

INTELIGÊNCIA ANALÍTICA DE CONTROLE EXTERNO: tratamento de dados e avanços no combate à fraude e corrupção

Cirleia Carla Sarmento Santos Soares
Mestre em Administração pela Universidade Federal de Rondônia
Auditora Fiscal de Tributos do Estado de Rondônia -Tribunal de Contas de Rondônia

Bruno Botelho Piana
Mestre em Administração pela Universidade Federal de Rondônia
Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas de Rondônia

Resumo: Este estudo pretende provocar um processo reflexivo, ao propor o uso da tecnologia para promover avanços no combate à fraude e corrupção na aplicação de recursos públicos, dotando os Tribunais de Contas de elementos suficientes à execução da chamada inteligência de controle externo. Utilizando base documental bibliográfica, a pesquisa realizada, do tipo exploratória, busca contribuir trazendo solução ao seguinte questionamento: é possível extrair dos bancos de dados e sistemas atualmente disponíveis aos Tribunais de Contas, agregando registros existentes em fontes externas, na perspectiva de inteligência, informações para construir padrões que viabilizem e direcionem atuação mais moderna aos órgãos de controle no combate à fraude e corrupção? A resposta revela que os Tribunais de Contas podem avançar em sua atuação estratégica ao monitorar de forma contínua e preventiva seus jurisdicionados, tendo em mira a quantidade expressiva de dados que aportam diariamente em suas bases, decorrente de exigências normativas. Conclui-se que é possível moldar a rotina dos órgãos de controle aos novos desafios propostos à Administração Pública, viabilizando a tão almejada celeridade e efetividade em suas ações, em uma governança voltada à produção dos melhores resultados para a sociedade.

Palavras-chave: controle externo; combate à fraude e corrupção; inteligência de dados.

Abstract: *This study aims to provoke a reflexive process by proposing the use of technology to promote advances in the fight against fraud and corruption in the application of public resources, providing the Audit Courts with sufficient elements to execute the so-called external control intelligence. Using a bibliographic documentary base, the research carried out, of an exploratory type, seeks to contribute with a solution to the following question: can it be extracted from the databases and systems currently available to the Courts of Accounts, aggregating existing records in external sources, from the perspective of intelligence, information to build standards that enable and direct more modern action to control agencies in the fight against fraud and corruption? The answer reveals that the Audit Courts can advance in their strategic performance by continually and preventively monitoring their jurisdictions, aiming at the expressive amount of data that it provides daily in its bases, due to normative requirements. It is concluded that it is possible to shape the routine of the control bodies to the new challenges proposed to the public administration, enabling the desired speed and effectiveness in their actions, in a governance focused on producing the best results for society.*

Keywords: *external control; combating fraud and corruption; intelligence.*

1. INTRODUÇÃO

Os diversos desafios decorrentes da ascensão tecnológica promoveram, em todas as áreas de conhecimento, a necessidade de novas metodologias de atuação, seja na maneira de conduzi-lo a seus usuários[1], seja na forma de lidar com a apropriação desse conhecimento para fins de cumprimento das suas competências. Matías-Pereira (2018) revela que as revoluções tecnológicas se apresentam como fator determinante para fomentar transformações profundas nas sociedades, especialmente nas dimensões econômica, social, política e cultural.

A chamada "era da informação"[2] trouxe consigo o aumento da produtividade por meio da automatização da produção e do encurtamento da distância, em razão da rapidez na circulação das informações numa escala mundial. Por essa razão, a atual revolução tecnológica é percebida como revolução do conhecimento e da comunicação (MATÍAS-PEREIRA, 2018).

Constata-se, nesse cenário de transformações, que o diferencial nas instituições está na capacidade de buscar e usufruir das informações disponíveis, sendo fator decisivo para a competitividade e, mais do que nunca, para sua sobrevivência.

Em escalas diferenciadas, a informação passou a ser não apenas um produto de comunicação, mas também um direito de todos os cidadãos, tornando-se fator fundamental em todos os segmentos da sociedade e elemento complementar ao exercício do controle de seus direitos e anseios.

Desta forma, perpassando as temáticas de relações privadas, tais como o direito civil, comercial, a macroeconomia e a contabilidade privada, as inovações tecnológicas contribuíram para estimular o surgimento de mecanismos motivadores a uma interlocução entre os cidadãos e o Estado, na busca por maior transparência aos gastos públicos e aos atos de gestão.

O Estado, ao assumir papel de provedor e garantidor do bem-estar da população, caracterizado pela predominância do interesse público, traz em seu bojo a necessidade de garantir uma sociedade justa por meio da oferta de serviços que atendam aos anseios da coletividade e ser, ao mesmo tempo, capaz de reduzir as imperfeições e iniquidades de um sistema capitalista.

Na busca por contemplar os fundamentos, as premissas e os objetivos previstos constitucionalmente, é primordial que o Estado se molde em uma estrutura favorável ao cumprimento dos compromissos assumidos, configurando capacidade de resposta para o alcance de resultados e qualidade na prestação dos serviços sob sua responsabilidade.

Assim, a chamada "era da informação" inseriu no contexto da Administração Pública a necessidade de proposição de novas metodologias de atuação, porquanto a tradicional maneira de conduzir processos se tornou ultrapassada. Um exemplo dessa necessidade de se moldar e redefinir padrões de atuação foram as chamadas "disfunções burocráticas"[3].

De acordo com Zorzal e Rodrigues (2015), mudanças decorrentes da revolução tecnológica refletem no Estado, no governo e na sociedade, provocando conflitos e a exigência de uma atuação mais ampla do governo, não apenas voltada para a eficiência, mas, sobretudo, para a equidade, a justiça social, o desenvolvimento sustentável, o combate à pobreza e à corrupção e a promoção do desenvolvimento humano. Esse cenário requer que o Estado, em sentido amplo, atue de forma transparente na busca de resultados efetivos para entregar eficaz accountability.

No tocante à gestão pública, é sabido que ela vem passando por diversas mudanças, nas quais se exige do Estado maior desempenho de suas atribuições, além de eficiência e eficácia nas ações (DIAS apud SANO; ABRUCIO, 2017).

Um dos fatores determinantes para a tão clamada mudança é a discussão que envolve o combate à fraude e corrupção, tema que tem sido pauta dos debates que permeiam as instituições políticas na atualidade, expondo uma dura realidade de crise ética e moral no seio da Administração Pública brasileira (Referencial de Combate à Fraude e Corrupção, TCU, 2018).

1 Atualmente muitas instituições investem em ensino a distância para garantir que o acesso à informação por meio do uso tecnológico (internet) não prejudique sua marca e seus resultados financeiros.

2 Consolida-se a partir da década de 70 e tem sua origem após a Segunda Guerra Mundial, quando a transição do uso da tecnologia mecânica pela digital nas atividades industriais se deu por meio da expansão da computação e da criação da internet.

3 A Teoria da Burocracia na Administração foi criada a partir de um conceito de Max Weber, sociólogo alemão que descreveu um tipo de estrutura burocrática, acreditando que fosse comum à maioria das organizações formais, relacionando o conceito de racionalidade à eficiência. No entanto, com o passar do tempo o comportamento de agentes públicos, com apego excessivo a normas, excesso de formalismo, resistência a mudanças, entre outros, fez surgir as chamadas "disfunções da burocracia", em que as normas e regulamentos passaram a se transformar de meios em objetivos.

Infelizmente, tornaram-se parte do cotidiano dos brasileiros notícias com conteúdo que revelam atos de fraude e corrupção praticados por agentes públicos e políticos, incluindo detalhadamente o modus operandi dos esquemas. Tais notícias acabam por colocar em dúvida não apenas os órgãos e servidores do Poder Executivo, mas também a atuação preventiva e fiscalizatória dos órgãos de controle, em face de sua missão constitucional de proteção ao erário.

Nesse contexto, urge às instituições de controle, as quais visam legitimar os interesses coletivos, fiscalizando a aplicação de recursos públicos, estruturar-se de forma adequada, tanto fisicamente quanto em sua forma de atuação, a fim de garantir o satisfatório atendimento dos interesses coletivos quanto à aplicação dos recursos públicos.

Diante do contexto transmutante de fatos que permeiam a Administração Pública, o uso estratégico da informação tem se constituído em importante instrumento adotado no intuito de alcançar eficiência no exercício das atribuições do poder público, bem como para oferecer respostas em tempo célere à sociedade.

Com base na breve contextualização, este artigo propõe-se a provocar no leitor uma reflexão acerca do momento atual por que passa a nação brasileira, convidando-o a solucionar a seguinte questão: "É possível extrair dos bancos de dados e sistemas atualmente disponíveis aos Tribunais de Contas, agregando registros existentes em fontes externas, na perspectiva de inteligência, informações para construir padrões que viabilizem e direcionem atuação mais moderna aos órgãos de controle no combate à fraude e corrupção?"

Para buscar compreensão temática que propicie elementos à solução da pergunta, serão tratados concepções e desafios que envolvem o tema "combate à fraude e corrupção"; alguns conceitos, em breve revisão teórica que evidenciam a crescente cobrança social junto ao Estado; bem como novas estratégias ao controle externo, seguidos do tema que aborda o uso da tecnologia da informação no combate à fraude e corrupção, sugerindo, por fim, uma nova metodologia de atuação para os Tribunais de Contas no Brasil.

2. COMBATE À FRAUDE E CORRUPÇÃO: NOVAS CONCEPÇÕES E DESAFIOS

As questões centrais que afetam a sociedade na atualidade emergem de uma dimensão conjuntural complexa, a qual inclui frequentemente condutas lesivas ao interesse coletivo, praticadas por agentes públicos ou políticos, que guardem interesses com a Administração Pública.

A corrupção é fator intrínseco da ineficiência estatal. De acordo com o Tribunal de Contas da União, a corrupção é sempre fruto da falha na governança do Estado. Dan Ariely[4] defende que a corrupção pode ser combatida, mas não evitada, tampouco extinta.

Nesse sentido, o mau uso dos recursos públicos revela a necessidade de se combater esse mal, atuando preventivamente por meio de técnicas de fiscalização a serem aplicadas por todos os stakeholders envolvidos, sejam eles a própria sociedade, detentora dos recursos e a beneficiária por direito dos serviços ofertados pelo Estado, sejam os órgãos de controle, os constitucionalmente incumbidos do mister de proteger e garantir a correta aplicação do dinheiro público.

Historicamente, no tocante à atuação do Estado, a busca por eficiência foi o centro de inúmeras reformas promovidas no âmbito da Administração Pública brasileira, no intuito de ofertar serviços de qualidade à população e garantir respeito aos direitos fundamentais positivados na Carta Maior.

Na mesma direção, a participação popular ganhou notoriedade ao exigir ferramentas mais eficazes para execução do controle social em relação à gestão dos recursos públicos. Tal cobrança está atrelada à necessidade de acesso ao conteúdo informacional dos atos e gastos efetivados pelo governo (ZORZAL; RODRIGUES, 2015).

A própria Lei de Responsabilidade Fiscal é exemplo claro de que o cumprimento de metas fiscais, a mitigação de riscos e a prática por maior transparência são ações a serem implementadas pelo Estado a fim de alcançar junto à sociedade maior confiabilidade de seus atos.

Para DIAS, 2017:

> *As exigências normativas, especialmente advindas da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000), requerem maior responsabilidade na condução do orçamento, esforço na arrecadação de receitas, imposição de limites de gastos, cumprimento de metas fiscais, mitigação de riscos, controle da dívida pública e prática de ampla transparência).*

Nessa esteira, a exigência de um melhor desempenho das ações do Estado frente às necessidades sociais, numa época em que se vivencia escassez de recursos e demandas sempre crescentes (DIAS apud SANO;

4 Dan Ariely é professor norte-americano, de origem israelense, que estuda questões afetas à psicologia e economia comportamental (Fonte: *site* Wikipedia).

ABRUCIO, 2017), faz surgir novos conceitos e desafios, tais como os propostos recentemente pela Governança Pública[5].

Desse modo, o termo transparência assumiu novos significados à medida que a sociedade se mobilizou para cobrar responsabilidade dos gestores governamentais quanto à aplicabilidade desses recursos, que também exige qualidade informacional, em espaço temporal. É válido lembrar que uma sociedade participativa consciente da atuação dos seus representados desempenha, de forma mais satisfatória, o exercício da democracia quando tem o livre-arbítrio de opinar e fiscalizar os gastos públicos.

A falta de transparência ou a não divulgação de dados de maneira clara, precisa e objetiva compromete a credibilidade sobre a assertiva desses atos. Propondo avanços normativos mais recentes, temos a Lei nº 131, de 27 de maio de 2009 (BRASIL, 2009), chamada de Lei da Transparência, e a o acesso à informação é normatizado pela Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (BRASIL, 2011), denominada Lei de Acesso à Informação (LAI), referindo-se ao compromisso institucional para responder às solicitações dos cidadãos.

Seguindo a tendência de adaptação ou convergência entre as premissas adotadas na esfera privada para a esfera pública, têm-se ainda as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP e os Códigos de Pronunciamento Contábeis – CPC, cujos propósitos são apresentar princípios e normas ao poder público que o obriguem a dotar as informações contábeis de maior confiabilidade e fidedignidade, reduzindo margens para a obscuridade das informações e, consequentemente, a prática de fraude nos demonstrativos.

2.1. Os Tribunais de Contas e sua atuação no combate à fraude e corrupção

De acordo com Oliveira (2018)[6], a Constituição Federal outorgou aos tribunais de contas competências amplas. Em princípio, qualquer ato administrativo está sujeito ao seu controle, que pode examinar qualquer um de seus elementos de formação, como forma, autoridade competente, finalidade, conformidade com a lei e sua economicidade, com poder mandamental para determinar a correção de atos irregulares, conforme o artigo 71, inciso IX, da Constituição Federal, que confere ao Tribunal de Contas da União poder para fixar prazo para o exato cumprimento da lei.

A dificuldade do Estado em ofertar serviços públicos de qualidade tornou latente a necessidade de os órgãos de controle assumirem com maior ânimo o papel fiscalizador em defesa da sociedade, porquanto, a despeito da baixa qualidade dos produtos e serviços contratados, os crescentes custos de tais serviços avançam na contramão do interesse público.

Com efeito, entre as premissas das Cortes de Contas atualmente está o aprimoramento da gestão pública. Uma das formas de atingir tal objetivo é por meio do combate à fraude e à corrupção.

De acordo com o TCU, com a operação Lava Jato um cenário de corrupção sistêmica foi descortinado, inicialmente em relação às obras da Petrobras e, posteriormente, se desdobrando para o setor elétrico e diversos outros, envolvendo superfaturamento de obras públicas, concessões ilícitas de incentivos fiscais e inúmeros favorecimentos indevidos que caracterizam crimes contra a Administração Pública, não dissociados de outros crimes.

Assim, a repercussão dos mais diversos mecanismos para favorecimentos indevidos no poder público demandou aos órgãos de controle adoção de medidas no sentido de combater o mau uso de recursos públicos.

No âmbito federal, o Tribunal de Contas da União criou em 2016 a Secretaria Extraordinária de Operações Especiais em Infraestrutura, para atuar em fiscalizações na área de infraestrutura que tenham objeto conexo à Operação Lava Jato ou a outras operações que exijam intercâmbio com instituições de controle.

No exercício de 2017, o TCU passou a contar com uma secretaria específica para o combate à fraude e corrupção, a Secretaria de Relações Institucionais de Controle no Combate à Fraude e Corrupção (SECCOR), que tem como responsabilidade a articulação com os demais órgãos da rede de controle, além de sistematizar e articular sua atuação no combate à fraude e corrupção, maximizando sua contribuição na busca por indícios e

5 O Tribunal de Contas da União elaborou o "Referencial Básico de Governança", disponível em http://www.tcu.gov.br/governanca, propondo a definição de Governança Pública como sendo *um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.*

6 Julio Marcelo de Oliveira, autor do artigo "O papel dos órgãos de controle externo no combate à corrupção", publicado no Boletim eletrônico Consultor Jurídico, disponível em: https://www.conjur.com.br/2018-out-23/papel-orgaos-controle-externo-combate-corrupcao. Acesso em: 2 jul. 2019.



provas que levem à punição de agentes públicos e empresas mal intencionadas.

O compartilhamento e disseminação dessas e outras práticas de controle externo pelo TCU deu-se com a apresentação, a título de exemplo, do Laboratório de Informações e Controle – Labcontas[7], e ainda os robôs Mônica, Alice e Sofia, que realizam cruzamento de informações que já possibilitaram verificar, por exemplo, o ranking de fornecedores que mais são acessados pelos órgãos públicos federais; a fiscalização de mais de um milhão de Cadastros Gerais de Pessoas Jurídicas – CNPJ; e dois milhões e meio de Cadastros Gerais de Pessoas Físicas – CPF, em parceria com o Tribunal Superior Eleitoral – TSE.

Tais experiências em âmbito federal inspiram as cortes de contas estaduais a buscarem avanços no tratamento de dados, e consequentemente na estruturação de dados que viabilizem atuações mais céleres. Nesse aspecto cita-se o TCE-MG que, em 2016, criou o Projeto Suricato, política de fiscalização integrada que consiste em dar utilidade ao grande volume de dados e informações que aportam em suas bases, trabalhando de forma sistemática e tempestiva, inclusive compartilhando com organizações parceiras os resultados de suas trilhas.

De acordo com a ATRICON, o TCE de Minas Gerais é o primeiro Tribunal de Contas brasileiro a trabalhar com a construção de malha eletrônica a partir do cruzamento de dados e informações internos e externos com a base da nota fiscal eletrônica (NFe), num total de 12 milhões de notas e 64 bilhões de reais, de 2010 a 2016.

Outro exemplo de destaque quanto ao uso de dados para a promoção de informações é o TCE do Piauí, que possui em sua estrutura organizacional setor específico para combate à fraude e corrupção, o qual utiliza ferramentas de tecnologia da informação para gerar relatórios estratégicos que balizam as atividades de fiscalização, tais como inspeções e auditorias.

7 O Labcontas é um sistema de grande alcance que integra 96 bases de dados, 55 organizações de controle e uma média de 580 usuários, sendo que 249 são do controle externo. Fonte: https://atricon.org.br/tcu-usa-tecnologia-para-combater-fraudes/



Muito embora ainda incipiente em outros Tribunais de Contas, as ações voltadas ao combate à fraude e corrupção estão inseridas em Planos de Ação que visam cumprir diretrizes previamente estabelecidas, as quais incluem a realização de fiscalizações pontuais e trabalhos conjuntos com a chamada Rede de Controle[8], que envolve a participação de outros órgãos, com o objetivo de impactar positivamente a prevenção à corrupção e reforçar as linhas de defesa das instituições, a exemplo do que faz atualmente o Tribunal de Contas da União[9].

Corroborando a relevância da atuação conjunta e o compartilhamento de informações, de acordo com Oliveira (2018), um caminho importante para o combate à corrupção é o da atuação integrada e coordenada dos órgãos do Estado. Desta forma, a participação dos Tribunais de Contas e do Ministério Público de Contas nessas redes é de grande valia para potencializar seus resultados.

Vê-se, portanto, uma tendência de crescimento do tema combate à fraude e corrupção junto aos Tribunais de Contas, cujos propósitos tendentes a abolir ou mitigar as condutas condenatórias praticadas por agentes públicos ou políticos, faz surgir importantes trabalhos, servindo de referência para aqueles que buscam modelos de atuação institucional, que revelem capacidade de conduzir as questões que emergem na nova realidade social e econômica.

8 A Rede de Controle é um centro decisório interorganizacional, que visa aprimorar a efetividade da função de controle do Estado sobre a gestão pública. A Rede tem como principal objetivo o desenvolvimento de ações direcionadas à fiscalização da gestão pública, ao diagnóstico e combate à corrupção, ao incentivo e fortalecimento do controle social, ao compartilhamento de informações e documentos, ao intercâmbio de experiências e à capacitação dos seus quadros. Fonte https://www.rededecontrole.gov.br/quem-somos/.

9 Referencial de Combate à Fraude e Corrupção, disponível em: https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/conheca-o-referencial-de-combate-a-fraude-e-corrupcao-produzido-pelo-tcu.htm. Acesso em: 11 jun. 2019.

2.1. Mensuração e detecção de fraude e corrupção

Segundo o TCU, a mensuração do nível de corrupção de um país é dificultada por sua própria natureza oculta. Apenas os casos que são descobertos podem ser aferidos, e a partir deles pode-se tentar inferir o montante não descoberto.

No cotidiano, a corrupção é um termo guarda-chuva que abriga diversas outras condutas. O Ministério Público Federal (MPF) elaborou um diagrama[10] que relaciona as condutas que caracterizam o comportamento corrupto pelo ordenamento nacional, e incluem tanto as infrações penais quanto as civis e administrativas.

Os avanços promovidos na contabilidade aplicada ao setor público com o advento das NBCASPs geraram ambiente propício ao uso dos dados contábeis como fonte direcionadora das ações de controle externo, tornando-se uma ferramenta capaz de fornecer elementos mais confiáveis e tempestivos acerca da execução orçamentária.

Na mesma direção, os dados contábeis tornaram-se fontes de informação voltadas à detecção do mau uso de recursos públicos, identificação de indícios de corrupção e até mesmo de fraudes perpetradas por agentes públicos ou privados, provocando danos ao erário.

Para Dias (2015), devido ao avanço tecnológico, todo o processamento da contabilização das transações é feito por meio de sistemas eletrônicos de processamento de dados, tal como ocorre na Administração Pública Federal, que utiliza o SIAFI[11] — Sistema Integrado de Administração Financeira. Sua finalidade é realizar todo o processamento, controle e execução financeira, patrimonial e contábil do governo federal brasileiro.

De igual modo, é comum as administrações estaduais e municipais também possuírem sistemas informatizados de finalidade idêntica. É certo que os avanços tecnológicos também têm sido fundamentais para um maior e melhor acompanhamento da gestão pública pelos Tribunais de Contas, possibilitando uma fiscalização mais eficiente. Atualmente, os dados contábeis, resultantes de eventos transacionais e prestações de contas, são enviados pelos seus jurisdicionados por canais da internet, através de sistemas eletrônicos criados para esse fim.

Quando se utiliza das informações contábeis com a finalidade de investigar fraudes, desfalques e demais ações danosas ao patrimônio, envolvendo, principalmente, valores financeiros e desvios de bens, estar-se-á diante de um novel ramo da contabilidade, conhecida por contabilidade forense ou contabilidade investigativa, como também é denominada. Tal ramo da ciência contábil representa uma evolução do processo de controle do patrimônio, tornando-se, portanto, uma espécie de auditoria especial no viés de investigação de fraudes. Segundo Silva (2012)[12], "a contabilidade forense consiste na integração das habilidades contábeis, investigativas e de auditoria".

Insta destacar a Lei nº 12.846/2013, também conhecida como **Lei Anticorrupção**, a qual representa importante avanço ao prever a responsabilização objetiva, no âmbito civil e administrativo, de empresas que praticam atos lesivos à administração pública nacional ou estrangeira. Além de atender a compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, a lei fecha uma lacuna no ordenamento jurídico do país ao tratar diretamente da conduta dos corruptores. A Lei Anticorrupção prevê punições como multa administrativa - de até 20% do faturamento bruto da empresa - e o instrumento do acordo de leniência, que permite o ressarcimento de danos de forma mais célere, além da alavancagem investigativa.

Para fins de detecção de fraude, o referencial de combate à fraude e à corrupção do TCU sugere que, identificada conduta antiética com indício de fraude, após análise de admissibilidade, seja conduzida investigação para fins de identificação dos responsáveis e cálculo do prejuízo.

Pela norma ISA 240 da IAASB[13], citada como base para elaboração do material, fraude é um "ato intencional praticado por um ou mais indivíduos, entre gestores, responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, envolvendo o uso de falsidade para obter uma vantagem injusta ou ilegal".

10 Disponível em: http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/tipos-de-corrupcao. Acesso em: 14 mar. 2019.

11 O SIAFI foi desenvolvido pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO). Foi implantado oficialmente no ano de 1987. Até o ano de 1986 o governo federal convivia com uma série de problemas de natureza administrativa, inviabilizando a correta aplicação dos recursos públicos. Uma das principais vantagens do SIAFI é a descentralização da entrada, consulta, execução orçamentária, financeira e patrimonial da União, isso com a supervisão da Secretaria do Tesouro Nacional.

12 SILVA. Contabilidade forense: princípios e fundamentos, p. 37.

13 *International Auditing and Assurance Standards Board* é um órgão normalizador independente, definindo padrões internacionais para auditoria, controle da qualidade, avaliação e serviços relacionados, facilitando a convergência das normas nacionais e internacionais.

O referencial do TCU traz exemplos de como a detecção de fraude e corrupção pode ser tratada, partindo de uma conduta antiética com indício de fraude, a qual pode ser identificada por comissão de ética; pode ser originada de denúncia realizada por canal próprio; pode ser um indício de fraude identificada pela auditoria interna ou mesmo pelo próprio gestor[14],

Em suma, é certo concluir que a mais eficiente e proativa atitude para preservar os recursos públicos é prevenir que eles sejam desviados dos seus propósitos.

Muito embora tenham avançado conceitualmente, muitos Tribunais de Contas não lograram êxito em criar um método de trabalho centrado em promover uma cultura de detecção de indícios de fraude ou corrupção.

Assim, é relevante não perder o foco de que o exercício das funções dos Tribunais de Contas está no cerne da missão republicana de controle nos moldes previstos no inciso II do art. 70 da CF/88, o qual confere às Cortes de Contas a competência para julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.

A par disso, nos últimos anos as ações de controle externo passaram a encontrar seu epicentro de atuação na inteligência de dados, a fim de alcançar conduções mais exitosas, e garantir que os pilares de governança aplicados ao setor público possam suportar informações de qualidade à sociedade.

Ademais, busca-se uma rota de enfrentamento para a ausência de elementos capazes de identificar com antecedência os crimes praticados contra o patrimônio público, uma vez que a ocorrência destes afeta o interesse público e colocam os órgãos de controle sob questionamento quanto ao cumprimento de suas competências constitucionais.

Consoante o entendimento de Dias (2015), em que pese a Carta Magna atribuir aos controles interno e externo a incumbência de realizar não somente a fiscalização da legalidade na aplicação dos recursos, como também as fiscalizações de naturezas contábil e financeira, tal incumbência é pouco praticada na sua plenitude, sendo mais comum a realização de auditorias da legalidade.

Assim, o uso de ferramentas de tecnologia da informação para a construção de informações por parte dos órgãos de controle, notadamente dos Tribunais de Contas, nos quais o presente estudo está centrado, permite avançar em análises, fornecendo direcionamento mais preciso e a realização de ações modernas, de onde é possível extrair informações para todas e quaisquer atividades a serem realizadas.

De acordo com a CFC/NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL (2016), para que a informação seja apreendida pela sociedade, ela deve estar disponibilizada tempestivamente, além de apresentar linguagem compreensível e elevado grau de precisão, para ser considerada transparente e entregar eficaz *accountability*.

Nos termos da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), denota-se que todas as informações produzidas e mantidas pelo Poder Público são públicas e, portanto, deve-se facilitar o acesso a todos os cidadãos, obviamente respeitada a necessidade de sigilo legalmente estabelecido. A partir de então fica ainda mais evidente a necessidade de transparência das informações emanadas do setor público.

14 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial de Combate à Fraude e Corrupção.



3. FERRAMENTAS DE CONTROLE SOCIAL NO AUXÍLIO AO COMBATE À FRAUDE E CORRUPÇÃO

A LRF representa uma das ferramentas de controle social precursoras na história da gestão pública mais recente, uma vez que tornou obrigatória a disponibilização de dados e informações acerca da execução orçamentária e financeira dos entes federados, a fim de tornar possível aos cidadãos a avaliação tempestiva, objetiva e crítica da gestão de recursos públicos. Nesse contexto, a contabilidade aplicada ao setor público foi alçada a um patamar da maior importância, uma vez que exerce papel fundamental nesse processo.

A realidade na qual a sociedade brasileira se viu inserida nas três últimas décadas, em que a crescente necessidade de recursos públicos não convergia com a qualidade de serviços ofertados à população, fez com que um movimento se iniciasse, a fim de possibilitar acesso a informações qualificadas, fazendo valer princípios como publicidade e eficiência, consagrados na Lei Maior.

Tais demandas sociais foram responsáveis pelo surgimento de mecanismos de interlocução entre a sociedade e o governo, tais como a já citada LRF e, mais recentemente, os princípios de governança aplicados à Administração Pública, buscando conferir maior confiabilidade de dados e credibilidade da instituição "Estado" junto à coletividade, o que requer às instituições maior comprometimento com a prática de ações voltadas ao interesse coletivo e sua evidenciação.

Diante de novas premissas, emergiram diversos conceitos e teorias aplicados ao setor público, em busca da garantia de transparência dos atos públicos, tais como governança pública (aplicando conceitos da teoria da agência e conflito de interesses), transparência, gestão de riscos e controle (nível interno e externo), entre outros.

Há diversos estudos que abordam o tema Governança Corporativa, que trazem os valores que lhes conferem sustentação denominados princípios básicos de GC, que, na concepção de Rossetti e Andrade (2012), tratam de princípios essenciais: *Fairness* (equidade); *disclousure and transparency* (divulgação e transparência); *accountability* (prestação de contas) e *compliance* (responsabilidade corporativa).

No intuito de aprimorar o desempenho das instituições públicas, mitigar conflitos e alinhar ações para trazer mais segurança para a sociedade, estudos estão sendo desenvolvidos no sentido de aplicar as práticas de governança também ao setor público.

Para Souza e Siqueira (2007), o termo governança pública é uma evolução do termo nova administração

pública, e sua aplicação no setor público pode ser conceituada como um conjunto de princípios básicos e práticas que conduzem a administração pública para o alcance de resultados, através de um melhor gerenciamento dos seus processos e atividades, promovendo a prestação de contas responsável (*accountability*) e a transparência de suas ações.

Nessa esteira, a conjuntura atual exige dos gestores uma postura inovadora e desafiadora, em que se apresentem novos modelos e instrumentos institucionais, tanto normativos quanto operacionais, tecnológicos e regulatórios, capazes de promover uma adequação da estrutura de atuação pública às realidades social, tecnológica e econômica.

Zorzal e Rodrigues (2015) fazem uma reflexão sobre as ferramentas de controle social ao analisar a transparência e a participação social da gestão pública brasileira. Para os autores, a transparência, decorrente do princípio constitucional da publicidade, estimula a participação da sociedade. No entanto, para qualificar uma informação como transparente é fundamental que o público-alvo tenha elementos para assimilar e compreender o que está sendo apresentado.

Para Sacramento (2007), a transparência é um princípio e instrumento capaz de contribuir para a redução da corrupção no espaço público e de aumentar a democracia entre Estado e sociedade.

Na concepção de Campos (1990), o termo accountability, embora não possua uma tradução precisa para o português, designa a responsabilidade de gestores governamentais e dos servidores públicos perante a sociedade e os órgãos de controle integrantes da própria burocracia, caracterizada pela obrigação de prestação de contas dos resultados de suas ações. Na definição do Banco Mundial, accountability, de uma forma simples, significa tornar os gestores públicos responsáveis por suas ações.

Nesse diapasão, a pressão social por informação de qualidade fez com que os órgãos de controle buscassem novos modelos de atuação, a fim de cumprir seu papel de órgão técnico, revelando capacidade de conduzir as questões que emergem na nova realidade social e econômica.

Segundo Dias (2015), a Constituição atribuiu aos controles externo e interno, no exercício dos seus misteres, a incumbência de realizar, entre outras espécies de fiscalizações, as de naturezas contábil e financeira. Contudo, tal prerrogativa vê-se atualmente pouco exercida, sendo mais utilizada a fiscalização da legalidade da despesa pública. No entanto, é de suma importância utilizar técnicas de auditoria para a apuração não somente das inconsistências financeiras e contábeis, mas também para investigar e coletar provas de desvios de recursos e bens públicos, incluindo procedimentos da contabilidade forense ou investigativa.

No tocante ao zelo pela correta aplicação dos recursos públicos, o exercício do controle externo pelos Tribunais de Contas requer avanço das técnicas de auditoria, e mostra-se oportuno não apenas para contribuir com as ações finalísticas de controle, identificando inconsistências em demonstrativos e escritas contábeis, mas também para detectar indícios de mau uso de recursos públicos, sugestivos de crimes de fraude ou corrupção.

Por outro lado, o avanço da TI gerou pulverização de dados em bases diversas, dificultando o trabalho de controle dessas informações e seu tratamento integrado, uma vez que as bases de dados nem sempre convergem entre si, dificultando a atuação do mister institucional dos órgãos de controle externo e prejudicando, consequentemente, o controle social.



4. CONTROLE EXTERNO: UMA NOVA METODOLOGIA DE ATUAÇÃO

Diante da necessidade em buscar novos modelos de atuação institucional, que revelem capacidade de conduzir as questões que emergem na nova realidade social e econômica, o controle externo encontra seu novo epicentro na inteligência de dados, de onde se pode extrair informações destinadas a todas e quaisquer atividades a serem realizadas.

A partir da repercussão de casos que revelaram desvios de elevadas quantias e diversos crimes praticados contra o patrimônio coletivo, tais como a Lava Jato e seus desdobramentos, construir informações que possam fornecer indícios de fraude e prática de atos de corrupção torna-se de fundamental importância aos órgãos de controle, tendo em vista seu papel constitucional e institucional de julgar as contas daqueles detentores de responsabilidades perante a sociedade.

Assim, ter acesso a dados e informações é realidade elementar e factível aos Tribunais de Contas, uma vez que suas bases de dados, de maneira geral, recepcionam uma infinidade de números que, muito embora não forneçam direcionamento claro se analisados isoladamente, podem ser estruturados entre si para compor padrões de informação.

Alguns Tribunais de Contas já iniciaram esse movimento, estando avançados na condução de sua atuação estratégica com base em informações construídas a partir de dados estruturados, originados em suas próprias bases, agregando outros dados públicos externos, como por exemplo, sítios eletrônicos do INPE, IBGE, SEFAZ, entre outros.

Entende-se que o uso da tecnologia da informação é essencial para viabilizar os avanços alcançados, posto que as novas ferramentas de tratamento de dados proporcionam não apenas a construção de trilhas e a filtragem de resultados, mas também a estruturação da informação de maneira até mesmo ilustrativa, sendo fator relevante para o auxílio à tomada de decisões, especialmente quando se trata de órgãos que, diante da escassez do quantitativo de seu corpo técnico, necessitam fazer escolhas com base em critérios de relevância, materialidade e risco, quando tais informações serão primordiais para embasar as escolhas de um Conselho Superior.

4.1. Mensuração e detecção de fraude e corrupção

A informação estratégica e o conhecimento são recursos fundamentais que compõem um conjunto coeso de ações, com base em procedimentos de uso, promovendo melhorias dos processos e agregando valor aos resultados, criando um ambiente propício ao desenvolvimento de uma cultura de informação.

A atividade de inteligência é entendida como conjunto de técnicas e métodos utilizados para a produção de conhecimento que irá fundamentar a tomada de decisão, permitindo atuação menos arbitrária e mais efetiva, aproximando a estratégia institucional do interesse público primário (ALMEIDA NETO, 2009).

Com efeito, ao estruturar uma unidade de inteligência, a instituição estará criando um canal, por meio do qual irão transitar dados e informações, os quais serão tratados integradamente, agregando, desta forma, sentido a dados que, de forma isolada, não teriam significado algum para a organização.

É certo que o exercício da atividade de inteligência proporciona a superação de formas arcaicas de proceder e das estruturas administrativas engessadas, quando viabiliza a sistematização do conhecimento sobre si mesma e seus resultados.

Essa atuação envolve um trabalho mais avançado e cada vez mais utilizado por todas as instituições, que é a inteligência de dados, em um conceito nominado "Inteligência de Controle Externo".

Essa inteligência pode contribuir para proporcionar maior alcance de eficiência e efetividade das ações de controle promovidas pelos Tribunais de Contas, minimizando o tempo de ação diante de possíveis condutas lesivas praticadas por agentes públicos ou políticos, protegendo os recursos públicos dos malfeitos de pessoas contra a Administração Pública.

A ideia é elaborar padrões de informação, baseados em análise dos registros existentes nos bancos de dados e sistemas de informação contábil da área de fiscalização à disposição dos Tribunais de Contas, promovendo a produção de inteligência de controle externo que viabilize a descoberta de indícios, evidências ou ao menos suspeita de fraude e atos de corrupção no seio da Administração Pública.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da atuação do Tribunal de Contas da União no combate à fraude e corrupção, diversos outros Tribunais de Contas estaduais avançaram no tema, buscando se estruturar para uma atuação eficiente e efetiva no combate à atuação de gestores contrária ao interesse coletivo, criando uma terminologia conhecida como "inteligência de controle externo".

Essa nova atuação permitiu aos Tribunais de Contas investirem no exercício de suas atribuições, ao utilizar os dados que aportam em suas bases para produzir informações, lançando mão de inúmeras ferramentas de tecnologia da informação, tais como *Business Intelligence.*

No âmbito do controle social, a participação social tende a reduzir a propagações de fraudes e atos de corrupção quanto ao uso dos recursos públicos. Nessa seara, o advento dos princípios de governança aplicado à esfera pública sustenta uma nova realidade, na qual a entrega de resultados e a prestação de contas tempestiva e fidedigna passa a vigorar como exigência social em elevado grau de importância.

A legitimidade da gestão pública condiciona-se, para conferir confiabilidade às informações, à eficaz atuação dos órgãos de controle, não bastando, portanto, a simples existência dos princípios de governança.

A transparência e o acesso à informação estão previstos como direitos do cidadão e dever do Estado na Carta Política de 88 e em normativos infraconstitucionais. Decorrem precipuamente dos avanços promovidos pela revolução tecnológica, a qual inseriu na sociedade a demanda por informações tempestivas e de qualidade.

Muito embora sejam notórios os avanços na seara pública, garantindo fluidez da informação junto aos seus usuários externos, mais recentemente revelados com os princípios de governança aplicados à esfera pública e com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, é certo que o controle social ainda carece de medidas que garantam a fidedignidade dos dados apresentados.

As conquistas realizadas com o advento da LRF, com a Lei de Acesso à Informação, dentre outras evidências do esforço do Estado junto ao seu público alvo, tornaram-se insuficientes para assegurar que os recursos públicos estão sendo aplicados adequadamente. Ademais, os recentes escândalos envolvendo elevadas quantias colocaram em dúvida a metodologia de atuação dos órgãos de controle, os quais não foram capazes de antever ou de monitorar as práticas corruptivas dos agentes públicos e políticos envolvidos em diversos esquemas que, se estivessem sendo fiscalizados de maneira preventiva, não teriam ocorrido.

Logo, quaisquer lacunas que impeçam ou limitem o controle social devem ser preenchidas, a fim de garantir que os atributos da transparência sejam atendidos: acesso, transparência, relevância, qualidade e confiabilidade, e que os interessados tenham acesso ao conteúdo necessário à compreensão dos fatos e atos administrativos.

Nesse sentido, o esforço estratégico conjunto entre órgãos e entidades para a prática de medidas que priorizem a identificação de indícios de fraude e corrupção, por meio do uso da tecnologia da informação, a fim de transformar dados que aportam em suas bases de dados em informação estruturada, contribui para o avanço das atividades sob sua tutela, constituindo importante atuação no campo da inteligência de controle externo.

Essa forma eficiente, que ganha força e notoriedade com trabalhos mais recentes, impõe-nos lançar um novo olhar para as demandas de controle, estreitando a atuação junto a outros órgãos e instituições, para que o alcance de resultados seja maior e mais benéfico à sociedade, estando revestido, além da análise técnica de controle, de novas condutas, buscando efetividade e celeridade por meio de ações proativas.

Não apenas a atuação do Poder Judiciário, por meio da celeridade processual que permite condenar maus gestores, e não somente o fortalecimento dos controles internos promovidos pelo próprio Poder Executivo, mas especialmente a mudança de conduta dos órgãos de controle tem contribuído sobremaneira para os avanços no combate às condutas que lesionam os cofres públicos.

Este breve estudo propôs-se a provocar um processo reflexivo, mostrando que a atuação estratégica dos Tribunais de Contas, ao monitorar de forma contínua e preventiva seus jurisdicionados, valendo-se do uso da tecnologia e tendo em mira a quantidade expressiva de dados que aportam diariamente em suas bases, decorrente de exigências normativas, pode suportar de maneira mais precisa e segura a elaboração de matrizes de risco, as quais irão direcionar os trabalhos de fiscalização propostos periodicamente.

Conclui-se que é possível moldar a rotina dos órgãos de controle aos novos desafios com que a Administração Pública se depara, viabilizando, por meio do controle proativo e preventivo, a tão almejada celeridade e efetividade em suas ações, em uma governança voltada à produção dos melhores resultados para a sociedade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mariana Savaget. Breve histórico do papel do Estado na sociedade. **Conteúdo Jurídico**, Brasília, DF, 19 jul. 2014. Disponível em: http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.49069&seo=1. Acesso em: 27 maio 2019.

ALMEIDA NETO, Wilson Rocha de. **Inteligência e contra-inteligência no Ministério Público**: aspectos práticos e teóricos da atividade como instrumento de eficiência no combate ao crime organizado e na defesa dos direitos fundamentais. Belo Horizonte, MG: Dictum, 2009.

AZEVEDO, Jordana Morais. Tribunais de Contas e suas competências constitucionais: limites à atuação do Poder Judiciário. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, Minas Gerais, ano 16, n. 184, p. 59-67, jun. 2016.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 nov. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 23 nov. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2009]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: 23 nov. 2022.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 23 nov. 2022.

_____. **Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013**. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm. Acesso em: 23 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de combate à fraude e corrupção**: aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública / Tribunal de Contas da União. 2. ed. Brasília, DF: TCU, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste (Coestado), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2018. 148 p.

_____. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria**. 2. ed. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FA/B6/EA/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_2_edicao.PDF. Acesso em: 05 jul. 2019

CAMPOS, Anna M. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049/8182. Acesso em: 30 nov. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Aprova a NBC TSP**: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, DF: CFC, 2016. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf. Acesso em: 23 nov. 2022.

DIAS, Omar Pires. A contabilidade forense como instrumento de controle e de investigações de crimes perpetrados contra o patrimônio público. **Revista Brasileira de Direito Municipal,** Belo Horizonte, Minas Gerais, ano 16, n. 57, p. 173-190, jul./set. 2015;

_____. **Reflexos da Consistência das Demonstrações Contábeis do Setor Público no Desempenho da Gestão Fiscal**. 2017. 49 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Ciências Contábeis) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2017. Disponível em: https://fucape.br/producao-academica-1/reflexos-da-consistencia-das-demonstracoes-contabeis-do-setor-publico-no-desempenho-da-gestao-fiscal-2/. Acesso em: 23 nov. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. São Paulo, SP: IBGC, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Caderno de boas práticas de governança corporativa para empresas de capital fechado**: um guia para sociedades limitadas e sociedades por ações fechadas. São Paulo, SP: IBGC, 2014. 72 p. (Cadernos de Governança Corporativa, 12).

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de auditoria governamental (NAGS)**. Tocantins: IRB, 2011. 88 p. Disponível em: https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Normas_de_Auditoria_Governamental_-_NAG.IRB_.pdf. Acesso em: 25 nov. 2022.

MATÍAS-PEREIRA, José. Democracia, transparência e corrupção no Brasil. **GIGAPP Estudios *Working Papers***, n. 92, p. 263-289, 2018. Disponível em: https://www.gigapp.org/ewp/index.php/GIGAPP-EWP/article/view/106/125. Acesso em: 30 nov. 2022.

OLIVEIRA Julio Marcelo de. O papel dos órgãos de controle externo no combate à corrupção. **Consultor Jurídico (ConJur)**, São Paulo, 23 out. 2018. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2018-out-23/papel-orgaos-controle-externo-combate-corrupcao. Acesso em: 2 jul. 2019.

RONDÔNIA. **Lei Complementar nº 61, de 21 de julho de 1992**. Dispõe sobre mecanismos e instrumentos relativos à Política de Incentivos ao Desenvolvimento do Estado de Rondônia, e dá outras providências. Porto Velho: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia, 1992. Disponível em: https://sapl.al.ro.leg.br/norma/194. Acesso em: 25 nov. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 186, de 21 de julho de 1997**. Institui Programa de Incentivos Tributários para implantação e ampliação ou modernização de empreendimentos industriais no Estado de Rondônia e altera dispositivos da Lei Complementar n° 061, de 21 de julho de 1992, alterada pela Lei Complementar n° 085, de 20 de julho de 1993. Porto Velho: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia, 1997. Disponível em: https://sapl.al.ro.leg.br/norma/319. Acesso em: 25 nov. 2022.

RONDÔNIA. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução nº 177/2015/TCE-RO, de 30 de janeiro de 2015**. Aprova o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. Porto Velho: TCE-RO, 2015. Disponível em: http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/Res-177-2015.pdf. Acesso em: 25 nov. 2022.

ROSSETTI, José Paschoal; ANDRADE Adriana. **Governança Corporativa**: fundamentos desenvolvimento e tendências. 6. ed. atual. e ampl. São Paulo, SP: Atlas, 2012.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 1, n. 1, p. 48-61, 2007. Disponível em: https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/2579. Acesso em: 30 nov. 2022.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade forense**: princípios fundamentais. São Paulo: Atlas, 2012. 387 p.

SOUZA, Flávia C.; SIQUEIRA, Jean F. A convergência da nova administração pública para governança pública: uma análise dos artigos internacionais e nacionais publicados entre 2000 e 2006. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007. **Anais eletrônicos [...].** São Paulo, SP: USP, 2007. Disponível em: https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos72007/563.pdf. Acesso em: 30 nov. 2022.

ZORZAL, L.; RODRIGUES, G. M. Disclousure e Transparência no Setor Público: uma análise da convergência dos princípios de governança. **Inf. Inf.,** Londrina, v.20, n.3, p.113-146, set./dez. 2015.

_____. Transparência e boas práticas de governança: análise de padrões e princípios nos relatórios de gestão de universidades federais brasileiras. In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISA EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 17., 2016, Salvador. **Anais [...].** Salvador: ANCIB, 2016. Disponível em: https://repositorio.unb.br/handle/10482/31622. Acesso em: 23 nov. 2022.