advindos tanto do plano federal, quanto do estadual – Variável Independente (VI), repercutindo de forma assimétrica no manejo das comunicações intra e interinstitucionais – Variável Dependente (VD).**

No Quadro 1, as mencionadas hipóteses seguem acompanhadas dos respectivos indicadores operativos.

**Quadro 1** – Delineamento das hipóteses e dos indicadores operativos da pesquisa

<b>Hipótese/Descrição</b>	<b>Categoria TGSS/Indicadores operativos das hipóteses</b>
H1) A existência de normas e regras fiscais difusas e pouco concretas produzidas e emitidas entre diferentes níveis institucionais (planos federal e estadual) – Variável Independente (VI) – causa disfunções comunicativas e baixa aderência nas operações controle e fiscalização das contas públicas realizadas pelas Cortes de Contas – Variável Dependente (VD).	<b>Categorias:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema/entorno e comunicação</li> </ul> <b>Indicadores:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entendimentos convergentes e divergentes na concepção de normas e regras fiscais;</li> <li>• Ajustes e desajustes nos dados do sistema contábil que subsidiam a produção dos indicadores fiscais;</li> <li>• Aderência e falta de aderência nas informações fiscais auditadas.</li> </ul>

<sup>4</sup> Variável Independente (VI) – antecedente - é uma variável que se supõe influenciar outra variável, chamada Variável Dependente – consequente (Gil, 2008). Representam, respectivamente, a causa funcional e o impacto funcional.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fiscalização com alto foco na auditoria de conformidade e baixo foco na auditoria financeira.</li> </ul>
H2) O fluxo de informação que se estabelece entre o TCE-PA e o Sistema Político Administrativo paraense, no controle e na fiscalização da gestão fiscal, comporta estímulos externos, de ordem normativo legal, advindas tanto do planos federal, quanto estadual – Variável Independente (VI), o que provoca assimetrias no manejo das comunicações intra e interinstitucionais – Variável Dependente (VD).	<p><b>Categoria:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Sistema/entorno e comunicação</li> </ul> <p><b>Indicadores:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Fiscalização síncrona (concomitante) e assíncrona (<i>a posteriori</i>) da gestão fiscal;</li> <li>Reporte de alertas e recomendações no tempo e a destempo;</li> <li>Parecer prévio opinativo e não vinculativo;</li> <li>Recomendações aceitas e não aceitas/ignoradas/incompreendidas.</li> </ul>

**Fonte:** Elaborado pela autora (2022).

A **Hipótese 1 (H1)** decorreu da revisão da literatura em torno da avaliação da situação fiscal dos entes federativos capitaneada pelos Tribunais de Contas no contexto do que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse particular, três temas específicos têm posição de destaque: gastos com pessoal, endividamento público e meta fiscal (Laureano *et al.*, 2017; Nunes, 2018; Azevedo *et al.*, 2019; Marcelino; Nunes; Silva, 2019).

Desses estudos, foi possível inferir que, para além do que estabelece a Lei Fiscal, aqui entendida como meio simbólico de comunicação, capaz de gerar expectativas positivas, as ações dos tribunais nesse mister tem influência de outros elementos, também de ordem legal, normativa e processual, presentes nas diferentes esferas da federação (federal, estadual e municipal), que, por vezes, produzem ambiguidades e contradições, que repercutem nos dados e nos relatórios fiscais auditados pelas Corte de Contas.

Embora a lei fiscal em questão tenha previsto a criação de um Conselho de Gestão Fiscal, a definição de sua composição e sua forma de funcionamento está condicionada a aprovação de uma lei federal que ainda não foi oficializada. A propósito, diversos projetos de lei tratando da matéria estão atualmente tramitando no Congresso Nacional (Mioranza; Lima, 2018).

O Conselho teria a incumbência, dentre outros, de estabelecer padronização de regras procedimentais e operacionais, visando à consolidação das contas públicas (Brasil, 2000). Enquanto isso não ocorre, a citada Lei determina que cabe à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão vinculado ao Poder Executivo Federal, a responsabilidade pela coordenação e pela expedição dessas normas no País (Lima; Mioranza, 2018).

Ainda que a STN venha desempenhando essa incumbência ao longo de um extenso período, que se estende por mais de duas décadas, por meio da emissão de orientações, para fins de consolidação das contas públicas, há uma contradição paradoxal. Primeiro, porque a

mencionada Secretaria orienta a si própria, dado que tal órgão é o responsável pela elaboração dos relatórios fiscais do Poder Executivo Federal.

Segundo que, em decorrência de frequentes alterações na concepção de conceitos e regras estabelecidas nos manuais fiscais, é possível que surjam mais divergências, tanto por parte dos agentes responsáveis pela aplicação dos recursos em políticas públicas e pela geração de informações fiscais, ou seja, o jurisdicionado/Poder Executivo, quanto pelos órgãos incumbidos de fiscalizar e controlar tais recursos, o Poder Legislativo e os próprios tribunais de contas (Lima; Mioranza, 2018).

Isso impacta ainda as organizações do sistema jurídico, quando essas são instadas a se manifestarem, no âmbito das ações judiciais ajuizadas, em decorrência de restrições efetivadas em razão do descumprimento de indicadores fiscais, como gastos com pessoal e a Dívida Consolidada Líquida por parte dos Poderes e órgãos referidos na LRF, posto que esses descumprimentos podem impedir os jurisdicionados de buscar novos empréstimos e/ou financiamentos, dentre outros. Esse cenário desencadeia uma miríade de interpretações e normas contraditórias, conforme retrata a produção acadêmica (Laureano *et al.*, 2017; Marcelino; Nunes; Silva, 2019; Medas; Perrelli; González, 2020).

Há estudos científicos também apresentando casos em que os indicadores de cumprimento de metas e limites fiscais difundidos, no âmbito da federação brasileira, a exemplo de gastos com pessoal, dívida consolidada, resultado primário e nominal, levantam reflexões acerca da qualidade e efetividade de seu cumprimento, dado que o uso, por determinados estados e/ou municípios, de alguns mecanismos, leva-os a apresentarem situação favorável em relação aos limites legais estabelecidos (Cruz, 2015). Todavia, na prática, esse indicativo não representa situação fiscal equilibrada, uma vez que esses entes enfrentam dificuldades de ordem financeira e necessidade de melhorar a gestão e o controle das contas públicas (Cruz, 2015; Azevedo *et al.*, 2019).

Soma-se a isso o fato de que a fiscalização da gestão fiscal, pelos tribunais de contas, tem suporte nos demais sistemas de gestão, orçamento e contabilidade, cujas informações estão contidas em sistemas informacionais tecnológicos, os quais dão suporte para a elaboração dos relatórios e demonstrativos apresentados pelos jurisdicionados. Ocorre que as informações contábeis produzidas, nesses sistemas, ainda demonstram opacidade. Isso porque o processo de convergência contábil aos padrões internacionais, a partir do marco regulatório estabelecido no País, ainda não foi totalmente implantado (Aquino *et al.*, 2020).

Em virtude disso, alguns procedimentos contábeis essenciais, a exemplo do regime de competência, preconizados pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (Brasil 1964), e LRF, bem como pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, ainda são incipientes, o que tende a comprometer a qualidade da informação e, por conseguinte, dos indicadores fiscais produzidos (Chan, 2003; Machado; Holanda, 2010; Elias, 2018). Assim, esse cenário enseja incongruências e paradoxos entre diferentes sistemas e subsistemas que, portanto, refletem nas práticas dos tribunais de contas.

No que concerne à **Hipótese 2 (H2)**, tem-se que os sistemas autorreferenciais são constituídos por operações que podem criar sua própria estrutura por meio de um processo operacionalmente fechado com a ajuda de seus elementos, mas isso não significa que ele ignore o entorno (Luhmann, 2016). A fiscalização realizada pelos órgãos de controle externo, em particular o TCE-PA, ao mesmo tempo que busca simplificar a complexidade do sistema político administrativo, gera novas complexidades e processos de auto-organização, tendo em vista, inclusive, as irritações emanadas desse e de outros sistemas.

Assim, uma vez que a legislação revela ambiguidades em relação ao papel das Cortes de Contas no que tange ao controle fiscal, ora atribuindo a estas a tarefa de fiscalizar e alertar tendências de desvios capazes de comprometer o equilíbrio das contas, ora atribuindo esse destaque ao Parlamento (sistema político), responsável pela aprovação de leis orçamentárias, essenciais para o fomento do controle das contas públicas, bem como pelo julgamento das Contas de Governo, coadjuvária a função do Tribunal nesse mister (Barbosa, 2015).

Nesse diapasão, cumpre observar, ainda, que as organizações, como sistemas de tipo específico no ambiente social, são caracterizadas por encadeamentos autônomos e recursos de comunicações e decisões. Entretanto, esse encadeamento não elimina contingências e incertezas (Luhmann, 2016). Desse modo, os Tribunais de Contas enfrentam a dupla contingência, ou seja, a sua própria expectativa, por exemplo, de contribuir, dentro da respectiva competência legal e normativa, com a melhoria da gestão equilibrada dos recursos públicos, com base nas atividades que desempenha, ratificando ou não as atividades do gestor.

E ainda, a expectativa dos outros, inclusive, o jurisdicionado e a sociedade, acerca dos resultados afetos aos julgamentos proferidos (aprovação das contas com recomendações ou reprovação e aplicação de sanção). Nisso, pode haver uma satisfação ou frustração ante o comportamento da expectativa do outro e como ambos vão processá-la, com base na diferenciação gerada a partir de cada um no curso temporal do fluxo comunicativo.

Além disso, é oportuno destacar que, nas engrenagens do sistema de controle externo, mesmo com a previsão normativa de atuação focada na realização de auditorias financeiras, direcionadas para aumentar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações financeiras, ainda há predominância do exame de conformidade dos processos fiscalizados (Baldresca; Carvalho Júnior, 2019).

A análise de conformidade em questão, frise-se, também tem fundamento no arcabouço simbólico normativo (Lei Fiscal, Lei Orgânica, Regimento Interno, Instruções Normativas), o qual prevê ritos processuais próprios e específicos, fornecendo subsídios para a fiscalização da gestão fiscal, ainda que isso resulte em operações delongadas no tempo e, até mesmo, em dificuldades de contribuir, de forma eficaz, com medidas preventivas e com alertas tempestivos ao gestor para resguardar tendências de desvios capazes de comprometer o equilíbrio das contas públicas.

Outrossim, há situações em que o jurisdicionado aceita parcialmente, não aceita/ignora ou não compreende a informação contida nas recomendações proferidas pelo Tribunal, seja pela perda do objeto no decurso do tempo da situação ensejadora de restrição disposta no comando normativo, seja pela própria recusa de aceitação. Pode haver, também, casos em que os efeitos de possíveis resultados fiscais insatisfatórios, apontados nos julgamentos, sejam suspensos por decisões emanadas do sistema jurídico.

Nessa mesma linha, segue o Parlamento Estadual, aqui compreendida a Comissão Técnica, representada pela Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária (CFFO) e as forças políticas, que compõem o Colegiado da Casa Legislativa, em relação à receptividade (aceita/não aceita/ignora) das mensagens e informações produzidas pelo TCE-PA, dispostas nos pareceres prévios sobre as Contas de Governo, dado que o parecer em questão é opinativo. Essa configuração plural social, apontada na produção acadêmica (Barbosa, 2015; Crisóstomo; Cavalcante; Freitas, 2015; Lino, 2019), que abarca diferentes códigos comunicativos, enseja disfunções entre os sistemas, podendo originar diferentes realidades no controle fiscal.

#### **1.4 Justificativa**

Os tribunais de contas, da mesma forma que as demais organizações públicas, veem-se submersos num entorno em constante transformação e crescente complexidade. Isso demanda respostas às necessidades que as circunstâncias impõem ao espaço e ao tempo. Logo, enfrentam o desafio de buscar compreender essa complexidade e impactar, socialmente, por meio da função que lhe é atinente.

A cada dia, novos programas de governo, em diferentes esferas, são lançados, em face das necessidades cada vez mais crescentes da população. Paralelamente, ampliam-se as demandas, junto às Cortes de Contas, por mecanismos de fiscalização e controle, capazes de contribuir para a otimização da obtenção e o uso dos recursos públicos. Ao mesmo tempo que também se intensificam as controvérsias em relação ao potencial impacto da atividade desses órgãos sobre a gestão pública. A propósito, diversos projetos de emenda à CF/88<sup>5</sup> tramitam no Parlamento Federal para promover modificações na estrutura e na organização dessas entidades (Cunha, 2019).

Nesse contexto, a busca pela compreensão dessa situação plural e multifacetada motiva a realização desta pesquisa, a qual visa ampliar o escopo de análise das sobreditas entidades, procurando-se, essencialmente, entender os paradoxos no seu funcionamento, em particular, quanto à função que as Cortes de Contas desempenham na supervisão do equilíbrio fiscal (ou das contas públicas), indo além dos conteúdos, costumeiramente, discutidos e veiculados nos meios de comunicação de massa e no mundo burocrático. Para isso, toma-se como aporte a Teoria dos Sistemas Autorreferenciais de Niklas Luhmann. E por que essa teoria e não outra? Qual a sua utilidade?

Entende-se que a sobredita perspectiva teórica, aplicada no complexo mundo contemporâneo, no qual há infinitas relações entre seus elementos, representadas por excesso de informações que não são fixas e podem ser mudadas constantemente, traz importantes contribuições (ainda que não seja a única) na observação e na análise da sociedade. Isso porque utiliza um apanhado de visões e modelos dos diversos campos do conhecimento, os quais perpassam pelas ciências da humanidade, da natureza, da informação, dentre outras, para descrever os fenômenos e as relações sociais, não de forma estática, isto é, trazendo acontecimentos do passado para explicar o presente, mas, sim, de forma dinâmica, aplicada ao contexto atual, ou seja, de como ocorrem na atualidade.

Isso se aplica ao objeto deste estudo, pois os Tribunais de Contas são órgãos de natureza singular da Administração Pública brasileira, assumindo, dentre outras, funções administrativas e de apoio ao sistema político, cujos fluxos informacionais comunicativos se desenvolvem por meio de ritos procedimentais similares aos do sistema jurídico, inclusive, com a oportunidade

---

<sup>5</sup> Ao tratar das disfunções na aderência do desenho institucional dos tribunais de contas, Cunha (2019, p. 55) observa que “desde que a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, já foram apresentadas mais de trinta propostas de emendas à Constituição, tanto no Senado Federal quanto na Câmara dos Deputados, versando sobre alterações nos Tribunais de Contas”.

de defesa, instrução probatória e decisão final, podendo essa última culminar na imputação de sanções institucionais e pessoais ao gestor. Ainda assim, a singularidade dessas organizações tem denotado, segundo a produção acadêmica (Laureano *et al.*, 2017; Marcelino; Nunes; Silva, 2019; Lino, 2019), problemas concretos e, quiçá, pretensos obstáculos na sua atuação e no relacionamento com outros meios e subsistemas.

É nesse sentido que o enfoque teórico de Niklas Luhmann agrega valor ao objeto investigado, dada sua robustez teórico-conceitual, a qual possibilita a aplicação de seus princípios, bem como a incorporação das perspectivas de estudiosos contemporâneos dessa teoria, até mesmo no Brasil, permitindo apresentar e explicar, de forma heurística<sup>6</sup>, a complexidade envolta na concepção dessas ditas organizações, mediante o emprego da lógica circular (causas-efeitos-causas), que leva em conta as distintas operações e os elementos particulares, de acordo com o recorte efetuado.

O conceito de sistema, por exemplo, contribui para explicitar a fronteira, as estruturas e as operações internas do órgão investigado, permitindo a identificação das comunicações, provenientes de informações, notadamente, códigos, mensagens, emissores e receptores, isto é, de autoaprendizagem desses sistemas, seja no âmbito conceitual ou operacional.

Em síntese, a observação fundamentada no conjunto lexical do sociólogo supramencionado oferece contribuição ampla e inovadora na compreensão da complexidade da sociedade moderna e de suas respectivas manifestações, além de fornecer ferramentas analíticas para estudar os sistemas sociais de maneira interdisciplinar e abrangente. A comunicação, nesse jaez, envolve o intercâmbio de mensagens dentro de um sistema social que transmite informações e constrói e mantém a sua própria estrutura. Nessa senda, compreender as formas evolutivas pelas quais passa a comunicação importa em entender como a sociedade reproduz a si mesma.

Inobstante a isso, é importante ressaltar que, para Luhmann, a comunicação nem sempre é bem-sucedida tampouco resulta em ganho comunicativo, isto é, em resultado positivo que facilita a compreensão mútua e contribui para a operação adequada dos sistemas sociais. Os riscos de ruídos, distorção ou mal-entendidos podem surgir no processo, o que pode acarretar

---

<sup>6</sup> Segundo Vidal (2017b), a heurística é compreendida como método científico que viabiliza a análise do problema de pesquisa a partir da lógica circular (causa-efeito-causa), cuja sequência traduz-se, em síntese, da seguinte forma: “se eu fizer isto, tenho segurança de que as consequências serão tais“. Em decorrência disso, o método em questão traz relevantes aportes, de modo a definir estratégias de obtenção de conhecimento dedutivo, indutivo ou hipotético dedutivo, abdução e também sociocrítico (Vidal, 2017b, p. 62-63).

uma perda de informação ou dificuldades na coordenação e na compreensão entre os membros do sistema (Vivas, 2013).

Ademais, é oportuno salientar que, para o sociólogo mencionado, toda tentativa de explicar e descrever a sociedade é feita por um observador a partir das ferramentas simbólicas e conceituais que essa mesma sociedade coloca à sua disposição, de modo que toda tentativa de descrição da sociedade pode ser vista como a própria sociedade descrevendo a si mesma (Costa, 2020). Dessa forma, no estudo em tela, a observação de segunda ordem conduziu a realização da auto-observação, captando, inclusive, a autocompreensão da observadora sobre as funções e os limites do sistema.

De todo modo, ressalta-se que, diante da extensão do marco teórico, os conceitos utilizados corresponderam àqueles úteis e aplicáveis ao objeto da investigação, além da menção a outros, que, mesmo não ocupando posição central, do ponto de vista metodológico, complementam as categorias selecionadas.

No Brasil e, em particular, na Amazônia, a produção acadêmica que concilie a visão, ora em evidência, é provocativa e inovadora. Nas duas últimas décadas, no país, sobre o tripé Responsabilidade Fiscal, Tribunal de Contas e Controle Fiscal, houve preponderância de estudos no âmbito do Direito financeiro e das finanças públicas (Delgado, 2005; Speck, 2013; Laureano *et al.*, 2017; Marcelino; Nunes, 2019).

Além desses, houve publicações técnicas das Cortes de Contas, precipuamente, nos pareceres prévios emitidos sobre as contas prestadas pelos chefes do Poder Executivo (federal, estadual e municipal), bem como estudos conduzidos no âmbito interno dessas organizações<sup>7</sup>. Outras áreas do conhecimento, atualmente, também passaram a estudá-las, como a administração pública, a Economia e a Contabilidade aplicada ao setor público (Lino; Aquino, 2018; Lino, 2019; Dias *et al.*, 2020). Entretanto, sob o arcabouço teórico sistêmico autorreferencial, os estudos ainda são inaugurais.

---

<sup>7</sup> O Instituto Rui Barbosa (IRB), associação civil criada pelos tribunais de contas do Brasil, em 1973, com o objetivo de auxiliar os tribunais no desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades dos tribunais de contas, é considerado o “braço acadêmico” do Sistema de Controle Externo, em razão de seus eventos, seminários, congressos, revistas técnicas, livros. Por esse motivo, recebeu o *slogan* de ser “A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas (IRB, 2021). Disponível em: <https://irbcontas.org.br/sobre-o-irb/>. Acesso em: 1 set. 2021. Além do IRB, destacam-se as seguintes associações: Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), Associação Brasileira dos Tribunais de Contas dos Municípios (Abracom), a Associação Nacional dos Auditores (Audicon), a Associação Nacional do Ministério Público de Contas (Ampecon) e o Colégio dos Corregedores e Ouvidores dos Tribunais de Contas do Brasil (CCOR). Todas elas investem e estimulam a troca de informações e experiências entre os tribunais de contas, ao mesmo tempo que normatizam e apoiam o desenvolvimento de estratégias e ferramentas para aprimorar a eficácia dos sistemas de controle da administração pública.

A utilização dessa abordagem epistemológica passou a ser notada, mais recentemente, em trabalhos desenvolvidos na região amazônica, destinados a avaliar organizações públicas e outros temas, dentre os quais, organizações e planejamento governamental (Fernandes, 2012; Brancalhão, 2022; Elmescany, 2023), assistência jurídica gratuita à população carente pela Defensoria Pública (Vidal, 2014), sistema de informação de custos (Elias, 2018), segurança pública (Reis, 2018), judicialização na área da saúde (Ribeiro, 2020), educação básica (Martins, 2018) e instituições de ensino superior (Mattos; Vidal, 2016; Castello, 2021), referendando o *background* aportado pela citada teoria para a compreensão da realidade social.

Adicionalmente, a sobredita investigação também é motivada pelas experiências vivenciadas pela pesquisadora<sup>8</sup> ao longo de quase duas décadas de trabalho, inicialmente, no setor privado e, em seguida, no serviço público. Nesse último, com mais tempo e em diferentes esferas de governo. De um lado, em âmbito federal, realizando atividades afetas à execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos recursos públicos em órgãos vinculados ao Ministério da Educação e ao então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. De outro, em âmbito estadual, exercendo, atualmente, atividades relacionadas ao controle externo da administração pública do Estado do Pará.

Essa atuação em atividades distintas, ora de execução, ora de controle, permitiu à observadora vivenciar contingências variadas, que culminaram em reflexões e indagações no que concerne ao papel das instituições públicas e às implicações sociais decorrentes da existência delas. Adicionalmente, a academia tem enfatizado questões dessa natureza, as quais requerem, constantemente, a promoção de diálogos embasados em contribuições teóricas provenientes de distintas áreas do conhecimento. Isso é fundamental para examinar e compreender os mecanismos subjacentes a tais relações e fenômenos sociais, reafirmando, assim, a relevância da pesquisa.

Dessa forma, o estudo sob enfoque, inserido na linha de pesquisa Estado, instituições, planejamento e políticas públicas, da área de concentração Desenvolvimento Socioambiental, o qual detém como proposta a interpretação dos impactos das alterações institucionais econômico-sociais a partir de um esforço de integração metodológica, permitindo que estudos históricos e temas atuais tenham uma abordagem interdisciplinar, tem o condão de contribuir para o cumprimento da missão do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos (NAEA), tendo em

---

<sup>8</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela UFPA, com especialização em Auditoria Fiscal e Tributária, Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal, além de mestrado em Gestão Pública.

vista que este, dentre outros, atua em pesquisas voltadas para o desenvolvimento da Amazônia, contemplando, nesse intento, as organizações públicas.

A realização da pesquisa também se mostrou viável, dada a previsibilidade de tempo e de recursos necessários (material, financeiro, tecnológico etc.) para sua consecução. No delineamento da observação dos eventos comunicativos do sistema selecionado e dos respectivos efeitos por ele tangenciados, utilizou-se minudente levantamento bibliográfico e documental.

Foram captadas informações de documentos dos órgãos e entidades envolvidos na temática proposta neste estudo, obtidas, majoritariamente, nos bancos de dados oficiais, disponíveis na Internet, e também por meio de autorização institucional quando pertinente. O acervo documental produzido no decorrer do estudo, combinado com a realização de entrevistas junto ao corpo deliberativo da organização, foram essenciais na observação e na elucidação do processo investigativo almejado.

## **1.5 Estrutura da tese**

A estrutura deste trabalho compreende, além desta introdução (capítulo 1), mais cinco capítulos: no segundo, apresenta-se o marco teórico conceitual em que se situam os sistemas sociais, com as respectivas categorias consideradas chave para explicar a visão que põe a comunicação como elemento definidor do que seja a sociedade, a qual se reproduz nos seus próprios termos. Trata-se, ainda, das organizações, em particular, as públicas, no contexto dos sistemas autorreferenciais, e abordam-se os demais aspectos sociológicos, jurídicos, operacionais, dentre outros envolvidos na sua concepção.

A partir desse ponto, o foco se direciona para os mecanismos de controle na administração pública, notadamente, o controle externo governamental, visando posicionar os tribunais de contas dentro das estruturas do Estado Democrático Brasileiro. Nesse particular, delineiam-se as suas funções respectivas, dando enfoque, em especial, para o papel dessas organizações na fiscalização e no controle da gestão fiscal à luz da LRF. Seguindo-se a isso, para compor o referencial teórico, apresenta-se uma revisão de literatura tratando da configuração e funcionalidade dessas organizações e, dentre outros, dos impactos no controle fiscal no período de 2015 a 2022.

Posteriormente, no terceiro capítulo, são apresentadas as orientações metodológicas com o fito de detalhar os caminhos trilhados para responder às questões da pesquisa, mediante o estabelecimento de estratégias e técnicas para a sua realização. No quarto, os resultados e as discussões da pesquisa, seguindo-se as conclusões. Nesta são retomados, dentre outros, os objetivos e as hipóteses do estudo, analisando-se seu cumprimento e as prospecções para pesquisas futuras.

Por fim, enumeram-se as referências e os apêndices, estes com roteiros de entrevistas e documentos auxiliares que ajudaram na condução do estudo, úteis e necessários para a compreensão da temática sob referência.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-CONCEITUAL

Este capítulo apresenta os conceitos primordiais que contribuirão para a compreensão da base sociológica da Teoria Geral dos Sistemas, especialmente, na abordagem conferida por Niklas Luhmann. A utilização dessa teoria se deve às contribuições que são oferecidas, nomeadamente, na compreensão da autorreferencialidade do sistema organizacional investigado, o que possibilita, dentre outros, visualizar a comunicação e os acoplamentos com outros subsistemas que integram o meio interno e externo. Tal feito ajuda na redução da alta complexidade do meio e, por conseguinte, na compreensão e, quiçá, na reflexão sobre questões que ressoam em torno da função desses órgãos no tocante ao controle fiscal.

Ressalta-se que as terminologias e as categorias-chave explicitadas, tendo em vista a extensão e a abstração do marco teórico<sup>9</sup>, serão aquelas que darão subsídios para a investigação empírica cotejada. Adicionalmente, trazem-se, ainda, observações teóricas e históricas relacionadas aos conceitos organizacionais, especialmente, no contexto da administração pública. A partir disso, focalizam-se as bases do controle externo governamental, mas também o conceito e as múltiplas dimensões da gestão fiscal no Brasil, com o fito precípua de tratar, sob as balizas da supracitada teoria, do arranjo funcional dos Tribunais de Contas, mormente, quanto ao papel desempenhado no controle das contas públicas.

### 2.1 Teoria dos Sistemas Autorreferenciais

A compreensão dos processos sociais sempre foi o cerne da busca incessante por parte de filósofos e sociólogos, mas desafiadora em face das recorrentes mudanças. Nesse intento, a Teoria dos Sistemas, como corrente de estudos de ampla abordagem, serve de base e fundamento para a reflexão em diversos campos do conhecimento humano: da biologia à física, passando pela cibernética e chegando às ciências sociais (Neves, 2005). O termo sistema, reproduzido de forma frequente no cotidiano social, tem acompanhado, em grande medida, a revolução tecnológica, que atinge os diferentes segmentos da sociedade.

Pensar na forma de sistemas assumiu centralidade e, em razão disso, o uso dos termos “são problemas sistêmicos” ou “demandam ação e/ou solução sistêmica” são repetidos de forma

---

<sup>9</sup> A obra luhmanniana é vasta, sendo composta por mais de 60 livros e mais de 400 artigos, o que representa cerca de 14 mil páginas publicadas sobre uma diversidade de temas: direito, economia, política, arte, religião, meios de comunicação, amor, entre outros (Neves; Rodrigues, 2017).

recorrente. E quanto mais se reflete sobre os problemas cotidianos, mais se percebe o quanto estão, mutuamente, relacionados, permitindo concluir que, de fato, não podem ser entendidos, ou melhor, compreendidos de maneira isolada.

Essa transformação impulsionou, e continua a impulsionar, o pensamento científico, desencadeando o aparecimento de novos paradigmas conceituais, que mostram aspectos ofuscados pela ciência convencional. Conquanto o “sistema” seja debatido desde a Antiguidade (entre holistas e atomistas), tornou-se categoria científica no final do século XVIII. No auge do desenvolvimento das leis da termodinâmica, a visão de sistema modernizou-se e ganhou ímpeto, à medida que os estados dos sistemas<sup>10</sup> passaram a ser enfatizados em contraposição à mecânica clássica que focalizava seus elementos (Fernandes, 2012).

Na abordagem conferida pela Teoria Geral de Sistemas ou de Sistemas Abertos, a qual teve origem com os trabalhos do biólogo austríaco Bertalanffy (1901-1972), os sistemas foram caracterizados como um conjunto de elementos interdependentes que realizam intercâmbios com o meio (entorno) por intermédio de entradas, saídas e retroalimentação em busca do equilíbrio dinâmico.

Tal feito provém de uma série de processos que envolvem a inter-relação dos componentes formadores – *inputs, throughput, outputs, feedback* etc. Ressalta-se que esse conjunto de características e interações faz com que haja diferenciação dos sistemas abertos em relação aos sistemas fechados, uma vez que estes não influenciam e não sofrem influências do meio (Bertalanffy, 2010).

Entretantes, a generalidade da concepção dos sistemas abertos de Bertalanffy (2010), diante da complexidade existente dentro dos sistemas, como resultado das interações das partes que o compõem, foi alvo de críticas. Tal situação se deve, dentre outros aspectos, ao fato de essa concepção não ter deixado evidente as questões acerca do tipo de relação e de intercâmbio entre o sistema e o entorno. Com isso, o esquema *input-output* incorreu em limitações para

---

<sup>10</sup> La base conceptual o primigenia del pensamiento sistémico reside en la Teoría General de Sistemas que se define como “una nueva forma de comprender la realidad social” que considera al sistema como un todo que no es igual a la suma de sus partes (lo que a su vez constituye el principio básico de la Sinergia). Es decir, en términos generales, se transita de un modelo mecanicista que enfatiza el análisis de las partes de manera aislada para acercarse al objeto del conocimiento, a un modelo sistémico (vitalista y organicista según algunos autores) en el que prevalece “el todo por encima de las partes, cuya comprensión está supeditada al todo, por lo que no pueden separarse de manera artificial de su engarce o ensamblaje con el medio que les da sentido. Se postula así que dichas partes, por separado, carecen de sentido y no pueden ser comprendidas”. Además, el todo tiene otras propiedades muy diferentes a la de cada uno de sus elementos vg. HCL más NaOH, que son corrosivos de manera aislada, mezclados dan sal común más agua (Arce, 2009, p. 10).

explicar as operações próprias do sistema e a sua relação com esse meio e, até mesmo, com outros sistemas (Vidal, 2017b).

Nesse mesmo sentido, as teorias de auto-organização ofereceram contribuições significativas na compreensão do plano teórico da teoria em comento, especialmente, no tocante ao conceito de sistema aberto e fechado e da noção de *input-output* da concepção sistêmica tradicional, que, como antes dito, suscitava a inexistência de fronteira clara entre o que foi produzido no interior do sistema e o que o ambiente externo introduziu (Neves, 2005). Com efeito, o sistema autorreferente passou a considerar essa diferença, de forma que o entorno deixou de ser fator condicionante (*input-output*) e tornou-se fator preponderante na construção do sistema.

Nesse particular, Niklas Luhmann (1927-1998) é considerado importante teórico na contemporaneidade, ao passo que sua contribuição, proveniente da inquietude com a complexificação das sociedades modernas e da diferenciação funcional, é a renovação da teoria sistêmica, a qual se denomina Teoria Geral dos Sistemas Sociais ou dos Sistemas Autorreferenciais. A mudança paradigmática fundamental da matriz teórica em questão perpassa a distinção do todo e das partes para a distinção de sistema e entorno, utilizando abordagens conceituais de diferentes áreas do conhecimento (Luhmann, 2009).

Dentre os conceitos utilizados está o de autopoiese<sup>11</sup>, elemento diferenciador da relação sistema-entorno, inspirado na concepção dos biólogos chilenos Humberto Maturana e Francisco Varela. Originalmente, esses biólogos intentaram superar o entendimento pautado na premissa de que a conservação e a evolução das espécies teriam como pressuposto tão somente os fatores ambientais.

Dessa forma, lançaram a ideia de que os organismos vivos, a partir de sua capacidade de reprodução autopoética, é que se tornam responsáveis por sua conservação e diferenciação mediante determinado ambiente (Maturana; Garcia, 1997). Tal feito repercutiu nas ciências sociais e, por conseguinte, na teoria sistêmica, a qual pressupõe que o sistema reproduz todos os seus elementos com base em suas próprias operações.

Ao refletir acerca de tais mudanças, Luhmann (2009) deixou assentado que seu trabalho é também uma contribuição para a Teoria Geral dos Sistemas e destacou, dentre outros, a influência de Talcott Parsons (1902-1979) na formação do seu pensamento, ainda que posteriormente, ele tenha se afastado das ideias desse autor. Parsons elaborou uma das

---

<sup>11</sup> Etimologicamente, o termo *autopoiesis* deriva da expressão grega *auto* (por si mesmo) e *poiesis* (fazer).

principais mudanças no paradigma da teoria de sistemas e sofreu influxos do funcionalismo, das teorias antropológicas da cultura, do pragmatismo, do interacionismo simbólico e da psicanálise freudiana, além do pensamento de Max Weber e Émile Durkheim<sup>12</sup>, na tentativa de formular uma síntese teórica abrangente e interdisciplinar (Domingues, 2001).

Sinteticamente, a teoria de Parsons pretendia investigar os níveis de liberdade do indivíduo e da ordem social por meio do esquema de quatro funções conhecidas como AGIL: *Adaptation* (adaptação), *Goal Attainment* (obtenção de fins), *Integration* (integração) e *Latent Pattern Maintenance* (manutenção de estruturas latentes), consideradas componentes básicos na realização de uma ação agregada com base nas relações do sistema para fora (exterior) e do sistema com sua própria estrutura (interior) (Luhmann, 2016).

O esquema em tela foi criticado por Luhmann, não pela ideia de uma teoria da ação, mas pelo fato de Parsons relegar o conceito de função à estrutura e ao limitar essa ideia às possibilidades da função. A análise sistêmica empreendida por Luhmann é construtivista, isto é, tenta responder aos problemas, derivando do paradigma da complexidade do mundo, de forma dinâmica, tendo em vista que um sistema social não está delimitado de forma rígida, mas, na verdade, em sua flexibilidade.

Com isso, pode, mediante seu dinamismo, experimentar mudanças estruturais sem, necessariamente, ter de abandonar a sua identidade e a sua continuidade (Vidal, 2017a). Sob tal aspecto, o conceito da autopoiese não nega a importância do meio para o sistema. Isso porque sem meio não há sistema, de forma que o sobredito conceito se refere à autonomia, o que não significa autarquia (Mathis, 2004).

A distinção entre estrutura e função é central na abordagem de Luhmann, na medida em que a estrutura se refere às diferenças que formam a base do sistema, isto é, a disposição ou a configuração dos elementos que permite a distinção entre eles de forma dinâmica. Enquanto a função se relaciona com o papel que essas diferenças desempenham na operação e na resposta do sistema ao seu ambiente, estando relacionada à operacionalidade dos sistemas, ou seja, como esses sistemas lidam com a complexidade do ambiente e respondem às mudanças através de suas próprias operações (Vidal, 2017a).

---

<sup>12</sup> Parsons extraiu de Weber o componente da ação: esta se realiza pela diferença estabelecida entre fins e meios, enquanto o ator é apenas um elemento dentro do conjunto, subordinado à ação; e de Durkheim retirou o caráter sistêmico e moral (consenso) da sociedade (Domingues, 2001).

Quanto à complexidade<sup>13</sup> enfatizada por Luhmann (2009), importa mencionar que esta não remete à ideia de complicação, tal como costuma ser empregada usualmente, mas ao múltiplo e contínuo entrelaçamento dos variados sistemas e de fenômenos que compõem o mundo, a sociedade e todos os seres vivos.

A percepção é aquela destacada por Morin (2006), segundo a qual a complexidade se refere a tudo aquilo que não é simples, ou seja, tudo aquilo que é contraditório, incerto, ambíguo, revelando-se no embate permanente das probabilidades e improbabilidades, das possibilidades e das impossibilidades, dos acertos e dos equívocos, movimentos pendulares que impõem desafios e incertezas, em que o uno pode ser múltiplo e a causa consequência.

Segundo Vidal (2019a), o conceito de complexidade é multidimensional, independentemente do sujeito ou da situação em que está inscrita. Por conta disso, a validade de perspectivas unívocas e lineares, baseadas em uma lógica de pensamento causa-efeito, é relativizada, haja vista a abertura de infinitas relações possíveis que para serem diferenciadas requerem operações seletivas e conectivas. Por isso, não é possível obter explicações simplórias para os fenômenos observados, com percepções fechadas, estáveis, não sendo, pois, epistemologicamente recomendável, utilizar a lógica linear, mas a circular com retroações, a qual dá relevo à causa-efeito-novas causas (Vidal, 2017b).

Luhmann (2009) enfatiza que, além da complexidade, as chamadas sociedades policontexturais, isto é, aquelas em que não há um centro da sociedade que possa ter uma posição privilegiada para sua observação e descrição, da mesma forma que não há um sistema ou mecanismo social a partir do qual todos os outros possam ser compreendidos, têm outra característica marcante, a contingência. Esta denota a possibilidade de mudança das estruturas e dos mecanismos de autoprodução e, inclusive, de seus resultados positivos (Neves; Neves, 2006; Luhmann, 2009).

Assim, o sistema social pode sofrer diversas modificações na sua constituição, dada a imprevisibilidade e a contingência, a qual está associada ao horizonte de possibilidades atuais e a outras experiências que podem ser diferentes do esperado, isto é, não se trata apenas de uma série de reações possíveis, contudo, a sua seletividade em um horizonte de indeterminação. Dito de outra maneira, algo que não é necessário nem impossível, algo que poderia ser diferente, ou

---

<sup>13</sup> *La complejidad de una unidad indica el hecho de que no todos los elementos de dicha unidad pueden estar simultáneamente en relación con ellos mismos. Así, la complejidad significa que para actualizar las relaciones entre los elementos es necesaria una selección* (Corsi et al., 1996, p. 43).

seja, é a variedade das alternativas ou o grau de liberdade que o sistema dispõe para fazer suas seleções e atuar (Luhmann, 2009).

Ressalte-se, ainda, a combinação intrínseca entre complexidade, a qual remete para a existência de mais possibilidades do que se possa realizar, e contingência, relacionada às mudanças diversas nas estruturas e nas operações dos subsistemas, gerando consequências. Em razão disso, existe a necessidade de aplacar essa constante irritação gerada por mais informação, que fomenta mais questões comunicativas e mais soluções, o que demanda uma constante subdivisão do sistema social em subsistemas, conforme a especialidade da função que desempenham, assumindo, com isso, uma função específica na reprodução da sociedade e do seu entorno (Luhmann, 2009; Fernandes, 2012).

Nas subseções a seguir, serão tratadas, de forma mais detida, as categorias e os conceitos aportados por essa matriz teórica, os quais subsidiarão o delineamento da temática tratada na pesquisa em tela.

### 2.1.1 Sistema e entorno

Na teoria luhmanniana, a noção de sistema é central e vai muito além de contrastar os sistemas com outros objetos. Ela se ocupa com o mundo, visto sob a ótica da diferença, ou seja, a diferença entre sistema e entorno, estabelecendo-se um marco divisório entre ambos (Luhmann, 2009). Um sistema autopoietico é caracterizado por sua capacidade de produzir e reproduzir, por si mesmo, todos os elementos que o constituem (Corsi *et al.*, 1996).

A origem do sistema, conforme exposto introdutoriamente, é a diferença que visa solucionar um problema: a complexidade absoluta que existe no ambiente. Traduz-se como resposta para esse problema a partir de uma série de eventos ou operações relacionadas, distintos do caos inicial, resultantes do processo de diferenciação sistêmica. Para Luhmann (2016), o meio é tão importante quanto o sistema, uma vez que o primeiro é a condição de existência do segundo, ou melhor, a distinção entre eles garante a identidade, visto que ou se é meio ou se é sistema.

A referência à distinção encontra fundamento na teoria da diferenciação (forma de dois lados), do matemático Spencer Brown (1972), e compreende a divisão do mundo em dois lados em que a parte distinta está indicada e o restante está fora, isto é, para se indicar a forma de algo, urge a necessidade de delimitar um marco, uma fronteira entre aquele algo e tudo mais que não o seja.

Ao transmutar para o campo sociológico, Luhmann considerou o modelo atrativo no momento em que utilizou uma única forma de operação: *um operador*, aplicando-se uma distinção específica: a diferença sistema (autorreferência) / meio (heterorreferência). O meio está posto fora, enquanto o sistema fica indicado do outro lado, lado definido pelo operador. A operação conecta outras operações do mesmo tipo no tempo, de forma seletiva, em outras palavras, a diferença entre sistema/meio resulta do fato de que a articulação de operações subsequentes de seu próprio tipo é realizada de modo autorreferente, deixando de fora as demais.

A diferença sistema/meio aparece duas vezes como diferença produzida pelo sistema e como diferença observada dentro do sistema (Ribeiro, 2020). Essa possibilidade de observação da sociedade supera a visão como algo composto por coisas, objetos, ideias etc. “Ao contrário, o mundo é um potencial imenso para surpresas, é informação virtual, que necessita de sistemas para gerar informação, ou ainda, para dar a irritações escolhidas o sentido de informação” (Luhmann, 1997, p. 46).

Nessa senda, segundo Vidal (2023, p. 159), “a auto-observação do sistema é operada pela diferenciação entre sistema e meio e a unidade de seu conjunto”. O fechamento operacional<sup>14</sup> não significa a não comunicação, mas a abertura cognitiva definida pela possibilidade de *re-entry*, ou seja, por meio de códigos recursivos que incidem sobre os códigos do sistema. Essas possibilidades operacionais têm duplo efeito, de inclusão e exclusão e passam a ser uma preparação das possibilidades para possíveis eventualidade de um sistema.

A terminologia *re-entry*, segundo Corsi *et al.* (1996), refere-se à capacidade dos sistemas autopoieticos, com base em uma distinção específica, que permite estabelecer a unidade do sistema, ou seja, uma vez que o sistema – ao mesmo tempo que contém uma memória (*memory function*) que o possibilita recorrer às operações passadas (decisões anteriores) – confronta-se com um futuro indeterminável para ele mesmo (Stamford, 2018).

A introdução da forma em um de seus lados caracteriza, portanto, a operação de *re-entry* (Corsi, 1996). Esse entendimento pode ser aplicado em relação às operações de distinção do sistema de controle. Isso porquanto, nesses sistemas, a operação de distinção é salutar para a operatividade e o funcionamento adequado do sistema, uma vez que permite identificar o lado

---

<sup>14</sup> Ao propor uma relativização do conceito de fechamento operacional, mencionado na Teoria dos Sistemas Sociais de Luhmann, Willke (2016) introduziu o conceito de orientação contextual como uma resposta aos limites rigidamente delineados em relação ao fechamento operacional. Essa proposição aponta para a viabilidade e a necessidade de uma abertura cognitiva nos sistemas, caracterizada pela leitura constante do ambiente circundante, a fim de alcançar a autorreferência sem comprometer a autonomia de suas operações internas.

do “controle” (estado desejado) e o lado do “não controle” (estado real), de modo que tais diferenças são utilizadas para gerar comandos de controle que ajustam o sistema para se aproximar do controle.

A operação de *re-entry* pode emergir quando o sistema de controle identifica uma discrepância entre o estado desejado e o não desejado. Por exemplo, se o sistema de controle identifica desequilíbrio nas contas públicas, ele pode ativar dispositivos disponíveis para alertar o jurisdicionado ou, até mesmo, refutar essa condição de desequilíbrio, com base no instrumental técnico que dispõe, modificando o estado do sistema. Esse dispositivo é uma ação que trasmuda o estado do sistema controle com base no próprio controle.

Isso tem como consequência lógica que o sistema não é mais calculável para si mesmo, ele se encontra em estado de indeterminação (Mathis, 1998), cuja base não é a imprevisibilidade da influência externa (variável independente), mas o próprio sistema, que poder sair dessa situação através de uma memória, resultado de seleções feitas no passado (Luhmann, 1997).

Nesse cenário, o observador assume papel importante, pois é ele quem construirá diferenciações internas com o propósito de reduzir a complexidade absoluta e facilitar o processo de observação, a qual representa um modo específico de operação que utiliza uma distinção para indicar um lado ou o outro da própria distinção<sup>15</sup>: “[...] *se da una observación cada vez que un sistema opera con base en distinciones, y puede obtener y transformar informaciones*” (Corsi *et al.*, 1996, p. 160).

Ainda assim, um observador não tem liberdade para designar qualquer coisa como sistema, mormente, em uma época na qual não há unicidade de pensamento, de crença e de consciência social, sendo possível identificar sistemas cada vez mais específicos, altamente diferenciados e com comunicações próprias, que observam a sociedade por meio de suas próprias funções (Lima, 2012).

Desse modo, afastando-se de qualquer ideia de hierarquia, Niklas Luhmann descreveu a sociedade moderna como um complexo de sistemas sociais dotados de autonomia funcional, que se movimentam e conectam-se uns aos outros. Surge, portanto, a ideia de policontextualidade, na qual a sociedade é vista sob os olhares de vários observadores, cada um em seu contexto específico e em sua própria realidade (Luhmann, 2016). No que tange a essa visão, Mathis (2005) considera que uma vez que a sociedade moderna é composta de visões

---

<sup>15</sup> Luhmann referiu-se à teoria da forma de Spencer-Brown (*Law of Form*), de acordo com a qual a observação se inicia com uma distinção (*draw a distinction*), ou seja, uma *forma* de distinção, realizando-se uma diferença entre *marked space* e *unmarked space* (Aguirre, 2012, p. 21).

diferentes, situadas dentro dos sistemas funcionais, cada sistema tem uma visão específica do mundo e considera que a sua visão é a do mundo inteiro. Em vista disso, como são vários sistemas funcionais, há diversas visões do mundo que existem ao mesmo tempo, sendo que não existe mais uma única visão do mundo.

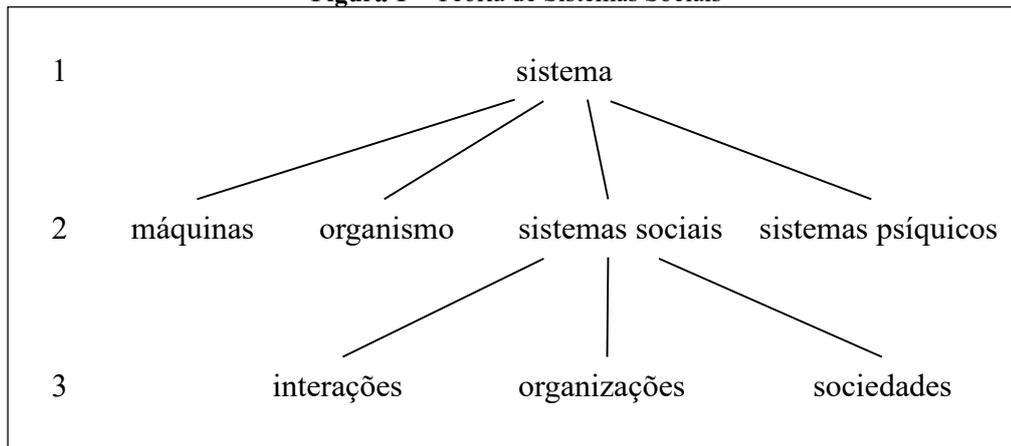
Por esse ângulo, identifica-se um primeiro ponto de rompimento da teoria em questão com as teorias clássicas do conhecimento, dado que nessas prevalece a ideia do conhecimento do mundo com base na distinção entre sujeito/objeto, segundo a qual a sociedade é observada por um sujeito posicionado em um plano *ab extra* (de fora). A Teoria dos Sistemas Autorreferenciais baseia-se no construtivismo, o qual Luhmann prefere chamar de construtivismo operativo<sup>16</sup>, sobrepujando a ideia de que a realidade é uma operação de construção de quem observa.

Ou seja, há tantas realidades quantos forem os observadores de tal forma que, para que se possa conhecer a realidade, é preciso observar o observador. Este é partícipe da própria realidade que observa, de modo que sujeito e objeto se confundem. Essa concepção, de acordo com o teórico em referência, mostra-se coadunante a uma sociedade que se tornou hipercomplexa e policêntrica (Gonçalves; Villas Bôas Filho, 2013).

Entretantes, é percebido, também, que essa delimitação, esse fechamento, não significa o retorno à tese dos sistemas fechados, introdutoriamente destacados, porque se considera que um dado inerente das sociedades funcionalmente diferenciadas é sua complexidade e contingência, razão pela qual sempre haverá mais possibilidades do que se possa realizar. Isso permite modificar as estruturas de cada sistema, sem a remissão a um centro único de sentido. Logo, se é exequível a mudança, orientada a uma gama infinita de possibilidades, os subsistemas sociais presumem algum grau de abertura. Nesse intento, faz-se necessário estabelecer uma clara distinção entre os diferentes tipos de sistemas na vertente de Niklas Luhmann, conforme a Figura 1.

---

<sup>16</sup> Luhmann (2016) postulou, na Teoria dos Sistemas Autorreferenciais, o uso do construtivismo social sistêmico com a perspectiva do observador/pesquisador na descrição do objeto de estudo (que faz sua distinção sistema/ambiente e suas características), que não é a mesma distinção empregada no próprio sistema em si, diferenciando o que é percepção e o que é realidade.

**Figura 1** – Teoria de Sistemas Sociais

Fonte: Extraído de Luhmann (2016, p. 104).

Dos quatro sistemas retratados na Figura 1, somente os três últimos têm posição de destaque na Teoria dos Sistemas Sociais, uma vez que são sistemas autopoieticos, ou seja, capazes de autorreprodução. O primeiro, correspondente às máquinas, por se tratar de sistemas não vivos, obedecem a comandos e a funções previamente estabelecidos e não dispõem dessa capacidade de se autorreproduzirem a partir de seus elementos internos.

Os organismos (homem, animais, plantas etc.), como sistemas vivos, estão envolvidos em operações básicas que dependem do funcionamento fisiológico de órgãos, tecidos, células, entre outros. Tais operações lutam para garantir o funcionamento deles, mesmo em situações críticas, por meio da auto-organização sistêmica (Maturana; Garcia, 1997). Os sistemas sociais, por sua vez, são dotados de sentido e identificados como funcionais e autopoieticos, constituindo expressão de comunicações. A noção comum de sentido é o que define os limites do sistema (Luhmann, 2009).

Nessa visão epistemológica, a redução da complexidade e o sentido são as condições para a formação do sistema (Neves, 2005). Em outras palavras, o pressuposto é que todo sistema visa reduzir a complexidade do ambiente para poder realizar operações, e o responsável por selecionar, no ambiente, o que se considera informação, que alimentará o conjunto operacional, é o sentido. Com isso, torna-se responsável por uma seleção específica (em vez de outras) e pelo controle de acesso às possibilidades excedentes (Corsi *et al.*, 1996; Vidal, 2017a).

O sentido se alimenta da desordem, deixando-se conduzir pelo ruído, remetendo sempre a um sentido posterior (isto/aquilo, antes/depois, alter/ego) para atualizar possibilidades (Luhmann, 2016). O termo também pode ser entendido como produto ligado à expectativa, ou melhor, como generalização de expectativas, formadas ao longo do processo de redução de

complexidade, por intermédio do qual as comunicações se reproduzem e atualizam-se no interior do sistema de maneira orientada nos processos de seleção e escolha (Neves, 2005).

Dessa forma, como elemento ordenador e regulador dos sistemas e do mundo, a noção comum de sentido é o que define os limites do sistema, mas esse elemento sozinho, cite-se, não é suficiente, visto que precisa de um conjunto de fatores como normas, valores e metas, mecanismos reguladores que criam uma ordem de preferência de um sistema social (Mathis, 2004).

Destarte, há um desdobramento dos sistemas sociais em três categorias: a primeira delas e a mais simples é a interação que depende da presença física<sup>17</sup> de dois ou mais interlocutores e de duração limitada. A segunda, as organizações, corresponde a um tipo de sistema social e pressupõe um intervalo de tempo suficientemente grande para que seja possível estabelecer uma estrutura durável mesmo quando as interações terminem, a exemplo das empresas, dos institutos, das associações etc. (Corsi *et al.*, 1996).

As organizações necessitam de certas regras, mas também de uma dose mínima de seletividade no que concerne às pessoas<sup>18</sup>, que podem fazer parte delas, dado que só assim conseguirá perdurar no tempo. Ademais, são delimitadas por um tipo de comunicação específica, as decisões.

Por seu turno, a sociedade compreende todas as comunicações produzidas, ou seja, alcança, inclusive, as organizações e as interações, pois, a despeito dessas duas serem um tipo de sistema social diferente daquela, também são constituídas por comunicações. Além disso, a sociedade também agrega todos os sistemas funcionais (subsistemas) como a ciência, a política, a Economia, a intimidade, a arte, o Direito, a Pedagogia, entre outros.

De acordo com Mansilla e Nafarrate (2008), é preciso atentar para a diferença entre sistema funcional (subsistema) e sistemas sociais (interações, organizações e sociedade). Estas três são sistemas sociais e estão todas num mesmo patamar, já aquele representa divisões dentro da sociedade e decorrem do aumento da complexidade social, que produz, na sociedade, comunicações de tipo muito específico, como aquelas produzidas pela Economia ou pelo Direito.

---

<sup>17</sup> Na atualidade e em tempos de pandemia, os encontros virtuais, ainda que a presença de pessoas não ocorra, pode ser caracterizada como interação.

<sup>18</sup> O fato de as pessoas poderem ser membros de uma organização não significa que façam parte do sistema organizacional. As pessoas exercem o *pertencimento* na organização, de modo a contribuir para determinar as estruturas que permitem ao sistema ser operativo, razão pela qual, como sistemas psíquicos (indivíduos), as pessoas permanecem no entorno da organização (Bertagnolli, 2009).

Por fim, os sistemas psíquicos são formados pela consciência e têm, como elementos internos de funcionamento, os pensamentos, isto é, a consciência que se expressa por meio de tais pensamentos que geram novos pensamentos e seguem reproduzindo-se (os pensamentos reproduzem-se pelos próprios pensamentos). Frise-se que uma das principais diferenças entre sistemas sociais e psíquicos, em relação aos outros sistemas, é que apenas esses dois são dotados de sentido.

Cumprе observar que o homem como matéria (corpo físico) integra os sistemas vivos (biológicos e orgânicos) e como consciência (pensamento) os sistemas psíquicos. Esse enquadramento é relevante para entender por que o homem é referido somente como consciência ou sistema psíquico, compondo o ambiente do sistema social.

Por essa razão, Luhmann foi criticado por ser anti-humanista. Contudo, Neves (2006) ressalta que o sociólogo alemão assumiu um anti-humanismo metodológico apenas ao argumentar que o homem é um problema para a sociedade, e esta é um problema para o homem, diante da autonomia psíquica e biológica do ser humano e da autonomia autopoietica dos sistemas sociais.

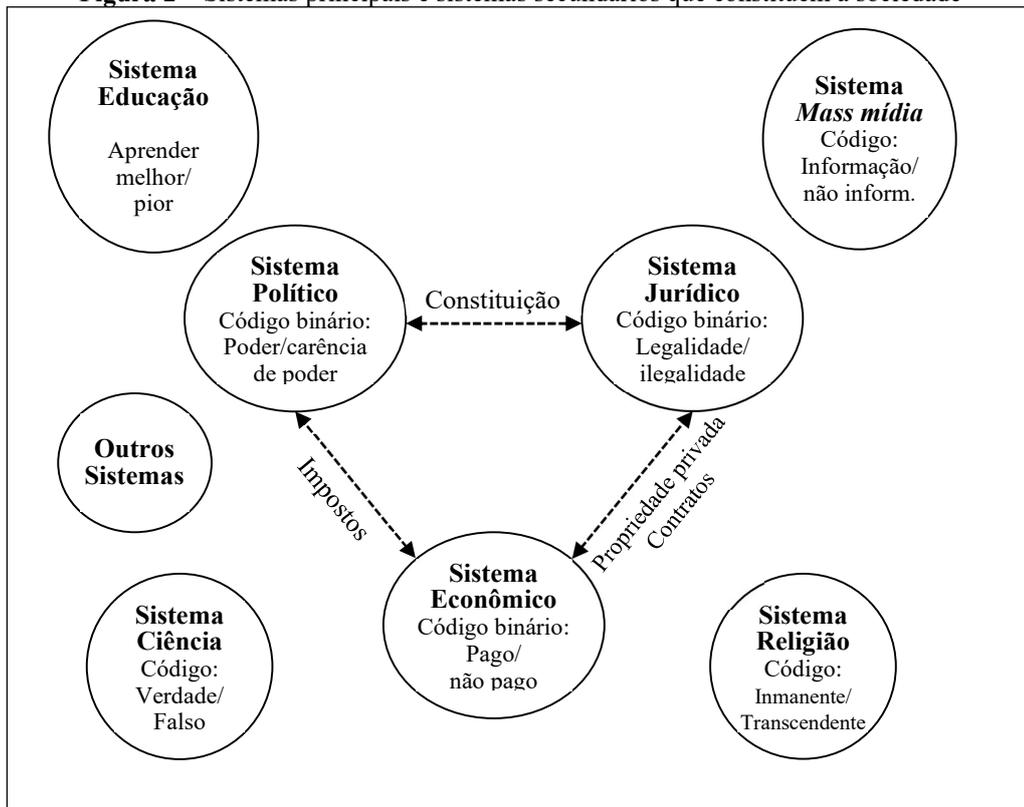
No tocante à autopoiese do sistema, tem-se que ele está enclausurado no exterior (Corsi *et al.*, 1996, p. 19). Nesse cenário, as comunicações, típicas do sistema social, dão-se apenas dentro dele, de forma que as operações de outros sistemas não podem nele ocorrer. Pensamentos, por exemplo, que são as operações do sistema psíquico, não podem ocorrer dentro do sistema social (Bertagnolli, 2009). Quer dizer, a comunicação existe apenas no âmbito do sistema social para expressar a diferença da diferença, resultante da evolução funcional da sociedade, sendo responsável por manter a sua identidade e reproduzir a sua unidade (Bertagnolli, 2009; Luhmann, 2009).

Dentre os vários sistemas analisados nas obras de Luhmann, Vidal (2017a)<sup>19</sup> enfatiza os três sistemas funcionais destacados por aquele sociólogo em sua configuração da sociedade: o político administrativo, o jurídico e o econômico, conforme destacado na Figura 2 a seguir, cada um operando com seus respectivos códigos comunicativos particulares, constituindo a diferenciação dos sistemas em relação ao entorno.

---

<sup>19</sup> Em Luhmann (2016), outros sistemas também formam a sociedade, tais como a educação, a ciência, as mídias de massa e a religião.

**Figura 2** – Sistemas principais e sistemas secundários que constituem a sociedade



Fonte: Extraído de Vidal (2017a, p. 73).

O sistema funcional político tem como função específica a tomada de decisões vinculantes e opera com o código poder/carência de poder, de forma a criar poder social, que seria sua capacidade de transmitir essa decisão para o conjunto da sociedade. Corsi *et al.* (1996) explicam que o sistema em referência alcança autonomia somente após a identificação de um poder capaz de aceitar decisões vinculantes e não se confunde com o Estado, o qual é concebido como uma organização que toma decisões e mantém relações de poder.

Assim, a organização do Estado pode ser vista no centro<sup>20</sup> do sistema político, cujo objetivo é de ajudá-lo na concessão de um fim. Se o Estado é a organização central, há uma série de organizações na periferia do sistema político, como os partidos políticos, os agrupamentos que praticam defesa de interesses, corporativos, empresariais ou de categorias – todas relacionadas à esfera de decisão que busca vincular a todos, sob o código governo/oposição ou poder/não poder (Mansilla; Nafarrate, 2008).

<sup>20</sup> Centro/periferia é uma forma criada por Luhmann para que se possa ter uma oposição maleável, um código [...] que permita analisar a inclusão e a exclusão na heterogeneidade das possibilidades do mundo (Barbosa, 2015).

Disso decorre que o sistema político administrativo é descendente do sistema político, entretanto, as relações desse sistema com o ambiente societal circundante tornam-se mais complexas, visto que envolvem a inclusão crescente de grupos sociais e demandas dos mais diversos tipos (Dutra, 2020).

O sistema jurídico opera com o código legalidade/ilegalidade e constrói, a partir de si mesmo, tudo que seja jurídico. A este incumbe a função de promover a generalização congruente das expectativas normativas, o que desenvolve, de forma operativamente fechada, pela atribuição de valor sentido ao código referido<sup>21</sup>.

O sistema funcional econômico é aquele cujas operações ocorrem através do código pago/não pago. Luhmann (2016) aduz que, nas sociedades pré-monetárias, como as sociedades feudais, baseadas na posse da terra, a opção era entre ter e não ter, a qual deu lugar a oposição pagamento e não pagamento característica do sistema econômico moderno<sup>22</sup>, de maneira que tal operacionalização do código binário monetário é condicionada pela programação do sistema, que, nesse caso, seria o sistema de precificação inerente às mercadorias.

### 2.1.2 Interpenetração e acoplamento estrutural

Inicialmente, Luhmann utilizou o termo interpenetração, originário da teoria parsoniana, para designar todas as relações intersistêmicas. Por conseguinte, o conceito de acoplamento estrutural passou a ser utilizado para designar as relações intersistêmicas em geral, e o termo interpenetração para a designar um caso específico, no caso, as relações entre sistemas psíquicos e sistemas sociais (Corsi *et al.*, 1996).

Ou seja, o conceito de interpenetração difere-se do acoplamento estrutural, ainda que semanticamente estejam próximos. A interpenetração é análoga a uma intersecção sistêmica, entre sistemas, não implicando em uma fusão completa dos sistemas, mas em um ponto de contato ou interação entre eles. Nas palavras de Luhmann (2016, p. 292-293), “o conceito de

---

<sup>21</sup> Em decorrência do processo da evolução social e o surgimento do Estado de Direito, externou-se uma relação entre o sistema político e o jurídico, de forma que aquele oferece, ao jurídico, premissas para a tomada de decisão na forma de leis positivamente promulgadas, ao passo que este, a legalidade necessária para o político faça uso do poder (Luhmann, 2009).

<sup>22</sup> No momento em que a política intervém na formação dos preços, como ocorre, por exemplo, nas taxações impostas à produção e à circulação de produtos, tal problema econômico transforma-se em um problema político, mantendo, entretanto, a diferenciação entre ambos os sistemas (Silva, 2016).

interpenetração não indica apenas uma intersecção de elementos, mas uma contribuição mútua para uma constituição seletiva desses elementos que levam a tal intersecção”.

Apesar de o ambiente não poder participar ativamente dos processos comunicativos, ele promove irritações, de modo que o sistema possa processá-la e operá-la internamente. Tal situação remete a uma categoria de análise da teoria sistêmica denominada acoplamento estrutural, que nada mais é do que a capacidade de os sistemas utilizarem elementos externos para viabilizarem suas próprias operações internas, sem, no entanto, precisarem internalizar os processos comunicativos do outro sistema (Neves, 2005). O sistema é operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto e esse feito, segundo Luhmann (2016), oportuniza os mencionados intercâmbios a partir de irritações entre o sistema e o ambiente.

Talvez soe paradoxal o fato de que sistema e ambiente estejam isolados operacionalmente e, mesmo assim, seja possível que o ambiente leve o sistema a operar de forma diferente. Não obstante, isso é factível, posto que o isolamento é operacional. O sistema irritado não deixará de operar à sua maneira, ele só produzirá e assimilará tais irritações, porém sempre obedecendo à sua lógica interna (Mansilla; Nafarrate, 2008).

Pode-se estabelecer, conforme os sobreditos autores, o paralelo com a célula, a qual usa elementos do seu exterior (nutrientes) para poder sobreviver e constituir-se. Apesar disso, é só por meio das operações da própria célula que tudo aquilo, que faz parte dela (componentes celulares), é produzido, isto é, produz (e reproduz) a si mesma. A própria membrana plasmática, que é o limite entre a célula e seu ambiente, é produzida pela própria célula, visto que nada é produzido fora dela (Capra; Luisi, 2014). Assim, tem-se uma célula operacionalmente fechada, isto é, a despeito de absorver nutrientes do ambiente, não exporta ou importa operações, dado que todas elas ocorrem dentro da célula. Em resumo, uma célula é produzida por ela mesma (autopoiese) e dentro dela (fechamento operacional).

Isso significa que o ambiente pode alterar o rumo das operações do sistema, embora não interfira na operação deste último, uma vez que a sobredita categoria sistêmica autorreferencial constitui mecanismos de filtragem seletiva de influências sistêmicas recíprocas, favorecendo alterações estruturais sem perda de autonomia funcional.

Os acoplamentos replicam limitações de uma estrutura para outra. Para Neves e Rodrigues (2017), na ciência do Direito, isso é relevante quando se observa, por exemplo, que a Constituição, no Estado Democrático de Direito, é o acoplamento estrutural entre sistema jurídico e político, de modo que as limitações políticas transitam para o Direito e do Direito para a política, funcionando como filtros que transitam sinais (irritações) entre dois sistemas,

que podem ser considerados informações, dignas de processamento, ou ruídos ignorados.

Os sistemas com acoplamento estrutural possuem operações como acontecimentos compartilhados, informações transitadas altamente momentâneas (Neves; Rodrigues, 2017), que também se atualizam e produzem sua diferença continuamente. Tais operações precisam de uma memória própria utilizada como repertório para operações que necessitem referir-se aos produtos apresentados como resultados (Luhmann, 2016).

Por meio desse mecanismo, um sistema pode se ligar a um reduzido grau de complexidade do seu entorno sem, contudo, absorver toda ela, de forma a conseguir processá-la e garantir sua autopoiese e a construção de sua própria complexidade. Outros exemplos de acoplamentos estruturais podem ser destacados como: a linguagem (acoplamento entre consciência e sociedade); o contrato (acoplamento entre Economia e Direito); o regime fiscal (acoplamento entre Economia e política); as universidades (acoplamento entre educação e ciência); a opinião pública (acoplamento entre política e mídia); as galerias (acoplamento entre economia e arte); e assim sucessivamente (Neves e Rodrigues, 2017).

As dinâmicas de interpenetração e de acoplamento ocorrem quando ambas colocam e dispõem, mutuamente, da complexidade estrutural do outro para realizar suas próprias operações. Esse mecanismo aumenta o número de possibilidades de processos comunicativos, no caso do sistema social. Essa maior gama de alternativas significa, ao mesmo tempo, pressão sobre a seleção e a liberdade de escolha.

Cada um dos sistemas permanece como ambiente do outro e um representa para o outro, ao mesmo tempo, um suporte de estrutura e um conjunto de perturbações e desordem. Essas perturbações constituem-se em ruído para um e para outro, que, por sua vez, vão constituir elementos a serem trabalhados internamente por meio da autorreferência, como relação à referência externa. Esses ruídos e perturbações poderão ser traduzidos, em cada um dos sistemas, como informações e fornecer subsídios para operações internas. Essa irritação mútua possibilita a evolução dos sistemas.

### 2.1.3 Comunicação e autorreferencialidade

O primado da Teoria dos Sistemas Autorreferenciais é de que a sociedade se baseia em comunicações. Tal primazia também é comum entre a maioria dos pensadores, filósofos, sociólogos, psicólogos e tantos outros teóricos, como: Bordieu, Habermas, Baumann, Gidens, Levy *et al.* Entretanto, na vertente ora em estudo, a comunicação é caracterizada como um

estado de coisas *sui generis*. É o traço característico dos sistemas sociais e não se refere à transferência de uma representação mental de um emissor para um destinatário ou receptor, ela só é possível a partir da existência, pelo menos, de dois processadores de informação (ego e alter), que: “referindo-se ao outro ou por meio do outro, podem se referir a si mesmos, isto é, a partir da autorreferência” (Luhmann, 2016, p. 255).

O sociólogo em estudo considera que o primeiro passo de *ego* é selecionar determinada informação dentre incontáveis outras e, uma vez escolhida, precisa selecionar o meio comunicativo (falar, usar sinais etc.), podendo escolher palavras ou usar gestos, entonação etc. Depois de selecionar a forma de “dar-a-conhecer”, a mensagem é emitida.

Alter, por sua vez, receberá essa mensagem. Todavia, a mensagem, contendo informação, poderá não penetrar no sistema de alter – diz-se que ela provoca irritações, logo, não há que se falar em transmissão de informação. É necessário que alter também escolha uma informação e, dentre incontáveis possibilidades de significado que a mensagem contém, escolha uma em especial. Isso é o mesmo que dizer que ele cria essa informação, que pode ter tudo ou nada a ver com aquilo que ego manifestou (Mansilla; Nafarrate, 2008).

Para compreender as operações da comunicação na contingência sistêmica, esta deve ser assumida como a síntese resultante de três seleções: informação, dando a conhecer (enunciado), entendê-la (compreensão) e completa-se quando todos esses três elementos estão reunidos (Vidal, 2017a). Fala-se em seleções e não em elementos, porque o ato de comunicar implica escolhas diante de várias possibilidades. Disso decorre que comunicar é mais do que a simples ação de se emitir uma mensagem, sendo, pois, a metáfora da transmissão contestada, porquanto não é viável transferir informação (Corsi *et al.*, 1996).

A informação é uma seleção dentre várias possibilidades (estímulos) existentes na memória partilhada, de modo que tudo o que tem sentido para o sistema – a partir dos elementos internos e da sua organização – é passível de ser selecionado e transformado em informação. Constitui a matéria-prima ou a novidade do processo comunicativo e, portanto, do funcionamento do sistema.

O enunciado é a expressão comunicativa ou o meio comunicativo selecionado (linguagem oral ou escrita, jornal, televisão, sistemas de informação e comunicação etc.) para comunicar a informação, uma vez que esta pode ser feita de formas distintas, logo, constitui o momento intermediário do processo comunicativo e ocorre de modo intencional ou não.

A compreensão é a diferença entre a informação e o enunciado (dando a conhecer). A partir do repertório (autorreferência) disponível no sistema, enquanto este atribui um sentido à

diferença, gerando novas seleções, as quais são incorporadas ao próprio repertório do sistema, de maneira que essa nova seleção é pressuposto para a formação de outras mais e assim sucessivamente.

A comunicação, ao contrário do que se poderia imaginar em uma sociedade de comunicações, é improvável. “É o, apesar de diariamente a experimentamos e a praticarmos e de não podermos viver sem ela” (Luhmann, 2016, p. 78). E para poder produzir a comunicação três improbabilidades são enfrentadas: a) a de que a comunicação ocorra por meio da compreensão da diferença entre enunciado e informação; b) a de que o enunciado alcance o destinatário; e c) a de que seja aceita pelo destinatário.

Assim, diante de toda comunicação, pode-se dizer “sim” ou “não”. Novamente Mansilla e Nafarrate (2008) explicam que se alguém diz “oi”, pode-se cumprimentar de volta ou ignorar. Se alguém manda parar de caminhar, pode-se seguir ou parar. Igualmente, se alguém expõe seu ponto de vista, pode-se concordar ou não. A comunicação somente acontece quando informação, enunciado e compreensão são sintetizados, sendo que a diferenciação entre eles produz mais diferenciação, o que mantém o sistema em funcionamento. A compreensão sendo o último momento comunicativo não, necessariamente, implicará em consenso.

As improbabilidades, antes referidas, hoje são pouco visíveis devido ao fato de existirem mecanismos que as tornam prováveis, os quais são representados pelos meios de comunicação (Mansilla; Nafarrate, 2008). Dessa forma, cada improbabilidade possui um tipo de meio de comunicação próprio, que torna provável o improvável.

Para a primeira improbabilidade, existe a linguagem, que torna o entendimento mais provável. Para a segunda, os meios de difusão, que servem para superar as barreiras espaciais e temporais da comunicação. E para a dificuldade de aceitação, existem os meios de comunicação simbolicamente generalizados, que facilitam o “sim”. Eles são o poder, a verdade científica, o dinheiro, o amor, a arte e os valores (Corsi *et al.*, 1996), os quais surgem em virtude do aumento da complexidade social.

Nos subsistemas sociais (política, ciência, Economia, intimidade, Direito etc.), cada um possui sua “linguagem especializada”. A propósito, esta surge como consequência dos meios de comunicação simbolicamente generalizados. Dito de outra maneira, os citados meios tornam mais provável a improbabilidade de que o outro aceite a proposta contida na comunicação, na medida em que (em termos muito simples) carregam uma “justificativa” para essa proposta. Com isso, a existência de certos símbolos dotados de sentido pode cumprir essa função por estarem generalizados, ou seja, por serem compartilhados por todos (ou quase todos), tornando

possível a aceitação do outro.

A noção de meios de comunicação simbolicamente generalizados é fundamental na Teoria dos Sistemas Sociais, os quais se materializam via códigos binários (sim/não), que realizam a diferença entre sistema e entorno, sendo capazes de operar internamente no sistema (Luhmann, 2016). Ressalta-se que os eventos comunicativos são controlados internamente por programas flexíveis, complementares a esses códigos e aos meios simbolicamente generalizados, que dependem do direcionamento do sistema ao longo de seu processo de evolução, atuando na redução das contingências da comunicação.

O código binário apoia-se em programas que são a atribuição a um lado desse código (Neves, 2005). A título de exemplo, pode-se destacar que, no sistema Direito, os programas, que definem o que é ou não lícito, são as leis, na ciência, as teorias científicas, no sistema político, a depender do sistema político adotado, as regras que definem o processo eleitoral, correspondente às eleições ou ao alcance do poder, são representadas pelo governo (Fernandes, 2012).

No tocante à autorreferencialidade mencionada por Niklas Luhmann, refere-se à lógica da própria diferenciação sistêmica. Como citado, os sistemas sociais limitam a contingência absoluta de acontecer através da seleção de sentido. A cada seleção, é realizada uma redução da complexidade e, quando várias seleções formam séries encadeadas de acontecimentos, um sistema se torna autorreferencial.

Etimologicamente, o termo autorreferencial se trata daquilo que faz referência a si mesmo, posto que o conceito provém da teoria da comunicação e da semiótica, referindo-se à forma como um sistema opera e à operação como reprodução da unidade de um sistema, que possibilita o contato com o entorno (Luhmann, 2016). Trata-se de sistemas que se referem a si mesmos mediante cada uma de suas operações, isto é, observa algo que lhe pertence (auto-observação).

Por seu turno, a operação é a reprodução de um elemento de um sistema autorreferencial, tendo por base os elementos do mesmo sistema. Não existe sistema sem um modo de operação próprio e, da mesma forma, não existe operação sem sistema ao qual pertença, isto é, tudo que existe está relacionado às operações de algum sistema (Corsi *et al.*, 1996). Em razão disso, ele acumula uma “história” ante uma entrosagem constante entre autorreferência (referência a si mesmo) e heterorreferência (referência ao mundo) (Luhmann, 2016). Dessa maneira, reduzem o peso da extrema complexidade no mundo permitindo lidar com uma infinidade de informações.

Frise-se, ainda, que as noções de autorreferência e autopoiese, conforme Vidal (2019a), são de considerável relevância na teoria luhmanniana, ao passo que as ideias a elas vinculadas significam assumir uma série de estruturas, componentes, processos e operações, que estão entrelaçados em uma lógica de produção e operação cíclica e recursiva no sistema.

#### 2.1.4 Dupla contingência

O conceito de dupla contingência, originalmente, coaduna-se com a constituição de uma relação de complementaridade entre expectativas, sendo criada por Talcot Parsons. Luhmann (2016), a despeito de reconhecer o esforço inicial de Parsons no sentido de criar uma teoria dos sistemas, aponta algumas fragilidades, dentre as quais o fato daquele teórico expressar o comportamento do ego e alter (processadores de informação) como “um círculo puro de determinação autorreferencial, que, sem outro tipo de elaboração, deixa o agir indeterminado, tornando-o indeterminável” (Vidal, 2017b, p. 37).

Soma-se a isso o fato de que esse teórico, ao apresentar solução para um problema, utiliza o conceito de ação, mas, considerando-a como orientação normativa, preconizam um consenso suposto. Em decorrência disso, abandona as possibilidades de criação e, até mesmo, de recriação das relações sociais espontâneas, como as que ocorrem na sociedade (Luhmann, 2016). A crítica a Parsons também decorre de suposta falha da pressuposição de que “todas as sociedades transmitem cultura” e que as “estruturas de longa duração estariam nessa ordem social”, sendo a dominação um problema de socialização, não de dominação política (Luhmann, 2016).

A dupla contingência na concepção luhmanniana é entendida como autorreferência, vazia, fechada, que absorve, ainda, os acasos e produz sensibilidade ao acaso, ou seja, o sistema, apesar de fechado, está aberto a todas as possibilidades de ocorrências no sistema (Luhmann, 2016). Nessa toada, acompanha todo o viver da sociedade, tornando-se relevante e atual como possibilidade de atualização dos sistemas, a partir da exclusão de necessidade e impossibilidade, podendo alcançar qualquer forma, sem desprezar o que é, o que pode ser e o que será.

Uma expectativa em uma ação contingente definida como expectativa contingenciada do outro significa: “eu faço o que você quiser, se você fizer o que eu quero” (Luhmann, 2016, p. 167). Mediante tal aspecto, a dupla contingência possibilita a diferenciação de sistemas de ações particulares e de sistemas sociais.

O sistema social é, assim, acessível a todo sentido como problema da similaridade ou discrepância entre perspectivas de interpretações. Em suma, a relação se estabelece a partir da possibilidade de entendimento dos participantes para poderem se comunicar/agir. Daí que mesmo tendo valores comuns, chega-se ao conflito, por isso, a Teoria dos Sistemas Sociais busca solucionar essa problemática do círculo da dupla contingência não pela dimensão social de valores, mas pelo desenvolvimento do fator tempo (Luhmann, 2016).

Desse modo, a ordem social acaba sendo regulada pelo fator da estrutura do tempo que a desencadeará, isto é, faz-se uma proposta ou efetua-se uma ação, cabendo ao outro aceitar ou recusar a proposta: “com isso ainda não está decidida a questão de saber se aquilo que foi compreendido será ou não colocado como fundamento da comunicação subsequente. Pode ser, mas também pode não ser” (Luhmann, 2016, p. 57).

Em vista disso, deve-se levar em consideração que as possibilidades dos outros são também nossas possibilidades, assim como as nossas são também possibilidades para os outros. Ou seja, a dupla contingência implica na viabilidade de ego contar com a possibilidade de alterar agir de forma diversa da que ele pensou. E, da mesma forma, alterar também contar com a possibilidade da variação da conduta de ego, isto é, surgem tantas possibilidades que o sistema se coloca na obrigação de escolher apenas algumas delas para continuar operando.

Ao ensejo da conclusão deste item e em forma de síntese, algumas características-chave da Teoria dos Sistemas Sociais podem ser sumarizadas da seguintes forma:

- (a) interdisciplinar ao desenvolver conceitos e categorias de análise a partir de diferentes áreas científicas, configurando-se como uma perspectiva teórica inovadora de observação da sociedade;
- (b) pretensão de ser universal, uma vez que observa o mundo com infinitas possibilidades, portanto, aplicável aos diversos sistemas sociais;
- (c) divisão da observação entre sistema e entorno (ambiente), na qual a definição do sistema depende do observador e autorreproduz-se;
- (d) para os sistemas sociais, a base de observação é a comunicação; e
- (e) a teoria se encontra em processo de consolidação e divulgação.

Pontua-se que, como qualquer outra, essa teoria também incorre em limitações, mas, ao tratar-se de um marco teórico construtivista e dinâmico, favorece o diálogo interdisciplinar tão necessário na atualidade (Luhmann, 2009; Vidal, 2019b).

Dito isso, ressalta-se que os conceitos e os fundamentos ora apresentados são especialmente úteis para o estudo da administração pública, notadamente, no momento em que esta é focada como um sistema, ligado a uma complexa rede de subsistemas, ou sistemas parciais e seus processos internos (tomada de decisão e formação de estrutura) e externos (comunicações como formas de ação com outros subsistemas) são observados (Vidal, 2019a). Nessa conjuntura, o item subsecutivo aborda a teoria no contexto categórico das organizações.

## **2.2 Organizações na ótica da Teoria dos Sistemas Autorreferenciais**

Os aspectos de uma sociedade influenciam a estruturação e o desenvolvimento das organizações. Nesse sentido, tendo em vista que este estudo transita em torno das entidades de controle externo governamental, faz-se necessário traçar o panorama conceitual, segundo a perspectiva sociológica. Conforme Silva (2010, p. 25), “a terminologia organizações provém do grego *órganon*, significa instrumento, ferramenta, objeto com funcionalidade específica”.

O termo referenciado demonstra a instrumentalidade de que a sociedade se serve para melhor construir soluções frente aos problemas apresentados. Daí se reconhecer que, à medida que a sociedade se complexificou, instrumentos materiais ou imateriais foram criados para possibilitar a convivência e a satisfação das necessidades sociais. Cumpre observar que, a despeito de as organizações existirem há muito tempo, foi somente no século XIX, com o surgimento da Sociologia como ciência, que tal fenômeno começou a ser estudado em suas múltiplas formas e modos de existência. Alguns desses aspectos são explicitados a seguir.

### **2.2.1 Aportações sociológicas aos estudos organizacionais**

Os principais enfoques teóricos contemporâneos, para o estudo das organizações em nível macro, cuja investigação se inicia na década de 1990, aporta diferentes percepções com aplicabilidades variadas, mas também com limitações a depender da ótica adotada. Nesse cenário, destacam-se cinco perspectivas teóricas: ecologia populacional, dependência de recursos, custos das transações, racional e institucional (Hall, 1990). Esses modelos, quando analisados no seu conjunto, permitem ver e compreender diferentes facetas das organizações.

Os modelos de ecologia populacional e dependência de recursos concebem as ações organizacionais como externamente restritas e controladas. Em contraponto, os modelos de ação organizacional veem essas ações como intencionais e racionais, com ênfase na direção e

na busca da realização de objetivos. Estão incluídos, nessa categoria, o modelo de contingência racional, o qual é dissonante do modelo tradicional e do modelo de custo de transação, desenvolvido a partir do campo da economia. Uma perspectiva final sobre a ação organizacional é aquela que emerge dos valores dos atores organizacionais, que conduzem a abordagem institucional (Hall, 1990).

Oportuno destacar, ainda, três perspectivas sociológicas inseridas no contexto das organizações, as quais correspondem a três fases da história: i) o modelo de metas racionais e da burocracia profissional de Weber, ii) o de relações humanas; iii) e dos sistemas (Maurício; Lucena, 2015). O primeiro, posto em prática entre 1930 e 1940, tem como teóricos expoentes Frederick Taylor, Henry Fayol, Luther Gulick, Lyndall Urwick, James D. Mooney e outros. Marcado pelo pressuposto de uma possibilidade muito elástica de adaptação do homem às condições de trabalho, torna legítimo o estudo das organizações numa perspectiva racional, isto é, na linha que se coaduna com a busca por um modelo mecânico ótimo. Incluem-se, nessa fase, os estudos sobre a burocracia de Max Weber.

O modelo em tela defende um conjunto de características vitais para a sustentabilidade e funcionalidade das organizações, sendo incorporado à Teoria das Organizações por volta dos anos 1940. A organização se apresenta como um sistema fechado, centrado na tecnologia, cujo único objetivo é a procura de eficiência do sistema produtivo, pela qual o indivíduo deve adaptar-se à máquina, complementá-la e contribuir para a otimização do sistema produtivo. Weber aplica às organizações o método de análise que consiste na definição de um tipo ideal de organização, chamada de burocracia, um sistema de regras e de comportamentos prefixados, geralmente escritos, a serem desempenhados por todos os membros da organização.

As críticas a essas teorias, consideradas clássicas, remetem à obsessão pelo comando, à empresa como sistema fechado, a muita ênfase nas tarefas, à manipulação dos trabalhadores e à inexistência de fundamentação científica das concepções. De todo modo, deve-se ater à análise da teoria sob enfoque, assim como, nas demais teorias, ao seu contexto histórico em que se encontravam, os quais, em regra, enfatizam os problemas mais importantes enfrentados na época em que aquelas foram firmadas (Maurício; Lucena, 2015).

O segundo modelo, o das relações humanas, surgiu nos anos 1930 e apresentou-se como contraponto às abordagens clássicas. Nessa perspectiva organizacional, um novo padrão de análise, no qual o fator humano é posto em relevo, dá origem ao desenvolvimento de uma ciência do comportamento humano. Teóricos de expressão são: Elton Mayo, Chester Barnard, Herbert Simon, Ayo, Roethlisberger e Dickson.

A organização, ainda, é considerada uma unidade fechada, porém sua eficiência passa a vincular-se ao seu ótimo no que tange às relações humanas. Na base das organizações administrativas e dos estudos organizacionais do período, está o conceito de racionalidade, o qual se traduz em obediência aos superiores da hierarquia, visando diminuir os efeitos da irracionalidade humana. Essa abordagem isola a análise organizacional e obscurece questões importantes, todavia contribui para formular um método pelo qual os indivíduos atuam em contextos organizacionais.

O terceiro modelo, o de sistemas, insere-se na abordagem do desenvolvimento teórico da análise das organizações. Dentro dessa matriz organizacional, as pessoas, com personalidade própria, interagem com grupos e entre grupos; e, assim, fatores não racionais interferem na organização e na percepção da organização. Essa condição requer que a organização seja analisada em termos estruturais funcionais<sup>23</sup>, buscando descobrir como ela funciona e a que modo se ajusta para satisfazer suas necessidades básicas (Maurício; Lucena, 2015).

As escolas estruturais funcionalistas, a exemplo de Parsons, a Psicologia Social e a Teoria da Decisão propõem uma análise baseada num *system approach*, tendo como referência um sistema comparável aos esquemas da Biologia e Psicologia, os behavioristas, Maslow e McGregor. Para esses autores, a organização é dotada de grande dinâmica interna advinda das vontades dos indivíduos e dos processos de inter-relação e de estruturação organizacional que ocorrem no sistema social interno da organização.

Pode-se destacar, adicionalmente, uma quarta fase: na qual se viu a emergência dos modelos contingenciais e de premissas inclusivas, os quais enfatizam a relação entre a forma como as decisões são tomadas na organização, o processamento das atividades e as características situacionais. Tom Burns e George Stalker descrevem o sistema mecanicista, caracterizado por uma estrutura rígida, o sistema orgânico, muito mais flexível, menos estruturado que permite maior influência dos trabalhadores na tomada de decisões. Woodward contribui com o modelo, condicionando o tipo de estrutura ao tipo de tecnologia que a organização desenvolve (Maurício; Lucena, 2015).

---

<sup>23</sup> Chamar-se-ão funcionalistas ou estruturais os estudos sobre as organizações que possuem uma abordagem investigativa, metodológica e teórica que, ao analisar a organização formal, privilegia a noção de função. Assim, o funcionalismo coloca em evidência os sistemas, cuja existência e operação são mais bem compreendidos se observadas as relações entre as partes que os compõem e a função que cada uma das partes cumpre na realização do todo. Essa forma de distinção das organizações, por meio da análise das relações entre suas estruturas, “mostrase pouco propensa a afirmar que existe um meio melhor de projetar ou dirigir uma organização; os que a usam observam e registram apenas a variedade de formas existentes” (Perrow, 1972, p. 50).

Esse modelo inaugura também um novo olhar sobre as organizações, pois se apresenta como uma abordagem multivariada e fornece um paradigma coerente para a análise da estrutura organizacional que promove a mudança. A visão contingencial da organização e de sua administração indica que uma organização é um sistema formado de subsistemas e marcado por limites identificáveis em relação ao seu ambiente. Tal percepção abre as possibilidades aos gestores, mediante uma nova situação que exija respostas, de analisar, de forma sistêmica, os fatores do envolvimento, de aprender, de tomar a decisão que mais se ajusta e adaptar-se ao novo.

A Teoria da Contingência se alarga a outros domínios específicos da gestão como o desenho de tarefas, a liderança, a dinâmica de grupos e as relações de poder. A escola estruturalista inicia o estudo das organizações que interagem com o ambiente, destacando as suas relações interorganizacionais. Tal possibilidade permite conhecer as organizações para além dos discursos, descobrindo as suas funcionalidades e distintas concepções (Maurício; Lucena, 2015).

A partir da Teoria Geral dos Sistemas, a análise das organizações se fortaleceu como escopo teórico científico. Tradicionalmente, a relação entre organização, sistema e decisão tem viabilizado à Sociologia das organizações maior alcance das observações e análises dos processos e da dinâmica própria das organizações, considerando seus níveis internos e externos. No item a seguir, tratar-se-á das organizações sob o prisma dos sistemas autorreferenciais.

### 2.2.2 Singularidade e circularidade dinâmica das organizações

Para Mayntz (1987), as organizações são formações sociais articuladas, em sua totalidade, com número necessário de membros, têm funções internas diferenciadas, além de possuírem, de maneira consciente, fins e objetivos específicos, estando, com isso, ordenadas de forma racional, pelo menos intencionalmente, em prol do cumprimento desses objetivos. A referida autora analisou os sistemas organizacionais concluindo que eles não são estruturas impostas a uma sociedade, mas estruturas criadas a partir das leis sociais que governam a sociedade, isto é, são entidades integradas à sociedade para fazer parte dela.

A organização passa a ser vista como um sistema, e os elementos que o compõem são decisões. A decisão é um sucesso referente a um sistema; ela encontra sua identidade na eleição de alternativas, isto é, define-se na própria situação de contingencialidade da constituição da organização. Por isso, deve ser posta como linha de investigação a averiguação de que tipo de comunicação particular, quando vinculada recursivamente, gera organizações.

As organizações constituem um fenômeno característico da sociedade contemporânea funcionalmente diferenciada. Isto posto, ocupam posição de destaque na análise da Teoria dos Sistemas, a qual fornece diretriz específica acerca de como os sistemas sociais podem se apresentar: “[...] *sin organización por muy buenas que sean las intenciones no hay mucho que esperar, pues según una ley natural eterna, cada fuerza, para ser efectiva, necesita de órganos a través de los cuales pueda expresarse convenientemente*” (Luhmann, 1997, p. 3-4).

Ao referir-se às organizações na concepção luhmanniana, Vidal (2014) deixou assentado que as organizações são sistemas cuja configuração se produz à medida que são tomadas decisões, por meio das quais se formulam as regras de inclusão ou de exclusão, que determinam seus limites. Nesse sentido, é possível atribuir a elas a possibilidade de autorreferência na criação de suas estruturas internas como sistemas autopoieticos, que se produzem e reproduzem-se por intermédio de operações próprias. A decisão é o fenômeno das organizações e é marcada pela descrição da diferenciação sistêmica (Luhmann, 2009).

As sociedades altamente diferenciadas são compostas por inúmeros tipos de organizações, de tal modo que constituem a forma social dominante pela qual são desenvolvidas as atividades. A identidade da organização é determinada, então, por três características: os membros que ocupam os cargos dentro delas, os programas e as vias de comunicação criadas por tais combinações.

Em outras palavras, está estruturada em posições, que são ocupadas por membros determinados, os quais têm funções definidas e tarefas. Essas posições expressam a redução de complexidade do ambiente pelo sistema organizacional. Os elementos que formam essa posição podem ser alterados sem que a organização perca sua eficiência. Assim, podem ser mudadas as pessoas que ocupam tais posições e mesmo as funções de determinadas posições, na medida em que o sistema continuará em operação (Neves, 2005; Mansilla; Nafarrate, 2008; Luhmann, 2016).

A continuidade objetivada por todos os sistemas funcionais caracteriza-se pela elaboração de premissas para as comunicações seguintes dentro do sistema organizacional, como todos os outros sistemas sociais. Nas organizações, no entanto, as vias de comunicação estão fortemente determinadas, o que, muitas vezes, pode induzir o observador externo a não compreender a lógica conservadora que pode gerir o seu funcionamento, com a realização de processos comunicativos muito mais focados em satisfazer as expectativas do próprio sistema organizacional do que os sistemas sociais que lhes deram origem (Neves, 2005).

Paradoxalmente, as organizações podem ser as guardiãs de alguns processos comunicativos essenciais para o sistema ascendente, mesmo tendo esses processos comunicativos sentido e relevância em outros sistemas, em decorrência do acoplamento estrutural. Funciona, desse modo, por exemplo, com as organizações igrejas, para o sistema religião, universidade, para o sistema ciência e partidos, para o sistema político: processos comunicativos essenciais dos sistemas ascendentes, o culto e a pregação, na igreja, a experiência e o exame de validade, na universidade, as convenções e as disputas, nos partidos, têm relevância no sistema ascendente, mas também em sistemas acoplados (Neves, 2005).

O pastor bem articulado pode angariar poder político a ser transformado em um mandato no parlamento nas próximas eleições; o aluno aplicado pode angariar prestígio junto a um empregador potencial com os resultados de um experimento científico; e o candidato pode vislumbrar uma melhor remuneração do que a recebida em seu emprego ordinário. A relevância das realizações da organização, reconhecidas como parte dos sistemas sociais ascendentes, confere mais autonomia e legitimidade à autopoiese desses sistemas no conjunto da sociedade (Neves, 2005).

Em termos teóricos, pode-se dizer que a decisão se situa no espaço no qual, em uma das extremidades, está a decisão empírica, baseada na intuitividade e em experiências anteriores e, na outra, está a racional, programada ou científica. As teorias da decisão ocupam-se em encontrar possibilidade para esse segundo tipo de decisão por meio de processos lógicos e técnicas analíticas, que, em um momento crítico de decisão, conduzam o decisor a melhor solução através da objetividade possível (Matos, 2016).

Fala-se “objetividade possível” (racionalidade), porque se reconhece que tal racionalidade objetiva é um alvo de difícil alcance, o que indica a necessidade de falar-se em racionalidade subjetiva ou de racionalidade “limitada”, admitindo-se a força de vários fatores, tais como: (a) a dificuldade de se dispor de uma informação completa sobre todas as alternativas possíveis e respectivos resultados; (b) a dificuldade de análise em termos de custos e benefícios de todas as alternativas; (c) a ordem de preferência, de valor, ou de utilidade do decisor face às alternativas que conhece; e (d) implica pontos de contatos entre disciplinas (Vidal, 2014).

A maioria dos problemas não pode ser explicada com apenas uma disciplina. Na relação interdisciplinar, uma disciplina coordena o diálogo com outras. Essa interação entre disciplinas pressupõe o reconhecimento dos diferentes axiomas das disciplinas envolvidas e os condicionalismos organizacionais internos e do meio envolvente. Contudo, decidir, optar, tomar

uma posição frente a uma ou várias escolhas são desafios, para os quais os gestores, em geral, e não menos os administradores públicos são postos permanentemente (Matos, 2016).

No plano teórico, segundo Mattos e Vidal (2016), o processo de tomada de decisão tem sido analisado a partir de três pontos de vista: a) um significado de hábito em um sentido econômico ou um cálculo racional de custos-benefícios de esforços vinculados a um processo de planejamento estratégico; b) a análise das lógicas de pensamento (intuitivo e/ou dedutivo) ou como pertencente à gestão e à prática administrativa; e c) a teoria sistêmica fundamentada em contribuições técnicas, buscando a descrição dos processos e elementos do sistema organizacional e a análise dos processos técnicos, que envolvem a decisão, como sistemas que dão suporte às decisões.

Uma organização parece pairar acima dos homens e ser capaz de tomar rumos próprios. Ela é, sem dúvida, dependente das decisões de seus integrantes, mas está, ao mesmo tempo, acima deles. Isso porque existe uma memória social com graus de redundância razoavelmente altos. Ou seja, existem regras contidas na memória social da organização (em seus documentos escritos, em sua cultura, em seu cotidiano, na cabeça dos chefes, por quê não?), que são regularmente repetidas (redundância). Essas comunicações, revestidas com o caráter de decisões, superam cada um dos integrantes para constituírem elas mesmas um sistema social com suas próprias contingências (Bertagnolli, 2008).

Seu significado resume-se a “um processo de reflexão que serve de preparação para uma ação derivada da decisão” (Vidal, 2017a, p. 67). Assim, em Luhmann, o conceito de decisão está determinado na diferenciação feita entre decisão e ação. As decisões são, assim, o resultado da reflexão temática sobre a contingência, por isso, a sensibilidade às variáveis é muito maior do que nas ações, dado que essas últimas são rapidamente identificáveis e conduzidas. Como a decisão é um processo de reflexão e escolha, é possível considerar que ela tem uma dupla unidade constituída pela alternativa escolhida e pela relação das alternativas rejeitadas.

O autor explica a decisão como resultado de interações expostas, visto que, na sua teoria da decisão, define as organizações como sistemas autorreferenciais, cujos elementos componentes são as decisões. As organizações são o local em que se realizam a autoridade e a produção, enquanto o progresso delas se avalia com base no alcance de seu objetivo (ideal, missão) e a compreensão delas, como unidade, só é possível se forem observadas suas relações.

A partir desse esquema relacional organizacional (que forma o próprio sistema), o enfrentamento da contingência se operacionaliza de diferentes formas, podendo originar ações, que consistem no sucesso do esquema relacional já conhecido do sistema, ou decisões, que

abrançam a tematização da contingência, caracterizada pela alta sensibilidade ao contexto, no qual o resultado dessa tematização gerará as alternativas sobre as quais é preciso decidir. Por decidir, entende-se um processo de reflexão, de preparação para a ação que executará a decisão.

As organizações estão imersas em um entorno de complexidade, formada a partir de uma relação de decisões, a qual procura diminuir a complexidade por meio das seleções. Daí advém o conceito racionalização como um processo que conduz a um aumento das decisões e que, por vezes, são adaptadas e absorvidas ao sistema, ainda que esse tipo de enfrentamento racional acarrete o aumento da complexidade no interior das organizações (Vidal, 2017a).

Nessa mesma perspectiva, é factível compreender que, quando o próprio sistema cria condições, por meio de seus próprios elementos, para que a decisão se torne ação, o sistema realiza a autopoiese. A partir desse entendimento, pode-se descrever a decisão como conversão de incerteza ao risco, uma vez que o ato de decidir refere-se também a ver e provar, se uma, dentre as alternativas, resiste à prova de ser mais que só uma alternativa.

### 2.2.3 Administração Pública como sistema social organizacional

A singularidade que norteia as organizações, advindas da adoção de pontos de vista idealizados expressamente para algumas, os quais não se aplicam a outras, impede generalizações, razão pela qual pode ser mais vantajoso utilizar as diferentes classificações de acordo com o objetivo que se vai realizar (Mayntz, 1987).

Uma classificação a ser considerada no presente estudo, dado que não existe apenas um tipo de organização e que esta pode atuar em diversas áreas que satisfaçam alguma necessidade da sociedade, é aquela que retrata as organizações públicas, as quais, ao contrário das entidades privadas, não visam ao lucro, mas buscam atender, primariamente, aos interesses coletivos. A sua principal característica é preencher uma necessidade que seja comum aos cidadãos – ou a uma categoria de cidadãos – e imprescindível para o pleno desenvolvimento da cidadania (Silva, 2010).

Para isso, utilizam recursos administrativos da mesma forma que as empresas privadas e dispõem de um orçamento que, teoricamente, permitem-lhe realizar os objetivos propostos. Nessa senda, é importante assinalar que essas organizações tratam da satisfação de uma parcela considerável de membros da sociedade, enquanto as relações de poder estabelecidas se constituem em estruturas relativamente fortes, hierarquizadas, pouco participativas e pouco flexíveis, regidas por leis, o que lhes dá uma rigidez operacional nem sempre desejável, uma

vez que as sociedades estão em processos contínuos de mudanças e de transformações (Matos, 2016).

Di Pietro (2005) assevera que a administração pública é influenciada pelo contexto cultural e político dos países, em especial, pelo sistema legal e destaca dois sentidos que caracterizam a administração pública, em particular, a brasileira, a qual sofreu influências das escolas de Direito administrativo francês, alemão, italiano e anglo-americano.

O primeiro, subjetivo, formal ou orgânico, designa os entes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) ou pessoas que exercem, diretamente, a atividade, tais como as pessoas jurídicas, os órgãos ou os agentes incumbidos da tarefa administrativas mesmo que de forma indireta, como no caso da execução descentralizada por pessoas jurídicas do setor público ou privado que compõem a chamada Administração Indireta. O segundo, objetivo, material ou funcional designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes, correspondendo à própria função administrativa que incumbe, predominante, ao Poder Executivo.

Na perspectiva de Mayntz (1987), uma organização é um reflexo da sociedade em que está. Daí que, na análise sociológica por ele empreendida, definiu organizações como entidades orientadas para o cumprimento de objetivos comuns, que se manifestam em um ambiente específico e buscam preservar-se através de seus membros.

Do ponto de vista da Teoria dos Sistemas Sociais, a administração pública se define como um sistema autônomo e, portanto, autorreferencial, constituído por um conjunto de organizações, cujas orientações partem do sistema político (estabelecendo limites e prioridades), sendo as operações internas, previamente, determinadas pelo entorno e reguladas por decisões comunicacionais. Em função disso, pode ser definido com base na *membresia*, ou seja, pelos funcionários do Estado e das instituições das quais formam parte estatutária e administrativamente, como princípio de fixação de limites, critério de entrada e expectativas formais de comportamento (Vidal, 2014).

A comunicação é fundamental no processo administrativo, além de oferecer um arcabouço formal e atemporal para a tomada de decisão dos gestores (Mayntz, 1987). As decisões correspondem a um complexo processo de planejamento, desenvolvimento de conceitos, estão vinculadas a decisões anteriores e posteriores e só podem ser avaliadas de forma contextualizada. De acordo como Luhmann (1997, p. 75), referindo-o à clausura operativa dos sistemas sociais:

*En cuanto receptora de comunicaciones, las propias estructuras de la organización regulan a través de que informaciones esta se deja irritar e impulsar la propia*

*elaboración de información. En cuanto emisor, la organización toma decisiones acerca de lo que quiere o no da-a-conocer.*

Repise-se que os conceitos e os conhecimentos da Teoria dos Sistemas Autorreferenciais são especialmente úteis para o estudo da administração pública no momento em que a administração está enfocada como um sistema, ligado a uma complexa rede de subsistemas (ou sistemas parciais) e seus processos internos (tomada de decisão e formação de estrutura) e externos (comunicações como formas de ação com outros subsistemas), que são observados.

No delineamento observacional e conceitual da governança sistêmica processual ativa aplicada à administração pública, Vidal (2018) sugere que a governança pública adquire um papel central como instrumento em que se depositam as expectativas para a gestão de políticas públicas e as mudanças nas formas de intervenção política, no desenvolvimento territorial e como paradigma conduzido pelo Estado para a regulamentação do conflito e das demandas sociais. No entanto, a corrupção ou a má gestão são fenômenos habituais no sistema político administrativo e sua prevenção requer um aprofundamento dos vínculos e operações existentes dentro do sistema.

Os pontos de vista teóricos habituais têm mostrado suas limitações na identificação das funções das estruturas internas desse sistema. As hipóteses que o autor apresenta sugerem que a forma de prever os fenômenos em questão é identificar as diferentes operações, os diferentes subsistemas, a função de cada um deles e as comunicações, que se estabelecem entre eles. Dessa feita, dois elementos ganham destaque: 1) a diferenciação entre os subsistemas; e 2) as comunicações que se estabelecem entre eles.

Na ótica dos subsistemas autorreferenciais, esse vínculo é constituído por comunicações. A inclusão de um sistema consciência e suas operações correspondem a um plano observacional. Embora nenhum sistema tenha uma posição de privilégio em relação aos outros sistemas, o sistema político administrativo opera, todavia, como uma “meta-contribuição” com o objetivo de reduzir a complexidade e as operações voltadas para a reprodução social (Vidal, 2018).

Logo, a administração pública, no seu conjunto, pauta-se pelas seguintes premissas inter-relacionadas: dinâmica de pensamento não linear, forma de auto-organização administrativa e coevolução dinâmica das práticas e ações frente às interferências de fenômenos externos, podendo ser definida como sistema autônomo, autorreferencial, constituída, ainda, por um conjunto de organizações, cujas orientações emanam dos sistemas político,

administrativo e judicial, ao passo que operações internas estão, previamente, determinadas pelo entorno e reguladas por decisões comunicacionais (Vidal, 2019a).

As decisões individuais ou institucionais, nas diferentes hierarquias, correspondem a um complexo processo de planejamento e ao desenvolvimento de conceitos, estão vinculadas a decisões anteriores e posteriores e só podem ser avaliadas a partir desse contexto. Dessa forma, a administração pública pode ser entendida como uma organização para produzir de decisões e para sua estabilização supraindividual e atemporal, ou seja, um tipo específico de organização, cuja execução se baseia na decisão que é tomada, concreta nas políticas públicas (Dutra, 2020).

### **2.3 Controle na Administração Pública, Tribunais de Contas e Gestão Fiscal Governamental**

As acepções de controle perante o sistema social, no contexto organizacional da administração pública, expressam-se de variadas formas, a depender da formação sociopolítica de cada país, e trazem, em seu cerne, aspectos de avaliação e produção de respostas para a administração pública e para a sociedade. Para Ribeiro (2002, p. 70), “[...] o controle deve estar aparelhado para se ser o “painel de controle” para os que “pilotam” o Aparelho do Estado”.

#### **2.3.1 Controle governamental: pluralidade de visões e enfoques**

A classificação institucional do controle, interno e externo, está relacionada à inserção ou não dos órgãos na estrutura administrativa a ser controlada. O primeiro quando efetuado pela própria administração pública, conduzido por meio da aplicação de normas, regulamentos e procedimentos estabelecidos pela entidade, consoantes com os preceitos gerais da Constituição e das leis que regem o setor governamental; e o segundo quando exercido por outros entes públicos por meio de alguma função precípua ou acessória (Gomes, 2017). O controle social, que também pode ser considerado uma relevante forma de controle externo, alude à participação e à fiscalização da própria sociedade nas ações do Estado, como mecanismo de participação democrática (Delgado, 2005).

Na ocasião em que se focaliza o controle externo, objeto deste estudo, exercido pelas EFS<sup>24</sup>, verifica-se, em nível global, que o papel delas foi delineado segundo a cultura e o ordenamento jurídico de cada país. De uma maneira geral, representa a confluência de diversos tipos de papéis, que são destinados à correta e justa aplicação dos recursos públicos (Ribeiro, 2002). Tal contexto evidencia que as organizações governamentais internacionais e nacionais, em qualquer grau de competência e independentemente da forma de governo, devem ser submetidas a mecanismos de controle que subsidiem a introdução de propostas complexas, sofisticadas, aptas a proporcionar o cumprimento de sua missão institucional.

Esse conjunto de estruturas, aparatos, atividades e funções, que constituem o setor público, é essencial para a consecução dos seus fins, o qual demanda atuação eficiente, eficaz e efetiva (Speck, 2013; Gomes, 2017). Em consonância com Pessanha (2009), há uma relação direta entre a ausência de controle e a tirania, de forma que, não havendo controles externos, qualquer indivíduo ou grupo tiranizará os demais, demonstrando, com isso, a sua importância para uma nação.

As instituições superiores de controle das contas do Executivo começaram a surgir no momento em que o aparato administrativo do Estado moderno se tornou mais complexo e profissionalizou-se para responder à diversificação das demandas decorrentes das transformações socioeconômicas e da modernização dos regimes políticos (Loureiro *et al.*, 2009).

Pontua-se que o avanço tecnológico provocou mudanças que refletiram no Estado, no governo e na sociedade, desencadeando conflitos e a exigência de uma atuação mais ampla do governo não apenas voltada para a eficiência, mas, sobretudo, para a equidade, a justiça social, o desenvolvimento sustentável, o combate à corrupção e a promoção do desenvolvimento humano.

Trata-se, em uma conjuntura de busca global pelo fortalecimento dos mecanismos de *accountability*<sup>25</sup>, de atividade típica que deve ser exercida na administração pública, com vistas

---

<sup>24</sup> As Entidades Fiscalizadoras Superiores, como autoridades fiscalizadoras máximas em cada uma das estruturas administrativas dos países, devem atuar com relativa independência no controle da regularidade das contas públicas, tendo sob sua responsabilidade a avaliação do funcionamento administrativo das diversas unidades componentes do aparelho estatal, de forma a auxiliar os demais Poderes e a própria população no controle da legalidade e da observação da economicidade dos atos administrativos, de modo que o controle por elas exercido transita pelas seguintes tipologias: administrativo, político, jurisdicional (apesar de não judiciário) e procura dar aberturas e criar canais para o controle social, exercido pelo próprio cidadão (Ribeiro, 2002; Torres, 2012).

<sup>25</sup> O termo não tem tradução literal para o português e está relacionado ao conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os gestores a prestarem contas de seus atos.

ao aumento da transparência, do controle das atividades realizadas pelos agentes públicos e do combate à corrupção (Camelo; Franca Filho, 2017). Há que se destacar que os atributos democráticos da participação, da representação e de *accountability* na formação do estado moderno são reflexos das contribuições clássicas de perspectivas das sociedades humanas de promoção da ordem social.

Nessa senda, estão as visões contratualista e marxista, as quais concebiam a previsibilidade do comportamento dos indivíduos a partir dos institutos pactuados; o leviatã hobbesiano com a perspectiva do controle sobre a sociedade; o viés liberal de Locke, trazendo o indivíduo para o centro das preocupações; e o contrato social de Rousseau, reforçando a ideia de sociedade soberana e vislumbrando a organização do Estado a partir da divisão de poderes – a ideia do *checks and balances* que tanto inspirou o federalista americano James Madison (Weffort, 2004; Cunha, 2019).

O conceito que mais se aproxima de *accountability* é a ideia de controle público, o qual pode ser, resumidamente, definido como a ação de tornar agentes políticos ou públicos responsáveis e responsabilizáveis por atos praticados no exercício de suas funções públicas mediante a ação contínua de controles internos, externos e sociais, este último representando o protagonismo que a sociedade civil exerce sobre o comportamento dos agentes do Estado (Otta, 2016). Há inúmeras formas de *accountability* no âmbito do Estado, a começar pelos mecanismos de *check and balances*, exercidos pelos Poderes do Estado uns sobre os outros, o controle exercido pelos cidadãos no processo eleitoral, as atuações sociais que afirmam a soberania do povo nas audiências públicas, no orçamento participativo, nos conselhos sociais e nos movimentos de rua.

O'Donnell (1998) aborda três dimensões da *accountability*: a vertical, a social e a horizontal. A primeira envolve o controle dos representados em face dos representantes. Para o autor, nos países poliárquicos<sup>26</sup>, a dimensão eleitoral de *accountability* vertical existe e materializa-se a partir de eleições razoavelmente livres e justas, nas quais os cidadãos podem punir ou premiar um mandatário, votando a seu favor ou contra ele ou a dos candidatos que apoie na eleição seguinte.

As liberdades de opinião e de associação, assim como o acesso a variadas fontes de informação, permitem articular reivindicações e mesmo denúncias de atos de autoridades

---

<sup>26</sup> O termo poliarquia deriva da língua grega e refere-se ao governo desenvolvido por muitas pessoas. O governo de muitos se distingue do governo de um, a monarquia, e do governo de poucos, a oligarquia ou a aristocracia (Dahl, 1989).

públicas. Isso é possível graças à existência de uma mídia razoavelmente livre, também exigida pela definição de poliarquia.

A segunda, *accountability* social, constitui-se como um mecanismo não eleitoral, mas que mobiliza ferramentas institucionais e não institucionais, fundamentadas nas ações amplas e diversas das associações de cidadãos, movimentos sociais conjunturais e mídia independente, com o objetivo de expor os desvios, os erros e as falhas dos agentes públicos, exercendo poder de pressão e influenciando os tomadores de decisão. Esse tipo de controle impõe sanções simbólicas que determinam o destino eleitoral ou laboral dos representantes ou funcionários públicos que incorreram em desvios de conduta e, com suas ações, causaram algum tipo de prejuízo ao Estado.

Enquanto a terceira, *accountability* horizontal, na qual estão inseridas as entidades fiscalizadoras, envolve a avaliação da responsividade do governo em face às preferências dos cidadãos. Refere-se, pois, à:

[...] 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 emissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas (O'Donnell, 1998, p. 40).

Para que esse tipo de *accountability* seja efetivo, deve haver agências estatais autorizadas e dispostas a supervisionar, controlar, retificar e/ou punir ações ilícitas de autoridades localizadas em outras agências estatais. As primeiras devem ter não apenas autoridade legal para, assim, proceder, mas também, de fato, autonomia suficiente com respeito às últimas. Esses mecanismos incluem as instituições clássicas do Executivo, do Legislativo e do Judiciário; nas poliarquias contemporâneas, também se estendem por várias agências de supervisão, como os *ombudsmen* e as instâncias responsáveis pela fiscalização das prestações de contas (O'Donnell, 1998).

De modo geral, é possível observar que, ao longo do século XX, no contexto da *accountability* horizontal, houve fortalecimento das instituições de controle. Esse movimento, com origem nos Estados Unidos, espalhou-se por diversos países. A literatura aponta que os modelos dessas entidades apresentaram desenhos institucionais específicos: o de tribunal de contas, semelhante ao existente no Brasil, e o de auditoria geral, com procedência nos países anglo-saxões (Loureiro *et al.*, 2009; Barbosa, 2015; Menezes, 2015).

As principais diferenças das auditorias gerais, para os tribunais de contas, em suma, referem-se à inexistência de um colegiado para a tomada de decisão, que fica a cargo do auditor-

geral. Este, em geral, possui um mandato fixo que pode ser estendido ou não, diferente dos tribunais que, em regra, têm mandato vitalício.

Cumpra observar que, no estado contemporâneo, diferentemente dos demais períodos históricos, estão presentes, na estrutura estatal, órgãos voltados ao controle dos atos da administração pública, sejam na forma de tribunais de contas ou de controladorias (Dal Pozzo, 2010). Na Europa Continental, notadamente nos países de influência portuguesa e francesa, predomina o sistema de tribunais de contas. Já nos países de tradição inglesa, é o regime de controladoria ou auditoria geral que prevalece, ao passo que, no âmbito do MERCOSUL, apenas Brasil e Uruguai adotam o modelo de tribunais de contas (Dal Pozzo, 2010).

As diferenças entre os dois sistemas residem, sobretudo, nas seguintes características: os tribunais de contas são órgãos de composição colegiada, cujos membros são equiparados à magistratura judiciária, inclusive, em relação às prerrogativas destes, por seu turno, as controladorias ou as auditorias gerais têm composição singular, originaram-se como órgãos de auditoria auxiliares do Parlamento na fiscalização das contas públicas e adotam o regime de mandato (Fernandes, 2008).

As informações acerca desses dois tipos de controle dos gastos da administração pública estão compiladas no Quadro 2 a seguir, associando-os ao poder ao qual são vinculados, enumerando-se, ainda, alguns países que adotam os respectivos modelos.

**Quadro 2** – Tipos de controle dos gastos da administração pública

<b>Tipos</b>	<b>Poder</b>	<b>Países</b>
Tribunais de Contas	Legislativo	Holanda, Mônaco, Luxemburgo, Itália, Espanha, França, Alemanha, Bélgica, Turquia, Coreia, Malásia, Japão, Moçambique, Zaire, Tunísia, Tanzânia, Senegal, Guiné Bissau, Mauritânia, Marrocos, Ilhas Maurício, Líbia, Gana, Gâmbia, Gabão, Argélia, Benin, Angola, Cabo Verde, São Tomé e Príncipe, Uruguai e Brasil.
	Judiciário	Grécia e Portugal
Controladorias	Legislativo	EUA, Canadá, México, Equador, Venezuela, Argentina, Costa Rica, Honduras, Nicarágua, Zâmbia, África do Sul, Israel, Índia, Paquistão, Inglaterra, Noruega, Dinamarca, Irlanda, Suíça, Islândia, Hungria, Austrália e Nova Zelândia.
	Executivo	Namíbia, Jordânia, Paraguai, Bolívia, Antilhas Holandesas, Cuba, Finlândia e Suécia.
	Independentes (desvinculadas dos Poderes)	Guatemala, Panamá, Porto Rico, República Dominicana, El Salvador, Suriname, Peru, Colômbia e Chile.

**Fonte:** Extraído e adaptado de Fernandes (2008).

Conforme especificado, tais entidades podem estar vinculadas ao Legislativo, ao Judiciário, ao Executivo e até não terem vinculação aos poderes estatais, como é o caso da Guatemala, Peru, Chile, dentre outros. De todo modo, essa dualidade institucional tem como principal escopo a defesa dos valores democráticos e republicanos. Para Menezes (2015), nos países latino-americanos, as agências de controle foram caracterizadas com certo grau de carência, refletindo, em alguma medida, a falta de um padrão histórico da região, marcada por longos períodos de regimes autoritários. O amadurecimento paulatino das instituições democráticas possibilitou o fortalecimento dos órgãos de controle externo na região.

A despeito da configuração desses dois modelos, algumas obras evidenciam a presença de três modelos, ainda que fazendo correlação aos dois modelos anteriormente citados, a saber, o de auditor-geral, o de tribunal de contas e o *audit board* (Melo, 2008; Willeman, 2016). As principais características estão resumidas no Quadro 3 a seguir.

**Quadro 3** – Modelo de controle e principais características das EFS

Características selecionadas	Modelo de controle		
	Auditor-geral	Tribunal de Contas	<i>Audit board</i> Conselho de Contas
Missão	Auxiliar o Legislativo no controle das contas do Executivo, emitindo recomendações.	Auxiliar o Legislativo no controle das contas do Executivo, mas também exercendo controle jurisdicional.	Auxiliar o Legislativo e o controle das contas do Executivo emitindo recomendações.
Estrutura organizacional	A EFS é parte integral da função de controle do Poder Legislativo e é dirigida por auditor e/ou <i>controller</i> com grandes poderes individuais.	A EFS é parte auxiliar da função de controle do Poder Legislativo, mas exerce funções judiciais e têm <i>status</i> de magistratura.	<i>Board</i> de auditores independentes, indicados, nomeados pelo presidente e aprovados pelo Legislativo.
Foco	Auditoria financeira	Análise de Conformidade	Variável
Tipo de auditoria	Financeira e de Performance	Legalidade e de Conformidade	Variável
Mandato do dirigente	Mandato pode ser estendido	Estabilidade até idade de aposentadoria	Mandato fixo, renovável na maioria dos casos
Ciclo temporal	Focalizado no ano anterior	Usualmente refere-se há vários anos	Variado
Países e regiões onde predominam	Inglaterra, Suécia, África do Sul, Canadá, Austrália e Chile*.	Uruguai**, Brasil**, Moçambique, Portugal e França	Países Baixos, Argentina, Alemanha e Japão

**Fonte:** Adaptado de Melo (2008).

\* Embora o formato institucional seja de auditor-geral, também opera como Tribunal de Contas.

\*\* Uruguai e Brasil utilizam um sistema híbrido de TC, em que este não exerce controle jurisdicional.

De acordo com Camelo e Franca Filho (2017), a democracia e a república incorporam os valores fundamentais introduzidos e conquistados durante a Revolução Francesa, cujas raízes remontam à história de Atenas e Roma. Nesse diapasão, destacam que um elemento crucial e inalienável desses sistemas é o controle externo da administração pública, cuja responsabilidade pela supervisão técnica, seus meios e instrumentos, é atribuída ao Tribunal de Contas, seguindo o modelo napoleônico supracitado adotado nos países latinos, mas também em nações como Alemanha, Bélgica, Holanda, Espanha, Portugal, México, França, Itália, entre outros.

### 2.3.2 Tribunais de Contas brasileiros: organizações *sui generis*, sistemicamente, interpenetradas, interconectadas e interdependentes

Os modelos de controle externo, adotados por diferentes nações, apresentam especificidades em sua trajetória histórica, política e social. Não há um modelo institucional ideal que possa ser discutido como parâmetro universal pelo fato de que há uma variabilidade

nos desenhos institucionais, que têm sido adotados, com êxito, em contextos e tradições históricas distintas (Melo, 2008). Além disso, não há uma regra geral acerca do que seria o melhor modelo, visto que a forma de organização depende dos fatores retrocitados, não existindo, dessa forma, modelo naturalmente superior ao outro (Ribeiro, 2002).

Em relação ao Brasil, importa destacar que três principais modelos influenciaram a formação inicial eclética do Tribunal de Contas da União: o italiano, o belga e o francês (Fernandes, 2008). A *Corte dei Conti italiana*, instituída em 14 de agosto de 1862, assim como as Cortes de Contas brasileiras, tem estatura constitucional, realiza tanto o controle prévio como o controle posterior e está vinculada ao Legislativo. Ao lado da função de controle propriamente dita, bem como de algumas funções administrativas, exerce, também, uma parcela funcional do poder jurisdicional italiano, ou seja, na maior parte dos estados europeus, na Itália, tem-se dualidade jurisdicional, ou seja, contencioso administrativo ao lado do contencioso judicial (Costa, 2006).

Por sua vez, a Corte de Contas belga foi instituída em 7 de fevereiro de 1883 e assemelha-se ao modelo italiano, porquanto concentra atividades administrativas e jurisdicionais. Está atrelada ao Legislativo e lá predomina o exame prévio da despesa, na forma de visto, sobre as despesas a serem realizadas, não sendo proibitivo, visto que pode ser revisto pelo Conselho de Ministros (Dal Pozzo, 2010). Por fim, suas decisões podem ser reexaminadas pela Corte de Cassação.

O Tribunal de Contas francês, criado pela Lei de 16 de setembro de 1807, sob a denominação *Cour des Comptes*, remonta ao *Ancien Régime* e mantém-se, hodiernamente, como a principal jurisdição administrativa especializada da França (Costa, 2006). Seu controle dá-se *a posteriori* e suas decisões poderão ser revistas pelo Conselho do Estado, assim como as demais decisões dos Tribunais Administrativos franceses.

Costa (2006) destaca que, no rol de competências da Corte de Contas francesa, encontram-se o exame da qualidade e a eficiência na realização dos gastos públicos, o qual indica que o Tribunal de Contas da França não se limita à análise formal de sua contabilidade pública. É relevante mencionar que, apesar de, em termos institucionais, a Corte de Contas francesa figurar na Constituição no título concernente às relações entre o Parlamento e o Governo, indicando *a priori* sua vinculação com o Legislativo, apresenta-se como órgão jurisdicional independente de qualquer poder, não havendo referência, na doutrina, à eventual condição de auxiliar seja o Legislativo, seja o Executivo (Dal Pozzo, 2010).

Sob a influência de Rui Barbosa, o Tribunal de Contas surgiu na transição da Monarquia para a República, período em que as organizações estatais se ampliaram e reformularam-se para se adequarem ao novo regime político, ganhando *status* constitucional. Na exposição de motivos de criação do TCU, Rui Barbosa foi enfático ao destacar a relevância da instituição:

[...] corpo de magistratura intermediária à Administração e à Legislativa que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer suas funções vitais no organismo institucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil [...] (Silva, 2000, p. 22).

Por extensão, em face do princípio da simetria constitucional, cada estado da Federação passou a tratar da implantação de Tribunal de Contas local na sua respectiva constituição. O primeiro Tribunal de Contas estadual foi o do Piauí, criado em 1899, seguido pelo da Bahia, em 1915, São Paulo, 1924, Rio Grande do Sul e Minas Gerais, 1935 e Rio de Janeiro, 1936 (Lima, 2021). Durante o Estado Novo, foram extintos os Tribunais de Contas gaúcho, cearense, mineiro e baiano, que retomaram as atividades após a redemocratização de 1945.

A promulgação da CF de 1988 representou momento ímpar no desenvolvimento das cortes de contas no País, posto que as colocou, em nova trajetória institucional, a da ordem democrática. A partir disso, o controle exercido passou a vislumbrar a aferição do desempenho, cujo principal objetivo consiste na avaliação da eficácia e eficiência<sup>27</sup> das ações, dos atos e dos fatos praticados pelos jurisdicionados, até então limitado ao controle de conformidade legal, robustecendo ainda mais o papel de protetor do patrimônio público desses órgãos.

A emergência da temática governança na esfera pública, associada ao campo das estruturas administrativas e análise de políticas públicas, a qual alia as práticas de integridade, transparência, prestação de contas e conformidade com as espécies normativas vigentes, buscando a boa governança pública e a garantia de que o bem comum prevaleça sobre os interesses particulares, também propiciou o envolvimento dos tribunais de contas para garantir maior eficácia nas gestões públicas (Peters, 2013).

No Brasil, é complexa a institucionalização das entidades de controle externo<sup>28</sup> (Mascarenhas Júnior; Salgado, 2016, Gomes, 2017). A Carta Constitucional de 1988 preceitua

---

<sup>27</sup> Segundo o Tribunal de Contas da União (2010), a auditoria operacional é processo cujo objetivo é aferir o controle de desempenho da gestão governamental para subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho e contribuir para aperfeiçoar a gestão pública.

<sup>28</sup> No Brasil, foram criados 33 Tribunais de Contas, dos quais, 1 da União, com jurisdição em todo o território nacional para fiscalizar a Administração Pública Federal; 26 dos Estados, 3 dos municípios do Estado (Pará, Bahia

que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Nessa estrutura, referidas entidades são autônomas<sup>29</sup>, em razão, segundo Fernandes (2008), de disporem de quadro próprio de pessoal e de seus ministros (no caso do TCU) e conselheiros (para os demais Tribunais) terem as mesmas prerrogativas dos juízes, serem vitalícios, além de possuírem lei própria de auto-organização, chamada de Lei Orgânica.

A despeito da personalidade jurídica desses órgãos aludir à mesma da pessoa jurídica de direito público a que se vinculam (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e de serem inseridos, para fins orçamentários e de responsabilidade fiscal, ao Legislativo, eles não pertencem e não estão subordinados, hierarquicamente, a nenhum dos três Poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário (Fernandes, 2012).

Diante disso, o controle externo incumbido ao Parlamento é conduzido com o apoio do Tribunal de Contas mediante o parecer prévio e das auditorias, mas isso não implica em perda ou restrição de sua independência. Pelo contrário, isso também é de dever de todos os Poderes e órgãos, reciprocamente, de forma harmônica independente (Camelo; Franca Filho, 2017).

Disso decorre que, embora lhe seja atribuída a denominação de “Tribunal”, não integram o Poder Judiciário, nem o Poder Legislativo. Fernandes (2008) pondera que, apesar de, na clássica tripartição dos Poderes do Estado, a CF de 1988 não ter conferido *status* às Cortes de Contas, há de se considerar a existência de certa estabilidade “topográfica” na história das Constituições brasileiras, no que toca à posição dos Tribunais no Capítulo do Poder Legislativo, a Constituição de 1937, outorgada pelo então presidente Getúlio Vargas, tratou dos Tribunais de Contas no âmbito do Poder Judiciário, ao passo que a de 1891 falava do órgão nas Disposições Gerais.

Para Barbosa (2015), os Tribunais de Contas constituem figura híbrida que, pela natureza de suas atividades, guarda traços da estrutura judicial quando julga processo de contas de gestão, mas suas competências são administrativas, uma vez que são responsáveis por homologar processos de admissão, aposentadorias e pensões no setor público e prestar auxílio

---

e Goiás), 2 do município (São Paulo e Rio de Janeiro) e 1 do Distrito Federal, com jurisdição regional (administrações públicas dos estados e dos municípios).

<sup>29</sup> “O TCU é independente porque a própria CF88 lhe atribui, no artigo 33, § 2º, e no artigo 71, competências próprias e privativas. Importa lembrar que essas competências não são delegadas pelo Congresso Nacional. A autonomia do Tribunal de Contas da União advém de sua capacidade de definir a forma como pretende atuar no cumprimento de sua missão constitucional, por dispor de orçamento próprio e por ter iniciativa de lei para definir os planos de cargos e salários de seus servidores, entre outras atribuições. Essa autonomia encontra guarida na Constituição Federal nos artigos 73 e 96” (Brasil, 2022).

às estruturas do sistema político por meio de pareceres prévios sobre as contas de governo e da elaboração de estudos e auditorias, além de responder a consultas feitas pelas autoridades competentes acerca de matéria da alçada do Tribunal.

Outros estudos, também, reconhecem que o controle externo, no Brasil, é desdobrado em duas vertentes: o denominado controle político, realizado pelas casas legislativas, e o controle técnico, que abrange a fiscalização contábil, financeira e orçamentária. Nessa seara, duas clássicas competências desses órgãos são: a atividade eminentemente acessória na forma de prolação de parecer sobre as contas prestadas, anualmente, pelo chefe do Poder Executivo (denominada análise das contas de governo), cuja deliberação final cabe ao Parlamento; e a atividade autônoma de julgamento das contas de administradores e demais responsáveis por valores públicos (denominada análise das contas de gestão), nestas a decisão final não está sujeita à posterior ratificação de qualquer outra instituição (Delgado, 2005; Gomes, 2017).

Contudo, o sobredito dualismo pode ser visto de outra forma, ou seja, o controle externo deve ser, por definição, técnico em todas as situações, mas há sobreposições, à medida que a prática usual de deliberação das cortes de contas permite constatar que tais atividades não ocorrem de maneira estanque. Disso decorre que a atuação dos tribunais de contas deve ser entendida como um controle técnico, politicamente informado, que não pode desbordar para o arbítrio (Gomes, 2017).

Assim sendo, o julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 848826/2014, o qual fixou a tese de que compete, exclusivamente, às Câmaras Municipais o julgamento dos prefeitos nas suas prestações de contas, independentemente da espécie, se contas de governo ou gestão, de sorte que foi rechaçado como uma afronta à democracia brasileira e, mormente, ao princípio dos freios e contrapesos (*checks and balances*) (Mascarenhas Júnior; Salgado, 2016).

Não se pode deixar de destacar estudos que interrogam acerca da efetividade na implementação das decisões dos tribunais de contas, ou mesmo, do custo-benefício de arcar com máquinas burocráticas utilizadas para fiscalizar a União, as 27 unidades federativas e os cerca de 5.570 municípios do Brasil (Camelo; Franca Filho, 2017; Lino, 2019), bem como aqueles que identificam a diversidade da configuração interna desses órgãos, difundida na ampla gama legislativa que não faz opções consistentes na estrutura dos órgãos de contas, o que enfraquece a essência do sistema de controle externo (Barbosa, 2015; Mascarenhas Júnior; Salgado, 2016).

Outrossim, a atuação dos tribunais de contas, no Brasil, é enfatizada com certa ambiguidade, ao mesmo tempo que se reconhece a utilidade dos serviços de fiscalização e controle, inclusive, como via de influência na administração pública, questiona-se o papel até certo ponto “incompleto” das atividades desses tribunais (Barbosa, 2015). Ao tratar das disfunções na aderência do desenho institucional dos tribunais de contas, Cunha (2019, p. 55) observa que “desde que a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, já foram apresentadas mais de trinta propostas de emendas à Constituição, tanto no Senado Federal quanto na Câmara dos Deputados, versando sobre alterações nos Tribunais de Contas”.

Tal feito pode ter relação com diversos fatores<sup>30</sup>, dentre os quais, destaca-se o foco compenetrado, ainda que necessário, no controle formal, em que prevalecem as funções de registro de pessoal e auditoria *a posteriori*, em detrimento de ações repressivas e operacionais, como a fiscalização direta e concomitante de gastos, obras e contratos, de maneira a alcançar seu papel constitucional, de fiscalização ampla da aplicação dos bens, recursos e dinheiro públicos (Speck, 2013; Barbosa, 2015; Gomes, 2017).

Para Borba e Pantoja (2021), é perceptível que a CF/88 conferiu uma sistemática de controle externo complexa e multifacetada, tendo em vista as peculiaridades do sistema federativo brasileiro e a realidade concreta vivenciada à época da Assembleia Constituinte de 1987-1988, de modo a prevalecer um cenário de controle externo robusto e difuso, o qual contempla os mais diversos tipos de atos administrativos praticados por gestores públicos, em todos os níveis de governo. Entretanto, tal complexidade tende a gerar paradoxos, que abrange, inclusive, conflitos de competência.

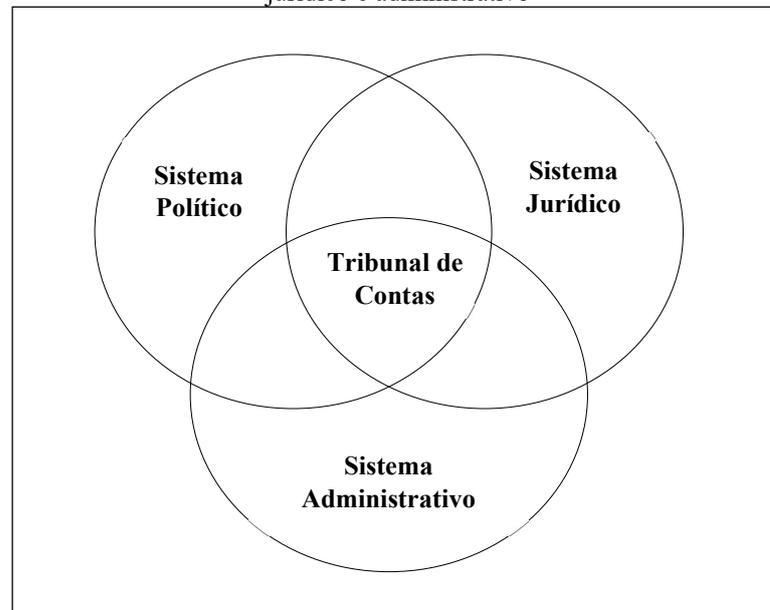
Nesse diapasão, em conformidade com os estudos referenciando na produção acadêmica, conforme supra exposto, de que os tribunais de contas são sistemas organizacionais *sui generis*, sustenta-se, nesta tese, sob a ótica da Teoria Geral dos Sistemas Sociais (autorreferenciais), de Niklas Luhmann, avançando em relação ao que fora referenciado nos

---

<sup>30</sup> A própria configuração da matriz constitucional de controle externo da administração pública brasileira pode ser incluída como um dos fatores, pois considera-se que dada a autonomia e a independência dos tribunais, não existe uma relação verticalizada entre a corte de contas e os tribunais subnacionais, embora o TCU sirva, muitas vezes, de parâmetro. Em decorrência disso, algumas ambiguidades podem vir à tona no desempenho das atividades dessas organizações, a exemplo do que ocorreu na pandemia da Covid-19, quando se questionou que tribunal de contas (federal estadual, distrital ou municipal) deveria fiscalizar os recursos do auxílio-financeiro proveniente do Programa Federal de Enfrentamento ao Coronavírus, instituído pela LC nº 173/2020, de forma que a maioria dos tribunais entendeu que tinha competência (Borba; Pantoja, 2021).

estudos de Barbosa (2015)<sup>31</sup>, no sentido de que essas organizações resultam de um processo de interpenetração, uma forma de acoplamento entre os sistemas político, jurídico e administrativo, ou seja, a organização atua em vários sistemas funcionais, conforme se demonstra na Figura 3.

**Figura 3** – Sistema organizacional Tribunal de Contas – Interpenetração sistêmica entre os sistemas político, jurídico e administrativo



**Fonte:** Elaborado pela autora (2023).

A interpenetração referenciada é uma forma de acoplamento entre sistemas e uma condição para o fechamento do sistema observado, dado que possibilita o diálogo comunicativo, mantida a separação entre os níveis funcionais. Tal feito aduz a ideia de que os sistemas sociais não operam de forma isolada, mas interconectada e interagindo entre si, mantendo, de todo modo, sua independência funcional. Por exemplo, o sistema Tribunal de Contas pode ser influenciado por decisões políticas, seguir ritos do sistema jurídico e responder consultas do sistema administrativo. Inobstante a isso, essas interações não significam uma fusão dos sistemas, indica as fronteiras na qual elas se tornam menos rígidas em determinados contextos.

O processo em questão alude a uma relação privilegiada entre tipos de sistemas, que são capazes, em uma relação circular de perturbação recíproca, de acolherem estímulos, trazendo a cada um contribuições para a constituição da complexidade do outro, mas de forma alguma uma intervenção sobre seus conteúdos e ainda menos a possibilidade de controlar essa

---

<sup>31</sup> "A nosso ver, em termos de Teoria dos Sistemas, os Tribunais são estruturas de organização que se encontram parcialmente no centro e na periferia do sistema jurídico. Já no sistema político, atuam também no centro, mas exercendo papéis secundários, com participação acessória, seja como órgão de chancela, consulta, suporte ou fiscalização" (Barbosa, 2015, p. 136).

complexidade (Neves, 2005).

A interpenetração cria o contexto para a operação de *re-entry*, de modo que a informação flui entre os sistemas, moldando suas interações contínuas. A título de exemplo, cita-se a aprovação da lei que definiu o piso de pagamento para os profissionais da Enfermagem. Essa informação, ao entrar no sistema tribunal de contas, é recebida, interpretada e reintroduzida de acordo as próprias dinâmicas e valores, influenciando o comportamento e as interações e criando uma dinâmica interna de autorreferencialidade, na qual o sistema utiliza suas próprias operações para se auto-organizar e manter-se.

Diante disso, a comunicação expressa pelos meios de comunicação simbólicos generalizados ajuda a auxiliar na redução dessa complexidade social. Com efeito, as cortes de contas possuem codificação própria fixada pelas leis orgânicas e regimentos internos, alicerçados em regramento constitucional e infraconstitucional, como no caso da Lei Fiscal, e comunica-se com os demais sistemas que estão ao seu redor, a partir das comunicações, visando ao alcance e à satisfação de metas e aos objetivos específicos.

Isso demanda diversos níveis de interações internas e externas com as diferentes organizações governamentais, ou seja, à medida que atua, por exemplo, na fiscalização da gestão fiscal das contas públicas, objetivando, precipuamente, contribuir para o seu equilíbrio e, por conseguinte, para a melhoria da gestão dos recursos públicos, o tribunal de contas poderá fazê-lo mediante a atuação do corpo técnico e deliberativo, bem como das relações intersistêmicas entre si, considerando-se que as modificações e as adequações que ocorrem no entorno o afetam, em decorrência de as operações funcionais se processarem de forma interligada.

### 2.3.3 Processos administrativos gerenciais e operativos dos Tribunais de Contas

As competências e as funções dos tribunais de contas são amplas e complementares, uma vez que estão direcionadas a uma finalidade maior, que é a preservação do patrimônio público. Para Lino (2019), os tribunais de contas se tratam de organizações de auditoria do setor público, responsáveis por fiscalizar as contas e as entrega de serviços de mais de 5.500 municípios brasileiros, devendo efetuar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicos. Na realização desse feito, uma de suas atividades precípuas é a elaboração do parecer prévio sobre as contas do poder Executivo,

recomendando sua aprovação ou não para o julgamento político efetuado pelo Poder Legislativo (Speck, 2013).

Os instrumentos e os meios, utilizados pelos tribunais de contas do Brasil, variam, embora todos tomem o TCU como referência, cuja essência da filosofia institucional é prestar apoio técnico ao exercício de vigilância sobre os bens e os patrimônios estatais, circunscritas suas competências aos âmbitos constitucionais e legais. Dessa maneira, as ações do TCU devem ficar restritas às deliberações inscritas na Constituição Federal de 1988, bem como nas leis infraconstitucionais e em outros institutos jurisprudenciais, que serão postos em prática pelas diversas secretarias que o compõem, dentre as quais, a Secretária-Geral das Sessões, a Secretária-Geral de Administração e a Secretária-Geral de Controle Externo.

As duas últimas gerenciam a área técnico-executiva do controle externo, as quais estão subordinadas às unidades técnico-executivas sediadas em Brasília e nos 26 estados da federação, cabendo-lhes fiscalização sobre a aplicação dos recursos federais repassados para estados e municípios por meio de convênios ou outros instrumentos legais.

Adotando a corte de contas federal como referência, Aguiar (2013) colaciona normativos diversos para elencar as seguintes funções dessas entidades, as quais, amiúde, são chamadas ou denominadas de competências: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria e, em alguns casos, assumem o caráter pedagógico (educativo ou orientador). Assim sendo, a caracterização desse conjunto de atividades é desdobrada da seguinte forma:

- a) **função fiscalizadora:** aquela que compreende a realização das auditorias e inspeções, que podem ser por iniciativa própria, por requerimento do Congresso Nacional, para apuração de denúncias em órgãos e entidades federais ou em programas do governo, para apreciação da legalidade de atos de concessão de aposentadorias, reformas, pensões, admissão de pessoal no serviço público federal, fiscalização de renúncia de receitas, além de atos e contratos administrativos gerais. A fiscalização atua sobre alocação de recursos humanos e materiais, cujo objetivo é avaliar o gerenciamento dos recursos públicos, que consiste em apreender dados e informações, analisando-as a fim de produzir um diagnóstico da situação, cujo objetivo é a formação de um juízo de valor sobre a atividade analisada. Tal inspeção ou exame surge por iniciativa do próprio órgão fiscalizador ou em decorrência de uma solicitação pelo Congresso Nacional. Logo, cinco instrumentos são utilizados para fins de fiscalização, a saber: 1) levantamento – é

o instrumento que o TCU utiliza para compreender o funcionamento do órgão ou entidade pública, descobrindo os meandros da sua organização, identificando os objetos e os instrumentos a serem fiscalizados, avaliando as suas viabilidades de realização; 2) auditoria – é o instrumento que permite a verificação no local da legalidade e da legitimidade dos atos de gestão, tanto em seu aspecto contábil, quanto em suas características financeiras, orçamentárias e patrimoniais, bem como os possíveis resultados que poderão ser alcançados pelo órgão, ente público, projetos e programas; 3) inspeção – cumpre tanto para obtenção de informações não disponíveis no Tribunal, quanto para esclarecer dúvidas acerca dos procedimentos, apura fatos trazidos ao Tribunal por meio de representações ou denúncias; 4) acompanhamento – visa monitorar e avaliar a gestão de órgãos, entidades ou programas do governo em período de tempo estimado; e 5) monitoramento – é o instrumento utilizado para aferir o cumprimento das deliberações proferidas pelo Tribunal e seus resultados;

- b) função consultiva:** exercida por meio da elaboração de pareceres técnicos prévios e específicos sobre prestação anuais de contas emitidas pelos chefes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como pelo chefe do Ministério Público da União, no intuito de subsidiar o julgamento pelo Congresso Nacional. Engloba também o exame, “em tese”, das consultas realizadas pelas autoridades competentes para formulá-las sobre dúvidas quanto à aplicação de dispositivos legais e regulamentares a respeito das matérias da alçada do Tribunal;
- c) função informativa:** ocorre na prestação de informações reclamadas pelo Congresso Nacional, por suas Casas ou pelas Comissões, sobre a fiscalização do Tribunal ou, ainda, sobre resultados de inspeções e auditorias pelo TCU. Compreende, também, a representação ao poder competente sobre irregularidades ou apuração de abusos, assim como o encaminhamento de relatório das atividades do Tribunal ao Congresso Nacional;
- d) função judicante:** ocorre quando o Tribunal julga as contas dos administradores públicos e outros responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluindo as fundações e as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, mas também as contas dos que causaram prejuízos, extravios ou quaisquer outras irregularidades que venham a prejudicar o erário nacional. A partir dos processos, são organizados, no Tribunal, as prestações de contas, as fiscalizações e os demais assuntos submetidos à deliberação deste. Portanto, cabe aos ministros ou aos auditores do Tribunal relatar esses processos, votar e submetê-los aos pares proposta de

acórdão, conseqüentemente, após a análise e a instrução preliminar realizada por órgãos técnicos da Secretaria do Tribunal. Para essa função, ficam os Tribunais de Contas autorizados a realizar o julgamento das contas anuais dos administradores e responsáveis pelo erário na administração pública;

- e) **função sancionadora:** é expressa por meio da aplicação aos responsáveis das sanções previstas na Lei Orgânica do TCU, Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Brasil, 1992), caso seja apurada a ilegalidade de despesas ou irregularidade das contas. Tal função básica do Tribunal está prevista na Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), em seu art. 71, incisos VIII a XI, que estabelece a aplicação de penalidades aos responsáveis por despesas ilegais ou por irregularidade das contas. Tais sanções estão, claramente, explicitadas na Lei antes mencionada e regulam a aplicação de multa e obrigação de devolução do débito apurado, até o afastamento provisório do cargo, o arresto de bens, a inabilitação para exercício do cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da administração pública. Vale lembrar que as penalidades não eximem o responsável das devidas aplicações das sanções penais e administrativas por autoridades competentes e da inelegibilidade pela Justiça Eleitoral, um vez que o TCU envia, periodicamente, ao Ministério Público Eleitoral uma lista de nomes de responsáveis por contas julgadas irregulares por ele referentes ao período de cinco anos anteriores, em resposta à Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990 (Brasil, 1990), que versa sobre a declaração de inelegibilidade. Poderá, ainda, o TCU, conforme art. 71, incisos IX e X, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), fixar um prazo para que o órgão adote providências cabíveis ao cumprimento da lei. Em caso de ilegalidade ou sustação do ato impugnado, caso descumprimento, o Tribunal comunica ao Congresso Nacional, a quem caberá adotar o ato de sustação.
- f) **função corretiva:** caso ocorra ilegalidade ou irregularidade nos atos de gestão de quaisquer órgãos ou entidade pública, caberá ao Tribunal de Contas fixar o prazo para cumprimento da lei. Quando não atendido o ato administrativo, o Tribunal deverá determinar a sustação do ato impugnado. Essa função autoriza os tribunais de contas a aplicar sanções por ilegalidade de contas e despesas apresentadas pelos órgãos governamentais. Tais decisões sancionatórias dos Tribunais de Contas têm eficácia de título executivo, embora os Tribunais não tenham competência para executá-las, posto que caberá a execução às entidades públicas beneficiárias;

- g) função normativa:** é aquela decorrente do poder regulamentar de competência do Tribunal atribuído pela Lei Orgânica, que lhe autoriza a expedição de instruções e atos normativos, de cumprimento obrigatório, sob pena de responsabilidade do infrator, sobre matéria de sua competência acerca da organização dos processos que lhe serão submetidos;
- h) função de ouvidoria:** incumbe-se a responsabilidade de o Tribunal de Contas receber denúncias e representações relativas à irregularidade ou à ilegalidade que lhe sejam comunicadas pelos responsáveis pelo controle interno, por autoridades, cidadãos, partidos políticos, associações e sindicatos. Tal função está estritamente ligada à cidadania e à defesa dos interesses coletivos e difusos, sendo um meio muito eficaz de controle e colaboração entre partes interessadas. Nesses termos, a fim de assegurar a averiguação de denúncias, a CF de 1988 (Brasil, 1988), em seu art. 74, § 2º, e o Regulamento Interno do TCU estabelecem os requisitos e os procedimentos para que as denúncias sejam acolhidas pelo Tribunal. O exame preliminar, que determinará o reconhecimento ou rejeição de uma denúncia, é de caráter sigiloso, nos termos da Lei Orgânica do TCU, no art. 53, § 3º (Brasil, 1992). Logo após o exame, o Tribunal ordena o acolhimento e a apuração da denúncia, ou, caso contrário, por não preenchimento dos requisitos legais e regimentais, procede-se o seu arquivamento, decidindo, outrossim, pela manutenção ou cancelamento do sigilo, em conformidade com o art. 55, § 1º, do mesmo dispositivo legal, em qualquer hipótese tanto o denunciante quanto o denunciado são informados das decisões adotadas pelo Tribunal;
- i) função pedagógica:** refere-se ao compartilhamento do conhecimento jurídico, financeiro, orçamentário, contábil, operacional e patrimonial realizado, no âmbito do TCU, aos seus respectivos jurisdicionados, assim como aos representantes desses jurisdicionados (advogados, contadores, controladores e servidores), estendendo-se às entidades de controle parceiras e à sociedade de modo geral, que tenha interesse em conhecer as normas de controle da gestão pública.

Para dar conta dessas funções, quatro grandes divisões, efetuadas dentro das cortes de contas, foram delineadas, as quais simbolizam o corpo instrutivo, o deliberativo, o especial (formado por conselheiros-substitutos) e o Ministério Público de Contas (Willeman, 2016). O pessoal relacionado ao corpo instrutivo, especial e do Ministério Público de Contas é selecionado via concurso público, enquanto o corpo deliberativo, formado por sete

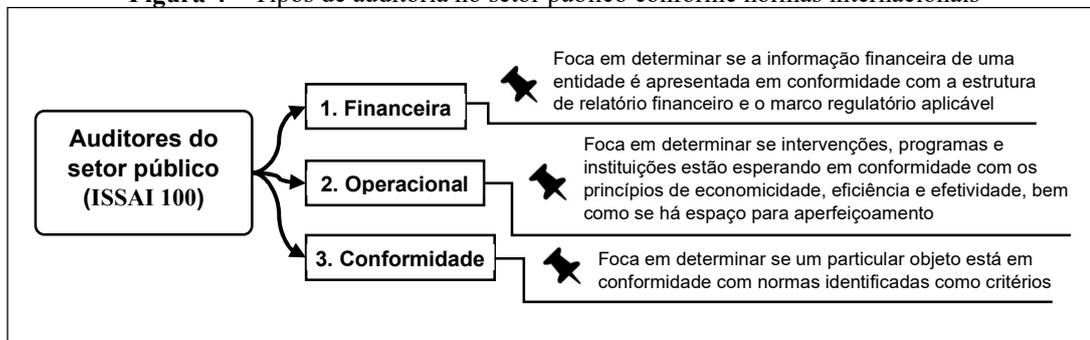
conselheiros, no caso dos estados e municípios, fica a cargo da indicação dos Poderes Executivo e Legislativo. Ressalta-se que, desde a promulgação da CF de 1988, é requerido que dois Conselheiros sejam indicados dentre os servidores de carreira, sendo um deles procurador de contas e o outro conselheiro-substituto.

Destaca-se que a Lei Maior do Brasil também fixou novos parâmetros para o controle exercido por essas organizações, o qual deve contemplar a fiscalização sobre a efetividade de projetos e programas por meio de auditoria de desempenho. No entanto, essa atuação ainda se revela incipiente. Quanto ao tipo de controle feito pelas cortes de contas brasileiras, este é caracterizado como de natureza prévia, ainda que se manifeste, na prática, de forma limitada, concomitante e sucessiva, mas com foco predominante em aspectos legalistas e formais (Ribeiro, 2002; Gomes, 2017).

Frise-se que, para Melo (2008), as cortes de contas surgiram com essa preocupação inicial de controle da legalidade da gestão financeira do setor público, o qual pressupõe o exato cumprimento da lei, isto é, verificar se os atos dos gestores estavam respaldados nas normas legais aplicáveis. O controle gerencial, por seu turno, constitui a prática predominante nas auditorias gerais ou controladorias, privilegiando a análise dos atos administrativos em relação tanto aos custos, quanto aos resultados alcançados.

Baldresca e Carvalho Júnior (2019) observam que a CF de 1988, ao tratar do controle externo, definiu, no art. 71, inciso IV, como uma das competências dos tribunais de contas, a realização de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Entretanto, as normas internacionais de auditoria fazem menção a três tipos: a financeira, a operacional e a de conformidade (Figura 4).

**Figura 4** – Tipos de auditoria no setor público conforme normas internacionais



Fonte: Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Nota: A Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público (NBASP 100) – corresponde à Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 100), que estabelece princípios fundamentais aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou do seu contexto.

A auditoria é uma das formas pelas quais as EFS realizam o controle externo da administração pública. A INTOSAI classifica as diretrizes gerais de auditoria governamental em três grandes modalidades: financeira (ISSAI 1000), operacional (ISSAI 3000) e de conformidade (ISSAI 4000). As referidas normas foram recepcionadas no Brasil como NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, NBASP 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira e NBASP 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional, respectivamente.

A primeira tem por objeto verificar a situação financeira, o desempenho, os fluxos de caixa ou outros elementos integrantes das demonstrações financeiras, as quais, no Brasil, são tradicionalmente conhecidas como Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). Todavia, para além das DCASP, outros relatórios gerados pela contabilidade também podem constituir objeto, a exemplo dos relatórios instituídos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A segunda constitui exame independente, objetivo que analisa como empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento. Nesse particular, oportuno destacar a ascensão de uma nova abordagem sistemática para analisar e avaliar o impacto, a eficácia, a eficiência e a relevância de políticas públicas implementadas no setor público.

O Guia de Avaliação de Políticas Públicas (GUID 9020), produzido pela *International Organization of Supreme Audit Institutions*, apresenta um conjunto de orientações e diretrizes para auxiliar as Entidades Fiscalizadoras Superiores com vistas a analisar, avaliar, controlar e emitir opiniões sobre políticas públicas. Consoante com o GUID 9020, enquanto o centro da auditoria operacional é a avaliação da economicidade, da eficiência ou da efetividade, o centro da avaliação de políticas públicas é a avaliação do impacto global de uma política de curto e longo prazo.

Tal abordagem envolve outras políticas que têm efeito no mesmo campo, além da avaliação de sua utilidade, de modo que a avaliação emerge como uma atividade ampla que englobaria a auditoria operacional. Por fim, o terceiro tipo de auditoria governamental tem um leque amplo de objetos e busca avaliar atividades, transações financeiras ou informações com o objetivo de identificar se os critérios que regem a entidade auditada foram cumpridos na sua execução.

Diante do contexto apresentado, ao mencionar essas organizações, Barbosa (2015) enfatiza a peculiaridade e a mobilidade na posição dos Tribunais em distintos sistemas sociais. O autor argumenta que, do ponto de vista da credibilidade das expectativas, em vista da diferença tão propagada entre técnica e política, em que a primeira implicaria autonomia e independência e a segunda resultaria de constantes acordos e negociações políticas, sustenta que a maior questão dos tribunais de contas está no desenho institucional desequilibrado, o qual traz sobrecarga ao tribunal, notadamente, em decorrência das irritações do sistema político.

Daí o desafio de reformulação das expectativas quanto ao que o órgão pode oferecer à sociedade mediante a configuração de um sistema que se presta a função de estabilização das expectativas normativas, acompanhadas de uma opção política e institucional que os fortaleça, aperfeiçoando e intensificando a cobrança em relação ao seu papel.

#### 2.3.4 Marco legal simbólico da gestão fiscal governamental na Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Fiscal foi promulgada em um contexto histórico marcado por uma diversidade de fatores. Na esfera global, a economia estava em um processo crescente de globalização. Esse período foi caracterizado pela insolvência do setor público, o aumento significativo do endividamento externo e interno, o incremento das taxas de juros e a necessidade premente de gerar superávit primário (Delgado, 2005). Em síntese, a desestabilização fiscal que afetava vários países desde os anos 1980, inclusive, aqueles considerados desenvolvidos, foi o elemento central que motivou a implementação de regulamentações visando equilibrar as finanças públicas.

No âmbito interno, a realidade brasileira refletia cenários semelhantes aos de outras nações. O país enfrentava uma considerável crise fiscal, enquanto o modelo de intervenção estatal na economia se mostrava obsoleto e o sistema burocrático dificultava a eficiência dos serviços públicos. As tentativas para superar esses obstáculos tiveram início com a implementação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado em 1995.

Paralelamente, o Estado brasileiro viu-se compelido a cumprir o artigo 30 da Emenda Constitucional nº 19/98, que estipulava um prazo de seis meses, a partir da promulgação, para que o Congresso Nacional elaborasse um projeto de lei complementar referente ao artigo 163 da Constituição Federal, o qual trata das finanças públicas.

Esse processo de transformação do Estado Nacional, notadamente, na segunda metade

do século XX, impulsionado pela reforma administrativa gerencial, exigiu das organizações públicas dinamismo e adaptação, em decorrência do forte apelo ao controle das finanças governamentais e da necessidade de implementação de mecanismos, voltados à gestão mais efetiva dos recursos públicos (Delgado, 2005). A partir disso, o estabelecimento de normas, procedimentos, condições, limites e mecanismos de controle, aplicáveis à ordem tributária, previdenciária, econômica e fiscal, fomentou a cobrança junto aos gestores públicos da responsabilidade na gestão fiscal, cujo marco passou a constar na Lei Complementar nº 101, de 5 de maio de 2000 (Brasil, 2000), intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal.

#### 2.3.4.1 Gestão fiscal responsável: conceito complexo e de múltiplas dimensões

A lei fiscal em questão, proposta em contexto de constrangimentos externos, marcado pelas crises financeiras registradas no final da década de 1990, que tiveram repercussões consideráveis no Brasil, forçaram o País, dentre outros, a pedir socorro financeiro ao Fundo Monetário Internacional (FMI), de modo que o governo se viu obrigado a efetivar programa rigoroso de ajuste fiscal, condição necessária à garantia de solvência para seus credores internos e externos. As diretrizes e as regras nela contidas, encetadas desde o seu nascedouro<sup>32</sup>, externavam a necessidade de se dispor de um ambiente fiscal favorável, como parte integrante de um elenco de importantes inovações estruturais da administração pública.

Tais regramentos evidenciam similaridades com as leis fiscais de outros países, como a Nova Zelândia, a Argentina, os Estados Unidos, o Peru, o México e a Grã-Bretanha e têm em comum o direcionamento e o controle da atividade governamental, em essência, pela sociedade, de forma que o governo, ora no poder, não comprometa a sustentabilidade das finanças a médio

---

<sup>32</sup> Mensagem nº 45, de 13 de abril de 1999.

[...]

5. Este Projeto de Lei – publicamente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF também faz parte de um elenco de importantes inovações estruturais da administração pública que, após aprovado, terá vigência num ambiente fiscal mais favorável, sedimentado pelos efeitos positivos do **Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal** (PEF), da reestruturação das dívidas do Estados e dos Municípios, da reorganização do sistema bancário estadual, e de outras medidas de ajuste fiscal implementadas pelos governos estaduais e municipais.

6. Entendemos que a combinação desse ambiente fiscal mais favorável com a aprovação de uma norma que estabelece princípios norteadores da gestão fiscal responsável, que fixa limites para o endividamento público e para a expansão de despesas continuadas, e que institui mecanismos prévios e necessários para assegurar o cumprimento das metas fiscais a serem atingidas pelas três esferas de governo, é a condição necessária e suficiente para a consolidação de um novo regime fiscal no País, compatível com a estabilidade de preços e o desenvolvimento sustentável (Brasil, 1999).

ou a longo prazo, buscando-se, com isso, o equilíbrio intertemporal das contas públicas (Laureano *et al.*, 2017).

A sobredita lei tem sido apontada, na literatura, como um marco no que se refere ao controle da gestão pública e ao fortalecimento dos instrumentos de gestão fiscal, alicerçada na associação de quatro grandes eixos conceituais: planejamento, transparência, controle e responsabilização, aplicáveis a todas as esferas de governo do Brasil (Brasil, 2000). Tal feito deve-se ao fato de ela prestigiar a objetividade, a imparcialidade, o cumprimento de regras, as práticas de transparência e a maior responsabilização, subsidiando a eficiência do gasto público, garantindo a credibilidade do país perante os mercados financeiros, incentivando, conseqüentemente, o crescimento e o desenvolvimento econômico e social do país (Delgado, 2005).

No tocante ao **planejamento**, o referido normativo deu ênfase à valorização dos instrumentos orçamentários, destacados na Carta Constitucional de 1988, quais sejam: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), instrumentos básicos das finanças públicas e fundamentais na criação das ações para o fortalecimento da gestão fiscal responsável. A propósito, as práticas de fiscalização e controle de bens e valores públicos têm referendado a necessidade de observância do disposto em tais instrumentos em referência a sua execução (Brasil, 2014).

Cite-se que a Lei nº 4.320/1964, ainda na década de 1960, no contexto de reforma e reordenamento do aparato estatal, instituiu normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, apresentando-se como um recurso jurídico-legal essencial para o entendimento de orçamento público no Brasil, sobretudo, na introdução do denominado orçamento-programa<sup>33</sup>. Posteriormente, dispositivos<sup>34</sup> específicos da sobredita Lei foram regulamentados por meio da Portaria nº 42/1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão.

---

<sup>33</sup> O orçamento-programa, criado no Brasil pelo Decreto-Lei nº 200/1967, corresponde a um instrumento de planejamento, gerenciamento e controle dos recursos da administração pública, que visa à otimização e ao cumprimento dos objetivos previamente definidos na programação de trabalho do governo. Para Giacomoni (2012), trata-se de um instrumento voltada para auxiliar o Executivo nas tarefas do processo administrativo: programação, execução e controle.

<sup>34</sup> Atualiza a discriminação da despesa por funções de que trata o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências (Brasil, 1999).

O PPA representa instrumento de médio prazo, no qual são definidas as diretrizes, os objetivos e as metas<sup>35</sup> a serem alcançados pelo governo, no horizonte de quatro anos, os quais não coincidem com o mandato do gestor, terminando um ano depois da legislatura deste. Essa lógica na concepção do plano visa à continuidade do cumprimento de metas previstas, independentemente do presidente, governador ou prefeito eleitos.

A LDO, por sua vez, é elaborada anualmente e tem a finalidade de estabelecer a conexão entre o planejamento, disposto no PPA, e aquele definido na Lei Orçamentária. As funções desse instrumento, inseridos na CF/88, fazem alusão aos seguintes aspectos: (a) relacionar as metas e as prioridades da administração pública federal; (b) estabelecer as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública; (c) orientar a elaboração da lei orçamentária anual; (d) dispor sobre as alterações na legislação tributária; e (e) estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Além dessas funções constitucionais, com a promulgação da LRF, a LDO foi destacada como instrumento ainda mais relevante para planejar o comportamento das finanças públicas, uma vez que passou a dispor acerca dos instrumentos necessários, não só para preservar o equilíbrio entre a receita e a despesa, mas fazer cumprir as metas fiscais de superávit primário e nominal<sup>36</sup>, de modo a conduzir os anseios da propagada estabilização mediante o equilíbrio das contas públicas.

A LOA, terceiro instrumento de planejamento governamental, é dotada de múltiplos aspectos, tais como político, jurídico, contábil, econômico, financeiro e administrativo, podendo ser definida como o documento que trata da previsão das receitas e da fixação das despesas do governo para determinado exercício financeiro e subsidiará a sustentação das ações governamentais, ou seja, é o elo entre sistemas de planejamento e de finanças (Giacomoni, 2012). O orçamento anual possibilita que o poder público concretize as ações abrangidas pelo PPA e priorizadas pela LDO, isso lhe confere posição de destaque no arcabouço da gestão fiscal responsável.

---

<sup>35</sup> O instrumento sob referência conforma os objetivos a serem alcançados com os programas definidos, nos termos do art. 165, da CF/88, o Plano Plurianual “[...] estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras, delas decorrentes, e as relativas aos programas de duração continuada” (Brasil, 1988).

<sup>36</sup> O resultado primário é a diferença entre receitas e despesas primárias e representa a economia fiscal que o governo se disporá a alcançar, o esforço do gestor com o objetivo de amortizar a dívida pública. Já o resultado nominal é o conjunto das operações fiscais realizadas pela administração pública acrescentando ao resultado primário a conta de juros e representa a variação do estoque da dívida (Brasil, 2021).

É sobretudo importante assinalar acerca dos instrumentos de planejamento supracitados que, a despeito do prazo sequencial estipulado no texto constitucional no seu processo de elaboração, a consonância e o tipo de relação que ocorre entre eles não são consensuais na literatura. De acordo com Amorin (2016), há, pelo menos, duas interpretações distintas que se manifestam quanto ao entendimento do vocábulo “consonância” na Lei Maior<sup>37</sup>. A primeira seria a relação lógico-hierárquica entre os três instrumentos, numa tentativa, possivelmente, de garantir que o PPA influencie o orçamento anual. A segunda diria respeito à concepção do PPA como instrumento integrador de planos e orçamento, buscando-se a existência, a organização e a coesão do sistema de planejamento público brasileiro.

Ao tratar do primeiro instrumento governamental, Garcia (2000) aduz que a descontinuidade dos governos tende a descaracterizar o PPA, de modo que o lapso temporal prejudica a avaliação desse instrumento no que se refere ao último ano do plano. Soma-se a isso a falta de regulamentação de dispositivos constitucionais afetos a essa matéria<sup>38</sup>, a qual contribui para essas distintas compreensões. Nesse caso, diante dessa ausência de regulamentação, outros dispositivos da CF/88, incluindo o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e normas infraconstitucionais como a Lei nº 4.210/1964, a LC nº 101/2000, decretos e portarias, são utilizados e interpretados na elaboração desse instrumento, uma vez que se trata de plano obrigatório na administração pública (Garcia, 2000).

No tocante à **transparência**, a LRF alude à qualidade exigida do administrador público pela qual deseja perceber os sentidos produzidos nas ações governamentais, caracterizando-se pela possibilidade de participação da sociedade em audiências públicas, além de ampla publicidade das informações referentes à administração da coisa pública, mediante Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e dos anexos: Anexo de Riscos Fiscais (ARF) e Anexo de Metas Fiscais (AMF), que acompanham a LDO. Por ampla divulgação, a lei fiscal propôs<sup>39</sup>, em recente alteração, a disponibilização por parte dos entes federativos das informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os

---

<sup>37</sup> Art. 165 [...] § 4º. Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

<sup>38</sup> O art. 165, § 9º, inciso I, da CF/88, enuncia que cabe à lei complementar: dispor sobre exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.

<sup>39</sup> Art. 48/LRF § 5º Nos casos de envio conforme disposto no § 2º, para todos os efeitos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cumprem o dever de ampla divulgação a que se refere o *caput*.

quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público (Brasil, 2016).

Os documentos e as informações específicos a serem produzidos e divulgados pelos entes federativos ao longo do exercício financeiro, em termos de planejamento e execução orçamentária, evidenciando informações de diferentes áreas das políticas públicas, são os relacionados a seguir. Ressalta-se que, de acordo com o art. 63, da LRF, é facultado aos Municípios com população inferior a 50 mil habitantes optar por divulgar, semestralmente, o Relatório de Gestão Fiscal.

**Quadro 4 – Instrumentos de planejamento e demonstrativos fiscais**

<b>Etapas</b>	<b>Instrumentos/Demonstrativos da Gestão Fiscal</b>	<b>Periodicidade</b>	<b>Título</b>
<b>PLANEJAMENTO</b>	Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) - Anexos de Riscos e Metas Fiscais	Anual	Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências
			Demonstrativo 1 - Metas Anuais
			Demonstrativo 2 - Avaliação do cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior
			Demonstrativo 3 - Metas Atuais Comparadas com as fixadas nos três Exercícios Anteriores
			Demonstrativo 4 - Evolução do Patrimônio Líquido
			Demonstrativo 5 - Origem e Aplicação dos Recursos obtidos com a Alienação de Ativos
			Demonstrativo 6 - Avaliação da Situação financeira e Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores - RPPS
			Demonstrativo 7 - Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita
<b>EXECUÇÃO</b>	Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)	Bimestral	Demonstrativo 8 - Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado
			Anexo 1 - Balanço Orçamentário
			Anexo 2 - Demonstrativo da Execução da Despesa por Função/Subfunção
			Anexo 3 - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
			Anexo 4 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias
			Anexo 6 - Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal*
			Anexo 7 - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
			Anexo 8 - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE
			Anexo 9 - Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
			Anexo 10 - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência
	Anexo 11 - Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos		
	Anexo 12 - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços		
	Anexo 13 - Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas		
	Anexo 14 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária		
Relatório de Gestão Fiscal (RGF)	Quadrimestra 1	Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal	
		Anexo 2 - Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida - DCL	
		Anexo 3 - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores	
		Anexo 4 - Demonstrativo das Operações de Crédito	
		Anexo 5 - Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa e dos Restos a Pagar *	
		Anexo 6 - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	
			Relatório de Gestão Fiscal Consolidado**

Fonte: Lei nº 101/2000 e Manual de Demonstrativos Fiscais – 12ª edição (2021)

Nota:

\* Último quadrimestre.

\*\* Consolidado do Estado, abrangendo todos os Poderes e Órgãos.

Nos citados documentos, devem ser informadas as variáveis-chave que possibilitem, dentre outros, a verificação e o controle do cumprimento das metas fiscais, dos mecanismos de compensação para renúncia de receita e da geração de despesa de caráter continuado, dos limites para despesa com pessoal por Poder e órgão, dos limites de endividamento, da contratação de operação de crédito em montante que não exceda as despesas de capital (regra de ouro). Além

das regras para administração financeira e patrimonial, para contratação de Antecipação de Receita Orçamentária (ARO), para concessão de garantias e para inscrição em restos a pagar.

Frise-se que esse conjunto de regras, diretrizes e procedimentos, de forma sucinta, são mandatários para que os entes da federação administrem com responsabilidade suas receitas e despesas e evitem desequilíbrios fiscais e orçamentários, bem como endividamentos excessivos. Oportuno mencionar acerca da elaboração dos instrumentos, contidos na Quadro 4 supra, que a LRF deixou assentando que a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas seria realizada pelo Conselho de Gestão Fiscal (CGF), constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade. Contudo, apesar das iniciativas do Parlamento brasileiro, o referido conselho ainda não foi criado (Mioranza; Lima, 2018).

Ante a ausência de implantação do mencionado Conselho, a edição de normas contábeis e fiscais visando à consolidação das contas públicas, amparada no mesmo dispositivo legal, cabe ao órgão central de contabilidade da União, de titularidade da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)<sup>40</sup>, vinculada ao Poder Executivo Federal (Mioranza; Lima, 2018). Pondera-se, nesse particular, que o órgão em questão orientaria a si mesmo. Isso porque a organização em tela é a responsável pela elaboração dos relatórios fiscais do Poder Executivo Federal.

As orientações orçamentárias, contábeis e fiscais para a elaboração dos citados instrumentos são expedidas por normativos específicos da STN, de forma individualizada, ou em conjunto com outras Secretarias, notadamente, aquelas que atuam em temáticas específicas, como as da área da previdência, da educação, da saúde, do orçamento, dentre outras. Previamente, as temáticas são discutidas na Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF)<sup>41</sup> e, por conseguinte, são incorporadas no

---

<sup>40</sup> A Secretaria do Tesouro Nacional, criada em 1986 como órgão central dos Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal, deu início a um processo de modernização institucional que colocou a execução da política fiscal no Brasil no estado da arte dos grandes países democráticos. Desde a sua criação, a STN atingiu marcos importantes para a gestão de recursos públicos: a reunificação orçamentária a partir da substituição da Conta Movimento do Governo no Banco do Brasil pela Conta Única do Tesouro no Banco Central, a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), maior eficiência na gestão da dívida pública mobiliária federal interna pelo Tesouro Nacional, a proibição de financiamento do Tesouro pelo Banco Central e a renegociação da dívida externa pública, que delimitaram o formato atual da relação entre políticas monetária, cambial, fiscal e de dívida pública. A partir do ano de 2000, as atribuições da STN foram ampliadas pela aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal que, entre outros aspectos, reforçou o relacionamento com os entes subnacionais no gerenciamento do ajuste fiscal e nos limites de endividamento público (Brasil, 2013).

<sup>41</sup> A CTCONF, regulamentada pelo Decreto nº 10.265, de 5 de março de 2020, foi instituída com o objetivo de subsidiar a elaboração, pela Secretaria do Tesouro Nacional, das normas gerais relativas à consolidação das contas públicas, conforme disposto no § 2º do art. 50 da LC nº 101/2000. A Câmara tem caráter técnico e consultivo, manifestando-se por meio de recomendações consignadas em atas, e deve nortear-se pelo diálogo permanente,

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), os quais são atualizados de forma contínua e mais recentemente, em consonância, inclusive, com as normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

Quanto ao controle e à responsabilização, a lei fiscal brasileira aduz a possibilidade de verificação, inspeção e exame da efetiva correção na conduta gerencial do dinheiro público, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados e previamente planejados. Ademais, a LRF inovou ao instituir normas de contingenciamento dos gastos por meio da limitação de empenho<sup>42</sup>, além de induzir à obtenção de superávits primários e, ainda, ao atribuir aos Tribunais de Contas a função de alertar os órgãos e Poderes quando constatarem ocorrências tendentes a comprometer o equilíbrio das contas.

É relevante tecer algumas considerações sobre esse alerta emitido pelos Tribunais de Contas. Segundo Fernandes (2008), o alerta é considerado um ato administrativo em termos formais. No que tange ao mérito do próprio ato, o autor afirma que ele tem natureza cautelar, uma vez que atribui responsabilidade à autoridade comunicada, podendo configurar-se, inclusive, como elemento excludente ou atenuante de responsabilidade, nos casos em que o Tribunal de Contas se omitir na emissão do alerta ao gestor infrator.

A responsabilização do agente se dará quando houver descumprimento da norma, passível de aplicação das sanções elencadas nas leis penais, em especial, na Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000 (Brasil, 2000), Lei de Crimes Fiscais, além de outras elencadas na legislação correlata. Ressalta-se que a mencionada lei penaliza, de modo expresso, o gestor que descumprir as metas e os limites fiscais, sem estabelecer punições objetivas para as demais práticas. As sanções administrativas (institucionais) referem-se ao impedimento de recebimento de transferências voluntárias, à obtenção de garantias por parte da União e à contratação de operações de crédito.

A associação da gestão fiscal responsável aos conceitos de planejamento, transparência, controle e responsabilização, tanto na legislação normativa, quanto na literatura especializada, tem enfatizado parâmetros relacionados ao cumprimento, em específico, de metas e limites legais. Deve-se ressaltar, entretanto, que não há consenso sobre a forma como a

---

tendente a reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão contábil e fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

<sup>42</sup> De acordo com a Lei nº 4.320/1964, empenho é ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (Brasil, 1964). Dito de outra forma, é a garantia de que existe o crédito necessário para a liquidação de um compromisso assumido.

responsabilidade fiscal em entidades públicas deve ser avaliada. Hendrick (2004) considera que a responsabilidade fiscal é um conceito complexo e multidimensional com estruturas diversas. Daí que, para esse autor, na prática, as diferentes dimensões do conceito, muitas vezes, seguem relacionadas de forma indireta ou não linear.

A responsabilidade fiscal, segundo Cruz (2015), é um termo, normalmente, usado para fazer referência à prudência dos governos em limitar gastos e gerenciar a dívida pública em níveis razoáveis, mas ela também se refere às medidas e aos processos dos governos na gestão dos assuntos fiscais. Entretanto, um dos principais desafios dos estudos empíricos, que objetivam avaliar a situação fiscal de entidades públicas, em âmbito internacional e nacional, está na dificuldade de encontrar a fundamentação teórica e as métricas adequadas (Araújo; Loureiro, 2005; Cruz, 2015; Kloha; Weissert; Kleine, 2005).

Giacomoni (2012) enfatiza que, quanto à relação orçamento e equilíbrio fiscal, dada a multiplicidade de aspectos em torno do estudo das questões orçamentárias, esse tema se torna um campo vasto, complexo e dinâmico, sobretudo, sob o enfoque interdisciplinar, quando se busca compreender as implicações desse aparato para a sociedade.

Para autor, compreender que equilíbrio orçamentário não é sinônimo de equilíbrio fiscal e que construir orçamentos públicos fictícios, superestimando receitas que, efetivamente, não têm base técnica para serem previstas, ou subestimando despesas, principalmente, as que não podem ser evitadas (como as de pessoal), é motivada, com frequência, por questões políticas e constitui um forte obstáculo ao equilíbrio das contas públicas. Isso significa que os equilíbrios fiscais e orçamentários sofrem influências, sejam políticas, de caráter institucional ou comportamental, as quais devem ser consideradas nas análises da situação fiscal de cada governo.

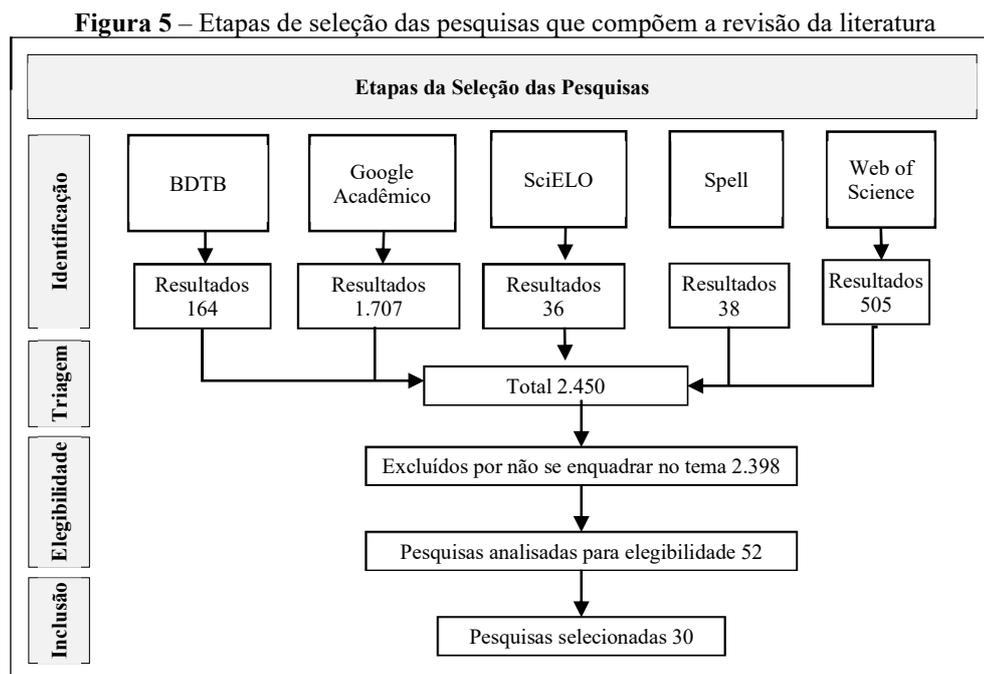
Atualmente, conforme referenciado por Tavares (2019), já se fala em um campo científico dedicado ao campo interdisciplinar, que se denomina de sociologia fiscal, já é destacado como necessário para a compreensão desses paradoxos e encontra-se em ascensão mundial, composto por conceitos e métodos advindos do Direito, da Economia, da Sociologia, da História e da Ciência Política, com vistas à compreensão das sociedades a partir dessas diferentes relações.

## 2.4 Configurações e funcionalidades dos Tribunais de Contas à luz da LRF: uma revisão bibliográfica

Para compor o referencial teórico acerca da configuração e das funcionalidades dos Tribunais de Contas no contexto da LRF, efetuou-se a revisão da literatura com a finalidade de mapear e investigar a produção acadêmica, com seleção de pesquisas em sete bases de dados, como *Google Acadêmico*, *Scopus*, *SciELO*, *Spell*, *Web of Science*, nos anais dos congressos nacionais e internacionais dos tribunais de contas e publicações constantes na base de dados da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD) do Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT).

Para a seleção das pesquisas, utilizou-se o modelo proposto por Roever (2017), o qual é composto por quatro etapas, iniciando com a identificação das pesquisas. Para esse primeiro momento, delimitou-se o período de 2015 a 2022, com base na utilização das palavras-chave (*keywords*): Tribunal de Contas (*Court of Accounts*), Controle Fiscal (*Tax Management*), Responsabilidade Fiscal (*External Control*), Sistemas Sociais (*social systems*). A segunda etapa foi a triagem das pesquisas encontradas; ao passo que a terceira etapa da elegibilidade se descartaram as pesquisas não relacionadas à temática investigada; e, por fim, a quarta etapa de inclusão, a qual corresponde às pesquisas que tratam de Tribunais de Contas e gestão fiscal.

A síntese das etapas promovidas nesta revisão da literatura, definida por Roever (2017), estão representadas na Figura 5.



Fonte: Elaborado pela autora (2024).

As pesquisas selecionadas e incluídas nesta revisão da literatura, representadas na Figura 5, estão detalhadas por fonte da seguinte forma: a) Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD), com 9 pesquisas (Barbosa, 2015; Salles, 2016; Rosilho, 2016; Brandão, 2017; Duque, 2017; Nunes, 2018; Souza, 2019; Fernandes, 2020; Toledo, 2020); b) *Google Acadêmico*, com 3 (Camelo; Franca Filho, 2017; Leal *et al.*, 2018; Santos, 2018); c) *SciELO*, com 5 (Lino; Aquino, 2018; Fonseca, 2019; Luz; Guarido Filho; Sousa, 2019; Teixeira, 2020; Luz, Guarido Filho; Sousa, 2021); d) *Spell*, com 3 (Azevedo *et al.*, 2019; Marcelino; Nunes; Silva, 2019; Mendes *et al.*, 2020); e) *Web Of Science*, com 10 (Crisóstomo; Cavalcante; Freitas, 2015; Demeneses; Mapurunga, 2016; Gomes, 2017; Laureano *et al.*, 2017; Rocha; Zuccolotto, 2017; Costa; Silva Arraes; Alcântara, 2018; Azevedo; Lino, 2018; Fernandes; Fernandes; Teixeira, 2018; Mioranza; Lima, 2018; Souza; Silva Arraes, 2020).

Das pesquisas selecionadas, evidenciadas na Figura 5, foram realizadas análises que possibilitaram uma compreensão mais aprofundada dos temas abordados e contribuíram para o avanço do conhecimento na área em questão. Nesse diapasão, verificou-se que as discussões teóricas sobre os Tribunais de Contas na administração pública analisam, de modo geral, diferentes aspectos da supracitada organização, cujos estudos prevalecem no âmbito do direito financeiro e das finanças públicas.

Quando se busca associar a responsabilidade fiscal ao papel dos Tribunais de Contas, verifica-se que, na última década, as pesquisas vêm despertando interesse de outras áreas do conhecimento, como a Administração Pública, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Economia, a Auditoria, entre outras (Laureano *et al.*, 2017; Azevedo; Lino, 2018; Azevedo *et al.*, 2019).

O foco das abordagens alude, predominantemente, a correntes teóricas institucionalistas e neoinstitucionalistas e remetem, sobremaneira, à análise do papel da instituição, em especial, aos processos de mudança, à trajetória percorrida, ao desenho institucional, à autonomia e ao funcionamento (Salles, 2016; Nunes, 2018; Luz; Souza; Guarido, 2019; Luz; Souza; Guarido, 2021). As práticas observadas na interpretação da LRF, nos processos de fiscalização e controle das Cortes de Contas, nas últimas décadas, passaram a figurar dentro da temática (Marcelino; Nunes; Silva, 2019).

As pesquisas selecionadas e incluídas nesta revisão da literatura, cujos resultados estão sintetizados no Quadro 5, representam uma etapa importante no processo de investigação, fornecendo *insights* valiosos, os quais subsidiam as análises e contribuem para a construção de novos conhecimentos.

**Quadro 5 – Síntese dos estudos e aproximações teóricas – 2015-2022**

(continua)

Autor/Ano	Objetivo(s)	Resultados e conclusões
Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015)	Os autores analisaram a utilização efetiva da LRF pelo TCM-CE nas contas de governo dos municípios da região metropolitana de Fortaleza.	Os resultados obtidos evidenciam que o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará (TCM-CE) tem, efetivamente, empregado a Lei nº 101/2000 (LRF) na elaboração de pareceres, visto que mais de 87% dos documentos analisados fazem menção explícita a essa legislação. Mais de 32% das contas reprovadas tiveram fundamentação para a reprovação preceitos da LRF.
Barbosa (2015)	O estudo proposto analisou os Tribunais de Contas brasileiros, na sua forma de atuação e suas barreiras institucionais, por meio da ótica da Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann.	O trabalho confirma a hipótese explicativa de que muitos dos obstáculos encontrados pelas instituições (no caso específico, os Tribunais de Contas) são menos reflexo da atuação isolada de indivíduos e/ou grupos sociais, mas de questões inerentes à formação dos sistemas político e jurídico no Brasil, em especial, sendo preciso ser criterioso na busca de soluções – que até podem vir do Direito, mas não necessariamente dele surgem e/ou dependem dele para ser aplicadas.
Demenezes e Mapurunga (2016)	O estudo se propôs a analisar os pareceres prévios das contas anuais do governador emitidos pelos Tribunais de Contas estaduais em 2015, no intuito de identificar as evidências recorrentes, bem como conhecer as congruências entre os relatórios e os principais assuntos debatidos na análise das contas dos governadores estaduais.	Como resultados a pesquisa detectou que apenas oito tribunais dispuseram acesso eletrônico das informações sobre os pareceres prévios das contas anuais dos governadores, refletindo uma divulgação incipiente. Constatou-se, ainda, a média de 376 laudas dos relatórios analisados, que tratam dos limites constitucionais e legais da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e do acompanhamento das determinações/recomendações de exercícios anteriores. Os temas mais recorrentes na análise das contas anuais são oriundos de despesas previdenciárias, da dívida ativa, dos percentuais de despesas de pessoal, das renúncias de receitas concedidas, das disponibilidades de caixa e abertura de créditos adicionais, dentre outros.
Salles (2016)	Realizou um estudo sobre a atuação da organização e do trâmite processual no âmbito dos Tribunais de Contas, perante a CF/98 e a Lei orgânica do TCU.	O estudo concluiu que a CF/98 trouxe importantes mecanismos para o controle externo dos Tribunais de Contas brasileiros, como atribuição de julgar contas e aplicar sanções. No entanto, a Lei nº 8.443/92, norma que regulamenta o TCU, proporcionou diversos aparatos como: fiscalização, instaurações de processos acusatórios contra qualquer cidadão. Nessa nova sistemática, houve afronta praticada contra esses cidadãos por desrespeitar o art. 5º da CF/98 em virtude dessa Lei orgânica, proporcionar empecilhos no processo de prestação de contas, pois os indivíduos têm dificuldade de produzir provas e ter acesso às provas produzidas pelos Tribunais de Contas, que são os próprios julgadores e em caso de condenados não poderem recorrer às instâncias que não conduzirem ou julgaram essas contas.
Rosilho (2016)	O estudo buscou analisar as possibilidades e os limites do controle pelo TCU à luz das competências que lhe foram previstas pela legislação vigente e a interpretação desse órgão sobre suas competências na expansão do controle que exerce.	O estudo apresenta os seguintes resultados: a) A Assembleia Nacional Constituinte (ANC) e o Congresso Nacional apoiaram o movimento de ampliação das competências e atribuições do TCU, evitando especificar suas possibilidades e limites de controle.

(continua)

		<p>b) O TCU tem se utilizado de princípios jurídicos vagos e abstratos para extrair conclusões muito precisas e concretas, sem apresentar argumentos jurídicos consistentes para respaldar suas decisões. É preciso que o resultado global da atividade de controle do TCU tenha saldo positivo, mas a um custo aceitável.</p> <p>c) Parece imprescindível que o intérprete do Direito faça leitura juridicamente consistente da legislação, levando a sério as possibilidades e os limites do controle por ela fixados.</p>
Brandão (2017)	A pesquisa buscou analisar a quem se destina, objetivamente, as ações e os resultados dos Tribunais de Contas estaduais.	Como resultado houve a comprovação de que os TC atuam como delegados do poder executivo estadual, gerando contas para estes. Bem como em relação a transparência a maioria dos tribunais de contas não disponibiliza informações básicas de interesse público em suas páginas. Ainda, foi constatado alto índice de politização nos TC, ultrapassando por vezes o limite constitucional.
Camelo e Franca Filho (2017)	O artigo buscou demonstrar a importância de um controle de eficiência na atuação dos Tribunais de Contas.	Há grande demanda da sociedade para que os Tribunais de Contas, no exercício de suas funções, aloquem os recursos da forma mais eficiente,
Duque (2017)	O estudo objetiva analisar a existência ou não da influência política nas decisões dos Tribunais de Contas de Minas Gerais.	O autor buscou confirmar a visão de diversos autores que destacam que a indicação política de conselheiros pode influenciar e tendenciar suas decisões sobre políticos dominantes. O estudo analisou, estatisticamente, o resultado de 853 municípios avaliados pelo TCE de Minas Gerais entre 2005 e 2008. Como resultado, houve a indicação da inexistência de influência e alinhamento político nos pareceres dos conselheiros. Os testes estatísticos mostraram que prefeitos de alinhamento político opostos ao dos conselheiros do TCE não tendem a ser condenados com maior frequência que os demais. Outro teste estatístico demonstrou haver competência técnica do município no número de pareceres condenatórios, levando a consideração de que a competência técnica é um fator significativo, enquanto a influência política não apresenta evidências.
Gomes (2017)	O artigo aborda o Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas: limites materiais de suas decisões e extensão de suas atribuições constitucionais.	Como órgão de controle externo e auxiliar do legislativo, o Tribunal de Contas realiza controle técnico politicamente informado. O Poder Legislativo, por sua vez, realiza controle político tecnicamente informado.
Laureano <i>et al.</i> (2017)	Trata das divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF	A flexibilização por parte do corpo deliberativo do TCE/RS no que tange à caracterização de determinados preceitos da LRF (desequilíbrio financeiro, excesso de gastos com pessoal e transparência) não se coaduna aos apontamentos efetuados pelo corpo instrutivo.
Rocha e Zuccolotto (2017)	Considerando que a modernização dos Tribunais de Contas subnacionais foi influenciada pelo amplo papel que a CF/88 lhes conferiu, bem como pela valorização da função fiscalizatória reforçada pela LRF. Além da crescente	O programa contratado com o BID, basicamente, incluiu propostas mais voltadas a resolver problemas do âmbito administrativo, sendo poucas ações relacionadas à área fim incluídas no escopo do referido programa. Quando analisados os resultados de forma agregada, tem-se a impressão de que o Promoex foi muito bem executado, inclusive, com a superação de praticamente todas as metas fixadas. Contudo, ao se avaliar o Promoex desagregado por seus componentes, nacional e local, e subcomponentes, constata-se que o Programa ficou

(continua)

	complexidade e desenvolvimento da administração pública, o objetivo desta pesquisa, portanto, foi avaliar a implementação do Promoex nos 33 TC subnacionais.	aquém do esperado, evidenciando baixa contribuição ao desenvolvimento dos TC.
Aquino e Lino (2018)	A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos.	A diversidade da configuração interna dos TC regionais apresenta possíveis associações com a qualidade da auditoria financeira realizada por suas equipes.
Costa, Silva Arraes e Alcântara (2018)	A pesquisa objetivou analisar a atuação do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF) no controle dos gastos com pessoal da LRF do governo do Distrito Federal no período de 2001 a 2016.	A pesquisa trouxe como resultados que o governo do DF desde 2015 vem extrapolando os limites de pessoal previstos na LRF, fato que continuou até 2017. Observou-se que o TCDF desempenhou suas funções no controle do gasto com pessoal do DF, sobretudo, na função informativa, alertando o gestor sobre limites extrapolados, medidas preventivas e penalidades aplicáveis.
Fernandes, Fernandes e Teixeira (2018)	O estudo buscou analisar a estrutura e o funcionamento dos TC estaduais e identificar mecanismos de interação social em cada órgão pesquisado.	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 conforme as idiossincrasias das localidades, o que, potencialmente, pode prejudicar a capacidade de se exercer uma <i>accountability</i> horizontal efetiva.
Lima e Mioranza (2018)	Criação do Conselho de Gestão Fiscal: aprendendo com a experiência internacional.	A diversidade de interpretações sobre importantes instrumentos de controle fiscal dispostas na LRF obstaculizaram a representação contábil fidedigna da realidade econômica. A criação do CGF pode contribuir para estabelecer o consenso entre os diversos entes da federação para a normatização contábil.
Leal <i>et al.</i> (2018)	O controle externo da Administração Pública exercido pelo Tribunal de Contas dos municípios do Estado do Pará.	A morosidade do julgamento do controlador externo, cuja duração do tempo de espera dos jurisdicionados pode suceder até o “desaparecimento” dos principais atores do processo quando a prolação da decisão final dos julgamentos das contas.
Azevedo e Lino (2018)	O distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos TC.	É notória a existência de <i>gaps</i> entre regulação-prática na atuação dos TC frente às normas de auditoria.
Nunes (2018)	O autor analisou a dinâmica assimétrica da LRF na perspectiva institucionalista, no intuito de compreender as diferenças no cumprimento da regra fiscal nos estados brasileiros ao longo do tempo e, em particular, a complementaridade da LRF com outras instituições, como os dos TC.	O estudo destaca que a mudança institucional não se limitou à criação da regra fiscal. Mediante as dificuldades em promover alterações legislativas, as mudanças passaram a ocorrer pela via interpretativa, de maneira não uniforme, resultando em uma “mutação genética” da LRF. A autonomia dos TC para julgar contas, aplicar sanções e interpretar a lei, aliada aos critérios de indicação política, contribuiu para as diferenças na interpretação da LRF. Fundamentada na teoria neo-institucionalista, especialmente, o conceito de <i>path dependence</i> , mostra que a lei pode mudar por meio da interpretação. O estudo conclui que a LRF alterou o comportamento dos agentes, mas também foi modificada por eles em diferentes graus.

(continua)

Santos (2018)	O estudo teve o objetivo de evidenciar a competência do Tribunal de Contas para aplicar multas e ressarcimentos nas contas do chefe do Poder Executivo municipal, nos casos de irregularidade ao emitir um parecer opinativo.	O estudo trouxe como resultado que o parecer emitido pelas Cortes de Contas é um documento técnico, especializado, que subsidia o julgamento das contas do Executivo pelo Legislativo. No entanto, o STF decidiu que o parecer das Cortes de Contas fornece subsídios, mas não é vinculante para decisão do legislativo, pois tem função meramente opinativa.
Aquino <i>et al.</i> (2019)	Precariedade do conteúdo informacional dos anexos de riscos fiscais de municípios brasileiros.	O conteúdo informacional, em geral, dos relatórios de riscos fiscais é baixo, e isso se mantém ao longo do tempo. Um dos motivos prováveis para isso é a diminuta atenção do controle externo (dos Tribunais de Contas e Legislativo) em relação a essa temática.
Luz, Sousa e Guarido (2019)	O objetivo da pesquisa foi investigar o processo político-cultural relacionado ao debate em torno da reforma dos TC brasileiros, no período de 2000 a 2017, por meio do <i>legitimacy accounts</i> conduzido por diferentes categorias de atores que se manifestaram no debate acerca da reforma dos TC.	A pesquisa aponta para os resultados: (a) a centralidade das corporações profissionais, tanto na mediação e na tradução do debate, quanto no desenho de estratégias de intervenção no campo organizacional; (b) a identificação de aspectos emergentes associados à multidimensionalidade da legitimidade dos TC, destacando-se dimensões de controle sobre o órgão e o decisor, processual, organizacional, jurisdicional (das decisões), do decisor, relacional, responsiva e social. Os resultados, portanto, reforçam o componente processual e multidimensional ligado ao debate e à legitimidade dos TC, sendo a processualidade remetida pela alteração da compreensão do debate ao longo dos anos, de um espaço de crise para um lócus de aperfeiçoamento organizacional e pela resignificação de alguns papéis como o das corporações profissionais; e a multidimensionalidade reforçada pelo surgimento, ao longo do tempo, de espaços de questionamento e produção de sentidos sobre a legitimidade dos TC em nível organizacional e ligados a recursos organizacionais, isenção do decisor ou, mesmo, <i>compliance</i> organizacional.
Fonseca (2019)	O estudo proposto testa a independência e a autonomia dos ministros do TCU sobre os recursos municipais oriundos da União e o grau de identificação de irregularidades nas contas quando atua em cooperação formal com outros órgãos.	A pesquisa revelou que os partidos políticos não influenciam na atuação dos ministros, dado que no quesito condenação por contas irregulares praticamente é o mesmo quando municípios estão sob a responsabilidade de ministros técnicos ou políticos, nem quando os governos municipais são considerados aliados do partido de origem de ministros políticos. Esse fato é explicado em virtude de todos os ministros serem amparados por quadros técnicos especializados, que ajudam a minimizar as diferenças de <i>expertise</i> entre técnicos e políticos, fortalecidos pelas garantias institucionais de independência que enfraquecem laços partidários progressos. Tornando raro os casos de ministros que retribuem seus partidos de origem.
Marcelino, Nunes e Silva (2019)	Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal.	A LRF tem sido interpretada pelos órgãos de auditoria, de tal forma que, em alguns casos, surgem práticas de contabilidade criativa, diminuindo a contenção do gasto excessivo e gerando sobre-endividamento.

(continua)

Souza (2019)	O estudo buscou analisar a questão política como requisito democrático e o papel do TCU na interferência exercida por inelegibilidades oriundas de prestação de contas julgadas irregulares.	A pesquisa demonstrou que o cargo de prefeito aquele com maior índice de contas julgadas irregulares (44,09%) no TCU. Tendo a área da saúde como principal motivo de rejeição dessas contas. Constatou-se que a grande maioria das condutas foi feita em conjunto com outras. O estudo analisou que o quesito inelegibilidade realizado pelo TCU impactou a participação política dos gestores que tiveram suas contas rejeitadas.
Souza e Silva Arraes (2020)	O estudo analisou, a partir dos relatórios de gestão fiscal e pareceres emitidos pelo TCU e TCDF, a despesa com pessoal no período de 2001 a 2017 dos Poderes do DF após a ratificação da LRF.	Como resultado o estudo revela que nesse período o Poder Executivo foi o que obteve maior crescimento com gasto de pessoal, sendo que este de 2011 até 2017 manteve-se acima dos limites de gasto com pessoal em todos os quadrimestres analisados. O Poder Legislativo adotou limites distintos dos previstos pela LRF durante um período, razão da dificuldade de interpretação da natureza do DF, considerada híbrida. Por fim, observou-se que o controle externo, por meio dos Tribunais, exerceu suas funções fiscalizatórias e informativa na análise da despesa com pessoal e na emissão de limite de alerta aos gestores de todos os poderes.
Fernandes (2020)	O estudo teve como foco retratar o atendimento da LRF referente à transparência pública e ao controle social nos municípios amazonenses.	Os resultados demonstram que de 2014 a 2020 houve um crescimento gradual de participação da sociedade em geral no quesito de representações perante ao TCE-AM. O principal canal utilizado foi a ouvidoria. Notou-se que o porte municipal não é preponderante para o quesito transparência, uma vez que os municípios menores possuíam igual ou até melhor rendimento que municípios maiores. Sendo que a qualidade dos sites eletrônico no geral é mediana, precisando avançar bastante para atender à legislação sobre transparência da LRF. Conclui-se, assim, que a implementação da política pública de transparência nos municípios do Amazonas precisa melhorar bastante, já que foi evidente que vários municípios ainda descumprem diversos imperativos dispostos na LRF, sendo latente a necessidade de debate sobre transparência permanecer viva dada à sua relevância para uma gestão mais democrática e eficiente.
Mendes <i>et al.</i> (2020)	O estudo teve como objetivo verificar o atendimento da LRF nos julgamentos das contas realizados pelo TCEMG sobre as contas de governo dos municípios de Minas Gerais, com foco no ano de 2015.	Os resultados indicaram que os municípios enfrentam várias dificuldades em cumprir normas relacionadas à abertura de créditos e à prestação de contas. As falhas incluem problemas na inserção de dados no sistema informatizado e na identificação das fontes orçamentárias para alocação das contas públicas. No que diz respeito aos julgamentos das contas, a pesquisa revelou que os relatórios de parecer prévio de prestação de contas do executivo municipal são analisados por membros do órgão técnico, do Ministério Público de Contas e pelos conselheiros do TCEMG, que, por vezes, apresentam decisões conflituosas. O órgão técnico executou a avaliação das contas mais rigidamente, enquanto os conselheiros foram mais parcimoniosos, aplicando princípios como insignificância, razoabilidade e proporcionalidade.

(conclusão)

Teixeira (2020)	Divergências metodológicas dos Tribunais de Contas e seus efeitos sobre as regras de despesa com pessoal.	O estudo demonstra que alguns Tribunais de Contas ultrapassariam os limites de despesa com pessoal se fosse adotada a metodologia do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, o que indica a necessidade de convergência de regras para evitar que a contabilidade criativa de alguns órgãos de controle externo contribua para o desequilíbrio fiscal do ente federativo.
Toledo (2020)	O presente trabalho tem por objetivo analisar o funcionamento do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP) à luz da composição de seus conselheiros e de seus procedimentos internos em relação aos processos de análise de projetos de concessões e PPP.	Como resultado, o estudo ressaltou que os conselheiros, oriundos da política, são influenciados em suas decisões por questões políticas que os envolvem. Foi notado o baixo nível de formação acadêmica (3) originária numa área afim ao trabalho desempenhado, que, no caso, é o Direito, visto que a falta de conhecimento específico poderia afastar mais as suas decisões de contextos técnicos, pois eles têm o poder da última e definidora opinião acerca da legalidade de um processo, como um projeto de PPP. Notou-se, ainda, a concentração em certos conselheiros nas áreas temáticas de maior relevância orçamentária, como obras, saúde e educação, revelando, assim, “verdadeiros donos de temas”. Encontrou-se avanços como parcerias com TCU na utilização do sistema ALICE, que trouxe resultados satisfatórios na análise de licitações e editais. Tal como foram encontradas barreiras, como o tempo médio de análise de projetos de concessão e PPP do município de São Paulo, que tem diferença de mais de 1.300 % no tempo médio de suspensão de um processo licitatório pelo TCMSP em relação a projetos de outros entes da federação, evidenciando uma significativa distorção. O estudo ressaltou, ainda, que os projetos de PPP e concessão são influenciados pelos “anéis políticos” em que os conselheiros se aliciam e podem agir em benefício dos grupos que os nomearam ao cargo junto ao TCMSP.
Luz, Guarido Filho e Sousa (2021)	Legal, normativo e responsivo: <i>frames</i> no debate sobre a reforma dos Tribunais de Contas brasileiros.	Os achados lançam luz sobre a natureza processual da legitimidade em organizações institucionalizadas. Destacam a emergência das corporações profissionais como entes mobilizadores das três esferas de segmentação, o surgimento de tônica cerimonialista em aspectos fomentadores do comportamento interorganizacional e o aumento progressivo da responsividade ligada ao campo como decorrência do ingresso de segmentos específicos da sociedade no debate. Os resultados aprofundam a natureza político-discursiva da mudança institucional.

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Pode-se notar que, com base na literatura selecionada no tocante às configurações e às funcionalidades dos Tribunais de Contas à luz da LRF, metodologicamente, o tema em voga tem sido abordado e conduzido, predominantemente, com abordagem qualitativa por meio de análise bibliográfica e documental, como evidenciado em 15 estudos, a saber: Barbosa (2015); Salles (2016); Rosilho (2016); Camelo e Franca Filho (2017); Gomes (2017), Laureano *et al.* (2017); Rocha e Zuccolotto (2017); Aquino e Lino (2018); Fernandes, Fernandes e Teixeira

(2018); Lima e Mioranza (2018); Santos (2018); Luz, Sousa e Guarido (2019); Marcelino, Nunes e Silva (2019); Luz, Guarido Filho e Sousa (2021); Toledo (2020).

Outro fator determinante, metodologicamente evidenciado, é a condução de pesquisas com certa paridade na utilização de pesquisas com abordagens quantitativas e mistas, este último com oito estudos que envolvem, ocasionalmente, uma análise descritiva ou entrevistas combinadas com métodos quantitativos de autores variados, como: Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015); Demeneses e Mapurunga (2016); Brandão (2017); Costa; Silva Arraes e Alcântara (2018); Azevedo e Lino (2018); Nunes (2018); Fernandes (2020) e Mendes *et al.* (2020).

Por fim, houve sete estudos que envolveram, exclusivamente, o método quantitativo, como os estudos de Duque (2017); Leal *et al.* (2018); Aquino *et al.* (2019); Fonseca (2019); Souza (2019); Souza e Silva Arraes (2020) e Teixeira (2020). Sob o enfoque sistêmico autorreferencial, foi identificado o estudo de Barbosa (2015), que analisa, à luz da Teoria dos Sistemas Sociais de acordo com o viés, primariamente, estabelecido por Niklas Luhmann, o funcionamento dos Tribunais de Contas, entidades específicas de controle externo presentes (ainda que não exclusivamente) no contexto jurídico brasileiro e, por conseguinte, dedicadas ao combate de irregularidades na gestão pública do Brasil.

A maior parte da literatura se concentra na atuação dos Tribunais de Contas e como estes aplicam a Lei de Responsabilidade Fiscal, principalmente, em relação à transparência, à prestação de contas e da *accountability*, enquanto poucos estudos oferecem proposições práticas no que tange à maneira como os Tribunais de Contas poderiam atuar de forma a atender aos anseios da sociedade e de seus jurisdicionados.

Reconhece-se que o sincretismo das experiências nacionais e internacionais, além do próprio contexto social observado na concepção da LRF, perante as disposições jurídicas e contábeis, revelou a conceitualização da gestão fiscal responsável, conforme supramencionado, que passou a ser exigida de todos os entes federativos a partir de sua vigência. O conceito em questão, apresentado no texto inicial da lei, reivindicou um novo comportamento da gestão pública governamental pautado pela transparência de suas ações no cumprimento de metas e de limites, visando à sustentabilidade fiscal federativa e demandando a adoção de práticas de condutas e procedimentos tanto para os gestores públicos que operam a *res pública* quanto para os operadores do controle (Miranda, 2013).

Os estudos desta revisão bibliográfica apresentam uma análise sobre a implementação da LRF e o desempenho dos Tribunais de Contas e destacam, dentre outros, os desafios e os

avanços observados nesse segmento de atuação. Tais questões foram reportadas conforme o Quadro 6.

**Quadro 6 – Principais desafios e avanços na fiscalização dos Tribunais de Contas**

<b>Principais desafios</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ À formação dos sistemas político e jurídico no Brasil causou obstáculos para a atuação dos tribunais (Barbosa, 2015);</li> <li>✓ Divulgação eletrônica incipiente dos pareceres prévios das contas anuais dos governadores (Demeneses; Mapurunga, 2016);</li> <li>✓ A dificuldade enfrentada pelos interessados em produzir provas por dificuldade de acesso a elas nos Tribunais de Contas (Salles, 2016);</li> <li>✓ No caso de condenação, não há como recorrer para instâncias que não conduzirem ou julgaram as contas (Salles (2016);</li> <li>✓ A falta de delimitação na legislação do controle exercido pelos Tribunais de Contas (Rosilho, 2016; Azevedo; Lino, 2018; Nunes, 2018);</li> <li>✓ A falta de argumentos jurídicos consistentes nas decisões dos Tribunais de Contas (Rosilho, 2016; Nunes, 2018);</li> <li>✓ Índice elevado de politização nos Tribunais de Contas (Brandão, 2017; Nunes, 2018; Toledo, 2020);</li> <li>✓ A falta de transparência dos Tribunais de Contas de informações básicas (Brandão, 2017; Fernandes; Fernandes; Teixeira, 2018);</li> <li>✓ Alocação dos recursos de forma mas eficiente nos Tribunais de Contas (Camelo; Franca Filho, 2017);</li> <li>✓ A flexibilização por parte do corpo deliberativo em relação aos preceitos da LRF (Laureano <i>et al.</i>, 2017; Mendes <i>et al.</i>, 2020);</li> <li>✓ A baixa contribuição do Promoex no desenvolvimento dos Tribunais de Contas (Rocha; Zuccolotto, 2017);</li> <li>✓ A diversidade da configuração interna dos Tribunais de Contas implica desafios para a qualidade das auditorias financeiras (Lino; Aquino, 2018);</li> <li>✓ O descumprimento dos limites de pessoal previstos na LRF (Costa; Silva Arraes; Alcântara, 2018; Souza; Silva Arraes, 2020; Teixeira, 2020);</li> <li>✓ A diversidade de interpretações sobre importantes instrumentos de controle fiscal dispostas na LRF (Mioranza; Lima, 2018; Marcelino; Nunes; Silva, 2019);</li> <li>✓ A morosidade do julgamento de contas pelos Tribunais de Contas (Leal <i>et al.</i>, 2018; Toledo, 2020);</li> <li>✓ A não vinculação dos pareceres das Cortes de Contas às decisões do legislativo (Santos, 2018);</li> <li>✓ A diminuta atenção dos Tribunais de Contas em relação ao conteúdo informacional, em geral, dos relatórios de riscos fiscais (Azevedo <i>et al.</i>, 2019).</li> </ul>
<b>Principais avanços</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ O emprego efetivo da Lei nº 101/2000 (LRF) na elaboração dos pareceres das contas de governo (Crisóstomo; Cavalcante; Freitas, 2015);</li> <li>✓ A inexistência de influência e alinhamento político nos pareceres dos Tribunais de Contas (Duque, 2017; Fonseca, 2019);</li> <li>✓ A influência da competência técnica nos pareceres dos Tribunais de Contas (Duque, 2017; Gomes, 2017; Santos, 2018; Fonseca, 2019; Mendes <i>et al.</i>, 2020);</li> <li>✓ A emissão de alerta aos gestores que extrapolam os limites legais de despesas com pessoal (Costa; Silva Arraes; Alcântara, 2018; Souza; Silva Arraes, 2020);</li> <li>✓ O impacto político nos gestores que têm contas julgadas irregulares (Souza, 2019);</li> <li>✓ O crescimento gradual da participação da sociedade em geral no quesito de representações por intermédio das Ouvidorias (Fernandes, 2020).</li> </ul>

**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

Consoante o exposto no Quadro 6, os Tribunais de Contas, a despeito dos avanços conquistados na fiscalização da LRF, ainda possuem barreiras a serem superadas, a começar por sua caracterização organizacional no contexto brasileiro, dado o tratamento atribuído na ampla gama legislativa, a qual se revela complexa.

Analisando alguns dos principais desafios pode-se destacar: a diversidade de interpretações sobre importantes instrumentos de controle fiscal dispostas na LRF (Mioranza; Lima, 2018; Marcelino; Nunes; Silva, 2019); a não vinculação dos pareceres das Cortes de Contas nas decisões do legislativo (Santos; 2018); a diminuta atenção dos Tribunais de Contas em relação ao conteúdo informacional, em geral, dos relatórios de riscos fiscais (Azevedo *et al.*, 2019).

Por outro lado, os estudos também evidenciaram que os Tribunais de Contas têm evoluído, como evidenciado: a influência da competência técnica nos pareceres dos Tribunais de Contas (Duque, 2017; Gomes, 2017; Santos, 2018; Fonseca, 2019; Mendes *et al.*, 2020); o impacto político nos gestores que têm contas julgadas irregulares (Souza, 2019); o emprego efetivo da Lei nº 101/2000 (LRF) na elaboração dos pareceres das contas de governo (Crisóstomo; Cavalcante; Freitas, 2015); a emissão de alerta aos gestores que extrapolam os limites legais de despesas com pessoal (Costa; Silva Arraes; Alcântara, 2018, Souza; Silva Arraes, 2020).

No que tange ao controle fiscal que lhe foi atribuído pela LRF, verificou-se que o controle governamental, nessa seara, é influenciado por diferentes fatores, como a diversidade na composição e nas práticas das Cortes de Contas, o que têm levado a diferentes aplicações da regulamentação fiscal na área de jurisdição em que estes atuam, atenuando, com isso, a sua capacidade postulatória relacionada ao equilíbrio fiscal das contas públicas.

Decerto que essas organizações, no desempenho de suas atividades funcionais, estão imersas em cenários mutantes, defrontando-se com um universo de possibilidades, vinculadas a prazos e contingências. Ou seja, não se encontram à margem das transformações na sociedade marcada pela complexidade. Todavia são causas e consequências destas, o que requer novas formas de abordar os problemas, formular novas interrogativas e, em consequência, repensar novos conceitos teóricos sob o ponto de vista mais dialógico e menos linear por meio do uso da teoria sistêmica na perspectiva dos sistemas complexos e suas interações, em especial, na lógica dos sistemas autorreferenciais, na tentativa de compreender os paradoxos existentes, os conflitos e as dificuldades de entendimento concernentes ao seu papel nas estruturas do estado democrático brasileiro.

Na Amazônia paraense, de modo geral, os estudos sobre administração pública são mais recentes, especialmente, sob o arcabouço sistêmico autorreferencial. Ainda assim, apurou-se que há pesquisas na seara da administração pública sob essa abordagem teórica, focalizando temas afetos aos diferentes aspectos das organizações e diferentes áreas, como saúde,

planejamento, defesa de direitos dos necessitados e custos no setor público (Fernandes, 2012; Vidal, 2014; Vidal, 2016; Elias, 2018; Reis, 2018; Ribeiro, 2020, Mattos; Castello, 2021; Brancalhão, 2022; Elmescany, 2022), trazendo importantes contribuições para a compreensão da realidade social.

Diante desse contexto é que esta pesquisa se propôs a retratar, sob a ótica sistêmica autorreferencial, os fluxos comunicacionais dessa organização, à luz do processo de interpenetração entre distintos sistemas funcionais, no âmbito do controle da gestão fiscal governamental, a fim de compreender o papel das Cortes de Contas nesse particular.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, esclarecem-se os caminhos metodológicos trilhados na investigação para responder às questões levantadas na pesquisa. Apresentam-se as estratégias e as técnicas utilizadas visando atender aos objetivos delineados e testar as hipóteses fixadas, consoante com o marco teórico conceitual adotado.

#### 3.1 Tipo de estudo

A pesquisa científica caracteriza-se “pelo esforço sistemático de – usando critérios claros, explícitos e estruturados, com teoria, método e linguagem adequada – explicar ou compreender os dados encontrados” (Chizzotti, 2006, p. 20). À vista disso, a ação de pesquisar pressupõe a construção de teorias de trabalho e formas de ver o mundo que moldam o percurso investigativo.

Dessa forma, a pesquisa sobre qualquer orientação parte da concepção de realidade do investigador, e a busca por conhecer essa realidade procede de um interesse fundamental: aproximar conhecimento científico de um conhecimento técnico. Mas como esse fenômeno pode ser conhecido? Por meio de “uma teoria articulada que contém princípios, fundamentos lógicos e epistemológicos que sustentam a análise da realidade e que têm alcance e valor esclarecedor universal, em uma palavra, a epistemologia da pesquisa” (Chizzotti, 2006, p. 26).

Ao assumir como referência a lógica sistêmica autorreferencial<sup>43</sup> como lente orientadora deste processo de investigação, pretendeu-se operar, em um nível de observação, dados e informações que propiciassem uma compreensão adequada para descrever, funcionalmente, o fenômeno social. Diante disso, para dar conta dos objetivos propostos, a situação exigiu a criação de um desenho de pesquisa que mantivesse coerência epistemológica com a teoria em

---

<sup>43</sup> Em forma de síntese, os principais fundamentos da lógica sistêmica autorreferencial são: a) o sistema resulta da distinção sistema-entorno; b) os sistemas são divididos em não vivos (máquinas), vivos (biológicos ou orgânicos), psíquicos e sociais; c) os sistemas sociais são definidos como autopoieticos, funcionais não hierárquicos, dotados de sentido, cuja operação básica de funcionamento é a comunicação, a qual se realiza por meio de códigos binários distintos; d) os sistemas atuam acoplados a outros sistemas (inclusive, o psíquico) mediante relações intersistêmicas entre si (acoplamento estrutural); e) o sistema político administrativo é descendente do sistema político, não obstante, é possível diferenciá-lo deste como subsistema independente, formado por sistemas autônomos; f) as organizações são um tipo especial de sistema social, caracterizadas pelas posições de hierarquia conferidas aos seus membros e não estão vinculadas, exclusivamente, a um sistema social, ainda assim mantêm contato com vários sistemas e outras organizações; (g) os programas indicam as regras básicas; (h) a decisão é o elemento de maior peso; i) a sociedade é a totalidade das comunicações (Luhmann, 2009).

questão. Essa prerrogativa metodológica precisa conceber o conhecimento como algo sempre referente à relação social, visto que, na perspectiva da teoria em comento, não há outra forma de produção científica que não seja sob uma posição particularizada e relativa do cientista que a produz como observador de segunda ordem.

Nessa senda, Vidal (2017b) enfatiza que o ato de observar por si só já constitui um tipo de interferência no fenômeno pesquisado. Para evitar essa situação paradoxal e as possíveis interferências, a observação de segunda ordem (observação da observação), citada nos trabalhos de Luhmann, trata de oferecer informações pertinentes sobre como se constrói a realidade e como surgem e mantêm-se as estruturas do sistema. Nisso reside a necessidade de se focalizar na observação as distinções usadas pelo observador.

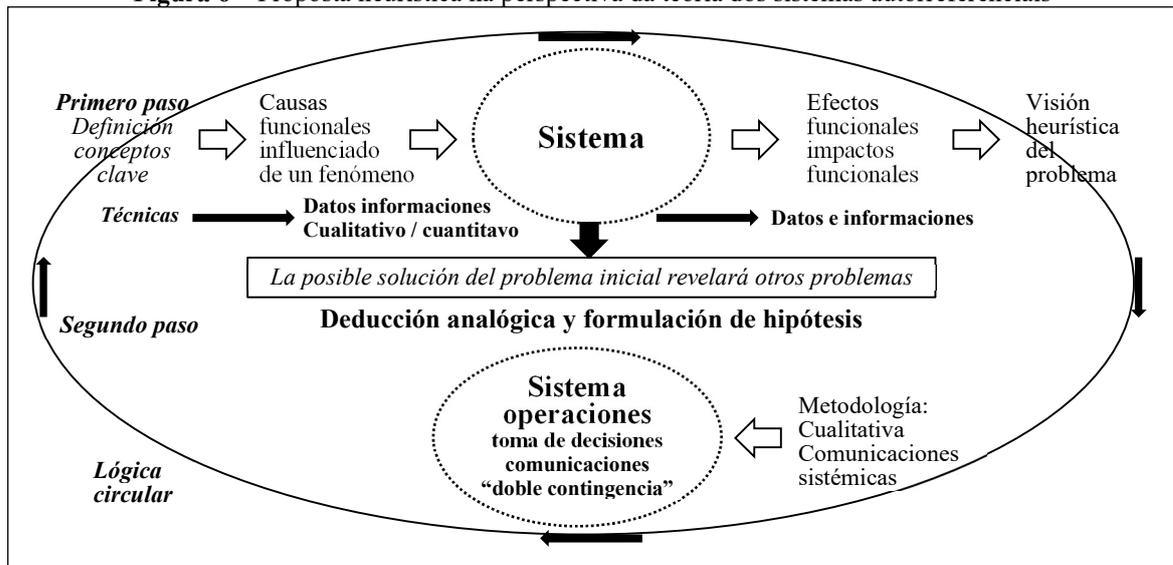
Assim, no intuito de possibilitar que o observador observe se auto-observando, o método heurístico de pesquisa mostrou-se apropriado para analisar os fenômenos investigados. Isso ocorre devido à complexidade dos fenômenos sociais e à inter-relação dos problemas, os quais fazem prevalecer, na teoria sob enfoque, a lógica do pensamento circular (Luhmann, 2016; Vidal, 2019b). O método em questão demanda, de início, um conjunto de questionamentos de auto-orientação, em que perguntas são formuladas com o fito de explorar as estratégias viáveis para o problema em estudo<sup>44</sup>, levando o aprendiz a identificar os conceitos, as teorias, os registros e os procedimentos metodológicos utilizados na produção de determinado conhecimento (Vidal, 2019b).

O esboço metodológico-operativo proposto sob tal perspectiva teórica, conforme ilustrado na Figura 6, visa, primordialmente, proporcionar uma estrutura para formulação e desenvolvimento de inferências analógicas, bem como para a verificação empírica de hipóteses.

---

<sup>44</sup> Nesse particular, destaca-se o “diagrama de V”, de Gowin (1981), como um instrumento heurístico para ajudar a desvelar o processo de produção de conhecimento, o qual inclui cinco passos: qual a questão básica do estudo? Quais os conceitos-chave envolvidos no estudo? Quais os métodos empregados para resolver a questão básica do estudo? Quais os resultados do estudo? Qual o valor agregado ao estudo e seu resultado? (Vidal, 2019b).

**Figura 6** – Proposta heurística na perspectiva da teoria dos sistemas autorreferenciais



Fonte: Vidal (2019b, p. 69).

Na primeira fase da construção heurística, sugerem-se a delimitação e a diferenciação funcional do sistema realizada pelo observador. Essa distinção estabelece o limite entre o que é observado e o que não é. No caso das organizações, estas constituem sistemas autopoieticos de comunicações e decisões que intervêm na extrema complexidade do mundo, mas também constroem sua própria complexidade, a partir do fechamento operacional em relação ao ambiente, quando produzem seus próprios elementos. E esse processo de acoplamento e de fechamento opera uma distinção entre o que é sistema e o que é entorno (Vidal, 2019b).

Os resultados do esquema inicial, baseado nas informações e nos dados obtidos, considerando o ciclo de novas observações, permitem atravessar uma segunda fase quando as principais hipóteses causais são formuladas. Estas têm a função de alcançar maior grau de conhecimento sobre o fenômeno observado, sendo validado ou refutado por dados empíricos. Desse modo, o ciclo continua e a solução do problema inicial, na lógica circular, revelará outros problemas, ou seja, causa-efeito-novas causas.

Dessa feita, tendo em vista que a proposta de pesquisa em tela parte de uma pergunta inicial inserida em uma concepção de realidade do investigador, considerando, ainda, a definição dos objetivos propostos e das hipóteses levantadas, assim como o esboço metodológico-operativo supra apresentado, classifica-se a pesquisa como qualitativa, descritiva e exploratória (Gil, 2008; Flick, 2009).

Qualitativa porque é de particular relevância aos estudos das relações sociais devido à “mudança social acelerada e a consequente diversidade das esferas da vida com que, cada vez mais, os pesquisadores sociais enfrentem novos contextos e perspectivas sociais” (Flick, 2009,

p. 21). É descritiva e exploratória, porque tem como objetivo, respectivamente, a descrição das características de determinada população ou fenômeno e o propósito de explicar determinado assunto (Gil, 2008; Flick, 2009).

Nesse caso, o fluxo informacional que se estabelece entre TCE-PA e o sistema político administrativo, no que tange ao controle fiscal, com base nas funções e nos códigos. No processo de observação, explorou-se, particularmente, o potencial explicativo e abstrato das categorias sistêmicas autorreferenciais, sistema/entorno e comunicação, complementadas por outras, a exemplo do acoplamento estrutural e da dupla contingência.

Em Luhmann (2016), os sistemas se constituem e preservam-se pela produção de diferenças em relação ao seu entorno, utilizando seus limites para regular essas diferenças. De um lado, o fechamento operacional e, de outro, a abertura cognitiva, a partir do acoplamento estrutural, no qual um sistema irrita o outro, produzindo ressonâncias no sistema irritado. Tal feito se mostra essencial para que os sistemas se mantenham em funcionamento e assegurem a existência deles por intermédio do processo de diferenciação.

Nesse contexto, os tribunais como organizações do sistema social têm de interpretar o ambiente em que estão inseridos, reagindo aos estímulos, doravante a produção interna de condições para a sua permanência/sobrevivência com base nos próprios elementos e nas unidades funcionais do sistema político administrativo e outros conexos. A comunicação, por sua vez, é a síntese de três seleções: informação, enunciado e compreensão e só realiza quando e à medida que essa última ocorre, uma vez que se autorreproduz constantemente, criando seus significados.

A dupla contingência insere-se no contexto de redução da complexidade, a qual se revela na expectativa de expectativas (do sistema focal e dos demais que estão ao redor). Quer dizer, uma satisfação ou um desapontamento ante o comportamento da expectativa de um em relação ao outro. A existência e o relacionamento das contingências dos diversos sistemas (jurídico, político, econômico, entre outros) concebem para o sistema focal a complexidade do seu entorno, obrigando-o a também corresponder com a elaboração de estruturas complexas, as quais, por seu turno, podem aumentar a contingência do sistema e, assim, iniciar um processo evolutivo.

Mediante o exposto, o esquema do enquadramento metodológico da pesquisa é explicitado no Quadro 7.

**Quadro 7** – Enquadramento metodológico da pesquisa

	Método científico	Classificação quanto à(o):			
	Heurístico	Abordagem	Objetivo	Procedimento de coleta	Técnica de análise
Consiste em:	Método de obtenção do conhecimento que possibilita a análise do problema de pesquisa a partir da lógica circular (causa-efeito-causa), demonstrando a complexidade organizada e permitindo a vinculação de diversas operações e elementos sistêmicos.	Qualitativa	Descritiva e exploratória	Documental e entrevista semiestruturada	Análise de conteúdo
Foi utilizado porque	Viabiliza a análise do problema de pesquisa a partir da base teórica autorreferencial luhmanniana.				
Contribuiu para:	Descrever e explicar as operações do sistema mediante auto-observação (observação de 2ª ordem), captando, inclusive, a autocompreensão da observadora sobre as funções, os limites e as conexões do sistema organizacional observado.				

**Fonte:** Elaborado pela autora (2023).

### 3.2 O papel da observadora

Para Luhmann (2016), toda observação é criação da realidade, cada um em contexto específico, e cada sujeito enxerga seu objeto de uma forma particular. O acesso a tal realidade não é direto, mas mediado, daí não existir observador externo, isento de valores, protegido com a máscara antisséptica do método científico (Mansilla; Nafarrete, 2008). Nesse aspecto, identifica-se um ponto de rompimento da Teoria dos Sistemas Autorreferenciais com as teorias clássicas do conhecimento. Nestas, prevalece a ideia do conhecimento do mundo com base na distinção entre sujeito/objeto, na qual a sociedade é observada por um sujeito posicionado em um plano *ab extra* (de fora).

Na perspectiva dos sistemas sociais, a lógica é a de que a realidade é uma operação de construção de quem observa, ou seja, há tantas realidades quantos forem os observadores. E, para que se possa conhecer a realidade, é preciso observar o observador, o qual faz parte da própria realidade que observa, de modo que sujeito e objeto se confundem. Essa concepção de

conhecimento, segundo o sobredito sociólogo, seria mais adequada a uma sociedade que se tornou hipercomplexa e policêntrica (Gonçalves; Villas Bôas Filho, 2013).

A propósito, a crítica à Sociologia tradicional feita por Luhmann baseia-se no fato de que esta se concentra na descrição da auto-observação de sistemas de fora deles. Para o sociólogo, não há um observador externo ao sistema social capaz de analisá-lo com total distância e imparcialidade. Ninguém detém um ponto de vista absoluto, considerado como sendo o único correto.

Nesse sentido, o teórico propõe que o observador defina, previamente, os critérios de observação do objeto observado, instituindo com essa operação uma continuidade dos processos comunicativos. Isso se deve ao fato de que o conhecimento resulta da observação de segunda ordem, na qual um observador observa o que um outro observador já observou. Esse processo gera várias descrições possíveis, cada uma baseada em um ponto de vista específico, e todas consideradas igualmente válidas.

Os observadores de primeira ordem têm um “ponto cego”<sup>45</sup> que os impede de ver o funcionamento completo do sistema. Nesse caso, as observações pertencem ao ambiente do sistema e podem gerar “ruído” ou “irritação” para o sistema delimitado, que pode optar por utilizá-las ou não em suas operações internas. O ponto cego é uma área de invisibilidade que garante a unidade da diferença: “[...] ninguém pode observar a si mesmo, como aquele que opera a diferença, pois, dessa forma, teria que se tornar invisível para si mesmo, caso quisesse realizar a observação” (LUHMANN, 2010, p.159).

Os observadores de segunda ordem analisam o processo de observação de um sistema observador, e conseguem perceber o “ponto cego” dos observadores de primeira ordem. No entanto, eles também têm um “ponto cego” que só é visível para os observadores de terceira ordem, e assim sucessivamente, para “n” observadores. Frise-se que, nessa concepção teórica, a observação supramencionada, ao se debruçar nas distinções utilizadas, configura-se, simultaneamente, como uma observação de primeira ordem especializada no ganho da complexidade.

Isso permite maior capacidade de interpretação e de análise, mas está condicionada à visão de mundo de quem observa, ou seja, de sua posição, o que torna inviável um observador

---

<sup>45</sup> O conceito de ponto cego refere-se à incapacidade de um sistema se auto-observar de maneira objetiva. Isso porque, toda observação tem um espaço não marcado, aquilo que o observador deixou de observar, denominado por Luhmann de latência.

soberano (Rodrigues; Neves, 2012). Ou seja, a construção de uma realidade circunstancial só pode ser atribuída às próprias escolhas e distinções e, dependendo do tempo, podem ser consideradas uma consequência da operação anterior ou condição da operação seguinte.

Tal mecanismo, segundo Luhmann (2010), pressupõe o estabelecimento de uma fronteira por meio da qual o observador pode observar algo (ou a si mesmo como um outro), mas também é responsável pela incompletude, devido ao fato de que o ato de observar, juntamente com a diferença da observação que o constitui, escapa à própria observação, já que esta se baseia em um ponto cego que lhe permite ver algo (mas não tudo).

Reforça-se que, se, por um lado, a escolha de um tema, que esteja relacionado à área profissional ou faça parte da experiência do autor, apresente-se como uma ótima alternativa de pesquisa, dado que “conhecimentos prévios, com certeza, poderão facilitar a busca de bibliografia, interpretação de textos, ideias e jargões da área, além de orientar possíveis consultas a especialistas” (Martins; Theóphilo, 2007, p. 12). Por outro, revela a necessidade de distanciamento que o observador deve manter em relação ao objeto pesquisado, até por questões éticas, fundamental na sustentação de qualquer trabalho científico. A pesquisa deve tentar entender o mundo como ele é, não como se gostaria que fosse ou se pensa que deva ser.

Na pesquisa em questão, o sistema organizacional analisado opera por meio de um conjunto de regras e normas que estruturam as interações e a permanência de seus membros. Assim, ao participar desse sistema e integrar o corpo técnico da organização, a autora/observadora adere a essas regras e disposições. Isso reflete em sua imersão na dinâmica do sistema por meio do “fazer técnico”, tornando-se parte do fenômeno observado e incorporando as práticas e os ritos em sua rotina de trabalho.

Portanto, a observadora (sistema psíquico), de um lado, observa as operações, a partir das distinções e escolhas realizadas, no caso, um segmento de atuação do TCE (gestão fiscal), examinado de forma retrospectiva e, de outro, participa dessas operações, fazendo parte do sistema em sua autorreferencialidade, intervindo na operação de diferenciação de uma forma de dois lados (algo é isso e não aquilo), o que, inevitavelmente, não exclui pontos cegos.

Isso ocorre porque o acesso a certas operações durante a investigação pode ter sido preterido em relação a outras, consideradas igualmente relevantes para o processo de observação. Além disso; uma excessiva conformação às expectativas normativas do sistema, reduz a capacidade de detectar desvios e variações nas comunicações. A desconsideração das comunicações informais, que ocorrem fora dos canais oficiais, também pode relativizar a compreensão da autopoiese do sistema.

### 3.3 Locus da pesquisa: sistema e entorno observado

Neste estudo, considera-se, à luz da Teoria dos Sistemas Autorreferenciais, que as Cortes de Contas são organizações que resultam de um processo de interpenetração dos sistemas político, administrativo e jurídico, dada a posição que lhe foi atribuída no Estado Democrático de Direito. Na literatura, repise-se que tais organizações são independentes e não fazem parte do Poder Legislativo<sup>46</sup> e do Poder Judiciário, pois seu caráter é de natureza administrativa, trabalhando em regime de parceria, e não de subordinação com esses Poderes (Ribeiro, 2002; Fernandes, 2008; Barbosa, 2015).

Dessa forma, a capacidade autorreferencial dessas organizações é realizada por meio de operações e comunicações que se relacionam com o ambiente complexo e contingente, dado o amplo rol de atividades atribuídas constitucionalmente, dentre as quais, homologação de processos de admissão, aposentadorias e pensões no setor público; auxílio ao sistema político administrativo mediante pareceres prévios sobre as contas de governo, além de responder a consultas formuladas pelos Poderes da República e de órgãos e entidades sobre questões afetas à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (Brasil, 1988).

A denominação tribunal sugere, efetivamente, que se trata de órgãos incumbidos de realizar julgamentos de contas e impor sanções. Entrementes, diferentemente dos tribunais que formam o Poder Judiciário, os quais atuam tão somente após provocação das partes ou do Ministério Público, esses órgãos de fiscalização dos recursos públicos são capazes de, por iniciativa própria, avaliar qualquer programa ou entidade governamental que entenderem conveniente, respeitando as competências específicas de cada ente, União, Estados e Municípios (Lima; Diniz, 2018).

Disso decorre que a natureza das decisões, exarada por esses órgãos, possui natureza judicialiforme, isto é, não se caracteriza como mero ato administrativo, nem foge às características das decisões judiciais (Fernandes, 2008). Sob tais aspectos, considera-se, ainda, que essas entidades, na condição de organizações públicas, uma vez operando na fiscalização das contas públicas, buscam aportar eficiência e eficácia na aplicação dos recursos e, por conseguinte, proporcionar melhorias aos administrados, de modo que, nas estruturas operativas

---

<sup>46</sup> Para fins orçamentários e de responsabilidade fiscal, integram o Poder Legislativo, não estando subordinado, hierarquicamente, a esse Poder (Fernandes, 2008).

de controle fiscal, demanda diversos níveis de interações internas e externas do órgão, com as diferentes organizações governamentais e não governamentais.

Os sistemas complexos, conforme abordado, são compostos de elementos que interagem e procuram alcançar um objetivo comum ou propósito em que essas relações (ou interações) não são lineares, isto é, não correspondem a simples relação de causa e efeito. Cada interação provoca mudanças no cenário de forma que são impossíveis de prever. Daí a proposição da perspectiva sistêmica, abrangente, dinâmica e contemporânea, que observa o problema em todos os aspectos da organização, possibilitando uma abordagem a partir das conexões estabelecidas.

Nesse contexto, com a finalidade de avançar na análise da autopoiese e dos fluxos informacionais que orientam as comunicações, o lócus da pesquisa circunscreveu-se no âmbito de jurisdição do Tribunal de Contas do Estado do Pará. Nesse particular, foram observados os processos comunicativos afetos ao controle e à fiscalização da gestão fiscal capitaneado na lei fiscal nacional (LRF) e nos demais atos normativos correlatos, assim como os efeitos nas práticas de gerenciamento das contas públicas, observadas em temporalidades correspondentes a duas gestões do Governo Estadual a saber, 2015 a 2018 e 2019 a 2022.

É sobretudo importante assinalar que a história de criação do TCE-PA remete ao seguinte momento da história nacional e internacional:

O ano era 1947. O mundo precisava dissipar os odores da 2ª Guerra Mundial. Era imperiosa uma nova realidade e era imperioso, também, adaptar-se a ela. Este novo momento trazia a necessidade de maiores direitos ao homem, tanto em termos individuais, como sociais ou políticos. Se, em nível global, 1947 foi marcado pelo início da Guerra Fria e por uma política de reconstrução dos países mais impactados com a Guerra, em nível nacional, o povo ainda se acostumava a uma constituição que tentava resgatar as tradições do país, promovendo não só a restauração da ordem democrática, violada com a Carta de 1937, mas, principalmente, o sistema federativo, ferido gravemente pela ditadura Vargas.

Uma democracia pedia, portanto, instituições que buscassem resgatá-las. Como consequência do retorno ao regime democrático, era fundamental a adoção dos instrumentos a ele pertinentes, o que inclui os necessários à efetivação do princípio da responsabilidade. Assim, o art. 34 da Carta Estadual, inspirada na norma federal, criava o Tribunal de Contas, para cuja instalação o art. 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixava o prazo de cinco anos.

Este contexto de mudanças se fez sentir em todas as unidades federativas. O Pará não poderia ser indiferente àquele momento. É em 1947 que a Constituição Estadual do Pará institui o Tribunal de Contas do Estado do Pará, cuja função e atribuição encontravam-se discriminadas pela própria Constituição Federal, que, mais especificamente, seria a de julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, inclusive prefeitos do interior.

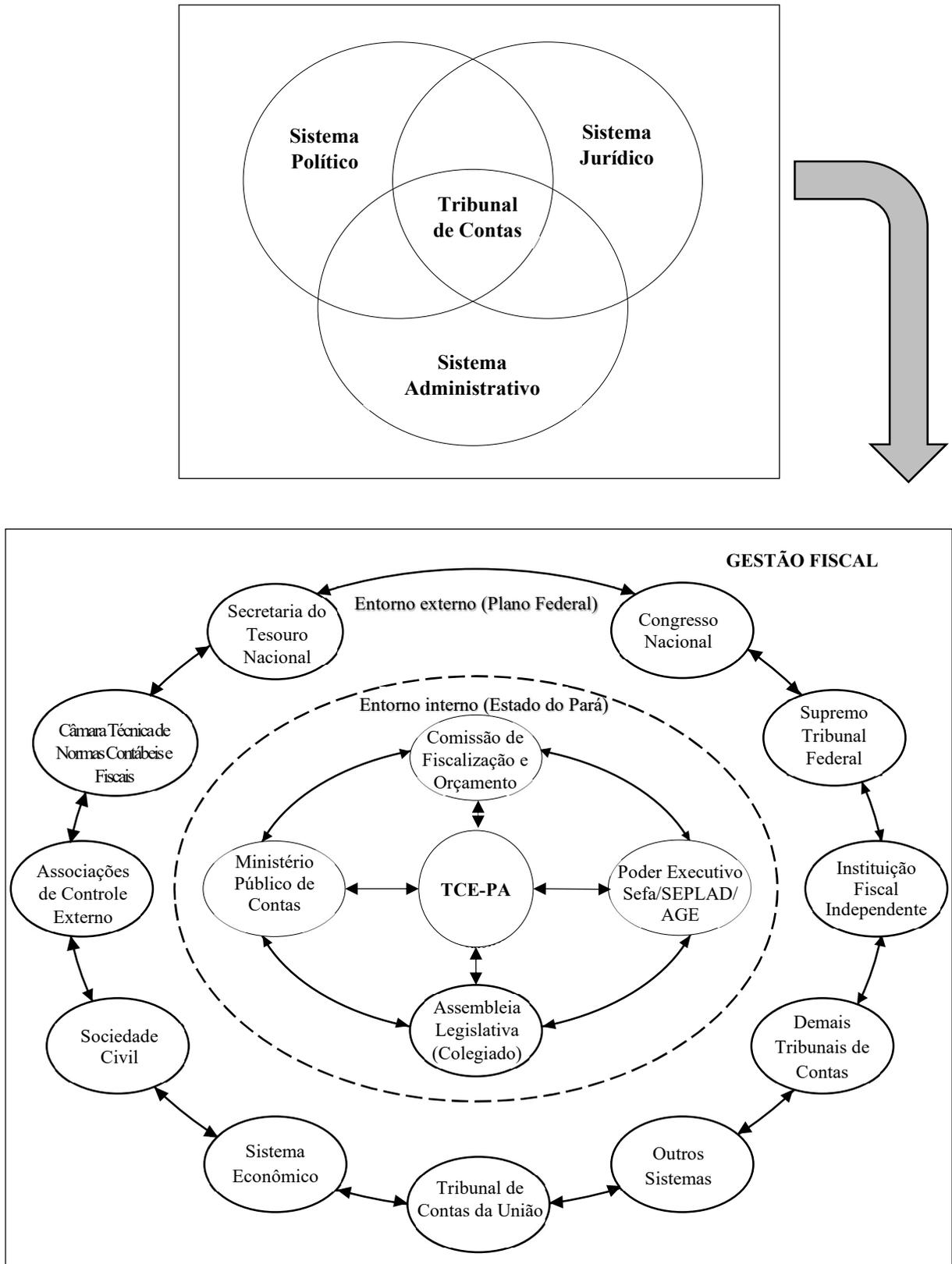
Por se tratar de um momento conflituoso e de transição da política paraense, somente em janeiro de 1951 se cumpria a Constituição estadual, implantando-se a Corte de Contas, com sua primeira lei Orgânica datada de 1953 (IRB, 2021).

Conforme se verifica, foi com a Carta Constitucional de 1947 (Brasil, 1947) que o TCE-PA ganhou *corpus* na estrutura da administração pública paraense, sendo responsável por julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos do Estado e dos prefeitos do interior. Atualmente, essa jurisdição alcança, exclusivamente, o ente estadual e abarca toda pessoa física e jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado do Pará responda ou que em nome deste assumam obrigações de natureza pecuniária (Pará, 1989). Trata-se, constitucionalmente, de órgão colegiado de controle externo que, dentre outros, presta auxílio à Assembleia Legislativa do Estado do Pará (ALEPA) e tem a incumbência de zelar pela adequada aplicação dos recursos públicos estaduais.

A Lei Complementar nº 81, de 26 de abril de 2012 (Pará, 2012), Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará (LOTCE-PA), dispõe sobre a organização, a natureza, a competência e a jurisdição do Tribunal. A referida Lei foi regulamentada pelo Regimento Interno (RITCE-PA), Ato nº 63, de 17 de dezembro de 2012 (Pará, 2012). Por sua vez, o Ato nº 69, de 24 de junho de 2014, nos termos do disposto no art. 37 do Regimento Interno, tratou dos serviços auxiliares que integram o Tribunal, os quais estão organizados em unidades de apoio, assessoramento e gestão, com estrutura e atribuições fixadas no citado normativo legal.

Repise-se que, nesta pesquisa, observaram-se as estruturas do TCE-PA operando o controle fiscal do Estado, isto é, a análise da autorreferencialidade ocorreu com base nas comunicações sistêmicas (legais, normativas e processuais), existentes entre o denominado sistema organizacional TCE-PA e o sistema político administrativo, e em quais conexões e transformações essas comunicações acarretam para práticas de gerenciamento das contas públicas do Estado do Pará. De forma esquemática, a delimitação do sistema focal e os fluxos de informações podem ser visualizados na Figura 7.

**Figura 7** – Delimitação, conexão e fluxos do sistema focal operativo do controle da gestão fiscal paraense



**Fonte:** Elaborado pela autora (2023).

Nessa configuração, definida por uma observadora de segunda ordem, que seleciona as diferenças do sistema a ser observado, regulando a lente para a distância focal que pretende analisar na pesquisa, o sistema organizacional TCE-PA, órgão independente, descendente do sistema político administrativo e com função constitucional específica que o justifica, está envolto em movimento contínuo de processo de comunicação interna e externa visando contribuir com a redução de incertezas e riscos decorrentes de desequilíbrios fiscais.

O órgão em questão apresenta-se como uma entidade governamental, localizada, geograficamente, no Estado do Pará, este situado dentro do limite da Amazônia brasileira, composto de diversas estruturas em níveis variados (técnico, administrativo, deliberativo, consultivo, demais serviços auxiliares etc.).

Considera-se que a mencionada organização se autoproduz em seu sentido de criação, a qual está amparada em regras – Lei Orgânica, Regimento Interno, Resoluções, Portarias, Ordens de Serviço etc., com centenas de colaboradores, apresentando-se como um sistema dinâmico e vivo (interpenetrado), que atualiza, seleciona, adapta e aprimora a sua função, promovendo sua ligação com o ambiente, mediante o trânsito de operação, as quais, entretanto, são construídas dentro do próprio sistema que recebe as informações. Portanto, o sistema delineado é alimentado pelas irritações do entorno ao mesmo tempo que também irrita o meio, a partir das informações por ele emitidas.

No sistema focal em tela, foi possível observar, simultaneamente, os eventos comunicacionais e as operações de distintos sistemas sociais organizacionais que compõem a sociedade, inseridas em um contexto que considera a complexidade, a diversidade, a dinâmica e a auto estruturação, levando, em particular, as variáveis que afetam o sistema organizacional em comento.

As operações afetas ao controle da gestão fiscal, desencadeado a partir da seleção de três macros temas específicos (despesa com pessoal, endividamento e metas fiscais), neste particular, focalizam duas classes de processos que tramitam no âmbito da organização: (i) gestão fiscal, relacionada à fiscalização/acompanhamento dos relatórios fiscais bimestrais (RREO) e quadrimestrais (RGF) exigidos pela LRF; e (ii) contas anuais do governador do Estado<sup>47</sup>, exigência da Constituição do Estado, sobre as quais o Tribunal emite parecer prévio para subsidiar o julgamento da Assembleia Legislativa do Pará.

---

<sup>47</sup> Art. 50, do RITCE-PA. Os processos submetidos à distribuição do Tribunal Pleno serão reunidos em classes, da seguinte forma: (...) I - prestação de contas do Governo do Estado; [...] VIII - gestão fiscal (Brasil, 2012).

É importante salientar que o propósito da observação não almejou o exame detido das controvérsias e dos entendimentos constatados quanto a esses temas, mas, sim, descrever as implicações correspondentes nos fluxos comunicacionais envoltos nas práticas de controle das contas públicas à luz da matriz teórica sistêmica autorreferencial, de forma a atender aos objetivos traçados.

Ressalta-se que há outras operações que tangenciam o controle supra referido, dentre as quais, a produção de normas e orientações, que incluem desde a alteração do regimento interno e de outras normas regulamentares internas, o planejamento estratégico e anual, os planos anuais de fiscalização, a produção e a adaptação da base de sistemas tecnológicos para fiscalização, dentre outras. Todas essas atividades organizam, operativamente, as funções do sistema mencionado com a participação do corpo técnico, administrativo e deliberativo.

O entorno interno (Estado do Pará) é formado pelo sistema político administrativo, compreendidos, o Parlamento, em especial, a Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária e o colegiado da Alepa; pelo Jurisdicionado, notadamente, o Poder Executivo, representado pelas Secretarias de Planejamento e Administração, da Fazenda e do respectivo órgão de controle interno – então Auditoria Geral do Estado<sup>48</sup>; e pelo Ministério Público de Contas do Estado do Pará (MPC-PA), este responsável pela defesa da ordem jurídica, a guarda e a fiscalização da lei em todas as matérias relacionadas ao controle externo do estado do Pará. Dito de outra forma, fiscaliza o cumprimento e a guarda da Constituição e das Leis, no que se referir à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, da competência do Tribunal de Contas do Estado (Pará, 1992).

Ressalta-se que o MPC/PA, originalmente era denominado Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado do Pará, na atualidade, é órgão que integra a administração direta do Estado, com independência administrativa e financeira, dispondo de dotação orçamentária global própria, conforme disposto na Lei Complementar nº 9, de 27 de janeiro de 1992 (Lei Orgânica do MPC/PA).

O entorno externo (Plano Federal) é formado pelo sistema político administrativo Federal, representado pelo Congresso Nacional e pelo Poder Executivo (Secretaria do Tesouro Nacional); Tribunal de Contas da União, outros Tribunais de Contas Estaduais, Tribunais de

---

<sup>48</sup> Lei nº 10.021, de 31 de julho de 2023 (Brasil, 2023) dispõe sobre a transformação da Auditoria Geral do Estado (AGE) na Controladoria Geral do Estado (CGE).

Contas Municipais e do Município, assim como os demais órgãos representativos do controle externo no País, além da sociedade civil e outros de sistemas.

Frise-se que, para Luhmann, as organizações, aqui entendidas como os Tribunais de Contas, conforme Quadro 8, são sistemas complexos em que ocorrem processos de comunicação que se autopropetuum no tempo, sendo determinados por sua distinção: a decisão, que, por sua vez, é paradoxal. A comunicação binária das organizações, dessa forma, é definida como decidir/não decidir. Porém, cada organização se diferencia, funcionalmente, e então o código pode modificar conforme o subsistema de circunscrição.

**Quadro 8** – Representação esquemática dos componentes do sistema tribunal

Sistema	Código	Medium	Programa	Função
Tribunal de Contas	Alerta/não alerta Recomenda/não recomenda Informação assumida/informação não assumida	Relatórios fiscais da LRF	Normas, diretrizes, regulamentos e orientações pertinentes à gestão fiscal proveniente do sistema funcional político administrativo.	Contribuir para a redução de riscos no equilíbrio das contas públicas.

**Fonte:** Adaptado pela autora de Vidal (2023).

O código usado alerta/não alerta e/ou recomenda/não recomenda decorre da organização interna do sistema, que transita em distintos sistemas funcionais, estruturada com base no programa e *medium*, os quais delineiam um conjunto de condições para a operatividade do dito sistema e com os quais este se comunicará com outros sistemas e com o meio. No caso em tela, estão contidos, respectivamente, nas normas, nas leis e nos objetos de controle e fiscalização, orientando as operações do sistema em seu conjunto e buscando reduzir contingências e riscos nas contas públicas.

Igualmente, a informação assumida/não assumida refere-se aos alertas e/ou às recomendações efetuados pelo órgão de controle no âmbito dos processos de fiscalização dos relatórios fiscais – Relatório Resumido da Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal e nas contas de governo, atendidos e compreendidos pelo jurisdicionados.

Frise-se que o código binário proposto se deve ao fato de, nesta pesquisa, analisar-se, segundo os objetivos traçados pela pesquisadora, as mensagens emitidas (decisões do Tribunal Pleno) pelo sistema organizacional em questão nos processos de fiscalização afetos à gestão fiscal e aos efeitos decorrentes nas práticas de gerenciamento das contas públicas do governo estadual.

### 3.4 Coleta de dados

Com o fito precípua de avançar no debate em torno da temática e atender aos objetivos específicos do estudo, a coleta de dados baseou-se, primeiramente, em ampla pesquisa bibliográfica e documental (1ª etapa), seguindo-se com a aplicação de entrevistas semiestruturadas (2ª etapa). A 1ª etapa possibilitou adentrar as engrenagens do tema gestão fiscal no contexto da LRF e respectivos desdobramentos nos planos federal e estadual. Identificando as orientações do órgão central de contabilidade, contidas nos manuais de demonstrativos fiscais e de contabilidade aplicada ao setor público, de instruções de procedimentos, notas técnicas, dentre outros e também informações captadas na base de dados do Siconfi, regulamentado pela Portaria STN nº 642, de 20 de setembro de 2019 (Brasil, 2019).

O sistema em questão foi desenvolvido pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) em Tecnologia de Informação (TI) de ponta para proporcionar a almejada automação do recebimento de informações qualificadas e confiáveis, uma vez que recebe as informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais oriundas de um universo que compreende 5.570 municípios, 26 estados, o Distrito Federal e a União, congregando Matriz de Saldos Contábeis, Relatório de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal e a Declaração de Contas Anuais. Além das decisões do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais de Contas brasileiros, os quais impactam nessa seara.

Seguindo-se com a observação dos sentidos e a autopeiose do sistema organizacional sob investigação, haja vista a necessidade de observar o seu funcionamento, a partir do seu marco legal de organização funcional, perpassando pela Carta Constitucional Brasileira de 1988 e pela Constituição do Estado do Pará de 1989, seguindo-se com a Lei Orgânica, o Regimento Interno e demais normativos correlatos na seara investigada.

A partir desse levantamento, foi possível constatar a finalidade e os resultados pretendidos pela organização, assim como explicitar os pressupostos balizadores dos seus processos comunicativos intra e interinstitucionais, capitaneados pela LRF no que toca à sua atuação no âmbito da fiscalização e controle da gestão fiscal advindos, tanto dos planos federal, quanto estadual.

O conjunto abrangente de duzentos documentos normativos e regulamentares examinados e categorizados permitiu identificar semelhanças e diferenças na interpretação de conceitos fiscais nos grandes temas abordados na pesquisa originados de diferentes estruturas organizacionais. Os dados referidos foram organizados e compilados em planilha eletrônica,

em que foram analisados, constituindo uma etapa importante de tratamento das fontes e constituindo o *corpus* desta pesquisa (Quadro 9).

**Quadro 9** – Quantitativo de atos normativos e regulamentares da gestão fiscal nos planos federal e estadual

<b>Tipologia documental</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Esfera/âmbito</b>
Portarias Secretaria do Tesouro Nacional (inclui as portarias interministeriais)	45	Federal
Instruções de Procedimentos Contábeis – STN	20	Federal
Leis Ordinárias Estaduais – PPA, LDO e LOA e alterações	21	Estadual
Resoluções TCE-PA – Parecer Prévio	8	Estadual
Decretos Legislativos Alepa – Julgamento de contas	8	Estadual
Orientações Normativas – Sefa	6	Estadual
ACO – STF	10	Federal
Notas Técnicas STN	29	Federal
Plano Anual de Fiscalização – TCE-PA	8	Estadual
Leis Complementares Federais – alterações na LRF	10	Federal
Emendas Constituição Federal	5	Federal
Emendas Constituição Estadual	4	Estadual
Resoluções ATRICON – Gestão Fiscal	5	-
Resoluções TCE – Em temas de fiscalização	10	Estadual
Resoluções ATRICON – MMD/QATC e correlatos	11	-
<b>TOTAL</b>	<b>200</b>	

**Fonte:** Elaborado pela autora (2023).

**Nota:** Detalhamento no Apêndice A

Além disso, foram acessadas as atas das reuniões do Tribunal Pleno, verificando-se as deliberações sobre matéria processual acerca da gestão fiscal contidas, especificamente, nos acompanhamentos dos Relatórios de Gestão Fiscal e Resumido da Execução Orçamentária, bem como Parecer Prévio emitido sobre as Contas do governador. Nesse levantamento, foram identificados os opinativos da Unidade Técnica do Órgão Ministerial e a decisão do corpo deliberativo. Os documentos catalogados, nessa etapa, seguem demonstrados no Quadro 10:

**Quadro 10** – Detalhamento das classes processuais referidas nas atas das reuniões do Tribunal Pleno – 2015 a 2023

<b>Classe Processual</b>	<b>Subclasse processual</b>	<b>Quantidade de processos apreciados pelo Tribunal Pleno</b>
Gestão fiscal (art. 50, VIII, do RITCE-PA)	Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)/Poder Executivo/1º ao 6º bimestre de 2015 a 2022	48
	Relatório de Gestão Fiscal (RGF)/Poder Executivo e Consolidado/1º ao 3º quadrimestre de 2015 a 2022	24
Prestação de contas do governador do Estado (art. 50, I, do RITCE-PA)	Contas anuais do governador/2015 a 2022	8
<b>TOTAL</b>		<b>80</b>

**Fonte:** Atas das sessões do Tribunal Pleno (2015 a 2023)

Considerando que os Pareceres Prévios do Tribunal Pleno, constitucionalmente, trata-se de embasamentos técnicos para subsidiar julgamento das contas do governador por parte da Assembleia Legislativa, houve a necessidade de examinar os documentos produzidos por esse órgão legislativo no âmbito dessa atividade, uma vez que refletem o desfecho do mencionado julgamento, possibilitando identificar a tríade comunicativa luhmanniana (informação, enunciado e compreensão).

Adicionalmente, foram realizadas entrevistas (3ª etapa). Segundo Martins (2008), por meio das entrevistas semiestruturadas, emerge o conhecimento existente, o qual é expresso na forma de respostas, o que viabiliza a interpretação. O mencionado autor complementa que, na entrevista semiestruturada, o entrevistador busca por informações, dados e opiniões, que são conduzidos mediante uma conversa livre, que não se detém somente ao roteiro prévio de perguntas.

A condução de entrevista é de suma relevância na realização da pesquisa, dado que viabiliza a extração de diferentes, mas coerentes, opinativos que, por vezes, não são revelados nas fontes documentais como aquelas informações não contidas em atas de reuniões ou não expressas em Leis, Decretos, Pareceres ou Notas Técnicas, o que contribui para a análise dos enfoques subjetivos na pesquisa, sendo, conforme Duarte (2004, p. 215), “[...] fundamentais quando se precisa/deseja mapear práticas, crenças, valores e sistemas classificatórios de universos sociais específicos, mais ou menos bem delimitados, em que os conflitos e contradições não estejam claramente explicitados”.

Além disso, em estudos observacionais sistêmicos autorreferenciais, essa técnica de pesquisa qualitativa mostra-se adequada, uma vez que possibilita ao pesquisador identificar as decisões e os códigos binários (pré-existent e emergentes), que regulam o sistema (Vidal, 2017b). O roteiro das entrevistas (Apêndice A) foi elaborado tomando como base os objetivos específicos descritos neste trabalho e o marco teórico delineado, sendo aplicado 1/3 dos conselheiros que formam o corpo deliberativo (Tribunal Pleno) do TCE-PA.

Ressalta-se que, na medida em que o objetivo do trabalho também aludiu à análise dos efeitos das comunicações nas práticas de gerenciamento das contas públicas do Estado do Pará, ambiente (externo) do sistema sob enfoque, esses efeitos foram analisados com base, exclusivamente, nos monitoramentos das recomendações efetuadas pelo TCE-PA, constantes dos dados documentais, registrados nas atas das sessões do Tribunal relacionadas às classes processuais levantadas (gestão fiscal e contas de governo). Isso porque essas classes processuais têm cronograma de divulgação contínuo ao longo dos exercícios financeiros, conforme normas

legais e regimentais, o que permitiu, no contexto apreciado, identificar a receptividade das mensagens produzidas nessa seara.

Quanto às entrevistas, ocorreram presencialmente e foram gravadas, com vistas a permitir a transcrição delas. Para uma melhor estruturação, foram divididas em três momentos. Na primeira fase, foram realizadas apresentações, na ocasião, a pesquisadora apresentava um breve histórico acadêmico e a pesquisa. Num segundo momento, realizava-se a entrevista semiestruturada, seguindo o roteiro constante no Apêndice B, com o objetivo de capturar informações do entrevistado e práticas do dia a dia na organização.

Nessa ocasião, iniciou-se a gravação da conversa, mediante autorização dos participantes, observando-se o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) (Apêndice C). Mesmo existindo um roteiro, houve momentos em que se fizeram necessários questionamentos adicionais, procurando não influenciar o participante da pesquisa, mas, sim, esclarecer pontos que poderiam ser extrapolados nas análises. Essa é uma característica peculiar da entrevista semiestruturada. A terceira fase se baseou no fechamento das questões abordadas e nos agradecimentos pela participação na pesquisa.

No Quadro 11, apresenta-se um breve detalhamento dos participantes, a data da realização da entrevista e o tempo de sua duração.

**Quadro 11** – Participantes entrevistados

<b>Participante</b>	<b>Data</b>	<b>Tempo total da entrevista</b>
Entrevistado 1	27/09/2023	37 min. e 12 seg.
Entrevistado 2	25/09 e 15/10/2023	31 min.
Entrevistado 3	06/12/2023	56 min. e 44 seg.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2023).

Em média, as entrevistas tiveram uma duração de 42 minutos e ocorreram no período compreendido entre setembro e dezembro de 2023. Os nomes dos entrevistados foram suprimidos nos registros contendo citações literais extraídas das transcrições. Essa ação foi realizada por questões éticas, preservando o anonimato dos entrevistados, os quais passaram a ser identificados por meio de números.

A transcrição integral das entrevistas foi efetuada da seguinte forma: inicialmente, recorreu-se à transcrição assistida por um sistema robótico, seguida por uma revisão humana detalhada do texto, baseada na audição cuidadosa das gravações. Na elaboração das transcrições, priorizou-se a correção de aspectos gramaticais, ortográficos e linguísticos,

visando aprimorar a fluidez textual. Essa abordagem foi adotada para possibilitar a integração dos textos com a pesquisa bibliográfica e documental na análise dos dados.

No decorrer das entrevistas, também foram efetuados registros em notas de campo, os quais forneceram *insights* adicionais e complementaram as respostas diretas dos entrevistados.

### 3.5 Análise dos dados

A partir do referencial simbólico, dos dados processuais levantados nas etapas precedentes e das entrevistas realizadas, a análise e a interpretação das informações foi efetuada com base na análise de conteúdo, considerada a técnica mais apropriada para lidar com as mencionadas fontes, pois guarda coerência com uma abordagem que privilegia a análise de comunicações em um contexto de interação relacional.

A análise de conteúdo possui duas funções, conforme salienta Bardin (2016), a primeira está relacionada à função heurística, à proporção que favorece a tentativa exploratória e aumenta a possibilidade de descoberta. A segunda função refere-se à administração da prova, em que hipóteses, sob o formato de questões ou de afirmações temporárias, servem de diretrizes, recorrendo para o método de análise de uma confirmação ou de uma revogação.

Ademais, é importante ressaltar que esse tipo de análise pode ser utilizado para qualquer tipo de comunicação, que vincule um conjunto de significados de um emissor para um receptor e não apenas em comunicações orais e escritas, pois sempre se parte do princípio que, por trás do discurso manifesto, esconde-se outro sentido que convém desvendar. Logo, esse método corresponde a um conjunto de instrumentos de cunho metodológico em constante aperfeiçoamento, que se aplicam a discursos diversificados, isto é, um conjunto de técnica de pesquisa cuja busca consiste em compreender os sentidos de um documento, dado que o campo de aplicação é extremamente vasto.

Para Bardin (2016, p. 86), “qualquer comunicação, isto é, qualquer transporte de significações de um emissor para um receptor controlado ou não por este, deveria poder ser escrito, decifrado pelas técnicas de análise de conteúdo”. As três etapas descritas pela referida autora como essenciais, nos trabalhos que aplicam esse tipo de análise, são:

- a) a pré-análise: está relacionada ao momento em que a atenção do pesquisador deve estar centrada na organização de todo o material coletado, que será a base para o entendimento do *corpus* da investigação;

- b) a descrição analítica: é a etapa em que o material coletado é mais aprofundado, sendo orientado pelas hipóteses e referencial teórico em princípio. Dessa análise, surgem quadros de referência, nos quais se buscam sínteses coincidentes e divergentes de ideias;
- c) interpretação referencial: trata-se da fase de análise propriamente dita. Nesse momento, estabelece-se uma relação entre a intuição, a reflexão e o embasamento dos materiais empíricos com a realidade, aprofundando, desse modo, as conexões das ideias.

### 3.5.1 Categorias de análise

A utilização de procedimentos de codificação para os dados documentais e as entrevistas possibilitou uma sistemática transformação semântica, a qual, alinhada aos códigos teórico-sistêmicos pré-selecionados (sistemas/entorno e comunicação), culminou na definição das categorias arroladas a seguir, observando-se os fundamentos metodológicos de Bardin (2016) e delineadas com base em cada objetivo específico:

- i. **objetivo específico “a”**: identificar os reflexos e os possíveis entraves do arcabouço normativo da gestão fiscal governamental capitaneado pela Lei de Responsabilidade Fiscal e legislação correlata, nos planos federal e estadual, na dinâmica comunicacional estabelecida. Na categorização desse objetivo específico, dispuseram-se inicialmente: (a) os diversos normativos, orientações, jurisprudências e entendimentos acerca dos macros temas da gestão fiscal selecionados para investigação nos planos federal e estadual, organizados e codificados em planilha eletrônica. Com o fundamento da categoria teórica (sistema/entorno), obteve-se a categoria temática **semântica normativo fiscal**, a qual é descrita da seguinte forma: refere-se à interpretação dos dispositivos da LRF e de normas correlatas no âmbito das organizações do sistema político, administrativo e jurídico nos planos federal e estadual. A partir disso, foi possível identificar, nesse âmbito, a aderência e/ou falta de aderências das informações fiscais auditadas, financeiro/não financeiro – formal, entendimentos convergentes/ divergentes;
- ii. **objetivo específico “b”**: verificar como são recepcionadas, no Poder Executivo, as mensagens emitidas pelo Tribunal em relação aos processos de fiscalização da Gestão

Fiscal Estadual e os efeitos dela decorrentes. Na categorização desse objetivo específico, utilizaram-se: (a) informações captadas na pesquisa documental/atas do Tribunal Pleno do TCE-PA concernentes às classes processuais gestão fiscal e nas entrevistas semiestruturadas (Apêndice A), organizados e codificados em planilha eletrônica; (b) percepções obtidas por meio das notas de campo durante a realização das entrevistas. Obteve-se, a partir da categoria teórica comunicação, a categoria empírica **Fluxos de Informação**, descrita da seguinte forma: refere-se à emissão de mensagens ao jurisdicionados em decorrência da fiscalização que tenha como escopo dados e relatórios da LRF, incluindo os monitoramentos das recomendações, quando existentes. A partir disso, foi possível identificar, nesse âmbito, a ocorrência de fiscalização síncrona/assíncrona; reporte de alerta e recomendações no tempo e a destempo; recomendações aceitas/não aceitas/ignoradas;

- iii. **objetivo específico “c”**: averiguar na temática em comento como as mensagens, emanadas pelo Tribunal, por intermédio do parecer prévio emitido sobre as contas de governo do Estado, são recepcionadas, no Parlamento Estadual, especialmente, na Comissão Técnica e no Colegiado da Assembleia Legislativa e os efeitos delas decorrentes. Na categorização desse objetivo específico, usou-se: (a) percepções captadas nos roteiros de entrevistas (roteiro de entrevista semiestruturado, Apêndice A); (b) as percepções obtidas pelas notas de campo; (c) verificação dos relatórios e pareceres prévios das contas do governador do Estado, organizados e codificados em planilha eletrônica. A partir da categoria teórica comunicação, obteve-se **Fluxos de Informação**, descritos no item (ii), referenciando as recomendações aceitas/não aceitas no tempo/a destempo, parecer prévio opinativo/não vinculativo.

### 3.6 Limitações da pesquisa

No item 3.2 quando se abordou o papel da observadora, foram externados alguns aspectos no que concerne à observação de primeira e de segunda ordem e aos respectivos pontos cego. Nesse contexto, considerando que o vínculo da observadora mantido com a organização, integrando o corpo técnico, mostrou-se que, em alguns momentos da entrevista realizada, os entrevistados fizeram menção, dentre outros, a “você conhece, você viu”, as quais poderiam indicar possíveis vieses. É válido destacar, entretanto, que a coleta desses dados foi,

cuidadosamente, cotejada em conjunto com os dados documentais, de modo a garantir o cumprimento da finalidade acadêmica.

Igualmente, a não realização de entrevistas com participantes externos ao sistema, principalmente jurisdicionados, cogitada no decorrer da investigação, não se concretizou, o que pode ter sido dificultada, dentre outros, pelo fato de a pesquisadora integrar o corpo técnico da organização. Nesse particular, a captação de informações, por parte desses receptores, acerca das mensagens emitidas pelo Tribunal, foi obtida a partir dos dados documentais, mormente, dos relatórios fiscais subsequentes, produzidos por eles, após a decisão do Tribunal Pleno e a notificação do gestor acerca das recomendações, conforme detalhado no roteiro metodológico.

## **4 INTERCONEXÕES E FLUXOS COMUNICACIONAIS NO CONTROLE E NA FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL PARAENSE**

Neste capítulo, são apresentados os resultados da observação empírica e as análises decorrentes. As partes foram estruturadas em consonância com os objetivos da pesquisa, sintetizadas nas categorias temáticas delineadas no roteiro teórico metodológico. No primeiro item do capítulo, dispõe-se a semântica normativa regulamentar afeta à gestão fiscal capitaneada pela LRF e os respectivos desdobramentos. No segundo, destacam-se a função e as operações do sistema organizacional observado e, no terceiro, o fluxo de mensagens estabelecido e efeitos respectivos, seguindo-se com as discussões e as proposições.

### **4.1 Semântica normativo-regulamentar**

A fiscalização e o acompanhamento da gestão fiscal, incumbida aos Tribunais de Contas, encontram amparo nos preceitos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pelas normas e regulamentos editados, a rigor, no âmbito do sistema político administrativo. Disso decorre que o processo de auto-organização do sistema sob enfoque, na concepção dada por Niklas Luhmann, diante da capacidade de mobilidade destas entre distintos sistemas (político, administrativo e jurídico), em referência às organizações, forma uma rede interconectada sujeita aos supracitados regramentos, cujo fluxo informacional e comunicativo visa, dentre outros, promover a generalização congruente das expectativas normativas a partir do que a organização decide.

Entrementes, o extenso conjunto de documentos consultados, os quais expressam as diretrizes e as regras essenciais para uma gestão fiscal responsável (leis, instruções normativas, resoluções, portarias, manuais, jurisprudência etc.), cronologicamente, evidenciam o aumento da complexidade no tratamento da temática, importando, por conseguinte, em contingências, riscos e ambiguidades. Ao longo do tempo, verificou-se que houve expansão significativa desse aparato, resultando na sobreposição de normas e temas que impulsionaram o fenômeno contingente e tornaram a abordagem do controle da gestão fiscal ainda mais embaraçada.

A propósito, a Figura 8 mostra uma nuvem de palavras construída por temas e regramentos afetos à LRF, identificados com maior frequência nos atos normativos, nos atos regulamentares do Tesouro Nacional e nas decisões dos Tribunais de Contas (Resoluções e Acórdãos), nas esferas federal e estadual no período delimitado na pesquisa.

**Figura 8** – Regramentos e temas vinculados à LRF



**Fonte:** Elaborado pela autora (2023).

Os regramentos relacionam, dentre outros, CF/88, LRF, teto de gastos, emendas parlamentares impositivas, emendas Pix, planos de ajuste fiscal, equilíbrio entre receitas e despesas correntes, despesa com pessoal de organizações sociais, Instruções de Procedimentos Contábeis, os quais impactam na seara fiscal que, por seu turno, exige controles variados e inovadores no âmbito da administração pública.

Essa complexidade, quer no sistema político administrativo, quer no sistema jurídico, desencadeia múltiplas formas de compreensão do tema, de modo que as interpretações e as decisões tomadas pelas organizações vinculadas têm o condão de influenciar nas práticas e nas seleções daqueles que manejam os fluxos operativos, consubstanciada em uma lógica circular de causa, efeito e novas causas.

Particularmente, em relação aos três macros temas específicos da gestão fiscal delimitados para fins deste estudo – gastos com pessoal, endividamento público (Dívida Consolidada Líquida) e meta fiscal (resultados primário e nominal), apresentam-se adiante algumas dessas constatações.

#### 4.1.1 Despesa com pessoal

A definição de despesa bruta com pessoal dada pela LRF considera quaisquer gastos remuneratórios com servidores ativos, inativos e pensionistas realizados no interstício temporal de 12 meses, levando em conta o mês de referência e os 11 meses anteriores, observado o regime

contábil de competência (Brasil, 2000). Paralelamente, a mencionada lei também prevê as rubricas que devem ser excluídas do referido cálculo, qual seja, indenização por demissão de servidores ou empregados, incentivos à demissão voluntária decorrentes de decisão judicial, dentre outras. O resultado disso, isto é, a diferença entre a despesa bruta com pessoal e as despesas não computadas, corresponde à despesa líquida com pessoal.

Por conseguinte, o limite percentual de gasto aferido decorre da comparação efetuada entre a despesa líquida em questão e a Receita Corrente Líquida, esta constituída pela soma das receitas correntes, isto é, aqueles ingressos que aumentam as disponibilidades financeiras do ente federado, arrecadadas no mês em referência e nos 11 anteriores, excluídas, no caso dos Estados, as duplicidades e as deduções relativas às transferências constitucionais e legais, à contribuição dos servidores para o regime próprio de previdência, à compensação financeira entre os regimes de previdência e aos repasses para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) (Brasil, 2000).

Conforme demonstrado no Quadro 12, o limite máximo que esse grupo de despesa pode alcançar, no âmbito da União, corresponde a 50% da Receita Corrente Líquida, ao passo que, para estados e municípios, a 60%. A distribuição interna dos percentuais entre os Poderes Executivo, Judiciário Legislativo e Ministério Público é feita da seguinte forma:

**Quadro 12** – Limites percentuais da despesa com pessoal por ente federativo e esfera de Poder

<b>Federal (50%)</b>	<b>Estadual (60%)</b>	<b>Municipal (60%)</b>
Executivo – 40,90%	Executivo – 49%	Executivo – 54%
Judiciário – 6,0%	Judiciário – 6%	Legislativo – 6%
Legislativo (incluído TCU) – 2,5%	Legislativo (incluído TCE) – 3%	
Ministério Público da União – 0,6%	Ministério Público do Estado – 2 %	

**Fonte:** Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

Segundo a LRF, nos estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios, como é o caso do Pará, ocorre alteração no percentual fixado, de modo que o limite do legislativo aumenta para 3,4% e do Executivo reduz para 48,6%. Ademais, para os Poderes Legislativo e Judiciário, a lei fiscal também prevê a necessidade de cálculos específicos concernentes à distribuição dos limites entre os seus órgãos, de forma proporcional à média dessas despesas em relação à Receita Corrente Líquida, verificados nos três últimos exercícios financeiros à promulgação da sobredita lei. Por conta desse dispositivo na LRF, foi editada a Resolução TCE-PA nº 17.793/2009 que dispôs acerca da distribuição proporcional desses percentuais entre os Poderes e os órgãos independentes do Estado do Pará.

Salienta-se que a transparência e a divulgação desses gastos são obrigatórias na administração pública, devendo ser efetuada a cada quadrimestre pelos Poderes e órgãos independentes da União, Estados e Municípios, elencados na LRF, no documento intitulado Relatório de Gestão Fiscal. Para os Municípios com população inferior a 50 mil habitantes, é possível haver a opção pela divulgação semestral, de acordo com o art. 63, do citado normativo.

Nesse contexto, a semântica conceitual afeta à despesa com pessoal, contida nos manuais de demonstrativos fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, foi o componente analisado que mais sofreu alteração ao longo dos exercícios financeiros avaliados. Tal fato adveio tanto da promulgação de novos diplomas legislativos no âmbito de jurisdição dos entes federativos, os quais impactaram no reconhecimento de despesa dessa natureza, quanto de interpretações emanadas pelo próprio órgão central de contabilidade da União a partir das orientações visando à consolidação das contas públicas.

Nesse último caso, as orientações da STN resultaram, sobremaneira, de discussões oriundas de grupos de trabalhos, regularmente instituídos para subsidiar as decisões do órgão de contabilidade da União, quanto ao tratamento de temas dessa seara, em especial, o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON) e Grupo Técnico de Padronização de Relatórios (GTREL), que, por conseguinte, passaram a compor a Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF).

As recomendações e as determinações proferidas pelo Tribunal de Contas da União, o qual tem o Poder Executivo e, posteriormente, a STN como jurisdicionado, também tiveram efeitos nesse cenário. A depender do tema, em alguns casos, pelo princípio da simetria, o opinativo do TCU se estendeu aos demais entes subnacionais. Essas interpretações também foram moldadas por decisões emanadas pelos tribunais judiciais, em especial, a Suprema Corte Federal.

Nesse particular, relevante se faz destacar que, em 2007, os mecanismos de controle destacados na LRF, que previam diminuição da remuneração dos cargos em comissão e funções de confiança, bem como a redução temporária de jornada de trabalho com a adequação de vencimentos, quando ultrapassado o limite máximo de despesa com pessoal, por parte de Estados e Municípios, assim como dos Poderes e órgãos independentes, já haviam sido suspensos por liminar concedida em 2002 pelo STF, conforme Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.238.

A Corte Suprema entendeu que tais regras extrapolavam o disposto na CF/88. Dessa forma, quem ultrapassasse ou viesse a ultrapassar tal limite não estaria obrigado nem poderia

usar as alternativas de redução previstas na lei fiscal. O julgamento dessa ADI foi encerrado em 2020, mantendo-se entendimento do STF na sua íntegra.

Nesse mesmo sentido, a Suprema Corte já havia decidido também, em Ação Civil Ordinária (ACO), sobre a extrapolação de limites da despesa com pessoal dos Poderes e órgãos independentes e seus respectivos reflexos nas contratações de operações de crédito dos entes federativos. Isso porque a LRF dispunha que, caso ultrapassados os limites desse gasto, caberia ao Poder ou órgão proceder ao seu reenquadramento nos dois semestres subsequentes, eliminando o percentual excedente. Caso a redução não fosse efetivada, o ente federativo não poderia receber transferências voluntárias, obter garantia de outro ente ou contratar operações de crédito.

Entretanto, considerando que as operações de crédito, em regra, são efetuadas pelo Poder Executivo. E, mesmo que esse Poder estivesse dentro do seu patamar de limite de despesa com pessoal, enfrentava restrições nos Pedidos de Verificação de Limites e Condições (PVL), registrada no Sistema de Análise da Dívida Pública, nas Operações de Crédito e nas Garantias da União, Estados e Municípios (SADIPEM) junto ao Tesouro em razão da extrapolação de limites de gastos com pessoal de outros poderes e órgãos independentes.

Ao ser demandado pelo Poder Executivo prejudicado, como no caso do Estado do Maranhão na Ação Cível Originária (ACO) nº 2.099/2015 e do Estado do Pará, ACO nº 3.133/2019, o STF uniformizou o entendimento no sentido de que o Estado só pode sofrer restrições nos cadastros de devedores da União por atos praticados pelo Executivo. Em consequência, atos do Legislativo, Judiciário, Ministério Público e Tribunal de Contas não podem gerar sanções da União contra o Estado, diante da ausência de ingerência direta do Executivo sobre eles.

Em 2021, por meio de alteração legislativa efetivada na LC federal nº 178/2021, a LRF passou a prever que essa restrição, de fato, se daria de forma individualizada, considerando a realidade de cada um dos Poderes e órgãos independentes. Assim, o Poder Executivo passou, nos seus pleitos, a responder, exclusivamente, de acordo com o seu limite de pessoal aferido.

No Quadro 13, destacam-se as alterações empreendidas nas sucessivas versões dos Manuais de Demonstrativos Fiscais, divulgado pelo órgão central de contabilidade da União, representado no interstício da pesquisa.

**Quadro 13** – Síntese das principais alterações do demonstrativo da despesa com pessoal – 2015-2022

(continua)

Ano/Edição MDF	Descrição das principais alterações
2015 (5ª edição)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Em atendimento às recomendações constantes no Acórdão nº 894/2012 – TCU – Plenário, foi incluído entendimento sobre o critério de classificação dos benefícios de natureza assistencial na despesa com pessoal, conforme baixo: Integram a despesa com pessoal (Auxílio-invalidéz, Salário-família e Auxílio-reclusão). Não integram a despesa com pessoal (Auxílio-creche ou assistência pré-escola Auxílio-natalidade, Auxílio-funeral, Assistência-saúde – 5º da Lei nº 9.717/1998, c/c o art. 18 da Lei nº 8.213/1991 e o art. 185 da Lei nº 8.112/1990).</li> <li>• Considerando o disposto na Portaria STN nº 72/2012, que estabeleceu normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos, foi elaborado texto no tópico que trata de particularidades (04.01.03.02) sobre a obrigatoriedade de o consórcio público publicar, inclusive, em meio eletrônico, esse demonstrativo. Além disso, o ente que participa de consórcio deverá consolidar a execução orçamentária e financeira do consórcio público relativa aos recursos entregues em virtude de contrato de rateio.</li> <li>• Com o objetivo de preencher uma lacuna no demonstrativo, foi criada linha específica para informar o limite de alerta, conforme disposto no § 1º do art. 59 da LRF.</li> </ul>
2016 (6ª edição)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Em atendimento às recomendações constantes no Acórdão nº 894/2012 – TCU – Plenário, foram discutidos e aprovados em reunião do GTREL ajustes no texto do anexo sobre o critério de classificação dos benefícios previdenciários, que compõem a despesa bruta de pessoal, e os de natureza assistencial, que não compõem a despesa bruta com pessoal.</li> <li>• Inclusão de duas listas exemplificativas: uma com itens considerados despesa bruta com pessoal e outra com itens que não compõem a despesa bruta com pessoal.</li> <li>• Inclusão do entendimento de que a remuneração dos conselheiros tutelares entra no cálculo da despesa bruta com pessoal ativo, conforme discutido no Grupo Técnico de Padronização de Relatórios.</li> <li>• Inclusão de entendimento de que as despesas decorrentes de contratos de aprendizagem serão incluídas apenas no cômputo da despesa bruta com pessoal ativo nos casos em que os aprendizes estiverem substituindo servidores do Plano de Cargos e Salários do Poder ou Órgão.</li> <li>• Inclusão de coluna “% sobre a RCL” para que as informações do percentual sejam apresentadas num campo para ser preenchido. Essa informação se encontrava no título das linhas dos demonstrativos.</li> </ul> <p>Ressalta-se também a alteração decorrente da Portaria STN nº 10, de 7 de janeiro de 2015, que, definindo que a publicação do RGF pelas Defensorias Públicas Estaduais e pela Defensoria Pública da União e do Distrito Federal, deixa de ser facultativa e passa a ser obrigatória.</p>
2017 (7ª edição)	<p>Inclusão, no tópico 04.01.04.02 – RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS, do item “Atos considerados nulos” com orientações referentes ao entendimento sobre o disposto no art. 21 da LRF. Destacam-se as orientações a respeito da nulidade do ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20 da LRF. Está sendo reproduzido o entendimento existente na União de que para dar cumprimento ao parágrafo único do art. 21 da LRF, atos de investidura praticados e/ou vantagens pecuniárias outorgadas, que venham a resultar aumento da despesa com pessoal, só devem ser realizados no período de 180 dias do final do mandato, caso tenham sido previstos, inicialmente, na Lei Orçamentária Anual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias, em data anterior a esse período;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alteração nas orientações para preenchimento da linha “Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária”, visando à adequação ao disposto na LRF. A redação atual dispõe que a indenização por férias e por licença prêmio não gozadas somente deverá ser considerada espécie indenizatória em função da perda da condição de servidor ou empregado. A LRF, no entanto, dispõe que deverão ser deduzidas as despesas relativas a incentivos à demissão voluntária;</li> <li>• Inclusão da linha “(-) Transferências obrigatórias da União relativas às emendas individuais (V) (§ 13, art. 166 da CF)” com o objetivo de registrar o valor da transferência obrigatória da União aos Estados, Distrito Federal e Municípios, em virtude das emendas</li> </ul>

(continua)

<p>2017 (7ª edição)</p>	<p>individuais ao projeto de lei orçamentária, conforme disciplina os parágrafos 9º, 10, 11, 12 e 13 do art. 166 da CF. A Emenda Constitucional nº 86, de 2015, determinou a exclusão na base de cálculo da receita corrente líquida apenas para fins de aplicação dos limites de despesa com pessoal, dos valores transferidos pela União referentes às emendas individuais ao projeto de lei orçamentária. Essas emendas individuais serão aprovadas até o limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo e metade do valor será destinado a ações e serviços públicos de saúde;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inclusão da linha “RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA – (VI)” com o objetivo de registrar o valor da RCL dos últimos 12 meses, incluído o mês de referência, após a exclusão dos valores de transferências obrigatórias da União relativas às emendas individuais, conforme disciplina o § 13, art. 166 da CF.</li> </ul>
<p>2018 (8ª edição)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alteração na tabela do demonstrativo para que as despesas sejam apresentadas mês a mês, além da apresentação do total acumulado nos últimos 12 meses. Essa alteração possibilitará que esse demonstrativo seja elaborado por meio da Matriz de Saldos Contábeis, utilizando as informações já publicadas nos demonstrativos anteriores;</li> <li>• Inclusão de orientação para que as despesas com pessoal decorrentes da contratação, de forma indireta, de serviços públicos relacionados à atividade-fim do ente público sejam incluídas no cômputo da despesa com pessoal.</li> <li>• Inclusão de linhas, identificando, dentre as despesas com “Pessoal Ativo”, os “Vencimentos, Vantagens e Outras Despesas Variáveis”, as “Obrigações Patronais” e os “Benefícios Previdenciários” e, dentre as despesas com “Pessoal Inativo e Pensionistas”, as “Aposentadorias, Reserva e Reformas”, as “Pensões” e “Outros Benefícios Previdenciários”. Essas alterações visam dar mais transparência aos itens incluídos no cômputo da despesa com pessoal;</li> <li>• Inclusão de orientação para que, na apuração das despesas executadas, sejam incluídas despesas de competência do período de apuração que não passaram pela execução orçamentária. Como a LRF determina que as despesas com pessoal sejam apuradas por competência, é necessário fazer ajustes na elaboração do demonstrativo para que as despesas sejam apresentadas de acordo com o período de competência, não coincidindo necessariamente com a execução orçamentária.</li> </ul>
<p>2019 (9ª edição)</p>	<p>Alteração do título da linha “Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)” para “Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização ou de contratação de forma indireta (§ 1º do art. 18 da LRF)”, com orientação para que as despesas com pessoal, decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, sejam informadas nessa linha e detalhadas em notas explicativas.</p> <p>Atualização do texto das instruções de preenchimento do demonstrativo para adequar a descrição dos itens das Receitas Correntes ao novo ementário das receitas válido para o exercício de 2018, publicado pela Portaria Interministerial SOF/STN nº 5/2015.</p>
<p>2020 (10ª edição)</p>	<p>Alteração dos modelos do Anexo 3 dos Estados, DF e Municípios na Íntegra do Manual e dos respectivos modelos no arquivo em Excel – Anexos MDF Parte III (RREO) – 10ª edição MDF, com o objetivo de contemplar a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 105, de 2019, que dispôs que a RCL utilizada para o cálculo do limite das despesas com pessoal e endividamento não deve considerar os valores das transferências da União por emendas parlamentares individuais. Também foram introduzidas as instruções de preenchimento referentes a esses itens.</p> <p>Alteração do quadro do Anexo 1, na seção 04.01.05.01 Ente da Federação (Tabela 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal) e do modelo do arquivo em Excel – Anexos MDF Parte IV (RGF) – 10ª edição MDF, para correção dos itens de ajustes referentes às Transferências Obrigatórias da União para apresentar, separadamente, as relativas às emendas individuais e às de bancada, com o objetivo de contemplar a alteração introduzida pelas Emendas Constitucionais nº 100, de 2019, e nº 105, de 2019, que dispôs que a RCL utilizada para o cálculo do limite das despesas com pessoal, não deve considerar os valores das transferências da União para emendas parlamentares individuais e de bancada. Também foram corrigidas as instruções de preenchimento referentes a esses itens.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inclusão de esclarecimentos sobre as despesas com pessoal das organizações sociais (OS) que devem ser consideradas no cômputo do limite.</li> </ul>

(conclusão)

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inclusão de esclarecimentos sobre as alterações efetuadas no art. 23 da LRF por meio da Lei Complementar nº 164 de 2018.</li> </ul>
2021 (11ª edição)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exclusão das linhas referentes a “Outros Benefícios Previdenciários”, tendo em vista que a EC nº 103/2019 limitou os benefícios previdenciários às aposentadorias e à pensão por morte.</li> <li>• Inclusão da linha “Despesa com Pessoal não Executada Orçamentariamente” para que sejam destacadas no demonstrativo as despesas com pessoal devidas no período e que não foram executadas em razão de insuficiência financeira.</li> <li>• Atualização do item “Atos considerados nulos” do tópico “04.01.04.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS” com a inclusão das alterações efetuadas na Lei de Responsabilidade Fiscal por meio da Lei Complementar nº 173/2020.</li> </ul> <p>Correção da orientação existente para que fique claro que deve ser considerada a RCL AJUSTADA como parâmetro para apuração dos limites prudencial e de alerta, tendo em vista a alteração da CF/88 pela EC nº 105/2020.</p>
2022 (12ª edição)	<p>Incorporação das disposições contidas na Nota Técnica SEI nº 45799/2020/ME, que orienta quanto ao registro dos valores das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade-fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública, de modo a dar cumprimento ao disposto na Portaria STN nº 377/2020.</p> <p>Ajustes decorrentes da publicação da Lei Complementar nº 178/2021:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inclusão das orientações relacionadas à aplicação do art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021, conforme apresentado na 30ª reunião da CTCONEF, incluindo o quadro para acompanhamento da trajetória de retorno ao limite estabelecido pela LRF, de preenchimento obrigatório para os entes que se enquadrarem no regime estabelecido pelo dispositivo.</li> <li>• Ajustes textuais pontuais, de modo a compatibilizar o texto do Manual às alterações da LRF promovidas pelo art. 16 da referida Lei. Conforme Nota Informativa SEI nº 4076/2021/ME, as alterações, em sua maior parte, apenas corroboraram o entendimento já expresso no Manual, sendo tais ajustes apenas de caráter formal.</li> </ul> <p>Exclusão dos itens “auxílio-reclusão” e “salário-família” do quadro que exemplifica as despesas que devem ser consideradas no cálculo de despesa bruta de pessoal e inclusão dos mesmos itens no quadro de despesas não consideradas, tendo em vista as alterações da Emenda Constitucional nº 103/2019.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inclusão de menção expressa à dedução, no cálculo da Receita Corrente Líquida, das receitas orçamentárias provenientes dos rendimentos financeiros das aplicações do RPPS, conforme aprovado na 30ª Reunião da CTCONEF, realizada no período de 11 a 14 de maio de 2021. O quadro também foi atualizado, com a inclusão da linha necessária ao registro desta dedução.</li> </ul>

**Fonte:** Elaborado pela autora (2023).

Das informações contidas no Quadro 13, é possível observar que as alterações consignadas nos manuais da STN foram contínuas e dinâmicas, dentre as quais merecem destaque as seguintes: em 2015, o tratamento atribuído às despesas com pessoal relativas aos benefícios previdenciários, capitaneado por decisão da Corte de Contas Federal, distinguia o que se incluía e o que não se incluía no cômputo desses gastos. Em 2020 e 2021, por força da EC nº 103/2019 (Brasil, 2019), a qual tratou da reforma da previdência, enfatizou-se que certos elementos, anteriormente categorizados pelo TCU como itens integrantes da despesa com pessoal, foram excluídos da classificação.

Em 2018, também houve a previsão de inclusão das despesas relacionadas às contratações realizadas de forma indireta pela administração pública, como aquelas efetuadas

através de Organizações Sociais (OS). Posteriormente, em 2019, a STN, por meio da Portaria nº 233/2019 (Brasil, 2019), inicialmente, orientou a aplicação dessa regra a partir do exercício de 2021, condicionando-a ao estabelecimento de diretrizes a serem dispostas no MDF. No entanto, em razão da pandemia da Covid-19 e das mudanças no panorama das finanças públicas, a referida Portaria foi revogada pela Portaria nº 377, de 8 de julho de 2020 (Brasil, 2020a), e o prazo inicialmente estipulado foi postergado para 2022.

Em 2020, a STN, na Nota Técnica SEI nº 45799/2020/ME, de 19 de outubro de 2020 (Brasil, 2020b), dispôs acerca das diretrizes mencionadas, isto é, trouxe as orientações para o registro dos montantes relativos às despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade-fim do ente federativo e recebem recursos financeiros provenientes da administração pública. Porém, em 2022, o Decreto Legislativo Federal nº 79, de 30 de junho de 2022 (Brasil, 2022), aprovado no Congresso Nacional, suspendeu a eficácia da Portaria nº 377/2020 (Brasil, 2020a) da STN antes citada, de modo que persiste no país controvérsias quanto ao cômputo desses gastos na despesa com pessoal.

A menção, em 2018, ao reconhecimento da despesa para fins de cálculo do indicador que considera, exclusivamente, os registros de execução orçamentária também é outro caso. Embora a LRF, em sua redação original e na alteração implementada em 2021, com a promulgação da LC nº 178/2021 (Brasil, 2021), tenha estipulado que a apuração da despesa em questão observe o regime de competência, independentemente de empenho, o mapeamento<sup>49</sup> de contas contábeis no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), gerenciado pela STN, ainda faz referência somente, aos registros orçamentários, reconhecidos no estágio do empenho. Frise-se que as contas orçamentárias nem sempre evidenciam a ocorrência de fato gerador (regime de competência), conforme exige a legislação fiscal (Andrade, 2019).

De modo geral, cabe destacar que, na elaboração dos demonstrativos fiscais, em particular, no tratado neste tópico e nos dois subsecutivos, que o arcabouço normativo e regulamentar, demanda a produção de indicadores, desenvolvidos a partir de informações orçamentárias e patrimoniais. Estas possuem propósitos específicos, ainda que se correlacionem. A primeira acomoda o registro e a evidenciação do orçamento público, enquanto a segunda faz referência à composição do patrimônio estatal, compreendendo o

---

<sup>49</sup> Consiste na definição das contas contábeis, conjugadas ou não com informações complementares, envolvendo a correspondência dessas informações na composição das demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais no Siconfi (Brasil, 2022).

reconhecimento, a mensuração e a evidenciação sob o regime de competência dos ativos/passivos e das variações patrimoniais.

Este último aspecto, em específico, vêm passando por mudanças no país, haja vista a necessidade de convergir aos padrões internacionais, desenvolvido pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). Apesar dos avanços alcançados na utilização do novo enfoque, a literatura tem destacado desafios na consolidação do mencionado controle (Anessi-Pessina; Steccolini, 2007; Aquino; Batley, 2016).

Ademais, a Receita Corrente Líquida, que é o denominador sobre o qual se calcula a despesa com pessoal e endividamento, também apresentou alterações no que tange à sua mensuração, visto que, após alterações na CF/88, em relação às transferências obrigatórias da União, relativas às Emendas Parlamentares Individuais (art. 166-A, § 1º, da CF/88) e às Emendas de Bancada (art. 166, § 16 da CF/88), foi definido que tais receitas não deveriam compor a RCL para fins de aferição de limites de gastos com pessoal e endividamento. Essa mesma discussão está sendo aplicada na concepção da Lei nº 14.434/2022, que institui o piso salarial nacional da Enfermagem, naquilo que diz respeito à assistência financeira complementar, efetuada por meio do orçamento da União aos demais entes federativos.

Do exposto, constata-se, em síntese, que as alterações empreendidas pelo órgão central de contabilidade de União, nessas orientações, com mudanças substanciais, capitaneadas por mensagens oriundas dos sistemas político e jurídico, tiveram e ainda têm o condão de impactar a maneira como os indicadores da despesa com pessoal são calculados e interpretados, o que pode afetar os fluxos comunicacionais decorrentes de análises e monitoramentos da situação financeira e fiscal dos entes federativos.

#### 4.1.2 Endividamento – Dívida Consolidada Líquida (DCL)

A dívida assumida pelo Poder Público constitui propagado mecanismo de gestão de recursos para cobrir insuficiências momentâneas de caixa ou distribuir no tempo o encargo de investimentos que beneficiarão diversas gerações (Andrade, 2019). Segundo a LRF, a dívida consolidada é representada pelo conjunto de compromissos apurados sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 meses ou, ainda, das operações de crédito de prazo inferior a 12 meses cujas receitas tenham constado do orçamento (Brasil, 2000).

Após as deduções relativas às disponibilidades de caixa e demais haveres financeiros, evidencia-se a Dívida Consolidada Líquida. A amplitude desse indicador é passível de sucessivos controles, inclusive, em recente alteração, procedida por meio da EC nº 109/2021 (Brasil, 2021), de modo que ficou assentado que a elaboração e a execução de planos e orçamentos da União, Estados e Municípios devem refletir a compatibilidade dos indicadores fiscais e a execução de planos e orçamentos com a sustentabilidade da dívida. O citado dispositivo foi regulamentado pela LC federal nº 200/2023 (Brasil, 2023), que institui regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico do País.

Os percentuais obtidos a partir da comparação entre a Dívida Consolidada Líquida e a Receita Corrente Líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estão previstos na Resolução do Senado Federal nº 40, de 20/12/2001 (Brasil, 2001), e são os seguintes: Estados e do Distrito Federal (200%) e municípios (120%). A verificação desses percentuais dos Estados e Municípios é efetuada quadrimestralmente no Relatório de Gestão Fiscal. O limite da Dívida Pública Federal, a despeito da exigência na LRF, ainda não foi definido.

De acordo com a Lei fiscal, se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, é obrigatória a redução do montante excedente, no mínimo, em 25% no primeiro dos três períodos seguintes. Enquanto perdurar o excesso, fica vedada a possibilidade de realização de qualquer tipo de empréstimo, seja ele interno ou externo, até mesmo, por Antecipação de Receita Orçamentária (ARO), para o ente que tenha contraído essa dívida. Há uma exceção a essa restrição, que é a permissão para o refinanciamento do montante principal atualizado da dívida mobiliária (Brasil, 2000).

Assim, do cotejo das informações constantes nos manuais fiscais editados pelo Tesouro Nacional, é possível identificar, quanto ao indicador fiscal sob referência, alterações na interpretação de alguns itens que o integram, conforme se detalha no Quadro 14.

**Quadro 14** – Síntese das principais alterações do demonstrativo a Dívida Consolidada Líquida – 2015-2022  
(Continua)

Ano/MDF	Descrição das principais alterações
2015 (5ª edição)	<p>Inclusão de parágrafo para que fique mais claro o que impacta o saldo da dívida consolidada e o registro de operações de crédito. O parágrafo tem a seguinte redação: “O valor da operação de crédito contratada (Anexo 4 do RGF) não é reduzido por eventuais pagamentos de juros e amortizações e nem aumentado por juros capitalizados. Todavia, o valor do estoque da dívida diminui com a amortização e aumenta com a capitalização de juros”.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Considerando o disposto na Portaria STN nº 72/2012, que estabeleceu normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos, foi elaborado texto no tópico que trata de particularidades (04.02.03.02) sobre a obrigatoriedade de o consórcio público publicar, inclusive, em meio eletrônico, esse demonstrativo, no caso de o consórcio contratar operação de crédito. Além disso, o ente que participa de consórcio deverá consolidar a execução orçamentária e financeira do consórcio público relativa aos recursos entregues em virtude de contrato de rateio. A contratação de operação de crédito por parte do consórcio público se sujeita aos limites e condições próprios estabelecidos pelo Senado Federal, de acordo com o disposto no art. 52, inciso VII, da Constituição. No entanto, caso venham a ser realizadas operações de crédito irregulares, seja por estarem em desacordo com essa regra, seja por estarem vedadas, estas deverão ser incluídas nos Demonstrativos de Dívida Consolidada Líquida e de Operações de Crédito e na consolidação das contas dos entes da Federação.</li> <li>• Com o objetivo de preencher uma lacuna no demonstrativo, foi criada linha específica para informar o LIMITE DE ALERTA, conforme disposto no § 1º do art. 59 da LRF.</li> </ul>
2016 (6ª edição)	<p>Essa nova versão do MDF 6ª edição apresenta alteração no Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, da Parte IV – Relatório de Gestão Fiscal, em que foi incluída a linha “PRECATÓRIOS POSTERIORES A 05/05/2000” no quadro “OUTROS VALORES NÃO INTEGRANTES DA DC” da Tabela 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida. A nova linha tem como objetivo apresentar os valores de precatórios posteriores a 05/05/2000 que não foram incluídos no cômputo da Dívida Consolidada. Foram alterados também os anexos em Excel do RREO e do RGF, com a inclusão de destaques nas células que não deverão ser preenchidas conforme está definido nas planilhas do Siconfi para recebimentos desses relatórios.</p>
2017 (7ª edição)	<p>Esse demonstrativo foi incluído nas discussões do GTREL em razão do Acórdão TCU nº 1.776/2012 que recomendou “à Secretaria do Tesouro Nacional, na qualidade de responsável pela edição de normas de consolidação das contas públicas, conforme estabelecido pelo art. 50, § 2º, da Lei Complementar 101/2000, que adote providências no sentido de harmonizar o cálculo do resultado fiscal de que trata a Parte III - Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Manual de Demonstrativos Fiscais com a variação do estoque da Dívida Consolidada Líquida.” Para que fosse possível promover a harmonização recomendada pelo TCU, identificou-se a necessidade de definição dos itens que compõem a Dívida Consolidada Líquida. Com esse objetivo e buscando elucidar ainda mais o entendimento sobre o tema, o capítulo do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) que trata do Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) passou por processo de revisão que foi apresentado e discutido no GTREL de 12 de maio de 2015. Dentre as alterações, destacam-se:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inclusão de orientações sobre a forma de apuração e sobre a composição da dívida consolidada líquida, com base nas contas que compõem o passivo do PCASP e na legislação que trata do tema;</li> <li>• Alteração na tabela do demonstrativo para se ajustar aos novos conceitos definidos e destacar-se itens importantes, como a inclusão da linha “Programa de Reestruturação Fiscal dos Estados e Municípios” com o objetivo de registrar o valor das obrigações estabelecidas pelo Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados (Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997), no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, e as estabelecidas pela Medida Provisória – MP nº 2.185-35, de 24 de agosto de 2001, no âmbito dos Municípios.</li> </ul>
2018 (8ª edição)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No quadro “Outros Valores não Integrantes da DC”, houve a inclusão das linhas “Dívida contratual de PPP”, que deveria ter sido incluída na 7ª edição, na qual ficou definido que o passivo de PPP não integraria a DC, e das linhas “Depósitos e Consignações sem Contrapartida” e “Apropriação de Depósitos Judiciais – LC 151/2015”;</li> <li>• Inclusão de orientação para que os valores referentes à Cessão de Direitos Creditórios, caso seja considerada no cômputo da Dívida Consolidada, e à Apropriação de Depósitos Judiciais de Terceiros sejam informados na linha “Demais Dívidas Contratuais”, com destaque em notas explicativas.</li> </ul>

(conclusão)

	<ul style="list-style-type: none"> <li>No demonstrativo da União, houve a exclusão das linhas “Demais Dívidas Contratuais” e “Dívida Contratual de PPP”, que, conforme definido na 7ª edição, não integra a DC e já havia sido excluída do quadro referente à dívida consolidada no demonstrativo dos estados, DF e municípios.</li> </ul>
2019 (9ª edição)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exclusão da Tabela 2.2 – Trajetória de Ajuste da Dívida Consolidada Líquida em cada exercício financeiro, destinada a demonstrar a trajetória de retorno conforme a regra transitória, tendo em vista que se destinava à verificação do cumprimento até o exercício de 2016.</li> <li>No demonstrativo da União, inclusão das aberturas “Passivos reconhecidos com insuficiência de créditos / recursos” e Demais Dívidas” no item “Outras Dívidas” e da abertura “Ajustes para Perdas” no item “Demais Ativos Financeiros”.</li> </ul>
2020 (10ª edição)	<p>Alteração do quadro do Anexo 2, na seção 04.02.05.01 Ente da Federação (Tabela 2: Demonstrativo da DCL) e do modelo do arquivo em Excel – Anexos MDF Parte IV (RGF) – 10ª Edição MDF, para inclusão do item de ajuste referente às Transferências Obrigatórias da União, para apresentar as relativas às emendas individuais, com o objetivo de contemplar a alteração introduzida pelas Emenda Constitucional nº 105, de 2019, que dispôs que a RCL utilizada para o cálculo do limite do endividamento não deve considerar os valores das transferências da União para emendas parlamentares individuais. Também foram introduzidas as instruções de preenchimento referentes a esse item.</p> <p>Do quadro “OUTROS VALORES NÃO INTEGRANTES DA DC”, foi retirado o termo “LC 151/2015” da linha “APROPRIAÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS”, de forma que os valores informados na linha devem abarcar a totalidade dos valores referentes à apropriação de depósitos judiciais em razão das definições contidas na Instrução de Procedimento Contábil (IPC) nº 15/2018 – Depósitos Judiciais e Extrajudiciais.</p>
2021 (11ª edição)	<p>O item INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA na página 584 passa a ter a redação a seguir: INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA</p> <p>Registra a diferença a maior entre o total dos “Restos a Pagar Processados” e o total da “Disponibilidade de Caixa Bruta”, apurados pelos saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente. Destaca-se a orientação referente ao item “Outras Dívidas” para que os restos a pagar para os quais não haja disponibilidade de caixa sejam incluídos na dívida consolidada. Sendo feito conforme essa orientação, não haverá valor a ser registrado nessa linha.</p>
2022 (12ª edição)	<p>Inclusão da linha “(-) Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados”, como dedução da disponibilidade de caixa bruta, de modo a adequar o demonstrativo às definições de Caixa e Equivalente de Caixa que irão compor a 9ª edição do MCASP, conforme aprovado na 4ª reunião extraordinária da CTCONF, realizada em 2/6/2021. Tendo em vista que os valores já estarão evidenciados, a linha “Depósitos e Consignações sem contrapartida” foi excluída do quadro “Outros valores integrantes da DC”. Exclusão da linha “Insuficiência Financeira”, do quadro “OUTROS VALORES NÃO INTEGRANTES DA DC”, conforme apresentado na 28ª Reunião da CTCONF, realizada em junho de 2020, quando foi solicitado o adiamento da alteração para a presente edição.</p>

**Fonte:** Elaborado pela autora (2023).

Com base nas informações referenciadas no Quadro 14, nota-se que ocorreram alterações significativas. Em 2016, houve a inclusão, dentre outras, de informações sobre precatórios por conta de alterações normativas e entendimentos jurisprudenciais relacionados à consideração desses pagamentos na dívida dos entes federativos.

No ano seguinte, em 2017, adveio a necessidade de ajustar o cálculo do resultado nominal, impulsionado pelas discussões realizadas nos Grupos de Trabalho, GTCO e GTREL, para tratar do Acórdão do TCU nº 1.776/2012 (Brasil, 2012), que apresentou recomendações à Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de responsável pela edição de normas de consolidação das contas públicas, conforme estabelecido pelo art. 50, § 2º, da Lei

Complementar nº 101/2000, a fim de adotar providências no sentido de harmonizar o cálculo do resultado fiscal de que trata a “Parte III – Relatório Resumido da Execução Orçamentária” do Manual de Demonstrativos Fiscais com a variação do estoque da Dívida Consolidada Líquida (Brasil, 2012).

Por conseguinte, passou-se a prever alterações no indicador da dívida consolidada para excluir o mencionado indicador o passivo das Parcerias Público-Privadas (PPP), considerando o novo entendimento de que tais obrigações não deveriam integrar tal indicador, contrapondo-se ao que vinha sendo orientado nas edições anteriores do manual da STN. Igualmente, houve a inclusão no MDF de orientações acerca do tratamento atribuído aos depósitos judiciais de terceiros, originados de litígios nos quais o ente federativo não é parte, resultando na agregação de valores dessa natureza à dívida consolidada bruta.

Adicionalmente, a edição da Instrução de Procedimento Contábil (IPC) nº 15/2018 – Depósitos Judiciais e Extrajudiciais detalhou os registros contábeis afetos à apropriação de valores dessa natureza. Inobstante a isso, em nova orientação, ocorrida em 2022, a Secretaria do Tesouro Nacional dispôs que esses itens passariam a ser considerados deduções (depósitos restituíveis) e não mais elementos integrantes da dívida consolidada bruta.

A partir disso, pode-se inferir que as constantes alterações na legislação impactam nas diretrizes e orientações emanadas pelo Tesouro. Como resultado, a mensuração e a evidenciação desse indicador fiscal são afetadas, representando um desafio para o controle e para as estatísticas fiscais em termos de comparabilidade e monitoramento de estratégias relacionadas à gestão da dívida pública.

#### 4.1.3 Meta fiscal – Resultados primário e nominal

As metas fiscais denotam os parâmetros predefinidos para variáveis fiscais com o fito precípua de atingir os objetivos delineados pelo ente federativo no que se refere à trajetória de endividamento a médio prazo. Essas metas mantêm estreita correspondência com o índice da dívida consolidada, representando a projeção da economia que o governo planeja realizar para manter a dívida pública dentro de limites controlados e viabilizar seu pagamento (Andrade, 2019).

A meta de resultado primário é determinada pela diferença entre a expectativa de receita primária arrecadada subtraídas as despesas primárias realizadas no exercício, isto é, a totalidade dos ganhos governamentais abatidos dos gastos incorridos, representando a

economia fiscal que o governo dispõe a alcançar com o objetivo de amortizar a dívida pública. Se esse resultado for positivo, caracteriza um superávit; caso contrário, um déficit (Brasil, 2000).

Por sua vez, o indicador de resultado nominal corresponde ao saldo da dívida fiscal líquida acumulada, ou seja, o conjunto das operações fiscais realizadas pela administração pública que acrescem ao resultado primário a conta de juros, a partir da diferença entre os juros ativos e juros passivos (Brasil, 2000). Ambas as metas são estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, a qual é proposta pelo Poder Executivo e, posteriormente, discutida e aprovada pelo Poder Legislativo.

As alterações empreendidas no MDF acerca das metas de resultado primário e nominal mostram que, no período sob análise, as alterações procedidas na elaboração desse anexo fiscal foram substanciais, conforme ser observa no Quadro 15.

**Quadro 15** – Síntese das principais alterações do(s) Demonstrativo(s) dos resultados primário e nominal – 2015-2022

(continua)

Ano/MDF	Descrição das principais alterações
2015 (5ª edição)	Houve a fusão dos dois anexos do RREO da versão anterior do MDF (4ª edição) que tratavam desse mesmo tema: Anexo VII (demonstrativo do resultado primário – estados, DF e municípios) e Anexo VIII (demonstrativo do resultado primário da União).
2016 (6ª edição)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inclusão da coluna “Despesas Empenhadas”, possibilitando o acompanhamento da execução por essa fase da despesa;</li> <li>• Inclusão da coluna “Inscritas em Restos a Pagar Não Processados” no último bimestre, mantendo as demais colunas. Atualmente, no último bimestre, a coluna “Despesas Liquidadas” é substituída pela coluna “Despesas Executadas”, dividida em “Liquidadas” e “Inscritas em Restos a Pagar Não Processados”. Ocorreu a eliminação da coluna “Despesas Executadas” e o controle, no último bimestre, foi direcionado para a coluna “Despesas Empenhadas”, cujo valor deverá ser igual à soma dos valores das colunas “Despesas Liquidadas” e “Inscritas em Restos a Pagar Não Processados”;</li> <li>• Exclusão das colunas “No Bimestre” com o objetivo de reduzir o número de colunas do demonstrativo, tendo em vista a inclusão da coluna “Despesas Empenhadas”.</li> </ul> <p>Os demonstrativos do resultado primário e resultado nominal eram apresentados anexos distintos e incluíam o resultado do regime previdenciário.</p>
2017 (7ª edição)	<p>Alteração da linha “Disponibilidade de Caixa Bruta” para “Disponibilidade de Caixa” com abertura nas sublinhas “Disponibilidade de Caixa Bruta” e “(-) Restos a Pagar Processados (Exceto Precatórios)” exclusão do quadro referente ao resultado nominal do regime previdenciário.</p> <p>Alteração no demonstrativo elaborado pela União que passa a utilizar o mesmo modelo apresentado no Resultado do Tesouro. Essa alteração tem como objetivo a harmonização com os decretos orçamentários.</p>
2018 (8ª edição)	<p>Reformulação completa do modelo do demonstrativo e das orientações para sua elaboração. Com essa alteração, o resultado primário e o resultado nominal serão apresentados no mesmo demonstrativo, denominado Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal. Nessa proposta, a verificação do cumprimento da meta fiscal, para os estados, DF e municípios, se dará por meio desse novo modelo de demonstrativo e, conseqüentemente, o estabelecimento das metas fiscais para os resultados primário e nominal deverá observar a mesma metodologia para a apuração desses resultados.</p> <p>Com a unificação dos demonstrativos dos resultados primário e nominal na mesma tabela, essa 8ª edição não conterà o Anexo 5 da Parte III – Relatório Resumido da Execução Orçamentária</p>

(conclusão)

2018 (8ª edição)	<p>– RREO. Como esse demonstrativo tem o objetivo de verificar o cumprimento das metas fiscais estabelecidas na LDO e, tendo em vista que essa edição foi publicada após o envio do projeto da LDO com as metas para o exercício de 2018, os entes poderão, facultativamente, verificar o cumprimento das metas de 2018 com base na metodologia disposta na 7ª edição do MDF para os resultados nominal e primário (Anexos 5 e 6 da citada edição).</p> <p>Inclusão, no modelo previsto para os estados da federação, de quadro referente ao demonstrativo para apuração do cumprimento do limite para as despesas primárias correntes, conforme disposto no Decreto nº 9.056, de 24 de maio de 2017. A inclusão do referido quadro se faz necessária tendo em vista que, de acordo com as orientações para a elaboração do Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal contidas na 8ª edição do MDF, válida para o exercício de 2018, as receitas e as despesas intraorçamentárias não deverão mais ser incluídas no cálculo das receitas e das despesas primárias respectivamente. Em razão dessa disposição, que altera as orientações contidas nos MDF até o exercício de 2017, o objetivo do teto dos gastos ficaria prejudicado ao se comparar as despesas correntes primárias nos demonstrativos elaborados em 2015 e em 2016, que apurava as despesas primárias incluindo as despesas intraorçamentárias, com as despesas primárias apuradas em 2018, que não deverá considerar as despesas intraorçamentárias no cômputo. Além disso, tendo em vista a necessidade de que as informações dos demonstrativos fiscais sejam mais claras, houve alteração na forma de apresentação do cálculo do resultado nominal, estabelecido na 8ª edição do MDF. A apresentação desse resultado havia mantido a mesma lógica, vigente até então e utilizada pelo Banco Central, para a apuração da necessidade de financiamento do setor público, que apresenta com sinal positivo o resultado nominal deficitário e, com sinal negativo, o resultado nominal superavitário. Essa alteração foi efetuada para que a apresentação dos resultados primário e nominal sejam convergentes, ou seja, os resultados com sinal positivo, tanto para o resultado primário como para o resultado nominal, serão considerados superávit e o sinal negativo será considerado déficit.</p>
2019 (9ª edição)	<p>Alteração da nomenclatura dos itens “Juros e Encargos Ativos” e “Juros e Encargos Passivos” para “Juros, Encargos e Variações Monetárias Ativos” e “Juros, Encargos e Variações Monetárias Passivos”, devido ao entendimento de que as variações monetárias devem compor os valores dos juros nominais.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inclusão das linhas “Variação Cambial” e “Pagamento de Precatórios Integrantes da DC” no quadro de Ajuste Metodológico, após a identificação de que esses itens são fonte de discrepância entre os resultados primário e nominal apurados pelas metodologias “acima da linha” e “abaixo da linha”.</li> </ul>
2020 (10ª edição)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nas instruções de preenchimento do demonstrativo, foram inseridos esclarecimentos adicionais sobre os valores que devem ser considerados como passivos reconhecidos do exercício no item “PASSIVOS RECONHECIDOS NA DC (XXXIV)”.</li> <li>• Também nas instruções de preenchimento foi incluída orientação sobre a não inclusão das dívidas e dos ativos relacionados ao RPPS dos totais da Dívida Consolidada e da Disponibilidade de Caixa e Demais Haveres. Em razão dessa alteração, foi incluída nova linha no quadro de Ajuste Metodológico referentes aos impactos das receitas e despesas relativas ao RPPS.</li> <li>• No Demonstrativo da União, no quadro do resultado primário acima da linha, são apresentadas somente as receitas e as despesas primárias de forma diferente ao definido anteriormente, em que eram apresentadas as receitas e as despesas totais, apurando-se as receitas e despesas primárias por dedução das receitas e despesas financeiras.</li> </ul>
2021 (11ª edição)	<p>O item Pessoal e Encargos passa a ter a redação a seguir:</p> <p><b>PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS</b></p> <p>Registra as despesas classificadas no grupo de natureza da despesa 1, correspondendo às despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o <i>caput</i> do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 2000.</p>
2022 (12ª edição)	<p>Inclusão da linha “(-) Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados” como dedução da disponibilidade de caixa bruta, de modo a adequar o demonstrativo às definições de Caixa e Equivalente de Caixa que irão compor a 9ª edição do MCASP, conforme aprovado na 4ª reunião extraordinária da CTCONF, realizada em 2/6/2021</p>

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Observa-se, a partir dos dados apresentados no Quadro 15, que, para os Estados, na 6ª edição do manual (2015), os indicadores de Resultado Primário e Nominal, que até então eram evidenciados em dois demonstrativos distintos, passaram a ser apresentados em um único anexo. Paralelamente, também houve a exclusão do referido cálculo das obrigações do regime próprio da previdência dos servidores públicos. Na edição de 2018, as mudanças metodológicas foram substanciais, visto que os resultados primário e nominal passaram a ser mensurados de duas formas distintas: “acima da linha” e “abaixo da linha”.

A primeira, “acima da linha”, tradicionalmente adotada pela STN, até a 7ª edição do MDF (Brasil, 2015), evidenciava o resultado fiscal (primário) a partir da diferença entre fluxos, o que permitia melhor acompanhamento da execução orçamentária ao controlar as receitas e as despesas primárias. A obtenção do resultado nominal se dava por meio da adição da conta de juros ao resultado primário. O segundo método, “abaixo da linha”, considerava na apuração do resultado primário a variação total da dívida fiscal líquida, desconsiderando os encargos financeiros líquidos. Ou seja, parte dos saldos da dívida pública para obter as necessidades de financiamento do setor público.

Considerando que o demonstrativo em questão tem por objetivo aferir o cumprimento das metas fiscais estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e tendo em vista que a edição aplicada ao exercício referido, foi publicada após o envio do projeto da LDO com as metas para o exercício de 2018, aos entes foi facultado verificar o cumprimento das metas desse exercício com base na metodologia disposta na 7ª edição do Manual para os resultados primário e nominal (Anexos 5 e 6 da citada edição).

Assinala-se, acerca dos três macro temas supra referenciados que, usualmente, a produção acadêmica tem dado enfoque nas variações interpretativas das regras fiscais por parte dos Tribunais de Contas, em particular, no tocante ao indicador da despesa com pessoal, as quais, em alguns casos, contrapõem-se as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional (Crisóstomo, Cavalcante; Freitas, 2015; Laureanto *et al.*, 2017; Azevedo *et al.*, 2019; Nunes; Marcelino; Silva, 2019).

Oliveira e Cavalcante (2020), ao cotejarem as regras contidas no Manual da STN e algumas decisões das Cortes de Contas subnacionais, identificaram na pesquisa realizada, a partir do Demonstrativo da Despesa com Pessoal dos 26 Estados da Federação e do Distrito Federal, referente ao 3º quadrimestre de 2018, divulgados em 2019, alguns desses entendimentos, os quais se somam a outros mais recentes levantados no decorrer desta investigação. A síntese desses apontamentos é demonstrada no Quadro 16.

**Quadro 16** – Síntese dos principais entendimentos dos Tribunais de Contas acerca do demonstrativo da despesa com pessoal

<b>Despesa</b>	<b>Descrição do entendimento</b>
1) Imposto de Renda Retido na Fonte	Refere-se à exclusão, do cálculo da despesa total com pessoal, do Imposto do Renda Retido na Fonte (IRRF), pertencente, exclusivamente, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, por determinação constitucional.
2) Abono de Permanência	Refere-se à exclusão, do cálculo da despesa total com pessoal, do reembolso da contribuição previdenciária paga a título de abono de permanência aos servidores estatutário que esteja em condição de aposentar-se, mas que optou por continuar em atividade, por possuir natureza indenizatória e compensatória.
3) Pensionistas	Refere-se à exclusão, do cálculo da despesa total com pessoal, dos valores pagos aos pensionistas em face da inexistência textual de previsão na CF/88 nesse sentido. O art. 18 da LRF, que trouxe a previsão de que a despesa com pessoal seria composta pelo gasto de ativos, inativos e pensionistas, seria inconstitucional por abuso do poder normativo, uma vez que a CF somente atribuiu competência à lei complementar para estabelecer limites de gastos com pessoal ativo e inativo.
4) Inativos e pensionistas nos limites específicos de cada Poder ou órgão independente	Refere-se à não inclusão dos inativos e pensionistas nos limites específicos de cada Poder e órgão, previstos no art. 20 da LRF. Em que pesem essas orientações, alguns Poderes e órgãos adotam posicionamento contrário ao da STN, incluindo a despesa com inativos e pensionistas apenas no cômputo do limite global do ente da Federação, ignorando sua inclusão nos limites específicos previstos no art. 20 da LRF.
5) Contribuição patronal	Refere-se ao não reconhecimento da contribuição patronal na despesa com pessoal. A inclusão ou não dessa rubrica repercute na composição das despesas com pessoal, uma vez que modifica, substancialmente, os patamares previstos na LRF.
6) Rendimentos de aplicações financeiras do Regime Próprio de Previdência	Refere-se ao rendimento das aplicações financeiras do RPPS, conquanto sejam recursos decorrentes das contribuições patronais e de servidores ao regime próprio, no caso estadual, estão vinculados ao pagamento de benefícios e de despesas administrativas inerentes, na forma prescrita no art. 1º, III, da Lei nº 9.717/1998, logo não devem integrar a Receita Corrente Líquida.
7) Indenização de licença prêmio	Refere-se aos casos de licença prêmio indenizada decorrente de demissão, isto é, em função da perda da condição de servidor ou empregado, será permitida a dedução da despesa bruta com pessoal. Caso a situação concreta não se enquadre na hipótese permitida, não há que se falar em dedução.
8) Transferência entre fundos do Regime Próprio de Previdência	Refere-se aos dispêndios com inativos e pensionistas executados com recursos aportados para cobertura de déficit financeiro do Regime Próprio da Previdência, independentemente da forma contábil utilizada, não terão o mesmo tratamento conferido às despesas efetuadas com recursos destinados ao equilíbrio atuarial do sistema, razão pela qual não poderão ser deduzidos dos limites de despesas com pessoal.

**Fonte:** Adaptado de Oliveira e Cavalcante (2020).

Dentre os itens de despesa que compõem o indicador de gasto com pessoal, os destacados no Quadro 16 são os mais significativos e, frequentemente, analisados e interpretados pelas Cortes de Contas. Acerca desses apontamentos Marcelino, Nunes e Silva (2019) defendem que a interpretação da LRF por parte dos órgãos de auditoria tende a mitigar a contenção de gastos excessivos, potencialmente, contribuindo para a ocorrência de sobreendividamento.

Da mesma forma, Laureano *et al.* (2017) informam que a caracterização de determinadas terminologias da lei fiscal, a exemplo de desequilíbrio financeiro, excesso de gastos com pessoal e transparência, por parte do corpo deliberativo dos Tribunais de Contas, não convergiam com a opinião técnica do corpo instrutivo.

Repise-se, no caso dos itens 1 e 4, do Quadro 16, que o STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 69, julgada em 30/06/2023, confirmou a validade de regras da LRF que incluem, no cálculo do limite de despesa com pessoal, os gastos com IRRF e com pagamento de inativos pensionistas. Destaca-se que a alteração promovida na LRF, ainda em 2021, mediante a LC nº 178/2021<sup>50</sup> (Brasil, 2021), já dispunha acerca disso.

Ademais, a lei em questão enfatizou que a fiscalização da gestão fiscal deve observar a padronização metodológica editada pelo Tesouro Nacional, dispondo ainda acerca de um regime especial para eliminação, em 10 anos, a partir do exercício de 2023, do excedente da despesa com pessoal apurado no final do exercício de 2021, cujos procedimentos para operacionalização foram detalhados na Nota Técnica SEI nº 30805/2021/ME (Brasil, 2021).

Rememora-se que o processo de controle externo, conforme apontado por Lima (2019, p. 21), é caracterizado como “aquele típico das atividades das Cortes de Contas, em especial de suas funções julgadora, fiscalizadora, opinativa, consultiva e ouvidoria”. Esses Tribunais possuem a competência para lidar com uma variedade de questões, dentre as quais, destaca-se o acompanhamento da Gestão Fiscal Governamental. Esse destaque ocorreu com a promulgação da Lei nº 101/2000 (Brasil, 2000) e da legislação complementar como a Lei nº 10.028/2000 (Brasil, 2000a), que criminalizou uma série de maus procedimentos na condução das finanças públicas.

Esses normativos ampliaram as responsabilidades do TCU e demais Tribunais subnacionais para incluir a aplicação e a garantia do cumprimento dessas disposições legais, englobando medidas preventivas e orientadoras (pedagógicas), preferencialmente, de forma concomitante. O caput do art. 59 da LRF<sup>51</sup>, em consonância com os arts. 70 e 71 da CF/88,

---

<sup>50</sup> Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento desta Lei Complementar, consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67.

<sup>51</sup> Os órgãos legitimados deverão fiscalizar o seguinte:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23 [LRF];

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

atribui ao Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas, e ao sistema de controle interno de cada Poder a responsabilidade de fiscalizar o cumprimento da referida lei.

Nesse contexto, os Tribunais de Contas, ao identificarem quaisquer das irregularidades contidas no § 1º do art. 59<sup>52</sup>, têm a incumbência de emitir alertas aos Poderes ou órgãos referidos no art. 20 da LRF. O destaque do ato de alerta, conforme aduzido por Fernandes (2008), está na ação preventiva e concomitante dos Tribunais de Contas, e a natureza punitiva surge em um estágio posterior, ou seja, em situações de reincidência ou má-fé por parte dos agentes públicos responsáveis pela gestão.

Para o referido autor, a LRF não estabelece os procedimentos formais para a emissão do alerta, mas é essencial que o ato contenha os elementos dos atos administrativos reconhecidos pela doutrina, como competência, finalidade, forma, motivação e objeto. Além disso, é crucial garantir a publicidade em órgão oficial de imprensa (Fernandes, 2008).

Há que se observar que as mudanças empreendidas com a promulgação da lei fiscal em questão provocaram modificações na base normativa das Cortes de Contas, traduzida nas Leis Orgânicas, as quais foram atualizadas. Além disso, normativos internos específicos foram editados, dispostos, em sua maioria, em Resoluções e Instruções Normativas, com vistas à fiscalização do regramento fiscal, materializada, em síntese, pela avaliação dos instrumentos de planejamento governamentais, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, produzidos pelos Poderes e órgãos independentes a serem submetidos à apreciação dos Tribunais de Contas nos termos da citada lei.

Em face disso, reivindica-se dessas organizações atuação preventiva para postular o propagado equilíbrio fiscal ao apreciar as contas dos administradores públicos, mediante o acompanhamento da evolução das receitas e despesas, de emitir tais alertas quando os limites

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

<sup>52</sup> I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º [art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias];

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

estabelecidos estiverem próximos de serem atingidos e de indicar fatos que possam comprometer custos ou resultados de programas ou indicativos de irregularidades na gestão.

Entrementes, o desequilíbrio fiscal e a necessidade de ajuste das contas públicas, nas três esferas de governo, têm sido tema disseminado no debate econômico e político do País. Em âmbito Federal, o aumento da dívida pública motivou a determinação constitucional inédita de limitar o crescimento dos gastos públicos, bem como o encaminhamento de reformas fundamentais à sustentabilidade fiscal de longo prazo, como a da previdência e a administrativa (Mercês; Freire, 2017).

Nessa mesma linha, seguem estados e municípios, tendo em vista que a trajetória ascendente de déficits fiscais e financeiros, imoderados e reiterados, impactam a capacidade de investimentos e a oferta de bens e serviços à população, culminando na decretação de situação de calamidade financeira, motivada pela incapacidade de honrarem compromissos básicos com as atividades meios e fins<sup>53</sup> (Santos, 2021).

Frise-se que as entidades em questão, no exercício de suas atividades funcionais, encontram-se, tal qual as demais organizações governamentais, imersas em cenários mutantes, defrontando-se, sobremaneira, com um universo de possibilidades, vinculadas a prazos e a contingências, decorrentes, inclusive e precipuamente, do princípio da legalidade a que estão subordinadas.

A fiscalização da gestão fiscal pelos Tribunais tem suporte nos demais sistemas de gestão, orçamento e contabilidade, ou seja, a partir de informações dessas unidades, consolidadas nos relatórios específicos supracitados e convertidas em processos próprios e específicos, possibilitando que seja visualizada a situação fiscal do ente federativo. Adicionalmente, as informações contidas nesses relatórios também são objeto de análise nas contas anuais de governo, que dão suporte ao julgamento efetuado pelo Parlamento das diferentes esferas federativas.

Adotando-se como parâmetro o rito processual do TCU, aplicado com as devidas adaptações na maioria das Cortes de Contas regionais, o escopo fiscalizatório da gestão fiscal inclui, em seu fluxo, dentre outros, o recebimento documental dos relatórios enviados pelos jurisdicionados, a designação do relator, a análise do corpo técnico, o parecer do Ministério Público de Contas, o voto do conselheiro relator, o qual, considerando o princípio jurídico do

---

<sup>53</sup> Para Santos (2021), diante de um cenário como esse, o adequado estudo e a alocação eficiente dos recursos públicos passam a ser não apenas recomendáveis, mas também uma necessidade inadiável.

livro convencimento motivado, presente no processo civil brasileiro, não está vinculado aos pareceres do corpo técnico ou do *Parquet* de Contas. E, por fim, a decisão do órgão colegiado julgador<sup>54</sup>.

Menezes (2015) destaca que, historicamente, com o advento da LRF, os Tribunais de Contas estaduais e municipais executaram o chamado Programa de Modernização do Controle Externo do Distrito Federal, Estados e Municípios, financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), com apoio do Ministério do Planejamento do Governo Federal, visando aprimorá-los, capacitá-los e dotá-los de recursos tecnológicos para a realização de tal fiscalização.

A despeito desse movimento e da inserção de ritos e processuais específicos para tal feito, verifica-se, na literatura, que a diversidade na composição e nas práticas dos tribunais de contas, leva a diferentes aplicações da regulamentação fiscal, financeira e contábil na área de jurisdição das Cortes de Contas, o que contribui para diferentes níveis de coerção em governos estaduais e municipais, à medida que a configuração apresenta uma combinação de características que inibe ou amplia a qualidade da fiscalização (Mascarenhas Júnior; Salgado, 2016; Rocha; Zuccoloto, 2017; Lino; Aquino, 2018).

Na busca pelo equilíbrio das contas públicas, reconhece-se que a grande mudança, sob a égide da LRF, foi a exigência de controle concomitante, ou seja, no curso de sua formação e execução, pautado na avaliação de dados contábeis, orçamentários, financeiros e fiscais produzidos pelos jurisdicionados que, em certa medida, ainda se revela incipiente (Carvalho, 2022). Tais informações deveriam coadunar-se aos padrões definidos pelo Conselho de Gestão Fiscal (CGF), mas passados 24 anos da promulgação da lei fiscal, o referido conselho não foi implantado.

Para Lima e Mioranza (2018), dentre os problemas citados na literatura sobre a não implementação do CGF no Brasil, estão as controvérsias existentes entre as diversas unidades da Federação, resultantes da falta de uniformização dos procedimentos relativos à interpretação e à avaliação das transações, que não mantêm consenso para a normatização contábil, incluindo as ações subsidiárias que produzem reflexo no patrimônio, como orçamento, receitas, despesas e crédito público. Conforme mencionado anteriormente, diversos Tribunais de Contas do País

---

<sup>54</sup> Nos tribunais, os julgamentos devem, em regra, ser realizados de forma colegiada. Os órgãos julgadores são, essencialmente, colegiados. Na sessão de julgamento, cada membro profere seu voto. Este consiste na manifestação dada pelo julgador do órgão colegiado. A reunião dos votos acarreta o julgamento pelo tribunal. O julgamento colegiado consiste na conjunção dos votos proferidos pelos membros do órgão julgador (Cunha; Didier Júnior, 2016).

apresentam entendimentos que destoam das orientações da STN (Nunes; Marcelino; Silva, 2019).

A interpretação que norteia a inclusão dos dispêndios com pessoal foi evidenciada no Quadro 13, os quais são realizados de forma indireta pelas Organizações Sociais e outras entidades que firmaram contrato de gestão com o poder público no cômputo nas despesas com pessoal do respectivo ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais, editado pela STN, as transferências de recursos a essas Organizações não têm como objetivo apoiar ou fomentar as atividades já realizadas por elas, mas custear o serviço público de responsabilidade do ente público gerido e executado pela organização, razão pela qual, do total de recursos transferidos, deve-se identificar o valor utilizado no custeio das despesas com pessoal relacionadas à atividade finalística para que esse valor seja incluído no cômputo da despesa com pessoal do ente da federação.

Inobstante a esse posicionamento do órgão central de contabilidade, segundo levantamento efetuado pelo Instituto Rui Barbosa<sup>55</sup>, tal entendimento não é pacífico entre as diferentes Cortes de Contas brasileiras. Isso porquanto, a despeito da suspensão da Portaria nº 377/2020 (Brasil, 2020), a qual orientava o estabelecimento de prazo para a definição de rotinas e contas contábeis, bem como classificações orçamentárias para a operacionalização desse feito, tenha sido suspensa pelo Decreto Legislativo Federal nº 79/2022 (Brasil, 2022), aprovado no Congresso Nacional, há tribunais que desde antes disso já exigiam a inserção desses gastos no cômputo da despesa com pessoal.

O Banco Mundial (Medas; Perrelli; González, 2020), no relatório intitulado “Brasil: Fortalecimento da Responsabilidade Fiscal na esfera Subnacional”, afirma que o país é destacado como um quadro complexo para controle das finanças, ficando assentado, dentre outros, que, como auditores externos, os Tribunais de Contas dos estados e municípios cumprem um papel vital para assegurar que os governos locais respeitem a LRF, que passa pelo cumprimento das regras fiscais e pela aprovação das contas dos estados ou municípios.

Contudo, percebeu-se que a transparência e a responsabilidade fiscal enfraqueceram à medida que os Tribunais permitiram interpretações flexíveis da LRF, que contribuíram para níveis excessivos de déficits e assunção de dívidas pelos entes. Para fortalecer o quadro baseado

---

<sup>55</sup> Acordo de Cooperação Técnica (ACT) nº 01/2018. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:10120](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10120). Acesso em: 22 jul. 2022.

em regras, emergiria a necessidade de melhorar a qualidade da apresentação das informações fiscais e da fiscalização externa para assegurar o cumprimento da LRF pelos governos locais.

Sobre o tema, a Instituição Fiscal Independente (IFI), do Senado Federal, asseverou que as interpretações mais benevolentes aplicadas pelas Cortes estaduais, no que tange a dispositivos da LRF, contrariando, em alguns casos, a orientação da STN, órgão que edita regras para consolidação das contas, atrapalharam um diagnóstico mais célere sobre a real situação fiscal dos governos estaduais e reduziram a potência dos instrumentos previstos na própria lei para frear os desequilíbrios nas contas públicas. Na produção acadêmica, há ainda proposição de que a existência de *gaps* entre a regulação prática na atuação das Cortes de Contas frente à lei fiscal e, até mesmo, às Normas de Auditoria, as quais impactam no conteúdo informacional dos relatórios produzidos pelos jurisdicionados, sinaliza a baixa atenção dada a essa temática ao longo do tempo pelo órgão que tem atribuição exclusiva para realizar tal feito (Azevedo; Lino, 2018; Azevedo *et al.*, 2019).

Daí surgirem diferentes propostas para resolver isso, a exemplo, no contexto federal, da Proposta de Emenda à Constituição nº 188/2019, conhecida como PEC do Pacto Federativo, cuja proposta previu três dispositivos para ampliar as competências atribuídas ao Tribunal de Contas da União, conforme o art. 71 da Constituição da República. Um desses dispositivos, o inciso XII, visava conferir ao TCU a responsabilidade de consolidar a interpretação de leis complementares por meio de “orientações normativas”, com efeito vinculante em relação aos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No caso de uma decisão desses órgãos regionais entrar em conflito com as “orientações normativas”, caberia recurso ao TCU, que teria o poder de anular a decisão e estabelecer um prazo para que outra fosse proferida, como delineado no § 5º proposto pela PEC. Se o tribunal de origem não agisse, o TCU poderia assumir a decisão, obrigando a reformulação desta, de acordo com o sugerido § 6º. No entanto, essa parte do projeto foi contestada, especialmente, pelos Tribunais Estaduais e Municipais, o que contribuiu para o respectivo veto.

Há outros estudos que também reforçam a presença de ambiguidades no delineamento de diversos conceitos fiscais, como aqueles destacados no Quadro 13, os quais têm o condão de afetar as funções executadas pelo tribunal. As contingências decorrentes da crescente proliferação do novo Coronavírus, em 2020, que se transformou em um dos maiores desafios da humanidade, em razão do surto infeccioso ter atingido proporção mundial, revelou a alta complexidade na produção de informações de diferentes áreas e as inúmeras variáveis intervenientes, diversas lógicas e estratégias de combate à pandemia, sustentadas nas decisões

governamentais, a articulação multinível entre governos, estados e a Organização Mundial da Saúde etc. (Vidal, 2020).

Dentre elas, o reconhecimento do estado de calamidade pública, conforme Decreto Legislativo nº 06/2020 (Brasil, 2020), em âmbito nacional, que fez entrar em vigor, em caráter excepcional, o art. 65 LRF (Brasil, 2020), o qual trata da flexibilização de algumas regras da lei fiscal relacionadas à suspensão da contagem de prazos para recondução aos limites legais das despesas com pessoal, da dívida consolidada líquida, além do atingimento dos resultados fiscais e da limitação de empenho.

Esse conjunto de alterações da LRF, aportadas, inclusive, pela Lei Complementar nº 173/2020 (Brasil, 2020), objeto de controle pelos tribunais impactou, significativamente, a forma como o citado órgão passou a enxergar, em temporalidade específica, essas operações. Outras normas jurídicas na seara orçamentária e financeira também foram editadas no período pandêmico, produzindo efeitos durante o estado de calamidade pública, a exemplo da EC nº 106, de 7 de maio de 2020 (Brasil, 2020), que estabeleceu regime extraordinário fiscal e, dentre outras medidas, dispensou a observância da regra de ouro.

Além disso, dentre tantos outros normativos que despontaram nesse cenário, vale frisar que foi publicada a Lei Complementar nº 173, em 28 de maio de 2020 (Brasil, 2020), que estabeleceu o Programa Federativo de Enfrentamento ao Sars-CoV-2 e também modificou dispositivos da Lei Complementar nº 101/2000 (Brasil, 2000). Na prática, a LC nº 173/2020 (Brasil, 2020) instituiu um conjunto de medidas em auxílio aos Estados e Municípios, ao (i) dispensar, dentre outros, as exigências de limites para contratação e aditamento de operações de crédito, concessão de garantias e para realização e recebimento de transferências voluntárias; ao (ii) suspender os pagamentos das dívidas contratadas, bem como (iii) possibilitar a reestruturação de operações de crédito interno e externo junto ao sistema financeiro e instituições multilaterais. Esse conjunto de alterações legislativas impactou a forma como o controle externo passaria a “olhar” determinadas operações, dada a flexibilização normativa de limites e regras em vista da função de alerta.

Nesse jaez, é oportuno destacar que Padovani e Scorsone (2011) chamam atenção também para o fato de que uma das possibilidades para compreensão das dificuldades, em torno da avaliação da situação fiscal em governos locais, por ser de natureza conceitual, tende a conduzir a uma diversidade de medidas operacionais para tentar medir (des)equilíbrios fiscais em nível local, conjugadas com informações de qualidade ainda incipientes, do ponto de vista da evidenciação do patrimônio público.

Disso emerge, segundo Ribeiro (2002), um cenário de controle fiscal instigante e paradoxal, pois, ao mesmo tempo que se demanda a necessidade de aumento de controle, não há uniformidade dos conceitos sobre o controle ou, até mais acautelado, a que atingir ou como deva atingir as estruturas de controle no país.

A partir dessas considerações, têm-se, segundo Luhmann, que as organizações sociais, como os Tribunais de Contas e as demais organizações referenciadas do sistema político administrativo, são sistemas autorreferentes que operam de acordo com suas próprias lógicas internas e códigos de comunicação, refletindo as dinâmicas dos sistemas sociais em que estão inseridos. Essas distintas lógicas internas podem gerar tensões e conflitos quando se trata de interpretar e aplicar as normas fiscais, especialmente, em situações desafiadoras e que, dependem, ao fim e ao cabo, de decisões políticas.

Frente às alterações dinâmicas, nos últimos anos, verificou-se a ocorrência de um movimento de aproximação entre os Tribunais de Contas federal, estaduais e municipais, o TCE-PA faz parte disso, com o viés de harmonizar conceitos, compartilhar boas práticas e atuar conjuntamente. O ACT nº 01/2018 é um marco, posto que foi firmado entre os Tribunais de Contas através do Instituto Rui Barbosa, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON) e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e visa à união de esforços entre a STN, como órgão central de contabilidade da União, e os Tribunais signatários.

O propósito fundamental do acordo é impulsionar a transparência na gestão fiscal, respaldar o exercício do controle social, otimizar os custos de controle e regulação e minimizar divergências e duplicidades de dados, além de promover a transferência de conhecimento e harmonização de conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas relativas à execução orçamentária, financeira, patrimonial, contabilidade pública e gestão fiscal. Em 2023, por meio de novo acordo, o nº 30/2023, de 19/12/2023, o ACT foi renovado com prazo de duração de 24 meses, sendo renovado, automaticamente, por 24 meses a partir da demonstração de interesse das partes signatárias.

#### **4.2 Distinção funcional e operacional de controle e fiscalização da gestão fiscal paraense**

As proposições que possibilitaram a abordagem dos Tribunais de Contas, sob a ótica da Teoria dos Sistemas Autorreferenciais, foram delineadas ao longo desta pesquisa, sendo possível observar que, no Brasil, os documentos normativos orientadores que ditam os sentidos essenciais na concepção desses ditos sistemas sociais encontram respaldo na legislação

constitucional, infraconstitucional e nos regramentos internos, instrumentos balizadores de criação dessas entidades governamentais e que operam suas respectivas funções.

Repise-se que os Tribunais de Contas sob a ótica sistêmica, como sistemas interpenetrados entre os sistemas jurídico, administrativo e político, sob a configuração do sistema democrático brasileiro, constituem órgãos específicos e independentes para a realização do controle externo governamental, cujas funções, delineadas normativamente, devem contribuir para a manutenção de contas públicas sustentáveis e equilibradas, visando ao objetivo maior, que é atender às necessidades dos administrados.

A base normativo-legal supramencionada legitimada de decisões políticas prévias impulsiona, modela e regula os fluxos comunicativos. Nesse passo, os processos comunicativos engendrados são representados por decisões, cujas mensagens emitidas, por meio de processos próprios, de controle externo<sup>56</sup>, estão regularmente inscritas em linguagem jurídica e contábil conferida por uma gama de diplomas legislativos.

No Pará, em particular, a Constituição Estadual de 1989 (Pará, 1989) destaca as competências do Tribunal de Contas do Estado, replicadas na sua norma de regência, a Lei Complementar nº 81/2012 (LOTCE-PA) (Pará, 2012).

Art. 1º Ao Tribunal de Contas do Estado do Pará, órgão de controle externo, compete:

- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador, mediante parecer prévio, nos termos do art. 30 desta Lei;
- II - julgar as contas: a) dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos Poderes do Estado, e das entidades da Administração Indireta, incluídas as Fundações e Sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual; b) daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ou prejuízo ao Erário;
- III - apreciar, para fins de registro, a legalidade: a) 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; b) 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, ou por solicitação da Assembleia Legislativa, de sua 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 a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres;
- VI - fiscalizar a aplicação das quotas entregues pela União ao Estado, referentes ao Fundo de Participação estabelecido no art. 159 da Constituição Federal, na forma do disposto no art. 116, inciso VI da Constituição Estadual;

---

<sup>56</sup> “[...] típicos das atividades das Cortes de Contas, em especial suas funções julgadora, opinativa, consultiva e ouvidoria” (Lima, 2019).

- VII - prestar informações solicitadas pela Assembleia Legislativa, ou por qualquer de suas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII - aplicar aos responsáveis as sanções previstas nesta Lei;
- 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 Assembleia Legislativa;
- XI - representar ao poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados, indicando o ato inquinado e definindo responsabilidades;
- XII - comunicar à Assembleia Legislativa para que promova a sustação dos contratos impugnados, decidindo a respeito se não forem adotadas as medidas cabíveis;
- XIII - emitir pronunciamento conclusivo sobre matéria que lhe seja submetida à apreciação pela Comissão Permanente de Fiscalização Financeira e Orçamentária da Assembleia Legislativa, no prazo de trinta dias, contados do recebimento da solicitação, nos termos do art. 117, § 1º e § 2º, da Constituição Estadual;
- XIV - fiscalizar a arrecadação da receita do Estado e de suas entidades da Administração Indireta, a cobrança da dívida ativa e a renúncia de receitas;
- XV - fiscalizar o cumprimento das normas relativas à Lei de Responsabilidade Fiscal;
- XVI - decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência;
- XVII - decidir sobre denúncias e representações em matéria de sua competência;
- XVIII - negar aplicação de lei ou de ato normativo considerado ilegal ou inconstitucional, na apreciação, em caso concreto, de matéria de sua competência;
- XIX - determinar a instauração de tomada de contas e inspeções extraordinárias;
- XX - decidir sobre recursos interpostos contra suas decisões;
- XXI - estabelecer prejulgados, por meio de súmulas, conforme o disposto no Regimento Interno.

Adicionalmente, o Regimento Interno do TCE-PA (Ato nº 63/2012 – Pará, 2012) retoma e detalha os sentidos postos na Lei Orgânica, os quais também são resgatados nos instrumentos normativos e institucionais consecutivos, dentre os quais, o Regulamento dos Serviços Auxiliares (Ato nº 69/2014 – Pará, 2014), que trata do conjunto de unidades de trabalho relacionadas às atribuições das atividades de apoio (Gabinete da Presidência, Gabinete da Vice-Presidência; Gabinetes dos Conselheiros e Gabinetes dos Auditores), assessoramento (Procuradoria, Secretaria de Planejamento e Gestão Estratégica e Secretaria de Controle Interno) e gestão (Secretaria Geral, Secretaria de Controle Externo, Secretaria de Tecnologia da Informação, Secretaria de Administração, Secretaria de Gestão de Pessoas e Representações), necessárias ao exercício das competências da Corte de Contas sob enfoque.

Igualmente, o Planejamento Estratégico define e, quando necessário, revisa os objetivos e ações traçados a longo prazo, visando concretizar as atividades finalísticas do órgão. O Plano de Gestão, por sua vez, estabelece as prioridades da gestão administrativa e programa de trabalho para o biênio. Da mesma maneira, o Plano Anual de Fiscalização, de iniciativa da Secretaria de Controle Externo, aprovado, anualmente, pelo Tribunal Pleno até o dia 1º de dezembro para vigorar no exercício seguinte, define o processo de fiscalização, cujo processo

de elaboração leva em conta os critérios de materialidade, risco e relevância, considerando-se a natureza, o porte e a relevância socioeconômica dos órgãos e entidades fiscalizados.

Os referidos sentidos à medida que constituem a base das decisões internas são operacionalizados a partir dessas normatizações, que direcionam a reprodução de ritos e até mesmo de interpretações, seja do ponto de vista da concepção oficial (documentos), seja da memória institucional resultando na construção de repertórios no que toca ao controle realizado. Esse fenômeno culmina na consolidação da função sistêmica da organização.

Nas entrevistas aplicadas, foi possível notar essa operatividade pela opinião dos entrevistados nesse mister. Ao tratar da função, da importância e da definição normativa trazida pela LRF quanto ao controle que o Tribunal realiza nesse segmento, as respostas foram reunidas no Quadro 17.

**Quadro 17** – Excerto da entrevista – Função normativa e papel do Tribunal de Contas

(continua)

Entrevistado	Unidade de conteúdo
Entrevistado 1	<p>[...] Eu acho que é absolutamente necessário você ter responsabilidade fiscal. Eu acho que isso não pode ser apenas uma grife.</p> <p>[...] você conduz para que o gestor, ele não quer ficar marcado como um gestor que descumpriu, porque isso acarretará restrições no próprio currículo para a vida política dele, entendeu? Ele pode ficar inelegível, enfim. Então, tem que haver um sistema de coação.</p> <p>[...] o tribunal não só recomenda, dependendo da situação, o tribunal pode impedir que os entes recebam recursos.</p> <p>E eu vejo que o grande papel do tribunal é ser orientador nessa questão fiscal, um orientador. Não só alguém que corre atrás do prejuízo para tentar penalizar ou recuperar recursos que foram, indevidamente, aplicados ou mal aplicados ou desviados, entendeu? Ao lado de ser um propositor, um indutor de políticas públicas, ele pode também ser: “Olha, vocês estão gastando bem o dinheiro ou vocês estão gastando mal o dinheiro? Como vocês estão?”. Porque a gente aqui é mais ou menos como uma Receita Federal, não é? O que nos vem é o declaratório, entendeu?</p>
Entrevistado 2	<p>[...] nesse contexto, afirmo que os Tribunais de Contas desempenham um papel fundamental no controle da gestão fiscal tanto no Brasil como em diversos países. Nós somos órgãos independentes responsáveis por fiscalizar as contas e as atividades financeiras dos entes públicos, como governos estaduais, municipais e órgãos da administração direta e indireta, ou seja, deve buscar, a partir de sua atuação, repito, a qualidade do gasto público.</p> <p>[...] Diante daquilo que a Carta Constitucional Brasileira define enquanto atribuições das Cortes de Contas, somado ao que a legislação infraconstitucional regulamenta, especialmente, definidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, acredito que sim, pois as normas trazem em seu bojo não só uma simples aferição de números a serem alcançados ou limites a serem respeitados; buscam, na essência, um compromisso de Estado que, necessariamente deve ser cumprido pelos agentes governamentais.</p> <p>O descumprimento das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), com certeza, acarreta uma série de consequências e riscos para o ente federativo. [...] entendo que os Tribunais de Contas desempenham um papel crucial nesse processo de fiscalização. Com isso, podemos citar algumas ações efetivas, tais como: [...] Orientação e Capacitação, [...]</p>

(conclusão)

Entrevistado 2	Monitoramento Contínuo [...] Auditorias Preventivas [...] Transparência [...] Avaliação de impacto [...] Alertas e recomendações [...] Divulgação Pública.
Entrevistado 3	O Tribunal de Contas é o órgão que verifica a aplicação de recursos públicos, então [...] E o recurso público, ele vai estar autorizado na Lei Orçamentária, desde o PPA nas peças orçamentárias. Então é inegável a relação do órgão de controle externo, o órgão fiscalizador e com essas peças, com esse mecanismo de gestão fiscal, arrecadação, aplicação da arrecadação e despesas. E a LRF quando trouxe, ela trouxe lá várias normas que possibilitam ao Tribunal de Contas fazer a fiscalização, em relação às metas e limites, e alertando os poderes e órgãos. Então, a importância é grande, é enorme.

**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

A partir das declarações dos entrevistados, constata-se a relevância que estes atribuem ao papel do Tribunal concedida pelas normas, na medida em que a responsabilidade fiscal é necessária, ao passo que a LRF trouxe a figura do alerta que deve ser concatenado com base nas leis orçamentárias, desde o PPA, e que o seu descumprimento pode macular a vida política do gestor que não cumpriu seus preceitos. Ademais, ressaltam que isso, na essência, reflete o compromisso de Estado que, necessariamente, deve ser cumprido pelos agentes governamentais, e o tribunal está inserido nesse contexto dada a função que desempenha.

O conjunto de atos normativos em cotejo com essas falas traduzem para o sobredito sistema organizacional, definido com base na *membresia*, composta pelos membros, sete conselheiros, servidores e toda a estrutura administrativa, os códigos específicos e concatena as decisões que são elementos fundamentais nas operações sistêmicas. Cite-se, nesse particular, que, para Willeman (2016), no âmbito do desempenho das atribuições institucionais, os Tribunais de Contas são compostos pelo corpo instrutivo, deliberativo, especial (no caso, formado por quatro Conselheiros-substitutos) e o Ministério Público de Contas.

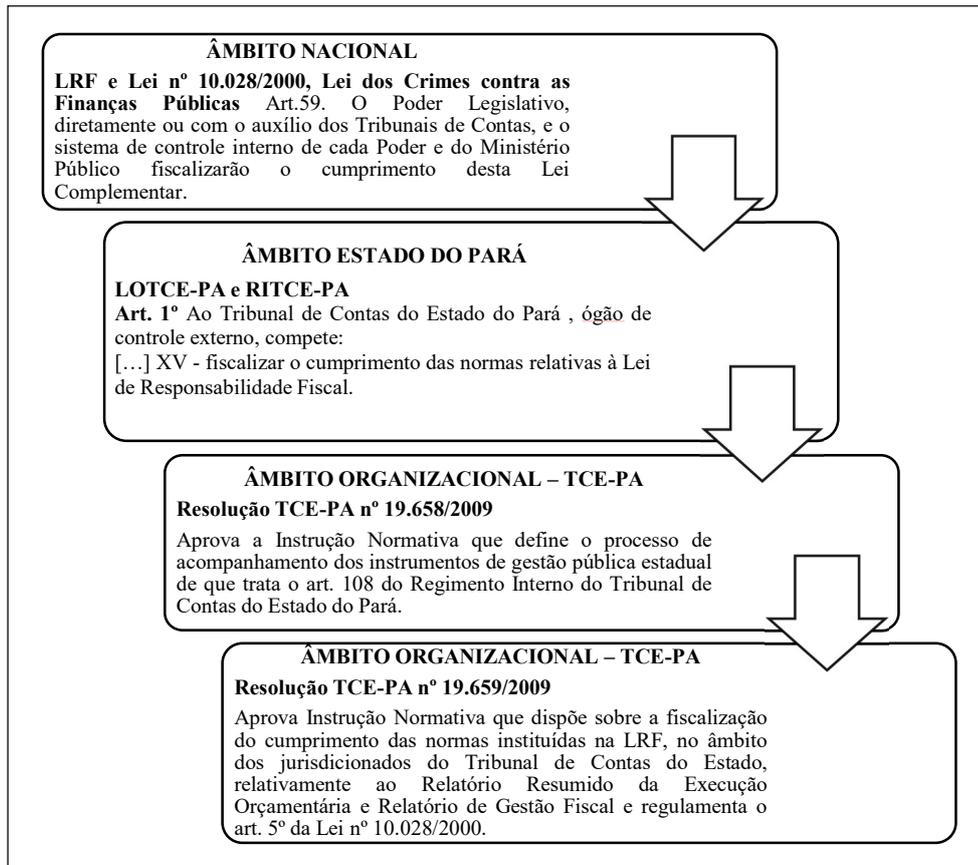
Dessa forma, a fiscalização do cumprimento das diretrizes estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal foi destacada na Lei Orgânica e, por conseguinte, no Regimento Interno e, posteriormente, regulamentada pelas Resoluções nº 17.658/2009, a qual delinea o procedimento de acompanhamento dos instrumentos de gestão pública estadual – Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, conforme estipulado no art. 121 do Regimento e nº 17.659/2009, que dispõe sobre a fiscalização do cumprimento das normas instituídas na LRF, no âmbito dos jurisdicionados do TCE, relativamente, ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal, regulamentando, assim, o art. 5º da Lei 10.028 de 19 de outubro de 2000, segundo o art. 130 do RITCE-PA.

O caminho processual nesse segmento foi delineado nas sobreditas resoluções, em que se encontra a caracterização dos jurisdicionados, a sistemática da distribuição de processos, a manifestação do Ministério Público de Contas, o contraditório e a ampla defesa, a decisão, tudo em consonância com as normas legais e regimentais. Esse processo de transcrição dos sentidos,

sob a ótica da Teoria dos Sistemas Autorreferenciais, traduz como a organização acomodada, por meio de seleções (fechamento operativo), os sentidos dados à fiscalização da temática em comento, advinda de outras instâncias, inclusive, externas ao sistema social (abertura cognitiva).

Na Figura 9, delinea-se o fluxo normativo da fiscalização da gestão fiscal sob a responsabilidade da Corte de Contas Paraense.

**Figura 9** – Cronologia do Fluxo Normativo da gestão fiscal no âmbito do TCE-PA



Fonte: Elaborado pela autora (2023).

A Figura 9 sintetiza a conexão normativa entre o sistema organizacional TCE-PA e o ambiente externo para acomodar, formalmente, as competências atribuídas no que concerne ao controle e à fiscalização das diretrizes e regras da lei fiscal e dos crimes contra as finanças públicas. Na LOTCE-PA, foi efetivada a inserção de dispositivo específico para tratar do tema. O RTCE-PA<sup>57</sup>, por sua vez, deixou assentado que, pela edição de ato normativo específico, o

57 [...]

procedimento de fiscalização nessa seara seria regulamentado, para ao fim e ao cabo, possibilitar, dentre outros, a emissão de alerta de competência das Cortes de Contas, aludida na lei fiscal.

Ressalta-se que, apesar das leis nacionais supracitadas terem sido promulgadas e publicadas em maio de 2000, entrando em vigor naquele momento, somente em 2009 o sistema organizacional em comento reagiu, formalmente, ao dispositivo mencionado. Antes disso, em 2003, três anos após a promulgação da LRF, a Corte de Contas Estadual foi instada a se manifestar, por meio de consulta, pelo Ministério Público do Estado do Pará (MPPA) acerca da exclusão do valor do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a folha de pagamento dos servidores do Estado do cálculo da despesa com pessoal. Essa dedução foi ratificada pelo Tribunal Pleno, conforme Resolução nº 16.769/2003 (Pará, 2003).

A reação mencionada ocorreu tanto pelo interesse da área finalística, por meio da então Diretoria de Controle Externo, em compatibilizar e atualizar a correspondência normativa interna-externa, estabelecendo diretrizes específicas para a realização de tal feito, quanto pelo Tribunal Pleno, que aprovou tais ações mediante aprovação das referidas Resoluções nº 19.658/2009 e nº 19.659/2009. É importante destacar que o Tribunal Pleno, como espaço decisório, funciona como instrumento para interpretar e sintetizar informações externas, incorporando-as às atividades de fiscalização do Tribunal através da comunicação e reprodução de um sentido autorreferente.

Frise-se que, nesse mesmo período, também houve a aprovação da Resolução nº 17.793/2009, fundamentada na LRF, a qual dispôs sobre os percentuais de gastos com pessoal dos Poderes e órgãos integrantes da administração pública do Estado do Pará, visto que, embora

---

Art. 130. O Tribunal fiscalizará, na forma prevista em ato normativo próprio, o cumprimento das normas relativas à gestão fiscal do Estado, notadamente as previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, observando-se, em especial: I - o atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias; II - os limites e as condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; III - as medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite legal; IV - as providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária ao respectivo limite; V - a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos; VI - o cálculo dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgãos constitucionais independentes.

Art. 131. O Tribunal Pleno alertará os responsáveis pelos Poderes e órgãos constitucionais independentes para que adotem as providências cabíveis, quando constatar que: I - a realização da receita, no final de um bimestre, poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais; II - o montante da despesa com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite; III - os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites; IV - os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei; V - os fatos comprometem os custos ou os resultados dos programas ou haja indícios de irregularidades na gestão orçamentária. Parágrafo único. O alerta previsto no caput deste artigo será de iniciativa do Relator da respectiva matéria, após a emissão de informação do Departamento de Controle Externo.

a lei fiscal especificasse que, no âmbito estadual, esses percentuais para os Poderes Legislativo e Judiciário fosse, respectivamente, 49% e 3% da Receita Corrente Líquida arrecadada, havia a imprescindibilidade de acomodar, na distribuição interna desses limites, o Ministério Público de Contas que funciona junto ao TCE-PA, o qual por força de Lei<sup>58</sup> se tornou autônomo e independente orçamentária e financeiramente.

Assim, os limites para os Poderes e órgãos autônomos do Estado do Pará, desde a edição da Resolução nº 17.793/2009, passou a contar com a seguinte distribuição: 48,6% Poder Executivo; 3,4% Poder Legislativo, dos quais, 1,56% Assembleia Legislativa, 0,96% Tribunal de Contas do Estado, 0,2% Ministério Público de Contas do Estado, 0,60% Tribunal de Contas dos Municípios, 0,08% Ministério Público de Contas dos Municípios do Estado; Poder Judiciário 6,0%, sendo 5,92% Tribunal de Justiça, 0,08% Justiça Militar; e 2,0% Ministério Público.

Dessa feita, a Lei de Criação firmou os marcos de funcionamento do órgão, tal como os mecanismos de comunicações e conexões intra e interinstitucionais, mas foi se moldando e progredindo segundo a sua autopoiese sistêmica. A propósito, os sentidos elencados a partir das normas forneceram o aparato necessário para a reprodução dos mecanismos internos de forma recursiva, baseada nas seleções realizadas.

Entretanto, essa condição não invalidou as demais possibilidades de escolha, isso porque o sistema não importa elementos prontos e definitivos do ambiente, uma vez que este não participa desse processo. De acordo com a visão de Luhmann, ao fechar-se, o sistema não se permite ser determinado por qualquer aspecto do ambiente. Os instrumentos normativos, nesse jaez, têm o condão de interagir, continuamente, com outras formas de autorreferência no interior do sistema, as quais permitem que outras seleções, reações, critérios autorreferenciais e adaptações possam ocorrer no curso do tempo.

### **4.3 Fluxos de informação e reverberação comunicativa**

O conjunto de documentos processuais examinados captados, a partir das atas das reuniões do Tribunal Pleno, consolida as operações sistêmicas, o que, conjugadas com as entrevistas, possibilitou analisar, de forma mais detida, as relações estabelecidas entre os

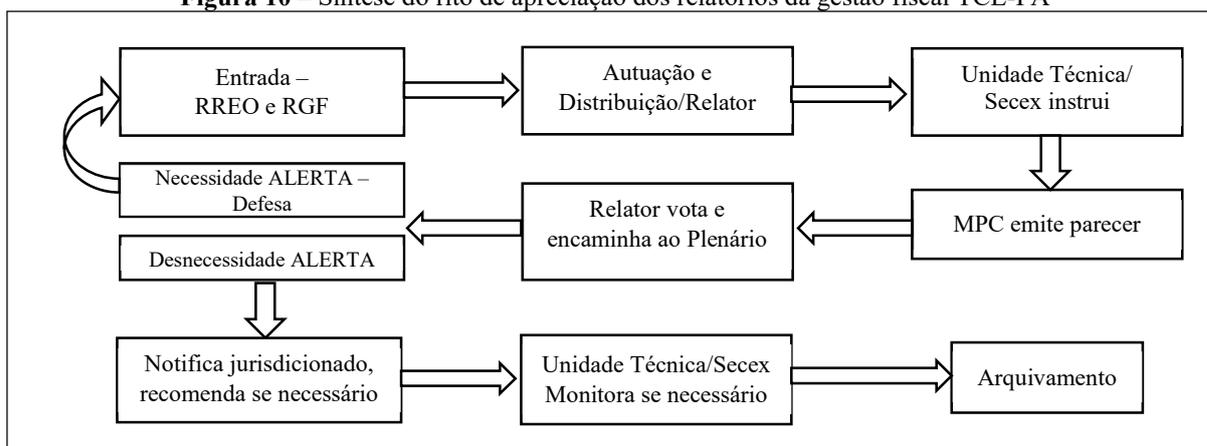
---

58 Lei Complementar nº 9, de 27/01/1992, com redação dada pela Lei Complementar nº 106 de 21 de julho de 2016 e pela Lei Complementar nº 151 de 15 de junho de 2022 (Pará, 1992).

sentidos dados às práticas de produção e reprodução do sistema investigado, refletidas no posicionamento e nas decisões tomadas pelo corpo deliberativo em relação à temática.

A fiscalização dos relatórios fiscais, previstos na LRF – Resumido da Execução Orçamentária e Gestão Fiscal –, segue regramento próprio definido na Resolução TCE-PA nº 17.659/2009 (Pará, 2009), a qual estabelece o fluxo comunicativo interno e externo, detalhado no Apêndice D e sintetizado na Figura 10.

**Figura 10** – Síntese do rito de apreciação dos relatórios da gestão fiscal TCE-PA



**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

Os jurisdicionados, elencados no art. 20 da LRF (Brasil, 2000) e que, no âmbito do Estado do Pará, são representados pelos Poderes Executivo, Legislativo (Alepa, TCE, MPC, TCM e MPCM), Judiciário (Tribunal e Justiça e Justiça Militar) e Ministério Público, após a publicação dos mencionados relatórios, têm até o quinto dia útil do mês subsequente ao prazo legal de publicação da lei fiscal para enviar os documentos ao TCE, sob pena e multa. Se não enviado, imediatamente, é aberta a inspeção ordinária para verificar a ocorrência, uma vez atendida, o processo segue o trâmite normal descrito adiante, do contrário é instaurado processo de representação com o intuito, dentre outros, de impor sanções ao gestor infrator.

No caso da Defensoria Pública, ressalta-se que, após a promulgação da LRF, a EC nº 45/2004 assegurou a essas entidades autonomia funcional e administrativa e iniciativa de proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na LDO. Posteriormente, a EC nº 74/2013 conferiu a essas entidades autonomia orçamentário-financeira no âmbito da União e do Distrito Federal. E a despeito de não possuírem limites expressos na LRF, visto que sua inclusão como órgão de autonomia orçamentário-financeira ocorreu após a edição da LRF, o órgão está obrigado a preencher os demonstrativos da gestão fiscal, tendo em vista a

determinação contida no Acórdão nº 2153/2014 – TCU – Plenário (Brasil, 2015) extensível aos demais entes subnacionais pelo princípio da simetria constitucional.

No Pará, a Lei Complementar Estadual nº 54/2006 (Pará, 2006) dispôs acerca da sobredita autonomia e, a exemplo do que ocorreu na União, não conta com limite específico para gasto com pessoal, estando seus gastos computados nos do Poder Executivo. Nesse ponto, o Pleno do TCE-PA, em resposta à consulta formulada pela Defensoria Pública paraense acerca da correta interpretação das disposições constitucionais relacionadas às autonomias da Defensoria Pública Estadual e da legislação referente à responsabilidade fiscal dos entes federativos e demais diplomas correlatos, referendou, nos termos da Resolução nº 18.901/2017 (Pará, 2017), que o órgão poderá executar, sem submeter às restrições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Carta Federal, até 95% das despesas com pessoal previstas na Lei Orçamentária Anual em vigência, enquanto não forem criados os seus limites específicos de gastos com pessoal.

Ademais, considerando que seus gastos compõem o limite do Poder Executivo, foi assentado ainda que o mero atingimento do limite prudencial de gastos com pessoal do mencionado Poder, *ceteris paribus*<sup>59</sup>, não prejudicará a viabilidade de nomeação de membros e servidores da Defensoria Pública ou a concessão de vantagens previstas na legislação, respeitadas as demais condicionantes constitucionais e infraconstitucionais para a realização dessas ações (e.g. art.169, § 1º, I e II, da CF/88 c/c arts.16 e 17 da LRF) (Pará, 2017).

No curso procedimental ordinário, uma vez autuado o processo e designado o relator, este é encaminhado para a Unidade Técnica realizar a instrução preliminar, a qual poderá proceder com a realização de diligências adicionais e necessárias para a complementação da análise e emissão de relatório, nos termos da referida Resolução. Na forma regimental, os processos da gestão fiscal do Poder Executivo e consolidado do Estado são distribuídos, no decorrer do exercício financeiro, por dependência, ao conselheiro relator das contas de Governo a que se referem. Em seguida, é concedida vista dos autos ao Ministério Público de Contas do Estado como fiscal da lei. Após isso, o relator emite seu voto e submete ao Tribunal Pleno devendo observar o seguinte:

- (i) se houver necessidade de emissão de alerta, a decisão do Plenário será em forma de Resolução, sendo os autos remetidos à Secretaria, para notificação do responsável para a adoção de providências cabíveis facultando-lhe prazo para a

---

<sup>59</sup> A terminologia “*ceteris paribus*” é uma expressão em latim que significa “todas as outras coisas sendo iguais”.

apresentação de defesa prévia ou justificativa. Uma vez atendida a determinação ou apresentada a defesa prévia/justificativa, o processo retorna para a Unidade Técnica, retomando o rito inicial. Não atendida as determinações ou na hipótese de não acatamento das justificativas apresentadas, os autos serão submetidos ao Plenário com a imposição de multa ao responsável;

- (ii) se não houver necessidade de emissão de alerta, o relator dá conhecimento ao Plenário e, na ocorrência de recomendações de boas práticas, fá-lo nesse momento, tratando em pauta de matéria administrativa. Posteriormente, a Secretaria do Tribunal científica o jurisdicionado da decisão e a Unidade Técnica, procedendo esta ao respectivo monitoramento, se houver, nos relatórios vindouros. Ao final, o processo é arquivado.

O processo só será submetido ao Plenário, propriamente, com o voto e a discussão do colegiado, se tiver alerta, situação “i”, se não tiver, é matéria administrativa. Ressalta-se, ademais, que o fluxo supra apresentado descrito na Resolução nº 17.659/2009 (Pará, 2009), desde a sua edição em 2009, não passou, formalmente, por atualizações, porém mudanças tácitas puderam ser observadas em razão das alterações empreendidas no próprio Regimento Interno do Tribunal, e também mudanças legislativas/normativas afetas à matéria no âmbito estadual e federal.

Pode-se destacar, nesse particular, a Lei Complementar nº 156/2016 (Brasil, 2016) que, ao pugnar pela boa gestão fiscal e transparência das contas públicas, promoveu alterações no art. 48 da LRF, obrigando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a disponibilizarem suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, a serem divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

O sistema estabelecido refere-se ao Siconfi, que recepciona a Matriz de Saldos Contábeis (MSC), que é uma estrutura criada pela STN para permitir a geração automática dos demonstrativos fiscais de acordo com os padrões definidos no MDF, os quais estão ancorados em procedimentos contábeis materializados no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup> “[...] estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro dos atos e fatos praticados pela entidade pública de maneira padronizada e sistematizada, bem

De tal modo que permite que se verifique cada vez mais a rastreabilidade das informações fiscais e haja a aproximação da ciência contábil com os conceitos das Finanças Públicas e da LRF (Brasil, 2000), com os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, os quais são validados e homologados e com a Declaração de Contas Anuais. Ressalta-se que as declarações enviadas nesse sistema devem ser assinadas pelo titular, chefe do Poder Executivo e de outros poderes e órgãos.

A avaliação da conformidade quanto ao envio dos relatórios fiscais pelos jurisdicionados do TCE-PA no Siconfi passou, desde a edição da Portaria da STN nº 642/2019 (Brasil, 2019), a ser incorporada às práticas da Unidade Técnica do Tribunal nos processos de fiscalização, passando a constar no rol de *checklist* das análises procedidas.

As alterações empreendidas nos regulamentos nacionais aplicáveis ao controle externo, incluindo as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)<sup>61</sup> e as diretrizes das associações que reúnem os membros dos Tribunais de Contas, como a ATRICON, que começou a disponibilizar diretrizes legais relevantes para diversas áreas de atuação das Cortes de Contas também se inserem nesse contexto. Particularmente, a Resolução ATRICON nº 02/2018 aprovou as Diretrizes de Controle Externo ATRICON nº 3211/2018, especificamente, relacionadas à gestão fiscal dos Tribunais de Contas e seus jurisdicionados, que também subsidiam os trabalhos da fiscalização.

O Programa Qualidade Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC) também representa uma importante iniciativa inserida no contexto de otimização e integração dos métodos de controle adotados pelos Tribunais de Contas no Brasil. Seu propósito fundamental é estabelecer uma padronização e uma integração dos procedimentos de fiscalização dessas instituições, mantendo, ao mesmo tempo, as especificidades e as características das áreas de jurisdição de cada uma delas. Como peça central das ações promovidas pela ATRICON para aprimorar o sistema, o QATC se estrutura em torno de três projetos fundamentais:

- i. resoluções diretrizes, as quais visam estabelecer orientações e diretrizes claras, fornecendo um arcabouço normativo que norteie as práticas e os processos de controle adotados pelos Tribunais de Contas, promovendo uma significativa uniformidade e consistência nas suas atividades. Essas resoluções são aprovadas

---

como a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários” (Brasil, 2022).

<sup>61</sup> O TCE-PA aderiu às NBASP, em 2022, por meio da Resolução nº 19.422/2022 (Pará, 2022).

- com base na ampla discussão com membros e técnicos dos TC brasileiros e dão publicidade às diretrizes a serem adotadas como referência no exercício do controle externo, subsidiando a melhoria dos processos, produtos e serviços;
- ii. Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC), componente de uso voluntário, cuja metodologia é inspirada na ferramenta *Supreme Audit Institutions – Performance Measurement Framework* (SAI-PMF), da Intosai, visa à criação de um sistema robusto de avaliação do desempenho dos TC pelas métricas e indicadores bem definidos, busca-se mensurar a eficiência e a eficácia das atividades realizadas por essas instituições, possibilitando análises mais precisas e subsidiando a implementação de melhorias contínuas. A avaliação é realizada bianualmente, sendo referendada por uma comissão técnica, e deve basear-se em elementos factuais;
  - iii. Boas práticas dos Tribunais de Contas, projeto cujo objetivo é identificar, consolidar e disseminar as boas práticas adotadas pelos TC, proporcionando um ambiente de compartilhamento de conhecimento e experiências positivas entre as diferentes instituições. Isso permite que as melhores práticas sejam replicadas e utilizadas como referência para o aprimoramento das atividades de controle em todo o sistema.

Em suma, o QATC busca promover uma gestão mais eficiente e integrada nos Tribunais de Contas, mediante a definição de diretrizes, medição de desempenho e disseminação das melhores práticas, visando a um aprimoramento contínuo e a uma atuação mais efetiva dessas instituições no contexto do controle e fiscalização.

Na avaliação realizada em 2022 (Brasil, 2022), a dimensão gestão fiscal e auxílios intergovernamentais, analisada no item domínio Fiscalização da Gestão Pública durante a pandemia, obteve nota 3,40 em uma escala que varia de 0 (zero) a 4 (quatro), cuja pontuação mais baixa indica a inexistência prática do objeto avaliado e a nota 4 representa o nível de excelência, ou seja, patamar intermediário de atuação nessa prática dos Tribunais de Contas.

#### 4.3.1 Dos relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal

Do quantitativo de processos relacionados à classe gestão fiscal, em particular, Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal, de periodicidade bimestral

e quadrimestral, respectivamente, divulgados e encaminhados ao TCE-PA pelo Poder Executivo Paraense, por força do disposto na Resolução TCE nº 17.659/2009 (Brasil, 2009), destaca-se no Quadro 18, uma breve síntese das informações das Unidades operativas e decisões do Tribunal Pleno em relação aos processos de fiscalização em epígrafe.

Os dados compreendem as informações referentes ao 6º bimestre e 3º quadrimestre dos anos de 2015 a 2022.

**Quadro 18** – Síntese das informações e decisões relativas aos relatórios fiscais 2015-2022

Relatório da LRF	Unidade de Operação	Informações e decisões							
		2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
RGF 3º Quadrimestre	Unidade Técnica	SASR	SASR	SASR	SACR	SASR	SASR	SACR	SACR
	Unidade Ministerial	CACR	SASR	SASR	CACR	SASR	SASR	SASR	SASR
	Tribunal Pleno	SASR	SASR	SASR	SACR	SASR	SASR	SACR	SASR
RREO 6º Bimestre	Unidade Técnica	SASR	SASR	SACR	SACR	SACR	SACR	SASR	SASR
	Unidade Ministerial	SASR	SASR	SASR	CACR	SASR	SASR	SASR	SASR
	Tribunal Pleno	SASR	SASR	SACR	SACR	SACR	SACR	SASR	SASR

**Fonte:** Elaborado pela autora (2023)

**Nota 1:** SACR – Sem Alerta Com Recomendação CASR – Com Alerta Sem Recomendação

SASR – Sem Alerta Sem Recomendação CACR – Com Alerta Com Recomendação

**Nota 2:** Recomendação analisada nos relatórios do exercício subsequente

Quanto ao Relatório de Gestão Fiscal, indicado no Quadro 18, assinala-se que, de modo geral, a Unidade Técnica apontou regularidade nos relatórios analisados (2015 a 2022), mas, em alguns exercícios, sugeriu a expedição de recomendações (2018, 2021 e 2022). O órgão ministerial, por sua vez, acompanhou o órgão técnico em seu parecer, exceto em 2015 e 2018, quando opinou pela emissão de alerta em face da extrapolação do limite de gasto com pessoal. Essa divergência entre o órgão instrutivo e o *parquet* de contas, de acordo com as informações coletadas, devem-se aos efeitos da Resolução TCE-PA nº 16.769/2003 (Pará, 2003), a qual trata da exclusão do Imposto de Renda dos Servidores do índice de pessoal.

O órgão instrutivo, a despeito de enfatizar a divergência em relação a esse imposto consoante o preconizado nas orientações dos Manuais Fiscais, excepciona a regra em questão em prol da decisão adotada pelo Tribunal Pleno e contida na Resolução TCE-PA nº 16.769/200, registrada na memória institucional da organização, traduzida em decisão vinculante. Para o *parquet* de contas não deve haver a aplicação da Resolução supramencionada no referido cálculo, porque contrapõe as orientações do órgão central de contabilidade da União e, até mesmo, de decisões judiciais sobre o tema emanadas pelo Supremo Tribunal Federal.

A referida ambiguidade é reportada pelo órgão ministerial como “[...] ao menos em tese, poderia se cogitar a existência de uma antinomia normativa entre as Resoluções TCE/PA nº 16.769/2003 e 17.659/2009 (de mesmo grau hierárquico)” (Pará, 2020), dado que o normativo do TCE que rege a fiscalização da gestão fiscal (Resolução nº 17.659/2009) determina que estes devem ser apresentados, em consonância com os modelos de formulários definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Entretanto, na prática, aplica conceitos incertos na Resolução do Tribunal nº 16.769/2003, que não se coaduna com os padrões do Tesouro Nacional, reforçando a necessidade de o órgão revisar referido normativo. Ao final, o *parquet* de contas corrobora com a tese de que é preciso modular os efeitos da revogação expressa da norma mencionada, com vistas a preservar os atos dos jurisdicionados até então produzidos com base nela.

Quanto ao RREO, os opinativos da Unidade Técnica e do Ministério Público de Contas foram divergentes nos exercícios 2017 a 2020. Em 2015, observou-se que ambas as Unidades operativas deram destaque ao descumprimento do resultado nominal, mas, considerando que o Poder Executivo, adotou as providências necessárias em cumprimento ao art. 9º da LRF<sup>62</sup>, visando reverter a trajetória desse resultado por meio da publicação da Lei nº 8.096/2015 e do Decreto nº 1.347/2015, os quais estabeleceram medidas de Controle e Racionalização dos Gastos Públicos, de modo que não houve a imputação de responsabilidade ao gestor, sendo registrada a regularidade das contas.

Em 2018, as metas de resultados primário e nominal, conforme o que previa as orientações do Manual Fiscal, evidenciaram déficits nas contas analisadas. Na avaliação da Unidade Técnica, o resultado foi reflexo da metodologia de cálculo do indicador, disposta nos Manuais da STN. Isso porquanto, no exercício em questão, vigorou nova sistemática de cálculo, que fez com que a utilização pelo governo de recursos acumulados em decorrência de superávits financeiros de exercícios anteriores impactasse, negativamente, os resultados mencionados (Pará, 2018). Sob tal aspecto é oportuno destacar que as principais alterações dos Demonstrativos dos Resultados Primário e Nominal, estão evidenciadas no Quadro 15.

Para o órgão ministerial, uma vez que o resultado alcançado bimestralmente no decorrer do exercício já sinalizava para o descumprimento da meta estabelecida na LDO, tal indicativo

---

<sup>62</sup> LRF. Art. 9º. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (Brasil, 2000).

demandava providências na contenção de gastos ou, até mesmo, na proposição ao Parlamento estadual, de ajuste da meta fiscal fixada, o que não foi efetuado (Pará, 2018). Em razão disso e nas demais ocorrências conexas identificadas na análise da gestão fiscal como aumento de gasto com pessoal sem autorização legislativa e utilização de créditos suplementares, o Ministério Público de Contas opinou pela emissão de alerta e recomendações ao Poder Executivo, o que impactou o julgamento das contas do governador, conforme tratado no tópico 4.3.2.

A despeito disso, as decisões levadas ao cabo pelo corpo deliberativo, em ambos os relatórios (RREO e RGF), conforme demonstrado no Quadro 18, foram assentadas nas conclusões da Unidade Técnica, cujas informações apontaram para a situação de regularidade, indicando não haver, de pronto, descumprimento aos preceitos da LRF, sob os aspectos formais e de conformidade dos demonstrativos analisados, portanto, sem necessidade de emissão de alerta ao jurisdicionado. De todo modo, foram efetuadas proposições de recomendações no tocante às práticas inapropriadas observadas no curso fiscalizatório, as quais também foram referendadas pelo Tribunal Pleno.

Nesse contexto, os entrevistados foram indagados acerca de como tomam essas decisões, para as quais expressaram suas opiniões da seguinte forma (Quadro 19):

**Quadro 19** – Excerto de entrevista – Tomada de decisão

Entrevistado 1	[...] o Brasil vive um emaranhado de legislações, você pesquisa jurisprudência que às vezes até te ajuda a conduzir, de acordo com o teu bom senso, as coisas mais para uma vertente ou para outra. Mas evidentemente que é uma referência para qualquer tomada de decisão.
Entrevistado 2	[...] Daí que as decisões, sejam monocráticas, sejam colegiadas, são tomadas a partir dos parâmetros previamente já postos em lei em cotejo com aquilo que, porventura, já fora decidido sobre o mesmo tópico, por outros tribunais. [...] utilizando-se permanentemente do exercício da hermenêutica jurídica e dos critérios jurídicos de interpretação. Ao enfrentarmos certos pontos de possível confronto com o que está posto, a boa prática nos enseja a agir com equilíbrio e desenvolver a dialética sadia na busca da melhor solução para a questão que está sob exame e, notadamente, aos questionamentos sobre a gestão fiscal, atraindo para a discussão o que melhor atende ao interesse público, ou seja, nossa atuação não busca impor uma verdade única ou inovadora, mas, sim, busca sempre o consenso para a melhor solução sobre o tema.
Entrevistado 3	Ao aplicar o direito sempre é possível interpretações, inclusive entre Tribunais distintos. O imposto de renda era uma delas, a questão de inativos é outra. São exemplos comuns disso que se ocorre. [...] interpretar a vontade do que o legislador queria na LRF do ponto de vista da legislação fiscal, mas também levando em conta o meu Tribunal, porque eu participo dessa história. O Poder Legislativo teria que ter resolvido todas essas coisas ao normatizar, ao colocar na lei. Ele não [...] mas, o legislador não consegue ver tudo, a lei é imperfeita às vezes. O Poder Legislativo, a meu ver, isso pra mim sempre foi, é o poder mais forte da República.

**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

O trecho das entrevistas (Quadro 19) reporta o embasamento das decisões tomadas na opinião dos entrevistados. Ou seja, dentre tantas possibilidades existentes para poder decidir, considerando-se que esse ato é um fenômeno contingente sob a ótica da Teoria dos Sistemas

Autorreferenciais, a seleção de informação segue seu fluxo à luz do que os entrevistados destacam como bom senso e hermenêutica jurídica. Além disso, evidenciam o relevante papel do sistema político nesse jaez. Existem regras e uma vasta memória contida em documentos, na jurisprudência, na cultura e nas histórias, as quais são vivenciadas diariamente e que ajudam na tomada de decisão.

Uma questão interessante observada no fluxo de fiscalização dos relatórios fiscais de 2015 a 2022, os quais são divulgados pelo jurisdicionado e encaminhados tanto à Corte de Contas paraense<sup>63</sup>, quanto à Secretaria do Tesouro Nacional<sup>64</sup>, foi o tratamento que o Poder Executivo deu ao imposto de renda no demonstrativo da despesa com pessoal. Apesar da previsão contida na Resolução TCE-PA nº 16.769/2003 quanto à possibilidade de dedução desse tributo o abatimento em questão não foi efetuado.

Isso porquanto, conforme dados levantados, o Estado do Pará como signatário do Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal (PAF) da União, determinadas pela Lei nº 9.496/1997 (Brasil, 1997) e alterações, atualmente, convertido no Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal, nos termos da Lei nº 178/2021 (Brasil, 2021), ao aderir ao plano, comprometeu-se a observar, integralmente, os regramentos emanados pelo Tesouro Nacional no que se refere à elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais enviados ao Siconfi (RREO e RGF).

Frise-se que a Unidade Técnica mesmo levando em conta, nas suas análises, o abatimento do referido imposto, não sugeriu, no período analisado, determinações ou recomendações ao jurisdicionado nesse sentido. Sob tal perspectiva, oportuno registrar que, em 2021, a alteração legislativa promovida na LRF, por meio da LC nº 178/2021, culminou na

---

<sup>63</sup> Resolução nº 17.659/2009 (Pará, 2009). Art. 4º. O Poder Executivo Estadual, através de seu Órgão competente, deverá encaminhar ao TCE até o 5º dia útil do segundo mês subsequente ao encerramento de cada bimestre, cópia do RREO juntamente com : I - Demonstrativos previstos no art. 53 da LRF; II - Comprovante de publicação; III - Indicação da página da internet onde foi veiculada a informação; IV - Memória de cálculo do RREO. Art. 6º. O RGF, a ser emitido pelos titulares dos Poderes do Estado, Ministério Público, Tribunais de Contas, Ministério Público de Contas do Estado e Ministério Público junto ao TCM, deverá ser encaminhado ao TCE, nos termos do art. 55 da LRF, até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre, juntamente com: I - Comprovante de publicação; II - Indicação da página da internet onde foi veiculada a informação; III - Memória de cálculo do RGF.

<sup>64</sup> Portaria STN nº 642/2019 (Brasil, 2019). Art. 6º Conforme os prazos de publicação a que se referem o caput do art. 52 e o § 2º do art. 55 da Lei Complementar nº 101, de 2000, serão inseridas, obrigatoriamente, no Siconfi, sem prejuízo do disposto no art. 8º desta Portaria: I - pelo Poder Executivo de cada ente da Federação, as informações do RREO até 30 dias após o encerramento de cada bimestre; II - por cada um dos Poderes e Órgãos referidos no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 2000, e pelas defensorias públicas desses entes, as informações do RGF até 30 dias após o encerramento de cada quadrimestre.

revogação tácita da Resolução TCE-PA nº 16.769/2003, o que foi referendado no âmbito do Tribunal por meio da Resolução TCE-PA nº 19.418/2022 (Pará, 2022), publicada no Diário Oficial do Estado de 09/09/2022, superando desde então a divergência registrada.

A referida lei complementar, ao dispor sobre medidas de reforço a responsabilidade fiscal, além de determinar a obrigatoriedade de observar as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67 da LRF (Brasil, 2000), dada a ausência as regras do órgão central de contabilidade da União, previu que o Poder ou órgão, cuja despesa total com pessoal ao término do exercício financeiro de 2021 estivesse acima de seu respectivo limite estabelecido, deveria eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% (dez por cento) a cada exercício a partir de 2023 por meio da adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23 daquela Lei Complementar, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032 (Brasil, 2021).

Quanto às demais mensagens (recomendações) enviadas ao Poder Executivo, relativas à correção de outras incongruências apontadas na fiscalização dos dois relatórios fiscais e referendadas pelo Tribunal Pleno, estas, após a regular notificação do gestor, foram implementadas pelo órgão fiscalizado, conforme apontado nos relatórios subsequentes analisados até 2022.

Acerca da percepção dos entrevistados em relação receptividade pela Alepa, titular do controle externo do estado do Pará, e pelos jurisdicionados das deliberações do Tribunal Pleno em relação à gestão fiscal, ou seja, o atendimento as mensagens emitidas, destacaram o quanto segue (Quadro 20).

**Quadro 20** – Excerto de entrevista – Informações emitidas

Entrevistado 1	[...] enxergo que eles procuram cumprir. Eu enxergo que eles respeitam as deliberações do tribunal e respeitam o tribunal. Eu vejo, para mim é até surpreendente quando o tribunal emite alguma comunicação com o jurisdicionado ou, mesmo, para um poder. Mesmo que seja um poder, como eles ficam preocupados em saber que podem ajudar para corrigir, para sanar. [...] estrutura do poder legislativo é fundamental eles se basearem na nossa análise. Eles não têm estrutura capaz, principalmente com a dimensão que o Estado passou a ter com todos os envolvidos, com todas as variáveis que hoje têm essa questão, eles não têm condições sozinhos. Eles têm a prerrogativa da decisão política que, em última análise.
Entrevistado 2	[...] as decisões proferidas pelas Cortes de Contas, especialmente, as do nosso Tribunal de Contas, são recebidas com naturalidade, seja pela Assembleia Legislativa do Estado do Pará, sejam pelos jurisdicionados. Importante registrar, ainda sob o manto do processo democrático, caso haja discordância sobre decisões proferidas pelos Tribunais de Contas, nada há que impeça o processo recursal administrativo e, em última análise, o próprio Poder Judiciário.
Entrevistado 3	Há uma receptividade. Eles recebem com bom [...] penso eu, com bons olhos. Pode até não gostar eventualmente, mas eles recebem, sim, com bons olhos as nossas deliberações. [...] a meu ver, ao poder legislativo paraense, o Tribunal de Contas pode ajudar muito.

**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

De modo geral, conforme excerto das entrevistas (Quadro 20), os entrevistados veem de forma positiva a receptividade por parte do Parlamento, titular do controle externo do Estado do Pará, e pelos jurisdicionados das deliberações do Tribunal Pleno em relação ao tema gestão fiscal. Ademais, o entrevistado 2 destacou que “caso haja discordância sobre decisões proferidas pelos Tribunais de Contas, nada há que impeça o processo recursal administrativo e, em última análise, o próprio Poder Judiciário” e o entrevistado 3 evidenciou a receptividade das informações emitidas pelo Tribunal e ressaltou o potencial técnico que este pode aportar aos trabalhos daquele órgão legislativo.

Nesse contexto, destaca-se que, em 2019, no processo referente à Relatório da Execução Orçamentária, pertinente ao 6º bimestre de 2019, no tocante à recomendação alusiva ao abatimento indevido das receitas de rendimentos de aplicação financeira do fundo previdenciário em capitalização, efetuado no cálculo da Receita Corrente Líquida, o Poder Executivo, ao tomar ciência dos apontamentos do Tribunal e após apresentar defesa, teve os efeitos da decisão modulados pelo Tribunal, tendo implementado a referida recomendação a partir do exercício de 2021.

De maneira geral, as divergências identificadas nos processos do controle externo paraense quanto ao tema investigado, dentre aqueles mencionados na literatura (Oliveira; Cavalcante, 2020), e alguns demonstrados no Quadro 18, os quais revelam assimetrias nos fluxos informacionais, tanto interna, quanto externamente, aludem, dentre outros, a(o):

- (i) abatimento do imposto de renda do cálculo da despesa total com pessoal e inclusão na receita corrente líquida;
- (ii) inclusão de depósitos judiciais em que o estado não faz parte da lide na receita corrente líquida;
- (iii) inclusão de depósitos judiciais no cálculo da Dívida Consolidada Líquida;
- (iv) inclusão de rendimentos de aplicação do fundo de previdência (em capitalização) na composição da receita corrente líquida;
- (v) impossibilidade de despesas com pessoal executadas com recursos provenientes de transferências efetuadas entre fundos previdenciários para cobertura de déficit financeiro.

Anota-se, por oportuno, quanto aos itens (i), (ii) e (iv), os quais têm o condão de reduzir o indicador da despesa com pessoal e da dívida consolidada líquida, diferentemente do elencado no item (iii) e (v), que tem potencial de aumento. Nesse último ponto, constata-se um contraponto frente à literatura (Laureano *et al.*, 2017; Marcelino; Nunes; Silva, 2019; Medas; Perrelli; González, 2020), cujas conclusões aduzem, em grande medida, que os Tribunais atuam no sentido de reduzir o indicador com práticas favoráveis ao jurisdicionado, o que evitaria a adoção de medidas de ajuste previstas na LRF. No caso em comento, os indicadores foram majorados.

Sob tal enfoque, constatou-se ainda em relação ao item (iv) que o órgão central de contabilidade da União, formalmente, só tratou da situação na versão do MDF de 2022, após discutir amplamente o tema no âmbito da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação. Entretanto, o TCE-PA, em alusão ao disposto na Lei Fiscal, já em 2020, havia emitido decisão relevante sobre tal questão, modulando, inclusive, efeitos para cumprimento por parte do jurisdicionado, o que ocorreu em 2022.

No que diz respeito ao (ii), houve mudança no entendimento da STN, quanto ao reconhecimento dos depósitos judiciais na composição da dívida de 2019 para 2022, embora os efeitos sobre o indicador tenham sido mantidos (Brasil, 2022). A Corte de Contas paraense seguiu tal manifestação.

No tocante ao item (v), frise-se que o manual da STN não aprofundou a orientação acerca da situação, mas na interpretação do dispositivo legal, o Pleno do Tribunal, em 2021, manifestou-se no sentido de que os rendimentos do fundo previdenciário em capitalização, quando usado na despesa do fundo em repartição, devem ser, criteriosamente, efetuados para

fins de exclusão no cálculo da despesa com pessoal, conforme aduzido pela Unidade Técnica e Pelo MPC-PA.

Por fim, cumpre observar no que tange às despesas resultantes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, que estas, conforme as orientações da STN, deveriam ser consideradas na apuração dos limites de gastos totais com pessoal do Poder Executivo dos entes federativos. Entretanto, isso ainda não ocorreu no Pará, conforme aludido pelo Tribunal. Primeiro, em razão da Portaria STN nº 377/2020 (Brasil, 2020), que prorrogou esse prazo para o exercício de 2022 e segundo com a promulgação do Decreto Legislativo Federal nº 79, de 30 de junho de 2022 (Brasil, 2022) que sustou a referida Portaria.

Uma observação pertinente verificada na análise de conformidade desses relatórios da LRF é a sequência temporal do andamento dos processos. À exceção dos exercícios de 2019, 2020 e 2021, cujo trâmite dos relatórios fiscais pertinentes ao 6º bimestre e 3º quadrimestre precedeu o relatório técnico das contas do governador, nos demais, a análise foi efetuada de forma paralela à elaboração do relatório técnico das contas de governo ou posteriormente à emissão do parecer prévio.

A análise em conjunto com as contas de governo ou posterior é apontada como intempestiva por um entrevistado, sobretudo, se houver necessidade de expedição de alerta, conforme evidenciado no Quadro 21.

**Quadro 21** – Excerto de entrevista – Tempestividade

Entrevistado 3	<p>[...] A importância é muito grande porque a LRF, isso já vem, eu acho até a 4.320, quando fala da fiscalização, lá já falava em controle interno e externo.</p> <p>[...] A importância é enorme. Tudo aquilo que é importante ao refletir na sua execução, ela precisa ser rápida. A LRF criou várias possibilidades de alerta. Aí, por exemplo, vou pegar nosso próprio Tribunal.</p> <p>A nossa análise é muito boa, mas ela precisa ser mais... concomitante.</p> <p>O Tribunal precisa diminuir esse <i>gap</i> de fiscalização. Tem que ser mais concomitante. Gestão fiscal, como nós temos a importância do alerta, a nossa colaboração só se dará nesse aspecto.</p> <p>[...] extremamente importante, mas o Tribunal tem que fazer jus a essa importância</p>
----------------	---

**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

A fala desse entrevistado retrata o fluxo identificado na literatura acadêmica (Leal *et al.*, 2018; Nunes, 2018) e na pesquisa documental acerca da necessidade de o Tribunal ser tempestivo. Nesse particular, é oportuno destacar que, no âmbito dos Tribunais de Contas do país, os processos de controle externo concomitante, de acordo com os resultados do MMD 2022, evidenciaram nota 2,88, de um total de 4 pontos, demonstrando que ainda há muito a que se fazer nesse quesito, não só no Pará, mas em âmbito nacional.

Demais disso, pondera-se no tocante à fiscalização da gestão fiscal que a percepção nesta investigação é a de que, embora haja o esforço para o cumprimento de prazos em menor espaço de tempo, o lapso temporal previsto na própria LRF é ambíguo. Isso porque, em caso de haver necessidade de emissão de alerta, sobretudo, em relação aos últimos bimestre e quadrimestre do exercício financeiro, cujos relatórios, de acordo com a lei fiscal, devem ser produzidos em até trinta dias após o encerramento do sobredito período, ocorrerão sob a égide de um novo orçamento público e, até mesmo, em outra gestão, caso se trate de início de novo mandato, o que provavelmente poderá dificultar a trajetória de retorno dos indicadores que, porventura, tiverem sido extrapolados.

Outro aspecto a ser retratado na fiscalização da gestão fiscal diz respeito ao emprego da auditoria financeira (Carvalho, 2022). Embora haja o reconhecimento da importância dela, no modelo de controle dessas entidades, o foco, segundo Melo (2008), é a análise da conformidade. A realização de auditorias financeiras com razoável segurança, nos termos delineados pela ISSAI 200, ainda não é uma realidade no contexto dos tribunais de contas do Brasil.

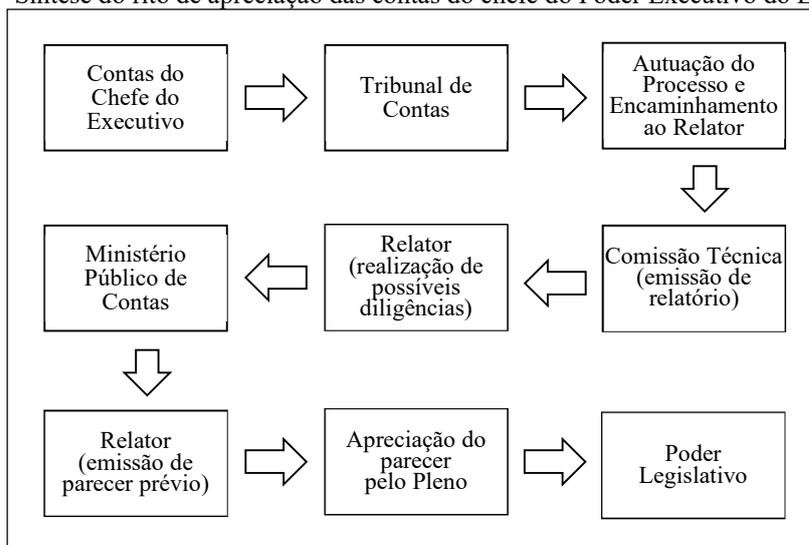
Uma pesquisa abrangendo 70% das 33 cortes do país, incluindo a paraense, revelou que apenas 21,7% promovem auditorias financeiras em plena consonância com os requisitos normativos aplicáveis, fornecendo alto nível de confiança aos usuários previstos nas opiniões de auditoria externalizadas (Brasil, 2022). O baixo desempenho dos órgãos de controle externo nessa seara potencializa a ocorrência de desequilíbrios financeiros e desajustes fiscais nos entes sujeitos à sua fiscalização, posto que a diminuta qualidade dos números produzidos pelos governos induz a decisões equivocadas e reduz a compreensão, principalmente, pela sociedade, sobre onde e como os recursos públicos foram empregados

O diagnóstico revelou que as práticas de auditoria financeira no âmbito dos Tribunais de Contas do Brasil ainda não alcançaram padrão satisfatório, permanecendo em um estágio inicial. Para Carvalho (2022), o subdesenvolvimento da auditoria financeira no âmbito dos Tribunais de Contas brasileiros tem impactos adversos na gestão econômica nacional, sobretudo evidenciado pela recente crise fiscal nos estados brasileiros, atribuída, em parte, às más práticas de gestão fiscal e financeira por parte dos governantes, resultando na deterioração das finanças públicas e no aumento dos passivos.

#### 4.3.2 Do parecer prévio sobre as contas do governador

As operações atinentes às contas anuais do governador destacam-se como uma atividade singular do sistema organizacional em comento, envolvendo rito processual formal e específico. O procedimento em questão, esquematizado a seguir (Figura 11), encontra-se destacado na LOTCE-PA e delineado no Regimento Interno do Tribunal.

**Figura 11** – Síntese do rito de apreciação das contas do chefe do Poder Executivo do Estado do Pará



**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

O rito de apreciação das contas do chefe do Poder Executivo, conforme Figura 11, perpassa, de forma sintética, pelas seguintes etapas: inicialmente, o chefe do Poder Executivo envia a prestação de contas ao TCE-PA. Após o recebimento, o presidente dará ciência ao Tribunal Pleno durante a primeira sessão ordinária subsequente ao ingresso e comunicará ao Parlamento acerca da prestação de contas (Pará, 2012).

É oportuno salientar que, constitucionalmente, no momento da apresentação ao Tribunal as Contas, são consideradas prestadas à Assembleia Legislativa. Após a entrada, o TCE-PA examina as contas, mediante parecer prévio, elaborado no prazo de 60 dias contados da data de seu recebimento. O relator do processo submete o feito a uma comissão técnica formada por servidores designados, especificamente, para essa finalidade. Essa comissão tem um prazo máximo de 45 dias para verificar a presença de todos os documentos necessários nos autos e elaborar relatório técnico que, posteriormente, seguirá para o *parquet* de contas emitir seu opinativo, tais documentos darão subsídios para o parecer prévio a ser redigido pelo relator.

Além do conjunto de dados e informações contidos nas contas prestadas<sup>65</sup> pelo chefe do Poder Executivo, previstas no Regimento Interno, o relator também tem a prerrogativa de solicitar esclarecimentos adicionais e efetuar diligências por meio da Unidade Técnica, caso julgue necessário para a formulação de seu voto.

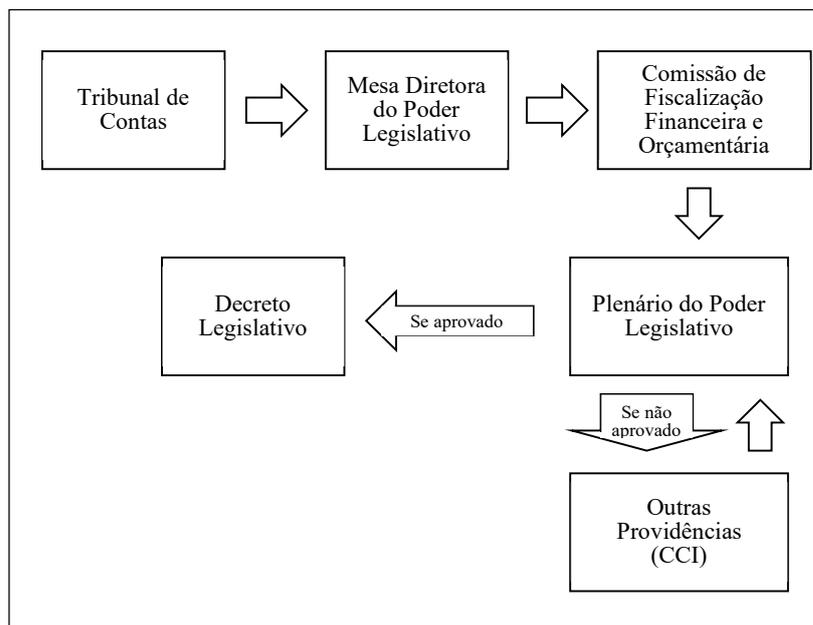
Em sessão extraordinária realizada com antecedência mínima de cinco dias do término do prazo constitucional, o parecer prévio é apreciado pelo Tribunal Pleno. Após a publicação da Resolução sobre o feito, o processo é encaminhado ao Poder Legislativo, acompanhado do relatório, do parecer do Ministério Público de Contas, do parecer prévio aprovado pelo Tribunal Pleno e, se for o caso, da defesa escrita feita pelo chefe do Executivo (Pará, 2012).

Desde 2020, essa sistemática no TCE-PA passou a ser efetuada de forma eletrônica nos termos da Resolução nº 19.205, de 11 de agosto de 2020 (Pará, 2020), que tratou da implantação e funcionamento do processo eletrônico no âmbito do Tribunal. Ademais, as sessões extraordinárias de apreciação das contas pertinentes aos exercícios de 2020 e 2021 ocorreram virtualmente em razão da pandemia (Pará, 2021; Pará, 2022). Além disso, os prazos para encaminhamento das ditas contas à Corte de Contas e, por conseguinte, a emissão do parecer prévio tiveram prazo estendidos após autorização concedida pelo Parlamento paraense (Pará, 2021).

Seguindo-se a isso, depois da publicação da Resolução do Tribunal com o Parecer Prévio do Tribunal Pleno, a prestação de contas é encaminhada ao Parlamento, e o presidente deve publicar o balanço geral das contas juntamente com esse parecer (Pará, 1994).

---

<sup>65</sup> Art. 98. A prestação de contas consiste: I - balanço Geral do Estado; II - relatório do Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos e avaliação da situação da gestão administrativa, nos seus aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial; III - demonstrativo da aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino; IV - demonstrativo das despesas próprias com ações e serviços públicos de saúde; V - demonstrativo das despesas totais com pessoal ativo e inativo da administração direta e indireta, discriminadas por órgãos e entidades; VI - relatório do mapa de exclusão social do Estado; **VII - relatórios previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal**; VIII - demais documentos e informações exigidos neste Regimento e em instrução normativa. **(grifou-se)**

**Figura 12** – Síntese do rito de julgamento político das contas do chefe do Poder Executivo

**Fonte:** Elaborado pela autora (2023).

Em seguida, conforme a Figura 12, o processo é distribuído aos membros do Legislativo, concedendo-se um prazo para solicitar informações ao Poder Executivo e ao Tribunal de Contas que emitiu o parecer prévio. Após esse período, o processo é encaminhado à Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária, incumbida de analisar e emitir parecer sobre as contas apresentadas pelo governador do Estado. Essa comissão deve propor um projeto de decreto legislativo, que será publicado para permitir a apresentação de emendas pela própria comissão (Pará, 2012).

Ao término do prazo, o projeto será incluído na Ordem do Dia para ser debatido e votado em uma única sessão pelo Plenário do Poder Legislativo. O resultado será promulgado por meio de decreto legislativo pela Mesa Diretora. Caso as contas não sejam aprovadas pelo Plenário, o processo será encaminhado à Comissão de Constituição e Justiça, que deverá indicar as providências a serem tomadas pelo Poder Legislativo no mesmo prazo estipulado.

Ressalta-se que, nas contas de governo, são analisados os macros efeitos da gestão pública. Sob esse aspecto, o RITCE-PA fez menção a um capítulo específico para tratar da gestão fiscal<sup>66</sup>. Desse modo, as informações retratadas nesse item fazem referência às

---

<sup>66</sup> Art. 98 do RITCE-PA. Art. 98. A prestação de contas consiste: I - balanço Geral do Estado; II - relatório do Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos e avaliação da situação da gestão administrativa, nos seus aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial; III - demonstrativo da aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino; IV -

informações contidas nos relatórios bimestrais (RREO) e trimestrais (RGF) referidos e detalhados no Quadro 20, as quais somadas a outros temas dispostos, regimentalmente, como cenário econômico e social, controle interno, demonstrações contábeis, monitoramento das recomendações anteriores, dentre outros elementos subsidiam a emissão do Parecer Prévio.

As contas anuais do governador examinadas, correspondente aos exercícios de 2015 a 2022, à exceção de 2018, tiveram parecer prévio favorável à aprovação das contas com expedição de recomendações ao Poder Executivo. No item pertinente à gestão fiscal, os apontamentos quanto à regularidade e as ocorrências ensejadoras de recomendações referiram-se àquelas observadas nas análises dos relatórios fiscais (RREO e RGF).

A deliberação do Tribunal Pleno do TCE-PA, por meio do parecer prévio, bem como a decisão proferida no julgamento do Parlamento Estadual seguem evidenciadas no Quadro 22.

**Quadro 22** – Julgamento das contas do governador – Poder Legislativo 2015-2022

EXERCÍCIO	DELIBERAÇÃO/PARECER PRÉVIO		DELIBERAÇÃO/JULGAMENTO	
	TCEPA	ATO NORMATIVO	Alepa	ATO NORMATIVO
2015	Favorável	Resolução nº 18.820, de 23/05/2016	Aprovada	Decreto Legislativo nº 23, de 18/12/2018
2016	Favorável	Resolução nº 18.920, de 24/05/2017	Aprovada	Decreto Legislativo nº 24, de 18/12/2018
2017	Favorável	Resolução nº 19.005, de 24/05/2018	Aprovada	Decreto Legislativo nº 25, de 18/12/2018
2018	Favorável	Resolução nº 19.113, de 29/05/2019 – comunicado a Alepa da necessidade de abrir prazo - Contrarrazões Resolução nº 19.114, de 16/09/2019	Rejeitada	Decreto Legislativo nº 110, de 06/10/2020
2019	Favorável	Resolução nº 19.208, de 19/08/2020. Sessão Virtual	Aprovada	Decreto Legislativo nº 114, de 15/12/2020
2020	Favorável	Resolução nº 19.285, de 13/07/2021. Sessão Virtual	Aprovada	Decreto Legislativo nº 35, de 16/11/2021
2021	Favorável	Resolução nº 19.383, de 19/05/2022	Aprovada	Decreto Legislativo nº 20, de 16/08/2022
2022	Favorável	Resolução nº 19.504, de 24/05/2023	Aprovada	Decreto Legislativo nº 80, de 20/12/2023

**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

Nos exercícios analisados, conforme dados contidos no Quadro 22, o parecer prévio do Tribunal, após ouvidos a Unidade Técnica e o Ministério Público de Contas, no conjunto avaliado, foi favorável com a expedição de recomendações.

---

demonstrativo das despesas próprias com ações e serviços públicos de saúde; V - demonstrativo das despesas totais com pessoal ativo e inativo da administração direta e indireta, discriminadas por órgãos e entidades; VI - relatório do mapa de exclusão social do Estado; **VII - relatórios previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal**; VIII - demais documentos e informações exigidos neste Regimento e em instrução normativa. **(grifou-se)**

A verificação do cumprimento das regras da gestão fiscal, segundo a produção acadêmica (Crisóstomo; Cavalcante; Freitas, 2015; Cunha, 2019), tem posição de destaque na análise e no julgamento contas de governo. Nesse sentido, observa-se que o Tribunal Pleno do TCE-PA, ao decidir sobre o feito, referendou, majoritariamente, as conclusões do relatório da Unidade Técnica. No período analisado, o Pleno emitiu parecer prévio favorável à aprovação das contas, tendo a Assembleia Legislativa seguido esse opinativo, à exceção das contas de 2018, que foram rejeitadas por aquele Parlamento.

Cumprir destacar que as recomendações afetas à gestão fiscal (RREO e RGF), conforme dados da pesquisa, são destacados e monitorados nos próprios processos da classe gestão fiscal, sendo replicadas e referenciadas as informações desses relatórios nas contas do governador e, quando pertinente, destacados os respectivos reflexos.

Nas contas de 2018, consideradas de fim de mandato, as quais têm diretrizes específicas no que toca à inscrição de restos a pagar, aumento de despesa com pessoal nos últimos 180 dias, disponibilidade de caixa etc., após a abertura de prazo de defesa para o ex-gestor manifestar sobre as irregularidades apontadas, bem como ao novo gestor, dada as implicações para o seu mandato, o Tribunal Pleno, após nova manifestação da Unidade Técnica e do MPC, emitiu parecer prévio favorável com a expedição de recomendações. A despeito disso, as contas foram rejeitadas pelo Parlamento Estadual.

A maioria dos parlamentares seguiu o opinativo da Comissão de Fiscalização Financeira e Orçamentária, responsável por avaliar esse pleito, que, por sua vez, acolheu o opinativo do órgão ministerial pela rejeição das contas, em razão do descumprimento da meta fiscal decorrente de uso de superávit financeiro, além de outras situações conexas, destacadas no item 4.3.1. Ademais, sugeriu os respectivos alertas e as recomendações direcionados ao Poder Executivo Estadual.

Assinala-se, por oportuno, no contexto em questão que, usualmente, a produção acadêmica, ao tratar das funções do Tribunal, têm dado destaque à dualidade entre os aspectos técnico e político da apreciação das contas de governo. (Duque, 2017; Luz, 2021).

Sob tal aspecto, considerando que, na matriz constitucional, o Tribunal de Contas foi tratado no capítulo referente ao Poder Legislativo os entrevistados foram indagados se tal previsão constitucional prejudicaria a autonomia do órgão. As respostas estão descritas no Quadro 23.

**Quadro 23** – Excerto de entrevista – Poder Legislativo e autonomia

Entrevistado 1	Não, não prejudica. E eu lhe digo o seguinte, veja bem, o que acontece de fato é que ao longo do tempo, tanto no âmbito dos estados como no âmbito federal, no caso o TCU, eles
----------------	---

	<p>ganharam uma proeminência talvez além do que era esperado quando foi concebido o modelo original. [...] E lhe digo mais, ao longo do tempo, várias vezes nós tivemos interrupção do nosso sistema democrático constitucional e os tribunais de contas, por incrível que pareça, continuaram funcionando nesses períodos.</p> <p>[...] Então, é muito raro você ver um parlamentar pedindo na condição de uma comissão especial ou pedindo a condição de uma CPI para investigar um fato dessa natureza, de natureza financeira-administrativa, digamos assim. Antigamente, era muito mais normal.</p> <p>[...] os tribunais cresceram; cresceram e se afirmaram nas suas funções, então isso talvez dê a ideia ou talvez se evolua no futuro para o total desmembramento. Mas aí você vai tirar da estrutura dos Poderes Legislativos e você vai agregar ao Poder Judiciário? Não me parece que seja o caso, porque haverá outros questionamentos, entendeu? Ou se vai constituir mais uma estrutura?</p>
Entrevistado 2	<p>[...] a partir do momento em que a adoção da teoria de Montesquieu se materializa na Carta Constitucional, identifica-se no Poder Legislativo a representação efetiva da sociedade e, com isso, também a demonstração da importância dessa sociedade representada em controlar e fiscalizar a coisa pública. Daí que na Carta Política de 1988, o constituinte originário definiu ao Congresso Nacional, o exercício do controle externo da Administração, o que não poderia ser diferente, pois vê-se a sociedade representada, fiscalizando o que é seu.</p> <p>[...] posso afirmar que a partir do momento em que há a clara compreensão de que o Tribunal de Contas não é órgão do Poder Legislativo, assim como não está a ele subordinado e conhecendo a estrutura constitucional/operacional do sistema de controle, posso afirmar que inserção dos Tribunais de Contas no capítulo do Poder Legislativo na Constituição além de correta, não há nenhum prejuízo a sua independência e autonomia.</p>
Entrevistado 3	<p>Não, não prejudica. Quando se trata do parecer prévio... Nós auxiliamos o Poder Legislativo, porque o julgamento não é nosso. Então assim, ele é híbrido nessa condição. Um poder, um controle externo, sempre em qualquer República, até nas monarquias constitucionais, ele é sempre do Poder Legislativo.</p> <p>[...] Ele é auxiliar em relação ao parecer prévio mesmo. Ele é órgão auxiliar em relação às auditorias que são solicitadas pelas comissões, pelos deputados. Ele é auxiliar. Eles têm o poder de solicitar auditorias, fiscalizações.</p> <p>[...] Seria muito bom para nós se nós tivéssemos, como o Judiciário, uma lei nacional, um sistema único.</p>

**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

Todos os entrevistados destacaram, de acordo com as transcrições contidas no Quadro 23, que a supracitada localização do Tribunal de Contas na matriz constitucional não prejudica a autonomia do órgão. Não obstante, alguns evidenciaram ponderações e levantaram questões no tocante à criação de uma possível nova estrutura, ou a exemplo do Judiciário, uma lei nacional, um sistema único. Além disso, ainda foi feita menção, por parte de um deles, acerca de um possível desmembramento dessas organizações: “Mas aí você vai tirar da estrutura dos Poderes Legislativos e você vai agregar ao Poder Judiciário? Não me parece que seja o caso, porque haverá outros questionamentos, entendeu? Ou se vai constituir mais uma estrutura?” (Entrevistado 1).

A fala do entrevistado 3, por sua vez, no contexto sob análise, destaca a relevância do sistema político “Um poder, um controle externo, sempre em qualquer República, até nas monarquias constitucionais, ele é sempre do Poder Legislativo e a Corte de Contas é auxiliar em relação ao parecer prévio e em relação às auditorias que são solicitadas pelas comissões,

pelos deputados”.

Nesse diapasão Furtado (2013, p. 629), ressalta que “[...] a vontade do Tribunal de Contas, expressa no parecer prévio, é instrumental em relação à da Casa Legislativa, que edita o ato principal. Importa dizer que a existência do ato decisório da Corte de Contas é condição necessária para o julgamento feito pelo Legislativo [...]”. Assim, o desempenho da função de controle externo sem a contribuição obrigatória dos Tribunais de Contas é indispensável. A menção a “auxiliar” no texto constitucional não implica subordinação operacional ao Poder Legislativo, mas reflete a colaboração essencial da Corte de Contas no exercício da fiscalização ao parlamento no âmbito de cada unidade da federação.

Em recente decisão, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reafirmou entendimento de que Tribunais de Contas podem impor condenação administrativa a governadores e prefeitos quando identificada sua responsabilidade pessoal em irregularidades no cumprimento de convênios de repasse de verbas entre estados e municípios (Brasil, 2024). De acordo o STF, o ato não precisa ser julgado ou aprovado posteriormente pelo Legislativo. O tema foi tratado no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1436197, com repercussão geral reconhecida (Tema 1.287).

Na ótica sistêmica autorreferencial, as proposições de Barbosa (2015), fundamentadas na teoria dos sistemas, com as quais se compartilha, são aquelas que destacam o Estado como organização central e as organizações na periferia do sistema político. Para o pesquisador, no caso dos Tribunais de Contas, eles atuam também no centro, mas nesse caso exercendo papel de apoio, como órgão de chancela, consulta, suporte ou fiscalização, compreendendo os relativos à execução dos orçamentos públicos, no que diz respeito, dentre outros, aos aspectos delineados pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse particular, as irritações provenientes do sistema político administrativo e jurídico são experienciadas pela organização. De todo modo, considerando que esta opera de forma autorreferencial (fechamento operativo), tais irritações passam por algum filtro para adquirir relevância, conforme as normas e procedimentos internos. Um exemplo disso é definição do fluxo operacional técnico das fiscalizações que é uma questão regulamentada internamente pelo Tribunal.

De forma sintetizada, os resultados supra apresentados colocam em evidência discussões fundamentais e fundamentadas na Teoria Geral dos Sistemas Sociais acerca da função do Tribunal no controle fiscal das contas públicas. Isso porque a teoria em questão sustenta, paradoxalmente, que é preciso reduzir a complexidade social para apreendê-la.

Entretanto, reconhece que o desfecho disso, ainda que gere operações eficientes para uma certa complexidade, resulta no aumento das possibilidades de relações.

E nesse contexto de alta complexidade dos sistemas sociais, as organizações são concebidas como um tipo especial de sistema social, que se reproduz à medida que são tomadas decisões, por meio das quais se formulam as regras de inclusão ou de exclusão, determinando, assim os seus limites.

A partir dessas reflexões teóricas, foi possível observar a atuação e a finalidade do TCE-PA, sob um recorte transversal que enfoca as dinâmicas comunicacionais intra e interinstitucionais no controle das contas públicas, como orientado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse processo, em um cenário onde expectativas e contingências moldam os fluxos comunicacionais, observa-se que a referida organização realiza uma transformação autorreferencial e se adapta ao entorno complexo, reproduzindo-se através das decisões tomadas por seus membros.

Essas decisões buscam resolver o problema da alta complexidade, fornecendo elementos para sua autorreprodução. A disfunção na legislação, isto é, as incongruências normativas, afetas à gestão fiscal governamental, nos planos federal e estadual, geram ambiguidades, refletindo nas seleções efetivadas no âmbito organizacional, os quais têm repercussão nos demais fluxos operativos.

O controle do equilíbrio fiscal, conforme delineados no arcabouço normativo e regulamentar, é de incumbência precípua do sistema político (Parlamento), representante do povo, cuja capacidade é a de tomar decisões que vinculam coletivamente a administração pública. O Tribunal de Contas é parte integrante da estrutura do Estado e como tal desempenha uma função técnica qualificada, complementar e contributiva nesse jaez, o qual contempla a emissão de alertas, mediante as avaliações que realiza sobre os eventos fiscais.

Os instrumentos de planejamento governamentais (PPA, LDO e LOA) consolidam o papel do Parlamento em ditar as regras do jogo nessa seara, embora o Tribunal possa atuar no aporte informacional técnico, conforme estabelece o texto constitucional. Contudo, no período analisado, não se verificou que o TCE-PA tenha realizado análises ou oferecido contribuições sobre esses instrumentos ainda na fase de projeto de lei proposto pelo Poder Executivo e discutido e aprovado pelo Legislativo.

A análise dos instrumentos em questão, quanto aos aspectos formais e materiais, deu-se após a conversão dos projetos de lei, conforme previsto na Resolução TCE-PA nº 17.658/2009. Isto é, ainda que o texto constitucional defina que o Parlamento possa demandar do órgão de

controle externo esse aporte técnico, isso também não ocorreu no período delimitado no estudo.

As leis orçamentárias, reforça-se, uma vez aprovadas pelo Parlamento e promulgadas pelo governador, subsidiam o fluxo operacional de elaboração dos relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal divulgados pelo Poder Executivo. Na oportunidade, cabe ao TCE-PA, no que couber, com base, dentre outros, nesses normativos e nos programas autorreferidos, emitir alertas quando houver necessidade contingenciamentos, ao identificar extrapolação de limites legais, indícios de irregularidades na gestão orçamentária, dentre outros.

A fiscalização desses relatórios é o principal instrumento que o Tribunal utiliza para materializar o seu papel de alerta, cujas informações são alimentadas por sistemas informacionais e informatizados que se apoiam nas lógicas orçamentárias e contábeis. Estas últimas, conceitualmente, encontram-se em estágio de amadurecimento no país.

A propósito, o Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais, o qual visa à convergência às normas internacionais, à padronização dos procedimentos contábeis adotados na Federação, à adequada consolidação das contas públicas, à comparabilidade entre os entes e à instrumentalização do controle interno, externo e social, dispõe de prazos-limite, até 2031, para adoção de alguns procedimentos.

Reconhece-se que, dada a importância da emissão desses alertas, há necessidade de o fluxo de fiscalização ser, de fato, concomitante e preventivo para não perder a sua função principal de alertar o jurisdicionado, quando necessário, ao identificar eventuais riscos que possam afetar o equilíbrio das contas, combinando mecanismos de aferição de conformidade e também aqueles promovidos pelas auditorias financeiras.

A despeito disso, frise-se, no que toca aos prazos fixados na lei fiscal para divulgação dos relatórios fiscais mencionados, que possíveis correções de impropriedades e/ou necessidades de reduzir limites de despesas em exercício financeiro posterior ao da execução orçamentária quando, havendo mudança de gestão, pode impactar, negativamente, a concatenação dos fluxos estabelecidos.

O fluxo de informação, do ponto de vista sistêmico autorreferencial, decorre de um processo de distinção e seleção, de modo que o TCE-PA escolhe uma dentre as incontáveis possibilidades, valendo-se, em regra, da norma, meio de comunicação simbolicamente generalizado, para dar a conhecer (emissão da mensagem). Entretanto, o receptor (jurisdicionado), por sua vez, também elege uma informação, que não, necessariamente, coaduna-se com as informações do órgão fiscalizador.

Exemplo disso, verificou-se, no cálculo da despesa com pessoal, quando o

jurisdicionado não adotava o normativo do tribunal que tratava da possibilidade de dedução do imposto de renda no gasto com pessoal para não ser prejudicado nas avaliações do Tesouro Nacional em razão do Plano de Ajuste Fiscal. Essa questão, em alguns momentos, chegou ao Judiciário que também decidiu a respeito, sendo considerado mais um elemento nesse fluxo comunicacional. A situação só foi dirimida com a promulgação da Lei Federal nº 178/2021, a qual alterou a LRF e definiu com maior clareza a sistemática desse cálculo.

Outro exemplo diz respeito ao impacto dos rendimentos de fundos previdenciários no cálculo da receita corrente líquida estadual. O Tribunal decidiu que era indevido e modulou os efeitos para o jurisdicionado implementar a recomendação, só posteriormente que o órgão de contabilidade central da União referendou tal entendimento no manual de demonstrativos fiscais.

Entre idas e vindas e entre distintas opções de emitir ou não alerta ao gestor, diante de diferentes entendimentos, não houve, por parte do Tribunal Pleno, emissão de alerta ao Poder Executivo no período analisado. Na avaliação da STN, o ente apresentou baixo índice de risco e de cumprimento de limites e condições para contratação de operações de crédito.

A reformulação de expectativas quanto ao que o órgão pode oferecer à sociedade como estrutura de um sistema que se presta à função de estabilização de expectativas normativas, nesse particular, é focalizada, repise-se, na atuação concomitante, pedagógica e de acompanhamento. A criação de entidade de controle externo para fiscalizar o órgão e a criação do Conselho de Gestão Fiscal têm sido destacados como alternativas mitigadoras dessas interpretações da LRF.

De todo modo, observa-se que superadas algumas questões outras vão surgindo de modo que outras ambiguidades, em um movimento circular, vão ganhando *corpus* sobrevivendo outras discussões como aquelas relacionadas às despesas de natureza indenizatória e respectivas classificações orçamentárias e contábeis e o impacto dessas no atendimento dos limites de despesa com pessoal<sup>67</sup>; flexibilização do teto de gastos públicos; reconhecimento de juros da dívida sob o regime de competência e efeitos no limite da dívida, despesas de exercícios anteriores, dentro outros. É o ciclo de causa-efeito-novas inerentes à observação circular autorreferencial.

---

<sup>67</sup> Consulta nº 036.733/2020-3, do Ministério Público Federal, pendente de decisão do TCU, sobre divergência na interpretação de preceitos normativos e classificações orçamentárias e contábeis definidas no âmbito do Poder Executivo da União, em especial, para o atendimento dos limites de despesa com pessoal impostos na Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), quanto ao modo de cômputo de despesas de natureza indenizatória.

Nesse sentido, embora seja viável melhorar os chamados os mecanismos de controle empregados, reconhece-se que as ações isoladas não são suficientes. Conforme demonstrado na literatura, é importante que as medidas legais, inclusive as já existentes, estejam integradas a uma abordagem política e institucional que fortaleça os Tribunais de Contas, promovendo o aprimoramento da fiscalização, bem como uma maior aproximação com o Parlamento e com o jurisdicionado.

## CONCLUSÕES

A pesquisa em tela analisou, sob a ótica sistêmica autorreferencial, os fluxos informacionais estabelecidos entre o sistema organizacional TCE-PA, um dos 33 Tribunais de Contas do Brasil, e o sistema político administrativo paraense no tocante ao controle e à fiscalização da gestão fiscal governamental, encampada pela Lei de Responsabilidade Fiscal e normativos correlatos, bem como os respectivos efeitos nas práticas de gerenciamento das contas públicas.

A produção acadêmica contemporânea, destacada ao longo deste estudo, reconhece, de um lado, que os Tribunais de Contas assumem papel relevante na fiscalização das diretrizes e regras da lei fiscal, as quais são fundamentais para a efetivação das políticas públicas. Por outro, há estudos que levantam questionamentos acerca da atuação das Cortes de Contas nesse jaez, apontando práticas na interpretação da LRF que ocultaram, em alguns entes federativos, déficits excessivos e aumento do endividamento.

Nesse contexto, os objetivos traçados no estudo buscaram responder às seguintes questões: de que forma se estabelecem os fluxos informacionais entre o sistema organizacional TCE-PA e o sistema político administrativo paraense (Parlamento e Poder Executivo) no âmbito do controle e da fiscalização da gestão fiscal? Como são recebidas as mensagens emitidas pelo Tribunal? Quais os efeitos nas práticas de gerenciamento das contas públicas?

O desenho da pesquisa remeteu a uma abordagem de natureza qualitativa, com ênfase na coleta de dados bibliográficos e documentais, majoritariamente obtidos em base de dados oficiais, publicados e disponibilizados na Internet, os quais permitiram a observação do fluxo operativo relacionado às questões comunicativas. Além disso, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com integrantes do corpo deliberativo da organização com a finalidade de complementar as informações captadas nas demais fontes.

A utilização da Teoria dos Sistemas Sociais, a despeito de sua extensão e alto nível de abstração, se deve ao fato de esse referencial teórico, ser um instrumento de compreensão e análise da complexidade da sociedade moderna na qual diversos elementos estão interconectados com infinitas relações que são contingentes e passíveis de mudanças constantes, além de oferecer ferramentas analíticas para estudar os sistemas sociais de maneira interdisciplinar. Nesse aspecto, a observação operada por uma observadora de segunda ordem, conforme a teoria, baseada em escolhas e distinções efetuadas, abordou uma fração pontual da função atribuída ao órgão investigado. Isso acarreta limitações e pontos cegos na generalização

teórico-prática dos resultados obtidos, refletindo uma característica inerente à abordagem adotada.

Nesse sentido, com base na revisão de literatura, foram analisadas a configuração e as peculiaridades desses órgãos *sui generis* de controle externo da administração pública brasileira sob distintas percepções. Isso permitiu aduzir que, sob o enfoque teórico sistêmico, os Tribunais de Contas constituem sistemas do tipo organizacional, um tipo especial de sistema social que resulta de um processo de interpenetração entre os sistemas político, administrativo e jurídico, com características de reprodução rigidamente orientada e dinâmica interna própria.

A partir disso, foram analisados os mecanismos de autoprodução e reprodução do sistema, ligados aos seus objetivos institucionais especificados nas normas e regulamentos correlatos em torno da gestão fiscal, derivados das esferas federal e estadual, e nas decisões encampadas pelo corpo deliberativo (Tribunal Pleno), bem como os efeitos decorrentes, observados nos exercícios 2015 a 2022.

Esse interstício temporal correspondeu a dois períodos de mandatos do chefe do Poder Executivo (2015 a 2018 e 2019 a 2022), tempo que se mostrou suficiente para analisar o fenômeno comunicativo na dimensão sistêmica almejada. Assim, a partir do cotejo dos dados e das entrevistas realizadas, segundo o recorte temático delineado, as hipóteses da pesquisa foram validadas, conforme evidenciado a seguir.

**i) A existência de normas e regras fiscais difusas e pouco concretas produzidas e emitidas entre diferentes níveis institucionais (planos federal e estadual) – causa disfunções comunicativas e baixa aderência nas operações de controle e na fiscalização das contas públicas realizadas pelas Cortes de Contas.**

A complexidade da semântica normativa regulamentar da gestão fiscal, capitaneada pela LRF, dada a presença de amplo rol de regramentos e orientações, acerca de fatos e eventos fiscais, que se sucederam e sucedem de forma contínua no país, nos planos federal e estadual, manejados no âmbito dos sistemas político, administrativo e jurídico, importam em contingências e ambiguidades, influenciando os fluxos operativos e informacionais de controle.

Apesar de a lei fiscal ter previsto a criação de um Conselho de Gestão Fiscal para padronizar regras operacionais e procedimentais, visando à consolidação das contas públicas, a definição de sua composição e funcionamento está pendente regulamentação em lei federal. Atualmente, há vários projetos de lei sobre o assunto em tramitação no Congresso Nacional. Até que isso ocorra, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão vinculado ao Poder

Executivo Federal, foi designada para coordenar e elaborar, em âmbito nacional, normas relativas à consolidação das contas públicas.

Conforme documentado nos manuais fiscais, expedidos pela STN, no macro tema despesas com pessoal, as alterações e as mudanças, ao longo dos anos, foram as mais significativas no que tange ao reconhecimento e à evidenciação da despesa total com pessoal, alcançando, também, a base de referência sobre a qual esses gastos são avaliados, qual seja a receita corrente líquida. As mudanças sob esse aspecto foram impulsionadas pela publicação de diplomas legislativos nos diferentes âmbitos da federação e entendimentos derivados, tanto do órgão central de contabilidade da União, quanto pelos Tribunais de Contas e, em alguns casos, pelo Poder Judiciário. Algumas divergências só foram “pacificadas” após a alteração de normativos no âmbito do sistema político.

A mesma situação foi observada, em menor escala, nos macro temas endividamento (dívida consolidada líquida) e metas fiscais, mas com efeitos metodológicos significativos a exemplo do tratamento dado ao passivo atuarial de Parcerias Público-Privadas, ao cálculo de metas de resultado primário e nominal e, ainda, ao reconhecimento das variações patrimoniais contábeis (sob o regime de competência), ainda em ascensão no país, dentre outros.

**ii) O fluxo de informação que se estabelece entre o TCE-PA e o sistema político administrativo paraense, no controle e na fiscalização da gestão fiscal, comporta estímulos externos, de ordem normativo legal, advindos tanto do plano federal, quanto do estadual, repercutindo, de forma assimétrica, no manejo das comunicações intra e interinstitucionais.**

O fluxo de informação do TCE-PA para atender à LRF é operado a partir de sua lei de regência, a LOTCE, regulamentada pelo Regimento Interno. Tais normativos balizam os objetivos institucionais, uma vez que constituem a base das decisões internas, as quais são operacionalizadas por meio de outros normativos e regulamentos, a exemplo da Resolução nº 17.659/2009 e outras correlatas, que consolidam e orientam a reprodução de princípios e ritos processuais, tanto como concepção oficial (documentos), como memória organizacional (práticas, culturas e valores), resultando na construção de repertórios sociais e consolidando função sistêmica do mencionado sistema.

A unidade observada, como sistema social autopoietico, do tipo organizacional, resulta de um processo de interpenetração sistêmica que se reproduz pelas comunicações de decisões, em geral, pela via normativa, apresentando características de reprodução rigidamente orientada

e interagindo com o espaço decisório na figura do Tribunal Pleno. A Unidade Técnica (corpo instrutivo) e o *parquet* de contas fornecem subsídios para as decisões do Tribunal Pleno.

Dessa forma, a Corte de Contas paraense realiza uma transformação autorreferencial e de adaptação frente ao entorno complexo, conforme as informações reproduzidas pelos documentos norteadores e fluxos operativos delineados, afetos à fiscalização dos relatórios fiscais e à análise das contas do governador, os quais traduzem, recriam e adaptam suas funções de forma autorreferencial.

O controle fiscal, cuja competência precípua recai sobre o Parlamento, notadamente, por meio dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA), os quais são propostos por iniciativa do Poder Executivo, posteriormente discutidos e aprovados pela Assembleia Legislativa, vincula todos os órgãos e entidades da administração pública envolvidos. Ao Tribunal cabe, dentro de suas respectivas competências, emitir alertas, valendo-se dos instrumentos de fiscalização apropriados mediante as avaliações que realiza.

No período analisado, não houve a necessidade de expedição de alerta ao Poder Executivo. O Tribunal Pleno acompanhou a manifestação da Unidade Técnica e as recomendações sobre práticas inadequadas identificadas foram emitidas e, após cientificação, atendidas pelo jurisdicionado, conforme observado nos relatórios fiscais (RREO e RGF) levados ao conhecimento do Pleno. No caso, das contas do governador apenas as do exercício de 2018 foram rejeitadas pelo Parlamento Estadual, a despeito do parecer prévio favorável do TCE-PA.

Além da confirmação das hipóteses, a pesquisa avançou em propor, no contexto amazônico, a aplicação inovadora de um arcabouço teórico metodológico para investigar essa área de estudo. Ao integrar métodos previamente não investigados, a presente pesquisa propôs uma visão abrangente que supera as limitações inerentes às abordagens isoladas tradicionalmente empregadas. Essa construção interdisciplinar possibilita uma compreensão mais aprofundada e holística dos problemas em voga, oferecendo uma base para a compreensão das dinâmicas, desafios e impactos dos Tribunais de Contas e fornecendo *insights* relevantes para o aprimoramento contínuo e necessário dessas organizações.

Nessa seara, reconhece-se que a melhoria dessa oportuna e relevante contribuição do Tribunal precisa ser realçada, especialmente no que diz respeito a importância do referencial técnico e orientativo que pode aportar ao sistema político administrativo, gerando maiores ganhos operativos no gerenciamento das contas públicas. Além disso, é necessário que sejam incorporados aspectos de análise financeira e de resultados nas avaliações efetuadas nesse

mister, aliados a uma atuação tempestiva por parte do órgão.

Conforme demonstrado, no Brasil, numa perspectiva geral, de acordo com o resultado do Marco de Medição dos Tribunais de Contas (MMD) (2022), nos processos de controle externo, concomitantemente, foi evidenciada nota 2,88 de um total de 4 pontos. Paralelamente, outra pesquisa abrangendo 70% dos Tribunais de Contas do país evidenciou que apenas 21,7% deles realizam auditorias financeiras com razoável segurança, de acordo com o que preveem as normas internacionais. Esses dois aspectos vêm sendo, perante Acordos de Cooperação entre as Cortes de Contas e outras organizações do sistema de controle, disseminados em âmbito nacional. Oportuno destacar que o TCE-PA é signatário destes.

Para a pesquisadora, que também é técnica da organização, as contribuições da pesquisa foram relevantes nas seguintes dimensões. Primeiro, porque contribuiu para o entendimento da autopeiose organizacional, já que a diferenciação operacional constatada do ponto de vista teórico metodológico permitiu ampliar observação da capacidade auto organizacional nos seus aspectos comunicativos, mediante códigos emitidos e as operações realizadas, até a autoaprendizagem do sistema. Segundo, por notar que não existe um resultado acabado e definitivo. Inobstante a isso, na lógica circular (causa-efeitos-novas causas), algumas respostas servem como caminhos para entender as dinâmicas percorridas.

Por fim, é relevante ressaltar que este estudo representou apenas uma contribuição para o desenvolvimento da temática. Dada a significância do assunto, reconhece-se que ainda há muito a ser explorado no campo da pesquisa nessa área, tornando-a um terreno fértil para outros pesquisadores, principalmente, nos campos dos processos de controles concomitantes, de asseguarção das auditorias financeiras nos trabalhos das Cortes de Contas e de avaliação de políticas públicas, no contexto amazônico e de seus impactos na melhoria da qualidade de vida da população.

## REFERÊNCIAS

ARANTES, Rogério B.; ABRÚCIO, Fernando Luiz; TEIXEIRA, Marco Antonio C. A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, [S.l.], v. 56, n. 1, p. 57-84, 2005. Disponível em: <https://revista.ena.gov.br/index.php/RSP/article/view/217>. Acesso em: 3 nov. 2021.

AGUIAR, Simone C. Origem e Evolução dos Tribunais de Contas. *In*: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 22., 2013, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: FUNJAB, 2013. p. 314-337.

AGUIRRE, José Antonio I. **Para leer Luhmann**. México: Universidad Iberoamericana, 2012.

ALBUQUERQUE, Renato A. O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul na Formação para o Ensino de Ciências: Sentido e Autopoiese de um Sistema. 2021. 450 f. Tese (Doutorado em Educação em Ciências: Química da Vida e Saúde) – Instituto de Ciências Básicas da Saúde, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2021.

AMARAL, Helena Kerr do; ALVES, Paulo Bernardo. Perspectivas da gestão pública no Brasil contemporâneo. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 58, p. 6-18, 2020. Disponível em: <https://revista.ena.gov.br/index.php/RSP/article/view/5222>. Acesso em: 28 mar. 2021.

AMORIN, Ivan Trizi. A institucionalização do plano plurianual: um estudo no governo brasileiro nos período de 2000-2003 a 2004-2007. 2016, 155. f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. “A Dívida na Contabilidade Pública”, p. 133 -162. *In*: Dívida Pública. São Paulo: Blucher, 2019. DOI: <http://doi.org/10.5151/9788580393897-06>

ANESSI-PESSINA, Eugenio; STECCOLINI, Ileana. Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. **Financial Accountability & Management**, [S.l.], v. 23, n. 2. p. 113-131, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2007.00422.x>

AQUINO, André Carlos B.; BATLEY, R. A. Accounting and Fiscal Reforms in Brazil. *In*: EGPA Annual Conference Utrech, Netherlands, 2016.

AQUINO, André Carlos B.; LINO, André F.; CARDOSO, Ricardo L.; GROSSI, Giuseppe. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, [S.l.], 40:7, 499-508, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>

ARCE, José Juventino Martinez. Vigencia del pensamiento sistémico en la administración. **Revista Gestipolis**, [S.l.], 2009. Disponível em: <https://www.gestipolis.com/vigencia-pensamiento-sistemico-administracion/>. Acesso em: 7 nov. 2021.

ARAÚJO, Fernando C.; LOUREIRO, Maria Rita. Por uma metodologia pluridimensional de avaliação da LRF. **Revista de Administração Pública**, [S.l.], v. 39, n. 6, p. 1231-1252, jan. 2005. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6796>. Acesso em: 15 nov. 2021.

AZEVEDO, Ricardo R.; LINO, André F. O distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas dos Tribunais de Contas. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, [S.l.], v. 13, n. 2, p. 9-27, 2018. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13665/pdf>. Acesso em: 15 nov. 2021.

AZEVEDO, Ricardo R.; AQUINO, André Carlos B.; LINO, André F.; CAVALMORETTI, Gabriel. A precariedade do conteúdo informacional dos anexos de riscos fiscais de municípios brasileiros. **ASAA Journal**, [S.l.], v. 2, n. 12, p. 4-22, 2019. DOI: <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120201>

BALDRESCA, Camila Alexandra M.; CARVALHO JÚNIOR, Jorge P. **Auditoria no Setor Público com ênfase no controle externo: teoria e prática**. Brasília, DF: Gestão Pública, 2019.

BARBOSA, Rafael Barros S. P. **Os Tribunais de Contas e o combate à impunidade no Brasil: uma análise a partir da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**. 2015. 182 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2016.

BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoria Geral dos Sistemas: fundamentos, desenvolvimento e aplicações**. 5 ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2010.

BERTAGNOLLI, Estevan M. **Niklas Luhmann e a Realidade dos Meios de Comunicação de Massa**. 2009. 85 f. Monografia (Graduação em Comunicação Social) – Faculdade de Biblioteconomia e Comunicação, Universidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

BORBA, Dualyson A.; PANTOJA, Fernanda P. Conflitos de competência e atuação cooperada: desafios e perspectivas intergovernamentais do controle externo brasileiro. In: LIMA, E. C. P. **Os tribunais de Contas a Pandemia e o Futuro do Controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

BRANDÃO, Guilherme. **A quem prestam contas os tribunais de contas?: transparência, politização e governismo na *accountability***. 2017. 118 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Políticas) – Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 out. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012**. Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm). Acesso em: 26 jan. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 25 jan. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016**. Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal; e altera a Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei nº 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp156.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp156.htm).

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1992. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm). Acesso em 25 jan. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm). Acesso em: 26 jan. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 10. ed. Brasília, DF: Secretaria de Tesouro Nacional, 2019. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32236](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32236). Acesso em: 4 jun. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Acordo de Cooperação Técnica nº 01/2018**. Acordo de cooperação técnica que entre si celebram a união. Por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. Os Tribunais de Contas neste ato representados pela ATRICON – associação dos membros dos Tribunais de contas do Brasil. E o IRB – Instituto Rui Barbosa, para os fins que especifica. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2018. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:10120](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10120). Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Cartilha Conheça o Tesouro Nacional**. 2. ed. Brasília, DF: STN, 2013. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/sobre/outras-informacoes-de-transparencia/material-didatico-do-tesouro-nacional>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais**. Brasília, DF: STN, 2016. Disponível em: [https://tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2016/114?ano\\_selecionado=2016](https://tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2016/114?ano_selecionado=2016). Acesso: 21 maio 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais**. Brasília, DF: STN, 2019. Disponível em: [https://tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2019/114?ano\\_selecionado=2019](https://tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2019/114?ano_selecionado=2019). Acesso: 21 maio. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília, DF: TCU, 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normasde-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 3 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República 2014**. Brasília, DF: TCU, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/contas-do-governo-exercicio-2014.htm>. Acesso em: 20 out. 2021.

CAMELO, Bradson; FRANCA FILHO, Marcílio T. A eficiência dos Tribunais de Contas no Brasil: uma abordagem teórica. **Revista RIL**, [S.l.], v. 54, p. 175-188, 2017. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/214/ril\\_v54\\_n214\\_p175.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/214/ril_v54_n214_p175.pdf). Acesso em: 2 fev. 2021.

CANDEIA, Remilson S. Autopoiésis aplicada a Tribunais de Contas. **Revista do TCU**, Brasília, DF, v. 128, p. 62-69, set./dez. 2013.

CAPRA, Frijof; LUISI, Pier Luisi. **Visão sistêmica da vida: uma concepção unificada e suas implicações filosóficas, políticas, sociais e econômicas**. São Paulo: Cultrix, 2014.

CARNEIRO, Margareth F. Santos. **Gestão Pública: o papel do planejamento estratégico, gerenciamento de portfólio, programas e projetos e dos escritórios de projetos na modernização da gestão pública**. Rio de Janeiro: Brasport, 2010.

CARVALHO JÚNIOR, Jorge P. Limitações internas dos tribunais de contas do Brasil para realização de auditorias financeiras com asseguarção razoável. **Simetria**, Revista do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, ano VIII, n.12, 2023. DOI: <https://doi.org/10.61681/revistasimetria.v1i12.178>

CASTELLO, Rebecca N. **Entraves e Desafios para a Efetivação da Governança Administrativa nas IES: um estudo comparativo entre a Universidade de Melbourne, a Universidade de Campinas e a Universidade Federal do Pará (Brasil – Austrália)**. 2021. 284 f. Tese (Doutorado) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2021. Disponível em: <https://www.ppgdstu.propesp.ufpa.br/ARQUIVOS/teses/REBECCA%20DO%20NASCIMENTO%20CASTELLO.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2021.

CHAN, James L. **Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards**.

**Public Money & Management.** The Chartered Institute of Public Finance & Accounting, v. 23, n. 1, p. 13-20, jan. 2003, p. 17. Disponível em: <http://jameslchan.com/papers/Chan2003Assess.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2017.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais.** Petrópolis, RJ: Vozes, 2006.

CORSI, Giancarlo; ESPOSITO, Elena; BARALDI, Claudio. **Glosario sobre la teoría social de Niklas Luhmann.** México: Anthropos, 1996.

COSTA, Luiz Bernardo D. **Tribunal de Contas: evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito.** Belo Horizonte: Fórum, 2006.

COSTA, Everton G. Da “sociedade em equilíbrio” à “sociedade mundial”: o percurso da teoria dos sistemas sociais no último século. **Revista Espacio Abierto**, [S.l.], v. 29, n. 3, p. 28-48, 2020. Disponível em: <https://produccioncientificaluz.org/index.php/espacio/article/view/34461>. Acesso em: 28 set. 2022.

CRISÓSTOMO, Vicente L.; CAVALCANTE, Nirleide S. C.; FREITAS, Alysson Régis M. C. A LRF no trabalho de controle de contas públicas: um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. **Revista Ambiente Contábil**, [S.l.], v. 7, n. 1, p. 233-253, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5394/5067>. Acesso em: 28 jan. 2021.

CRUZ, Claudia Ferreira da. **Responsabilidade na Gestão Fiscal: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013.** 2015. 301 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

CURVELLO, João José A.; SCROFERNEKER, Cleusa Maria A. A comunicação e as organizações como sistemas complexos: uma análise a partir das perspectivas de Niklas Luhmann e Edgar Morin. **Revista E-Compos**, [S.l.], v. 11, n. 3, p. 1-16. set./dez. 2008. DOI: <https://doi.org/10.30962/ec.307>

CUNHA, Milena Dias. **O Controle Exercido pelos Tribunais de Contas Estaduais e sua Relação com a Accountability Democrática.** 2019. 148 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Universidade Federal do Pará. Belém, 2019.

CUNHA, Leonardo C. da; DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal.** 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016.

DAHL, Robert. **Um Prefácio à Teoria Democrática.** Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1989.

DAL POZZO, Gabriela Tomaselli B. P. **As funções do Tribunal de Contas e o Estado de Direito.** Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DELGADO, José Augusto. A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Tribunais de Contas. **Revista Juris Plenum**, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 49-79, 2005.

DIAS, Lidiane Nazaré da S.; AQUINO, André Carlos B. de; SILVA, Polyana B. da; ALBUQUERQUE, Francisvaldo dos S. Terceirização de portais de transparência fiscal em prefeituras municipais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S.l.], v. 14, n. e164383, 2020. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.164383>

DI PIETRO, Maria Sylvia Z. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DOMINGUES, José Maurício. **Teorias sociológicas no século XX**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001.

DUQUE, Luciara Lopes Vilela. **Isenção ou influência política no processo decisório dos tribunais de contas: um estudo do Tribunal de Contas de Minas Gerais**. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2017.

DUTRA, Roberto. Sistema Político Administrativo e interações na implementação de políticas públicas. **Revista Brasileira de Ciências Sociais (RBCS)**, [S.l.], v. 35, n. 102, p. 1-21, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1590/3510208/2020>

ELIAS, Leila Márcia S. de L. **Sistema de informação de custos no setor público municipal: um estudo sistêmico no Estado do Pará**. 2018. 157 f. Tese (Doutorado) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2017. Disponível em: <https://www.ppgdstu.propesp.ufpa.br/ARQUIVOS/documentos/LEILA%20MARCIA%20SOUSA%20DE%20LIMA%20ELIAS.pdf>. Acesso em: 20 out. 2021.

ELMESCANY, Raquel S. **O planejamento da drenagem urbana de Belém (PA): uma perspectiva sistêmica multinível**. 597 f. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2023.

FERNANDES, Jorge Ulisses J. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

FERNANDES, Rosana Pereira. **Planejamento e Gestão: o uso da avaliação na gestão pública estadual no âmbito dos Planos Plurianuais 2004-2007 e 2008-2011**. 2012. 339 f. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2012.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. Métodos de Pesquisa. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GARCIA, Gilson P. Tribunais de Contas e Jurimetria: Contas rejeitadas e seus possíveis reflexos. **Revista do TCU**, Brasília, DF, n. 147, p. 56-77, jan./jun. 2021.

GARCIA, Ronaldo C. **A reorganização do processo de planejamento do governo federal: o PPA 2000- 2003**. Brasília, DF: IPEA, maio, 2000 (Texto para discussão n.726). Disponível

em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2334/1/TD\\_726.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2334/1/TD_726.pdf). Acesso em: 23 mar. 2022.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, André S. Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas: limites materiais de suas decisões e extensão de suas atribuições constitucionais. **Revista Controle**, [S.l.], v. 15, n. 1, p. 86-124, jan./jun. 2017. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xv-n-1-junho-2017/send/256-revista-controle-volume-xv-n-1-junho-2017/3597-artigo-3-controle-da-administracao-publica-pelo-tribunal-de-contas-limites-materiais-de-suas-decisoes-e-extensao-de-suas-atribuicoes-constitucionais>. Acesso em: 3 fev. 2021.

GONÇALVES, Guilherme L.; VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **Teoria dos sistemas sociais**: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013.

HALL, Richard H. Desarrollos recientes em teoría organizacional: una revisión. **Ciencia y sociedad**, [S. l.], v. XV, n. 4, p. 376-410, Octubre/Desembre 1990. Disponível em: <https://revistas.intec.edu.do/index.php/ciso/article/view/374>. Acesso em: 10 ago. 2021.

HENDRICK, Rebecca. Assessing and Measuring the Fiscal Health of Local Governments: Focus on Chicago Suburban Municipalities. **Urban Affairs Review**, v. 40, n. 1, p. 78-114, 2004.

HOLANDA, Victor B.; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. (Org.). **Sistema de informação de custos na administração pública federal**: uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Censo Demográfico [**Projeção população**]. Rio de Janeiro: IBGE, 2023. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pa/panorama>. Acesso em: 24 set. 2021.

INSTITUTO RUI BARBOSA. Tribunal de Contas do Estado do Pará. **IRB**, 2021. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/associados/https-irbcontas-org-br-irb-associado-tribunal-de-contas-do-estado-do-para/>. Acesso em: 1 jun. 2021.

KLOHA, Philip; WEISSERT, Carol S.; KLEINE, Robert. Developing and testing a new composite model to predict local fiscal distress. **Public Administration Review**, [S.l.], v. 65, n. 3, p. 313- 323, 2005. DOI: <http://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2005.00456.x>

LAUREANO, R. V.; WARTCHOW, D.; ROSSO, V. P.; MACAGNAN, C. B. Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF. **ASAA Journal**, v. 10, n. 1, p. 91-109, 2017. Disponível em: <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/338/179>. Acesso em: 1 jun. 2021.

LIMA, Fernando R. de S. **Sociologia do direito**: o direito e o processo à luz da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021.

LINO, André F. **As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social**. 2019. 111 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2019.

LINO, André F.; AQUINO, André Carlos B. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista de Contabilidade e Finanças**, [S.l.], v. 29, n.76, p. 26-40, 2018. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/141335/136370>. Acesso em: 3 nov. 2021.

LOBATO, Flavio Henrique Souza; BAHIA, Mirleide Chaar. Entre a psicofera da floresta e a psicofera urbana: um mergulho etnográfico em uma comunidade amazônica. **ILUMINURAS**, Porto Alegre, v. 21, n. 54, 2020. DOI: <https://doi.org/10.22456/1984-1191.103741>

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio C.; MORAES, Tiago C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, [S.l.], v. 43, n. 4, p. 739-772, 2009.

LUHMANN, Niklas. **Organización y decisión**. Autopoiesis, accion y entendimiento comunicativo. Traducción Darío Rodríguez Mansilla. Barcelona: Anthropos, 1997.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

LUHMANN, Niklas. **Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2016.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil, **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul./ago. 2010. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122010000400003>

MANSILLA, Darío R.; NAFARRATE, Javier Torres. **Introducción a la teoría de la sociedad de Niklas Luhmann**. México D.F.: Editorial Herder, 2008.

MAYNTZ, Renate. **Sociología de la Organización**. Madrid: Alianza Editorial, 1987.

MATHIS, Armin. A sociedade na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. **Presença, Revista de Educação, Cultura e Meio Ambiente**, [S. l.], v. VIII, n. 28, p. 1-23, 2004. Disponível em: [http://www.revistapresenca.unir.br/artigos\\_presenca/28arminmathias\\_asociedadenateoriadossistemas.pdf](http://www.revistapresenca.unir.br/artigos_presenca/28arminmathias_asociedadenateoriadossistemas.pdf). Acesso em: 10 maio 2021.

MATURANA, Humberto R.; GARCIA, Francisco J. V. **De máquinas a seres vivos: autopoiese, a organização do vivo**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1997.

MARCELINO, Gileno F.; NUNES, Selene P. P.; SILVA, César Augusto T. Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Contabilidade e**

**Organizações**, v. 13, e.145151, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.145151>

MARTINS, Gilberto A.; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Roberto A. **A gestão sistêmica do fracasso escolar no Ensino Médio da rede pública no Estado do Pará**. 187 f. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2018.

MASCARENHAS JÚNIOR, Helmar T.; SALGADO, Buenã P. A necessidade de reforma constitucional do Tribunal de Contas como aprimoramento ao Sistema de Combate à Corrupção. **Revista Controle**, v. 15, n. 1, p. 159-180, 2016. Disponível em: DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v14i1.320>

MATOS, Larissa M. **A Gestão da Extensão Universitária: um estudo de caso na UFPA**. 2016. 223 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2016.

MATTOS, Carlos André; VIDAL, Josep Pont. Toma de decisiones en instituciones de educación superior in la Amazonia: Hacia una síntesis de racionalidades. **Revista Estado, Gobierno y Gestión Pública**, n. 27, p. 149-171, 2016.

MAURÍCIO, O.; LUCENA, J. **Breve visão histórica da teoria das organizações**. Texto de apoio n. 4: organização da empresa. 2015.

MEDAS, P., PERRELLI, R.; GONZÁLEZ, F. **Brasil: fortalecimento da responsabilidade fiscal na esfera subnacional**. 2020. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:34108](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:34108). Acesso em: 2 jun. 2021.

MELO, Marcus André. **O controle externo na América Latina**. São Paulo: Instituto Fernando Henrique Cardoso, 2008. Disponível em: [http://www.plataformademocratica.org/PDF/Publicacao\\_1794\\_em\\_01\\_08\\_2008\\_13\\_03\\_50.pdf](http://www.plataformademocratica.org/PDF/Publicacao_1794_em_01_08_2008_13_03_50.pdf). Acesso em: 29 out. 2021.

MENEZES, Monique. O controle externo do legislativo: uma análise comparada entre Argentina, Brasil e Chile. **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 2, p. 281-310, 2015. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2313/1/Controle%20legislativo.pdf>. Acesso em: 5 jun. 2021.

MERCÊS, Guilherme; FREIRE, Nayara. Crise fiscal dos estados e o caso do Rio de Janeiro. **Revista Geo UERJ**, n. 31, p. 64-80, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/geouerj/article/view/32070/23046>. Acesso em: 3 jun. 2021.

MIORANZA, Juliana; LIMA, Diana V. Criação do conselho de gestão fiscal: aprendendo com a experiência internacional. **Revista Ambiente Contábil**, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 160-177, 2018. DOI: <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2018v10n1ID12343>

MIRANDA, Álvaro. G. **Desenho Institucional do Tribunal de Contas no Brasil (1890 a 2013):** Da legislação simbólica ao “gerencialismo público” do ajuste fiscal. 332 f. Tese (Doutorado) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil, 2013.

MORIN, Edgar. **Introdução do pensamento complexo.** Tradução: Eliane Lisboa. Porto Alegre: Sulina, 2006.

NEVES, Clarissa Eckert B.; NEVES, Fabrício M. O que há de complexo no mundo complexo? Niklas Luhmann e a Teoria dos Sistemas Sociais. **Sociologias**, [S.l.], n. 15, p. 182-207, 2006. DOI: <https://doi.org/10.1590/s1517-45222006000100007>

NEVES, Fabrício M.; RODRIGUES, Léo P. **A sociologia de Niklas Luhmann.** Petrópolis, RJ: Vozes, 2017, 189 p.

NEVES, Marcelo da Costa P. **Entre Têmis e Leviatã:** uma relação difícil. O Estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NEVES, Rômulo F. **Acoplamento estrutural, fechamento operacional e processos sobrecomunicativos na teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann.** 2005. 225 f. Dissertação (Mestrado em Sociologia) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova**, [S.l.], n. 44, p. 27- 54, 1998. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0102-64451998000200003>

OLIVEIRA, Ronaldo R. de; CAVALCANTE, Luiz R. Composição da despesa com pessoal e déficit fiscal: uma análise dos Estados e do Distrito Federal. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 71, n. 4, p. 746-777, 2020. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v71i4.4224>

OTA, Kleber da C. **Accountability e Contas Públicas:** uma análise das contas públicas do poder executivo pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Pará, no período de 2005 a 2014. 2016. 106 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Universidade Federal do Pará, Belém, 2016.

PADOVANI, Emanuele; SCORSONE, Eric A. Measuring Financial Health of Local Governments: A Comparative Framework. *In: S. S. Sciences, Yearbook of Swiss Administrative Sciences*, p. 93-104, 2011.

PARÁ. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado do Pará de 5 de outubro de 1989.** Belém: Assembleia Legislativa, 1989. Disponível em: <https://www.sistemas.pa.gov.br/sisleis/legislacao/228>. Acesso em: 3 mar. 2021.

PARÁ. **Lei nº 6.625, de 13 de janeiro de 2004.** Dispõe sobre a reestruturação organizacional da Secretaria Executiva de Estado da Fazenda - SEFA, e dá outras providências. Belém: Assembleia Legislativa, 2004. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2004\\_06625.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2004_06625.pdf). Acesso em: 3 mar. 2021

PARÁ. **Lei nº 8.933, de 29 de novembro de 2019.** Dispõe sobre a fusão da Secretaria de Estado de Administração (SEAD) e da Secretaria de Estado de Planejamento (SEPLAN),

constitui a Secretaria de Estado de Planejamento e Administração (SEPLAD), e dá outras providências. Belém: Assembleia Legislativa, 2019. Disponível em: <http://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2020/12/SEPLAD-LEI-No.-8.933-DE-29.11.2019-Constitui-a-SEPLAD.pdf>. Acesso em: 3 mar. 2021

PARÁ. **Lei Complementar nº 8, de 26 de abril de 2012.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará e dá outras providências. Belém: Assembleia Legislativa, 2012. Disponível em: <https://www.sistemas.pa.gov.br/sisleis/legislacao/380> Acesso em: 25 maio 2021.

PARÁ. **Decreto Legislativo nº 110, de 6 de outubro de 2020.** Rejeita a Prestação de Contas do Governador do Estado do Pará, referente ao exercício financeiro de 2020. Belém: Assembleia Legislativa, 2020. Disponível em: <http://transparencia.alepa.pa.gov.br/arquivos/contasgoverno/2018/contas2018.pdf> Acesso em: 25 nov. 2021.

PARÁ. Tribunal de Contas. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do estado, 2015.** Belém: Tribunal de Contas, 2015. Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2015>. Acesso em: 20 out. 2023.

PARÁ. Tribunal de Contas. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do estado, 2016.** Belém: Tribunal de Contas, 2016. Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2016>. Acesso em: 20 out. 2023.

PARÁ. Tribunal de Contas. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do estado, 2017.** Belém: Tribunal de Contas, 2017. Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2017>. Acesso em: 20 out. 2023.

PARÁ. Tribunal de Contas. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do estado, 2018.** Belém: Tribunal de Contas, 2018. Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2018>. Acesso em: 20 out. 2023.

PARÁ. Tribunal de Contas. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do estado, 2019.** Belém: Tribunal de Contas, 2019. Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2019>. Acesso em: 20 out. 2023

PARÁ. Tribunal de Contas. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do estado, 2020.** Belém: Tribunal de Contas, 2020. Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2020>. Acesso em: 20 out. 2023

PARÁ. Tribunal de Contas. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do estado, 2021.** Belém: Tribunal de Contas, 2021. Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2021>. Acesso em: 20 out. 2023

PARÁ. Tribunal de Contas. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do estado, 2022.** Belém: Tribunal de Contas, 2022. Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2022>. Acesso em: 20 out. 2023

PARÁ. Lei Estadual nº 10.021, de 31 de julho de 2023. **Institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.** Disponível em:

<https://www.cge.pa.gov.br/sites/default/files/2023-08/LEI%20N%C2%BA%2010.021%2C%20DE%2031%20DE%20JULHO%20DE%202023.pdf>. Acesso em: 8 set. 2023.

PARÁ. Decreto Estadual nº 1.665, de 18 de junho de 2021. **Dispõe sobre o procedimento de contratação de operações de crédito para financiamento de projetos de investimento pelo Estado do Pará.** Disponível em: [https://seplad.pa.gov.br/wpcontent/uploads/2021/08/Decreto\\_No\\_1665\\_de\\_18\\_junho\\_2021.pdf](https://seplad.pa.gov.br/wpcontent/uploads/2021/08/Decreto_No_1665_de_18_junho_2021.pdf). Acesso em: 08 set.2023

PERROW, Charles B. **Análise organizacional**: um enfoque sociológico. São Paulo: Atlas, 1972.

PESSANHA, Charles. Controle externo: a função esquecida do Legislativo no Brasil. *In*: L. F. Schwartzman *et al.* (Org.). **O sociólogo e as política públicas**: ensaios em homenagem a Simon Schwartzman. Rio de Janeiro, RJ: FGV, 2009. p. 243-258.

PETERS, Brainard Guy. O que é Governança? **Revista do TCU**, Brasília, DF, n. 127, p. 28-33, 2013. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/87>. Acesso em: 3 mar. 2021.

REIS, João Francisco G. **Planejamento e Controle na Polícia Militar do Pará**: prática da racionalidade hierárquica. 2018. 174 f. Tese (Doutorado) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2018. Disponível em: <https://www.ppgdstu.propesp.ufpa.br/ARQUIVOS/teses/TESES/2018/JO%C3%83O%20FRANCISCO%20GARCIA%20REIS.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2021.

RIBEIRO, Krishina Day. **Galáxia de distinções**: a complexidade da Judicialização da Saúde em relação a medicamentos nos sistemas judicial e político administrativo. 2020. 206 f. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido) – Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Universidade Federal do Pará, Belém, 2020.

RIBEIRO, Renato Jorge B. O problema central do controle da administração pública pode ser resumido ao debate sobre modelo? **Revista do TCU**, Brasília, DF, n. 93, p. 55-73. jul./set. 2002. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/851>. Acesso em: 4 mar. 2021.

ROSILHO, Andre Janjacom. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

SALLES, Alexandre Aroeira. A necessária reformulação da organização e do processo nos Tribunais de Contas para efetivo alcance dos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. 2016. 178 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

SANTOS, Gabriel R. Finanças públicas em movimento: reflexões acerca da controversa destinação do superávit financeiro dos Poderes estaduais. **Revista do TCU**, 147, p. 114-131, 2021. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1701>. Acesso em: 4 mar. 2021.

SILVA, A. A. C. **Rui Barbosa e as finanças públicas brasileiras**. TCU, Rui Barbosa, uma visão do controle do dinheiro público. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2000.

SILVA, Fábio Carlos da; RAVENA, Nirvia. Formação Institucional e Desenvolvimento Regional na Amazônia Brasileira. *In: Formação Institucional da Amazônia*. v. I. Belém: NAEA, 2014. p. 15-37.

SILVA, Golias. **Sociologia Organizacional**. Brasília, DF: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; CAPES; Florianópolis: UAB, 2010.

SILVA, Leonardo N. da. Teoria dos Sistemas Sociais e os Meios de Difusão em Niklas Luhmann. **Revista Eletrônica de Ciências Sociais**, Juiz de Fora, n. 22, jul./dez., p. 1-159, 2016.

SPECK, Bruno W. Estreitar o relacionamento entre Tribunais de Contas Estaduais com o Poder Legislativo: uma estratégia para aumentar a eficácia da auditoria governamental nos estados brasileiros. **Revista TCE**, p. 100-111, 2013.

STAMFORD, Artur Stamford da Silva. Niklas Luhmann: 20 anos do sociedade da sociedade. O lugar do ao mesmo tempo na teoria do direito. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 27-40, jan./abr. 2018. DOI: <https://doi.org/10.4013/rechtd.2018.101.03>

TAVARES, Francisco Mata T. A nova sociologia fiscal: contribuições de um estudo de caso de tipo público para uma promissora subdisciplina na sociologia brasileira. **Revista Sociedade e Estado**, [S.l.], n. 3, p. 835-865, set./dez. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1590/s0102-6992-201934030009>

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Museu do Tribunal de Contas da União. TCU e as constituições. TCU, s.d. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/centro-cultural-tcu/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/tcu-e-as-constituicoes.htm>. Acesso em: 30 nov. 2022.

TORRES, Caroline de Fátima S. Entidades Fiscalizadoras Superiores dos Países Integrantes do Mercosul e Perspectivas de Controle Externo a partir do EFSUL. **RIDB**, [S.l.], n. 11, p. 7035-7060, 2012.

VIDAL, Josep Pont. A Defensoria Pública do Estado do Pará uma observação sistêmica da capacidade institucional. **Revista Administração Pública**, [S.l.], n. 48, p. 667-694, maio/jun. 2014.

VIDAL, Josep Pont. **Por meio da teoria**. Enfoques neosistêmicos e pós-estruturalistas. Belém: Paka-Tatu, 2017a.

VIDAL, Josep Pont. Perspectivas de la teoría sistémica para la observación de la complejidad **Complexitas** – Revista de Filosofía Temática, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 95-108, 2017b.

VIDAL, Josep Pont. Introdução. *In: VIDAL, Josep Pont. (Org.). Da governança hierárquica à interativa: observações e análises*. Belém: Paka-Tatu, 2018.

VIDAL, Josep Pont. Teorías neosistémicas y administración pública: posibilidades observacionales y regulativas. **Revista del CLAD Reforma y Democracia**, [S.l.], n. 75, p. 77-110, 2019a. Disponível em: <https://www.redalyc.org/jatsRepo/3575/357565037003/357565037003.pdf>. Acesso em: 12 maio 2021.

VIDAL, Josep Pont. Heurística y sistemas sociales. Apuntes para la observación de segundo orden. **Revista Sociología y Tecnociencia**, [S.l.], v. 9, n. 2, p. 50-76, 2019b.

VIDAL, Josep Pont. **Sociedades e Estados Contingentes**: transformações da sociedade política. Rio de Janeiro: Lumen-Juris, 2021.

VIDAL, Josep Pont. **Para uma Democracia Inteligente**: riscos e perigos na ordem democrática. Rio de Janeiro: Lumen-Juris, 2021.

VIDAL, Josep Pont. **Planejamento do Planejamento**. Rio de Janeiro: Lumen-Juris, 2023.

VIVAS, Pedro J. El léxico sociopolítico em Niklas Luhmann. **Política y Cultura**, [S.l.], n. 39, p. 167-197, 2013.

WEFFORT, Francisco C. **Os Clássicos da Política**. São Paulo: Ática, 2004.

WILLEMANN, Marianna M. **O desenho institucional dos Tribunais de Contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática**: perspectivas em prol do direito à boa administração no Brasil. 2016. 360 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

## APÊNDICES

### Apêndice A – Síntese dos procedimentos da Pesquisa Documental

Documento selecionado	Informação captada	Esfera/âmbito
CF/88 (arts. 70 a 75) e CE/89 (art. 71 a 75)	Contexto de criação dos Tribunais de Contas brasileiros e, em particular, do TCE-PA.	Federal
Lei Orgânica TCE-PA – LC nº 81/2012	Contexto de criação e delimitação da função do TCE-PA	Estadual
Regimento Interno TCE-PA – Ato nº 63/2012	Contexto de criação do TCE-PA	Estadual
Regulamento Serviços Auxiliares – Ato nº 69/2014	Definição da estrutura interna e unidades de trabalho (apoio, assessoramento e gestão) necessários ao pleno exercício das competências do TCE-PA	Estadual
LC nº 09/1992. Lei Orgânica do Ministério Público de Contas do Estado do Pará	Contexto de fiscalização do cumprimento e da guarda da Constituição e das Leis, no que se referir à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, da competência do Tribunal de Contas do Estado.	Estadual
LC nº 101/2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.	Referencial da Responsabilidade na Gestão Fiscal	Federal
Resolução do Senado Federal nº 40, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre limite globais para o montante da dívida dos Estados, DF e Municípios.	Limites estabelecidos para a dívida dos Estados	Federal
Resolução do Senado Federal nº 43, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre operações de crédito dos Estados, DF e Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização e dá outras providências.	Limites estabelecidos para a operações de crédito	Federal
Resolução TCE-PA nº 16.769/2003. Trata da exclusão da despesa com pessoal do valor do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a folha de pagamento	Contexto de Fiscalização do TCE-PA. Despesa com Pessoal	Estadual
Resolução TCE-PA nº 17.658/2009. Aprova a Instrução Normativa que dispõe sobre a fiscalização dos Instrumentos de Planejamento	Contexto de Fiscalização do TCE-PA. PPA-LDO e LOA	Estadual
Resolução TCE-PA nº 17.659/2009. Aprova a Instrução Normativa que dispõe sobre a fiscalização do cumprimento das normas instituídas na LRF	Contexto de Fiscalização do TCE-PA. Despesa com Pessoal	Estadual
Resolução TCE-PA nº 17.793/2009. Dispõe sobre os percentuais de limites de gastos com pessoal dos Poderes e órgãos da administração pública estadual	Contexto de Fiscalização do TCE-PA. Despesa com Pessoal	Estadual
Portaria STN nº 353/2014 – Manual de Demonstrativos Fiscais – 6ª edição – Aplicável aos exercícios financeiros 2015 e 2016	Apresenta orientações metodológicas para a elaboração dos demonstrativos fiscais da federação, consoante aos parâmetros definidos na Lei Fiscal, em cumprimento ao art.50, §2º c/c art. 67, ambos da LRF.	Federal
Portaria STN nº 403/2016 – Manual de Demonstrativos Fiscais – 7ª edição - Aplicável ao exercício financeiro 2017		
Portaria STN nº 495/2017 – Manual de Demonstrativos Fiscais – 8ª edição – Aplicável ao exercício financeiro 2018		

Portaria STN nº 389/2018 – Manual de Demonstrativos Fiscais – 9ª edição – Aplicável ao exercício financeiro 2019		
Portaria STN nº 286/2019 – Manual de Demonstrativos Fiscais – 10ª edição – Aplicável ao exercício financeiro 2020		
Portaria STN nº 375/2020 – Manual de Demonstrativos Fiscais – 11ª edição – Aplicável ao exercício financeiro 2021		
Portaria STN nº 924/2021 – Manual de Demonstrativos Fiscais – 12ª edição – Aplicável ao exercício financeiro 2022		
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público editado pela Secretaria do Tesouro Nacional – 8ª edição. Portaria STN nº 877/2018	Apresenta orientações de contabilidade aplicada ao Setor Público, em cumprimento ao art.50, §2º c/c art. 67, ambos da LRF.	Federal
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público editado pela Secretaria do Tesouro Nacional – a edição. Portaria STN nº 1131/2021		
Plano Anual de Fiscalização (PAF) TCE-PA, exercícios 2015 Resolução nº 18.645/2014	Define as atividades de fiscalização, restritas às análises preliminares, em prestação de contas de gestão e de convênios, tomadas de contas especiais, obras, atos de registros de pessoal, bem como as atividades de auditoria operacional e auditoria independente do BID e o acompanhamento da gestão fiscal.	Estadual
Plano Anual de Fiscalização (PAF) TCE-PA, exercícios 2016 Resolução nº 18.756/2015		
Plano Anual de Fiscalização (PAF) TCE-PA, exercícios 2017 Resolução nº 18.856/2016		
Plano Anual de Fiscalização (PAF) TCE-PA, exercícios 2018 Resolução nº 18.971/2017		
Plano Anual de Fiscalização (PAF) TCE-PA, exercícios 2019 Resolução nº 19.074/2018		
Plano Anual de Fiscalização (PAF) TCE-PA, exercícios 2020 Resolução nº 19.157/2019		
Plano Anual de Fiscalização (PAF) TCE-PA, exercícios 2021 Resolução nº 19.228/2020		
Plano Anual de Fiscalização (PAF) TCE-PA, exercícios 2022 Resolução nº 19.328/2021		
IPC 01 – Transferência de Saldos Contábeis e Controle de Restos a Pagar	Orientar quanto a algumas das rotinas para processar o encerramento de um exercício e a abertura de um novo exercício, com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).	Federal
IPC 02 – Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência	Harmonização da Contabilidade Governamental, abordando conceitos e procedimentos contábeis relacionados ao reconhecimento das variações patrimoniais aumentativas (VPA) e à gestão dos direitos oriundos dos créditos tributários.	Federal
IPC 03 – Encerramento de Contas Contábeis no PCASP	Orientar quanto aos procedimentos necessários à execução do encerramento e abertura de exercício, com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) Estendido, conforme anexo III da IPC 00.	Federal
IPC 04 – Metodologia para Elaboração do Balanço Patrimonial	Orientar na elaboração do Balanço Patrimonial (BP) a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em complemento às NBC	Federal

	TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).	
IPC 05 – Metodologia para Elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais	Orientar na elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em complemento às NBC TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).	Federal
IPC 06 – Metodologia para Elaboração do Balanço Financeiro	Orientar os profissionais de contabilidade na elaboração do Balanço Financeiro a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em complemento às NBC TSP emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).	Federal
IPC 07 – Metodologia para Elaboração do Balanço Orçamentário	Orientar os profissionais de contabilidade na elaboração do Balanço Orçamentário (BO) a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em cumprimento às NBC TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).	Federal
IPC 08 – Metodologia para Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa	Orientar os profissionais de contabilidade na elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em complemento às NBC TSP, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).	Federal
IPC 10 – Contabilização de Consórcios Públicos	Orientar quanto à forma de contabilização dos consórcios públicos, em conformidade com a regulamentação da Portaria STN nº 274/2016 e com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.	Federal
IPC 11 – Contabilização de Retenções	Orientar quanto à forma de contabilização das retenções em despesas orçamentárias.	Federal
IPC 12 – Contabilização de Cessão de Bens Móveis e Imóveis	Orientar quanto à forma de contabilização de transferências sem contraprestação de bens móveis e imóveis.	Federal
IPC 13 – Cessão de Direitos Creditórios	Orientar quanto aos registros contábeis relacionados a operações de cessão de direitos creditórios tributários e não tributários.	Federal
IPC 14 – Procedimentos Contábeis Relativos aos RPPS	Orientar quanto à contabilização das transações inerentes aos RPPS, em conformidade com as normas publicadas pela Secretaria de Previdência e com o MCASP.	Federal
IPC15 – Depósitos Judiciais e Extrajudiciais	Orientar quanto aos registros contábeis relacionados a apropriação dos depósitos	Federal

	judiciais e extrajudiciais de lides das quais o ente faça parte, além dos depósitos de terceiros.	
IPC 16 – Benefícios Fiscais	Orientar quanto aos registros contábeis aplicáveis aos casos de concessão de benefícios fiscais, em atendimento ao disposto no § 6º do art. 165 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.	Federal
Nota Técnica nº 35/2015	Contabilização e efeitos fiscais dos recursos de depósitos judiciais e extrajudiciais, tributários e não tributários, inclusive de terceiros, utilizados pelos entes da Federação para fazer face as despesas orçamentárias	Federal
Nota Técnica nº 6/2015/CCONF/SUCON/STN/MF-DF	Dispõe sobre a não obrigatoriedade de apresentação dos anexos da Lei nº 4.320/64 para a Secretaria do Tesouro Nacional – STN	Federal
Nota Técnica nº 4/2015/CCONF/SUCON/STN/MF-DF	Orientações acerca do preenchimento da DVP na Declaração das Contas Anuais (DCA) no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) para os entes cuja contabilidade referente ao exercício de 2014 não foi registrada com base no PCASP	Federal
Nota Técnica nº 1/2018/GENOC/CCONF/SUCON/STN-MF	orientações acerca da contabilização de transações sem efetivo fluxo de caixa, bem como da análise de suas implicações contábeis e fiscais.	Federal
Nota Técnica Conjunta nº 11/2018/CCONF/SUCON/STN-MF e FNS-MS. <b>Atualizada</b> pela Nota Técnica Conjunta nº 13/2018/CCONF/SUCON/STN-MF e FNS-MS	Esclarecimentos sobre a operacionalização e contabilização dos recursos transferidos na modalidade fundo a fundo aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios	Federal
Nota Técnica SEI nº 11577/2019/ME	Orientações a respeito do preenchimento da Matriz de Saldos Contábeis-MSC de Encerramento do Exercício	Federal
Nota Técnica SEI nº 11490/2019/ME	Orientações sobre o Registro da Receita oriunda da Cessão Onerosa do Bônus de Assinatura do Pré-Sal para Municípios e Estados.	Federal
Nota Técnica STN/SEI nº 58903/2020/ME	Orientações quanto à contabilização e ao tratamento fiscal dos recursos recebidos em decorrência do art. 1º da LC nº 176/2020	Federal
Nota Técnica SEI nº 45799/2020/ME	Orientações a respeito do registro dos valores das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública	Federal
Nota Técnica SEI nº 45093/2020/ME	Orientações a respeito do registro de ganhos e perdas em aplicações financeiras de liquidez imediata classificadas em caixa e equivalentes de caixa.	Federal
Nota Técnica SEI nº 38103/2020/ME. <b>Retificada</b> pela Nota Técnica SEI nº 38524/2020/ME	Esclarecimento acerca da operacionalização do disposto na Portaria STN nº 394/2020, que estabelece um rol mínimo de fontes de recursos a ser observado na Federação para identificação dos recursos de natureza	Federal

	federal vinculados a ações e serviços públicos de saúde repassados no bojo da ação orçamentária federal 21C0, para o enfrentamento da pandemia do Covid-19.	
Nota Técnica SEI nº 28794/2020/ME	Orientações acerca da Portaria da STN que estabelece rol mínimo de fontes de recursos a ser observado na Federação para identificação dos recursos de natureza federal vinculados a ações e serviços públicos de saúde repassados no bojo da Ação 21C0	Federal
Nota Técnica SEI nº 25948/2020/ME	Contabilização das suspensões de pagamentos de obrigações definidas na LC nº 173/2020, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19)	Federal
Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME. <b>Retificada</b> pela Nota Técnica SEI nº 25928/2020/ME	Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19)	Federal
Nota Técnica SEI nº 12774/2020/ME	Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19)	Federal
Nota Técnica SEI nº 193/2020/ME	Esta Nota Técnica apresenta esclarecimentos sobre os impactos das Emendas Constitucionais nº 103, de 2019, e nº 105, de 2019, na contabilidade e na elaboração dos demonstrativos fiscais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.	Federal
Nota Técnica STN/SEI nº 61491/2021/ME	Definição de requisitos mínimos para a inabilitação para recebimento da complementação VAAT por inobservância do Art. 163-A da CF/88.	Federal
Nota Técnica SEI nº 34054/2021/ME. <b>Revogada</b> pela Nota Técnica SEI nº 57145/2022/ME	Apresentar orientações para a operacionalização e a contabilização das situações apresentadas na EC nº 109/2021, que estão relacionadas às normas gerais para consolidação das contas públicas estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional	Federal
Nota Técnica SEI nº 30805/2021/ME	Esclarecimentos acerca da apuração da despesa com pessoal em decorrência de alterações na legislação, a exemplo da Lei Complementar nº 178/2021	Federal
Nota Técnica SEI nº 18162/2021/ME	Esclarecimentos sobre as transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial dos RPPS, de que trata a alínea “c” do inciso VI do § 1º do art. 19 da LC nº 101/2000, com a redação dada pela LC nº 178/2021.	Federal
Nota Técnica SEI nº 31804/2021/ME	Esclarecimentos sobre as alterações propostas para a 12ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, com vigência para o exercício de 2022.	Federal
Nota Técnica SEI nº 31882/2021/ME	propõe a adequação dos códigos de Natureza de Receita – NR utilizados para registrar os ingressos de Taxas, Contribuições, Serviços, Transferências e Alienações de Títulos utilizadas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.	Federal
Nota Técnica SEI nº 21392/2021/ME	propõe a atualização dos detalhamentos da classificação por natureza da receita orçamentária a ser utilizada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios	Federal

Nota Técnica SEI nº 57145/2022/ME	Apresenta orientações para a operacionalização e a contabilização das situações apresentadas na Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, que estão relacionadas às normas gerais para consolidação das contas públicas estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional	Federal
Nota Técnica SEI nº 54189/2022/ME. <b>Revogada pela</b> Nota Técnica SEI nº 1740/2023/ME	Trata da Contabilização da Compensação das perdas de arrecadação do ICMS, do Estados e DF com a dedução das dívidas administradas pelo Tesouro Nacional, prevista na LC nº 194/2022	Federal
Nota Técnica SEI nº 54209/2022/ME	Orientação acerca dos procedimentos contábeis relativos à transferência e respectiva prestação de contas dos recursos repassados às organizações da sociedade civil	Federal
Nota Técnica SEI nº 50857/2022/ME. <b>Revogada pela</b> Nota Técnica SEI nº 1740/2023/ME	Orientações acerca dos registros contábeis decorrentes da compensação das perdas de arrecadação do ICMS, dos estados e Distrito Federal com a dedução das dívidas administradas pelo Tesouro Nacional ou com garantia da União, ou ainda com a apropriação da parcela da União relativa à CFEM, com base na LC nº 194/2022.	Federal
Nota Técnica SEI nº 40082/2022/ME. <b>Retificada</b> pela Nota Técnica SEI nº 41237/2022/ME	Orientações quanto à contabilização e ao tratamento fiscal dos recursos recebidos em decorrência da EC nº 123/2022, que trata do enfrentamento ou mitigação dos impactos decorrentes do estado de emergência decorrente da elevação extraordinária e imprevisível dos preços do petróleo, combustíveis e seus derivados e dos impactos sociais dela decorrentes, previsto no art. 120 do ACDT	Federal
Nota Técnica SEI nº 23290/2022/ME	Orientações sobre o Registro da Receita oriunda da Cessão Onerosa do Bônus de Assinatura do Pré-Sal para Municípios e Estados.	Federal
Atas da apreciação dos Relatórios de Gestão Fiscal e Resumido de Execução Orçamentária	Decisões do Plenário no âmbito da gestão fiscal	Estadual
Resolução TCE nº 18.820/2016	Contexto de Fiscalização e emissão do Parecer Prévio sobre as Contas do Governador – exercício de 2015	Estadual
Resolução TCE nº 18.920/2017	Contexto de Fiscalização e emissão do Parecer Prévio sobre as Contas do Governador – exercício de 2016	Estadual
Resolução TCE nº 19.005/2018	Contexto de Fiscalização e emissão do Parecer Prévio sobre as Contas do Governador – exercício de 2017	Estadual
Resolução TCE nº 19.144/2019	Contexto de Fiscalização e emissão do Parecer Prévio sobre as Contas do Governador – exercício de 2018	Estadual
Resolução TCE nº 19.208/2020	Contexto de Fiscalização e emissão do Parecer Prévio sobre as Contas do Governador – exercício de 2019	Estadual
Resolução TCE nº 19.285/2021	Contexto de Fiscalização e emissão do Parecer Prévio sobre as Contas do Governador – exercício de 2020	Estadual
Resolução TCE nº 19.383/2022	Contexto de Fiscalização e emissão do Parecer Prévio sobre as Contas do Governador – exercício de 2021	Estadual

Resolução TCE nº 19.504/2023	Contexto de Fiscalização e emissão do Parecer Prévio sobre as Contas do Governador – exercício de 2022	Estadual
Orientações Normativas Sefa	Atendimento de demandas do TCE-PA	Estadual
ACO – STF	Ação para suspender efeitos de emissão de certidão positiva para captação de operações de crédito.	Federal
Resolução ATRICON nº 02/2018	Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº 3211/2018 relacionadas à temática “Gestão fiscal dos Tribunais de Contas e dos jurisdicionados”.	----
LC nº 178/2021	Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal	Federal
Emenda Constitucional nº 106/2020	Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia.	Federal
Lei nº 7.595/2011 PPA-2012-2015	Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2012-2015	Estadual
Lei nº 8.335/2015 PPA-2016-2019	Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2016-2019	Estadual
Lei nº 8.966/2019 PPA-2020-2023	Institui o Plano Plurianual para o período 2020-2023	Estadual
Lei nº 8.031/2014 LDO 2015	Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2015	Estadual
Lei nº 8.232/2015 LDO 2016	Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2016	Estadual
Lei nº 8.375/2016 LDO 2017	Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2017	Estadual
Lei nº 8.520/2017 LDO 2018	Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2018	Estadual
Lei nº 8.757/2018 LDO 2019	Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2019	Estadual
Lei nº 8.891/2019 LDO 2020	Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2020	Estadual
Lei nº 9.105/2020 LDO 2021	Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2021	Estadual
Lei nº 9.292/2021 LDO 2022	Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2022	Estadual
Decretos Legislativo nº CFFO e Plenário Alepa um em cada linha	Julgamento das Contas do Governador	Estadual
Decretos Legislativo nº CFFO e Plenário Alepa um em cada linha	Julgamento das Contas do Governador	Estadual
Decretos Legislativo nº CFFO e Plenário Alepa um em cada linha	Julgamento das Contas do Governador	Estadual
Decretos Legislativo nº CFFO e Plenário Alepa um em cada linha	Julgamento das Contas do Governador	Estadual
Decretos Legislativo nº CFFO e Plenário Alepa um em cada linha	Julgamento das Contas do Governador	Estadual
Decretos Legislativo nº CFFO e Plenário Alepa um em cada linha	Julgamento das Contas do Governador	Estadual
Decretos Legislativo nº CFFO e Plenário Alepa um em cada linha	Julgamento das Contas do Governador	Estadual
Decretos Legislativo nº CFFO e Plenário Alepa um em cada linha	Julgamento das Contas do Governador	Estadual
Decretos Legislativo nº CFFO e Plenário Alepa um em cada linha	Julgamento das Contas do Governador	Estadual
Portaria Normativa/MF nº 1.583/2023	Estabelece critérios para análise da Capacidade de Pagamento - CAPAG	Federal
Resolução Alepa nº 02/1994	Institui o Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado do Pará	Estadual
Regimento Estrutura do Poder Executivo	Estabelece regras para a elaboração do Balanço Geral do Estado	Estadual

**Fonte:** Elaborado pela autora (2024).

## Apêndice B – Roteiro das entrevistas semiestruturadas

1) Na Constituição Federal Brasileira, o Tribunal de Contas, no exercício do controle externo, foi inserido no capítulo referente ao Poder Legislativo como órgão auxiliar desse Poder. Em sua opinião, tal previsão constitucional prejudica a autonomia do órgão?

.....  
.....

2) No tocante ao controle externo da gestão fiscal governamental, tratada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) e demais normas correlatas, qual é, na sua opinião, a função e a importância do controle que o Tribunal realiza?

.....  
.....

3) O(A) senhor (a) acredita ser clara a definição normativa do papel do Tribunal em relação à fiscalização e ao controle da gestão fiscal governamental?

.....  
.....

4) Na sua opinião, o descumprimento das exigências definidas na Lei de Responsabilidade Fiscal importa em riscos para o ente federativo? Em caso afirmativo, como o Tribunal pode amenizar esses riscos?

.....  
.....

5) Nas decisões adotadas nos processos de fiscalização da gestão fiscal, de que trata a LRF, é comum a realização de pesquisa na jurisprudência para casos similares? Como essas decisões são tomadas?

.....  
.....

6) No exercício do controle externo da gestão fiscal governamental é possível que surjam divergências de entendimentos em relação, por exemplo, às normas internas do Tribunal e outros instrumentos normativos externos relacionados ao tema, como o Senhor (a) lida com essas situações?

.....  
.....

7) Como o (a) senhor (a) enxerga a receptividade pela Alepa, titular do controle externo do estado do Pará, e pelos jurisdicionados, das deliberações do Tribunal Pleno em relação a essa temática?

.....  
.....

## Apêndice C – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

Universidade Federal do Pará Núcleo de Altos Estudos Amazônicos  
Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido

### TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Convidamos o(a) Conselheiro (a) do TCE-PA, Exmo(a). Sr.(a). \_\_\_\_\_ para participar de pesquisa intitulada provisoriamente “OS TRIBUNAIS DE CONTAS NAS ESTRUTURAS OPERATIVAS DE CONTROLE FISCAL FEDERATIVO: um estudo sob o enfoque da teoria dos sistemas autorreferenciais no âmbito do estado do Pará”

A pesquisa é de responsabilidade da discente Fernanda Pinheiro Pantoja<sup>68</sup>, (\_\_\_\_\_), aluna matriculada regularmente no curso de Doutorado em Desenvolvimento Socioambiental da Universidade Federal do Pará (UFPA), sob orientação do Prof. Dr. Josep Pont Vidal<sup>69</sup>.

Qualquer dúvida sobre a pesquisa poderá ser esclarecida diretamente junto à discente por meio do telefone (91) 98166-8266 (WhatsApp) ou pelo e-mail: fernanda.pantoja@naea.ufpa.br. Sua participação é voluntária e ocorrerá pelas respostas aos questionamentos formulados, em dia e horário designados, com duração máxima de 30 minutos, estando autorizada a gravação da entrevista para posterior análise. Seguindo os preceitos éticos, as respostas poderão ser confidenciais, dependendo da vontade expressada pelo entrevistado (a). Caso opte pelo sigilo, a identidade do (a) mesmo (a) permanecerá anônima, não constando o nome ou qualquer outro dado que possa identificar o (a) entrevistado (a) no manuscrito final da tese, ou em qualquer publicação posterior advinda da pesquisa. Ao concordar com os termos descritos e aceitar participar do estudo, pedimos que assine o termo em sinal de que o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido foi lido, formalizando seu consentimento voluntário como participante. Agradecemos sua participação, enfatizando que contribuirá muito para a construção do conhecimento do tema analisado.

Agradecemos sua participação, enfatizando que contribuirá, grandemente, para a construção do conhecimento analisado.

### Consentimento Pós-Informação

Eu, \_\_\_\_\_, fui informado sobre os objetivos da pesquisa de Doutorado da discente Fernanda Pinheiro Pantoja e concordo em participar de maneira voluntária e livre.

Belém (PA), \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ 2023.

\_\_\_\_\_  
Assinatura

<sup>68</sup> CV: <http://lattes.cnpq.br/9219050519665060>

<sup>69</sup> CV: <http://lattes.cnpq.br/4415362518177732>

Apêndice D – Fluxograma de Fiscalização da Gestão Fiscal – TCE-PA

ANEXO I

