

Atuação do Tribunal de Contas como órgão de controle externo na Administração Pública

The role of the Court of Auditors as an external control body in public administration

El papel del Tribunal de Cuentas como órgano de control externo de la Administración Pública

Fabiano Martin Tiozzi

Pós-doutor em Gestão e Economia pela Universidade da Beira Interior (Portugal), mestre em Administração e doutor em Engenharia de Produção. Advogado, contador e administrador. Professor do ensino superior há mais de duas décadas. É servidor público federal da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Possui experiência nas áreas de governança pública, gestão de riscos e políticas anticorrupção. É autor de diversos artigos científicos e capítulos de livros publicados em periódicos nacionais e internacionais. Desenvolve pesquisas voltadas ao fortalecimento da *accountability*, da transparência e do controle externo na Administração Pública. Dedicar-se, também, ao estudo do Direito Administrativo, Financeiro e Tributário, na efetividade dos programas de *compliance* e na consolidação de uma cultura de integridade institucional.

Patricia Cardoso Medeiros

Mestre em Educação pela Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul. Especialista em Direito Processual e Didática e Metodologia do Ensino Superior pelo Centro Universitário de Santa Fé do Sul (Unifunec). Graduada em Direito pela Instituição Toledo de Ensino de Araçatuba/SP. Professora e advogada, atuante nas áreas cíveis, criminais, administrativas e causas relacionadas a infância e juventude. É professora efetiva do Centro Universitário de Santa Fé do Sul/SP (Unifunec). Atuou como professora do curso de Direito na Faculdade Aldete Maria Alves de Iturama/MG (Fama) e Faculdades Integradas de Paranaíba/MS (Fipar). Possui vinte anos de experiência como professora universitária nos cursos de Administração e Direito. Orientadora de trabalhos de conclusão de curso e artigos científicos.

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Referencial teórico; 2.1 A função controle na Administração Pública; 2.2 O controle externo na Administração Pública; 2.3 Os tribunais de contas no Brasil; 2.4 Tipos de auditorias realizadas pelos tribunais de contas; 2.5. Bases legais utilizadas pelos tribunais de contas no processo de fiscalização; 2.6 Desafios enfrentados pelos tribunais de contas no processo de fiscalização; 3. Conclusão; Referências.

RESUMO: A eficácia e o impacto da função fiscalizatória desempenhada pelos tribunais de contas no controle da gestão financeira e orçamentária do Setor Público constituem um tema relevante para a transparência e a responsabilidade na administração dos recursos públicos brasileiros. O objetivo deste estudo é apresentar a relevância do controle externo exercido pelos tribunais de contas no gerenciamento dos recursos públicos. Foi realizada uma revisão bibliográfica e documental em fontes acadêmicas e governamentais, abordando o planejamento na Administração Pública, dentre outros aspectos. Os resultados mostram a identificação dos principais desafios enfrentados pelos tribunais de contas, incluídas a limitação de recursos e a necessidade de combate à corrupção e a fraudes. A atuação dos tribunais de contas é fundamental para garantir transparência, probidade e eficiência na gestão dos recursos públicos, o que contribui para o fortalecimento do controle externo e para a promoção da *accountability* no setor, aspectos essenciais para o desenvolvimento sustentável e a democracia no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: função fiscalizatória; gestão pública responsável; planejamento público.

TABLE OF CONTENTS: 1. Introduction; 2. Theoretical framework; 2.1 The control function in Public Administration; 2.2 External control in Public Administration; 2.3 The courts of auditors in Brazil; 2.4 Types of audits carried out by the courts of auditors; 2.5 Legal bases used by the courts of auditors in the oversight process; 2.6 Challenges faced by the courts of auditors in the oversight process; 3. Conclusion; References.

ABSTRACT: The effectiveness and the impact of the oversight function performed by audit courts in controlling the financial and budgetary management of the Public Sector constitute a relevant topic for transparency and accountability in the administration of Brazilian public resources. The objective of this study is to present the relevance of the external oversight exercised by audit courts in the management of public resources. A bibliographic and documentary review was conducted in academic and government sources, addressing planning in public administration, among other aspects. The results identify the main challenges faced by audit courts, including limited resources and the need to combat corruption and fraud. The role of audit courts is fundamental to ensuring transparency, probity, and efficiency in the management of public resources, contributing to strengthening external

oversight and promoting accountability in the sector, essential aspects for sustainable development and democracy in Brazil.

KEYWORDS: oversight function; responsible public management; public planning.

CONTENIDO: 1. Introducción; 2. Marco teórico; 2.1 La función de control en la Administración Pública; 2.2 El control externo en la Administración Pública; 2.3 Los tribunales de cuentas en Brasil; 2.4 Tipos de auditorías realizadas por los tribunales de cuentas; 2.5 Bases legales utilizadas por los tribunales de cuentas en el proceso de fiscalización; 2.6 Desafíos enfrentados por los tribunales de cuentas en el proceso de fiscalización; 3. Conclusión; Referencias.

RESUMEN: La eficacia y el impacto de la función fiscalizadora de los tribunales de cuentas en el control de la gestión financiera y presupuestaria del Sector Público constituyen un tema relevante para la transparencia y la rendición de cuentas en la administración de los recursos públicos brasileños. El objetivo de este estudio es presentar la relevancia de la supervisión externa ejercida por los tribunales de cuentas en la gestión de los recursos públicos. Se realizó una revisión bibliográfica y documental en fuentes académicas y gubernamentales, abordando, entre otros aspectos, la planificación en la Administración Pública. Los resultados identifican los principales desafíos que enfrentan los tribunales de cuentas, incluyendo la limitación de recursos y la necesidad de combatir la corrupción y el fraude. El papel de los tribunales de cuentas es fundamental para garantizar la transparencia, la probidad y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos, contribuyendo al fortalecimiento de la supervisión externa y promoviendo la rendición de cuentas en el sector, aspectos esenciales para el desarrollo sostenible y la democracia en Brasil.

PALABRAS CLAVE: función fiscalizadora; gestión pública responsable; planificación pública.

1. Introdução

Os tribunais de contas exercem um papel fundamental como órgãos fiscalizadores, atuando nos âmbitos federal, estadual e municipal, e são responsáveis por avaliar a conformidade dos atos da gestão pública com as normativas legais vigentes. A legislação brasileira estabelece parâmetros específicos para esses tribunais em suas respectivas esferas, com ênfase na importância de seu papel como instrumentos de controle externo. No nível federal, o art. 71 da Constituição Federal de 1988 destaca o Tribunal de Contas da União (TCU), enquanto nos estados e municípios, os tribunais de contas estaduais e municipais assumem essa função.

No entanto, é crucial observarmos que a eficácia desses tribunais de contas não opera isoladamente. Os controles internos, intrinsecamente ligados à gestão pública, desempenham um papel complementar, pois consistem em mecanismos internos implementados pelos próprios entes públicos para assegurar legalidade, eficiência e eficácia dos processos administrativos. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), por exemplo, destaca a necessidade de controle interno como requisito para a gestão fiscal responsável.

No contexto brasileiro, em que as competências e atribuições dos tribunais de contas e dos controles internos são definidas por normativas específicas, a harmonização entre essas instâncias é crucial para o alcance de resultados efetivos. A inter-relação entre esses controles contribui para um ambiente mais transparente e responsável na gestão dos recursos públicos e minimiza riscos de irregularidades e ineficiências.

Ao longo do texto, são abordados conceitos sobre como o Tribunal de Contas contribui para o efetivo controle dos recursos públicos no Brasil, com vistas a se facilitar uma compreensão mais aprofundada desse cenário complexo, fornecendo *insights* valiosos para o aprimoramento contínuo dos mecanismos de controle e para a promoção da eficiência na gestão pública.

A pesquisa teve como objetivo apresentar a relevância do controle externo exercido pelos tribunais de contas no gerenciamento dos recursos públicos. Para atingir esse propósito, foi conduzida uma revisão bibliográfica e documental, fundamentada em fontes acadêmicas e governamentais.

Para se identificar a literatura relevante sobre o tema, foram selecionados os seguintes termos de busca: “controle externo”, “controle externo na administração pública”, “tribunais de contas”, “métodos de fiscalização”, “desafios na fiscalização pública” e “tipos de auditorias públicas”. Foram utilizadas diversas bases de dados acadêmicas e governamentais para realizar a pesquisa, incluídos o Google Acadêmico, *Scopus* e *Web of Science*. Essas plataformas foram escolhidas devido à sua abrangência e credibilidade na disponibilização de artigos científicos e documentos oficiais. A pesquisa foi conduzida mediante estratégia de busca sistemática, utilizando-se os termos selecionados de forma combinada e refinando-se os resultados conforme necessário. Foram explorados os títulos, os resumos e as palavras-chave dos documentos encontrados para identificação daqueles que melhor atendiam aos objetivos da pesquisa. Os critérios de inclusão para a seleção dos documentos foram relevância para o tema da pesquisa, disponibilidade em texto completo e idioma

compreensível para o estudo. Foram excluídos documentos duplicados, não pertinentes ao assunto ou que não estivessem acessíveis para análise. Os documentos selecionados foram analisados de forma crítica, destacando-se os principais conceitos, abordagens e descobertas relacionadas ao processo de fiscalização dos órgãos de controle externo e seu papel na regulação dos gastos públicos. As informações relevantes foram sintetizadas e organizadas para compor o corpo do artigo. Com base nos resultados da análise, foram elaboradas discussões para exploração das implicações dos achados para a teoria e a prática do controle externo na Administração Pública. Além disso, foram formuladas conclusões que refletissem as principais contribuições da pesquisa e possíveis direções para futuros estudos.

2. Referencial teórico

A partir deste ponto, serão apresentadas considerações a respeito da literatura que aborda a temática da função controle na Administração Pública. O referencial teórico discorrerá sobre diversos aspectos relacionados ao tema, tido como essencial para a governança e a transparência do setor público.

Primeiramente, será abordada a função controle na Administração Pública, destacando seu papel e importância para a eficiência e eficácia das atividades governamentais. Em seguida, será explorado o controle externo na Administração Pública, com ênfase nas suas características e na sua contribuição para a *accountability* e para a prevenção de irregularidades.

O estudo prosseguirá com uma análise dos tribunais de contas no Brasil, instituições fundamentais para o exercício do controle externo, detalhando suas atribuições, competências e a estrutura organizacional que lhes confere legitimidade e autonomia. Na sequência, serão examinados os tipos de auditorias realizadas pelos tribunais de contas, diferenciando suas finalidades e métodos aplicados, e como essas auditorias contribuem para o aprimoramento da gestão pública.

Além disso, serão discutidas as bases legais utilizadas pelos tribunais de contas no processo de fiscalização, identificando os principais marcos normativos que regulam suas atividades e asseguram a conformidade legal dos procedimentos fiscalizatórios. Por fim, serão abordados os desafios enfrentados pelos tribunais de contas no processo de fiscalização, ressaltando as dificuldades e as limitações encontradas no desempenho de suas funções e propondo possíveis soluções para superar tais obstáculos.

Logo, esse referencial teórico visa proporcionar uma compreensão abrangente e detalhada sobre o papel dos tribunais de contas no controle das finanças públicas e na promoção da transparência e da responsabilidade na Administração Pública.

2.1 A função controle na Administração Pública

Para compreensão do conceito e do propósito da supervisão, é fundamental explorarmos esta introdução à origem e ao significado do conceito. Conforme menciona Cury Neto (2012, p. 15), “a expressão fiscalização estava relacionada à coleta de recursos em benefício da coroa, ou seja, para o monarca”. No entanto, ao longo do tempo, passou por transformações, quando ocorreu a separação entre o tesouro do monarca e os recursos do Estado.

Na contemporaneidade, a noção de supervisão está ligada à proteção do patrimônio público, uma vez que o Estado, como legítimo detentor de todos os ativos que compõem seu patrimônio, não apenas possui autoridade sobre tais ativos, mas também assume a responsabilidade de preservá-los (Cury Neto, 2012).

Compreendemos que o Estado tem a obrigação de cumprir uma função social, e, como proprietário dos ativos e valores que constituem o patrimônio, assume a responsabilidade pela gestão financeira desses recursos. Portanto, é responsabilidade do Estado planejar e organizar seus orçamentos, visando alocar de maneira apropriada os recursos disponíveis nas ações de maior prioridade e essenciais para o adequado desempenho de suas atividades (Cury Neto, 2012).

No que tange à posse, Ribeiro (2009, p. 24) enfatiza que “o controle na administração pública se baseia no fato de que o patrimônio público pertence inteira e exclusivamente ao povo, não aos administradores”. Isso implica que a atuação dos gestores públicos deve ser guiada, sem exceção, pelo princípio da indisponibilidade do interesse público, assegurando a máxima transparência em suas ações de gestão.

Conforme a Constituição Federal de 1988, há duas instâncias de supervisão em vigor, a saber: a fiscalização interna, que ocorre no âmbito do ente ou órgão sob supervisão, e a supervisão externa, realizada por agentes que operam fora da esfera do ente ou órgão sujeito a supervisão.

De acordo com as explanações de Carvalho Filho (2023), essa distinção na supervisão se relaciona com o escrutínio da legalidade dos atos administra-

tivos, que pode ser conduzido por órgãos internos à mesma administração ou por órgãos pertencentes a um poder diferente. Essas duas instâncias são apresentadas como controle interno e controle externo.

O controle interno não prevalece sobre o controle externo, mas, em vez disso, realiza tarefas que oferecem suporte a este, requerendo também que seus representantes informem ao Tribunal de Contas pertinente sobre qualquer irregularidade ou ilegalidade, sob a ameaça de responsabilidade conjunta (Moreira *et al.*, 2017).

Assim, o controle interno exerce a função de ferramenta gerencial administrativa cujo propósito é manter a supervisão sobre as atividades do Estado, assegurando a integridade dos processos administrativos.

De acordo com as diretrizes apresentadas por Di Pietro (2012), é possível afirmar-se que o controle externo está inserido na categoria mais abrangente do controle da Administração Pública, eis que obrigatório conforme o art. 71 da Constituição Federal de 1988. Essa forma de supervisão implica na fiscalização realizada por um dos poderes sobre o outro, e sua natureza pode ser administrativa, legislativa ou judiciária, dependendo da entidade responsável. No âmbito da auditoria de questões contábeis, financeiras e orçamentárias federais, a Constituição determina que o controle externo seja de competência do Congresso Nacional, com colaboração do Tribunal de Contas da União.

A importância do planejamento estratégico na Administração Pública, como mencionado anteriormente, reforça a necessidade de uma supervisão eficaz para garantir que os recursos sejam utilizados de forma eficiente e em conformidade com as políticas e regulamentos estabelecidos. O planejamento permite que a Administração Pública estabeleça metas claras, aloque recursos de forma adequada e avalie regularmente o progresso e o desempenho das atividades governamentais, o que contribui para a prestação de serviços de qualidade à população e para o alcance dos objetivos de desenvolvimento sustentável.

De acordo com Cordery e Hay (2018), o planejamento na Administração Pública contribui para:

- alinhamento de objetivos: um planejamento bem elaborado permite que a Administração Pública alinhe seus objetivos com as demandas da sociedade e as políticas públicas estabelecidas, o que garante que os recursos sejam direcionados para áreas prioritárias;

- racionalização de recursos: ao antecipar e prever as necessidades futuras, o planejamento ajuda a administrar os recursos de forma mais eficiente, evitando desperdícios e redundâncias;
- melhora da tomada de decisão: o planejamento fornece uma base sólida para a tomada de decisão, ao fornecer informações claras sobre metas, objetivos e estratégias a serem seguidas;
- transparência e prestação de contas: um processo de planejamento aberto e participativo aumenta a transparência e a *accountability* na gestão pública, o que permite aos cidadãos e às partes interessadas conhecer as prioridades e acompanhar a implementação das políticas públicas;
- promoção da inovação: o planejamento estratégico incentiva a inovação e a criatividade na busca por soluções para os desafios enfrentados pela Administração Pública e estimula a melhora contínua dos serviços prestados à sociedade.

Em resumo, o planejamento eficaz é essencial para o sucesso da Administração Pública, pois contribui para a alocação eficiente de recursos, a tomada de decisões fundamentadas e a prestação de serviços de qualidade à população.

2.2 O controle externo na Administração Pública

No que tange à fiscalização contábil, financeira e orçamentária, a Constituição Federal de 1988 determina o controle externo, que é responsabilidade do Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União. A doutrina majoritária, conforme explicitado por Carvalho Filho (2023), divide essa fiscalização em duas acepções. Em sentido amplo, abrange o controle jurisdicional (realizado pelo Poder Judiciário), o controle pelo Ministério Público e o controle popular ou democrático, além do controle exercido pelo Poder Legislativo. Este último, executado com auxílio do Tribunal de Contas da União, constitui a segunda acepção, ou seja, o controle externo em sentido estrito. Essa distinção é crucial para compreendermos a amplitude e as nuances do sistema de controle da administração pública no Brasil.

Conforme Meirelles (2010, p. 741), “o controle externo visa confirmar a integridade da Administração e a isonomia da proteção e da aplicação dos bens, valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento”. O autor destaca ainda que esse controle é, essencialmente, um controle político de conformidade contábil e financeira. Complementando essa visão, Di Pietro (2016) ressalta que o controle externo não se limita à mera verificação

da legalidade, mas se estende à legitimidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia dos atos administrativos, e busca assegurar a boa gestão dos recursos públicos e a probidade na conduta dos administradores.

Segundo Ferreira (2012), um marco significativo na evolução do controle na Administração Pública foi a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que promoveu grande avanço na padronização dos orçamentos e balanços patrimoniais da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Além disso, Ferreira (2012) descreve que essa lei estabeleceu a universalidade do controle ao abranger todos os atos da Administração por meio de receitas ou despesas. Outro destaque da lei foi a implementação do controle individual sobre cada funcionário da Administração que seja responsável por bens e valores públicos. A importância dessa lei é corroborada por Citadini (1995), que a considera um divisor de águas na organização do controle financeiro e orçamentário no Brasil, ao estabelecer as bases para a fiscalização moderna e a responsabilização dos gestores públicos. Nagel (2000) também enfatiza o papel fundamental da Lei 4.320/1964 na estruturação do controle externo, especialmente no que tange à uniformização de procedimentos e à ampliação do escopo da fiscalização.

Os tribunais de contas no Brasil têm experimentado significativas transformações em sua atuação, especialmente desde 1988, com a ampliação de suas atribuições pela Constituição Federal. O fortalecimento do controle externo gerou crescente questionamento sobre a fiscalização realizada pelos tribunais de contas, tanto em relação aos limites de sua atuação quanto à efetividade de seus resultados. Em decorrência dessas questões, os tribunais de contas sentem-se constantemente ameaçados de extinção e buscam ser reconhecidos como instituições que proporcionam retorno valioso sobre os investimentos em suas organizações (Lima, 2022). Nesse contexto, Furtado (2021) destaca a evolução do papel dos tribunais de contas de meros fiscalizadores da legalidade para promotores da boa governança e da gestão por resultados, enfrentando o desafio de demonstrar o impacto de suas ações na sociedade. Rocha (2002) também aborda a necessidade de os tribunais de contas adaptarem seus modelos de controle para atender às demandas contemporâneas por maior efetividade e transparência, especialmente diante das proposições legislativas que buscam redefinir seus limites e competências.

Independentemente do modelo de instituição de controle externo e das formas de fiscalização utilizadas, a medição dos resultados provenientes da atuação dessas instituições, sejam diretos ou indiretos, intencionais ou não,

é um desafio global que só recentemente começou a ser abordado. A complexidade dessa medição é enfatizada por Dall’Olio (2018), que discute a dificuldade de se estabelecerem indicadores de efetividade que capturem o real impacto das auditorias e fiscalizações dos tribunais de contas. O autor sugere a necessidade de novos modelos de fiscalização que considerem não apenas a conformidade, mas também a geração de valor público e a melhora das políticas públicas.

No Brasil, é notório o esforço dos tribunais de contas em se posicionar como instituições que oferecem retorno valioso sobre os investimentos recebidos, o que motivou iniciativas para o desenvolvimento de metodologias de mensuração de resultados provenientes das ações de fiscalização. No entanto, os resultados práticos desse esforço ainda não foram sistematicamente levantados, nem as metodologias propostas foram analisadas de forma comparativa. Além disso, até o momento, não há levantamento que mapeie a instituição e o grau de maturidade dos processos de trabalho para mensurar e consolidar os resultados das fiscalizações. Lima (2008) já apontava para a importância de os tribunais de contas demonstrarem a relevância de sua atuação para a sociedade, indo além da mera fiscalização formal e buscando a responsabilização por desempenho. A ausência de mapeamento sistemático e de análise comparativa das metodologias de mensuração de resultados representa uma lacuna significativa na literatura e na prática do controle externo brasileiro, conforme observado por diversos pesquisadores e pelas próprias instituições de controle.

2.3 Os tribunais de contas no Brasil

O papel e a atuação dos tribunais de contas no Brasil foram se transformando gradualmente ao longo dos cerca de cem anos de controle externo no país, desde a criação do Tribunal de Contas da União, em 1890. Conforme Medeiros, (2022, p. 149) “o Tribunal do presente é assim marcado pela matriz da Constituição de 1988, embora ela não tenha representado uma ruptura em relação ao desenho anterior, mas um capítulo a mais num histórico de mudanças graduais”. A Constituição de 1988, ao incorporar o debate internacional sobre instituições de controle externo, inovou ao expandir a atuação do controle externo para além da legalidade, estabelecendo-lhes a atribuição de realizar auditorias operacionais.

Para entender a trajetória dos tribunais de contas no Brasil, é necessário considerarmos o cenário internacional do controle externo e suas diferentes

formas de estruturação. Willeman (2016) identifica três modelos básicos de instituições superiores de controle (ISC):

- (i) o modelo de *Westminster*, adotado nos EUA e em países da *commonwealth*, que consiste em uma auditoria ou controladoria-geral monocrática onde o auditor-geral encaminha relatórios ao Parlamento;
- (ii) o modelo napoleônico, adotado na França e em outros países europeus, que envolve julgamentos e agrega uma competência judicial ou quase judicial à função fiscalizatória; e
- (iii) o modelo colegiado de auditoria ou controladoria-geral, adotado na Holanda, Alemanha e Argentina, que é uma variação do modelo *Westminster*, exceto pela composição colegiada das instâncias dirigentes.

No Brasil, o modelo de estruturação do controle externo é o napoleônico, de modo que os tribunais de contas, além de realizar fiscalizações, como nos demais modelos de entidades de fiscalização superior (EFS), também possuem função judicante.

Ainda, os tribunais de contas no Brasil têm origem histórica e funcional complexa, que envolve tanto aspectos políticos quanto administrativos. Segundo Nascimento (2017), os tribunais de contas são órgãos auxiliares do Poder Legislativo, cuja função principal é fiscalizar a aplicação dos recursos públicos, com vistas a garantir a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos administrativos.

A história dos tribunais de contas no Brasil remonta ao período imperial. De acordo com Di Pietro (2017), com a promulgação da Constituição de 1824, houve previsão de criação do Conselho de Estado, que tinha entre suas atribuições a fiscalização das contas públicas. No entanto, somente a partir da Constituição de 1891 se estabeleceram os tribunais de contas nos moldes mais próximos aos atuais.

Os tribunais de contas têm papel crucial no sistema de controle externo, pois atuam de forma preventiva e corretiva na gestão dos recursos públicos e, conforme Di Pietro (2017), exercem suas funções por meio de auditorias, inspeções, pareceres e julgamentos das contas dos gestores públicos.

Sua existência se justifica pela necessidade de garantir a transparência, a eficiência e a probidade na gestão dos recursos públicos e de prevenir desvios e irregularidades. Além disso, como ressalta Mello (2015), os tribunais de contas desempenham papel importante no fortalecimento do sistema democrático, ao proporcionar maior controle social sobre a Administração Pública.

Atualmente, o sistema de controle externo brasileiro é composto por 33 tribunais de contas – 1 nacional e 32 subnacionais – organizados de acordo com a competência de fiscalização territorial:

- 1 entidade de fiscalização superior, o Tribunal de Contas da União, responsável pela fiscalização dos recursos arrecadados pela União, incluída sua aplicação na Administração Pública direta e indireta;
- 27 tribunais de contas estaduais, incluído o Tribunal de Contas do Distrito Federal, que fiscalizam as administrações direta e indireta dos estados e do Distrito Federal. Exceto nos casos do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, do Tribunal de Contas do Estado de Goiás e do Tribunal de Contas do Estado do Pará, os tribunais de contas estaduais também fiscalizam as administrações direta e indireta dos municípios de cada unidade federativa;
- 3 tribunais de contas municipais, dos estados da Bahia, de Goiás e do Pará, responsáveis pela fiscalização das administrações direta e indireta dos municípios desses estados, enquanto os respectivos tribunais de contas estaduais fiscalizam exclusivamente as administrações estaduais;
- 2 tribunais de contas municipais, dos municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro, que fiscalizam as administrações dessas duas cidades. Os demais municípios do estado de São Paulo são fiscalizados pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e os do estado do Rio de Janeiro pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

É comum que os tribunais de contas subnacionais reproduzam em seus regimentos internos as disposições do Tribunal de Contas da União referentes à fiscalização, subdividindo-a em levantamento, auditoria, acompanhamento, inspeção e monitoramento. Essa subdivisão, idealizada pelo Tribunal de Contas da União, é exclusiva do Brasil e não se assemelha à classificação de outros países. Internacionalmente, a auditoria é o principal instrumento de fiscalização das EFS, enquanto levantamento e monitoramento são considerados fases desse instrumento.

2.4 Tipos de auditorias realizadas pelos tribunais de contas

Fundamentado em Melo e Gomes (2013), Motta (2008) e Oliveira e Beuren (2017), os tribunais de contas no Brasil realizam diversos tipos de auditorias para garantir a correta aplicação dos recursos públicos e a eficiência da administração pública. As principais auditorias realizadas incluem:

- auditoria contábil: focada na verificação da precisão dos registros contábeis e demonstrações financeiras, com vistas a assegurar que estejam de acordo com os princípios contábeis e normas vigentes;
- auditoria financeira: avalia a gestão financeira de uma entidade pública, incluída a análise da arrecadação de receitas e da execução de despesas, com o objetivo de verificar a legalidade e a legitimidade das operações financeiras;
- auditoria operacional: examina a eficiência, a eficácia e a economicidade das operações e dos programas governamentais, com vistas a avaliar se os recursos públicos estão sendo utilizados de maneira adequada para atingir os objetivos planejados;
- auditoria de conformidade: verifica se as ações e operações das entidades públicas estão em conformidade com as leis, regulamentos e normas aplicáveis, incluída a verificação de contratos e acordos;
- auditoria de desempenho: avalia o desempenho de programas e atividades governamentais em termos de resultados alcançados, comparando-os com os objetivos e metas estabelecidos, com foco na eficácia e no impacto das políticas públicas.

Marques (2018) ressalta a importância de os tribunais de contas utilizarem diferentes tipos de auditoria para cumprir eficazmente suas funções de fiscalização e controle dos gastos públicos.

A utilização de tipos de auditoria diversificados permite aos tribunais de contas avaliar diferentes aspectos da gestão pública, tais como a legalidade, a legitimidade, a eficiência e a eficácia dos atos administrativos. Além disso, como mencionado por Marques (2018), a aplicação de diferentes abordagens de auditoria permite uma análise mais abrangente e aprofundada das operações governamentais, o que possibilita a identificação de possíveis irregularidades, fraudes ou desperdícios de recursos públicos.

Por exemplo, a auditoria operacional pode ser utilizada para avaliação da eficiência e da eficácia dos programas e das políticas públicas, identificando áreas onde há margem para melhora no uso dos recursos. Já a auditoria de conformidade é fundamental para se verificar se os atos administrativos estão em conformidade com as normas legais e regulamentares aplicáveis.

Assim, a utilização de tipos de auditoria pelos tribunais de contas é crucial para garantir a transparência, a probidade e a eficiência na gestão dos recursos públicos, e contribui para o fortalecimento do controle externo e para a promoção da *accountability* no setor público.

2.5 Bases legais utilizadas pelos tribunais de contas no processo de fiscalização

Os tribunais de contas no Brasil desempenham papel fundamental na fiscalização das contas públicas, pois asseguram a legalidade, a eficiência, a eficácia e a transparência na gestão dos recursos públicos. A relevância de sua atuação é amplamente reconhecida na doutrina jurídica e administrativa, e são considerados guardiões da probidade e da boa governança. Para cumprir suas funções, esses tribunais se baseiam em uma série de legislações que estabelecem normas e diretrizes específicas para o controle contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Conforme destacam autores como Floriano de Azevedo Marques Neto e Gustavo Justino de Oliveira (IRB Contas, 2024), o arcabouço legal é a espinha dorsal que confere legitimidade e poder de ação a essas instituições, permitindo-lhes atuar como verdadeiros baluartes contra desvios e má gestão. O quadro 1 apresenta as principais legislações utilizadas por esses órgãos no processo de fiscalização, com uma breve explicação de cada uma.

Quadro 1 – Principais legislações utilizadas pelos tribunais de contas

Legislação	Tratativas
Constituição Federal de 1988	Estabelece as competências dos tribunais de contas, especialmente nos arts. 70 a 75, que tratam da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades públicas.
Lei 4.320/1964	Define normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)	Define normas para a responsabilidade na gestão fiscal, incluídas regras para controle de gastos e endividamento dos entes públicos.
Lei 8.443/1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União)	Dispõe sobre a organização, competência, jurisdição e funcionamento do Tribunal de Contas da União.
Lei 14.133/2021 (Nova Lei de Licitações e Contratos)	Regula as licitações e contratos administrativos de obras, serviços, compras e alienações no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.
Lei 13.303/2016 (Lei das Estatais)	Estabelece o estatuto jurídico das empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Legislação	Tratativas
Instruções normativas e resoluções dos tribunais de contas	Normas complementares expedidas pelos próprios tribunais de contas que detalham procedimentos específicos para a fiscalização.
Regimentos internos dos tribunais de contas	Regulamentam o funcionamento interno, as competências e os procedimentos administrativos e de fiscalização dos tribunais de contas.

Fonte: elaborado pelos autores.

Essas legislações fornecem o arcabouço jurídico necessário para que os tribunais de contas possam realizar suas funções de forma eficaz e transparente, o que contribui para a boa governança e a correta aplicação dos recursos públicos. A solidez desse arcabouço, que se estende desde a Carta Magna até as normas infralegais, é fundamental para a efetividade do controle externo. Como ressalta Medeiros (2016), o papel dos tribunais de contas no fortalecimento do controle social é indissociável da base legal que os sustenta, pois lhes permite não apenas fiscalizar, mas também orientar e induzir a melhora da gestão pública. As constantes atualização e interpretação dessas normas, à luz dos princípios constitucionais da Administração Pública, são cruciais para que os tribunais de contas continuem a ser instrumentos vitais na promoção da responsabilidade fiscal e da integridade no setor público.

2.6 Desafios enfrentados pelos tribunais de contas no processo de fiscalização

A compreensão dos desafios enfrentados pelos tribunais de contas no Brasil é essencial para avaliarmos a eficácia de seu papel no controle externo da gestão pública. Diversos autores contribuem para essa compreensão, destacando aspectos fundamentais que influenciam o desempenho dessas instituições. A complexidade do cenário de controle no Brasil exige uma análise aprofundada das barreiras que impedem a plena atuação dessas cortes, conforme apontado por Nóbrega (2009), que critica a visão meramente legalista do controle do gasto público.

Conti, Moutinho e Nascimento (2022) ressaltam a limitação de recursos como um desafio central. A restrição orçamentária muitas vezes compromete a capacidade dos tribunais de contas de realizar auditorias abrangentes e eficazes, o que dificulta a identificação de irregularidades e o monitoramento adequado da gestão pública. Essa escassez de recursos humanos e tecnológicos, aliada à crescente demanda por fiscalização, cria um gargalo que pode

minar a efetividade das ações de controle, conforme também evidenciado em estudos sobre modernização dos tribunais de contas (Deus; Farias, 2015).

Além disso, a corrupção e as fraudes se apresentam como obstáculos significativos e persistentes. A complexidade e a sofisticação dessas práticas demandam estratégias de combate cada vez mais eficazes por parte dos tribunais de contas, incluídos o aprimoramento de técnicas de auditoria e o fortalecimento da cooperação interinstitucional. Teixeira (2006) enfatiza que o combate à corrupção exige inovação nos processos e nas formas de trabalho, bem como a adoção de novas abordagens que transcendam o controle tradicional. A utilização de inteligência analítica e o tratamento avançado de dados são cruciais para identificação de padrões e prevenção de desvios, como discutido por Soares e Piana (2022).

Diante desses desafios, os tribunais de contas enfrentam a necessidade premente de adotar abordagens inovadoras e multidisciplinares. Isso inclui a integração de tecnologias avançadas, como a inteligência artificial e a análise de *big data*, o fortalecimento de parcerias estratégicas com outros órgãos de controle e a sociedade civil, e a promoção de uma cultura organizacional pautada pela ética, transparência e busca por resultados. Somente assim os tribunais de contas poderão cumprir sua missão constitucional de contribuir para a eficiência, a eficácia e a probidade na gestão dos recursos públicos, com fortalecimento da democracia e promoção do desenvolvimento sustentável do país. A capacidade de adaptação e a proatividade na incorporação de novas ferramentas e metodologias são, portanto, imperativos para a relevância e o impacto contínuo dos tribunais de contas na governança brasileira.

3. Conclusão

O controle externo realizado pelos tribunais de contas é essencial para assegurar a legalidade, a eficiência e a transparência na administração dos recursos públicos. Este estudo destacou a importância desses órgãos no contexto brasileiro, detalhando suas funções, os tipos de auditorias que realizam e os desafios enfrentados na fiscalização da gestão pública.

A análise histórica mostrou que os tribunais de contas no Brasil evoluíram significativamente desde sua criação, especialmente após a Constituição de 1988, que ampliou suas atribuições e responsabilidades. Essa evolução foi crucial para fortalecimento do controle externo, que passou a incluir não apenas a verificação da legalidade dos atos administrativos, mas também auditorias operacionais voltadas para a eficiência e a eficácia das políticas públicas.

Os tipos de auditorias realizadas pelos tribunais de contas são ferramentas fundamentais para garantir uma gestão pública transparente e responsável. Cada tipo de auditoria possui um foco específico, permite uma análise abrangente dos diferentes aspectos da Administração Pública e ajuda a identificar áreas que necessitam de melhoramentos.

Para além da importância e das contribuições dos tribunais de contas, o estudo também evidenciou os desafios significativos que esses órgãos enfrentam, entre os quais se destacam a limitação de recursos, a corrupção e as fraudes. A restrição orçamentária muitas vezes impede a realização de auditorias abrangentes e eficazes, o que dificulta a identificação de irregularidades e o monitoramento adequado da gestão pública. Além disso, a corrupção e as fraudes apresentam um obstáculo contínuo, o que exige estratégias de combate cada vez mais sofisticadas.

Para superar esses desafios, é necessário adotarem-se abordagens inovadoras e multidisciplinares. A integração de tecnologias avançadas, como inteligência artificial e *big data*, pode aprimorar as técnicas de auditoria e permitir uma análise mais precisa e eficiente dos dados públicos. Além disso, o fortalecimento de parcerias estratégicas com outras instituições, tanto nacionais quanto internacionais, pode melhorar a cooperação e a troca de informações, essenciais para combater a corrupção e as fraudes de maneira mais eficaz.

Outro aspecto fundamental é a promoção de uma cultura organizacional pautada pela ética e pela transparência. Isso inclui capacitação contínua dos auditores e implementação de programas de integridade e *compliance* dentro dos próprios tribunais de contas. A transparência nas ações e nas decisões desses órgãos também é crucial para aumentar a confiança da sociedade na gestão pública.

Dada a importância dos tribunais de contas e os desafios enfrentados, futuras pesquisas podem explorar diversas áreas para contribuir com o aprimoramento do controle externo no Brasil. Estudos sobre impacto das tecnologias avançadas no controle externo podem revelar como a implementação de inteligência artificial, *machine learning* e *big data* pode melhorar a eficiência e a eficácia das auditorias realizadas pelos tribunais de contas. Além disso, a análise dos resultados práticos das auditorias operacionais pode mostrar como essas auditorias têm contribuído para a melhora da eficiência e da eficácia das políticas públicas.

Investigações sobre as melhores práticas e programas de capacitação para os auditores desses órgãos podem identificar lacunas e propor melhoramentos

para assegurar uma auditoria mais qualificada e competente. Também é importante explorarem-se formas de fortalecer a cooperação entre os tribunais de contas e outras instituições de controle, como o Ministério Público e a Controladoria-Geral da União, com vistas a uma abordagem mais integrada e eficaz no combate à corrupção e às fraudes. O exame de iniciativas que aumentem a transparência dos tribunais de contas e promovam a participação ativa da sociedade no processo de fiscalização pode contribuir para um controle social mais robusto. Além disso, o desenvolvimento de metodologias para avaliar o impacto das políticas públicas fiscalizadas pelos tribunais de contas pode verificar se os objetivos previstos foram alcançados e identificar áreas de aprimoramento.

Considerando-se a crescente complexidade da gestão pública e a necessidade de um controle externo cada vez mais efetivo, uma sugestão de pesquisa futura de alto impacto seria o desenvolvimento e a validação de um modelo de maturidade para a aplicação de inteligência artificial nas auditorias dos tribunais de contas brasileiros. Tal estudo poderia mapear o nível de adoção dessa tecnologia nessas instituições, identificar as barreiras (tecnológicas, orçamentárias, culturais e de capacitação) e, a partir de estudos de caso, propor um *framework* escalável que oriente os tribunais de contas na implementação de soluções de inteligência artificial para detecção de fraudes, análise preditiva de riscos e avaliação de políticas públicas. Essa pesquisa, de natureza aplicada, teria o potencial de gerar diretrizes práticas para modernizar a fiscalização, otimizar o uso de recursos e, fundamentalmente, aumentar a capacidade do controle externo de gerar valor público, e assim responder de forma proativa aos desafios contemporâneos da Administração Pública.

Referências

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 maio 2025.

BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Diário Oficial da União: seção 1, 23 mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 6 jun. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União: seção 1, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 6 jun. 2025.

BRASIL. *Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992*. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União: seção 1, 17 jul. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. Acesso em: 10 maio 2025.

BRASIL. *Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021*. Institui a Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília: Diário Oficial da União: seção 1, 1º abr. 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em: 12 set. 2025.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 37. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

CONTI, José Mauricio; MOUTINHO, Donato Volkers; NASCIMENTO, Leandro Maciel do. *Controle da Administração Pública no Brasil*. São Paulo: Blucher, 2022.

CORDERY, Carolyn; HAY, David. The value of public sector audit: literature and history. *Journal of Accounting Literature*, v. 40, p. 1-15, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/faam.12185>. Acesso em: 20 fev. 2025.

CURY NETO, Michel. *A competência fiscalizatória prévia do tribunal de contas nas licitações públicas*. 2012. Dissertação (mestrado em direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-14032013-160800/>. Acesso em: 2 set. 2025.

DALL'OLIO, Luciana Lima dos Santos. Indicadores de efetividade no contexto das auditorias dos tribunais de contas. *Cadernos*, v. 1, n. 1, p. 1-15, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/36>. Acesso em: 7 set. 2025.

DEUS, Luiz Fernando de; FARIAS, José Sidney. A adoção do processo eletrônico de controle externo (e-TCU) no Tribunal de Contas da União: a experiência dos gestores envolvidos. *RAI Revista de Administração e Inovação*, v. 12, n. 3, p. 180-192, 2015. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1809203916300808>. Acesso em: 12 set. 2025.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FERREIRA, Adriane Soares. *Cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno: uma percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro*. 2012. 129 f. Dissertação (mestrado em ciências contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/8075>. Acesso em: 28 abr. 2025.

FERREIRA, Daniel. Lei nº 4.320/64: um marco na fiscalização contábil. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 1, n. 1, p. 1-10, Brasília, 2012.

FURTADO, João Ricardo dos Santos. *Tribunais de contas e controle externo: teoria e prática na fiscalização de políticas públicas*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

IRB CONTAS. *Os tribunais de contas e as políticas públicas*. 5. ed. Brasília: Instituto Rui Barbosa, 2024. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2024/01/OsTribunaisDeContasEd5.pdf>. Acesso em: 11 set. 2025.

LIMA, Daniel H. Responsabilização por desempenho e controle externo da Administração Pública. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 40, n. 108, p. 1-15, Brasília, 2008. Disponível em: <http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/450/500>. Acesso em: 17 set. 2025.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Prefácio. In: CONTI, José Maurício; MOUTINHO, Donato Volkens; NASCIMENTO, Leandro Maciel (orgs). *Controle da Administração Pública no Brasil*. São Paulo: Blucher, 2022. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/08/control-da-administracao-publica.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2025.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes (coord.). *Os tribunais de contas e as políticas públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

MARQUES, Rui Oliveira. *Auditoria governamental*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MEDEIROS, Daniel Torres. *O papel dos tribunais de contas no fortalecimento do controle social: os projetos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará*. 2016. 120 f. Dissertação (mestrado em políticas públicas) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/30715>. Acesso em: 17 set. 2025.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 36. ed. Atualizada até a emenda Constitucional 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, C. R.; GOMES, E. O. *Auditoria governamental: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2013.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; SOUZA, P. M. Controle interno como instrumento de gestão pública. *RIC – Revista de Informação Contábil*, v. 11, n. 4, p. 39-53, out.-dez./2017. ISSN 1982-3967.

MOTTA, P. R. *Controle externo: fundamentos e perspectivas*. Brasília: Brasília Jurídica, 2008.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Curso de direito do trabalho*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

NÓBREGA, Marcos. O controle do gasto público pelos Tribunais de Contas e o princípio da legalidade: uma visão crítica. *Biblioteca Digital Revista Brasileira de Direito Público*, 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Marcos-Nobrega/publication/43769011_O_controle_do_gasto_publico_pelos_tribunais_de_contas_e_o_principio_da_legalidade_uma_visao_critica/links/543fb4950cf21227a11ad1d8/O-controle-do-gasto-publico-pelos-tribunais-de-contas-e-o-principio-da-legalidade-uma-visao-critica.pdf. Acesso em: 14 jul. 2025.

OLIVEIRA, D. C.; BEUREN, I. M. *Auditoria no Setor Público*. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIBEIRO, Daniel Cerqueira. *Sistema de controle dos gastos públicos do governo federal: uma ênfase no programa Bolsa Família*. 2009. 165 f. Dissertação (mestrado em controladoria e contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07102009-145113/pt-br.php>. Acesso em: 10 jul. 2025.

ROCHA, Carlos Alexandre. O modelo de controle externo exercido pelos tribunais de contas e as proposições legislativas sobre o tema. In: *Congresso Brasileiro De Direito Administrativo*, 2002, Brasília. Anais [...]. Brasília: Instituto Brasileiro de Direito Administrativo, 2002.

SOARES, Cristiane Cristina da Silva; PIANA, Bruno Barcellos. Inteligência analítica de controle externo: tratamento de dados e avanços no combate à fraude e corrupção. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*, v. 1, n. 1, p. 40-55, Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://revista.tcerj.tc.br/rtcerj/article/view/40>. Acesso em: 11 jul. 2025.

TEIXEIRA, Valter de Almeida. *O controle da corrupção: desafios e oportunidades para o TCU*. 2006. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/recursos/trabalhos-pos-graduacao/pdfs/Controle%20da%20corrup%C3%A7%C3%A3o_%20desafios%20e%20oportunidades%20para%20o%20TCU,%20O.pdf. Acesso em: 7 set. 2025.

WILLEMANN, Marianna Montebello. *O desenho institucional dos tribunais de contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática: perspectivas em prol do direito à boa administração pública no Brasil*. 2016. 360 f. Tese (doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Direito, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: https://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/1221597_2016_completo.pdf. Acesso em: 10 jul. 2025.