

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE
RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

André Feliciano Lino

As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social

ORIENTADOR: Prof. Dr. André Carlos Busanelli De Aquino

RIBEIRÃO PRETO

2019

Prof. Dr. Vahan Agopyan
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. André Lucirton Costa
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dr. Fabiano Guasti Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade

Prof. Dr. Amaury José Rezende
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

ANDRÉ FELICIANO LINO

As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Doutor em Ciências. Versão Corrigida. A original encontra-se disponível na FEA-RP/USP.

ORIENTADOR: Prof. Dr. André Carlos Busanelli
de Aquino

RIBEIRÃO PRETO

2019

AUTORIZO A REPRODUÇÃO E DIVULGAÇÃO TOTAL OU PARCIAL DESTA TRABALHO, POR QUALQUER MEIO CONVENCIONAL OU ELETRÔNICO, PARA FINS DE ESTUDO E PESQUISA, DESDE QUE CITADA A FONTE.

FICHA CATALOGRÁFICA

Lino, André Feliciano.

As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social, 2019.

111 f.

Orientador: André Carlos Busanelli de Aquino

Tese (Doutorado)- Universidade de São Paulo. FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO, Ribeirão Preto, 2019

1. Ciências Sociais Aplicadas. 2. Ciências Contábeis. 3. Contabilidade Governamental. 4. Auditoria governamental I. UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. II. AS LÓGICAS CONFLITANTES NO TRIBUNAL DE CONTAS E O ENFRAQUECIMENTO DE SUA RELEVÂNCIA SOCIAL.

Nome: LINO, André Feliciano

Título: As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social

Tese apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto para obtenção do título de Doutor em Ciências no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ **Instituição:** _____

Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

Prof. Dr. _____ **Instituição:** _____

Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

Prof. Dr. _____ **Instituição:** _____

Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

Prof. Dr. _____ **Instituição:** _____

Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

Prof. Dr. _____ **Instituição:** _____

Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

À família, com gratidão por seu apoio ao longo do período de elaboração deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Quando iniciei o doutorado, sinceramente, não imaginei que teria tanto para agradecer. Esta jornada me levou à voos (literalmente) que eu sequer havia imaginado anteriormente.

Primeiramente, agradeço ao meu orientador, mentor e amigo Professor Dr. André Carlos Busanelli de Aquino. Uma parcela considerável do meu desenvolvimento como pesquisador está ligada à sua postura crítica - demandando o mais alto padrão de rigor científico, capacidade de argumentação teórica e questionamentos justos. Aprendi a retirar o melhor de mim a partir dos desafios lançados. Agradeço enormemente pela confiança depositada e pelo incentivo ao meu período de doutorado sanduíche na Universidade de Birmingham.

Continuando, não posso deixar de citar e agradecer meus supervisores durante mais de um ano no Reino Unido, Prof. Vivien Lowndes e Prof. Emérito Richard Batley. Não tenho dúvidas que minha estada no exterior foi mais simples com a presença e preocupação constante deles tanto nos assuntos de pesquisa, quanto em questões pessoais de adaptação ao novo ambiente institucional. Jamais esquecerei que Prof. Richard abriu sua casa e estendeu a amizade de sua família durante meu período no Reino Unido, e tive o prazer de também apresentar meus pais e irmãos a ele. Por favor, agradeça à Dani pelas feijoadas! Sei que Richard lê em português, então deixarei um recado para Vivien: *Dear Vivien, as I said in the postcard that I sent to you when I was leaving the UK, your support made my stay so much easier – at the same time, it is hard to put into words all that I have learned from you. Thank you very, very much!*

Também gostaria de agradecer a amizade do Prof. Emérito Tony Bovaird (que lê português, e inclusive é fã dos livros de Jorge Amado). Ao longo do tempo acredito que melhorei minhas tacadas no golfe! Obrigado por todas as discussões que tivemos em nossas reuniões acadêmicas. Me lembro de uma tarde no jardim de inverno do *The Junction*, em que seus olhos brilhavam ao falar do seu papel de professor. Levarei isso comigo por toda minha carreira. *Moreover, I would like to thank Dr. Elke Loeffler for encouraging me to address high standards on my research topics and for being an amazing tour guide around the UK countryside.*

Aos integrantes do grupo de pesquisa *Public Sector Accounting and Governance in Brazil* (PSAG), pela oportunidade de profundas discussões em temas de fronteira na área de contabilidade e controladoria aplicados ao setor público. Mais do que isso, devo ao grupo boa

parte da minha capacidade de reflexão teórica – por conta das as avançadas discussões nas nossas reuniões semanais. O que vocês fazem é muito diferente, e fazer parte deste grupo sem dúvida me motivou cada vez mais a seguir meus passos na vida acadêmica. Em especial, deixo agradecimento ao amigo Prof. Dr. Ricardo Azevedo (que conheci apenas como Ricardo, quando nós dois éramos mestrandos na FEARP) pelo apoio e pela parceria que formamos na produção de alguns artigos durante este tempo.

Aos colegas de doutorado, meu muito obrigado pelos grupos de estudos logo no início desta jornada. Nós nos afastamos, mas todos tiveram sua importância no momento certo. Espero também ter apoiado vocês quando foi necessário.

Agradeço aos professores que ajudaram a fazer este trabalho melhor. Os membros da banca de defesa e de qualificação foram essenciais para meu amadurecimento enquanto pesquisador.

Novamente, agradeço à família. Minha mãe, Nilza; meu pai, Milton, que fizeram todo o esforço e, impossível negar, sempre me ajudaram em tudo que foi necessário na minha carreira. Meus irmãos, Milton e Renato, pelo suporte. Sem a família não seria possível chegar onde cheguei. É importante que vocês saibam disso. À minha avó e falecido avô (que conheci em vida), agradeço e dedico este trabalho. Infelizmente não tenho memórias dos outros avós. Aos meus tios e primos e suas famílias, distantes ou próximos, sempre soube do seu orgulho em relação à minha jornada.

Agradeço aos amigos de longa data, Bianchi, Guto, Léo, Murilo, Neto, Paulo, Paulinha, Talita, Thales, Victor (estendendo os cumprimentos aos companheiros e companheiras). Também aos amigos que eu quase nunca chamo pelos nomes, por conta dos apelidos da faculdade: Bruno Marques, Bruno Zanatto, Diogo Dias, Diogo Soriano e Matheus Okano. Todos vocês me apoiaram de alguma forma ou de outra durante minha trajetória. Quase todos estiveram comemorando comigo no dia em que defendi esta tese – não esquecerei. Boa parte das semanas corridas de doutorado ficaram menos desgastantes por saber que terça-feira à noite iríamos nos encontrar no futebol. Agradeço por entenderem os momentos de ausência durante a produção desta tese – que eu tentei minimizar, vocês sabem; e, obrigado por nunca terem me abandonado mesmo assim. Com relação aos amigos do Reino Unido, agradeço nominalmente à Anca e Francis (*Thank you!!*), que foram fundamentais no meu período vivendo, pela primeira vez, tão longe da cidade em que nasci e cresci. Espero reencontrar vocês no futuro.

Agradeço aos colaboradores que foram entrevistados durante meu mestrado e meu doutorado. Vocês são fundamentais! Espero que meus trabalhos acadêmicos retribuam sua ajuda, e gerem retorno social, tornando a gestão pública cada vez mais justa, transparente e correta.

Agradeço à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, e a todos os seus servidores, pela oportunidade de realização do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

Agradeço, na pessoa da Profa. Dra. Lidiane Dias, aos colegas da Universidade Federal do Pará, que me acolheram na reta final de produção desta Tese. O apoio de vocês foi essencial no momento de transição que eu passava.

Finalmente, agradeço à CAPES. O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001. Além da bolsa de demanda social, também fui bolsista de Doutorado Sanduíche, Capes / PDSE / Processo nº {88881.131735/2016-01}.

Essa lista de agradecimentos não obedece a nenhuma ordem pré-determinada.

Todos sabem da sua importância.

Muito obrigado.

“As convicções são inimigas mais perigosas da verdade do
que as mentiras.”

Friedrich Nietzsche

LINO, André Feliciano. **As lógicas conflitantes no Tribunal de Contas e o enfraquecimento de sua relevância social**. 2019. 111 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2019.

Tribunais de Contas são organizações de auditoria do setor público, responsáveis por fiscalizar as contas e entrega de serviços de mais de 5500 municípios brasileiros. Parte das suas competências, e das atividades que desempenham, ajudariam a legitimar políticas públicas e a moldar o comportamento de servidores e gestores nos municípios auditados. Apesar desta potencial relevância, os Tribunais de Contas tornaram-se mais conhecidos na sociedade por conta de escândalos envolvendo parte dos seus membros. Esta tese busca compreender as dinâmicas relacionais e a distribuição de poder dentro dos Tribunais de Contas e como isso pode afetar as atividades desenvolvidas por estes órgãos e, conseqüentemente, seus resultados esperados. Utilizou-se uma abordagem qualitativa, triangulando entrevistas com diversos atores do campo organizacional e análise de documentos. Com base em conceitos da teoria institucional sociológica, 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 se utilizam de barganhas interpessoais e reciprocidade para induzir práticas ligadas à lógica elite-patrimonialista que estão dispersas ao longo de todo fluxo de auditoria nos Tribunais de Contas. Tais práticas influenciam negativamente a independência destas organizações – que é um fator crucial para a qualidade de auditoria – seja reduzindo a capacidade de auditoria ou não reportando fielmente, na emissão dos pareceres prévios, os seus achados. Além disso, observou-se que estratégias de poder sistêmico e episódico são utilizadas para desenhar e manter um conjunto de más práticas organizacionais, ou seja, aquelas que ferem princípios legais e morais. Dessa forma, a tese demonstra que a relevância social dos Tribunais de Contas é apenas latente, sendo necessário desbloquear esta organização para atingir seu pleno potencial.

Palavras-chave: Lógicas Institucionais; Tribunais de Contas; Práticas inadequadas; Auditoria governamental;

Lino, André Feliciano. **Conflicting logics at Courts of Accounts and the weakening of its social relevance.** 2019. 111 p. Thesis (Doctoral) - Faculty of Economics, Business and Accounting, University of São Paulo, São Paulo, Ribeirão Preto, 2019.

Courts of Accounts are the public sector audit organizations responsible for overseeing financial reports and service delivery of more than 5,500 Brazilian municipalities. The Courts' mandate, and the activities performed, helps to legitimize public policies and to shape the behavior of audited local governments' civil servants and managers. Despite this potential relevance, the Courts of Accounts have become better known in society because of scandals involving part of their members. Relying in a qualitative approach, triangulating interviews with various actors in the organizational field and document analysis, this thesis seeks to understand relational dynamics and the distribution of power within the Courts of Accounts and how this may affect the activities performed by these organizations and, consequently, their expected outcomes. Based on concepts of neo-institutional sociology, two conflicting institutional logics that coexist in the Courts of Auditors were found. The elite-patrimonialist logic is characterized by the maximization (or maintenance) of political, economic or cultural gains by a specific group of organizational actors. On the other hand, the technical-professional logic aims to protect the public interest and optimize resource expenditures by governments in an objective and impersonal way. In general, actors with greater relative power in the organization use interpersonal bargaining and reciprocity to induce practices linked to elite-patrimonialist logic that are dispersed throughout the audit flow within the Courts of Accounts. Such practices undermine the independence of these organizations - which is a crucial factor for audit quality - either by reducing audit capacity or by not faithfully reporting audit findings in their public reports. Also, it was observed that systemic and episodic forms of power are used to design and maintain a set of practices related to organizational wrongdoing that violate legal and moral principles. Thus, the thesis demonstrates that the social relevance of the Courts of Accounts is only latent, and it is necessary to unblock this organization to reach its full potential.

Keywords: Institutional Logics; Courts of Audit; Organizational Wrongdoing; Public Sector Auditing.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Estrutura formal, simplificada, de um Tribunal de Contas.....	20
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Independência organizacional e operacional: <i>de jure versus de facto</i>	56
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Respondentes acessados	32
Tabela 2 - As lógicas institucionais elite-patrimonialista e técnico-profissional nos Tribunais de Contas	35
Tabela 3 - Divergência das decisões de auditores, relatores e voto final do corpo deliberativo	76

SUMÁRIO

1. Introdução.....	17
1.1 Breve contextualização: Tribunais de Contas e a auditoria de governos	19
1.2 Articulação dos capítulos desta tese	22
1.3 Breve exposição sobre aspectos epistemológicos e ontológicos	23
2. Independência e lógicas institucionais nos Tribunais de Contas.....	25
2.1 Tribunais de Contas, lógicas institucionais e a independência de auditoria.....	27
2.2 Método	30
2.2.1 Coleta de dados	31
2.2.2 Análise de dados	34
2.3 A caracterização das lógicas no campo organizacional dos Tribunais de Contas	35
2.3.1 A lógica <i>elite-patrimonialista</i>	36
2.3.2 A lógica <i>técnico-profissional</i>	48
2.4 Discussão: multiplicidade de lógicas institucionais e a independência da auditoria	55
2.5 Conclusões do capítulo	60
3. Manutenção de <i>organizational wrongdoing</i>: o caso Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.....	62
3.1 Hierarquia e poder como fonte de más práticas organizacionais	63
3.2 Organização e processos nos Tribunais de Contas.....	66
3.3 Método	68
3.3.1 Contexto do caso.....	69
3.3.2 Coleta de dados	70
3.3.3 Análise de dados	73
3.4 Más-práticas organizacionais no TCE-RJ: resultados e discussões.....	74
3.5 Conclusões do capítulo	82
4. O futuro da pesquisa em Tribunais de Contas.....	84
4.1 Onde chegamos? A evolução das pesquisas sobre Tribunais de Contas	84
4.2 Para onde ir? Construindo uma agenda de pesquisa futura.	87
5. Considerações finais.....	91
Referências.....	94

1. Introdução

Entre os anos 1980 e 1990 foi detectado o surgimento e crescimento da chamada “sociedade de auditoria” em que a constante verificação é tida como princípio básico de *accountability* entre *stakeholders* (Power, 1994; Power, 1999). Muito embora a temática de auditoria tenha sido virtualmente inexplorada durante muitos anos, atualmente - talvez impulsionada por essa nova dinâmica que caracteriza a sociedade - há uma tendência de ampliação da discussão sobre o tópico, nacional e internacionalmente. Nesse sentido, em conjunto com a “explosão das práticas auditoria”, os estudos acadêmicos em auditoria também vêm se tornando cada vez mais proeminentes na área de contabilidade¹ (Solomon & Trotman, 2003; Power, 1999).

Recentemente, contudo, parte da literatura identifica lacunas a serem preenchidas, como a necessidade de trabalhos empíricos intepretativistas que discutam profundamente os processos e as práticas de auditoria como elementos socialmente construídos, explorando o chamado *backstage* da auditoria (Humphrey, 2008). Diversos autores já começaram a responder a esse chamado. No setor privado, estudos focaram nos impactos da crise de auditoria fruto do caso Arthur Andersen ou na emergente lógica comercial fruto de serviços de consultoria prestados pelas grandes empresas de auditoria, atualmente conhecidas como *big four* (ver Gendron & Spira, 2009; Suddaby, Gendron & Lam, 2009; Spence & Carter, 2014). No setor público, a discussão também gira em torno do “duplo papel” exercido pelas organizações de auditoria – que atuam coercitivamente como fiscalizadoras, mas também promovem, pedagogicamente, boas práticas (ver Pierre & Licht, 2019; Triantafillou, 2017; Morin, 2016; Gendron et al, 2001).

Mesmo com os avanços consideráveis da literatura nos últimos anos, muito ainda pode ser explorado. Nesse sentido, Samsonova-Taddei e Gendron (2018) incitam a comunidade acadêmica global a discutir criticamente aspectos do discurso, da prática e da regulação da auditoria em *call for papers* da revista *Critical Perspectives on Accounting*. Ainda mais recentemente, o *workshop* anual de 2019 organizado pelo grupo de pesquisa em contabilidade e *accountability* (associado ao *International Research Society for Public Management - IRSPM*) explora a temática do “futuro da auditoria”, argumentando que é preciso “ir além dos

¹ Os autores evidenciam que entre o final dos anos 1970 e os anos 2000, mais de 600 artigos que tratam sobre auditoria foram publicados – considerando apenas 5 revistas acadêmicas na área de contabilidade: *Accounting Organizations and Society* (AOS), *Contemporary Accounting Research* (CAR), *Journal of Accounting & Economics* (JAE), *Journal of Accounting Research* (JAR), e *The Accounting Review* (AR).

números”. Embora as chamadas da *Critical Perspectives on Accounting* e IRSPM sejam amplas, abrangendo todas as áreas de atuação da auditoria, Hay & Cordery (2018) posicionam-se sobre a necessidade de um debate essencialmente focado sobre organizações de auditoria do setor público. Neste sentido, Ferry, Radcliffe e Steccolini (2019) editam uma chamada para trabalhos especificamente sobre o futuro da auditoria pública na revista *Financial Accountability and Management*. Da mesma forma, Aquino, Rocha, Olivieri e Pinho (2018) entenderam que a discussão sobre controle externo do setor público - via auditoria - deveria ser intensificada no cenário nacional e organizaram um número temático (já publicado) na revista *Sociedade, Contabilidade e Gestão*.

Respondendo aos chamados recentes destes autores e pesquisadores - dentro do contexto de expansão tanto das práticas, quanto dos estudos em auditoria - esta tese investiga antecedentes (históricos, normativos e cognitivos), bem como os efeitos, dos processos de organização dos Tribunais de Contas subnacionais do Brasil (TCs), que detém o monopólio da auditoria do setor público neste país. Em geral, organizações de auditoria do setor público podem desempenhar um papel social relevante, pois (i) atuam como um mecanismo que pode aumentar a responsabilidade política de gestores públicos, (ii) proveem legitimidade às ações governamentais e (iii) geram incentivos que afetam o comportamento dos auditados - sejam autoridades eleitas ou servidores públicos (Power, 1999; Hay & Cordery, 2018; Gustavson & Rothstein, 2013; Gendron et al., 2001; O'Donnell, 1998; Reichborn-Kjennerud et al., 2018). Na prática, a efetividade no cumprimento do papel social das organizações de auditoria está intimamente relacionada ao seu grau de independência em relação aos auditados (Favere-Marchesi, 2000; Gendron et al., 2001; Power, 1999). Contudo, os Tribunais de Contas no Brasil vem sendo ameaçados e criticados por uma possível politização político-partidária que impactaria negativamente sua relevância social (ver Loureiro et al., 2009). Por exemplo, atores que fazem parte dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios se envolveram em diversos escândalos de corrupção, nepotismo, entre outros (Teixeira, 2017), que podem ser caracterizadas como más práticas organizacionais (Palmer, 2017). Neste contexto, compreender a natureza dos processos e práticas de auditoria nestas organizações e como isso afetaria a efetividade do seu papel social torna-se ainda mais relevante.

A próxima seção contextualiza os TCs e discute resultados de estudos prévios sobre estas organizações. No melhor entendimento do autor desta tese, apesar de sua relevância para a área, tais estudos não captam as motivações, os processos e sequências de ações

interdependentes que afetam de alguma maneira os resultados destas organizações (ver Langley & Tsoukas, 2010).

1.1 Breve contextualização: Tribunais de Contas e a auditoria de governos

Loureiro et al. (2009) e Vellozo e Jorge (2018) discutem o processo de evolução histórica que culminou nas competências dos TCs propostas pela Constituição Federal de 1988² (CF/88), em que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União³ e das entidades da administração direta e indireta será exercida mediante controle externo pelo Legislativo com auxílio de TCs, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Enquanto órgão auxiliar do Legislativo, está a competência dos TCs de apreciar as contas de governo prestadas anualmente pelo Chefe do Executivo (Governador e Prefeitos, além do Presidente no caso do Tribunal de Contas da União), produzindo um parecer prévio opinativo e exclusivamente técnico que será enviado para o Legislativo e servirá como subsídio para o julgamento deste Poder acerca da aprovação das contas do Executivo. Ressalta-se que, para além das competências de apoio ao Legislativo os TCs possuem também competências autônomas como, por exemplo, o julgamento de contas de gestão (Willeman, 2016).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, aumentou as competências e a importância dos TCs no cenário nacional transformando-os em pilares da gestão fiscal (Loureiro et al., 2009). Por conta das novas demandas impostas pela LRF, surge a necessidade de aperfeiçoamento da auditoria, e em 2006 os Tribunais de Contas iniciaram o PROMOEX (Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros), financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Tal movimento resultou em maior proximidade destas organizações, além de fomentar o desenvolvimento da informatização nos TCs (Aquino et al., 2016). Contudo, ainda hoje os 32⁴ TCs existentes apresentam aspectos diversificados no que se refere à sua jurisdição, orçamento, quadro de servidores, processos internos, interpretações de legislações e técnicas de auditoria

² CF/88, art. 31, 70 e 71

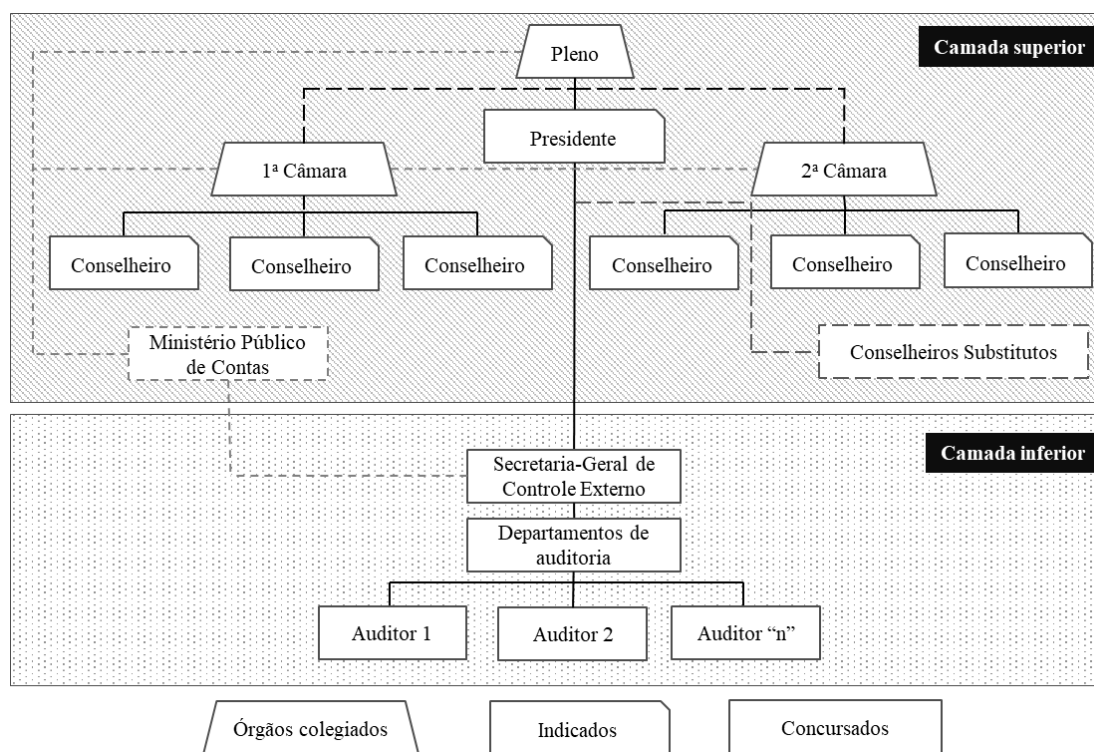
³ As normas estabelecidas para a União aplicam-se também aos Estados e Municípios, conforme art. 75 CF/88

⁴ No total são 24 Tribunais de Contas do Estado (com jurisdição sobre governos estaduais e municipais) e 2 Tribunais de Contas Municipais (com jurisdição sobre o município do Rio de Janeiro e de São Paulo, respectivamente). Nos estados da Bahia, Goiás e Pará há uma dupla estrutura de Tribunais de Contas sendo que há 3 Tribunais de Contas dos Municípios do Estado (com jurisdição apenas sobre os municípios), 3 Tribunais de Contas Estaduais (com jurisdição apenas sobre o governo estadual). O estado do Ceará também utilizava uma dupla estrutura de Tribunais, contudo em 2017 o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado foi extinto pela Assembleia Legislativa daquele estado, e todas as suas funções foram absorvidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

governamental em estados e municípios de todo país (Puccioni, 2016; Lino & Aquino, 2018; Azevedo & Lino, 2018; Nunes, Marcelino & Silva 2019).

Apesar das diferenças, todos os TCs seguem o modelo de auditoria napoleônico, caracterizado pela sua função judicante (Stapenhurst & Titsworth, 2001). Com base nesta competência, a estrutura formal dos TCs é composta (simplificadamente) por duas camadas, expressas na Figura 1, e os atores pertencentes a cada camada foram delimitados por conta de um processo evolutivo de simetria entre as Constituições Estaduais e a CF/88 (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009; Willeman, 2016, p. 176).

Figura 1. Estrutura formal, simplificada, de um Tribunal de Contas



Fonte: Elaborado pelo Autor

Primeiro, há uma camada superior ou judicante, formada por Conselheiros indicados politicamente pelo Executivo e pelo Legislativo; em resumo, o Legislativo indica quatro conselheiros e o Executivo é responsável pela indicação de outros 3 conselheiros – sendo dois deles advindos de carreiras concursadas de Conselheiro Substituto e Procurador do Ministério Público de Contas (Willeman, 2016). Os atores desta camada são os responsáveis últimos pela emissão do parecer prévio sobre as contas dos gestores públicos, que é a principal competência do TC enquanto órgão auxiliar do poder Legislativo (Willeman, 2016), e atuam em uma gama de outros processos decisórios intra-organizacionais. Cabe destaque que, em casos

excepcionais, Conselheiros Substitutos contratados via concursos públicos podem assumir e desempenhar funções na camada judicante por um período finito – contudo, até recentemente alguns TCs sequer possuem essa carreira estabelecida (Willeman, 2016; Melo, Pereira & Figueiredo, 2009).

Segundo, há uma camada inferior ou técnica, formada por servidores públicos concursados que é responsável pelas atividades de auditoria (Hidalgo et al., 2016). Ainda há uma camada operacional, que permeia as atividades da organização mas não atua diretamente na auditoria, em que servidores atuam em tarefas administrativas e a forma de ingresso varia entre indicação política e concursos públicos.

Dentre estas camadas existe desbalanceamento de poder, em que alguns atores têm maior proeminência e capacidade de influenciar o comportamento de outros (Lawrence, 2008), seja por acesso à distribuição recursos ou por deter mecanismos formais e informais de coerção (Pfeffer, 1981) – como é o caso dos Conselheiros de TCs (Moreira & Vieira, 2003). Tal desbalanceamento acontece, comparativamente, pois os atores da camada técnica possuem menor capacidade de redistribuir recursos ou aplicar mecanismos de coerção sobre pares dentro da organização, apesar de deterem algum poder fruto da discricionariedade que podem exercer quando se relacionam com membros externos (Javor & Jancsics, 2016).

Os TCs são vistos como órgão de boa capacidade técnica, sendo esta percepção vinculada principalmente a sua camada técnica (Arantes, Abrucio & Teixeira, 2005). Por outro lado, a literatura aponta que diversos *stakeholders* percebem a politização e falta de independência da camada judicante como o problema de governança mais saliente nestas organizações (Arantes et al., 2005). Como visto, os Conselheiros são indicados e, em geral, as indicações ocorrem por conveniência política, ao invés de notórios conhecimentos técnicos – aproveitando elevado grau de indeterminação e subjetividade nos atributos para a escolha (Loureiro et al., 2009; Willeman, 2016). Dessa forma, usualmente tais Conselheiros manifestariam orientações políticas em suas ações e decisões (Azambuja et al., 2018; Hidalgo et al., 2016; Loureiro et al., 2009; Moreira & Vieira, 2003).

Tal falta de independência, pelo menos na camada judicante, gera impactos reais. Quando há uma camada judicante menos politizada, ou seja, com maior percentual de Conselheiros advindos de carreiras técnicas e concursadas, os TCs apresentam maior ativismo (Melo et al., 2009). Ainda, quanto maior o número de servidores efetivos dos TCs, maior sua produtividade em termos de processos julgados (Puccioni, 2016). Torna-se comum a aprovação de contas municipais com irregularidades consideradas graves quando o Relator dos processos

de prestação de contas é um Conselheiro indicado politicamente (Azambuja, Teixeira & Nossa, 2018). Finalmente, e ainda mais alarmante, não faltam exemplos de envolvimento de Conselheiros em escândalos de corrupção ou mau uso do dinheiro público (ver Teixeira, 2017).

1.2 *Articulação dos capítulos desta tese*

No melhor entendimento do autor desta tese, os estudos já publicados ainda não acessam com profundidade os antecedentes e os impactos do *organizing* para o dia-a-dia dos atores dentro do TCs, dentre diversas outras partes interessadas na atuação dessas organizações de auditoria. Os estudos focam nos resultados das organizações de auditoria e trazem anedotas de falta de independência na camada judicante. Os capítulos propostos buscam articular o fenômeno com contribuições teóricas e empíricas, como será exposto a seguir.

O segundo capítulo que compõe esta tese – “Independência e lógicas institucionais nos Tribunais de Contas” – considera que a literatura prévia permite depreender que há potencial incompatibilidade entre a atuação da camada técnica e da camada judicante nos processos de auditoria realizados pelos TCs - principalmente manifestada no processo de reversão dos achados de auditoria (Azambuja et al., 2018) e nas estruturas de poder internas (Machado & Silva, 2003). Dessa forma, há a necessidade de explorar as práticas (incompatíveis) desempenhadas por auditores e Conselheiros - e os efeitos da distribuição de papéis de poder na estrutura formal historicamente constituída dos TCs sobre a independência das ações. Assim, o objetivo do capítulo é **caracterizar a presença de múltiplas lógicas institucionais em uma organização de auditoria que segue o modelo napoleônico e analisar como tal multiplicidade afetaria a sua independência**. Lógicas institucionais são padrões históricos (materiais e simbólicos), socialmente construídos, que provêm as regras de ação para indivíduos dentro de organizações (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012), e que podem ser acessadas ou utilizadas de maneira deliberada por determinados atores para cumprir seus papéis sociais (McPherson & Sauder, 2013).

A existência de múltiplas lógicas, apresentando desbalanceamento de poder, e os impactos percebidos na independência dos Tribunais de Contas podem ajudar a explicar as críticas que estes órgãos vêm sofrendo ao longo dos anos. Ao menos desde Loureiro et al., (2009), os TCs são caracterizados pela influência político-partidária em suas práticas – mesmo que não haja um estudo sistematizado sobre como isso acontece. Recentemente Teixeira (2017) evidencia mais práticas inadequadas dentro dos TCs. Tal conjunto de más práticas

organizacionais, relacionadas a violação de leis, códigos profissionais e princípios éticos vem sendo tratado pela literatura de *organizational wrongdoing* ou *organizational misconduct* (Palmer, 2017; Palmer, Smith-Crowe & Greenwood, 2016; Greve, Palmer & Pozner, 2010). Assim, o terceiro capítulo desta tese, intitulado – “Manutenção de *organizational wrongdoing* em um Tribunal de Contas” - analisa **as estratégias utilizadas por atores com maior poder no processo de manutenção de *organizational wrongdoing* em uma organização com lógicas institucionais incompatíveis**. Há uma lacuna na literatura sobre como tais práticas são mantidas em organizações (Palmer et al., 2016). Abordamos essa lacuna sugerindo estratégias utilizadas por atores com maior poder que seguem práticas guiadas por lógicas institucionais menos “firmes” no que se refere à padrões morais e cumprimento de normas. O argumento central é que é relevante analisar qual é a lógica institucional que guia os atores com poder nos casos de *organizational wrongdoing*.

Finalmente, o quarto capítulo desta tese intitulado – “O futuro da pesquisa em Tribunais de Contas” – não segue a estrutura típica dos capítulos anteriores, visto que não inclui uma discussão metodológica. O objetivo deste capítulo é comunicar ideias que podem ajudar a desenvolver a área de pesquisa além do que já foi observado pela literatura atual. Assim, primeiramente é feita uma breve revisão da literatura acadêmica já consolidada, mostrando as temáticas de pesquisa e os achados mais relevantes. Em seguida, com base nos capítulos anteriores desta tese, são levantadas sugestões de contribuição para a consolidação de uma linha de pesquisa futura em Tribunais de Contas.

1.3 Breve exposição sobre aspectos epistemológicos e ontológicos

A metodologia utilizada em cada capítulo é detalhada no mesmo. Apenas a título de posicionamento, a abordagem de pesquisa escolhida é qualitativa, e o principal método de coleta de dados utilizado foram entrevistas com atores do campo de análise. Foram também coletados dados documentais para triangulação. A base teórica é a nova teoria institucional sociológica. O artigo seminal de Meyer e Rowan (1977) posicionou a pesquisa de Nova Sociologia Institucional em uma ontologia construtivista, conforme Bryman (2012), por sua visão de que as instituições são produto de interação humana, agência e deliberações do meio social. A realidade, portanto, não é definitiva, mas sim uma visão específica da realidade social que depende dos atores presentes no momento atual (Bryman, 2012). Dessa forma, a estratégia qualitativa é indicada, pois busca compreender a natureza social através da perspectiva dos

participantes do campo organizacional, trazendo entendimento contextual do fenômeno. Portanto, esta tese é qualitativa-construcionista. A base das análises consiste em interpretação e co-construção do conhecimento entre autor e participantes da pesquisa.

Além da presente introdução geral, os próximos capítulos trazem os estudos desenvolvidos, métodos aplicados e problemas de pesquisa supracitados. Por fim, apresentam-se as conclusões gerais da tese e as referências utilizadas.

2. Independência e lógicas institucionais nos Tribunais de Contas

A independência em relação aos órgãos auditados é tratada pela literatura como um fator essencial para o funcionamento das organizações de auditoria do setor público – independentemente do modelo de auditoria utilizado (por exemplo, ver *International Organization of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI, 1977; Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, 2011; Power, 1999; Favere-Marchesi, 2000; Gendron et al., 2001; Stapenhurst & Titsworth, 2001; Blume & Voigt, 2011). Funnel (1994) argumenta que a independência possibilita à organização de auditoria avaliar criticamente os atos de governantes. Por outro lado, a falta de independência é um fator negativo, por exemplo, ao mitigar a eficiência no combate à corrupção (Santiso, 2007).

Os estudos existentes sobre independência de organizações de auditoria no setor público dividem-se entre os que exploram a influência do poder Executivo sobre as organizações responsáveis por fazer sua auditoria (Funnel, 1994; Radcliffe, 1997; Morin, 2010; Seyfried, 2016), e aqueles relacionados ao duplo papel exercido pelas organizações de auditoria - que além de fiscalizar também atuam como promotores de melhores práticas⁵ (Gendron, Cooper & Townley, 2001; Morin, 2016; Triantafillou, 2017; Pierre & Licht, 2019).

Predominantemente, as discussões acadêmicas existentes referem-se ao contexto escandinavo e anglo-saxão (Cordery & Hay, 2017; Bonollo, 2019). Contudo, tais países seguem, em geral, um modelo de auditoria – incluindo competências, estrutura organizacional e fluxo de processos - que difere significativamente do modelo napoleônico implantado em países europeus de origem latina ou em boa parte da América do Sul (Stapenhurst & Titsworth, 2001). O modelo napoleônico é caracterizado, e se diferencia dos demais, por sua função judicante, ou seja, poder de julgar – afastada do Legislativo e do Executivo - e priorização da auditoria de legalidade (Stapenhurst & Titsworth, 2001).

Dessa forma, há na literatura chamados para o desenvolvimento de pesquisas voltados ao modelo napoleônico, especialmente na América do Sul (Bonollo, 2019; Johnsen, 2019). Já há evidências iniciais de que o modelo de auditoria impacta os processos destas organizações e, conseqüentemente, seus resultados – por exemplo, o modelo napoleônico de auditoria produziria menor impacto no combate à corrupção e estaria mais sujeito à riscos relacionados à independência (Blume & Voigt, 2011; Morin, 2010; Santiso, 2007).

⁵ Apesar de relevante, a função de promoção de melhores práticas não é tratada neste capítulo, cujo foco é a função de auditoria.

Os Tribunais de Contas brasileiros (TCs) são um caso de organização de auditoria do setor público que segue o modelo napoleônico. Nos TCs, a função judicante é desempenhada por um conjunto de Conselheiros, indicados pelos poderes Executivo e Legislativo para suas atividades por tempo indeterminado. A indicação de Conselheiros (ou Magistrados) é comum à todas as organizações de auditoria que seguem um modelo napoleônico. Nesse contexto, Morin (2010) sugere que estudos futuros discutam como a forma de indicação dos Magistrados afetaria a independência destas organizações. Por outro lado, os processos de auditoria são executados por auditores que ingressam na organização via concursos públicos⁶.

Há pelo menos duas grandes diferenças iniciais entre Conselheiros e auditores dentro dos TCs: primeiro, a forma de ingresso na organização; segundo, as principais práticas que cada grupo executa no dia-a-dia. Quanto à forma de ingresso, Loureiro et al., (2009) trazem evidências de que a indicação dos Conselheiros é feita com base em trocas políticas, de cunho político-partidário – o que pode diminuir a independência da organização. O ingresso de auditores nos TCs, por sua vez, é feito via concurso público que prioriza um conjunto de capacidades técnicas dos futuros servidores públicos.

No que se refere ao processo de auditoria, os auditores 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.

Além disso, 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. Toda essa dinâmica pode impactar a independência dos

⁶ Essa caracterização dicotômica entre Conselheiros e auditores é apenas uma simplificação, haja vista a existência de outras funções dentro dos TCs, como cargos cartoriais (ex. auxiliares administrativos), Ministério Público de Contas e Conselheiros-Substitutos – todos ingressantes via concurso público. Existem também cargos comissionados, cujas atividades não se referem à julgamento e o ingresso é feito por indicação. Finalmente, entre os próprios auditores há diferentes funções gratificadas e cargos de chefia espalhados pela hierarquia organizacional – até mesmo funções na Escola de Contas, que se assemelharia à função de promotor de melhores práticas tratada pela literatura de organizações de auditoria do setor público, que não é alvo de análise deste capítulo.

auditores ao selecionar como, o que e quando auditar (Power, 1999). Dessa forma, Conselheiros estão em posições organizacionais com mais poder, ou seja, maior capacidade de alterar o comportamento de outras partes relacionadas (ver Lawrence, 2008) quando comparado aos auditores. Portanto, além da forma de ingresso e das atividades executadas, o grau de poder se torna uma terceira diferença entre os grupos que compõem os TCs.

Em parte, diferenças nas práticas (*practice variation*) executadas nos mais diversos campos, bem como dentro de organizações que estão nestes campos, podem ser explicadas pela existência de múltiplas lógicas institucionais (Lounsbury, 2007). Segundo Thornton e Ocasio (2008) as lógicas institucionais são historicamente constituídas, compartilhadas e traduzidas por atores organizacionais e atuam como *frameworks* cognitivos que moldam o seu comportamento e ações. Pahnke, Katila e Eisenhardt (2015) corroboram com isso, dizendo que 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. Dessa forma, as lógicas que guiam determinados atores nas organizações direcionam as práticas desenvolvidas internamente.

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 Tribunal de Contas. 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.

Assim, baseado no framework de lógicas institucionais, este capítulo objetiva **caracterizar a presença de múltiplas lógicas institucionais em uma organização de auditoria que segue o modelo napoleônico e analisar como tal multiplicidade afetaria a sua independência**. Para tal, foram feitas entrevistas com membros dos Tribunais de Contas, trianguladas com documentos históricos e resultados de pesquisas acadêmicas anteriores. O capítulo responde aos chamados por mais conhecimento sobre as organizações de auditoria do modelo napoleônico (Bonollo, 2019; Johnsen, 2019), contribuindo ao demonstrar que a existência de múltiplas lógicas institucionais no campo das organizações de auditoria do setor público afetaria a sua independência.

2.1 Tribunais de Contas, lógicas institucionais e a independência de auditoria

Os TCs são as organizações de auditoria regionais responsáveis pela fiscalização financeira e entrega de serviços de municípios no Brasil (Speck, 2011). Estas organizações

seguem o modelo de auditoria Napoleônico, com maior foco legalista sobre a aplicação de regras orçamentárias e de limites fiscais – sendo que há funções judicantes associadas, por exemplo, à aplicação de multas aos auditados (Stapenhurst & Titsworth, 2001). A principal função dos Tribunais de Contas é elaborar um parecer prévio sobre as contas do poder Executivo, recomendando sua aprovação ou não para o julgamento político efetuado pelo poder Legislativo (Hidalgo et al., 2016).

Em geral são quatro as grandes divisões dentro dos TCs, a saber, corpo instrutivo, deliberativo, especial (formado por Conselheiros-substitutos) e do Ministério Público (Willeman, 2016). O pessoal relacionado ao corpo instrutivo, especial e do Ministério Público é selecionado via concurso público, enquanto o corpo deliberativo formado por sete conselheiros é indicado pelo governador do Estado e pelo poder Legislativo. Desde a Constituição Federal de 1988 é requerido que dois Conselheiros sejam indicados dentre os servidores de carreira, sendo um Procurador de contas e um Conselheiro-substituto.

Enquanto o corpo instrutivo desenvolve tarefas de auditoria e elabora um relatório técnico sobre os achados do campo, o Ministério Público tem a função de fiscalizar, sob a ótica legal, o cumprimento das leis nos procedimentos do TC. Conselheiros-substitutos tem a função predominante de substituir Conselheiros titulares em caso de necessidade, e por vezes instruem processos delimitados no regimento interno de cada TC. Por fim, os Conselheiros têm a última palavra no julgamento dos processos que passam pelos TCs e também em decisões administrativas (ex. priorização de investimentos, alocação de pessoal) – e, também com base nos regimentos, a figura do Presidente tem competências exclusivas.

Assim como é difícil argumentar que qualquer organização de auditoria seja típica (Grasso & Sharkansky, 2001), apesar dos três modelos de auditoria normalmente tratados na literatura – *Westminster*, Napoleônico e Colegiado (Stapenhurst & Titsworth, 2001), também é difícil afirmar que exista um TC padrão, dada sua diversidade nos processos de auditoria e nas normas internas (Lino & Aquino, 2018; Fernandes, Fernandes & Teixeira, 2018).

A qualidade da auditoria desempenhada pelos Tribunais de Contas depende da probabilidade de que erros e irregularidades sejam detectados e reportados (DeAngelo, 1981). Enquanto a detecção de erros e irregularidades depende de recursos, capacidade técnica e conhecimento específico dos auditores, a probabilidade de que tais achados sejam reportados é também afetada pela sua independência (Favere-Marchesi, 2000). Independência é a capacidade de executar as práticas de auditoria sem influência externa, especialmente do auditado (Intosai, 2011).

A independência é tida pela literatura atual como necessária para a qualidade do trabalho de auditoria (Power, 1999; Favere-Marchesi, 2000; Gendron et al., 2001; Stapenhurst & Titsworth, 2001; Clark et al., 2007). Em geral as taxonomias de independência mais utilizadas referem-se primeiro a independência *de jure* e *de facto*, ou seja, aquela expressa nas leis e a que ocorre na prática; e segundo, a independência organizacional e operacional (Power, 1999; Seyfried, 2016). Mais detalhadamente, independência organizacional refere-se ao *design* institucional da organização de auditoria, como competências, orçamento e forma de ingresso dos auditores; independência operacional é relacionada diretamente ao processo de auditoria, na escolha do objeto auditado e das técnicas utilizadas para o apontamento (Power, 1999). Além disso, segundo Seyfried (2016), as formas de independência organizacional e operacional podem estar devidamente expressas nas leis e normativos (*de jure*), contudo, não se manifestarem na prática (*de facto*).

Estudos anteriores mostram que a independência operacional e *de facto* pode ser ameaçada por influência do Executivo nas ações de auditoria, mas também, pelo fato das organizações de auditoria se aproximarem cada vez mais de funções de consultoria – e não meros fiscalizadores da gestão pública (Funnel, 1994; Radcliffe, 1997; Gendron et al., 2001; Morin, 2010; Seyfried, 2016; Pierre & Licht, 2019). Gustavson & Sundstrom (2018) sugerem que a “boa auditoria” gera menor corrupção e Blume & Voigt (2011) demonstram que organizações que seguem o modelo napoleônico de auditoria possuem menor impacto negativo sobre a percepção de práticas de corrupção.

No caso dos Tribunais de Contas, a independência organizacional e operacional *de jure* passaria pela regulação vigente. Os Tribunais de Contas têm competências expressas diretamente na CF/88, o que é visto como um fator de segurança contra mudanças legais rápidas que afetariam a organização. A literatura também trata o fato de ser uma corte judicante – ou seja, órgão autônomo que não possui, legalmente, relação de subordinação com o Executivo ou com o Legislativo – como *design* benéfico para independência (Stapenhurst & Titsworth, 2001; Morin, 2010). 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; Clark et al., 2007). Por fim, autonomia financeira para decidir sobre seu orçamento, autonomia sobre seus processos internos (incluindo o que auditar, como auditar, o que não auditar – relacionados ao aspecto operacional), e autonomia para selecionar seu pessoal (via concurso público) também é positivamente associado à sua atuação independente (Morin, 2010; Gustavson & Sundstrom, 2018). A escolha de Conselheiros que não depende

exclusivamente do Executivo, é pautada por notórios conhecimentos e saberes além da idoneidade moral e, inclusive, privilegia as carreiras técnicas (em pelo menos duas indicações) é outra característica desejável para independência baseada em normas *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; Lawrence et al., 2001).

Portanto, 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). 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* (Praça, Freitas & Hoepers, 2011; Raile, Pereira & Power, 2011). Como tal elite política tem influência direta sobre a indicação de Conselheiros, não apenas no Brasil⁷, é provável que este conjunto de pressupostos e valores influencie as práticas nos Tribunais de Contas – e, portanto, sua independência *de facto*. Evidências preliminares suportam a existência de práticas nepotistas e clientelistas nos TCs (Loureiro et al., 2009). Assim, pelo simples fato de uma elite política ter influência sobre o corpo decisório (deliberativo) dos TCs, há uma ameaça a sua independência. E, de forma geral, 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 os prováveis impactos de uma lógica proveniente da elite política sobre a independência dos Tribunais de Contas – apenas discussões iniciais aparecem em Morin (2010) e Seyfried (2016).

2.2 Método

Este capítulo objetiva caracterizar a presença de múltiplas lógicas institucionais em uma organização de auditoria que segue o modelo napoleônico e analisar como tal multiplicidade

⁷ Ver estudo da *International Organization of Supreme Audit Institutions* - <http://intosaiitaudit.org/mandates/writeups/index.htm>

afetaria a sua independência. A postura utilizada é qualitativa e indutiva, baseada prioritariamente em entrevistas trianguladas com fontes documentais. As entrevistas foram divididas em duas fases, durante os anos de 2017 e 2019. A análise se baseia em múltiplos casos, totalizando acesso à 13 TCs⁸ – com foco no processo de prestação de contas anuais dos Prefeitos, que é o processo mais relevante realizado por estas organizações de auditoria (Hidalgo et al., 2016).

2.2.1 Coleta de dados

As fontes de dados prioritariamente utilizadas foram entrevistas e documentos. Esses dados foram utilizados com dois propósitos principais: primeiro, caracterizar as lógicas institucionais presentes no campo dos Tribunais de Contas; ao mesmo tempo, capturar práticas comuns que podem afetar (positiva ou negativamente) a independência destas organizações.

Quanto aos documentos, utilizaram-se 4 fontes distintas: literatura prévia, websites de membros do campo organizacional, arquivos históricos e notícias de jornal. **Primeiro**, coletamos a literatura prévia já publicada sobre Tribunais de Contas, em periódicos nacionais e internacionais, com o intuito de verificar a natureza histórica e desenvolvimento das lógicas institucionais em questão. Inicialmente, procedeu-se a primeira busca de artigos utilizando as palavras-chave “Tribunal de Contas” e “Tribunais de Contas” na plataforma *Google Scholar*. A partir desta primeira base de referências, foi identificada recorrência em citações e autorias, ampliando a primeira base de artigos, teses e dissertações selecionados – reinterpretando e aplicando em partes a heurística desenvolvida por Aquino, Pagliarussi e Bitti (2008). Artigos históricos foram obtidos através da biblioteca digital do Senado, utilizando as mesmas palavras-chave anteriores. A partir da primeira base de artigos foi possível identificar revistas acadêmicas e centros de pesquisa com maior produção na temática de TCs, de forma que foram visitados individualmente os websites e feitas buscas por artigos, usando as palavras-chave já descritas mas também outras mais específicas, como “Promoex” - um programa de aperfeiçoamento dos TCs no Brasil realizado entre os anos de 2006 e 2013 (Silva & Mário, 2015). No total foram encontrados 45 artigos, teses ou dissertações nacionais e 9 artigos internacionais tratando sobre TCs brasileiros – exclusivamente.

⁸ Tribunal de Contas do Estado: Alagoas, Amazonas, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Roraima, São Paulo, Sergipe; Tribunal de Contas dos Municípios do Estado: Pará; Tribunal de Contas Municipal: São Paulo.

Segundo, examinamos publicações como notícias, vídeos de *youtube*, boletins e as *newsletters* de websites dos TCs e das associações de profissionais relacionadas, como, Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil (ANTC), Federação Nacional das Entidades dos Servidores dos Tribunais de Contas do Brasil (FENASTC), Associação Nacional do Ministério Público de Contas (AMPCON), Associação Nacional dos Auditores (Ministros e Conselheiros-Substitutos) dos Tribunais de Contas (AUDICON) e Instituto Rui Barbosa (IRB). Motivados por episódios de corrupção recentes nos TCs brasileiros, há várias palestras disponíveis na íntegra no canal de *youtube* de algumas das associações supracitadas. Tais fontes, incluindo vídeos, foram utilizados como fonte de dados, enquanto recursos obtidos via *internet mediated research* (Hewson, 2017).

Terceiro, conforme a necessidade de triangulação, analisamos para cada caso notícias de jornal de alta tiragem e cobertura diária segundo dados do Instituto Verificador de Comunicação (ex. Jornal O Globo, no Rio de Janeiro; Zero Hora, no Rio Grande do Sul). A maioria dos websites destes jornais permite acesso às notícias do período pós internet banda larga. Contudo, as notícias relevantes que se encontravam em um período do passado foram obtidas principalmente através da hemeroteca digital da Biblioteca Nacional e de repositórios online mantidos por cada um dos jornais avaliados.

Também foram conduzidas entrevistas entre 2017 e 2019. A tabela 1 mostra que, no total, foram feitas entrevistas com 12 auditores, 2 representantes do Ministério Público de Contas, 6 Conselheiros-substitutos e 2 Conselheiros titulares, além de Presidentes das associações profissionais (FENASTC e AMPCON) – totalizando 26 entrevistados (alguns foram entrevistados mais de uma vez).

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 pelo autor

Em média, as entrevistas duraram cerca de 1 hora e 15 minutos. Cabe ressaltar que, além das entrevistas desenvolvidas especificamente para este projeto de pesquisa, o autor possui experiência em entrevistas com membros de Tribunais de Contas em outros artigos já publicados.

Entre agosto de 2017 e janeiro de 2018 uma primeira onda de entrevistas foi realizada. Tais entrevistas seguiram o protocolo com um roteiro semi-estruturado diferente para cada ator organizacional, mas sempre aberto a *probing questions* (Eisenhardt, 1989). Em linhas gerais o objetivo era capturar informações do entrevistado (ex. background formal) e práticas do dia-a-dia na organização (ex. “Poderia descrever quais as suas principais atividades no Tribunal e quais as principais dificuldades para exercer essa atividade?”). Além disso, como o protocolo foi aplicado logo após um grande escândalo de corrupção envolvendo um Tribunal de Contas, e sob um forte movimento requerendo a mudança das práticas dos Tribunais, os respondentes foram instigados a dizer “como a influência política afeta suas atividades”. Neste contexto, as entrevistas buscaram deixar claro uma linha limítrofe entre as práticas executadas antes e depois dessas pressões (se é que havia diferenças observáveis). No caso de Conselheiros, Conselheiros-substitutos e Presidentes de associações profissionais foram utilizadas *elite interviews* (Leech, 2002; Richards, 1996). Nesses casos, era dado um menor foco nas práticas diárias dos entrevistados e maior no que se refere a influências externas no Tribunal de Contas.

Sempre com a autorização do entrevistado, as entrevistas feitas via Skype ou Telefone (conforme pedido do entrevistado), foram gravadas e, subsequentemente, transcritas literalmente (Kowal & O’Connell, 2014). Na transcrição, e-mails, telefones ou qualquer outra informação que pudesse identificar o respondente foram omitidas; as transcrições foram salvas em nuvem em arquivo ZIP encriptado. Buscou-se em todas as interações manter a participação livre e voluntária com amplo conhecimento da natureza da pesquisa, garantindo o anonimato e a fidedignidade ao que foi dito (Christians, 2000). Desta forma, no início das entrevistas foi alertado sobre a gravação, que poderia ser interrompida a qualquer momento, e que a pesquisa se tratava da independência dos Tribunais de Contas. Em alguns casos foi feita uma primeira ligação apenas para deixar o entrevistado à vontade sobre a temática e aumentar a confiança sobre experiência do pesquisador. Quando solicitado, artigos anteriores publicados pelo autor foram enviados para conhecimento do entrevistado. A entrevista propriamente dita foi feita subsequentemente. Outra maneira de estabelecer uma conexão próxima e confiança com os entrevistados, mesmo fazendo entrevistas à distância, foi mostrar com palavras que os entrevistados estavam sendo ouvido – seja concordando ou fazendo questões de prova (Mann

& Stewart, 2002). Todos os entrevistados aceitaram que a gravação fosse realizada, desde que mantido seu anonimato. Dessa forma, não serão identificados os responsáveis por cada uma das citações utilizadas neste texto. Visando empoderar os entrevistados, alguns deles receberam pequenos relatórios da pesquisa para atuar com *member checking* (Cho & Trent, 2006).

Entre março e julho de 2019 foram feitas entrevistas suplementares para observar 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). Nestes casos, foram mantidas entrevistas via Skype ou telefone, mas também foram feitas entrevistas assíncronas (Ratislavová & Ratislav, 2014) utilizando áudios e mensagens de texto via *Whatsapp* – o que está de acordo com a necessidade dos pesquisadores adaptarem sua estratégia de pesquisa as novas fronteiras tecnológicas (Beneito-Montagut, Bogueira & Cassián, 2017). O aplicativo é encriptado de ponta-a-ponta, de forma que se reduz o risco de que terceiros acessem os dados – ou seja, aumenta a segurança dos dados. Outros benefícios destas entrevistas assíncronas é a diminuição do custo temporal para os participantes, e, quando ocorrem via texto também diminuem o custo de transcrição (Jowett, Shaw & Peel, 2011).

2.2.2 Análise de dados

As múltiplas fontes de dados utilizadas na coleta, descritas acima, foram utilizadas em conjunto como triangulação e confirmação de evidências. Com base nas transcrições de entrevistas e vídeos, ou nos textos obtidos diretamente de websites e entrevistas textuais assíncronas, foi executada análise de conteúdo (Schreier, 2014). 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” que preservam a independência, e práticas “subjetivas” que poderiam afetar negativamente a independência dos TCs. Através da codificação inicial é possível organizar os dados em categorias com significado (Coffey & Atinkson, 1996).

As lógicas institucionais foram capturadas seguindo o framework proposto por Reay & Jones (2016, pg. 443), mesclando padrões indutivos com *matching*. Dessa forma, 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. Como já dito anteriormente, pequenos relatórios sobre as lógicas foram submetidos aos entrevistados para *member checking* (Cho & Trent, 2006).

2.3 A caracterização das lógicas no campo organizacional dos Tribunais de Contas

Os Tribunais de Contas são organizações de auditoria seculares. Os resultados desta análise mostram a emergência, ao longo do tempo, de duas⁹ lógicas institucionais distintas que coexistem nestas organizações no que se refere ao processo de prestação de contas anual de Prefeitos e Governadores. A lógica *técnico-profissional* é voltada para proteger o interesse público e otimizar o gasto de recursos pelos governos de forma objetiva e impessoal. Por outro lado, a lógica *elite-patrimonialista* busca a maximização (ou manutenção) de ganhos políticos, econômicos ou culturais através de barganhas interpessoais. Ambas as lógicas são descritas na tabela 2, a seguir.

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	Uso de barganhas, troca de favores e opacidade	Racionalização de processos e transparência
Missão	Manter ou aumentar controle sobre recursos	Buscar eficiência na administração
Lógica de julgamento	Caso-a-caso	Objetivo
Lógica de aplicação de regras	Parcialidade	Neutralidade
Lógica para seleção de membros	Apoio e reciprocidade	Mérito e expertise
Relação com sociedade	Distante e opaca	Aproximação e transparência

Fonte: Elaborado pelo autor

⁹ Isso não exclui a possibilidade de outras lógicas emergirem quando a análise for associada à diferentes processos organizacionais – por exemplo, no caso das escolas de contas de governo.

Atores organizacionais guiados pela lógica elite-patrimonialista tem 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.

Por outro lado, 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 – utilizando como **estratégia** a racionalização dos processos de auditoria, implantando por exemplo 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, ao longo do tempo a lógica técnico-profissional ganha destaque – de forma que, atualmente, as duas lógicas coexistem nos Tribunais de Contas materializando-se em práticas pelos atores organizacionais, a saber, auditores, Conselheiros, Conselheiros-substitutos, entre outros.

2.3.1 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. Essa é uma característica tipicamente associada a elites (ver Khan, 2012). Esta lógica é reforçada historicamente por conta do ambiente regulatório que provê as diretrizes para a forma de

indicações de Conselheiros, a dinâmica dos papéis na estrutura hierárquica dos TCs, e a distribuição de cargos comissionados e funções gratificadas dentro desta organização. Todas as características do ambiente regulatório formal são desenhadas pelo poder Legislativo ou pelos próprios Conselheiros. Como atores em posições dominantes são cruciais para a criação de instituições – não apenas no pilar regulatório, mas também na maior influência de determinadas lógicas institucionais - que serão reproduzidas pelo campo organizacional, isso torna possível que o desenho inicial das instituições beneficie seus criadores; ou seja, torne possível a manutenção ou maximização de ganhos deste grupo (Lawrence & Suddaby, 2006; Zald & Lounsbury, 2010; Khan, 2012). 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). Dessa forma, os interesses do grupo dominante e as alianças políticas intra (na zona mediadora) e extra organizacionais têm papel importante nesta lógica, cujo grande mecanismo de sustentação é a troca de favores. Evidências e implicações, na prática, desta lógica são: baixo grau de atendimento aos requisitos constitucionais para a indicação ao cargo de Conselheiro – baseadas em trocas de favores político-partidários. Indicações de cargos comissionados e distribuição de funções visando gerar proteção ao grupo dominante, sufocamento das atividades de Conselheiros-substitutos e Ministério Público de Contas, escândalos de corrupção e, finalmente, julgamentos e decisões operacionais pouco transparentes que não se embasam claramente em critérios técnicos.

Lima (2018) destaca que, atualmente, “há uma obstinada resistência a uma composição e atuação com maior conteúdo técnico nos Tribunais de Contas”. Porém, cabe destacar que isto não é fato novo na administração pública brasileira. Desde a sua gênese, o Tribunal de Contas enfrentou resistências de uma lógica elite-patrimonialista instalada, de forma mais ampla, no campo organizacional do setor público. Um Tribunal de Contas, enquanto organização de controle sob a lógica técnico-profissional (descrita em detalhes na próxima seção), pode representar uma ameaça aos interesses de maximização de capital político ou econômico (de forma patrimonialista) de um grupo dominante. Na carta de exposição de motivos para a criação do Tribunal de Contas brasileiro (Barbosa, 1999) demonstra-se que a resistência ao controle perdurou por quase meio século até que um decreto fosse finalmente publicado, instaurando o Tribunal de Contas:

Já em 1845 entrava na ordem dos estudos parlamentares um projeto de Tribunal de Contas, traçado em moldes então assaz arrojados por um dos maiores ministros do Imperio (sic): Manuel Alves Branco [...] Mas, **como não é de estranhar**, atenta a importância do assumpto (sic), **a idéia (sic) adormeceu, na mesa da Câmara, desse bom sono de que raramente acordavam as idéias (sic) úteis, especialmente as que podiam criar incômodos a liberdade da politicagem eleitoral.** (Barbosa, 1999; grifo nosso)

Da mesma forma, apenas 3 meses depois de sua criação, o Tribunal de Contas teria suas competências reduzidas pelo então presidente Floriano Peixoto. O motivo: o Tribunal de Contas havia considerada como ilegal a nomeação de um parente do ex-presidente Deodoro da Fonseca para cargo público (TCU, 2008). Esta talvez tenha sido a primeira intervenção do poder Executivo no Tribunal de Contas. Scliar (2009) traz outra forte evidência desta intervenção quando afirma que, no período militar do Estado Novo, a partir de 1938 até 1946, todos os TCs foram colocados em recesso – tudo isso, por conta da rejeição das contas do então Presidente da República em relação ao exercício de 1936. Ainda por conta dos decretos de Floriano Peixoto, o Ministro Serzedelo Correa pede demissão em uma carta enviada ao Presidente:

Esses decretos anulam o Tribunal, o reduzem a simples Ministério da Fazenda, **tiram-lhe toda a independência e autonomia**, deturpam os fins da instituição, **e permitirão ao Governo a prática de todos os abusos** e vós o sabeis - é preciso antes de tudo legislar para o futuro [...] Pelo que venho de expor, não posso, pois Marechal, concordar e menos referendar os decretos a que acima me refiro e por isso rogo vos digneis de conceder-me a exoneração do cargo de Ministro da Fazenda, indicando-me sucessor. (Carta encaminhada em 27 de abril de 1893, por Serzedelo Correa, 1893; grifo nosso)

Dessa maneira, desde o seu surgimento observam-se preocupações com relação aos efeitos de uma lógica de elite-patrimonialista no âmbito do campo organizacional em que está inserido o Tribunal de Contas. Enquanto a organização é criada claramente 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 Tribunal de Contas isento e independente, na figura de seu Ministro¹⁰:

¹⁰ 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? Seguindo a forma legal inicial dos decretos que instituíram os Tribunais de Contas, por mais de 100 anos as indicações de Conselheiros nos diversos TCs que foram criados ao longo dos anos foram feitas exclusivamente pelo poder Executivo (Loureiro et al., 2009) – ou seja, o auditado indicava o seu provável auditor, sem ao menos a necessidade do crivo do poder titular de controle, que é o Legislativo. Usualmente os Conselheiros passaram a ser indicados por relações clientelistas e personalistas, bem como membros internos dos Tribunais, seguindo a **estratégia** de trocas de apoio político. Indicações de Conselheiros passaram a ser vistas como forma de premiar políticos em final de carreira – por exemplo, quando estes não conseguiam obter êxito para assumir cargos eletivos (Loureiro et al., 2009) – exaltando a reciprocidade existente nesta lógica. Nos anos 70, o então Governador da Paraíba dizia que postulava uma indicação para o Tribunal de Contas pela “perspectiva de uma boa aposentadoria, para que não tenha que depender dos parentes na velhice” (Jornal do Brasil, 1970). Speck (2000) evidencia que quase 50% dos Ministros do Tribunal de Contas da União não ficaram mais do que 5 anos no cargo, o que, segundo Teixeira (2017), pode refletir a perspectiva da aposentadoria já citada pelo ex-Governador da Paraíba.

Este cenário foi motivo de discussões na Assembleia Nacional Constituinte sobre a função dos TCs e forma de ingresso dos seus dirigentes máximos. Quando convidado para a reunião da subcomissão de orçamento e fiscalização financeira em abril de 1987, 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). Fazendo um contraponto com 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. O

Constituinte Furtado Leite (Senado Federal, 1987, pg. 52) é mais incisivo ao relatar como tais influências ocorreriam na prática, deixando claro o foco de atenção da lógica na proteção dos membros do grupo:

“A causa principal [*da má aplicação de recursos públicos*] é a falta de atribuição do Tribunal para fiscalizar. O que há é uma fiscalização simbólica, por organismos regionais e políticos do mesmo esquema na maioria do País. É o tema parte: aquele foi deputado estadual, tem o seu problema político implantado na mesma base. É o candidato a deputado e que é prefeito, mas recebe uma carta do ministro do Tribunal de Contas estadual para que vote no seu candidato. A prefeitura não tem fiscalização.”

Mais uma vez, observa-se um comportamento patrimonialista no padrão de indicação dos Conselheiros. Argumento suavizado, porém corroborado, pelo Ministro Alberto Hoffman (Senado Federal, 1987, pg. 83) na mesma reunião:

“Esse depoimento devo prestar porque em alguns Estados os Tribunais de Contas funcionam bem. Em outros, regularmente bem. Mas há inúmeros Estados em que, realmente, o retrato é aquele feito há pouco pelo Constituinte Furtado Leite.”

Mais atualmente, em 2014, 60% dos Conselheiros de TCs eram antigos políticos (Paiva & Sakai, 2014); dois anos depois, esse número aumentou para 80% (Sakai & Paiva, 2016). 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). Conforme entrevista, novamente essa caracterização das indicações gera proteções ao grupo:

Há uma captura desses cargos para um ambiente político, que transformou isso [as indicações] em um negócio privado das maiorias ocasionais dentro do parlamento, de governadores, prefeitos ou presidente da república que necessitam de apoio para governar.

Nossa história mostra que 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)

Ao longo dos anos, e ainda hoje, as indicações de Conselheiros corriqueiramente sequer debatem as características técnicas dos candidatos. A partir da Constituição de 1967, notórios conhecimentos jurídicos, econômicos, financeiros ou de administração pública passaram a ser um requerimento para investidura no cargo de Conselheiro (Loureiro et al., 2009). Contudo, segundo Sakai & Paiva (2016), ainda hoje muitos Conselheiros são indicados mesmo sem possuir graduação ou relação profissional com a área de finanças públicas. Além disso, após 1967, também passou a ser 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, é exatamente o não cumprimento dos requisitos constitucionais um dos maiores problemas do modelo brasileiro de Tribunal de Contas:

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 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. Especialmente em relação aos Conselheiros-substitutos, os Conselheiros podem definir aspectos sobre suas competências nos órgãos colegiados 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). Também se tornou usual que os Conselheiros-substitutos não atuem em todos os processos do TC, sendo que em apenas 6 dos atuais 33 Tribunais de Contas é permitida a discussão em todos os processos (AUDICON, 2019). Mais do que isso, 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, até hoje existem estados em que não há a existência da carreira de Conselheiro Substituto – apesar do cargo ter sido criado em 1918 - além de outros em que nenhum Conselheiro efetivo é de carreira (Melo, Pereira & Figueiredo, 2009; AUDICON, 2019).

Outra característica dos Tribunais de Contas é o poder dos Conselheiros 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], mas político apenas um ou outro. Não era uma prática comum ter vereador ali, um ou outro. Tinha mais pessoas ligadas à políticos. O deputado pede uma indicação, um parente. Lá no Tribunal tem o filho do Deputado X¹¹, a prima do Governador, tem cunhada do Deputado Y. Cargos que foram nomeados. [...] É uma prática que, infelizmente, é comum.

Segundo levantamento feito por Cunha (2019) em 23 TCs, há em média 30% de cargos comissionados; sendo que em Tocantins, mais da metade dos servidores não são efetivos. As entrevistas mostram que parte desta dinâmica advém *background* político dos Conselheiros:

Se vem para ser conselheiro um cidadão que lá no parlamento tinha 50 assessores, ele vai tentar trazer no mínimo 20 para dentro do Tribunal. Ele acha que dá. Nós [auditores] achamos que não dá. Nós não só achamos, como temos certeza que não dá. Mas ele [Conselheiro] vai forçar, ele vai procurar trazer [alto número de assessores].

Tais posições ajudam a lógica elite-patrimonialista a se alastrar pela organização. As barganhas interpessoais aconteceriam, portanto, em dois níveis: primeiro, na já tratada indicação do próprio Conselheiro que obtém ganhos econômicos (ex. altos salários e bonificações) e mantém status (cultural) como aliado político dos auditados; segundo, no nível interno os Conselheiros podem indicar pessoas para funções comissionadas que representam altos benefícios econômicos – além da função do Presidente em distribuir cargos de chefia com gratificações que, por vezes, dobram os salários de auditores concursados. Segundo as entrevistas realizadas, em ambos os casos, tal benefício econômico faz parte de uma dinâmica de troca de favores, em que os indicados são capturados e desempenham atividades requeridas em troca da alta remuneração que recebem. Portanto, a lógica elite-patrimonialista é também o guia de ação para atores que estão em posições de poder intermediárias, na chamada zona mediadora (Javor & Jancsics, 2016), como comissionados e servidores com funções

¹¹ A frase original foi alterada visando manter em sigilo o nome do TC citado.

gratificadas – independentemente de serem 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 com a instituição [ler como organização]. Tem um outro componente que é o seguinte, tem 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. Ora, qual é a autonomia que ele tem? 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 Tribunais de Contas sobre a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (descritos em Nunes et al., 2019) passa pela decisão dos Conselheiros. Muito embora exista o Manual de Demonstrativos Fiscais, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, alguns Tribunais de Contas utilizam critérios próprios para mensurar a Receita Corrente Líquida ou deduzir itens no cálculo da despesa com pessoal. Segundo as entrevistas, os critérios utilizados por alguns destes Tribunais não são técnicos, mas sim decisões dos Conselheiros visando aumentar espaço fiscal para a 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 Tribunal de Contas – 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 – nesta data, cerca de 68% da população não sabia responder qual o propósito dos TCs. Um exemplo simples 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 TC¹² 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.

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. Ainda, não ocorrem divergências na maioria dos processos julgados pelo pleno. Essa prática acontece em um conjunto específico de processos. Porém, por vezes, não obedece a critérios técnicos, conforme explicitado por um dos entrevistados.

¹² A frase original foi alterada visando manter em sigilo o nome do TC citado.

Mais de 85% dos processos os Conselheiros acompanhavam a instrução do corpo técnico, que são esses processos de pessoal. Tinha 5% que era discordância do Ministério Público [de Contas], ou do próprio Conselheiro, mas fundamentada. Outros 10%, não tinha fundamentação. O Conselheiro falava assim “de acordo com a minha consciência” voto em desacordo com o corpo técnico, sem fundamentar. E normalmente esses processos envolviam editais, contratos de grandes valores, obras. Então percentualmente o acompanhamento parece alto [85%], mas nesses processos de valores ficava evidente a divergência. Às vezes eu acompanhava sessões em que o advogado, situações idênticas, em que a irregularidade era a mesma [...] para o município X¹³ deu parecer favorável com ressalva, para o município Y - na mesma situação, idêntica - parecer contrário. Por quê? Porque o prefeito do município X tinha um esquema lá com o Tribunal de Contas, então ele derrubava tudo.

Os “esquemas”, aos quais se refere o entrevistado anterior, têm chamado a atenção da mídia para os Tribunais de Contas. Teixeira (2017) traz evidências de denúncias sobre corrupção, resultantes de uma lógica elite-patrimonialista, em diversos TCs de diferentes estados brasileiros. 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 corrupção¹⁴ e a divergência entre pareceres técnicos e julgamento.

[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. E o mais assustador, independente do relatório, fosse bom ou não, ele servia de moeda de troca para que os conselheiros obtivessem vantagens indevidas.

Depois do então presidente do TCE Rio de Janeiro fazer acordo de delação, nós ficamos sabendo que, pelo que ele apresentou na delação, de acordo com a qualidade do relatório, quanto melhor o relatório, quanto mais preciso o relatório de auditoria, quanto mais presente no relatório de auditoria as provas materiais que determinavam comportamentos impróprios na realização das despesas de recursos públicos, mais caro era vendido esse relatório.

¹³ A frase original foi alterada visando manter em sigilo os municípios e o nome do TC citado.

¹⁴ Até o presente momento os Conselheiros envolvidos estão sendo julgados. Todos os trechos trazidos nesta tese são baseados em relatos que se tornaram públicos, divulgados pela mídia especializada e em artigos acadêmicos. Garante-se o pressuposto de inocência a todos até o final do processo judicial.

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 Tribunal de Contas. “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 município¹⁵ 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.

[Deve-se] evitar que esse tipo de situação aconteça de forma recorrente como vem acontecendo no Brasil. Mas dá para perceber que não é uma coincidência. Então, se não tiver mudanças, [...] porque manter uma estrutura cara, já que os servidores de tribunais de contas normalmente são bem remunerados, para agir dessa forma?

Lins (2002, pg. 216), traz em seu discurso o posicionamento de que Ministros ou Conselheiros de Tribunais de Contas 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 Tribunais de Contas 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. Corroborar 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 vantagemzinha nossa, estratégica, pessoal. E aí nós não somos melhores do que ninguém que estamos criticando. Se a gente estiver pensando que tem que ter indicação política para ter

¹⁵ A frase original foi alterada visando manter em sigilo o município, o estado e o nome do TC citado.

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 Tribunais de Contas. 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 Tribunal de Contas – 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.

2.3.2 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 (similar ao tratado em Thornton, Jones & Kury, 2005) através da atuação de associações profissionais. Atores guiados pela lógica técnico-profissional executam algum trabalho buscando alterar a distribuição de poder entre as lógicas no campo organizacional (Suddaby & Viale, 2011). O grande direcionador da lógica é o *compliance* legal. As práticas associadas à esta lógica são a racionalização e transparência dos trabalhos de auditoria, incluindo a informatização dos processos e busca por apoio do controle social, relatórios de auditoria técnicos objetivos – sempre legalmente embasados - e, finalmente, treinamentos e capacitações para aumentar conhecimento formal.

O marco legal que origina a criação do primeiro Tribunal de Contas brasileiro, um decreto do Ministro da Fazenda Rui Barbosa, ocorre em 1890. Contudo, o Tribunal de Contas entra em funcionamento apenas em 1893, devido aos esforços de outro Ministro da Fazenda, Serzedelo Corrêa. Com o surgimento da República e, inflamados por seus ideais, Rui Barbosa e Serzedelo Corrêa obtiveram a energia de propulsão necessária para transformar em realidade

a ideia de um Tribunal de Contas, que já pairava no ar antes destes atores entrarem em cena (ver Vellozo & Jorge, 2018). O Tribunal de Contas brasileiro adotou um modelo napoleônico, caracterizado por uma função judicante. Esta estrutura seria posteriormente replicada por todos os TCs subnacionais. Porém, diferente do que fora implementado na França por Napoleão, Rui Barbosa defendeu o modelo italiano em que o Tribunal de Contas seria responsável pelo exame prévio (e não posterior) de todas as despesas do Governo – podendo verificar sua legalidade antes de serem efetivadas. Em um momento de grave desordenamento das contas nacionais, em meados de 1890, o Tribunal de Contas era visto por alguns membros do campo organizacional como a solução para a melhor gestão da coisa pública:

O Governo Provisório reconheceu a urgência inadiável de reorganizá-lo (*o sistema de contabilidade e ordenamento das contas*); e a medida que vem propor-vos é a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições (sic) de revisão e julgamento, cercado de garantias - contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil. (Barbosa, 1999).

Dessa forma, o Tribunal de Contas parece nascer, no que diz respeito ao ambiente regulatório, sob uma lógica técnico-profissional direcionada a promover a eficiência da administração pública. Segundo Scliar (2009), ao analisar a exposição de motivos de Rui Barbosa supracitada, fica explícito que o Tribunal de Contas deve atuar alicerçado no julgamento e exame do cumprimento às leis. Loureiro et al. (2009) mostra que as competências legais dos Tribunais de Contas foram alteradas ao longo de sua existência, aumentando ou se reduzindo, dependendo das Constituições Federais e, principalmente, da característica dos governos autoritários (ou não) que comandaram o Brasil. Por exemplo, enquanto as Constituições de 1937, 1964 e 1967 reduzem as competências dos TCs, as Constituições de 1934, 1946 e 1988 ampliam a sua atuação (Mansour, 2002).

De qualquer forma, os TCs, por muito tempo, foram órgãos que se limitavam a averiguar a conformidade dos atos de governantes segundo Lei 4.320/1964 - fato que ainda hoje é relevante nas suas auditorias (Azevedo & Lino, 2018) – e no imaginário dos gestores públicos havia a impressão de que o seu funcionamento era frágil, quase inoperante (Reis, Dacorso & Tenório, 2015). As entrevistas sugerem que havia poucos servidores concursados nos TCs até a mais recente redemocratização do Brasil. Ainda, existia uma forte ameaça de extinção dos TCs no final da década de 90 (Melo, 2013). A descrença na capacidade técnica dos TCs

ameaçou sua atuação como fiscalizador da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF); tal competência só foi atribuída após argumentações do Instituto Rui Barbosa junto ao Congresso Nacional sugerindo que os TCs eram os únicos órgãos com capilaridade suficiente para fiscalizar a aplicação da referida Lei (Loureiro, Teixeira & Prado, 2008). Ademais, as diversas competências atuais dos TCs brasileiros só foram asseguradas na Constituição Federal de 1988. Portanto, desde o final da década de 80 – e com destaque para a LRF - ocorre um aumento substancial da relevância deste órgão no cenário brasileiro (Mansour, 2002; Loureiro et al., 2009).

Portanto, inicialmente os TCs não estavam tecnicamente preparados para assumir um papel preponderante em resposta ao aumento de suas competências. Em 2002, a Fundação Instituto de Administração (FIA/USP) apontou deficiências nestes órgãos, como a baixa integração e coordenação entre diferentes Tribunais de Contas, morosidade em processos desenvolvidos sem automatização – ou seja, em papel - sinalizando defasagem tecnológica, e uma péssima 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), em cooperação com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Apesar de Rocha & Zuccoloto (2017) serem céticos com relação aos resultados obtidos pelo PROMOEX no que tange aos seus impactos na administração pública, o programa atingiu resultados ao modernizar práticas e procedimentos internos dos TCs relacionados à maior celeridade e informatização, integração entre órgãos e gestão de recursos humanos (Silva & Mário, 2018). Segundo entrevista concedida à Melo (2013), um dos pioneiros do PROMOEX afirmou que os encontros técnicos e a criação de redes fortaleceram o profissionalismo nas atividades de controle externo – ou seja, atuaram a favor da lógica técnico-profissional.

Atualmente, a força de trabalho dos Tribunais de Contas 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 (como o Ministério Público, Poder Judiciário e o próprio Legislativo) também percebem que os auditores

concurados nos TCs apresentam elevado nível de conhecimento específico no que se refere aos trabalhos nas auditorias de legalidade (Arantes et al., 2005).

Durante muitos anos se viu os Tribunais de Contas como a casa de contadores e advogados. Mas a Constituição de 88, que elevou um pouco mais as nossas atribuições, fez com que entrassem diversos tipos de profissionais, concursados [...] eu sou auditor da área de engenharia. Hoje nos Tribunais existem muitos auditores da área de TI [entre outras]. [...] Definitivamente os Tribunais de Contas são casas riquíssimas do ponto de vista técnico. Francisco Gominho, Presidente ANTC, evento em 12/Dez/2009.

Como parte da lógica técnico-profissional, esses servidores buscam garantir a eficiência da gestão pública. Essa é uma característica de auditores que acreditam ter o trabalho 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, nessa luta que hoje é uma luta nacional, principalmente no combate à corrupção né, e na qual os TCs tem um papel sim bem ativo, a gente nota que isso sim, de alguma maneira, motiva os auditores aqui. Digo isso por mim e pelos colegas.

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 – portanto, em obediência ao disposto na Constituição de 1988 sobre a indicação destes cargos pelo poder Executivo. As associações de classe dos Tribunais de Contas também levantam um posicionamento contrário às indicações meramente políticas de Conselheiros. Um exemplo é a campanha “Ministro e Conselheiro Cidadão”, mobilizada pela Federação Nacional das Entidades dos Servidores dos Tribunais de Contas do Brasil (FENASTC), 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, e a previsão de pelo menos metade das vagas

atualmente de prerrogativa de escolha pelos parlamentos, contemplando a atuação como servidor do controle externo e em atividades realizadas pelas profissões correlacionadas à atividade-fim dos TCs, minimizando a escolha de caráter político-partidário” (Fenastc, 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. Neste sentido, Amauri Perusso, presidente da Fenastc discursou em sessão da Câmara dos Deputados, em 2016:

Servimos ao Estado e não a um governo. Na essência, servimos à sociedade.

Parte relevante dos esforços na prática destes atores guiados pela lógica técnico-profissional passa pelo combate à corrupção. Segundo o Procurador Júlio Marcelo, em evento público no Rio de Janeiro, em dezembro de 2017:

Nós [Tribunais de Contas] somos a primeira trincheira no combate à corrupção. Qual é o órgão que está lá fora da administração para fiscalizar municípios, fiscalizar estados, fiscalizar os órgãos federais? Não é o Ministério Público, não é a Polícia. [...] Os TCs são a primeira trincheira do combate à corrupção.

Cabe retornar a discussão para os escândalos de corrupção dentro dos Tribunais de Contas, 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 Tribunais de Contas 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” (Fenastc, 2014). Há uma clara distinção entre as lógicas vigentes nos TCs, que fica explícita nas frases 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.

Temos uma credibilidade pública. A sociedade faz de um duro julgamento dos Conselheiros que foram presos, mas ela olha com respeito para os servidores, e isso faz uma grande diferença. Aqui está nossa diferença. Ninguém, do povo, está jogando pedra nos servidores. Eles reconhecem, os jornalistas reconhecem [a credibilidade].

Foi comum durante as entrevistas com servidores da camada técnica dos Tribunais de Contas o uso da linguagem “nós” e “eles”, referindo-se respectivamente aos auditores e aos 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 à 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.

Alguns Conselheiros já seguem uma linha mais “vamos fazer do jeito que está na lei”. Que entendem isso. Não são todos resistentes [por exemplo, no caso da interpretação da LRF].

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” descrito por Peci e Pulgar (2019). Este foco é esperado em países que seguem o modelo napoleônico (Stapenhurst & Titsworth, 2001).

[o dever do auditor é] que a gente cumpra o que prevê a legislação, respeite o direito a ampla defesa e contraditório como prevê a constituição e não haja com abuso de poder. Ou seja, que a gente haja 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. Não se deve deixar de ressaltar todos os entraves que uma visão estritamente tecnocrática pode trazer para a administração pública. De qualquer forma, o papel destes relatórios de auditoria é reforçado pela visão técnico-profissional. Este é o conjunto de auditores legalistas, como tratado em Peci e 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 nos TCs (Moraes, 2006). Primeiro, a grande expansão das escolas de contas, responsáveis por treinamentos e capacitações de servidores. Ainda, os Tribunais de Contas 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). De qualquer maneira, a aproximação da maioria dos TCs com a INTOSAI, especialmente através da sua associação de seus Conselheiros presidentes junto a *Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions* (OLACEFS), demonstra que haveria uma tendência ao fortalecimento de uma lógica técnico-profissional.

Segundo, a criação de ouvidorias e espaços de interação direta com os cidadãos e a sociedade civil organizada, 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, efetivando parcerias e ações conjuntas com entidades públicas e privadas e participando de movimentos sociais, ultimando que as atividades desempenhadas pelos servidores de Tribunais de Contas resultem na plena transparência dos atos políticos e de gestão dos entes públicos” (Fenastc, 2014). Finalmente, há o fortalecimento de uma rede de controle entre diferentes organizações do campo. Conforme Francisco Gominho, em evento público, dezembro de 2017:

Já 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. [...] Nós temos Tribunais que já estão trabalhando com o que há de mais avançado em termos de defesa do patrimônio público, que é a especialização, uso da inteligência e a parceria interinstitucional.

Ainda como exemplo da integração entre Tribunais de Contas 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 Tribunais de Contas brasileiros fazem parte de tal acordo, com a devida anuência dos respectivos Conselheiros Presidentes.

Terceiro, a informatização, já citada anteriormente, que torna o processo mais célere reduz erros e permite a comparação e cruzamento de dados (Aquino, Azevedo & Lino, 2016; Reis, Dacorso & Tenório, 2015).

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 Tribunais de Contas 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 forte movimento de associações de classe buscando reivindicar a “emancipação” dos auditores (e do Tribunal de Contas como um todo), num claro movimento de resistência à lógica elite-patrimonialista.

2.4 Discussão: multiplicidade de logicas institucionais e a independência da auditoria

Os resultados anteriores levam à discussão de que a multiplicidade de lógicas (incompatíveis) gerando variação de práticas afetaria, *de facto*, a independência organizacional e operacional dos Tribunais de Contas. Dessa forma, discutem-se os efeitos da existência de múltiplas lógicas dentro das organizações de auditoria. 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 práticas de auditoria sem influência externa. O Quadro 1, a seguir, mostra como escolhas de *design* institucional e organizacional que estariam atrelados a independência *de jure* (conforme está nas leis e normas) segundo a literatura prévia, são distorcidos e reinterpretados, gerando menor independência *de facto* (conforme ocorre na prática).

Quadro 1. 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 Tribunais de Contas 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 Tribunal de Contas, como no caso dos gabinetes de Conselheiros-substitutos ou Ministério Público de Contas.

Fonte: Elaborado pelo autor

Primeiro, quanto à independência **organizacional**, a lógica elite-patrimonialista afeta diretamente a indicação dos Conselheiros, com evidências de que esta lógica dispersa no campo atua não privilegiando a capacidade técnica e conhecimento específico 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 – como tratado em Blume e Voigt (2011) e Gendron et

al. (2001), a indicação de antigos membros do Executivo ou da coalizão do legislativo, gera riscos à independência. 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 práticas de nepotismo cruzado entre membros do Tribunal de Contas, Assembleia Legislativa e poder Judiciário.

Sobre a indicação de cargos de chefia, o que é uma boa prática para independência *de jure* – o fato de que estas indicações e, também, a remuneração associada aos cargos, não fica à mercê do Executivo (Guthrie & English, 1997) – torna-se o contrário *de facto*. A indicação que não prioriza características técnicas, mas sim busca o apoio incondicional do indicado às decisões dos Conselheiros (baseando-se no incentivo econômico da gratificação) gera permeabilidade da politização a todos os níveis organizacionais, reduzindo a independência do órgão. Conforme Battilana (2006), indivíduos que pertencem às elites institucionais, e se beneficiam de tais arranjos, tendem a reforçar a sua dominância através de estratégias que cooptam grupos com menos poder ou *status*; neste caso, Conselheiros capturando auditores (via benefícios pecuniários) para manter a lógica elite-patrimonialista na organização.

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 – de forma que a independência *de jure* se contrasta com o revelado *de facto* - se assemelhando à discussão sobre sinecura trazida por Morin (2011). 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. Exemplos são os casos de reversão de pareceres de auditoria pelos Relatores e Conselheiros (Azambuja

et al., 2018). Muito embora a reversão de pareceres seja uma estratégia para garantir o devido processo legal, os entrevistados sugerem que em determinados casos esta acontece sem a devida justificativa técnica e de forma opaca – ou seja, sem a devida transparência dos atos para a população, em relatórios finais que não apresentam o resultado da auditoria técnica, apenas o voto dos Conselheiros. Em outros casos, devido as barganhas políticas associadas aos cargos de chefia (concursados), o relatório técnico de auditoria já é produzido com algum viés, ou vício, que geraria sua nulidade.

Outra forma de afetar a independência operacional é através do estrangulamento financeiro ou de tempo de auditoria disponível. Por exemplo, os entrevistados citam que por vezes o planejamento anual de auditoria apresenta agendamentos irrealistas – com poucos dias de auditoria *in loco* para cobrir grandes áreas de uma prefeitura, por exemplo. Outros entrevistados citam que há uma atrofia dos Ministério Público de Contas e dos gabinetes de Conselheiros substitutos – em geral, sem pessoal capacitado, sem recursos de *hardware* e com alto fluxo de processos para serem analisados.

Finalmente, há uma discussão recente sobre efeitos negativos das organizações de auditoria, principalmente relacionada à questão de eficiência do setor público (ver Bonnolo, 2019). A literatura já discute que as organizações de auditoria são a principal fonte de legitimidade para as escolhas e ações dos auditados (Power, 1994; Gustavson e Rotstein, 2013), neste caso, prefeituras municipais. Contudo, a lógica elite-patrimonialista, que diminui a independência dos Tribunais de Contas e, portanto, reduz a qualidade da auditoria como um todo (Favere-Marchesi, 2000) atuaria legitimando escolhas governamentais que não foram ótimas, no sentido de eficácia e eficiência. A baixa qualidade da auditoria pode se dar em bloqueios organizacionais que impedem impropriedades de serem encontradas, ou, em um segundo momento, de julgamentos de processos que não reportam à sociedade ou ao legislativo as ações danosas tomadas pelo Executivo. Isso ocorre por conta da opacidade e secretismo presente nas práticas da lógica elite-patrimonialista – ampliada pela inexistência de um órgão que controla os controladores (Clark et al., 2007), como seria o Conselho Nacional de Tribunais de Contas. Esse é um lado negro, ou um efeito negativo da atuação de órgãos de auditoria em que a lógica elite-patrimonialista – caracterizada pela defesa e autoproteção de um grupo de atores via barganhas políticas – é predominante.

A independência dos Tribunais de Contas 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 (Oliver, 1991). 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 Tribunais de Contas. Essas seriam 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; Clark et al., 2007; 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. Mas, como visto e já previamente difundido na literatura, apenas a existência de regras formais não conduz, necessariamente, a práticas institucionalizadas no campo organizacional – podendo haver desacoplamento entre as práticas organizacionais e o que é formalmente requerido (Meyer & Rowan, 1977; Oliver, 1991).

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 Tribunais de Contas 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 reinterpretam 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 Tribunais de Contas 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. E o mesmo padrão é encontrado na Espanha (Carvalho & Rodrigues, 2018).

2.5 Conclusões do capítulo

Este capítulo buscou caracterizar a presença de múltiplas lógicas institucionais em uma organização de auditoria que segue o modelo napoleônico e analisar como tal multiplicidade afetaria a sua independência. Foi observada a existência de duas lógicas conflitantes no processo de prestação de contas apreciadas pelos TCs. Primeiro, uma lógica elite-patrimonialista, que persiste desde a gênese dos TCs no final do século XIX. Essa lógica é caracterizada pela busca a maximização (ou manutenção) de ganhos políticos, econômicos ou culturais através de barganhas interpessoais. Segundo, há a emergência de uma lógica técnico-profissional, no mínimo, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, cujo foco é proteger o interesse público e otimizar o gasto de recursos pelos governos de forma objetiva e impessoal.

As lógicas encontram-se dispersas no campo organizacional e dentro das organizações individuais – e, mais importante, 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 Tribunal de Contas. 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 Tribunais de Contas 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 Tribunais de Contas gerem de benefícios para a sociedade.

Sendo assim, os achados corroboram com discussões acerca da politização político-partidária ou eleitoreira de Tribunais de Contas. 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 Tribunais de Contas 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 Tribunais de Contas, em última instância, depende da relativa importância que a sociedade dá para o órgão.

3. Manutenção de *organizational wrongdoing*: o caso Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

Escândalos recentes, tanto no setor público como no setor privado, como Enron e Arthur Andersen, benefícios em contratos de direito de exibição de competições da Fifa, ou os resultados obtidos e, também, os fins que justificariam os meios utilizados durante a operação Lava-Jato têm direcionado a atenção da população e da literatura acadêmica para um conjunto de más práticas organizacionais, relacionadas a violação de leis, códigos profissionais e princípios éticos – também conhecido como *organizational wrongdoing* ou *organizational misconduct* (The Intercept, 2019; Sugden & Tomlinson, 2017; Palmer, 2017; Palmer, Smith-Crowe & Greenwood, 2016; Greve, Palmer & Pozner, 2010).

Em geral, a literatura avançou consideravelmente na discussão das causas de más práticas organizacionais, especialmente no nível de análise individual, e também quanto as suas consequências para o nível organizacional (Palmer, 2017; Palmer et al., 2016). Ainda, ao longo do tempo, más práticas organizacionais deixaram de ser conceituadas como um fenômeno atípico - passando a serem vistas como recorrentes e associadas às mesmas estruturas e processos organizacionais desenhados para garantir eficiência e efetividade de organizações como, por exemplo, estruturas de poder formal hierarquizadas (Palmer, 2013).

A variação entre as ações consideradas boas ou más práticas, sob o mesmo fluxo de processos e estrutura organizacional, pode ser explicada pelas lógicas institucionais presentes nas organizações. As lógicas institucionais são *frameworks* cognitivos, historicamente constituídos, que definem o comportamento de atores organizacionais (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012). Dessa forma, o que se sugere é que más práticas não ocorreriam em uma organização apenas por conta de características individuais dos líderes ou por sua estrutura de distribuição de poder, mas também pelas lógicas institucionais que integram essa organização. Por exemplo, no caso da Arthur Andersen, a adoção de uma lógica corporativa em detrimento da lógica profissional (ou fiduciária) parece ter levado os membros da empresa de auditoria às práticas que resultaram na sua condenação pública (Palmer, 2017; Thornton et al., 2012).

Apesar dos avanços, ainda há muito para ser explorado pela literatura nesta temática. Por exemplo, por conta do foco excessivo nas causas de más práticas em organizações, ainda não há estudos que tratam sobre as estratégias utilizadas para sua manutenção ao longo do tempo (Palmer et al., 2016). Pouco foi explorado sobre como tais práticas consideradas inadequadas seriam mantidas em uma organização cujas lógicas institucionais acomodadas

internamente são conflitantes ou incompatíveis ao longo da cadeia hierárquica (ver Spence & Carter, 2014). Este capítulo analisa **as estratégias utilizadas por atores com maior poder no processo de manutenção de *organizational wrongdoing* em uma organização com lógicas institucionais incompatíveis.**

Uma organização que tipicamente tem sido alvo de crítica no Brasil são os Tribunais de Contas que, ao menos desde Loureiro et al. (2009), são vistos como organizações politizadas – em que se pese, conexões político-partidárias. Mais recentemente, Teixeira (2017) traz diversas evidências de práticas inadequadas que ocorrem nestas organizações. Ainda, anteriormente nesta tese, discute-se que os Tribunais de Contas são organizações caracterizadas por, ao menos, duas lógicas institucionais – sendo uma lógica técnico-profissional, que prioriza a impessoalidade e o bem público, e outra uma lógica elite-patrimonialista, baseada em barganhas que geram benefícios para um grupo exclusivo.

A pesquisa adota abordagem uma abordagem qualitativa. Foram feitas entrevistas e análise de documentos utilizando-se o caso do Tribunal de Contas Estado do Rio de Janeiro, em que más práticas organizacionais foram expostas, em 2017, pelo Ministério Público e Polícia Federal. Segundo as informações do Ministério Público Federal, um percentual de propina era repassado para os Conselheiros deste Tribunal de Contas em grande parte dos contratos firmados entre o Governo Estadual e empresas privadas. Aqui a definição de más práticas organizacionais adotada não é um juízo do pesquisador, mas sim fato empírico observado por agentes de controle na sociedade – conforme sugestão metodológica em Greve et al. (2010).

Os resultados apontam que a dinâmica de poder, formal e informalmente estabelecida, dentro da organização foi crucial para que a lógica institucional técnico-profissional voltada para proteção do interesse público - ver capítulo anterior - fosse silenciada enquanto atores guiados pela lógica elite-patrimonialista executavam estratégias que visavam maximizar ganhos exclusivos deste grupo – o que é definido como imoral (Ashfort & Lange, 2016) e muitas vezes, infringe aspectos legais.

3.1 *Hierarquia e poder como fonte de más práticas organizacionais*

Mas práticas organizacionais podem ser definidas como o comportamento de indivíduos dentro de uma organização que transgrida a linha imaginária que separa o que é certo daquilo que é errado; esta transgressão é avaliada por um agente de controle na sociedade (Greve et al., 2010). O agente de controle é definido como um ator que representa uma coletividade e é capaz

de impor sanções em nome desta mesma coletividade (Greve et al., 2010). A linha imaginária entre o que é certo e errado, bem como a coerção do agente de controle, é uma função determinada pelas instituições vigentes – considerando leis, códigos profissionais e princípios éticos amplamente aceitos (Palmer, 2017). Em outras palavras, uma má prática organizacional é aquela que não é legítima segundo avaliação de um agente de controle que atuaria como fonte de legitimidade (ver Deephouse & Suchmann, 2008).

Este comportamento ilegítimo pode envolver transgressão às leis ou utilização de princípios imorais, que são definidos como comportamento auto-interessado que, intencionalmente ou não, prejudica terceiros (Greve et al., 2010; Ashfort & Lange, 2016). Portanto, más práticas organizacionais são construídas socialmente, dependem da avaliação de um agente de controle, e, portanto, variam em relação ao período e ao local em que ocorrem (Palmer, 2017). Por exemplo, no início da revolução industrial o trabalho infantil e turnos de trabalho que ultrapassavam dez horas diárias eram práticas organizacionais aceitas como adequadas – diferente do entendimento atual da maioria das sociedades contemporâneas.

Estudos anteriores trazem evidências de que as más práticas comumente se iniciam no topo da hierarquia organizacional (Ashforth & Anand, 2003; Palmer, 2017). Como a autoridade formal (que é uma forma de poder) está enraizada na hierarquia de organizações atores com menos poder podem ser compelidos por seus superiores a executar más-práticas (Ashforth & Anand, 2003; Palmer, 2008). Superiores não são apenas os mais altos escalões, mas também indivíduos em posições intermediárias da organização (Javor & Jancsics, 2016). Usualmente atores em posições hierárquicas superiores são vistos como legítimos tornando-se, portanto, mais provável que estes influenciem as ações dos subalternos (Phillips et al., 2004); por exemplo, ao se engajar em más-práticas, inadvertidamente autorizam que tais práticas ocorram em todos os níveis inferiores (Ashforth & Anand, 2003). Os laços sociais, típicos da elite, também auxiliam atores em posições de poder a criar oportunidades de conduta ilegal (Palmer, 2017).

Portanto, apesar da autoridade formal ser atribuída e desenhada para diminuir problemas de coordenação, e de laços sociais facilitarem trocas econômicas, estas mesmas estruturas sociais, e de distribuição de poder, que seriam utilizadas para disseminar boas-práticas também podem ser utilizadas para gerar más práticas - de forma que essas atividades se tornam rotineiras e dispersas nas organizações (Palmer, 2013).

Poder é um conceito central na literatura de más práticas organizacionais, sendo definido como um fenômeno relacional, em que um ator ou grupo (com maior poder) é capaz de afetar

as crenças e comportamentos de outro ator ou grupo (com menos poder) através de ações episódicas e sistêmicas (Palmer, 2013; Lawrence, 2008). Formas episódicas de poder são baseadas em ações discretas tomadas por atores específicos na hierarquia, e podem incluir influência ou o uso de força – muito embora a última não seja uma tática comum em organizações modernas (Lawrence, 2008; Pfeffer, 1981). A principal diferença entre influência e força é que a primeira afeta o cálculo de custos e benefícios de um ator para realizar determinada ação, enquanto a segunda restringe as ações possíveis de serem tomadas (Lawrence et al, 2001). Formas de poder sistêmico, por sua vez, são impessoais e operam através de rotinas e regras – sendo a base para estabilidade de processos nas hierarquias organizacionais (Lawrence, 2008).

Regras distribuem poder e a hierarquia é vista como uma forma legítima de atribuir papéis de poder dentro da organização (Lowndes & Roberts, 2013; Hardy & Clegg, 1996). Usualmente, atores e grupos com poder dentro das organizações têm a capacidade de desenhar as regras e rotinas que são fonte o poder sistêmico, gerando benefícios para eles próprios e favorecendo lógicas institucionais preferidas (Battilana, 2006; Lawrence, Winn & Jennings, 2001; Kellog, 2011). Lógicas institucionais são *frameworks* cognitivos que atuam como guias para as ações nas organizações (Thornton, Ocasio e Lounsbury, 2012). Porém, não basta o trabalho dos atores com poder na criação das regras e rotinas. Um conjunto de *non-elite actors* precisa fazer, diariamente, trabalho de manutenção das estruturas de poder e das lógicas institucionais presentes na organização (Lawrence, 2008; Lawrence & Suddaby, 2006). Ao menos em parte, estes atores que não fazem parte do grupo com maior poder, mas estão em posições intermediárias da organização, podem realizar más-práticas por conta da chamada “norma da reciprocidade”, em que recebem um favor – na forma de recursos econômicos, políticos ou culturais - do grupo com poder e tendem a retribuir esse favor na mesma magnitude (Palmer, 2008; Khan, 2012; Javor & Jancsics, 2016).

Por vezes, múltiplas lógicas institucionais podem fazer parte de uma mesma organização (Besharov & Smith, 2014). Tais lógicas podem variar em termos de compatibilidade e centralidade. Enquanto compatibilidade refere-se ao grau em que as diferentes lógicas prescrevem ações que sejam consistentes e se reforcem, centralidade é o grau em que as várias lógicas são vistas como igualmente válidas e relevantes para o funcionamento da organização (Besharov & Smith, 2014). Usualmente, as lógicas preferidas pelos atores com poder deveriam assumir preponderância na organização.

Estas diferentes lógicas podem estar distribuídas em diferentes departamentos de uma organização (Birkholz, 2015) e a especialização de tarefas em diferentes partes da organização pode facilitar más-práticas, pois atores de um departamento não tem acesso completo as informações e práticas desenvolvidas em outros departamentos, especialmente se forem departamentos superiores na hierarquia (Palmer, 2008; Ashforth & Anand, 2003). Como diferentes práticas estão associadas a diferentes lógicas, a departamentalização poderia aumentar o efeito negativo da especialização de tarefas, caso diferentes áreas da organização sigam lógicas institucionais incompatíveis no que se refere à execução de boas práticas.

Em resumo, se uma lógica institucional dominante trouxer consigo traços de menosprezo às regras legais e/ou limites morais muito abrangentes, é provável que ela leve ao surgimento de más práticas organizacionais (ver Palmer, 2017). Dependendo do poder relativo dos atores guiados por essa lógica (ex. se são atores com maior poder), estes devem criar regras e rotinas intra-organizacionais que beneficiam seu grupo de elite, e favorecem uma lógica institucional preferida que é traduzida nas práticas organizacionais. Assim, formas de poder sistêmico e episódico seriam utilizadas para manter as práticas de *organizational wrongdoing*, fortalecer a lógica dominante e mitigar a resistência de lógicas institucionais competidoras, que não são compatíveis – mesmo que também sejam centrais para a organização. Por exemplo, segundo Thornton et al. (2012), o desbalanceamento entre lógicas causado pela preponderância da lógica de mercado pode ser uma das raízes das más-práticas que levaram à crise global de 2008. Contudo, a discussão de manutenção das práticas inadequadas ainda não foi feita sob a ótica institucional (Palmer et al., 2016).

3.2 *Organização e processos nos Tribunais de Contas*

Os Tribunais de Contas são organizações de auditoria governamental responsáveis pela fiscalização financeira e entrega de serviços governamentais, que tem como principal função de apoio ao Legislativo a emissão de um parecer prévio sobre as contas do Poder Executivo (Speck, 2011; Hidalgo et al., 2016). No Brasil, existe o Tribunal de Contas da União, com competências atreladas ao governo central, e Tribunais de Contas regionais (TCs) que fiscalizam estados e municípios. Os TCs são autônomos e, apesar de seguirem um modelo Napoleônico (ver Stapenhurst e Titsworth, 2001), apresentam grande diversidade em relação à organização interna, interpretação de normativos legais e processos de auditoria (Lino & Aquino, 2018; Azevedo & Lino, 2019; Nunes et al., 2019). A literatura prévia traz evidências

de diversas más práticas organizacionais nos TCs (Loureiro et al., 2009; Teixeira, 2017). Os TCs são constituídos por membros do corpo instrutivo (auditores concursados), deliberativo (Conselheiros titulares), especial (Conselheiros-substitutos) e do Ministério Público (Willeman, 2016). Enquanto os Conselheiros titulares são, em sua maioria, indicados de forma político-partidária pelo Executivo e Legislativo (Paiva & Sakai, 2016; Loureiro et al., 2009), os outros atores ingressam na organização através de concursos públicos (exceto cargos comissionados).

Em relação a hierarquia formal, os Conselheiros titulares – e, principalmente, o presidente da casa – têm plena discricionariedade sobre os rumos da organização e exercem influência sobre os demais atores organizacionais (Moreira & Vieira, 2003). Faz parte do rol de ações a serem executadas pelos Conselheiros a decisão sobre regras e normas de conduta internas dos TCs, conferindo acesso as estratégias de poder que alteram de forma sistêmica as práticas internas (ver Lawrence, 2008). Ao mesmo tempo, o poder sobre distribuição de recursos também está a cargo dos conselheiros, especialmente no que se refere à indicação de cargos de confiança e funções gratificadas (Moreira & Vieira, 2003). Conforme Javor & Jancsics (2016), também há uma zona intermediária de atores com poder que, no caso dos TCs, seria representada por posições de chefia e cargos comissionados.

No capítulo anterior, sugere-se que duas lógicas institucionais permeiam os Tribunais de Contas. A lógica *técnico-profissional* busca “proteger o interesse público e otimizar o gasto de recursos pelos governos de forma objetiva e impessoal”. Outra lógica, chamada de *elite-patrimonialista*, “busca a maximização (ou manutenção) de ganhos políticos, econômicos ou culturais através de barganhas interpessoais”. Segundo as evidências de Loureiro et al., (2009) e Paiva & Sakai (2016) infere-se que a maior parte dos Conselheiros de Tribunais de Contas seriam guiados pela lógica elite-patrimonialista - por conta de seus laços político-partidários. O fenômeno de lógicas institucionais distribuídas de forma diferente ao longo da cadeia hierárquica de uma organização também ocorreu no estudo de Spencer e Carter (2014). Dessa forma, o topo da hierarquia organizacional seguiria uma lógica de auto-interesse mais próxima das más-práticas imorais (conforme Ashforth e Anand, 2003), o que é um dos fatores que geralmente inicia a disseminação de *organizational wrongdoing* ao longo da organização.

Azambuja et al. (2018) discutem o processo de prestação de contas anuais de governos municipais que são auditadas pelos Tribunais de Contas. Geralmente ele se inicia no corpo instrutivo, onde auditores concursados planejam e executam a auditoria. Essa primeira auditoria gera um relatório técnico que é encaminhado para um relator (em conjunto com um segundo relatório técnico elaborado pelo Ministério Público). O relator é selecionado entre os

Conselheiros titulares e emite uma opinião em acordo ou desacordo ao relatório técnico enviado pelo corpo instrutivo. Neste momento o relator pode pedir mais informações a serem auditadas pelo corpo instrutivo, devido à possibilidade dos auditados se defenderem enviando mais dados anexados ao processo. Após a inspeção de todos os arquivos encaminhados pela defesa do auditado, o relator emite sua opinião e encaminha os autos para o tribunal pleno, que é o conselho formado por todos conselheiros para a votação e julgamento final das contas. Agentes do corpo especial (Conselheiros substitutos) só participam deste processo no caso de necessidade de formação de quórum mínimo. As evidências sugerem que, mesmo quando irregularidades gravíssimas são apontadas pelo corpo instrutivo, relatores com raízes político-partidárias tendem a sugerir a aprovação das contas municipais de seus correligionários (Azambuja et al., 2018; Hidalgo et al., 2016).

3.3 Método

Este capítulo é baseado em um estudo de caso aprofundado, ou estudo de caso crítico (ver Yin, 2009, p. 47), no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ), utilizando entrevistas (efetuadas entre 2017 e 2019), documentos e notícias de jornal do mesmo período. O autor garantiu acesso ao caso após desdobramentos de investigações que apuraram um escândalo de corrupção no órgão, em março de 2017 – caracterizando um caso típico de *organizational wrongdoing*, dado que foi observado por um agente de controle, como Ministério Público e Polícia Federal (Greve et al., 2010). Através de um método abduutivo (Reichert, 2014), observou-se que parte das más-práticas desenvolvidas no TCE-RJ relacionavam-se à lógica elite-patrimonialista, a despeito da existência de um grupo de atores guiados pela lógica técnico-profissional. Tais lógicas são apresentadas e descritas no capítulo anterior como incompatíveis dentro do processo de prestação de contas municipais. O caso foi selecionado de forma proposital (Lavrakas, 2008), por conta de suas características (presença de más-práticas e de múltiplas lógicas institucionais) e do objetivo deste capítulo que é analisar as estratégias utilizadas por atores com poder no processo de manutenção de *organizational wrongdoing* em uma organização com lógicas institucionais incompatíveis. Destaca-se que, os resultados encontrados em casos únicos são generalizáveis para a teoria mas não para populações (Yin, 2009, p. 15); contudo, entrevistas complementares no campo reforçam que os resultados encontrados no caso crítico podem ocorrer em outras organizações de auditoria do setor público no Brasil.

3.3.1 Contexto do caso

Entre dezembro de 2016 e março de 2017, as operações “Descontrole” e “o Quinto do Ouro” – deflagradas pela Polícia Federal e Ministério Público Federal - investigaram um escândalo de corrupção em que Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro recebiam, na forma de propina, participação em percentuais do custo de execução de contratos de obras e serviços visando a aprovação da contratação de determinadas empresas. Segundo a denúncia apresentada pela Procuradoria Geral da República (PGR, 2018), operacionalmente, o primeiro pagamento era feito na aprovação do edital pelo TCE-RJ, em seguida outro pagamento na assinatura do contrato e, finalmente, outras parcelas eram pagas pelas empresas envolvidas quando recebiam os valores pela execução das obras. A denúncia cita operação criminosa conduzida por “membros do TCE-RJ, com a participação relevante de pessoas do Legislativo e do Executivo locais” (PGR, 2018, p.18).

Segundo apurado, o Conselheiro Presidente do TCE-RJ era quem controlava todo o fluxo de recursos ilícitos e, todos os pagamentos ocorriam concomitantemente à execução das obras (PGR, 2018). As reuniões relacionadas ao caso e a entrega de envelopes de dinheiro vivo ocorreriam dentro do gabinete do Presidente do TCE-RJ à época – em informações que o mesmo cita em sua delação premiada (PGR, 2018).

Segundo a delação premiada de representantes das empresas citadas (Andrade Gutierrez, Carioca Engenharia e Odebrecht), além dos Conselheiros beneficiados, atores dispersos na organização participavam como intermediários ou operadores do escândalo que inicialmente prendeu, e subsequentemente afastou, todos (exceto uma) Conselheiros do TCE-RJ (PGR, 2018). Ainda segundo as investigações, um servidor do TCE-RJ recebia os pagamentos diretamente das empresas e, em seguida, repassava os valores ao Conselheiro Presidente – ou, em casos especiais, diretamente nos domicílios de outros Conselheiros envolvidos. Os servidores citados como intermediários variavam conforme o gabinete e o Presidente do Tribunal, e cada gabinete de conselheiro tinha um servidor de confiança para auxiliar nos recebimentos; todos os citados nas investigações eram membros comissionados dos gabinetes dos conselheiros do TCE-RJ (PGR, 2018). Apenas um gabinete não participava do esquema. Segundo o jornal O dia (2017), cada gabinete de Conselheiro no TCE-RJ possuía 20 funcionários, sendo que o chefe e dois assessores recebiam salários de mais R\$30 mil – um valor muito superior à média dos auditores do corpo instrutivo. A denúncia da PGR (2018) analisada tem como foco a atuação dos Conselheiros, e não inclui terceiros envolvidos – ou

seja, servidores do TCE-RJ – de forma que as informações sobre participação de outros membros da organização ficam prejudicadas.

Cabe ressaltar que, em 2008, matéria da revista *Veja* intitulada “Compraram o Tribunal” apresentou evidências de uma investigação em que uma empresa de consultoria supostamente pagou para que as contas de municípios que ela prestava serviços fossem aprovadas; segundo as evidências, foram beneficiados o Presidente do TCE-RJ, quatro Conselheiros e alguns assessores de gabinetes. Ainda, o que este histórico sinaliza é que as más-práticas no TCE-RJ não são recentes e, não menos importante, não seriam relacionadas apenas à contratos de grande vulto – conforme PGR (2018), todos os contratos acima de R\$5 milhões tinham 1% do valor destinado para os Conselheiros do TCE-RJ. As evidências sugerem que parte das más práticas também ocorreriam no processo de Prestação de Contas anuais de prefeitos de municípios fluminenses. Tal proteção político-partidária Prefeitos municipais, envolvendo ganhos pecuniários para membros do TCE-RJ, foi alvo de Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) na Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, resolução 761/2009 de autoria da deputada Cidinha Campos. Nas justificativas da CPI, a autora diz que a empresa de consultoria citada “trabalhava para várias prefeituras fluminenses interessadas em aprovar suas contas no Tribunal e, para isso, não precisava de advogados. Bastava comprar conselheiros”, corroborado na matéria publicada na revista *Veja* (2008). Cabe destaque que os Conselheiros foram absolvidos por falta de provas no julgamento do Superior Tribunal de Justiça, em 2016, sendo este parecer contrário à sugestão do Ministério Público Federal, que solicitava a condenação deles por corrupção passiva.

Apesar do escândalo recente, que afastou os Conselheiros titulares do TCE-RJ, envolver predominantemente ganhos ilícitos através de editais de contratação de obras e serviços, o foco deste capítulo está na proteção de aliados políticos no processo de prestação de contas anuais – uma forma de *organizational wrongdoing* que ocorre, e é, de fato, também corroborada por evidências supracitadas.

3.3.2 Coleta de dados

As fontes utilizadas para a coleta de dados foram, preponderantemente, entrevistas e documentos. Como este caso crítico foi tratado de forma relevante pela mídia especializada, notícias de jornal foram uma fonte importante para análise. Ainda, o acesso ao caso não era

algo trivial e garantido - devido ao contexto de corrupção que se estabeleceu na organização e, subsequentemente, tornou-se público.

Para acessar o caso e estabelecer confiança com os entrevistados, a primeira etapa foi obter permissão formal da então Presidente interina do TCE-RJ. Dessa forma, os autores puderam entrevistar auditores, Conselheiros, Conselheiros-substitutos e ex-membros do Ministério Público de Contas. A permissão foi concedida após avaliação pela Presidente interina de ofício enviado pelo autor e seu orientador de doutorado, por e-mail, em 05 de dezembro de 2017. Em resumo, o ofício solicitava inicialmente entrevistas com a Presidente interina e com o Secretário-Geral de Controle Externo e com o Diretor-Geral da Escola de Contas e Gestão do Tribunal, inicialmente. A primeira entrevista ocorreu com a própria Presidente interina, e obteve-se autorização para novas rodadas de entrevistas com a mesma e com os diversos atores organizacionais supracitados – através de amostragem bola de neve (Rapley, 2014). Apesar do provável viés dessa forma de amostragem, é a mais recomendada para estudos desta natureza (Javor & Jancsics, 2016).

No total foram entrevistados sete auditores, e três Conselheiros ou Conselheiros-substitutos e um ex-membro do Ministério Público de Contas. Alguns dos entrevistados participaram mais de uma vez, de forma que totalizaram 16 entrevistas com média de 54 minutos de duração. As entrevistas foram feitas por à distância, por Skype, telefone ou *Whatsapp*, seguindo a preferência do meio de comunicação e do horário escolhido pelo entrevistado – alguns preferiram falar fora do horário de trabalho, enquanto outros optaram por fazer a entrevista diretamente da sua mesa no TCE-RJ. Os entrevistados potenciais foram contatados por email, preferencialmente. Alternativamente, seguindo a amostragem bola de neve, o contato telefônico do autor era disponibilizado para que um entrevistado repassasse para outro.

As entrevistas foram gravadas e transcritas de forma literal, sempre tempestivamente para manter o ritmo da pesquisa e aumentar a qualidade das *probing questions* em entrevistas posteriores (Biernacki & Waldorf, 1981; Kowal & O'Connell, 2014) - o que pode incrementar a velocidade na saturação dos dados (Schreier, 2014). A transcrição literal busca garantir a fidedignidade do que foi dito (Christians, 2000). Todos os arquivos foram salvos em arquivo encriptado e sem conter informações que pudessem identificar o entrevistado. Foram utilizadas frases ditas pelos entrevistados no artigo, porém estes permaneceram anônimos, como forma de suscitar confiança e diminuir resistências à gravação. Garantiu-se também a participação voluntária dos participantes (Christians, 2000) ou seja, só entraram em detalhes e temas que se

sentiram à vontade para comunicar. Por conta do caráter retrospectivo das entrevistas e, também, pela troca das posições de poder na organização analisada – após o escândalo de corrupção – acredita-se que é justificada a ausência do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido. Contudo, afirma-se novamente que todos os procedimentos sugeridos como pilares da conduta ética em pesquisa, segundo (Christians, 2000), foram seguidos. Foi utilizada estratégia de *member checking* – em que os achados da pesquisa são enviados para checagem do respondente (Cho & Trent, 2006) com alguns entrevistados que se tornaram respondentes-chave, mas não foram sugeridas alterações substanciais na narrativa oferecida pelo autor; uma das sugestões relevantes foi o pedido de exclusão de uma tabela com informações sobre o *background* de cada entrevistado, justificada pela garantia do anonimato dos mesmos e aceita pelo autor.

Utilizaram-se dois roteiros semi-estruturados, cuja diferença estava no fato de um deles ser aplicado à *elite interviews* com os atores que não eram auditores (Leech, 2002; Richards, 1996), contudo em ambos o objetivo principal foi observar as práticas relevantes para manutenção de más práticas organizacionais no caso analisado. As mesmas práticas foram comparadas com as lógicas institucionais detalhadas no capítulo anterior. Finalmente, os roteiros continham perguntas abertas e ampla possibilidade de uso de *probing questions* para tratar temas emergentes (Eisenhardt, 1989).

O roteiro utilizado para entrevistar auditores considerava questões sobre as principais oportunidades e desafios para desempenhar seu papel na organização, suas atividades e rotina de trabalho diária (práticas), além de informações de *background* social e organizacional (incluindo desde a formação, até a experiência na organização e sub-unidade ao qual estavam atrelados no organograma). Também foi pedido que detalhassem as principais mudanças que ocorreram no Tribunal nos últimos 6 meses, ou seja, após o escândalo de corrupção e afastamento dos Conselheiros titulares.

Quanto as “*elite interviews*”, o roteiro semi-estruturado focou nas interações entre Conselheiros e auditores no processo específico de prestação de contas anuais de governos. Tais interações foram separadas entre o momento presente e anterior ao escândalo de corrupção ser deflagrado, visando observar pontos de contato em que as práticas dos Conselheiros poderiam impactar o trabalho de auditoria. Também foi perguntado sobre o fluxo de processos organizacionais relacionados a prestação de contas anuais dos municípios. Finalmente, foram feitas perguntas de *background* social e organizacional (trianguladas com documentos públicos).

De forma suplementar, foram analisadas notícias de jornal com o objetivo de triangular as práticas levantadas durante as entrevistas com o que foi revelado pela mídia (Flick, 2007). Foi selecionado o período de 1970 até 2018 para esta análise, pois, (i) o contexto do caso mostra que más práticas organizacionais perduraram por anos, (ii) os Conselheiros afastados iniciaram suas carreiras profissionais no final dos anos 1960 e, finalmente, (iii) há evidências de uma lógica elite-patrimonialista – associada à más-práticas organizacionais - presente nos Tribunais de Contas desde antes da Constituição Federal de 1988. Mais de cem jornais publicados no estado do Rio de Janeiro no período analisado foram utilizados, através da hemeroteca da Biblioteca Nacional. Foram utilizadas como palavras-chave os termos “Tribunal de Contas”, “Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro” e “TCE-RJ”. Do conjunto de artigos selecionados, também foram pesquisados os nomes do Conselheiros afastados devido ao escândalo de corrupção em 2017, bem como o nome dos Conselheiros que os substituíram. A amostragem de notícias à serem analisadas seguiu a sugestão aleatória proposta em Bauer (2007). Também foram analisados documentos internos do TCE-RJ, como o regimento interno, organograma, lei orgânica, minutas de reuniões e alguns processos de prestação de contas anuais selecionados aleatoriamente ou sugeridos pelos entrevistados e, finalmente, manuais de auditoria.

O conjunto de dados obtido também foi utilizado em outros artigos pelo autor. Contudo, a problemática de pesquisa não se confunde, sendo que este capítulo foca na manutenção de *organizational wrongdoing* antes do escândalo de corrupção tornar-se público. Em outro artigo, já submetido, contemplam-se as formas de trabalho institucional (Lawrence & Suddaby, 2006) utilizadas por atores com poder antes e depois do choque externo (escândalo de corrupção) afetando a acomodação das lógicas institucionais dentro do TCE-RJ - bloqueando ou desbloqueando determinados comportamentos organizacionais.

3.3.3 *Análise de dados*

Após a coleta de dados descrita acima, foi realizada análise de conteúdo com o objetivo de reduzir o material coletado, convergindo para os pontos específicos que se relacionavam ao objetivo da pesquisa (Bauer, 2007; Schreier, 2014). Adotou-se, ainda, uma perspectiva neopositivista da análise de entrevistas (Roulston, 2014) em que a percepção dos entrevistados é entendida como factual. Dessa forma, torna-se relevante que as múltiplas fontes de dados (ou seja, os vários entrevistados) sejam úteis para verificar os pontos de vista reportados, até o ponto

em que novas informações não sejam adicionadas por novos informantes – ou seja, atingiu-se a saturação dos dados (Schreier, 2014).

Durante as entrevistas, temas emergiram dos dados, inicialmente baseados nos blocos de questões que faziam parte do protocolo de pesquisa, e foram discutidos em reuniões orientador-orientado, gerando o que é chamado de *preliminar open coding* (Cornish, Gillespie & Zittoun, 2014). Os principais temas foram organizados em planilha eletrônica (Miles & Huberman, 1994). Além de comparar os temas entre entrevistas, eles também foram comparados com a literatura acadêmica anterior. Devido ao objetivo da pesquisa, o foco do *coding* foram os “seis Cs” – causas, contextos, contingências, consequências, covariâncias e condicionantes (Thornberg & Charmaz, 2014). Essa interação contínua entre a literatura prévia e os dados obtidos no caso, típica de estudos abduativos, permitiu refinar as categorias de análise que emergiram (Eisenhardt & Graebner, 2007).

3.4 *Más-práticas organizacionais no TCE-RJ: resultados e discussões*

A principal atividade dos Tribunais de Contas, no que se refere ao apoio ao Legislativo, é a análise da prestação de contas anual de prefeitos municipais e governadores (além do presidente, no caso do Tribunal de Contas da União) (Willeman, 2016; Hidalgo et al., 2016). Tal análise deve gerar um relatório, chamado parecer prévio, que é baseado no atendimento da gestão municipal às legislações vigentes, desde a Constituição, passando pela Lei de Responsabilidade Fiscal, entre outras. Contudo, como evidenciado anteriormente, por vezes este processo de análise e julgamento nos Tribunais de Contas passa a se situar à margem das leis e baseia-se em comportamentos auto-interessados (ver Azembuja et al., 2018; Loureiro et al., 2009), podendo prejudicar a sociedade - ao não mais proteger a gestão dos recursos públicos.

Segundo as entrevistas, más práticas de organizacionais relacionadas ao processo de prestação de contas anual dos prefeitos no Tribunal de Contas podem acontecer ao menos de duas formas distintas. Uma forma, explícita, é o uso de poder episódico – conforme descrito na seção de teoria - pelos Conselheiros para divergir e reverter pareceres técnicos de auditoria que recomendam a rejeição das contas de um aliado político. Esta prática vem sendo discutida na literatura atual, como em Azambuja et al. (2018) e Hidalgo et al. (2016). Outra forma, muito pouco explorada na literatura, é o uso de poder sistêmico baseado no controle de recursos e regras que guiam a conduta do corpo instrutivo de auditores, o que poderia mitigar a qualidade da auditoria, pois diminui-se a probabilidade de erros e irregularidades serem detectadas pelos

auditores em campo. Ainda, podem ocorrer ganhos na interação entre regras de poder sistêmico que reforçam o poder episódico dos Conselheiros.

Uma das causas da alta taxa de divergência e reversão sobre os pareceres técnicos – uma característica de poder episódico utilizado pelos Conselheiros - é a falta de transparência nos processos chave da organização, que não eram publicizados nem sob consulta. Até o momento em que o escândalo de corrupção veio à tona, os relatórios técnicos de auditoria não eram divulgados na íntegra em nenhum meio, físico ou eletrônico.

Até antes do afastamento dos Conselheiros, os relatórios de auditoria não eram divulgados na íntegra. Era só um resumo do relatório. Também existiam sessões [reuniões] secretas de Conselheiros.

Dessa forma que era impossível o exercício de controle social sobre as atividades de auditoria e portanto avaliar se havia divergência entre os relatórios de auditores e julgamentos dos Conselheiros. Cabe destaque que tal divergência pode ocorrer, desde que justificada com base legal, contábil ou financeira, o que nem sempre era o caso. Segundo entrevistas, os Conselheiros votam em desacordo do corpo técnico “de acordo com a sua consciência”, sem fundamentação e justificativa.

Como consequência da falta de transparência, sob o contexto de Conselheiros guiados por uma lógica institucional elite-patrimonialista, a Tabela 3 mostra que a média de divergência entre Conselheiros e corpo técnico (até o escândalo de corrupção ser revelado; as contas de 2016 já foram julgadas pelo novo corpo de Conselheiros) era considerável. Um exemplo de grande vulto:

Houve um processo do Maracanã, esse sim teve uma divergência meio que inexplicável, mas porque o relator... ele se valeu da ausência de transparência do Tribunal à época, em que ele mudou o voto em relação ao entendimento que foi construído pelo corpo instrutivo.

A estratégia de reversão é utilizada apenas como último recurso, devido ao custo político e de legitimidade, por ser facilmente verificável – desde que haja transparência dos relatórios de auditoria, ou que, ao menos, a opinião do corpo instrutivo conste no parecer prévio emitido pelo corpo deliberativo, é possível para qualquer parte interessada comparar os relatórios e observar se houve divergência.

Tabela 3 – Divergência das decisões de auditores, relatores e voto final do corpo deliberativo.

	2011 [%]	2012 ¹ [%]	2013 [%]	2014 [%]	2015 [%]
Aprovação de auditores	65	40	75	60	72
Aprovação final	65 [100]	40 [100]	75 [100]	60 [100]	72 [100]
Rejeição de auditores	26	51	16	31	19
Divergência Relator	18 [69]	20 [39]	12 [75]	19 [61]	9 [47]
Divergência corpo deliberativo	4 [15]	5 [10]	3 [19]	9 [29]	2 [11]
Rejeição final	4 [15]	26 [51]	1 [6]	3 [10]	8 [42]

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Nota: (1) Ano eleitoral, com regras específicas da LRF que impactam o número de rejeições.

Segundo o Presidente do TCE-RJ, à época, havia alguma preocupação com relação a divergências não fundamentadas. Nas palavras dele, “o corpo deliberativo tinha preocupação em não violentar a análise técnica da equipe de instrução”, de forma que exigências do corpo técnico eram postergadas por decisão dos Conselheiros – mas nem sempre diretamente revertidas (PGR, 2018; p. 85). Portanto, outra má prática presente no TCE-RJ era o engavetamento de processos, pedido de vista em processos, entre outras estratégias para postergar os prazos de julgamento. Parte destas práticas contavam com o apoio de servidores nas camadas intermediárias do Tribunal. Em geral, essa estratégia está ligada à capacidade de influenciar o que será ou não objeto de discussão (Pfeffer, 1981).

[Outra coisa] que os Conselheiros podiam fazer, e tal, era segurar a tramitação do processo.

No Rio de Janeiro 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 [pelo corpo instrutivo] e o que foi resultante do julgamento.

Essa é outra forma de poder episódico, cujas ações podem ser tomadas por Conselheiros ou por outros atores em cargo de chefia intermediária na organização. Por exemplo, segundo os entrevistados, até o escândalo de corrupção ser revelado, um sobrinho do Presidente do Tribunal de Contas trabalhava em um cargo específico em que todos os processos abertos contra os municípios tramitavam sob seu olhar. Dessa forma, ele tinha acesso a informações restritas

e, segundo entrevistas, “passava a informação para o município, vendia a informação e cobrava por isso”. Contudo, por vezes não era possível atuar em defesa dos municípios – assim, os entrevistados disseram que se houvesse “alguma coisa que pudesse comprometer [os Prefeitos], ou que ele não tivesse como não atender, ele segurava o processo ao máximo”.

O fato de o sobrinho do Presidente do Tribunal atuar desta maneira também expõe outra má-prática organizacional: a provisão indevida de cargos em comissão, de forma que os comissionados passam a dever favores – seguindo a norma da reciprocidade (Palmer, 2008). Parte desses favores é auxiliar na proteção de municípios, seja disponibilizando informação privilegiada, seja atuando diretamente nas peças técnicas do processo, criando justificativas para a não rejeição de contas do poder Executivo. Além disso, segundo relato dos entrevistados, podem ocorrer favores escusos em que pessoas ligadas aos Conselheiros obtêm cargos em prefeituras municipais, de forma que se garante a proteção do município em troca de benefício pessoal para estes indivíduos. Na mesma linha, o alto número de funções gratificadas aumenta o interesse de atores que seriam naturalmente guiados por uma lógica técnico-profissional em divergirem das práticas geralmente aceitas. Portanto, a lógica elite-patrimonialista está presente e guia o comportamento de atores concursados que recebem ganhos pecuniários por sua atuação em cargos em comissão e funções específicas – o que afasta a ideia de que apenas os Conselheiros são responsáveis pelas más práticas organizacionais. Destaca-se, que também é rejeitada a ideia de que a tecnocracia seria a solução para o problema em questão. Outra forma de poder episódico utilizado à época para manter más práticas organizacionais é o uso de força, como ameaças de realocação do auditor para outra localidade ou ameaças de exoneração da função gratificada.

Como tratado em Dunn e Jones (2010), o balanço entre logicas em uma organização oscila ao longo do tempo, dependendo do aumento ou diminuição de poder de determinado grupo. Cabe recordar que, assim como em Spence e Carter (2014), no caso analisado um condicionante das estratégias utilizadas é o fato de que a lógica político-elitista (ver capítulo anterior) é preponderante no topo da hierarquia organizacional. Ainda, a centralidade das lógicas institucionais se altera conforme o fluxo de trabalho de auditoria; a saber, os trabalhos de auditoria iniciam seguindo uma lógica puramente técnico-profissional e, ao final do processo, comumente seguem uma lógica elite-patrimonialista. Há, portanto, uma zona cinzenta durante o fluxo de auditoria em que atores provavelmente mesclam as duas lógicas vigentes no caso do TCE-RJ. Para manter o poder e as más-práticas organizacionais os Conselheiros (especialmente o Presidente) utilizam as funções gratificadas para gerar os incentivos

necessários para auditores – na baixa hierarquia - seguirem a norma da reciprocidade sob a lógica elite-patrimonialista. Dessa forma, é possível que a lógica favorita se alastre para níveis mais baixos da organização e para momentos iniciais do fluxo de trabalho, normalizando e rotinizando más práticas organizacionais – o que é chamado de “cultura de corrupção” por um dos entrevistados.

A gente sabe que existe uma cultura de corrupção que é difícil de romper. Os servidores [concursados] também acabam absorvendo isso, né? Na omissão, na convivência... Então, é uma coisa que infelizmente tem... essa cultura que precisa ser rompida.

Algumas vezes acontece que nossos chefes [diretores e coordenadores de auditoria, função gratificada] ficam sabendo que nosso relatório vai sugerir uma reprovação de contas. Imagina que você está no café e conta para alguém sobre o processo. Mais cedo ou mais tarde o chefe vai ficar sabendo e, se for do interesse dele, ele vai agir. Por exemplo, eu sei de casos em que o auditor deixou o processo em cima da mesa depois do expediente para continuar trabalhando pela manhã; mas o chefe pegou o processo e realocou para outro auditor [mais propenso a seguir uma lógica elite-patrimonialista] ou até mesmo emitiu uma sugestão de aprovação ele mesmo antes da manhã.

Além das práticas relacionadas ao uso de poder episódico, outra maneira de sustentar *organizational wrongdoing* é por meio de poder sistêmico. As rotinas comuns são condicionadas por regras que afetam o trabalho técnico do corpo instrutivo de auditoria – reduzindo a capacidade de reconhecimento de erros e irregularidades por parte dos auditores, como por exemplo, sobrecarga de trabalho, centralização do planejamento de auditoria, peças não informatizadas e o distanciamento entre o núcleo de poder e os departamentos subalternos.

Parte relevante da função de auditoria é que os auditores tenham liberdade e independência no processo de seleção dos objetos de auditoria, usualmente conforme critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade. Contudo, no período analisado havia uma sobrecarga de trabalho em funções acessórias de auditoria, que não eram vistas como essenciais pelos auditores, mas eram reforçadas por regras sistêmicas impostas pelos Conselheiros. Em resumo, havia remessas obrigatórias em papel que chegavam ao Tribunal, independentemente de serem requisitados, e deveriam ser analisadas. Esse volume de informações gerava menor tempo para auditoria *in loco* e um acúmulo de processos para serem analisados.

[A independência para selecionar objetos de auditoria] não era a cultura do Tribunal. Por causa dos envios obrigatórios, os atos eram enviados pelos jurisdicionados, os contratos,

sempre que um contrato era celebrado, contrato, edital, eles eram enviados com uma relação de documentos pré-determinados para o Tribunal de Contas. Havia uma ordem, não escrita, mas difundida, de que tudo que desse entrada no Tribunal deveria ter alguma análise. Então, o número de processos que entra no Tribunal, e que entrava até então, era realmente muito grande - e não tinha como dar conta disso! A gente não conseguia realizar inspeção *in loco*, que é a maneira mais efetiva de você encontrar e se deparar com os problemas... porque você tinha que ficar perdendo tempo analisando papel, analisando folha de papel. [...] Você analisa aquilo que o jurisdicionado te mandou, não foi nem você que determinou o envio.

Segundo outro entrevistado:

Aqui na SGE [Secretaria-Geral de Controle Externo] a gente tinha aproximadamente 500 servidores, dos quais 82% ficava fazendo análise de legalidade de processos de contrato e outros atos, internamente. Então os jurisdicionados enviavam para cá um contrato ou então algum ato como um convênio, consórcio, enfim. Eles enviavam todos os atos e contratos para cá e a gente analisava a legalidade desses atos e contratos segundo a documentação que eles tinham enviado. Então a gente recebia milhares, centenas de milhares de processos todo ano para fazer essa análise meramente formal, entendeu? E aí, a gente percebeu o seguinte... Foi feito um estudo, e a gente percebeu que muitas vezes quando analisávamos a formalidade dos contratos estava tudo OK, mas quando íamos *in loco* analisar o mesmo contrato a gente identificava diversas irregularidades. No caso de obras: a obra não tinha sido executada, os parâmetros definidos no contrato não tinham sido cumpridos, enfim, os critérios mínimos de qualidade não tinham sido observados. Então, na verdade, a gente dava conhecimento dos processos aqui e quando a gente ia fiscalizar *in loco* por meio de auditoria de conformidade a gente via que não era nada daquilo. E a gente empregava mais de 80% da nossa mão de obra para fazer esse trabalho que não tinha efetividade nenhuma para a sociedade.

Dessa maneira, apesar dos auditores continuarem executando uma tarefa técnica (análise de remessas obrigatórias em papel), eles não conseguiam executar práticas vistas como mais efetivas, de forma que havia desperdício de recursos relacionados ao tempo de auditoria. E, por conta do distanciamento entre o núcleo decisor (Conselheiros) e o corpo técnico de auditoria, a situação nunca se alterava. Quando perguntado se houve tentativas de apresentar esses estudos supracitados para o corpo deliberativo, um respondente disse:

Várias [tentativas]. Sim, sim... Inclusive de aumentar o limite [mínimo] de valor para a análise de contrato, para não mandar contrato para cá de qualquer valor e a gente ter que analisar. Porque era tudo! Se mandassem para cá um contrato de 800 reais a gente ia ter que analisar. Aí, imagine o custo do controle, você ter que pagar um auditor para auditar um

contrato de 800 reais. É um custo muito alto para a sociedade, e a gente não conseguia mudar. Nem isso a gente conseguia.

Ao serem questionados se não era possível ao menos apresentar aos Conselheiros detalhes destes estudos sobre quais as vantagens associadas à mudança da forma de se fazer auditoria no órgão (de auditoria remota via papel para auditoria *in loco*), a resposta esbarra novamente em mecanismos de poder episódico.

Não, até chegava [os estudos]. Mas não conseguia aprovar. A proposta não passava da Presidência. Parava ali na Presidência. Nem ia para o corpo deliberativo. A Presidência tem que pegar o normativo e pautar para votação. Se a Presidência não pauta, não é votado e não sai nada. É simplesmente não colocar em pauta para votação.

Dessa forma, as normas que mantêm o distanciamento entre Conselheiros e auditores levam a uma diminuição nas barganhas internas e negociação entre atores dentro da organização. Assim, a lógica preferida pelos atores com poder se reforça e, a lógica institucional conflitante não tem espaço para emergir – devido as regras formais. Esse jogo, finalmente, conduz à manutenção das estruturas de poder e das práticas associadas a *organizational wrongdoing*.

A execução de auditoria de legalidade remota via papel, em partes, também se devia à sub-utilização de sistemas informatizados e automatizados para auxiliar nos trabalhos técnicos. Por vezes foi citado que os auditores eram obrigados a utilizar planilhas com dados defasados para direcionar a auditoria, pois não havia o recebimento tempestivo dos dados. Também foi relatado que as áreas de controle externo, responsável pela auditoria, e a diretoria de informática sofriam com problemas de coordenação; desta forma, as demandas de controle externo não encontravam eco na produção de sistemas. Um dos entrevistados sugeriu que a diretoria de informática não produzia os resultados esperados por conta da sua composição, em termos de recursos humanos.

A Diretoria-Geral de Informática, atualmente, no organograma do TC, não é vinculada à Secretaria-Geral de Controle Externo. Ela tem uma vinculação mais próxima à presidência do Tribunal. E ela [DGI] até bem pouco tempo - mas isso foram coisas que foram reveladas no calor de todas aquelas confusões envolvendo os Conselheiros - ela era utilizada como um lugar para depositar os indicados, os apadrinhados, enfim... Havia muita gente que ocupava um cargo na Diretoria de Informática e que não trabalhava com isso, que não trabalhava na área de informativa. E eu tenho até um colega que me informou, que reportou, que era até

comum haver em uma semana uma determinada pessoa e na semana seguinte outra que ele nunca tinha visto na vida [trabalhando na DGI]. Enfim, era uma bagunça generalizada.

Em resumo, as evidências sugerem que as relações de poder existentes na organização analisada foram fundamentais para a manutenção de más práticas ao longo dos anos. Além disso, observou-se que a manutenção destas más-práticas dependia, em grande parte, do poder relativo associado aos atores guiados pela lógica institucional elite-patrimonialista (que se caracteriza por barganhas políticas visando benefício próprio). Essa contribuição é relevante pois caracteriza as causas de provável subversão da estrutura de poder hierárquico, que idealmente é desenhada para aumentar coordenação e facilitar as transações internas em uma organização.

O que estes achados sugerem é que as pesquisas devem analisar se *organizational wrongdoing* é mantido justamente pela lógica institucional dominante em cada segmento da organização. A lógica institucional que envolve e é mantida pelos atores com poder induz práticas que podem transgredir a lei ou serem imorais. Nestes casos é mais provável que o *organizational wrongdoing* torne-se parte do “DNA” da organização, ou seja, disseminado em diferentes departamentos e sendo usado para diferentes finalidades. Para tal, os atores com poder devem se engajar em diversas estratégias para manter a preponderância da sua lógica preferida. No caso analisado é importante observar alguns aspectos relevantes:

- (i) A falta de transparência nas práticas desempenhados pelos atores com poder, atua impedindo o acesso de outras fontes de legitimidade às rotinas organizacionais, ao mesmo tempo em que diminui a informação sobre as práticas no ambiente intra-organizacional. Dessa forma atores (subalternos ou não) guiados por uma lógica institucional incompatível não conseguem acessar recursos informacionais para combater as práticas vigentes;
- (ii) Atores com maior poder desenham regras formais que permitem a criação de relações intra-organizacionais que suscitam a norma de reciprocidade (Palmer, 2008) dos atores subalternos. A reciprocidade destes atores-chave (subalternos) é importante para sustentar a lógica institucional preferida pelos atores com poder em diferentes departamentos da organização – institucionalizando as más práticas.
- (iii) Ainda, os atores com poder podem atuar visando diminuir a centralidade das lógicas incompatíveis (guiadas por ações morais e legais) na organização. Ao

diminuir a preponderância de tais lógicas, há “espaço livre” para a manutenção e expansão das práticas de *organizational wrongdoing*.

3.5 Conclusões do capítulo

O objetivo deste capítulo foi analisar as estratégias utilizadas por atores com poder no processo de manutenção de *organizational wrongdoing* em uma organização com logicas institucionais incompatíveis. Utilizou-se o caso do Tribunal de Contas do Estado Rio de Janeiro, pois agentes de controle identificaram más-práticas, consideradas ilegítimas, ocorrendo em processos organizacionais; além disso esta organização tem como característica a acomodação interna de lógicas institucionais divergentes ou incompatíveis.

Os resultados apontam a lógica institucional que induz as práticas nos papéis de poder da organização ajuda a perpetuar o *organizational wrongdoing*. No caso em análise, as práticas inadequadas nascem nos papéis de poder e são legitimadas pelas relações de poder e trocas internas (baseadas na norma da reciprocidade) – tornando-se parte do esperado na organização. Os atores com maior poder no Tribunal de Contas (os Conselheiros) adotaram algumas estratégias para manter e expandir a dominância da sua lógica institucional preferida. As estratégias preferidas foram a falta de transparência nas escolhas organizacionais, o desenho de regras formas e normas informais que aumente a probabilidade de geração de reciprocidade entre atores organizacionais da média hierarquia (posições de chefia e cargos comissionados) e, finalmente, diminuição da centralidade de lógicas institucionais incompatíveis. Tanto os Conselheiros quanto os atores-chave subordinados à norma de reciprocidade, atuam de forma ativa na manutenção de práticas de *organizational wrongdoing*. Enquanto Conselheiros tem papel relevante legitimando e construindo as normas sistêmicas que alicerçam tais práticas, os atores com reciprocidade atuam preponderantemente às executando – sempre evitando a exposição externa dos atos, que não seriam aceitos socialmente. Dessa maneira, observa-se maior reflexividade dos atores com poder na organização ao desenhar e manter as práticas inadequadas, enquanto atores em posições subalternas acabam repetindo o comportamento de forma menos reflexiva.

Assim, neste caso, observou-se que é relevante analisar qual é a lógica institucional que guia os atores com poder nos casos de *organizational wrongdoing*. Em resumo, em organizações em que atores com poder são guiados por lógicas institucionais cujas bases legais e morais sejam amplas ou fluidas tendem a apresentar más-práticas por conta da influência do poder hierárquico (formal e informal) sobre os resultados da organização. Da mesma maneira,

pesquisas futuras podem avaliar como o rebalanceamento de poder em organizações, caracterizado pela emergência atores com poder guiados por lógicas alicerçadas em princípios legais e morais, pode gerar respostas contrárias às práticas de *organizational wrongdoing*.

4. O futuro da pesquisa em Tribunais de Contas

Mesmo com o papel central assumido pelo Tribunal de Contas da União no processo de *impeachment* da ex-presidente Dilma Roussef, recentemente, 8 em cada 10 brasileiros não sabiam dizer o que é um Tribunal de Contas ou qual sua finalidade - segundo pesquisa encomendada pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon, 2016). Tal desconhecimento, por vezes, ameaçou a própria existência dos Tribunais de Contas devido à interesses que convergiam para sua extinção (Lins Neto, 2000).

Recentemente, contudo, diversos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios passaram a fazer parte do cotidiano da população devido à escândalos de corrupção, nepotismo, entre outros casos noticiados pela mídia (Teixeira, 2017). Conforme dito pelo Procurador Júlio Marcelo de Oliveira, Presidente da Associação Nacional do Ministério Público de Contas (AMPCON), 2017, em evento do movimento MudaTC no Rio de Janeiro:

“Os Tribunais de Contas viveram nas sombras nestes “cento e poucos” anos de República. Viveram nas sombras. Agora estão aparecendo, e aparecendo graças a aquilo que têm de pior. [...] Isso até nos entristece, porque é como se só houvesse isso nos Tribunais de Contas... e há muito mais.”

Há, portanto, um movimento de evidenciação sobre os Tribunais de Contas, que também deve se refletir na academia. Neste capítulo, a comunidade acadêmica é convidada a iluminar a discussão sobre estas organizações de auditoria do setor público, tão importantes para a eficiência e transparência da gestão pública (O’Donell, 1998). Argumenta-se que estas já não podem mais estar às margens do debate, ou “nas sombras”.

A próxima seção destina-se a analisar o estado da arte das pesquisas sobre Tribunais de Contas no Brasil. Em seguida, são levantadas sugestões de contribuição para a consolidação de uma linha de pesquisa futura em Tribunais de Contas.

4.1 Onde chegamos? A evolução das pesquisas sobre Tribunais de Contas

Historicamente o espaço destinado aos estudos destes órgãos pertenceu ao campo do direito¹⁶ e as publicações mantidas pelos próprios Tribunais de Contas – privilegiando aspectos legais e normativos. O foco deste capítulo é nas publicações da área de administração,

¹⁶ Ver Carvalho & Rodrigues (2018) para uma lista recente de teses e dissertações no campo do direito.

administração pública e contabilidade, em que o número de publicações sobre a temática dobrou¹⁷ desde 2015, trazendo um novo enfoque processual e organizacional para o debate.

A literatura prévia documentou *insights* valiosos sobre diferentes aspectos dos Tribunais de Contas. No nível de **campo organizacional**, estudos tratam sobre a evolução e potenciais falhas de seu *design* institucional – seja em relação ao modelo de auditoria, ao padrão de indicação de Ministros e Conselheiros, ou discutindo os impactos do Programa de aperfeiçoamento das Cortes - o Promoex (Silva, 1997; Loureiro, Teixeira & Prado, 2008; Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009; Rocha & Zuccolotto, 2017, Silva & Mário, 2018, Luz, Sousa & Filho, 2019). Arantes, Abrucio e Teixeira (2005), por sua vez, tratam sobre a legitimidade dos Tribunais de Contas perante outros *stakeholders*. Finalmente, alguns estudos abordam a transparência e o grau de comunicação dos Tribunais de Contas com o poder Legislativo e a sociedade civil (Rocha, 2013; Santos et al., 2013; Speck, 2013a; Speck, 2013b).

Este primeiro conjunto de artigos traz evidências de que os Tribunais de Contas passaram, ao longo dos anos, por períodos de aumento e restrição de suas competências. Recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Constituição Federal de 1988 são tratados como marcos legais que ampliaram consideravelmente a capacidade de atuação e relevância destes órgãos. Por conta da ampliação de competências, o Promoex surgiu como uma grande estratégia de capacitação que gerou resultados positivos em termos de criação de redes entre Tribunais de Contas, planejamento estratégico e informatização; mas, por outro lado, teve impacto limitado quanto a influência de tais órgãos sobre a gestão pública. Os Tribunais de Contas passaram a ser vistos com bons olhos por *stakeholders* internos da administração pública, conferindo-lhes certo grau de legitimidade, contudo ainda há uma percepção de que as decisões destes órgãos não são preponderantemente técnicas – e parte disso seria explicado pela indicação política de Ministros e Conselheiros e pela resistência à criação de carreiras de Conselheiros-substitutos e do Ministério Público de Contas. Contudo, em relação à sociedade civil, os Tribunais de Contas ainda são distantes e apresentam falhas de comunicação com tal público – apesar da implementação de ouvidorias, por exemplo.

¹⁷ Breve nota metodológica: neste capítulo foi feita uma revisão sistemática da literatura nacional sobre Tribunais de Contas. Primeiro, com foco em publicações na área de Administração e Contabilidade, foram pesquisados artigos com as palavras-chave “Tribunais de Contas” e “Tribunal de Contas” (ou, em inglês, “Court of Accounts”, “Court of Audit”, “Audit Court” e “Supreme Audit Institution”) em todos os periódicos nacionais com QUALIS CAPES acima do extrato A2. Artigos apresentados em congressos, publicados em revistas internacionais ou capítulos de livros foram extraídos da análise de referências dos artigos publicados nos periódicos analisados. Segundo, analisou-se a publicação recente das revistas mantidas por Tribunais de Contas que possuem revisão cega por pares (*double blind review*) e que publicam frequentemente até o ano de 2019 – a saber, a revista do Tribunal de Contas da União e a revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Quanto ao **nível organizacional** dos Tribunais de Contas, a literatura se divide entre aqueles que observam os processos internos e os que analisam estruturas de poder nas Cortes. Quanto aos **processos internos**, os estudos apontam para fontes de isomorfismo em alguns casos, como no planejamento estratégico e uso de tecnologia da informação (Aquino, Azevedo & Lino, 2016; Silva & Mário, 2016) e diversidade em outros tópicos, como processos de auditoria, regimentos internos e interpretações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal (Fernandes, Fernandes & Teixeira, 2018; Lino & Aquino, 2018, Azevedo & Lino, 2018; Nunes, Marcelino & Silva, 2019). O processo de informatização dos Tribunais de Contas é destacado no estudo de Reis, Dacorso & Tenório (2015) e Aquino, Azevedo e Lino (2016). Este conjunto de artigos demonstra que a tecnologia da informação passou a fazer parte do dia-a-dia dos Tribunais de Contas, alterando seus processos internos, de forma mais proeminente após os anos 2000. Mesmo assim, a maior parte das auditorias feitas ainda são focadas na legalidade, e há pouca capacidade de elaboração de auditorias financeiras (contábeis). Os Tribunais de Contas são diversos no que se refere aos seus fluxos de processos internos, às normas de auditoria que seguem, aos processos de auditoria utilizados (ex. rodízio de auditores, uso de matriz de risco, auditoria *in loco*) e, também, no processo de interpretação de normativos legais (como a Lei de Responsabilidade Fiscal).

Por outro lado, há uma crescente linha de pesquisa que tenta desvendar os impactos de **estruturas de poder internas** dos Tribunais de Contas, no relacionamento e na forma de indicação de Conselheiros, Conselheiros-substitutos e auditores (Moreira & Vieira, 2003; Hidalgo, Canello & Lima-de-Oliveira, 2016; Laureano et al., 2017, Azambuja, Teixeira & Nossa, 2018) que afetaria a independência destes órgãos (como tratado nesta tese). No que se refere às estruturas de poder, os artigos suportam que o papel de Conselheiros é a maior fonte de poder intra-organizacional, seja na elaboração de normas que vão afetar os ritos internos das cortes, seja no julgamento final de matérias de auditoria. Há evidências de que os Conselheiros, quando indicados politicamente, impactam negativamente a rejeição de contas de municípios. Nestes casos, mesmo que a auditoria (corpo instrutivo) dê como sugestão a rejeição das contas, o Conselheiro relator reverte a decisão e aceita as contas. Tal impacto não é visto quando os Conselheiros são indicados através das carreiras de substituto ou do Ministério Público. Dessa forma, sugere-se que o padrão de indicação dos Conselheiros pode afetar a independência dos Tribunais de Contas – desde que a lógica institucional dominante no plenário seja ligada à barganhas políticas.

Por fim, parte da literatura se dedica a explorar os **impactos** das ações dos Tribunais de Contas sobre a gestão pública, por exemplo, tornando gastos com educação mais efetivos (Carvalho, 2008; Amorim, Diniz & Lima, 2017); ou, simplesmente, apontando as principais causas de rejeição de contas, ou seja, as irregularidades que os municípios cometem que são apontadas pelos Tribunais de Contas (Kronbauer et al., 2011). Boas, Hidalgo e Melo (2018) não encontraram evidências de que a rejeição de contas por um Tribunal de Contas influencia a capacidade de prefeitos se elegerem.

4.2 Para onde ir? Construindo uma agenda de pesquisa futura.

Apesar dos avanços observados na seção anterior, este capítulo defende que muito ainda pode ser explorado. A seguir, é feito o convite à comunidade acadêmica para discutir um grande número de temas e preocupações relevantes na temática dos TCs, talvez mudando pressupostos até então amplamente aceitos, trazendo novos *insights* que podem direcionar a área de pesquisa em Tribunais de Contas no futuro próximo. A seguir descrevem-se tópicos que podem ser analisados:

Consequências da existência de múltiplas lógicas institucionais nos TCs. Nos capítulos anteriores desta tese, se aponta a existência de duas lógicas institucionais nos Tribunais de Contas, quando avaliado o processo de prestação de contas anuais de municípios, em há que um determinado nível de conflito entre a lógica técnico-profissional (que prioriza a objetividade e independência da auditoria) com uma lógica elite-patrimonialista (direcionada por ganhos individuais via barganha política). Dessa forma, novas pesquisas devem tratar das consequências organizacionais deste conflito. Por exemplo, como atores guiados por diferentes lógicas se identificam com a organização? Como as lógicas conflitantes garantem determinado grau de legitimidade perante o grupo resistente? Como atores organizacionais são socializados em determinada lógica institucional? Quais os impactos das múltiplas lógicas para os resultados da organização de auditoria pública? Ainda, analisando outros processos ou departamentos nos TCs, é possível que outras lógicas institucionais sejam capturadas, por exemplo, nas Escolas de Contas? Ainda, como a motivação de atores guiados por uma lógica contrária à dos atores com poder na organização se manifesta na prática? Essas são apenas algumas das perguntas que podem surgir como consequência de estudos explorando a acomodação de lógicas institucionais divergentes nos TCs.

Reversão de pareceres como proxy para politização dos TCs. Estudos recentes têm tratado da discussão de interferência política na reversão dos relatórios técnicos de auditoria pelo relator do processo ou pelo pleno (Azambuja et al., 2018, Laureano et al., 2017, Hidalgo et al., 2016). Contudo, talvez o pressuposto de que toda reversão de pareceres tem natureza política seja muito forte. O desenho de pesquisa desenvolvido até então não prioriza a motivação da reversão de relatórios, e isso é explicitamente manifestado por Azambuja et al. (2018). Como os Tribunais de Contas são organizações extremamente hierárquicas e legalistas, por vezes a reversão dos pareceres pode se dar por conta do não atendimento do processo legal, ou falhas na condução do processo. Dessa forma, a motivação da reversão dos pareceres não é, automaticamente, político-partidária. Para além disso, algumas vezes o processo é instruído no corpo instrutivo contendo vícios que vão gerar sua nulidade – e isto deveria ser explorado com maior profundidade, buscando entender a natureza de erro acidental ou deliberado nestes casos. Ainda, é relevante saber quando e em quais processos os pareceres técnicos são revertidos, por exemplo, será mais preponderante em casos de obras de grande vulto ou na prestação de contas anuais, ou em ambos – por motivos diferentes?

Consequências da tecnologia da informação nos TCs. Parte dos estudos mostram o papel relevante assumido pela tecnologia de informação nos Tribunais de Contas, mesmo sem a alteração da forma de auditoria legalista (Reis et al., 2015, Aquino et al., 2016, Azevedo & Lino, 2018; Silva & Mário, 2018). Parte da literatura deveria antecipar quais as consequências organizacionais do uso da tecnologia da informação pelos Tribunais de Contas. Como o corpo instrutivo lida com as mudanças na forma de trabalho, resistindo ou adotando a auditoria via *softwares*. Conforme visto em Borali (2018), nos últimos anos os concursos de Tribunais de Contas têm priorizado a área de TI – isso sugere mais recursos sendo empregados nesta área? Por deter mais recursos, e influência sobre outras áreas de auditoria, o pessoal de tecnologia de informação pode ser considerado um guardião da lógica técnico-profissional - descrita anteriormente nesta tese? Como os TCs se capacitam internamente ou contratam desenvolvedores de *software* para colocar em prática sua estratégia de informatização? Afinal, como é decidida a estratégia de informatização seja para processos internos ou coleta de informações dos jurisdicionados?

Monopólio de auditoria pelos Tribunais de Contas? Sim, está descrito na Constituição Federal de 1988 que a atividade de auditoria do setor público fica a cargo dos Tribunais de

Contas. Porém, cada vez mais empresas privadas de auditoria, as chamadas *big four*, se aproximam da auditoria governamental no Brasil, criando áreas específicas que atuam muitas vezes em conjunto, como consultorias dos Tribunais de Contas. Dessa forma, é um erro assumir que não há atuação de *big four* no setor público brasileiro. Muito mais precisa ser explorado neste sentido. Por exemplo, como é a interação contratual entre as empresas privadas de auditoria e os TCS – e parte dos recursos do Promoex foi utilizado para criar tais conexões? Como as empresas de auditoria privada influenciam as práticas de auditoria nos TCs – inclusive participando de seminários e conferências da área? Já há auditores públicos, concursados ou comissionados, com *background* em auditoria privada, e como eles alteram práticas e teorizam sobre a forma de se fazer auditoria no setor público? Principalmente, como empresas de auditoria privada, como as *big four*, influenciariam a auditoria financeira (contábil) que ainda é incipiente nos TCs?

Uso estratégico da diversidade processual e interpretativa. Enquanto Fernandes, Fernandes & Teixeira (2018) mostram a diversidade de normativas, como regimentos internos, Nunes et al., (2019) demonstra que diferentes TCs aplicam interpretações distintas sobre normativas federais, como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Dessa forma, cada Tribunal tem uma distribuição de poder interna única, baseada no regimento, o que permite determinadas estratégias para uma lógica dominante aumentar seu poder. Mais do que isso, TCs partem de diferentes interpretações da legislação para executar auditoria - o que pode gerar respostas estratégicas em relação à legislação. Conselheiros podem definir processos de prestação de contas baseados em sua interpretação própria da legislação. Assim sendo, uma proposta de pesquisa seria “quais os efeitos negativos do apoio de determinado TC à sua versão de Lei de Responsabilidade Fiscal”? Ou, “como um grupo de atores guiado por uma lógica elite-patrimonialista (ver capítulos anteriores) pode se beneficiar de uma legislação que é, *a priori*, estritamente técnica”? “Como os TCs atuam gerando diferentes graus de normatividade (ver Franck, 1990) à normas federais no ciclo de gestão financeira ou além dele”?

Acredita-se que tais linhas de pesquisa necessitam do contato direto do pesquisador com o fenômeno pesquisado. De tal forma, diversas formas coleta de dados são aplicáveis para entrar no debate – desde entrevistas e grupos focais. Em termos de análise, desde análise narrativa até análise linguística de documentos formais e normativos. Ainda, métodos mistos com a

aplicação de *surveys* e posterior etapa de entrevistas também são apropriados, por exemplo, para compreender fatores motivacionais e de identidade dos auditores.

5. Considerações finais

Essa tese, analisada de forma global, responde aos chamados de pesquisa tanto no campo empírico (no caso da literatura de auditoria), quanto no campo teórico (ao tratar de estratégias para manutenção de práticas organizacionais inadequadas, ou ilegítimas). Como visto, há uma demanda por mais estudos na área de organizações de auditoria do setor público, especialmente no que se refere ao modelo de auditoria napoleônica – utilizado em países de origem latina na Europa e em grande parte da América do Sul e África (Hay & Corderi, 2018; Bonnolo, 2019; Johnsen, 2019). O que vem sendo demandado aos pesquisadores é que se entenda o *backstage* das práticas de auditoria, indo “além dos números”. Os resultados apresentados nesta tese sugerem que, além de ser necessário deixar de entender a auditoria apenas de forma técnica, também devem ser priorizadas abordagens de pesquisa mais próximas ao fenômeno, visando diminuir a miopia de estudos que enxergam apenas características formais destas organizações – sem se aproximar da prática real e cotidiana. No que se refere ao desenvolvimento teórico, a tese inova ao sugerir a relação entre o desbalanceamento de poder entre lógicas institucionais e as estratégias de manutenção de más práticas organizacionais (Palmer et al., 2016; Palmer, 2017).

Os resultados apresentados indicam que há a existência de, ao menos, duas lógicas conflitantes dentro dos Tribunais de Contas brasileiros, no que se refere ao processo de auditoria da prestação de contas anuais que são enviadas pelos municípios. A lógica elite-patrimonialista, é caracterizada pela busca da maximização (ou manutenção) de ganhos políticos, econômicos ou culturais de determinada elite (no caso, barganhas políticas entre Conselheiros e membros externos à organização, ou cargos comissionados e posições de chefia ocupadas por concursados na zona mediadora dentro da organização) através de barganhas interpessoais. 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.

No cenário atual, lógica elite-patrimonialista é preferida pelos atores com maior poder dentro dos Tribunais de Contas. Estes atores têm maior capacidade de reinterpretar e, de fato, até mesmo construir normas que serão utilizadas e guiarão os mais diversos processos organizacionais. Por conta de tal desbalanceamento de poder, é possível que estes atores utilizem estratégias específicas no processo de manutenção de más práticas organizacionais que gerem benefícios para eles ou para o grupo que fazem parte – mesmo com a existência da lógica técnico-profissional, que deveria gerar pressões para o fim das práticas inadequadas. No caso

específico do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro, as más práticas nasceram através das ações de atores em papéis de maior poder e foram legitimadas pelas relações de poder hierarquicamente constituídas e trocas de favores externas e internas à organização, que sugerem reciprocidade. A falta de transparência e regras de poder sistêmico que geram tal reciprocidade são essenciais para manutenção de más práticas organizacionais. Por conta disso, observou-se que as pesquisas devem analisar qual é a característica das lógicas institucionais que induzem comportamento nos atores com poder nas organizações.

As práticas inadequadas identificadas no caso do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro não necessariamente permeiam todos os outros Tribunais de Contas. Contudo, a lógica elite-patrimonialista faz parte de todos eles, e como visto, pode impactar sua independência operacional e organizacional *de facto*. Tal lógica, em geral, afeta o processo de indicação dos Conselheiros e há grande aproximação com os poderes Legislativo e Executivo devido às barganhas políticas, que também ocorrem na composição interna dos TCs, por exemplo, na indicação de membros de gabinetes. Essa forma de atuação pode, na realidade, e de forma mais ampla, coadunar com o presidencialismo de coalizão adotado em larga escala no Brasil. A predominância da lógica elite-patrimonialista afeta também as atividades operacionais dos TCs, resultando provavelmente em reversão de pareceres de auditoria pelos Relatores e Conselheiros – independentemente da gravidade das irregularidades encontradas (conforme Azambuja et al., 2018), ou por conta de vícios processuais que ocorrem deliberadamente na ação de servidores concursados em cargos de chefia. A falta de recursos também proveniente de decisões dos atores com maior poder na organização também afeta o planejamento de auditoria e sua execução – por exemplo, ao estrangular financeiramente determinadas áreas dos Tribunais de Contas mais propensas à seguir uma lógica técnico-profissional.

A presente discussão corrobora com evidências iniciais de politização político-partidária nos Tribunais de Contas, e nos efeitos deletérios que tal cenário pode gerar. A baixa qualidade da auditoria pode se dar em bloqueios organizacionais que impedem impropriedades de serem encontradas, ou, em um segundo momento, de julgamentos de processos que não reportam à sociedade ou ao legislativo as ações danosas tomadas pelo Executivo. Dessa forma, é necessário que haja novas formas de controle sobre a atuação dos Tribunais de Contas, seja a maior presença do controle social, seja a criação de um órgão externo responsável por fiscalizar a atuação das organizações de auditoria – como seria o caso do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas. Parte da discricionariedade dos gestores dos Tribunais de Contas em alguns tópicos, como a interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal (ver Nunes et al., 2019)

também poderia ser mitigada com a criação de um órgão como o Conselho de Gestão Fiscal. A grande questão é como e por quem tais órgãos seriam formados. Se o processo de seleção de membros destes órgãos seguir e priorizar traços da lógica elite-patrimonialista, a raposa cuidará do galinheiro.

A perspectiva de múltiplas logicas conflitantes, relações de poder internas e práticas inadequadas dentro dos Tribunais de Contas abre novas avenidas de pesquisa possíveis de execução, como visto no quarto capítulo desta tese. O posicionamento do autor é que a academia tem um papel relevante em explorar detalhadamente o funcionamento (ou mau funcionamento) destas organizações, e alertar sobre seus vícios organizacionais. Além disso, buscar estratégias para o fortalecimento da interação entre sociedade e Tribunais de Contas – que precisam ser legítimos perante a sociedade para, talvez, reorganizar suas práticas e realizarem todo seu valor social que, por enquanto, ainda parece ser latente.

Referências

- Amorim, K. A. F., Diniz, J. A., & de Lima, S. C. (2017). A visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(29), pp. 56-67.
- 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.
- Aquino, A. C. B., Pagliarussi, M. S., & Bitti, E. J. S. (2008). Heurística para a composição de referencial teórico. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(47), pp. 73-88.
- Aquino, A. C. B., Rocha, A. C., Olivieri, C., & Pinho, J. A. G. (2018). Editorial: - Controle Governamental, Accountability e Coprodução. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), pp. 123-127.
- 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.
- Ashforth, B. E., & Anand, V. (2003). The normalization of corruption in organizations. *Research in organizational behavior*, 25, pp. 1-52.
- Ashforth, B. E., & Lange, D. (2016). Beware of organizational saints: How a moral self-concept may foster immoral behavior. In: *Organizational wrongdoing: Key perspectives and new directions*, pp. 305-336.
- Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Atricon (2016, agosto 03). *Para brasileiros, Tribunais de Contas são essenciais no combate à corrupção e à ineficiência, revela pesquisa Ibope/CNI*. Retrieved July 03, 2019, from <http://www.atricon.org.br/imprensa/para-brasileiros-tribunais-de-contas-sao-essenciais-no-combate-a-corrupcao-e-a-ineficiencia-revela-pesquisa-ibopecni/>

- 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 em: 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.
- Bauer, M. W. (2007). Classical Content Analysis: a review. In Eds. (Bauer, M. W.; Gaskell, G.) *Qualitative Researching with text, image and sound* (pp. 131-151). SAGE, London.
- Beneito-Montagut, R., Begueria, A., & Cassián, N. (2017). Doing digital team ethnography: being there together and digital social data. *Qualitative Research*, 17(6), pp. 664-682.
- Besharov, M. L., & Smith, W. K. (2014). Multiple institutional logics in organizations: Explaining their varied nature and implications. *Academy of Management Review*. 39(3), pp. 364–381.
- Biernacki, P., Waldorf, D. (1981). Snowball sampling: problems and techniques of chain referral sampling. *Sociological Methods & Research*, 10(2).

- Birkholz, C. (2015). *Hybrid Organizing under Institutional Complexity: Insights from Impact Investing and Social Entrepreneurship* (Tese de Doutorado). University of St.Gallen, Switzerland. Dissertação no. 4394.
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), pp. 215-229.
- Boas, T. C., Hidalgo, F. D., & Melo, M. A. (2019). Norms versus action: Why voters fail to sanction malfeasance in Brazil. *American Journal of Political Science*, 63(2), pp. 385-400.
- 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.
- Bryman, A. (2012). *Social research methods*. Oxford university press.
- Carvalho, M. (2008). Simulando por meio da dinâmica de sistemas a influência dos tribunais de contas estaduais na qualidade da gestão pública e na atração de investimentos privados. *Cadernos EBAPE.BR*, 6(1), pp. 01-16.
- Carvalho, F. L., & Rodrigues, R. S. (2018). O tribunal de contas no Brasil e seus congêneres europeus: um estudo comparativo. *A&C-Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, 18 (71), pp. 225-248.
- 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*, 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage, pp. 133–155
- Clark, C., de Martinis, M., & Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions, *European Business Review*, 19 (1), pp.40-71.
- Coffey, A., & Atkinson, P. (1996). *Making sense of qualitative data: complementary research strategies*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Cordery, C. J., & Hay, D. (2019). Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. *Financial Accountability and Management*, 35 (2), pp. 128-142.
- Cornish, F., Gillespie, A., & Zittoun, T. (2014). Collaborative analysis of qualitative data. *The Sage handbook of qualitative data analysis*, pp. 79-93.
- Cunha, M. D. (2019). *O Controle Exercido pelos Tribunais de Contas Estaduais e sua Relação com a Accountability Democrática*. (Dissertação Mestrado). Universidade Federal do Pará. Belém.
- Deangelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3(3), pp. 183-199
- Deephouse, D. L., & Suchman, M. (2008). Legitimacy in organizational institutionalism. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, pp. 49-77.
- Dunn, M.B. & Jones, C. 2010. Institutional logics and institutional pluralism: the contestation of care and science logics in medical education, 1967-2005. *Administrative Science Quarterly*, 55, pp. 114–149.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *The Academy of Management Review*, 14 (4), pp. 532.

- Eisenhardt, K. M., & Graebner, M. E. (2007). Theory building from cases: Opportunities and challenges. *Academy of management journal*, 50(1), pp. 25-32.
- Favere-Marchesi, M. (2000). Audit quality in ASEAN. *The International Journal of Accounting*, 35(1), pp. 121-149.
- Federação Nacional das Entidades dos Servidores dos Tribunais de Contas do Brasil – Fenastc (2014). *Declaração de Curitiba*. Disponível em: <http://www1.tce.pr.gov.br/noticias/declaracao-de-curitiba-relaciona-propostas-dos-servidores-dos-tcs/2705/N>. Acessado em: 19 Abril 2019.
- 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.
- Ferry, Radcliffe e Steccolini (2019). *The Future of Public Audit*. Financial, Accountability and Management.
- Flick, U. (2007). The Sage qualitative research kit. *Designing qualitative research*. Thousand Oaks, CA, : Sage Publications Ltd.
- Franck, T. M. (1990). *The power of legitimacy among nations*. Oxford: Oxford University Press.
- 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.
- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2001) In the name of accountability -State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14 (3), pp. 278-310.

- Gendron, Y., & Spira, L. (2009). What went wrong? The downfall of Arthur Andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing. *Contemporary Accounting Research*, 26(4), pp. 987-1027.
- Grasso, P. G., & Sharkansky, I. (2001). The auditing of public policy and the politics of auditing: The U.S. GAO and Israel's State Comptroller. *Governance*, 14(1), pp. 1–21.
- Greve, H. R., Palmer, D., & Pozner, J. E. (2010). Organizations gone wild: The causes, processes, and consequences of organizational wrongdoing. *Academy of Management Annals*, 4(1), pp. 53–108.
- Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the Audit Society: Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption?. *Administration & Society*, 50(10), pp. 1508-1532.
- Gustavson, M., Rothstein, B. (2013). Can Auditing Generate Trust? The Organization of Auditing and the Quality of Government. In: Reuter, M., Wijkström, F.; Kristensson – Uggla, B. (Eds). *Trust and Organizations. Confidence across Borders*, p. 41-63, New York: Palgrave Macmillan.
- Guthrie, J., & English, L. (1997). Performance Information and Programme Evaluation in the Australian Public Sector. *International Journal of Public Sector Management*, 10 (3), pp. 154-164.
- Hardy, C; Clegg, S. (2006). Some Dare Call it Power. *The SAGE Handbook of Organization Studies*, pp. 754 – 776.
- Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15.
- Hewson, C., & Laurent, D. (2017). Research design and tools for Internet research. *Sage Internet research methods*, 2.

- Hidalgo, F. D., Canello, J. & Lima-de-Oliveira, R. (2016). Can Politicians Police Themselves? Natural Experimental Evidence From Brazil's Audit Courts. *Comparative Political Studies*, 49(13), pp. 1739 – 1773.
- Humphrey, C. (2008). Auditing research: a review across the disciplinary divide. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), pp. 170-203.
- International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. (1977) *Declaracion de Lima*. Disponível em: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/detail/News/issai-1-la-declaracion-de-lima.html>. Acesso em 22 Abril 2019.
- _____ (2011). *Declaration of Mexico*. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_P_1_INTOSAI_P_10/INTOSAI-P-10_en.pdf. Acesso em: 22 Abril 2019.
- Jávor, I., & Jancsics, D. (2016). The role of power in organizational corruption: an empirical study. *Administration & Society*, 48(5), pp. 527-558.
- Johnsen, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), pp. 121-127.
- 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.
- Kellogg, K. C. 2011. Hot lights and cold steel: Cultural and political toolkits for practice change in surgery. *Organization Science*, 22, pp. 482–502.
- 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.
- Kronbauer, C. A, Krüger, G. P., Ott, E., & Nascimento, C. J. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do Controle Externo da gestão pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*. São Paulo, v. 5, n. 12, pp. 48-71
- Langley, A., & Tsoukas, H. 2010. Introducing perspectives on process organization studies. In T. Hernes & S. Maitlis (Eds.) *Process, sensemaking and organizing*: 1-26. Oxford, U.K.: Oxford University Press.
- Laureano, R. V., Wartchow, D., Rosso, V. P., & Macagnan, C. B. (2017). Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), pp. 91-109.
- Lavrakas, P. J. (2008). *Encyclopedia of survey research methods*. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications Ltd
- Lawrence, T. B. (2008) Power, Institutions and Organizations. In: Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin, K., Suddaby, R. (Eds.). *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism* (1ed). Thousand Oaks: SAGE Publications, p.170–98.
- 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.
- Lawrence, T. B., Winn, M. I., & Jennings, P D. (2001), The temporal dynamics of institutionalization. *Academy of management review*. 26 (4), pp. 624-44.
- Leech, B. L. (2002): Asking Questions: Techniques for Semi structured Interviews. In: *Political Science and Politics* 35, 4.

- Lima, L. H. (2018). *Centenário de um cargo republicano*. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/artigo/show/id/306/autor/6>. Acessado em: 22 de Maio de 2019.
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. (2018). The diversity of the Brazilian regional Audit Courts on government auditing. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), pp. 26–40.
- 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), pp. 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.
- Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Prado, O. (2008). Construção de instituições democráticas no Brasil contemporâneo: transparência das contas públicas. *Organizações & Sociedade*, 15(47), pp. 107-119.
- Lowndes, V., & M. Roberts (2013) *Why Institutions Matter: The New Institutionalism in Political Science*, Basingstoke: Palgrave Macmillan
- Luz, B. B. D. C., Sousa, M. D. M., & Guarido Filho, E. R. (2019). Legitimacy Accounts no Debate sobre a Reforma dos Tribunais de Contas Brasileiros. *Revista de Administração Contemporânea*, 23(3), pp. 311-330.
- Machado, A. J. P. (2017). *Tribunais de Contas Estaduais: indicações, perfil dos conselheiros e autonomia das instituições*. (Dissertação Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco. Recife.

- Mann, C. & Stewart, F. (2002) 'Internet interviewing', in *Handbook of Interview Research: Context and Method*, eds J. F. Gubrium & J. A. Holstein, Sage, Thousand Oaks, CA, pp. 603 –628.
- Mansour, T. R. (2002). *Tribunal de Contas do Estado do Acre: considerações sobre eficiência e eficácia do controle externo*. 150p. (Dissertação de Mestrado) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo (Easp), Fundação Getulio Vargas (FGV), São Paulo.
- Mazzon, J.A.; & Nogueira, R. (2002). *Projeto de prestação de serviço especializado para realização 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.
- McPherson, C. M., & Sauder, M. (2013). Logics in action: Managing institutional complexity in a drug court. *Administrative Science Quarterly*, 58(2), pp. 165-196.
- 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.
- Miles, M. B., & Huberman, A.M. (1994) *Qualitative data analysis: an expanded sourcebook* (2nd. Ed). London: Sage
- Moraes, T. C. (2006). *O processo de modernização dos tribunais de contas no contexto da reforma do estado no Brasil* (Tese de Doutorado) Fundação Getúlio Vargas. São Paulo.

- 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.
- Morin, D. (2011). Serving as magistrate at the French Cour des comptes: navigating between tradition and modernity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(6), 718-750.
- Morin, D. (2016). Democratic Accountability During Performance Audits Under Pressure: A Recipe for Institutional Hypocrisy? *Financial Accountability and Management*, 32(1), pp. 104–124.
- 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.
- O Dia (2017, 04 de abril). *Equipes de cada Conselheiro do TCE custam até R\$430 mil por mês*. Recuperado em https://odia.ig.com.br/_conteudo/rio-de-janeiro/2017-04-04/informe-equipes-de-cada-conselheiro-do-tce-custam-ate-r-430-mil-por-mes.html. Jul/2019.
- O’Donell, G. (1998) Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, 44 (98), pp. 27–54.
- OCDE (2011). *Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions*. OECD-DAC. Paris: OECD Publishing.

- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review*, 16(1), pp. 145-179.
- 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.
- Paiva, N. & Sakai, J. (2014). *Quem são os conselheiros dos Tribunais de Contas*. Transparência Brasil, pp. 1–32.
- Palmer, D. (2008). Extending the process model of collective organizational wrongdoing. *Research in Organizational Behavior*, 28, pp. 107–135.
- Palmer, D. (2013). *Normal Organizational Wrongdoing: A Critical Analysis of Theories of Wrongdoing in and by Organizations*. Oxford: Oxford University Press.
- Palmer, D. (2017). Institutions, Institutional Theory, and Organizational Wrongdoing. In *The SAGE handbook of organizational institutionalism*. SAGE. Thousand Oaks, CA.
- Palmer, D.; K. Smith-Crowe and R. Greenwood (2016). *Organizational Wrongdoing: Key Perspectives and New Directions*. Cambridge: Cambridge University.
- Peci, A., & Rudloff Pulgar, O. C. (2019). Autonomous bureaucrats in independent bureaucracies? Loyalty perceptions within supreme audit institutions. *Public Management Review*, 21(1), pp. 47-68.
- Pfeffer, J. (1981), *Power in Organizations*, Boston, Pitman.
- Procuradoria Geral da República (2018). *Denúncia*: Inquérito 1201/DF – Operação Quinto do Ouro. Brasil.
- Phillips, N., Lawrence, T. B., & Hardy, C. (2004). Discourse and institutions. *Academy of Management Review*, 29(4), pp. 636–652.

- Pierre, J., & Licht, J. F. (2019). How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis. *Journal of European Public Policy*, 26(2), pp. 226–245.
- Power, M. (1994). *The audit explosion*. London: Demos.
- Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford Un. Press.
- Praça, S., Freitas, A., & Hoepers, B. (2011). Political appointments and coalition management in Brazil, 2007-2010. *Journal of Politics in Latin America*, 3(2), pp. 141-172.
- Puccioni, F. G. (2016) *Capacidades e performance dos tribunais de contas no Brasil*. (Dissertação de Mestrado). Fundação Getulio Vargas. Rio de Janeiro.
- Radcliffe, V. S. (1997). Competing rationalities in “special” government audits: The case of NovAtel. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(4), pp. 343–366.
- 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), pp. 323-334.
- Rapley, T. (2014). Sampling strategies in qualitative research. *The SAGE handbook of qualitative data analysis*, pp. 49-63.
- Ratislavová, K., & Ratislav, J. (2014). Asynchronous email interview as a qualitative research method in the humanities. *Human Affairs*, 24(4), pp. 452-460.
- Reay, T., & Jones, C. (2016). Qualitatively Capturing Institutional Logics. *Strategic Organization*, 14(4), pp. 441–54.
- Reichborn-Kjennerud, K., & Johnsen, Å. (2018). Performance audits and supreme audit institutions’ impact on public administration: The case of the office of the auditor general in Norway. *Administration & Society*, 50(10), pp. 1422-1446.

- Reichertz, J. (2014). Induction, deduction. *The Sage Handbook of Qualitative Data Analysis*, Sage, London, 123.
- 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—um estudo de caso no Tribunal de Contas dos Municípios do estado da Bahia. *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: Senado Federal, v. 2, pp. 268-328.
- Richards, D. (1996). Elite interviewing: Approaches and pitfalls. *Politics*, 16(3), pp. 199-204.
- Rocha, A. C. (2013). A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 47(4), pp. 901-925.
- 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.
- Roulston, K. (2014). Analysing interviews. *The SAGE handbook of qualitative data analysis*, pp. 297-312.
- Sakai, J., & Paiva, N. (2016). *Quem são os conselheiros dos Tribunais de Contas*. Transparência Brasil, pp. 1–32.
- Samsonova-Taddei e Gendron (2018) Special Issue: Critical Auditing Studies: Adopting a Critical Lens toward Contemporary Audit Discourse, Practice and Regulation. *Critical Perspectives on Accounting*.

- Santiso, C. (2006). Improving fiscal governance and curbing corruption: how relevant are autonomous audit agencies? *International Public Management Review*, 7(2).
- Santos, P. M., Bernardes, M. B., Rover, A. J., & Mezzaroba, O. (2013). Ranking dos tribunais de contas brasileiros: uma avaliação a partir dos padrões web em governo eletrônico. *Revista de Administração Pública*, 47(3), pp. 721-744.
- 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: Evidence from the German federal states (1991–2011). *Managerial Auditing Journal*, 31 (4/5), pp. 492-51.
- Silva, F. L. R. (1997). O modelo brasileiro de prestação de contas: por uma racionalização do processo. *Revista de Administração Pública*, 31(4), pp. 54-67.
- 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.

- Silva, F. A.; Mário, P. C. O processo de formulação e monitoramento do planejamento estratégico de Tribunais de Contas sob a ótica da Nova Sociologia Institucional. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro 49 (6), pp. 1401-1427.
- Solomon, I., & Trotman, K. T. (2003). Experimental judgment and decision research in auditing: The first 25 years of AOS. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), pp. 395-412.
- Speck, B. W. (2000). *Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer.
- Speck, B. W. (2011). Auditing Institutions. In Power, T.; & Taylor, M. (eds.). *Corruption and Democracy in Brazil: The Struggle for Accountability*. (p. 127-161). University of Notre Dame Press.
- Speck, B. W. (2013 b) *Estreitar o relacionamento entre Tribunais de Contas Estaduais com o Poder Legislativo Uma estratégia para aumentar a eficácia da auditoria governamental nos Estados brasileiros*, 10/2012, Relatório de pesquisa, Tribunal de Contas do Estado da Bahia/Banco Mundial, pp. 19, pp.1-19, Salvador, BA, Brasil.
- Speck, B. W. (2013 a) Tribunais de Contas. *Revista Gestão e Controle, Tribunal de Contas do Estado de Rondônia*, ano 1, no. 1, p. 211-219.
- Spence, C., & Carter, C. (2014). An exploration of the professional habitus in Big-4 accounting firms. *Work, Employment and Society*, 28, pp. 946-962
- 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.

- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), pp. 409–427.
- Sugden, J., & Tomlinson, A. (2017). *Football, Corruption and Lies: Revisiting 'Badfellas', the book FIFA tried to ban*. Routledge.
- Tribunal de Contas da União (2008). *Ministros do Tribunal de Contas da União: dados biográficos*. 7. Ed. – Brasília. TCU. 362 p.
- 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.
- The Intercept Brasil (2019, 9 de junho). *As mensagens secretas da Lava-Jato*. Recuperado em <https://theintercept.com/series/mensagens-lava-jato/>. Jul/2019.
- Thornberg, R., Perhamus, L., & Charmaz, K. (2014). Grounded theory. *Handbook of research methods in early childhood education: Research methodologies*, 1, pp. 405-439.
- Thornton P. H., Ocasio W., & Lounsbury M. (2012). *The institutional logics perspective: A new approach to culture, structure and process*. Oxford, UK: Oxford University Press.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (2008). Institutional logics. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, 840, pp. 99-128.
- Thornton, P. H., Jones, C., & Kury, K. (2005). Institutional logics and institutional change in organizations: Transformation in accounting, architecture, and publishing. *In Transformation in cultural industries* (pp. 125-170). Emerald Group Publishing Limited.
- Triantafillou, P. (2017). Playing a zero-sum game? The pursuit of independence and relevance in performance auditing. *Public Administration*, pp. 1–15.

- Veja (2008, 2 de julho). *Compraram o Tribunal: Documentos revelam que conselheiros do TCE do Rio de Janeiro vendiam decisões a prefeituras*. Recuperado em http://veja.abril.com.br/020708/p_062.shtml. Jul/2019.
- Vellozo, J. C., & Jorge, A. L. (2019). As origens dos debates sobre o controle de contas no Brasil do século XIX. *Direito Público*, 14(79).
- Willeman, M. M. (2016). *O desenho institucional dos Tribunais de Contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática*. (Tese Doutorado). Fundação Getulio Vargas.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research: Design and methods* (4th ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- 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.