

Lógicas institucionais conflitantes e a independência de Tribunais de Contas

André Feliciano Lino

Universidade Federal do Pará

André Carlos Busanelli de Aquino

Universidade de São Paulo

Resumo

A independência das organizações de auditoria do setor público, ou seja, a inexistência de capacidade do auditado influenciar o trabalho do auditor, é um elemento crucial para sua efetividade. No caso brasileiro, os Tribunais de Contas (TCs) são as organizações responsáveis por fiscalizar aspectos orçamentários, fiscais e contábeis além da entrega de serviços públicos. É possível inferir de estudos anteriores que a independência dos TCs poderia ser ameaçada por conta de influência político-partidária na indicação de seus dirigentes máximos, chamados de Conselheiros. Com base em conceitos da teoria institucional sociológica este trabalho busca discutir a presença de múltiplas lógicas institucionais nos Tribunais de Contas e analisa como tal multiplicidade afetaria a sua independência. Utilizou-se uma abordagem qualitativa, triangulando entrevistas com diversos atores do campo organizacional e análise de documentos. Foram observadas duas logicas institucionais conflitantes que coexistem nos Tribunais de Contas. A lógica elite-patrimonialista, é caracterizada pela busca a maximização (ou manutenção) de ganhos políticos, econômicos ou culturais por um grupo específico de atores organizacionais. Por sua vez, a lógica técnico-profissional visa proteger o interesse público e otimizar o gasto de recursos pelos governos de forma objetiva e impessoal. Em geral, os resultados apontam que atores com maior poder relativo na organização induzem práticas ligadas à lógica elite-patrimonialista que influenciam negativamente a independência destas organizações na prática, seja reduzindo a capacidade de auditoria ou não reportando fielmente, na emissão dos pareceres prévios, os seus achados. As implicações são discutidas e demonstra-se que a relevância social dos Tribunais de Contas é apenas latente, sendo necessário desbloquear esta organização para atingir seu pleno potencial.

Palavras-chave: Politização; Cortes de Contas; Auditoria Governamental; Corrupção.

Introdução

Independência de organizações de auditoria do setor público é um fator essencial para o seu funcionamento, independentemente do modelo de auditoria utilizado, pois possibilita à organização de auditoria avaliar criticamente os atos de governantes e a falta dela dificulta, por exemplo, combate à corrupção (*International Organization of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI, 1977; Power, 1999; Blume & Voigt, 2011; Funnell, 1994; Santiso, 2007).

Estudos anteriores exploram a influência do poder Executivo sobre a independência das organizações de auditoria (Funnell, 1994; Morin, 2010; Seyfried, 2016) em países escandinavos e anglo-saxões (Bonnollo, 2019). Contudo, em países latinos o modelo Napoleônico de auditoria difere dos casos anteriores em termos de competências, estrutura organizacional e processos, caracterizando-se por sua função judicante e pela priorização da auditoria de legalidade (Stappenhurst & Titsworth, 2001). Ainda, há evidências que o modelo napoleônico tem menor impacto no combate à corrupção e estaria mais sujeito à riscos relacionados à independência (Blume & Voigt, 2011; Morin, 2010; Santiso, 2007).

Um ponto em discussão nos modelos napoleônicos é a forma de indicação dos Magistrados (no Brasil, Ministros e Conselheiros) pelos poderes Executivo e Legislativo, que afetaria a independência destas organizações (Morin, 2010). Nos Tribunais de Contas brasileiros (TCs) a função judicante é desempenhada por um conjunto de Conselheiros indicados para suas atividades por tempo indeterminado, e os processos de auditoria são executados por auditores que ingressam na organização via concursos públicos. Independentemente da forma de ingresso, há grupos de Conselheiros e auditores com formas de atuação distintas. A diferença na atuação ou práticas (*practice variation*) seriam explicadas pela existência de múltiplas lógicas institucionais (Lounsbury, 2007). As lógicas institucionais são formadas por um conjunto de pressupostos e valores sobre o que é visto como racional, necessário e apropriado para organizações realizarem (Pahnke, Katila e Eisenhardt, 2015) e são historicamente constituídas e compartilhadas por atores organizacionais gerando *frameworks* cognitivos que moldam suas ações e comportamento (Thornton & Ocasio, 2008).

Se a noção de independência contempla um conjunto de atividades que protege a organização de auditoria da influência externa, tal conjunto de atividades executadas pode variar conforme a lógica institucional dominante no TC. A literatura prévia em organizações de auditoria não explorou ou discutiu os impactos prováveis de múltiplas lógicas institucionais sobre as práticas e, conseqüentemente, a independência destas organizações.

O artigo discute a presença de múltiplas lógicas institucionais em uma organização de auditoria que segue o modelo napoleônico e analisa como tal multiplicidade afetaria a sua independência. Foram feitas entrevistas com membros dos TCs, trianguladas com documentos históricos e resultados de pesquisas anteriores. O artigo responde aos chamados por mais conhecimento sobre as organizações de auditoria do modelo napoleônico (Bonnollo, 2019), contribuindo ao demonstrar que a existência de múltiplas lógicas institucionais no campo das organizações de auditoria do setor público afetaria a sua independência.

Tribunais de Contas e a independência de auditoria

Independência é a capacidade de executar as práticas de auditoria sem influência externa, especialmente do auditado (Intosai, 1977) e é necessária para a qualidade do trabalho de auditoria (Power, 1999; Stappenhurst & Titsworth, 2001; DeAngelo, 1981). Independência pode ser *de jure* - aquela expressa nas leis - ou *de facto* - a que ocorre na prática (Seyfried, 2016). Power (1999) define independência organizacional como a autonomia expressa em competências, orçamento e forma de ingresso dos auditores; a independência operacional

relaciona-se ao processo de auditoria, por exemplo, na escolha do objeto auditado e técnica de auditoria empregadas.

Estudos anteriores mostram que a independência operacional e *de facto* pode ser ameaçada por influência do Executivo nas tarefas de auditoria (Funnel, 1994; Morin, 2010; Seyfried, 2016). Gustavson & Sundstrom (2018) sugerem que a “boa auditoria” gera menor corrupção e Blume & Voigt (2011) demonstram que organizações no modelo napoleônico de auditoria possuem menor impacto negativo sobre a percepção de práticas de corrupção.

No caso dos TCs, a independência organizacional e operacional *de jure* passaria pela regulação vigente. Os TCs têm competências expressas diretamente na CF/88, o seu *design* garante que são órgãos autônomos que não possuem, legalmente, relação de subordinação com o Executivo ou com o Legislativo; a estabilidade dos Conselheiros que deixam seu cargo quando da idade de aposentaria, é outra característica tradicionalmente associada à maior autonomia destes atores (Morin, 2010). E também possuem autonomia financeira (para decidir sobre seu orçamento), sobre seus processos internos (incluindo o que auditar, como auditar, o que não auditar), e sobre seleção de pessoal (via concurso público). Finalmente, a escolha de Conselheiros que não depende exclusivamente do Executivo, pautada por notórios conhecimentos além da idoneidade moral e atenção as carreiras técnicas (em pelo menos duas indicações) é desejável para independência *de jure* (Morin, 2010).

Contudo, os arranjos institucionais são construídos socialmente, e grupos dominantes (de maior status, poder, por exemplo) podem usar o desenho regulatório, em conjunto com a infusão de normas e valores, visando perpetuar sua dominância (Battilana, 2006). É do interesse de elites institucionais a manutenção da forma de ação vigente em organizações, ou seja, a manutenção do conjunto de pressupostos e valores sobre o que é visto como racional, necessário e apropriado para as práticas nestas organizações – ou seja, sua lógica institucional (Khan, 2012; Pahnke, Katila & Eisenhardt, 2015) que, segundo Thornton e Ocasio (2008), são historicamente constituídas, compartilhadas e traduzidas por atores organizacionais e atuam como frameworks cognitivos que moldam o seu comportamento e ações. Elites se caracterizam pelo controle ou acesso desproporcional à recursos que criam vantagens para este grupo; e pela capacidade de gerar viés para favorecer este grupo (Khan, 2012). No Brasil, a relação entre Executivo e Legislativo é caracterizada pelo presidencialismo de coalizão, que cria incentivos para proteção e barganha entre os poderes, podendo ser considerada uma elite política – ao invés de fiscalização e *checks and balances* (Raile, Pereira & Power, 2011). Como tal elite política tem influência direta sobre a indicação de Conselheiros, não apenas no Brasil (ver <http://intosaiitaudit.org/mandates/writeups/index.htm>), é provável que este conjunto de pressupostos e valores influencie as práticas nos TCs – e, portanto, sua independência *de facto*. Evidências preliminares suportam a existência de práticas nepotistas e clientelistas nos TCs (Loureiro et al., 2009). Assim, se uma elite política tem influência sobre o corpo decisório (deliberativo) dos TCs, há uma ameaça a sua independência. Tal influência pode estar associada à valores atrelados à uma lógica institucional que não prioriza a independência *de facto* destas organizações. A literatura em auditoria no setor público tende a ignorar prováveis impactos de uma lógica proveniente da elite política sobre a independência dos TCs – apenas discussões iniciais aparecem em Morin (2010) e Seyfried (2016).

No que se refere ao processo de auditoria, os auditores do corpo instrutivo são responsáveis por processos de auditoria como a elaboração de papéis de trabalho, auditoria documental, visitas in loco aos auditados e elaboração de um relatório técnico e objetivo sobre os achados de auditoria. Os Conselheiros são responsáveis pelo julgamento dos auditados, portanto sua principal atividade é julgar - hipoteticamente tendo como base os relatórios

técnicos elaborados pelos auditores. Porém, quando o julgamento não concorda com os relatórios técnicos (ver Azambuja, 2018), pode haver menor independência na organização – desde que os relatórios técnicos estejam livres de erros de auditoria, por exemplo, se não foram capazes de encontrar uma irregularidade existente. Para além do processo de auditoria, os Conselheiros também possuem a competência de emitir e alterar normativos internos – que disciplinam as formas de conduta, ritos processuais, normas de progressão de carreira, agenda setting, entre outros itens que afetam a dinâmica comportamental dentro do TC – o que pode impactar a independência dos auditores ao optar como, o que e quando auditar (Power, 1999).

Método

Adotou-se uma abordagem qualitativa e indutiva, baseada prioritariamente em entrevistas trianguladas com fontes documentais. Analisou-se múltiplos casos em 13 TCs que auditam municípios (Alagoas, Amazonas, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Roraima, São Paulo, São Paulo capital, Sergipe).

Coleta de dados. Utilizou-se 4 fontes documentais distintas: literatura prévia, websites de membros do campo organizacional, arquivos históricos e notícias de jornal. Usamos 45 textos acadêmicos sobre TCs, em periódicos científicos nacionais e internacionais, e registros históricos da biblioteca digital do Senado. Em seguida, examinamos recursos obtidos via *internet mediated research*, tais como notícias, vídeos de *youtube*, boletins e as *newsletters* de websites dos TCs e das associações de profissionais relacionadas (veja lista completa em Lino, 2020, p. 32). Terceiro, analisamos para cada caso notícias de jornal de alta tiragem e cobertura diária (ex. Jornal O Globo, no Rio de Janeiro; Zero Hora, no Rio Grande do Sul) nas suas edições online ou na hemeroteca digital da Biblioteca Nacional.

Por fim, foram conduzidas entrevistas em duas fases, durante os anos de 2017 e 2019. A tabela 1 sumariza os 26 entrevistados (alguns foram entrevistados mais de uma vez). Foi solicitada a autorização para entrevistas gravadas feitas via Skype ou Telefone (conforme pedido do entrevistado). Em média, as entrevistas duraram cerca de 1 hora e 15 minutos. Em todo procedimento de coleta a participação foi livre e voluntária, com amplo conhecimento da natureza da pesquisa, garantindo o anonimato e a fidedignidade ao que foi dito (Christians, 2000). Os participantes foram alertado sobre a gravação, que poderia ser interrompida a qualquer momento, e que a pesquisa se tratava da ‘independência dos TCs’. Os entrevistados aceitaram que a gravação fosse realizada, desde que mantido seu anonimato.

Tabela 1. Respondentes acessados

Categoria de respondente	Fase 1 (2017 e 2018)	Fase 2 (2019)	Total
Auditor	9	3	12
Conselheiro-substituto	3	3	6
Conselheiro	1	1	2
Membro do Ministério Público	1	1	2
Membros de Associações	1	3	4
Total	15	10	26

Fonte: Elaborado pelos autores.

As entrevistas foram transcritas de forma literal (Kowal & O’Connell, 2014). Na transcrição, e-mails, telefones ou qualquer outra informação que pudesse identificar o respondente foram omitidas e os arquivos encriptados salvos em nuvem. Alguns participantes receberam pequenos relatórios da pesquisa – forma de *member checking* (Cho & Trent, 2006).

Entre agosto de 2017 a janeiro de 2018 adotou-se um roteiro semi-estruturado para cada ator organizacional com uso de *probing questions*. O objetivo era capturar informações

contextuais do entrevistado e práticas do dia-a-dia na organização (ex. "Quais suas principais atividades no Tribunal e quais as principais dificuldades para exercê-las?"). O protocolo foi aplicado após um escândalo de corrupção envolvendo um TC, sob um forte movimento requerendo a mudança das práticas dos TCs. Os respondentes foram instigados a dizer "como a influência política afeta suas atividades", buscando traçar uma linha limítrofe entre as práticas executadas antes e depois das pressões observadas. No caso de Conselheiros, Conselheiros-substitutos e Presidentes de associações o uso de *elite interviews* (Richards, 1996) deu maior foco nas influências externas ao TC.

As entrevistas suplementares (março e julho de 2019) observaram como o campo organizacional acomodou as pressões de anos anteriores, com intuito de triangulação, além de complementar informações necessárias. Coletar dados em diferentes fases é recomendável em todos os tipos de pesquisa qualitativa (Nowell & Albrecht, 2018). Além do uso de Skype ou telefone, algumas entrevistas usaram troca de áudios e mensagens de texto via *Whatsapp* de forma assíncrona. O aplicativo utilizado para troca de mensagens é encriptado de ponta-a-ponta preservando a segurança da resposta. As entrevistas assíncronas diminuíram o tempo de coleta e de transcrição (Jowett, Shaw & Peel, 2011).

Procedimentos de análise de dados. A análise de conteúdo (Schreier, 2014) e a codificação em categorias com significado usou as transcrições de entrevistas (síncronas e assíncronas), vídeos, e demais documentos. A codificação inicial partiu das práticas observadas no campo, que emergiram das entrevistas, e do referencial teórico em independência, basicamente, entre práticas consideradas "puramente técnicas", e práticas "subjettivas" que poderiam afetar negativamente a independência dos TCs.

As lógicas institucionais foram capturadas mesclando padrões indutivos com *matching*, seguindo Reay & Jones (2016, pg. 443). As lógicas foram definidas através de padrões levantados na literatura anterior e complementados com dados obtidos das entrevistas, de forma *bottom-up*. Um dos focos da análise foi deixar claro que as lógicas institucionais encontradas fazem parte e foram historicamente construídas no campo organizacional. Para definir as lógicas, buscou-se interpretações alternativas e casos negativos (Nowell & Albrecht, 2018). Isso ajudou a definir que as lógicas não estão atreladas a um determinado papel social, ou ator organizacional, por exemplo.

A caracterização das lógicas no campo organizacional dos Tribunais de Contas

Os resultados da análise mostram que, ao longo do tempo, duas lógicas institucionais distintas emergiram e coexistem nos Tribunais de Contas, no que se refere ao processo de prestação de contas anual de Prefeitos e Governadores (Tabela 2).

Tabela 2. As lógicas institucionais elite-patrimonialista e técnico-profissional nos Tribunais de Contas

	Elite-patrimonialista	Técnico-profissional
Fonte de legitimidade	Outros atores que fazem parte da elite	Conhecimento específico da regulação vigente
Fonte de identidade	Reciprocidade intra-grupo	<i>Ethos</i> público e regras burocráticas
Atenção	Gerar proteção para membros do grupo	<i>Compliance</i> às regras formais
Estratégia	Barganhas, troca de favores e opacidade	Racionalização de processos e transparência
Missão	Manter ou aumentar controle sobre recursos	Buscar eficiência na administração
Julgamento	Caso-a-caso	Objetivo
Aplicação de regras	Parcialidade	Neutralidade
Seleção de membros	Apoio e reciprocidade	Mérito e expertise
Relação com sociedade	Distante e opaca	Aproximação e transparência

Fonte: Elaborado pelos autores. Outras lógicas podem emergir em diferentes processos ou departamentos.

Atores guiados pela lógica elite-patrimonialista têm como base de sua **identidade**, ou seja, aquilo que os conecta como grupo, a reciprocidade visando ganhos patrimonialistas (utilizando o que é público para ganhos privados). Tal identidade é reforçada pela manutenção do sigilo das ações intragrupo e laços de confiança entre os participantes. **Estrategicamente** atuam em barganhas e trocas de favores, além da já citada opacidade (sigilo), com a **missão** de manter ou aumentar o controle sobre recursos políticos, econômicos e culturais – por exemplo, garantir exclusividade para o grupo no julgamento de contas ou manter gratificações por funções específicas. O foco de **atenção** é criar proteção aos membros do grupo, sejam Conselheiros, Políticos em exercício de mandato ou até mesmo os cargos comissionados, independentemente das consequências para outras partes interessadas. A **legitimidade** das ações destes atores é conferida pelos próprios pares que fazem parte do grupo dominante.

Na lógica técnico-profissional, atores se **identificam** com base no *ethos* público, ou seja, a conduta legal que leva ao bem público. O foco de **atenção** da lógica técnico-profissional é na verificação da fidedignidade e *compliance* legal de contratos e relatórios financeiros e orçamentários dos governos auditados. Atores guiados por essa lógica são **legitimados** pelo conhecimento específico da regulação aplicável ao setor público e tem a **missão** de tornar a administração pública mais eficiente. Sua **estratégia** é a racionalização dos processos de auditoria, por meio de sistemas informatizados, transparência e meritocracia.

A seguir, esta seção detalha e evidencia as raízes históricas destas lógicas, distinguindo-as, portanto, de meros *frames* cognitivos momentâneos. As evidências sugerem que enquanto a lógica elite-patrimonialista mantém sua posição hegemônica no campo organizacional, a lógica técnico-profissional ganha destaque ao longo do tempo. Atualmente, tais lógicas coexistem nos TCs materializando-se em práticas pelos atores organizacionais.

A lógica *elite-patrimonialista*

A lógica *elite-patrimonialista* define-se pela busca da maximização (ou manutenção) de ganhos políticos, econômicos ou culturais através de barganhas interpessoais - característica associada a elites (ver Khan, 2012), e é reforçada historicamente pelo ambiente regulatório desenhado pelo poder Legislativo ou pelos próprios Conselheiros. Como atores em posições dominantes são cruciais para a criação de instituições (tanto no pilar regulatório, quanto reforçando determinadas lógicas institucionais) é possível que o desenho inicial das instituições os beneficie; ou seja, possibilita a manutenção ou maximização de ganhos deste grupo (Lawrence & Suddaby, 2006; Zald & Lounsbury, 2010). Assim, como destacado em Javor e Jancsics (2016), há uma zona mediadora formada por comissionados e servidores com funções gratificadas que também exerce influência nas práticas organizacionais. Na zona mediadora, os atores colocam em prática, ou operacionalizam, as ordens e direções vindos da alta hierarquia; e filtram quais demandas de cargos da baixa hierarquia chegam aos atores com maior poder na organização (Javor & Jancsics, 2016), por meio de troca de favores. Evidências e implicações práticas são baixo grau de atendimento aos requisitos constitucionais na indicação ao cargo de Conselheiro, indicações de cargos comissionados e distribuição de funções gerando proteção ao grupo dominante, sufocamento das atividades de Conselheiros-substitutos e Ministério Público de Contas, escândalos de corrupção e julgamentos e decisões operacionais pouco transparentes e distantes de critérios técnicos.

Atualmente “há uma obstinada resistência a uma composição e atuação com maior conteúdo técnico nos Tribunais de Contas” (Lima, 2018), mas desde a sua gênese, o TC enfrentou resistências de uma lógica elite-patrimonialista dispersa no campo organizacional. A carta de exposição de motivos para a criação do TC (Barbosa, 1999) evidencia que tal resistência durou quase meio século até que um decreto fosse publicado, afirmando que

“como não é de estranhar [...] a ideia adormeceu, na mesa da Câmara, desse bom sono de que raramente acordavam as ideias úteis, especialmente as que podiam criar incômodos a liberdade da politicagem eleitoral”.

A primeira intervenção documentada do poder Executivo no TC acontece apenas 3 meses depois de sua criação. Após considerar ilegal a nomeação de um parente do ex-presidente Deodoro da Fonseca para cargo público o incipiente TC teve suas competências reduzidas pelo então presidente Floriano Peixoto (TCU, 2008). Outro momento de intervenção acontece no período militar do Estado Novo, a partir de 1938 até 1946, quando todos os TCs foram colocados em recesso devido a rejeição das contas do então Presidente da República em relação ao exercício de 1936 (Scliar, 2009). Enquanto o TC é uma organização criada objetivando proteger o interesse público, pressões restringem a capacidade atuação autônoma do órgão frente ao nepotismo, patrimonialismo e clientelismo. Ainda em 1890, Rui Barbosa alertava para a necessidade de um TC isento e independente, na figura de seu Ministro (Correlato aos Conselheiros nos TCs):

Qualquer que o dispêndio seja (*com a criação do TC*), porém, ha (*sic*) de representar sempre uma economia enorme, incomensurável para o contribuinte; contanto que a escolha do pessoal inaugurador não sofra a invasão do nepotismo; que ela fique absolutamente entregue à responsabilidade de um ministro consciencioso, inflexível, imbuído no sentimento da importância desta criação; que aos seus primeiros passos presida a direção de chefes escolhidos com a maior severidade, capazes de impor-se ao país pelo valor nacional dos seus nomes e de fundar a primeira tradição do Tribunal sobre arestos de inexpugnável solidez. Façamos votos, para que o primeiro Ministério da Republica (*sic*) organizada se mostre, como é de esperar, digno desta missão salvadora. (Barbosa, 1999)

Seria o alerta de Rui Barbosa uma previsão para o futuro? Ao longo de mais de 100 anos as indicações de Conselheiros nos diversos TCs foram feitas exclusivamente pelo poder Executivo (Loureiro et al., 2009) e, usualmente, haviam relações clientelistas e personalistas - seguindo a **estratégia** de trocas de apoio político. As indicações de Conselheiros passaram a ser vistas como forma de premiar políticos em final de carreira (Loureiro et al., 2009), exaltando a reciprocidade existente nesta lógica. Por exemplo, na década de 70, o então Governador da Paraíba postulava cargo pela *“perspectiva de uma boa aposentadoria, para que não tenha que depender dos parentes na velhice”* (Jornal do Brasil, 1970).

A politização na forma do ingresso dos Conselheiros dos TCs gerou discussões na Assembleia Nacional Constituinte. O então presidente do Tribunal de Contas da União, Ministro Fernando Gonçalves, argumentou que a Constituinte deveria decidir sobre o sistema de escolha dos Ministros – deixando claro que existem elementos relacionados ao “problema do nepotismo, do empreguismo” no modelo de auditoria predominante até então (Senado Federal, 1987, pg. 7, 52). Comparando-se a outros modelos de auditoria, o Ministro também aponta que os TCs regionais brasileiros estão mais sujeitos a “influências locais” por estarem mais próximos dos auditados. Nesse sentido, o Constituinte Furtado Leite (Senado Federal, 1987, pg. 52) relata que os TCs desenvolvem *“uma fiscalização simbólica”* e que as prefeituras não são controladas por conta da influência político-partidária nos TCs e comportamento patrimonialista no padrão de indicação dos Conselheiros.

Não há nenhum impedimento legal para a indicação de Conselheiros que já atuaram no cenário político, porém, é esperado que a indicação seja feita com base em critérios de competência técnica e reputação. Contudo, as indicações permanecem em função de barganha por apoio político em detrimento da contribuição técnica que o indicado pode trazer para o TC (Teixeira, 2017). Alguns Conselheiros também fazem parte da mesma família dos governadores que os indicou, ou tem fortes laços familiares na política de seus estados –

sendo que as indicações por parentesco político correspondem a 30% do total de Conselheiros em 2016 (Machado, 2017; Sakai & Paiva, 2016). Machado (2017) mostra que apenas um quinto dos Conselheiros titulares - até dezembro de 2016 - eram Conselheiros-substitutos ou Procuradores de Contas antes da indicação ao cargo; esse quociente é menor do que o requerido pela Constituição. Por outro lado, mais de 45% dos Conselheiros eram ex-deputados estaduais (Machado, 2017). Neste sentido:

A indicação política favorece a captura do órgão de controle pelo grupo político dominante, o que produz órgãos de controle lenientes, omissos e menos rigorosos com os governantes integrantes desse grupo, sem falar no risco de corrupção. (Julio Marcelo, Presidente AMPCON, Estadão, 2017)

Em geral, as indicações de Conselheiros corriqueiramente sequer debatem as características técnicas dos candidatos – mesmo que notórios conhecimentos jurídicos, econômicos, financeiros ou de administração pública sejam um requerimento para investidura no cargo desde a Constituição de 1967 (Loureiro et al., 2009). Ainda hoje muitos Conselheiros são indicados mesmo sem possuir graduação ou relação profissional com a área de finanças públicas (Sakai & Paiva, 2016). Também é exigida idoneidade moral para os postulantes ao cargo. Curiosamente, em 2016, quase um quarto dos Conselheiros eram citados ou condenados em ações na Justiça (Sakai & Paiva, 2016). Segundo um dos entrevistados, o não cumprimento dos requisitos é um dos maiores problemas do modelo brasileiro de TC:

O mais grave é a violação permanente, sistemática e continuada - e que permanece nesse momento - da não apuração das qualidades daqueles que são escolhidos [como Conselheiros] [...] o que nós temos assistido desde a Constituição é um desatendimento sistemático da aferição destas condições para alguém ser Ministro ou Conselheiro. Isso tem produzido um desastre generalizado.

Existem diversas Propostas de Emenda Constitucionais (PECs) tramitando no Senado e na Câmara dos Deputados visando alterar os critérios de seleção de Conselheiros, buscando torná-los mais objetivos. Contudo, há uma resistência no campo.

É óbvio [...] O fiscalizado não deve escolher o seu fiscal. O governador não deve escolher o Conselheiro que vai julgá-lo. Que essa escolha não deveria ser presidida por critérios políticos. Parece óbvio. Mas esse óbvio não encontra ressonância. Não encontra ressonância no Congresso Nacional. Uma PEC que propõe o óbvio, não caminha. A resistência está lá, concreta. Um muro que não deixa ela [a PEC] andar.

A capacidade de alterar normativos internos e a estrutura hierárquica dos TCs provê aos Conselheiros plenos poderes, e os faz exercer influência sobre os demais atores organizacionais (Moreira & Vieira, 2003). Por exemplo, os Conselheiros têm o poder regimental de definir o tamanho (ou a existência) dos gabinetes de Conselheiros-substitutos e membros do Ministério Público de Contas. Conforme entrevista:

Como administrativamente, o Ministério Público de Contas, ele está inserido no Tribunal, os membros do Ministério Público de Contas dependem do Tribunal para se aparelharem [em termos de recursos físicos e humanos], entendeu? É exatamente essa a dificuldade. Porque, se você tiver um Tribunal que não queira aparelhar o Ministério Público, ele vai conseguir atrofiar o Ministério Público, entende?

Segundo estudo da Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros-substitutos dos Tribunais de Contas (Audicon, 2019) em mais da metade dos TCs não há recursos físicos e de pessoal compatível entre Conselheiros e Conselheiros-substitutos – sendo os recursos destinados aos últimos sempre menores e “em muitos Tribunais de Contas, os Ministros e Conselheiros-substitutos precisam ficar na plateia aguardando o momento de relatar seus

processos ou, mesmo quando têm o assento permanente, são impedidos de se manifestar nas discussões dos processos” (Audicon, 2019, pg. 5). Até mesmo a função proeminente e constitucional dos Conselheiros-substitutos, que é substituir as ausências de Conselheiros não acontece plenamente em 16 TCs (Audicon, 2019). Além disso, existem casos em que não há a carreira de Conselheiro Substituto – cargo criado em 1918 - além de outros em que não há Conselheiro efetivo é de carreira (Melo, Pereira & Figueiredo, 2009; Audicon, 2019).

Conselheiros também tem poder sobre a indicação de cargos de confiança e funções gratificadas (Moreira & Vieira, 2003). Há evidências prévias de que tais indicações são baseadas em trocas de vantagens pessoais, ao invés de mérito (Loureiro et al., 2009; Moreira & Vieira, 2003). Segundo Rezende (2008, pg. 1) “uma das mais comuns manifestações de apropriação do Estado brasileiro por mãos privadas tem sido a distribuição de cargos e funções públicas à guisa de sinecura ou mesmo de instrumentalização do aparelho estatal no intuito de facilitar o uso de recursos do Erário para os fins particulares do governante de plantão”. Novamente, segundo os entrevistados, essa é uma prática de barganha, em que muitas vezes o gabinete passa a ser formado por pessoas ligadas à políticos.

Tinham pessoas ligadas à políticos [sendo indicadas para o gabinete] [...] O deputado pede uma indicação, um parente. Lá no Tribunal tem o filho do Deputado X, a prima do Governador, tem cunhada do Deputado Y. Cargos que foram nomeados. [...] É uma prática que, infelizmente, é comum. (frase original alterada visando manter em sigilo o TC citado)

Tais cargos ajudam a lógica elite-patrimonialista a se alastrar pela organização. As barganhas interpessoais tanto na indicação do próprio Conselheiro que obtém ganhos econômicos (ex. altos salários e bonificações) e mantém status (cultural) como aliado político dos auditados quanto, internamente, Conselheiros indicam funções comissionadas e o Presidente distribui cargos de chefia que representam benefícios econômicos. Tais benefícios são parte de uma dinâmica de troca de favores, em que os indicados são capturados e cumprem atividades requeridas em troca desta remuneração. Assim a lógica elite-patrimonialista também guia os atores que estão em posições de poder intermediárias, a zona mediadora (Javor & Jancsics, 2016), como servidores em funções gratificadas – sejam eles concursados ou apenas indicados livremente para compor o quadro do Tribunal.

Há dois componentes, o mais importante deles é a presença de pessoas estranhas nos Tribunais, de cargos comissionados que não tem vínculo [...] [Há também] altas gratificações. Então tem um secretário de controle externo que ganha uma gratificação que equivale a mais, ou igual, ao que ele ganha como auditor. [...] Qual é a liberdade que ele tem para, no dia seguinte, dizer “olha não concordo com isso, até logo, obrigado, o senhor [Conselheiro] pode botar outro [indicado no meu lugar]”. Ele [secretário] fica afetado. Ele é afetado pelos ganhos que tem, e é convencido muitas vezes por esses ganhos a admitir determinadas condutas que não são as melhores do ponto de vista da auditoria.

As entrevistas também apontam que parte das divergências entre os entendimentos dos TCs sobre a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (descritos em Nunes et al., 2019) passa pelos Conselheiros. Muito embora exista o Manual de Demonstrativos Fiscais, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, alguns TCs utilizam seus próprios critérios – que podem não ser técnicos, mas sim decisões de Conselheiros visando aumentar espaço fiscal para acomodação de mais cargos (em troca de vantagens políticas) dentro do órgão.

A hierarquia e o poder, quase exclusivo, dos Conselheiros também torna possível certo grau de opacidade no TC – outra estratégia utilizada para alicerçar a lógica elite-patrimonialista. Por opacidade, entende-se falta de transparência intencional. Em geral, a opacidade parece gerar impactos negativos, por exemplo, os TCs não são sequer conhecidos

pela população brasileira, conforme estudo encomendado pela ATRICON em 2016. Um exemplo de opacidade nos processos organizacionais é a não disponibilização ou publicização de informações como o relatório de auditoria elaborado pelo corpo instrutivo dos TCs. Essa é uma ação que facilitaria a reversão de pareceres técnicos na hora do julgamento pelo pleno, pois diminui o custo político dos Conselheiros não seguirem uma recomendação técnica em seu voto de julgamento - mesmo em casos de irregularidades gravíssimas (Azambuja, Teixeira & Nossa, 2018). Segundo exposto em entrevistas, fica implícito que a motivação da opacidade é manter ganhos mútuos de trocas políticas sob uma lógica elite-patrimonialista.

Estes relatórios de auditoria, com a devida notação de que não é matéria julgada, [devem ser] disponibilizados. [Que] sejam transparentes. Por que é que se esconde a informação? Em um TC existiam 54 processos guardados, rigorosamente, escondidos na gaveta do presidente que organizava o sistema de corrupção, por quê? Porque aqueles não poderiam vir à tona, não poderiam ser sequer julgados. Porque, mesmo com toda manobra que se pudesse fazer no plenário, na hora em que fossem julgados - e nesse caso os TCs disponibilizam as informações depois do julgamento - as pessoas veriam que haveria uma distância extraordinária entre o que foi anotado e o que foi resultante do julgamento. (frase original alterada visando manter em sigilo o nome do TC citado)

Segundo Azambuja et al. (2018), o Conselheiro relator é a peça mais importante das divergências entre relatórios técnicos do corpo instrutivo e julgamentos encontradas nos TCs – gerando reversão de pareceres. Tal argumento foi corroborado em entrevistas, adicionando outro ponto da regulação interna dos TCs que pode dar mais preponderância para a lógica elite-patrimonialista.

[A influência nos processos ocorre, na maioria das vezes,] só no final. O corpo técnico faz a instrução, segue pelo Ministério Público [de Contas] e vai ao plenário, depois da análise do relator. Esses relatores eram sorteados com antecedência, né? Então já se sabia que determinado município iria ter o voto proferido por determinado Conselheiro. Essa informação permitia também negociações, pois o prefeito já sabia quem procurar. Tem algum problema em prefeito falar com o Conselheiro? A princípio, não. O problema é que as conversas geralmente não eram republicanas... tinham trocas de vantagens.

Cabe ressaltar, entretanto, que a divergência entre o relatório técnico e o julgamento dos Conselheiros é legalmente estabelecida e, por vezes, salutar para o processo de prestação de contas. Segundo as entrevistas, quando a motivação da divergência obedece a critérios técnicos – por exemplo, no caso de um processo mal instruído pelos auditores – é possível e, até mesmo, necessário que haja tal divergência. Algumas entrevistas, contudo, mostram o papel fundamental exercido por servidores de posição intermediária da organização (concursados ou não) na dinâmica desta divergência – por vezes o processo contém vícios na sua origem que serão posteriormente utilizados para sustentar a sua anulação ou, no mínimo, diminuir a celeridade de tramitação. No pleno, por vezes, o julgamento não obedece critérios técnicos e vão “de acordo com a consciência dos Conselheiros” - conforme explicitado por um dos entrevistados, que diz haverem “esquemas” de proteção para alguns municípios auditados.

Tais “esquemas” têm chamado a atenção da mídia para os TCs. Teixeira (2017) traz evidências de denúncias sobre corrupção, resultantes de uma lógica elite-patrimonialista, em diversos TCs. Por exemplo, “em março de 2017, cinco dos sete conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, foram conduzidos à prisão pela Polícia Federal no âmbito da Operação Quinto do Ouro” (Teixeira, 2017, pg. 214). Os entrevistados discorreram sobre esse escândalo de corrupção e a divergência entre pareceres técnicos e julgamento; salienta-se que os Conselheiros envolvidos estão sendo julgados, e garante-se o pressuposto de inocência a todos até o final do processo judicial.

[O tribunal] era uma farsa. Um grande teatro, um grande “tribunal de faz de contas”. E o que nos deixou perplexos, não que a gente não desconfiasse disso, claro que a gente sabia pelas decisões plenárias que alguns interesses escusos eram atendidos, pois eram decisões que beneficiavam determinados grupos, independente da manifestação do corpo técnico.

Diante das evidências de provável corrupção, afirma-se que a lógica de atuação elite-patrimonialista subjuga o aspecto técnico aos interesses do grupo dominante. Segundo entrevistas, observa-se que a lógica é realmente dispersa no campo organizacional – e não isolada em algum ou outro TC. “O caso do TCE-RJ assusta por sua dimensão, mas não é fato isolado”, afirma o procurador de contas Júlio Marcelo de Oliveira (Estadão, 2017).

O Conselheiro A ficou sabendo de um contrato em um município e foi cobrar a empresa, queria 1% do valor do contrato. Eles negociavam o percentual do valor de contrato para liberar o início. Então, independentemente do que o corpo técnico fosse apontar, ele ia aprovar. Já estava aprovado. Se o corpo técnico aprovasse, tudo bem. Se rejeitasse, ia aprovar de qualquer jeito. Então, isso é o mais chocante. E isso não acontece só neste Estado, é o *modus-operandi* da política, e isso acontece em muitos Tribunais de Contas. (frase original alterada visando manter em sigilo o município, o estado e o TC citado)

Lins (2002, pg. 216), traz em seu discurso o posicionamento de que Ministros ou Conselheiros de TCs exerceriam “pressões insólitas para que os pareceres técnicos acompanhem o interesse do jurisdicionado e não reflitam adequadamente a verdade dos fatos”. A lógica elite-patrimonialista não se restringe apenas ao corpo deliberativo. Como aponta Lins (2002), da mesma forma, seria comum que técnicos dos TCs aceitem “favores” para alterar seus achados em determinados pontos controversos de processos. Ou, como já tratado anteriormente, técnicos instruindo processos com vícios sabidamente estabelecidos que podem gerar sua nulidade. Corrobora com tal fato a fala de Júlio Marcelo, presidente da AMPCON, em evento realizado no Rio de Janeiro, no dia 02 de dezembro de 2017:

Tem muito auditor, técnico do Tribunal de Contas, membro do Ministério Público [de Contas] que fica achando “olha é bom ter um Conselheiro [político], porque vai aprovar o plano de carreira, vai dar força pro órgão”. Aí estamos trocando uma sociedade ética por uma vantagenzinha nossa, estratégica, pessoal. [...] Se a gente estiver pensando que tem que ter indicação política para ter azeite na relação do órgão com a assembleia legislativa, nós estamos só ajudando a manter o sistema tal qual ele está aí, disfuncional, sem resultados.

Nesse cenário, parece existir uma lógica elite-patrimonialista vigente desde a composição do campo organizacional dos TCs. Essa lógica é baseada em trocas de favores e barganhas buscando gerar proteção dos membros do grupo dominante. Ainda, a lógica não está associada a um papel ou outro dentro do TC – e sim, dispersa na organização, desde o topo da hierarquia até os níveis mais baixos, passando por atores organizacionais indicados e também concursados. Práticas dominantes enraizadas nesta lógica minam transparência, utilizam cargos e funções comissionadas e geram discordância junto aos atores guiados pela lógica técnico-profissional da corte de contas, descrita a seguir.

A lógica técnico-profissional

A lógica técnico-profissional define-se pela proteção do interesse público e otimização do gasto de recursos pelos governos de forma objetiva e impessoal. A principal característica profissional desta lógica é o que Scott (2008) define como “clínicos”, ou seja, aqueles que aplicam princípios profissionais (ex. *expertise*) para solucionar problemas – como a baixa eficiência da administração pública. Essa lógica é reforçada historicamente por mudanças

regulatórias (como a introdução da Lei de Responsabilidade Fiscal – ver Loureiro et al., 2009) e choques no campo organizacional (como escândalos de corrupção), que abrem janelas de oportunidade para o seu fortalecimento buscando alterar a distribuição de poder entre as lógicas no campo organizacional (Suddaby & Viale, 2011). O direcionador da lógica é o *compliance* legal. As práticas associadas são a racionalização e transparência do trabalho de auditoria, informatização de processos, busca de apoio do controle social, relatórios de auditoria técnicos objetivos – sempre legalmente embasados – além de treinamentos e capacitações para aumentar conhecimento formal.

O TC brasileiro adotou um modelo napoleônico, caracterizado por uma função judicante. Diferentemente do que fora implementado na França por Napoleão, Rui Barbosa defendeu o modelo italiano em que o TC seria responsável pelo exame prévio de todas as despesas do Governo – verificando sua legalidade antes de serem efetivadas, buscando maior ordenamento dos gastos públicos. Segundo Scliar (2009), ao analisar a exposição de motivos de Rui Barbosa supracitada, fica explícito que o TC deve atuar alicerçado no julgamento e exame do cumprimento às leis – segundo uma lógica técnico-profissional.

Loureiro et al. (2009) mostra que as competências legais dos TCs foram alteradas ao longo de sua existência dependendo das Constituições Federais e, principalmente, da característica dos governos autoritários (ou não) – e desde a Constituição de 1988 e Lei de Responsabilidade Fiscal ocorre um aumento substancial da relevância dos TCs. Por muito tempo, estes foram órgãos que se limitavam a averiguar a conformidade dos atos de governantes segundo Lei 4.320/1964 - fato que ainda hoje é marcante (Azevedo & Lino, 2018). No imaginário dos gestores públicos havia a impressão de que o seu funcionamento era frágil (Reis, Dacorso & Tenório, 2015). As entrevistas sugerem que havia poucos servidores concursados nos TCs até 1988. Existiu uma forte ameaça de extinção dos TCs no final da década de 90 (Melo, 2013) e, em 2002, a Fundação Instituto de Administração (FIA/USP) apontou deficiências nestes órgãos, como a baixa integração e coordenação entre diferentes TCs, morosidade em processos desenvolvidos sem automatização e com defasagem tecnológica, e gestão de recursos humanos sem treinamentos, sem estruturação de carreira e com salários defasados (Mazzon & Nogueira, 2002).

Como resposta à tais deficiências técnicas, em 2005 foi iniciado o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (Promoex). Apesar de Rocha & Zuccoloto (2017) serem céticos com relação aos impactos do programa na administração pública, práticas e procedimentos internos dos TCs foram modernizados – garantindo celeridade e informatização, integração entre órgãos e gestão de recursos humanos (Silva & Mário, 2018). Segundo entrevista concedida à Melo (2013), encontros técnicos e a criação de redes no Promoex fortaleceram o profissionalismo nas atividades de controle externo – ou seja, atuaram a favor da lógica técnico-profissional.

Atualmente, a força de trabalho dos TCs é mais capacitada em comparação ao passado. Boralí (2018) mostra que ainda há uma preponderância de contadores e advogados, mas com aumento na demanda por servidores com *background* em engenharia civil e tecnologia da informação, principalmente após 2004 – o que pode ser reflexo da grande informatização das cortes após a LRF e o Promoex (Aquino, Azevedo & Lino, 2016). No período recente, outras partes interessadas na atuação da auditoria pública também percebem que os auditores concursados nos TCs apresentam elevado nível de conhecimento específico no que se refere aos trabalhos nas auditorias de legalidade (Arantes et al., 2005).

Como parte da lógica técnico-profissional, esses servidores buscam garantir a eficiência da gestão pública, característica de auditores cujo trabalho é norteado por valores e princípios universais – como democracia, igualdade e imparcialidade (Peci & Pulgar, 2019):

Muito aqui dos auditores tem esse espírito realmente público, de estar se preocupando com a coisa pública. Então quando a gente nota que o trabalho da gente contribui de alguma maneira para a melhoria da sociedade [...] a gente nota que isso sim, de alguma maneira, motiva os auditores aqui.

Outro aspecto que reforça a lógica técnico-profissional é a exigência, a partir da Constituição Federal de 1988, de que ao menos dois Conselheiros dos TCs sejam indicados entre servidores de carreira, Conselheiros-substitutos ou Procuradores de Contas. Apesar de resistências iniciais a este modelo de indicação (ver Loureiro et al., 2009), segundo Machado (2017), entre 2010 e 2016, dos 78 novos Conselheiros que foram indicados para os TCs brasileiros, 29 destes (cerca de 37%) eram Conselheiros-substitutos ou Procuradores de contas. As associações de classe dos TCs também levantam um posicionamento contrário às indicações meramente políticas de Conselheiros, como a campanha “*Ministro e Conselheiro Cidadão*” que visa a alteração da forma de investidura no cargo de Conselheiro, de forma que tais posições sejam “*providas exclusivamente por pessoas que demonstrem o preparo técnico especializado e comprovado, nos saberes exigidos constitucionalmente [...] minimizando a escolha de caráter político-partidário*” (Fenasc, 2014 – Declaração de Curitiba). Novamente, tal proposta não exclui a possibilidade de indicação de indivíduos com vida pregressa na política, apenas busca garantir que os indicados possuam experiência técnica comprovada – por exemplo, um antigo político que atuou por anos em uma Comissão de Orçamento e Finanças é potencialmente mais preparado do que outro que nunca exerceu tal posição, considerando formação similar.

Escândalos de corrupção dentro dos TCs, que por vezes, afetam a imagem deste órgão perante a sociedade (Abrucio et al., 2005; Teixeira, 2017). Novamente, as discussões nas associações de classe levantam a necessidade de “*atuação processual e política para afastamento de Conselheiros ou Ministros de TCs e servidores que tenham praticado atos ou condutas flagrantemente contrárias à investidura para o cargo ou à permanência nele, notadamente atentatórios aos requisitos de idoneidade moral e reputação ilibada*” (Fenasc, 2014). Há uma distinção entre as lógicas vigentes nos TCs, explicita na fala de entrevistados:

A gente tem que mostrar para a sociedade que nós não somos eles [Conselheiros indicados politicamente e acusados de corrupção]. Nós somos diferentes deles, existe o Tribunal de Contas e a gente faz parte, mas aqui tem dois grupos.

Foi comum durante as entrevistas com servidores da camada técnica dos TCs o uso da linguagem “nós” e “eles”, referindo-se respectivamente aos auditores e Conselheiros. Muitas vezes, a simplificação da linguagem e da estrutura organizacional pode levar a uma dicotomia irreal em que determinadas lógicas institucionais estariam mais atreladas a um grupo ou outro dentro da organização. Este não é o caso, primeiro, pois, como visto anteriormente, alguns servidores concursados atuam em benefício da lógica elite-patrimonialista na zona mediadora da organização. Segundo, um conjunto de entrevistados foi explícito ao dizer que alguns Conselheiros são mais propensos a atuar seguindo uma lógica técnico-profissional, ou pelo menos buscam não gerar barreiras à esta lógica nos processos de auditoria.

Aqui no Tribunal eu conversei com alguns Conselheiros, e eles têm isso também [priorização de características técnicas], dizendo “não, órgão técnico tem que apurar da forma com tem que ser feita”.

Aqui [no Gabinete] a gente pode resolver de outro jeito – então está bom sabe? [não sofro interferência na minha atividade]. Para mim está tranquilo.

Relatórios de auditoria são o direcionador desta lógica. Segundo os entrevistados, o trabalho neste ponto do controle externo é pautado na objetividade de critérios e neutralidade com relação ao objeto auditado – similar ao grupo de “imparciais” em Peci e Pulgar (2019). Entrevistas dizem que o dever do auditor é agir “*somente de acordo com a técnica e a legalidade*”. A atenção da lógica técnico-profissional está atrelada ao *compliance* às normas legais, que também atua legitimando os atores guiados por essa lógica que possuem conhecimento específico na temática. O papel destes relatórios de auditoria é reforçado pela visão técnico-profissional. Este é o conjunto de auditores legalistas (Peci & Pulgar, 2019).

Não existe controle externo sem a auditoria de controle externo bem-feita. Se o trabalho de um Tribunal de Contas é bom, é porque na base existe um bom trabalho dos auditores. [...] O elemento definidor da possibilidade de qualidade dos resultados dos Tribunais de Contas é a qualidade do seu corpo técnico, a qualidade do seu trabalho.

Além disso, recentemente há pilares na capacitação, comunicação externa e informatização que buscam fortalecer a lógica técnico-profissional (Loureiro et al., 2009). Primeiro, a grande expansão das escolas de contas, responsáveis por treinamentos e capacitações de servidores. Ainda, os TCs desenvolvem manuais de auditoria, como tentativa de implementar procedimentos padrão e técnicas de auditoria que são sugeridos pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), muito embora exista algum distanciamento entre as práticas executadas pelos auditores e o que é suportado pelos manuais (Azevedo & Lino, 2018). A informatização dos TCs torna o processo mais célere e reduz erros (Aquino, Azevedo & Lino, 2016; Reis, Dacorso & Tenório, 2015). Há também a criação de ouvidorias e espaços de interação direta com os cidadãos, de forma que as denúncias ajudem os Tribunais a zelar pela eficiência da administração pública. Nesse sentido, associações de classe apoiam o “diálogo permanente com a sociedade civil organizada” (Fenastc, 2014). Finalmente, há o fortalecimento de uma rede de controle. Conforme Francisco Gominho, em evento público, dezembro de 2017:

Em vários Tribunais de Contas nós temos parcerias interinstitucionais com a Polícia Federal, Ministério Público federal, com o Ministério Público estadual, com a polícia civil - em alguns estados. Eu estimo que, próximo de 10 estados na federação, nós temos um trabalho bastante próximo dessas instituições.

Ainda como exemplo da integração entre TCs e outras organizações, pode se citar o Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 celebrado entre Secretaria do Tesouro Nacional, Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e Instituto Rui Barbosa (IRB) que busca, entre outros pontos, fomentar a transparência da gestão pública e harmonizar conceitos e procedimentos que se referem à normatização de contabilidade pública e gestão fiscal. Todos os presidentes de TCs assinaram tal acordo.

Em resumo, parece haver um movimento recente de fortalecimento da lógica técnico-profissional nos TCs. Essa capacidade ainda é legalista, e reforçada pela LRF (Loureiro et al., 2009; Azevedo & Lino, 2018); porém, há evidências de que auditorias operacionais estão ocorrendo. Atualmente, as partes interessadas já percebem que os TCs possuem boa capacidade técnica, especialmente no que se refere aos seus servidores concursados (Arantes et al., 2005). Mas além da camada técnica, alguns Conselheiros, Conselheiros-substitutos e membros do Ministério Público de Contas também são reconhecidos pela atenção ao *compliance* legal. Tais atores, em geral, nutrem lealdade a regras legais, imparcialidade e

valores democráticos – rechaçando a interferência política sobre atividades do TC (Peci & Pulgar, 2019). Há, ainda, um movimento de associações de classe buscando a “emancipação” dos auditores (e do TC como um todo), em resistência à lógica elite-patrimonialista.

Discussão: multiplicidade de logicas institucionais e a independência da auditoria

A multiplicidade de lógicas (incompatíveis) leva a variação de práticas afetaria, *de facto*, a independência organizacional e operacional dos TCs. No caso analisado, as práticas associadas à lógica elite-patrimonialista desafiam diretamente pilares da independência das organizações de auditoria, ou seja, sua capacidade de executar auditoria sem influência externa. As escolhas de *design* institucional e organizacional atreladas a independência *de jure* (conforme leis e normas) segundo a literatura prévia, são distorcidas e reinterpretadas, gerando menor independência *de facto* (conforme ocorre na prática) (Tabela 3).

Tabela 3. Independência organizacional e operacional: *de jure* versus *de facto*

	Independência <i>de jure</i> (aquela expressa na lei)	Independência <i>de facto</i> (aquela que ocorre na prática)
Vitaliciedade do cargo de Conselheiro	O fato de a CF/88 não prever mandatos e não ser possível retirar Conselheiros do cargo (sem o devido processo judicial), aumentaria a independência organizacional dos TCs (Blume & Voigt, 2011)	Em geral, a vitaliciedade gera comportamento oportunista e exacerba barganhas políticas do modelo de presidencialismo de coalizão.
Indicação do cargo de Conselheiro	O fato de a CF/88 prever requisitos de notórios conhecimentos, experiência no exercício da função e idoneidade moral aumentaria independência organizacional, pois restringe a indicação de "amigos" (Blume & Voigt, 2011)	Em geral, os requisitos de indicação são ignorados. Conselheiros são indicados buscando barganha com (e a proteção do) Executivo, com base em interesses de maiorias ocasionais, seguindo um modelo de presidencialismo de coalizão.
Mandato legal	A CF/88 descreve o mandato legal dos TCs, com competências de apoio ao Legislativo e competências autônomas, que garantiriam independência na seleção, planejamento, e obtenção de dados para auditoria - fatores relevantes para sua independência organizacional e operacional (Intosai, 2007)	As decisões de auditoria não estão plenamente associadas aos auditores (que desenhariam os papéis de trabalho), mas passam por macroplanejamentos que podem ser afetados por uma lógica elite-patrimonialista, impedindo determinados temas de serem auditados.
Liberdade para decidir o conteúdo e o momento das auditorias	A CF/88 garante aos TCs tal liberdade que impacta sua independência operacional (Intosai, 2007)	
Autonomia financeira, administrativa e orçamentária	Assim como os tribunais judiciais, a CF/88, garante tais formas de autonomia aos TCs - o que é relevante para sua independência organizacional e operacional (Intosai, 2007).	Usualmente ocorre o estrangulamento financeiro de determinadas áreas dentro do TC, como no caso dos gabinetes de Conselheiros-substitutos ou Ministério Público de Contas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Primeiro, quanto à independência **organizacional**, a lógica elite-patrimonialista afeta diretamente a indicação dos Conselheiros, com evidências de que esta lógica atua não privilegiando a capacidade técnica e conhecimento dos indicados. O afastamento entre a organização de auditoria e os poderes Legislativo e Executivo também parece ser pouco crível na realidade, dada a evidência de indicação de Conselheiros como moeda de troca em barganhas políticas – a indicação de antigos membros do Executivo ou da coalizão do legislativo, gera riscos à independência (Blume & Voigt, 2011). Além disso, há influência política na composição de gabinetes que, por vezes, acomodam parentes ou pessoas próximas

à deputados estaduais e prefeitos em exercício de mandato, além de relatos dos entrevistados sobre nepotismo cruzado entre membros do TC, Assembleia Legislativa e Judiciário.

Em relação à estabilidade dos Conselheiros, o que seria em tese um reforço para sua independência, segundo uma lógica elite-patrimonialista torna-se uma premiação para políticos em “final de carreira”, sem o apoio necessário para obter cargos eletivos (Loureiro et al., 2009). A estabilidade se torna a garantia de aposentadoria em troca de favores políticos dentro da corte, quando estes forem necessários. Ainda, a estabilidade reforça uma composição de plenário que pode ser constituída por um único partido político, dependendo da baixa alternância de poder em determinado estado.

Todas essas práticas são mantidas através da rotina e criação de regras que suportam tais ações (Lawrence & Suddaby, 2006). Em resumo, é esperado que a indicação de Conselheiros ocorra por fins político-partidários e não de capacidade técnica, da mesma forma que a indicação para composição dos gabinetes e cargos de chefia também vão ser responsabilidade dos Conselheiros – segundo o regimento interno dos órgãos. Assim, os atores em posições privilegiadas constroem a manutenção da sua lógica de ação (Zald & Lounsbury, 2010; Battilana, 2006) – que, como visto, afeta negativamente a independência.

Quanto à independência **operacional**, efeitos negativos estariam associados a forma de indicação dos Conselheiros e cargos de chefia, que parece diminuir a imparcialidade – como na reversão de pareceres de auditoria, sem justificativa técnica, pelos Conselheiros (Azambuja et al., 2018). Em outros casos, devido a barganhas associadas aos cargos de chefia (concursados), o relatório técnico de auditoria já é viciado, o que geraria sua nulidade.

Outra forma de afetar a independência operacional é através do estrangulamento financeiro ou de tempo de auditoria disponível, como no planejamento anual de auditoria apresenta agendamentos irreais – com poucos dias de auditoria *in loco* para cobrir grandes áreas de uma prefeitura. Há, ainda, uma atrofia dos Ministério Público de Contas e dos gabinetes de Conselheiros substitutos – sem pessoal capacitado ou recursos de *hardware*.

Finalmente, há uma discussão recente sobre efeitos negativos das organizações de auditoria, principalmente relacionada à questão de eficiência do setor público (ver Bonollo, 2019). A literatura já discute que as organizações de auditoria são a principal fonte de legitimidade para as escolhas e ações dos auditados (Power, 1999), neste caso, prefeituras municipais. Contudo, a lógica elite-patrimonialista, que diminui a independência dos TCs e, portanto, reduz a qualidade da auditoria como um todo atuaria legitimando escolhas governamentais que não foram ótimas, no sentido de eficácia e eficiência. Esse é um efeito negativo da atuação de órgãos de auditoria em que a lógica elite-patrimonialista é dominante.

A independência dos TCs passa a ser restrita em ambientes cuja lógica elite-patrimonialista é dominante. Da mesma forma, sua relevância social é enfraquecida nestes cenários. Contudo, em casos em que as posições de poder estão associadas à atores guiados pela lógica técnico-profissional, é mais provável que a independência seja assegurada. Uma das conclusões passíveis desta discussão é que o modelo napoleônico de auditoria não é estritamente responsável pela falta de independência destes órgãos no Brasil – visto que as características *de jure* são desenhadas de forma a garanti-la. Ou seja, o pilar regulatório das instituições é desenhado de forma alinhada às demandas por independência. Contudo, quando se observa a independência *de facto*, atores que seguem uma lógica contrária à independência são preponderantes na estrutura organizacional. Por conta da habilidade de atores organizacionais reinterpretarem as normas (Battilana, 2006), no conceito de *embedded agency*, é possível atrelar determinado grau de descolamento (*decoupling*) das práticas efetivamente adotadas no campo organizacional quando comparadas ao pilar regulatório

(Meyer & Rowan, 1977). Essa teorização corrobora com ações visando criar critérios mais objetivos para indicação política de Conselheiros e diminuir o número de cargos comissionados e funções gratificadas dentro de TCs - as primeiras etapas para enfraquecer a lógica elite-patrimonialista e, portanto, iniciar uma trajetória mais independente dos TCs.

A literatura prévia, muitas vezes, assume a independência *de jure* como se fosse a independência *de facto* – que ocorre na prática (Stapenhurst & Titsworth, 2001; Blume & Voigt, 2011; Seyfried, 2016). Isso acontece, por vezes, devido a desenhos de pesquisa que priorizam comparabilidade entre diversas jurisdições e, também, por textos normativos, com escassas evidências empíricas. Parte da falta de evidências sobre a independência *de facto* das organizações de auditoria ocorre porque a literatura baseia-se, implicitamente, em um pressuposto de que apenas a lógica técnico-profissional está presente nestas organizações. A literatura prévia discute que, por conta da atenção ao *compliance* legal, o *design* regulatório-institucional garantiria a independência na prática. Como visto no caso analisado, esta premissa está distante da realidade. As lógicas elite-patrimonialista e técnico-profissional coexistem nos TCs brasileiros, e há destacado desbalanceamento de poder entre as duas lógicas na organização. A lógica elite-patrimonialista se associa (há décadas) às posições de atores com maior poder na organização, que reinterpretem normas e fortificam essa lógica de ação ao longo dos anos – muito embora, pelo menos a partir da CF/88 e da LRF haja um crescimento expressivo da lógica técnico-profissional. Pesquisas futuras devem avaliar se estas lógicas também emergem em outras organizações de auditoria no mundo. Por exemplo, Morin (2010) cita que há uma grande politização do quadro de Conselheiros nos TCs franceses, porém não há evidências empíricas de como isso afeta a organização de auditoria. Seyfried (2016) faz o mesmo apelo em relação ao modelo colegiado utilizado na Alemanha.

Conclusões

Foi identificada a co-existência de duas lógicas conflitantes no processo de prestação de contas apreciadas pelos TCs: elite-patrimonialista e técnico-profissional. As duas lógicas estão dispersas no campo organizacional assim como dentro das organizações individuais. Tais lógicas não estão atreladas a atores específicos como Conselheiros ou auditores. Usualmente, quaisquer atores que seguem uma lógica elite-patrimonialista de ação, buscam maximizar benefício próprio e do grupo que fazem parte, independentemente da carreira pregressa ou da forma de ingresso no TC. As evidências apontam para uma preponderância da lógica elite-patrimonialista em posições de maior poder dentro da organização – como cargos de chefia, posições comissionadas e Conselheiros. Isso é esperado, conforme Battilana (2006) tais grupos buscam manter sua posição preponderante cooptando atores com menor poder relativo, mas que atuem em posições chave da organização. Desta forma, é possível manter ou reforçar o poder deste grupo dominante sobre os recursos da organização.

Discute-se que, muito embora a independência *de jure* (conforme as leis) esteja presente em mecanismos dispostos na Constituição Federal de 1988, há uma dinâmica organizacional que mitiga a independência *de facto* dos TCs no Brasil. Ou seja, há determinado grau de *decoupling* na organização (Meyer & Rowan, 1977). A análise aponta que, o modelo de organização de auditoria napoleônico, por si só, não configura menor independência. No caso brasileiro, o que ocorre é justamente que as posições de maior poder (intra e extra organizacionais) estão ocupadas por atores que seguem uma lógica institucional que é, no mínimo, contraditória em termos de controle e independência. Isso implica em um enfraquecimento do que é esperado que os TCs gerem de benefícios para a sociedade.

Por fim, preocupa a politização político-partidária ou eleitoreira de TCs. Tal lógica só é legitimada pelos próprios membros do grupo, de forma que, sugere-se que os atores guiados

por uma lógica técnico-profissional dentro dos TCs busquem aproximação com a população e sociedade civil organizada. Dessa forma, novas fontes de legitimidade permearão o campo, tornando insustentável as práticas da lógica elite-patrimonialista. A independência dos TCs, em última instância, depende da relativa importância que a sociedade dá para o órgão.

Referências

- Aquino, A. C. B., Azevedo, R. R., & Lino, A. F. (2016). Isomorfismo, Tribunais de Contas e a automatização da coleta de dados de municípios. Apresentado no XVI University of São Paulo International Conference in Accounting. São Paulo.
- Arantes, R. B., Abrucio, F. L., & Teixeira, M. A. C. (2005). A imagem dos tribunais de contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, 56(1), pp. 57-85.
- Associação Nacional dos Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas - Audicon (2019). *Diagnóstico nacional da atuação dos Ministros e Conselheiros Substitutos*. Disponível em: <http://www.audicon.org.br/v1/wp-content/uploads/2019/08/diagn%C3%B3stico-nacional-1.pdf>. Acesso: 13 junho 2019
- Azambuja, P. A., Teixeira, A., & Nossa, S. N. (2018). Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 12, e149212-e149212.
- Azevedo, R. R., & Lino, A. F. (2018). O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), pp. 9-27.
- Barbosa, R. (1999). Exposição de motivos de Rui Barbosa sobre a criação do TCU. *Revista do Tribunal de Contas da União*. Brasília, v. 30, n. 82, pp. 253-262, out./dez.
- Battilana, J. (2006). Agency and institutions: The enabling role of individuals' social position. *Organization*, 13(5), pp. 653-676.
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal Political Economy*, 27(2), 215-29.
- Bonollo, E. (2019). Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights. *Public Money & Management*, pp. 1-10.
- Borali, N. (2018). *Capacidade estatal e tribunais de contas no Brasil: uma análise sobre seus recursos humanos e informacionais* (Tese de Doutorado). Fundação Getulio Vargas.
- Cho, J., & Trent, A. (2006). Validity in qualitative research revisited. *Qualitative Research*, 6(3), 319-340.
- Christians, C. G. (2000) Ethics and politics in qualitative research. In: Denzin NK and Lincoln YS (eds) *Handbook of Qualitative Research*. Thousand Oaks, Sage, 133-55
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3(3), pp. 183-199
- Fernandes, G. A. A. L., Fernandes, I. F. L. A., & Teixeira, M. C. (2018). Estrutura de funcionamento e mecanismos de interação social nos tribunais de contas estaduais. *Revista do Serviço Público*, 69, pp. 123-150.
- Funnell, W. (1994). Independence and the State Auditor in Britain: a constitutional keystone or a case of reified imagery?. *Abacus*, 30 (2), pp. 175-195.
- Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the Audit Society: Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption?. *Administration & Society*, 50(10), 1508-32.
- International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. (1977) *Declaracion de Lima*. Disponível em: <http://www.intosai.org/>. Acesso 22 04 2019.
- Jávor, I., & Jancsics, D. (2016). The role of power in organizational corruption: an empirical study. *Administration & Society*, 48(5), pp. 527-558.

- Jornal do Brasil. (1970, April 6). *Procura-se um emprego*. Jornal do Brasil. Retirado de <http://memoria.bn.br>. Acesso em: 15 março 2019.
- Jowett, A., Peel, E., & Shaw, R. L. (2011). Online interviewing in psychology: reflections on the process. *Qualitative Research in Psychology*, 8(4), pp. 354-369.
- Khan, R. S. (2012). The sociology of elites. *Annual Review of Sociology*, 38, pp. 361-377.
- Kowal, S., & O'Connell, D. C. (2014). Transcription as a crucial step of data analysis. *The SAGE handbook of qualitative data analysis*, pp. 64-79.
- Lawrence, T. B., Suddaby, R. (2006). Institutions and institutional work. In S. R. Clegg, C. Hardy, T. B. Lawrence, & W. R. Nord (Eds.), *Handbook Of Organization studies* (2nd edition) (pp. 215–254). London: SAGE Publications.
- Lima, L. H. (2018). *Centenário de um cargo republicano*. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/artigo/show/id/306/autor/6>. Acesso: 22 de Maio de 2019.
- Lins Neto, J. (2000). Tribunal de contas: um desconhecido na República. *Revista de Direito Administrativo*, 219, pp. 205-218.
- Lounsbury, M. (2007). A tale of two cities: Competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of management journal*, 50(2), 289-307.
- Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Moraes, T. C. (2009). Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 43(4), pp.739-772.
- Machado, A. J. P. (2017). *Tribunais de Contas Estaduais: indicações, perfil dos conselheiros e autonomia das instituições*. (Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco.
- Mazzon, J.A.; & Nogueira, R. (2002). *Projeto de pesquisa e proposição de iniciativas para adequada implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) pelos tribunais de contas estaduais e municipais*. São Paulo: FIA/USP.
- Melo, J. V. D. (2013). *Processos de sensemaking e sensegiving para stakeholders internos e externos: o caso do PROMOEX no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia*. (Tese Doutorado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.
- Melo, M., Pereira, C., & Figueiredo, C. (2009). Political and Institutional Checks on Corruption: Explaining the Performance of Brazilian Audit Institutions. *Comparative Political Studies*, 42 (9): pp. 1217-1244.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), pp. 340.
- Moreira, E. D. A., & Vieira, M. M. F. (2003). Estruturas de poder e instituições como determinantes da efetividade do tribunal de contas do estado de Pernambuco. *Organizações & Sociedade*, 10(26), pp. 119-138.
- Morin, D. (2010). Welcome to the court. *International Review of Administrative Sciences*, 76(1), pp. 25–46.
- Nowell, B., & Albrecht, K. (2018). A reviewer's guide to qualitative rigor. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 29(2), pp. 348-363.
- Nunes, S. P. P., Marcelino, G. F., & Silva, C. A. T. (2019). Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, e145151-e145151.
- Pahnke, E. C., Katila, R., & Eisenhardt, K. M. (2015). Who takes you to the dance? How partners' institutional logics influence innovation in young firms. *Administrative Science Quarterly*, 60(4), pp. 596-633.
- Peci, A., & Pulgar, R. O. C. (2019). Autonomous bureaucrats in independent bureaucracies? Loyalty perceptions within supreme audit institutions. *PMR*, 21(1), pp. 47-68.

- Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford Un. Press.
- Raile, E. D., Pereira, C., & Power, T. J. (2011). The executive toolbox: Building legislative support in a multiparty presidential regime. *Political Research Quarterly*, 64(2), 323-334.
- Reay, T., & Jones, C. (2016). Qualitatively Capturing Institutional Logics. *Strategic Organization*, 14(4), pp. 441-54.
- Reis, A. F., Dacorso, A. L. R., & Tenório, F. A. G. (2015). Influência do uso de tecnologias de informação e comunicação na prestação de contas públicas municipais. *Revista de Administração Pública*, 49(1), pp. 231-251.
- Rezende, R. M. (2008). Concurso público: avanços e retrocessos. In: DANTAS, Bruno. (Org.). *Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois*. Brasília: SF, v. 2, pp. 268-328.
- Richards, D. (1996). Elite interviewing: Approaches and pitfalls. *Politics*, 16(3), pp. 199-204.
- Rocha, D. G., & Zuccolotto, R. (2017). A Modernização dos Tribunais de Contas do Brasil: Avaliação da Implantação do PROMOEX nos Tribunais de Contas Subnacionais. *Enfoque Reflexão Contábil*, 36(3), pp. 70-88.
- Sakai, J., & Paiva, N. (2016). *Quem são os conselheiros dos Tribunais de Contas*. Transparência Brasil, pp. 1-32.
- Santiso, C. (2007). Improving fiscal governance and curbing corruption: how relevant are autonomous audit agencies? *International Public Management Review*, 7(2).
- Schreier, M. (2014). Qualitative Content Analysis. *The SAGE handbook of qualitative data analysis*, pp. 170-183.
- Scliar, W. (2009). Controle externo brasileiro: poder legislativo e tribunal de contas. *Revista da informação legislativa*, 4(181), pp. 249-275.
- Scott, W. R. (2008) Lords of the dance: Professionals as institutional agents. *Organization Studies*, 29.
- Senado Federal (1987). *Anais da Assembleia Constituinte: atas das comissões*. Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5b_Subcomissao_De_Orcamento_E_Fiscalizacao_Financeira.pdf. Acesso em: 21 de maio 2019.
- Seyfried, M. (2016). Setting a fox to guard the henhouse? Determinants in elections for presidents of supreme audit institutions. *Managerial Auditing Journal*, 31(4/5), 492-51.
- Silva, F. A., & do Carmo Mário, P. (2018) Análise do Programa de Modernização do Controle Externo Brasileiro: o Promoex nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), pp. 79-96.
- Stapenhurst, R., & Titsworth, J. (2001). *Features and Functions of Supreme Audit Institutions* Washington, DC: World Bank PREM Note 59
- Suddaby, R., & Viale, T. (2011). Professionals and field-level change: Institutional work and the professional project. *Current Sociology*, 59(4), pp. 423-442.
- Teixeira, M. A. (2017). Os Tribunais de Contas Brasileiros e o Controle dos Controladores. In Eds. (Alves, M. A., Brigagão, J. I. M., & Burgos, F.) *Por Uma Gestão Pública Democrática: 25 anos do Centro de Estudos em Administração Pública e Governo* (pp. 203-218). São Paulo, SP.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (2008). Institutional logics. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, 840, pp. 99-128.
- Tribunal de Contas da União (2008). *Ministros do Tribunal de Contas da União: dados biográficos*. 7. Ed. – Brasília. TCU. 362 p.
- Zald, M. N., & Lounsbury, M. (2010). The wizards of Oz: Towards an institutional approach to elites, expertise and command posts. *Organization studies*, 31(7), 963-996.