

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

RODRIGO VARGAS LAUREANO

**FATORES INSTITUCIONAIS EXPLICATIVOS DAS DECISÕES DO TCE-RS
SOBRE AS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS PREFEITOS MUNICIPAIS**

São Leopoldo

2016

RODRIGO VARGAS LAUREANO

FATORES INSTITUCIONAIS EXPLICATIVOS DAS DECISÕES DO TCE-RS
SOBRE AS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS PREFEITOS MUNICIPAIS

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis: Controladoria e Finanças, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Clea Beatriz Macagnan

São Leopoldo

2016

L378f

Laureano, Rodrigo Vargas

Fatores institucionais explicativos das decisões do TCE-RS sobre as prestações de contas dos prefeitos municipais / Rodrigo Vargas Laureano. – 2016.

91 f. ; il. ; 30cm.

Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2016.

Orientadora: Profa. Dra. Clea Beatriz Macagnan.

1. Contabilidade. 2. Tribunal de Contas - Parecer - Prestação de contas. 3. Tribunal de Contas - Decisões. I. Título. II. Macagnan, Clea Beatriz.

CDU 657

RODRIGO VARGAS LAUREANO

FATORES INSTITUCIONAIS EXPLICATIVOS DAS DECISÕES DO TCE-RS
SOBRE AS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS PREFEITOS MUNICIPAIS

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis: Controladoria e Finanças, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luciano Da Ros – UFRGS

Prof. Dr. Cristiano Machado Costa – UNISINOS

Prof. Dr. Roberto Frota Decourt – UNISINOS

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Solange Maria Laureano (*in memorian*), mulher corajosa, forte e sensível. Coragem que a fez contrariar o médico que recomendou não prosseguir com a gravidez e por isto hoje estou aqui. Força que mostrou para lutar e prosseguir diante de situações adversas. E sensibilidade que transformava cada olhar em sinal de amor e compreensão.

Ao meu pai, Oscar Laureano, que veio jovem do litoral catarinense para Porto Alegre em busca de uma vida melhor e fez muito mais do que o possível para que eu tivesse condições de ir atrás dos meus sonhos. O carinho, a dedicação e a firmeza de cada gesto são ensinamentos que permanecem.

Ao meu grande incentivador e exemplo de luta e de dedicação, meu irmão André Vargas Laureano, que sempre me disse e me mostrou que devemos ir atrás do que queremos. Quando nossa única alternativa de cursar uma Faculdade era ser aprovado na UFRGS, com muito esforço e persistência, me mostrou que era possível, mesmo sob as mais adversas condições.

Ao meu primeiro professor, meu avô Sebastião Vargas (*in memorian*), que usando cascas de laranja me ensinou a ler quando eu tinha três anos e teve toda a paciência que só os avós têm para tantas brincadeiras.

À família e aos amigos, pela compreensão neste período de ausência e pelo apoio manifestado em diversos momentos. Deixo de citá-los nominalmente, mas o faço no nome dos meus afilhados Pedro Henrique, Marcela e Ana Clara, e da minha também afilhada Maria Luiza.

Aos meus estimados colegas e amigos de Mestrado, Daniel Wartchow, Victorino Rosso, Adalene Silvestre e Kelim Sprenger. Vocês foram muito importantes neste percurso. Sem dúvida, ele foi muito mais leve pela companhia, pelos momentos de alegria e por compartilhar cada receio e cada conquista.

Aos Colegas do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, em especial aos da Biblioteca e da Secretaria das Sessões que auxiliaram nas pesquisas realizadas. Ao Professor Doutor Sandro Bergue pelas reiteradas manifestações de incentivo. E aos Colegas do Gabinete do Conselheiro Estilac Xavier, pelos debates, pelas sugestões e pela compreensão pelas ausências que o período do Mestrado impõe. Faço tal agradecimento no nome do Chefe de Gabinete Ricardo Superti e do Conselheiro Estilac Xavier.

Aos Colegas do Serviço de Auditoria da Região de Porto Alegre II, do TCE-RS que, quando ingressei no TCE-RS em agosto/2010, muito contribuíram para que eu pudesse conhecer o funcionamento do TCE-RS. Em especial aos Auditores Públicos Externos Ricardo Gonçalves e Everaldo Ranincheski.

Ao colega e amigo, Doutor César Filomena, pelo apoio incondicional e pelo encorajamento para iniciar e para seguir neste projeto. As referências compartilhadas, as discussões e ideias sobre a pesquisa e as constantes palavras de apoio e de incentivo foram muito importantes.

À minha orientadora Professora Doutora Clea Beatriz Macagnan, pela exigência, pelos desafios propostos, pela dedicação e pelo comprometimento. A precisão nos ensinamentos compartilhados foram essenciais para as conquistas obtidas neste período e para o cumprimento deste objetivo.

Aos Professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, e de outros PPGs, pela qualidade acadêmica diferenciada, pelas experiências compartilhadas e pela disponibilidade, em especial aos Prof. Dr. Cristiano Costa, Ernani Ott, Tiago Alves, Alexsandro Carvalho e Luciano Da Ros pelas contribuições ao longo da pesquisa. Não posso deixar de citar o Prof. Dr. Clóvis Kronbauer pela oportunidade de rever escolhas em um momento de indecisão. Tenho convicção de que fiz a opção correta.

À secretaria do PPG, em especial à Tana Malacarne a quem recorri em inúmeras oportunidades e sempre foi atenciosa, paciente e competente para fornecer o auxílio necessário.

Àqueles que tiveram um importante papel em minha trajetória de estudante, acadêmica e profissional: Professoras Meri Benelli e Arlete Tafas, Professor Leopoldo Schneider e aos líderes José Lazaroni e Leo Dantas. Vocês proporcionaram conhecimento muito além dos bancos acadêmicos.

À Professora Silvia Zanette Guimarães pelos conhecimentos proporcionados da língua inglesa, os quais foram essenciais nesta jornada.

Ao Curso de Liderança Juvenil (CLJ) por tudo que me oportunizou: família, amigos e aprendizado.

A Deus pela vida e por ter colocado, e continuar colocando, as pessoas certas em cada momento da minha vida.

Por fim, um agradecimento especial a duas pessoas muito importantes que, além de tudo que representam, acompanharam de muito perto cada etapa deste projeto, vivenciando junto comigo todo o desenvolvimento do mestrado e foram fundamentais para a realização deste objetivo: minha esposa Livia, companheira de vida e responsável por sonhar junto e por tornar realidade muito do que sempre compartilhamos ao longo destes 17 anos; minha filha Manuela, o maior presente que alguém pode receber, que me motiva e torna os meus dias muito mais alegres.

Muito Obrigado!

RESUMO

As Organizações Superiores de Auditoria, tais como os Tribunais de Contas, possuem uma relevante função no que tange à Governança Pública. Neste contexto, o presente estudo teve como objetivo identificar os fatores explicativos em relação aos Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS nos processos de prestação de contas dos Prefeitos Municipais. A análise das evidências foi realizada à luz da Nova Teoria Institucional, na perspectiva de Douglass North. Essa que pressupõe que o objetivo das instituições é estabelecer uma estrutura de interação humana capaz de reduzir a incerteza nas relações em uma dada sociedade. Em outras palavras, as Instituições configuram-se como regras formais e informais, que estruturam as ações organizacionais. Nesta pesquisa, as regras formais referem-se aos aspectos regimentais relacionados aos processos de prestação de contas. De outra parte, as regras informais correspondem aos procedimentos não normatizados que, eventualmente, podem representar constrangimentos ao TCE-RS para a emissão de Parecer Prévio Desfavorável. Com base na revisão da literatura teórica e empírica foram formuladas 2 hipóteses principais, complementadas por um conjunto de 12 subhipóteses. As hipóteses foram testadas a partir de variáveis relacionadas às regras formais e de variáveis relacionadas às regras informais, sendo estimados modelos de regressão logística, cuja variável dependente binária é o Parecer Prévio emitido: Favorável ou Desfavorável. Foram examinados 3.968 processos relativos aos exercícios de 2005 a 2012 dos 496 municípios gaúchos. Os resultados indicam que as decisões do TCE-RS, em relação ao Parecer Prévio, são influenciadas por regras formais e por regras informais. Os aspectos formais referem-se à LRF e às inconformidades apontadas pelos Auditores. Enquanto que os aspectos informais dizem respeito à forma de provimento do Relator do Processo, à condição socioeconômica do Município e ao tempo de existência do mesmo. Aspectos relacionados ao tamanho e à localização do Município, bem como ao Partido do Prefeito, também foram testados, porém não apresentaram significância estatística. Este estudo permite que a sociedade conheça o TCE-RS, bem como os elementos que influenciam no seu processo decisório. Além disto, fornece subsídios para a discussão relativa à dicotomia existente entre a prevalência dos aspectos técnicos ou não técnicos nas decisões do órgão.

Palavras-chave: Tribunal de Contas. Decisões. Regras Formais e Informais.

ABSTRACT

The Supreme Audit Institutions, such as Audit Courts, have a relevant role regarding Public Governance. In this context, this research has the aim to identify the factors with probability of explanation in relation to Pareceres Prévios (Previous Feedback) issued by TCE-RS in the processes concerning the provided accounts by Municipal mayors. The analysis of the evidence was carried by the light of New Institutional Theory, on Douglass North's perspective, which presupposes that the aim of the institutions is to establish a structure of human interaction capable of reducing uncertainty in relationships in a given society. In other words, the Institutions are framed as formal and informal rules, which give foundation to the organizational actions. In this research, the formal rules refer to the regimental aspects related to provided accounts processes. The informal rules refer to non-standard procedures that may eventually represent constraints to TCE-RS for the issuance of an unfavorable Parecer Prévio. Based on the review of the theoretical and empirical literature, two main hypotheses were formulated, complemented by a set of twelve sub-hypotheses. The hypotheses were tested from variables related to formal rules and variables related to informal rules, and a logistic regression model is estimated, whose binary dependent variable is the Parecer Prévio issued: Favorable or Unfavorable. Were examined the processes related to the years 2005 to 2012 of 496 municipalities of the State of Rio Grande do Sul, 3,968 cases in total. The results of the estimated final model indicate that the decisions of the TCE-RS, in relation to the Parecer Prévio, are influenced by formal rules and by informal rules. The formal aspects refer to the Fiscal Responsibility Law and to the nonconformities pointed out by the Audit Teams. While the informal aspects concern the form of provision of the Magistrate rapporteur of the process and the age, the socioeconomic condition of the Municipalities and the time of existence of the Municipalities. Aspects related to size and localization of the Municipality, as well as to the Mayor's Political Party, were also tested, but were not statistically significant. This research allows the society to know the TCE-RS, as well as the elements that influence its decision-making process. In addition, it provides an important contribution to the discussion of the dichotomy between the prevalence of technical or non-technical aspects in the decisions of TCE-RS.

Key words: Supreme Audit Institutions. Decisions. Formal and Informal Rules.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Descrição do Negócio do TCE-RS, incluindo os Macroprocessos28

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Jurisdição dos Tribunais de Contas Brasileiros.....	23
Quadro 2 – Composição e Funcionamento dos Órgãos Colegiados do TCE-RS	25
Quadro 3 – Hipóteses Relacionadas às Regras Informais e Sinais Esperados	44
Quadro 4 – Hipóteses Relacionadas às Regras Formais e Sinais Esperados.....	45
Quadro 5 – Relação entre as Hipóteses Formuladas e as Variáveis Explicativas	60
Quadro 6 – Definição para os resultados obtidos para a Curva ROC.....	71
Quadro 7 – Hipóteses Não Aceitas Relacionadas às Regras Informais.....	72
Quadro 8 – Hipóteses Não Rejeitadas Relacionadas às Regras Informais	72
Quadro 9 – Hipóteses Não Rejeitadas Relacionadas às Regras Formais	75

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Dummys da Variável Mesorregião.....	54
Tabela 2 – Dummys da Variável Partido do Prefeito.....	57
Tabela 3 – Dummys da Variável Relator do Processo.....	58
Tabela 4 – Estatística Descritiva Pareceres Prévios Emitidos	62
Tabela 5 – Estatística Descritiva Variável Número de Inconformidades	63
Tabela 6 – Estatística Descritiva Variável Aplicação em Educação	63
Tabela 7 – Estatística Descritiva Variável Aplicação em Saúde.....	63
Tabela 8 – Estatística Descritiva Tipo de Decisão	64
Tabela 9 – Estatística Descritiva Voto Vencedor.....	64
Tabela 10 – Estatística Descritiva Relator do Processo.....	65
Tabela 11 – Estatística Descritiva Variável Dependente e Variáveis Explicativas	66
Tabela 12 – Modelos Estimados	68
Tabela 13 – Teste de Hosmer-Lemeshow	70
Tabela 14 – Área sob a Curva ROC.....	71

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ASPS	Ações e Serviços Públicos de Saúde
CF	Constituição Federal
COP	Conselheiros de Origem Política
COT	Conselheiros de Origem Técnica
CS	Conselheiros-Substitutos
DAER	Departamento Autônomo de Estradas e Rodagem
DEM	Partido Democratas
FEE-RS	Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	International Federation of Accountants
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MPC	Ministério Público de Contas
PDT	Partido Democrático Trabalhista
PFL	Partido da Frente Liberal
PHS	Partido Humanista da Solidariedade
PIB	Produto Interno Bruto
PL	Partido Liberal
PMDB	Partido do Movimento Democrático Brasileiro
PP	Partido Progressista
PPA	Plano Plurianual
PPB	Partido Progressista Brasileiro
PPS	Partido Popular Socialista
PR	Partido da República
PRONA	Partido de Reedificação da Ordem Nacional
PSB	Partido Socialista Brasileiro
PSD	Partido Social Democrático
PSDB	Partido da Social Democracia Brasileira

PT	Partido dos Trabalhadores
PTB	Partido Trabalhista Brasileiro
RCL	Receita Corrente Líquida
SAG	Serviço de Acompanhamento de Gestão
TCE-RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TRE-RS	Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Sul
TSE	Tribunal Superior Eleitoral

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 DEFINIÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.2 OBJETIVOS	18
1.2.1 Objetivo Geral	18
1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA	18
1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	19
2 REVISÃO DE LITERATURA	22
2.1 TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS	22
2.2 TEORIA INSTITUCIONAL	28
2.3 ESTUDOS EMPÍRICOS E DESENVOLVIMENTOS DAS HIPÓTESES	31
2.3.1 Revisão de Literatura Empírica	32
2.3.2 Desenvolvimento das Hipóteses	36
3 METODOLOGIA	46
3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA	46
3.2 VARIÁVEIS	47
3.2.1 Variável Dependente: Parecer	47
3.2.2 Variáveis Explicativas	48
3.2.3 Relacionamento Entre as Variáveis e as Respectives Hipóteses	59
3.3 MODELO DE REGRESSÃO	60
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA	62
4.2 ANÁLISE DA CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS	67
4.3 ANÁLISE DA REGRESSÃO LOGÍSTICA	67
4.4 ANÁLISE DAS HIPÓTESES TESTADAS	72
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	79
REFERÊNCIAS	82
ANEXO A – ORGANOGRAMA DO TCE-RS	88
APÊNDICE A – CONSELHEIROS DO TCE-RS NO PERÍODO 2005 A 2016	89
APÊNDICE B – PROCESSOS PENDENTES DE DECISÃO EM 31-12-2016	90
APÊNDICE C – MATRIZ DE CORRELAÇÃO	91

1 INTRODUÇÃO

Dentre os diversos conceitos atribuídos, Governança Pública pode ser definida como um sistema de regras e de qualidade, cuja cooperação entre os agentes é utilizada para garantir a legitimidade e a efetividade na utilização dos recursos públicos (KOOIMAN, 1999). A Governança Pública enfatiza o controle, a gestão e a auditoria de desempenho e, com isto, amplia o profissionalismo das ações em detrimento ao viés político das decisões (OSBORNE, 2006).

Embora não possua condições de fornecer total proteção contra falhas ou fraudes, a Governança Pública tem um importante papel na redução de tais situações, especialmente no que diz respeito à atuação dos agentes públicos (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC, 2001). Neste sentido, o Estudo 13 do IFAC menciona a existência de três princípios fundamentais de Governança Corporativa, os quais também são aplicáveis ao setor público: transparência, integridade e *accountability*.

Transparência caracteriza-se pela divulgação de informações completas, claras e precisas das ações e das decisões tomadas pelos agentes públicos, bem como a possibilidade de consulta e de questionamentos em relação a tais ações e decisões. Integridade diz respeito à probidade e à eficiência na administração dos recursos públicos. E *accountability*, termo sem uma tradução precisa, porém relacionado à responsabilização pela prestação de contas, refere-se ao processo pela qual os governantes e os indivíduos que gerenciam recursos públicos são responsáveis por suas ações e decisões e possuem a obrigação de submeter-se ao escrutínio externo (IFAC, 2001).

Fazendo uma distinção entre *accountability* vertical e *accountability* horizontal, O'Donnell (1998) diz que o primeiro relaciona-se as ações individuais ou coletivas realizadas em relação àqueles indivíduos que ocupam posições superiores no Estado. Como exemplo, cita as eleições, as reivindicações sociais e a cobertura da mídia quanto a tais reivindicações e a atos supostamente ilícitos das autoridades públicas. Já a existência de órgãos que possuam o poder legal, o poder de fato e a capacidade de fiscalizar e de punir os agentes e as agências do Estado que tenham atuado de forma ilegal, caracteriza o que O'Donnell define como *accountability* horizontal. O Ministério Público e os Tribunais de Contas são exemplos de órgãos brasileiros responsáveis pelo *accountability* horizontal (ARANTES et al. 2010), cabendo aos

Tribunais de Contas o papel indispensável de análise das contas prestadas pelos Gestores Públicos (FILOMENA, 2012).

No caso dos Tribunais de Contas, as suas atribuições são definidas constitucionalmente. Ao referido órgão compete, entre outras tarefas, emitir Parecer Prévio sobre as contas prestadas pelos chefes do Poder Executivo (inciso I, artigo 71, CF 1988). Diz-se que o Parecer, emitido pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) após decisão colegiada dos Magistrados, é Prévio pois o mesmo é utilizado pelo Poder Legislativo como subsídio para o julgamento das referidas contas. No referido julgamento, o Parecer do Tribunal de Contas deixará de prevalecer apenas por decisão de, pelo menos, dois terços dos membros da Câmara Municipal (§2º, artigo 31, CF 1988).

Neste contexto, compreender os fatores institucionais que influenciam as decisões de um destes órgãos de *accountability* horizontal, no caso o TCE-RS, é a temática deste estudo.

1.1 DEFINIÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Em diversos países a atribuição legislativa de fiscalização, também chamada de Auditoria Legislativa, é realizada com o auxílio de uma Instituição Superior de Auditoria (IFAC, 2001), também chamadas de Entidades Superiores de Fiscalização. Tais instituições, de acordo com as características legais e culturais de cada país, podem ser constituídas sob a forma de Auditoria-Geral, Controladoria-Geral, Comissão de Auditoria ou Tribunal de Contas (IFAC, 2001; SPECK, 2000). No Brasil, tais órgãos de controle foram constituídos sob a forma de Tribunais de Contas, os quais exercem o controle externo sobre a Administração Pública.

Os mecanismos deste controle consistem na emissão de Parecer Prévio relativo às contas dos chefes do poder executivo, no julgamento das contas daqueles que administram recursos públicos, na realização de auditorias e de inspeções, entre outros procedimentos (BRASIL, 1988). Dentre tais atribuições, o Parecer Prévio relativo à apreciação das contas que os prefeitos devem prestar anualmente é uma importante atribuição dos Tribunais de Contas, pois de acordo com Melo, Pereira e Figueiredo (2009), a reprovação das contas de um governante, ao menos no âmbito administrativo, é uma severa penalidade aplicada por tais órgãos de controle externo.

No TCE-RS, por exemplo, a apreciação das contas prestadas pelos Prefeitos Municipais, desde o exercício de 2012, é realizada em dois processos distintos: processo de contas de governo e processo de contas de gestão. No primeiro, a decisão do TCE-RS ocorre sob a forma de um Parecer Prévio (Constituição Federal, artigo 71, inciso II), que é utilizado pelo Poder Legislativo de cada Município para o julgamento das contas do Prefeito. Enquanto que no segundo, o TCE-RS julga os administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos (Constituição Federal, artigo 71, inciso II), o que inclui os Prefeitos. Neste último, a decisão do TCE-RS não é submetida à apreciação dos Legislativos Municipais.

Ambos os tipos de processo (contas de governo e contas de gestão) estão devidamente regulamentados por Resoluções e Instruções Normativas do órgão. Em geral, eles contemplam a exigência e exame quanto aos Balanços Gerais anuais e as auditorias tradicionais ou de regularidade, também conhecidas como “auditorias de campo” ou “auditorias *in loco*”. Além disto, é analisado o cumprimento das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), bem como a exigência constitucional para aplicação do mínimo exigido em Educação e Saúde, entre outros procedimentos (TCE-RS, 1992; TCE-RS 2015).

Depois de cumpridas as etapas processuais descritas no Regimento Interno do TCE-RS e nos demais instrumentos normativos do órgão, cabe a um Conselheiro, designado como Relator, elaborar a sua sugestão de decisão, através de um voto, a qual é submetida à apreciação colegiada. Para formar convicção quanto à decisão a ser tomada os Conselheiros utilizam os procedimentos descritos, os esclarecimentos apresentados pelo Gestor Público, as análises técnicas realizadas pelos Auditores Públicos e a manifestação do Ministério Público de Contas (TCE-RS, 2000; TCE-RS, 2015).

Em relação aos Tribunais de Contas, um aspecto amplamente debatido diz respeito à dicotomia entre a prevalência dos aspectos técnicos ou dos aspectos não técnicos em relação às decisões de tais órgãos. Os trabalhos realizados pelos Auditores do TCE-RS são embasados em regras formais, tais como, leis, normas, regimentos, entre outros. Em síntese, tratam-se de normas escritas que fundamentam o trabalho técnico realizado. Por outro lado, as decisões tomadas pelos Magistrados do TCE-RS podem ser influenciadas tanto pelos referidos elementos técnicos, quanto por aspectos que não sejam diretamente relacionados ao processo de análise das contas.

De acordo com Douglass North as instituições são as limitações concebidas pelo homem para regular a interação na sociedade, modelando o comportamento dos agentes e contribuindo com a redução da incerteza (NORTH, 1990; MACAGNAN, 2013). Ainda segundo North, tais instituições são compostas por regras formais, regras informais, apoiada por mecanismos sancionatórios. As regras formais são aquelas expressamente regulamentadas através de acordos escritos; as regras informais dizem respeito às convenções estabelecidas em uma determinada sociedade e os mecanismos sancionatórios referem-se à existência de uma estrutura capaz de exercer o poder coercitivo em relação àqueles que atuam em desacordo com as regras estabelecidas (NORTH, 1990 e 1993).

No exame das prestações de contas, as regras formais podem ser entendidas, por exemplo, como a análise quanto ao cumprimento da Constituição, das leis e dos atos normativos que regulamentam a atuação dos Tribunais de Contas. Ou seja, segundo os pressupostos de North, tais regras seriam aquelas devidamente regulamentadas e direta ou indiretamente relacionadas ao processo de análise das contas. Desta forma, é possível compreender que tais regras referem-se à influência exercida pelos critérios técnicos nas decisões proferidas pelos Magistrados no âmbito do TCE-RS.

Já as regras informais diriam respeito à influência exercida por questões culturais, como por exemplo, à tradição ou os costumes. Ou seja, referem-se às regras não normatizadas, como por exemplo: aspectos externos ao TCE-RS que influenciariam as decisões adotadas no parecer, entre eles a possível influência que o tamanho do Município exerce sobre a análise realizada; ou ainda, se o Parecer Prévio emitido é influenciado pelo partido do prefeito ou pela origem ou forma de provimento do Magistrado designado como Relator do processo. Assim, tais regras podem ser compreendidas como a influência exercida pelos critérios não técnicos nas decisões proferidas pelos Magistrados no âmbito do TCE-RS.

No contexto apresentado e a partir dos pressupostos de North de que as instituições são constituídas por regras formais e informais que influenciam suas decisões, formula-se a seguinte questão de pesquisa: **Quais os fatores institucionais com probabilidade de explicação sobre os Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS relativos às contas prestadas anualmente pelos prefeitos municipais do Rio Grande do Sul?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo deste estudo é identificar os fatores institucionais com probabilidade de explicação dos Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS sobre as contas prestadas anualmente pelos prefeitos municipais do Rio Grande do Sul.

1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O objeto de estudo da presente pesquisa diz respeito aos Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS, em especial os fatores explicativos em relação a tais Pareceres. Assim, a análise a ser realizada será delimitada pelos processos do TCE-RS cuja finalidade foi a emissão do Parecer Prévio aos prefeitos municipais, nos termos do inciso I do artigo 71 da Constituição Federal e do caput do artigo 71 da Constituição Estadual. Além disto, tal análise limita-se aos Municípios que apresentaram variabilidade nos Pareceres Prévios emitidos no período da pesquisa.

Na presente pesquisa, as decisões quanto às multas impostas ou quanto aos débitos fixados não serão objeto de análise. Da mesma forma, não serão examinadas decisões relativas a atos de admissão ou de aposentadoria, bem como aquelas relativas ao Poder Legislativo ou a órgãos da Administração Indireta, por exemplo. Outra delimitação deste estudo refere-se ao fato de que serão analisadas apenas as decisões relativas a julgamentos em primeira instância. Ou seja, as decisões relativas aos recursos interpostos não serão objeto de análise na presente pesquisa.

A opção por examinar exclusivamente as decisões relativas aos Pareceres Prévios tem como propósito manter o foco da pesquisa em relação aos fatores que potencialmente impactam em tais decisões. Adicionalmente, a opção por não examinar os eventuais recursos interpostos decorre de fatores que poderiam dificultar o cumprimento do objetivo estabelecido e que, pela complexidade da questão, podem ser objeto de trabalho específico. Neste sentido, é oportuno observar, em relação às decisões proferidas em primeira instância, que os recursos poderiam contemplar as seguintes situações: a) não interposição do recurso; b) interposição do recurso pelo Gestor; c) interposição do recurso pelo MPC. Além disto, a partir dos itens “b” e “c” poderiam decorrer as seguintes situações: d) recurso não conhecido; e) recurso sem

decisão; f) recurso com decisão pelo não provimento; g) recurso com decisão pelo provimento.

Quanto ao período de exame, esta pesquisa compreende as decisões relativas à análise das contas dos exercícios financeiros de 2005 a 2012. A escolha de tal período tem como propósito possibilitar o exame das decisões do TCE-RS em dois mandatos distintos, permitindo identificar eventuais comportamentos diferenciados em relação a cada um dos períodos de gestão analisados. Desta forma, tendo em vista que o TCE-RS emite um Parecer Prévio relativo a cada exercício financeiro para cada um dos municípios gaúchos, foram analisados 3.968 processos, tendo sido observadas 3.937 decisões do TCE-RS e 31 processos pendentes, ainda em primeira instância, da decisão quanto ao Parecer Prévio a ser emitido.

1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

Após revisão da literatura empírica, foi possível identificar algumas publicações de estudos sobre o tema proposto na presente pesquisa. Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015) examinaram 105 Pareceres Prévios relativos aos exercícios de 2001 a 2007 de 15 Municípios que compõem a Região Metropolitana de Fortaleza com o objetivo de avaliar o impacto da LRF na análise das contas municipais pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará. Os resultados da pesquisa indicam que em 89 pareceres prévios houve menção à LRF, sendo que em 32,70% dos processos analisados a reprovação das contas do gestor teve como fundamento aspectos relacionados à LRF. Já Rocha (2013) examinou os Pareceres Prévios de 6 Municípios catarinenses dos exercícios de 2008 e de 2009 e a finalidade de tal estudo foi analisar a realização do potencial de *accountability* dos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Os resultados encontrados indicam que os pareceres prévios não contribuem para o julgamento político dos gestores municipais, nem para a materialização do *accountability*, pois tais pareceres não exploram adequadamente as possibilidades e o potencial que a legislação lhes confere.

Em pesquisa que contempla os exercícios de 2000 a 2009 em seis Estados brasileiros: Bahia, Maranhão, Minas Gerais, Pernambuco, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, Hidalgo, Canello, e Lima-de-Oliveira (2016) buscaram identificar a existência de influência política nas decisões dos Tribunais de Contas. Com tal

propósito, estudam se a variação no mecanismo de nomeação dos Conselheiros afeta a análise das contas dos Prefeitos Municipais. Os resultados obtidos na pesquisa permitiram que os autores concluíssem que fatores externos aos processos influenciam as decisões dos Tribunais de Contas e podem ter graves consequências, o que, do ponto de vista normativo, é objeto de preocupação.

Melo, Pereira e Figueiredo (2009) investigaram os fatores determinantes para o desempenho das instituições de *accountability* nas novas democracias, tendo como foco de análise os Tribunais de Contas. Utilizando dados de 33 Tribunais de Contas brasileiros, tal estudo procurou identificar os fatores responsáveis pelo ativismo institucional e o que influencia um Tribunal de Contas a rejeitar as contas de um administrador. Os resultados da pesquisa indicam que os Conselheiros oriundos do cargo de Conselheiro-Substituto são importantes para o ativismo e para as auto-iniciativas dos Tribunais de Contas. No entanto, o fator determinante para a reprovação das contas dos administradores é a presença de Conselheiros oriundos dos quadros do Ministério Público.

O presente estudo diferencia-se das pesquisas mencionadas, pois pretende identificar se os fatores institucionais explicativos para as decisões proferidas pelo TCE-RS referem-se a regras formais ou a regras informais. Neste sentido, a justificativa para a realização deste estudo é o preenchimento de tal lacuna, mediante a realização de uma abordagem teórica e empírica sobre o tema.

De acordo com o IFAC (2001) e o Fundo Monetário Internacional (FMI, 2007), as Organizações Superiores de Auditoria possuem uma relevante função no que tange à Governança Pública. Em outras palavras, Filomena (2012) diz que aos Tribunais de Contas cabe o indispensável papel de análise das contas públicas, sendo que a ação de tais órgãos constitui-se em um importante elemento da democracia e da cidadania. Parafraseando Arantes et al. (2010), que afirma que a LRF atribuiu aos Tribunais de Contas o papel guardião da referida Lei, pode-se dizer que aos referidos órgãos compete a função de guardião das contas públicas.

Apesar das importantes funções desempenhadas, existem aspectos que afetam a imagem de tais órgãos perante a sociedade. Por exemplo, o processo de escolha dos conselheiros e a existência de decisões políticas contrariando aspectos técnicos (ARANTES, ABRUCIO E TEIXEIRA, 2005). Em síntese, tais aspectos tratam da dicotomia entre a prevalência dos aspectos técnicos ou dos aspectos não técnicos em relação às decisões dos Tribunais de Contas.

As funções desempenhadas pelos Tribunais de Contas indicam a relevância da temática. Além disto, é importante conhecer os fatores que podem influenciar as decisões destes órgãos de controle. Se por um lado, o trabalho dos Auditores fundamenta-se em aspectos técnicos, por outro, as decisões tomadas pelos Magistrados podem ser influenciadas tanto pelo trabalho técnico dos Auditores, quanto por aspectos que não sejam diretamente relacionados ao processo de análise das contas.

Desta forma, a relevância da presente pesquisa consiste em identificar os fatores que podem influenciar as decisões do TCE-RS. Os resultados encontrados permitirão que a sociedade e os próprios agentes vinculados ao órgão entendam o funcionamento do processo decisório no âmbito do TCE-RS. Além disto, tais resultados possibilitarão a identificação de pontos de melhoria em relação aos procedimentos de análise das contas.

Esta pesquisa é dividida em cinco capítulos. O primeiro refere-se a introdução, cujo conteúdo diz respeito à definição do tema e o problema de pesquisa. Apresenta também o objetivo e a delimitação do estudo, bem como a justificativa e a relevância do mesmo. O segundo capítulo contempla a revisão de literatura, contendo três divisões: Tribunais de Contas Brasileiros, que faz a apresentação dos referidos órgãos; Teoria Institucional, que apresenta a perspectiva de Douglass North, utilizada na presente pesquisa; Revisão dos Estudos Empíricos e Formulação das Hipóteses, estas últimas construídas com a finalidade de responder ao problema de pesquisa. No terceiro capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos realizados. O quarto capítulo trata da análise dos resultados, contemplando ainda a discussão dos mesmos com a Teoria Institucional e os estudos anteriores. Já o capítulo cinco apresenta as considerações finais em relação à pesquisa. Por fim, são apresentadas as referências utilizadas para o desenvolvimento do estudo, bem como os anexos e apêndices.

2 REVISÃO DE LITERATURA

O presente capítulo contempla a apresentação sobre os Tribunais de Contas, a discussão teórica fundamentada nos postulados do Novo Institucionalismo proposto por Douglass North, finalizando com a apresentação dos estudos empíricos sobre o tema e o desenvolvimento das hipóteses.

2.1 TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS

O surgimento dos Tribunais de Contas no Brasil remonta ao ano de 1890, quando por iniciativa do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, foi expedido o Decreto 966-A de 07 de novembro de 1890. Tal Decreto estabelecia a criação do Tribunal de Contas com o objetivo de examinar, revisar e julgar os atos relativos às receitas e às despesas da República (BRASIL, 1890). Dentre os objetivos do surgimento do órgão estava a criação de mecanismos institucionais de controle das contas públicas, como tentativa de estabilização da economia mediante a regulação das entradas e saídas dos cofres públicos (POMPEU E COSTA, 2014 – TCU). O Tribunal de Contas obteve status constitucional em 1891, na edição da primeira Constituição da República, o que foi repetido nas Constituições Federais de 1934, 1937, 1946, 1967, 1969 e 1988, ampliando ou restringindo a autonomia e as atribuições dos Tribunais de Contas, de acordo com o contexto político do país (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009).

Desde a Constituição Federal de 1988, o regramento geral e as atribuições do Tribunal de Contas da União estão abrigados nos artigos 71 a 75 da referida norma. Tais regramentos e atribuições, por simetria, são estendidos aos Tribunais de Contas dos Estados e, quando houver, do Município ou dos Municípios, cujos regramentos específicos são as constituições estaduais, as leis orgânicas, os regimentos internos, entre outros documentos legais. Neste sentido, é oportuno observar que no Brasil existem 34 Tribunais de Contas: o Tribunal de Contas da União, 26 Tribunais de Contas de Estado, o Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2 Tribunais de Contas do Município e os 4 Tribunais de Contas dos Municípios (SPECK, 2000; MELO; PEREIRA; FIGUEIREDO, 2009).

A diferenciação entre os Tribunais de Contas brasileiros refere-se à jurisdição de cada órgão, o que pode ser visualizado no quadro 1.

Quadro 1 – Jurisdição dos Tribunais de Contas Brasileiros

Denominação	Órgão	Jurisdição	A quem presta auxílio
Tribunal de Contas da União	Federal	União	Congresso Nacional
Tribunal de Contas dos Estados	Estadual	Estados. Municípios dos 22 Estados da Federação que não possuem Tribunal de Contas dos Municípios.	Assembleias Legislativas. Câmaras Municipais.
Tribunal de Contas do Distrito Federal	Distrital	Distrito Federal	Câmara Legislativa
Tribunal de Contas do Município	Municipal	Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro	Câmara Municipal
Tribunal de Contas dos Municípios	Estadual	Todos os Municípios dos Estados da Bahia, Ceará, Goiás e Pará	Câmaras Municipais

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de Simões (2014).

No Estado do Rio Grande do Sul, o Tribunal de Contas foi criado em 26 de junho de 1935 por iniciativa do então Governador Flores da Cunha (RIO GRANDE DO SUL, 1935). Sua jurisdição alcança todos que utilizam, arrecadam, guardam, gerenciam ou administram dinheiros, bens e valores públicos pelos quais respondam o Estado ou qualquer dos Municípios que o compõem (RIO GRANDE DO SUL, 2000). Atualmente, tal jurisdição corresponde a 1.258 órgãos assim distribuídos: 994 órgãos da administração direta (poderes executivo e legislativo) de cada um dos 497 municípios do Estado do Rio Grande do Sul; 170 órgãos da administração indireta dos municípios (autarquias, consórcios, fundações, entre outros); 37 órgãos da administração direta estadual (Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, Ministério Público Estadual, Tribunal de Contas, Secretarias); 57 órgãos da administração indireta estadual (fundações, autarquias, sociedades anônimas, entre outras) (TCE-RS, 2016a).

Dentre as competências atribuídas pelas Constituições Federal e Estadual, além da Lei Orgânica, cabe ao TCE-RS apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos prefeitos municipais, mediante Parecer Prévio; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta; apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão; apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões; realizar inspeções e auditorias de diversas naturezas; entre outras (BRASIL, 1988; RIO GRANDE DO SUL, 1989; RIO GRANDE DO SUL, 2000).

O Regimento Interno do TCE-RS (TCE-RS, 2015) estabelece que o órgão é integrado pelo Tribunal Pleno, Câmaras, Câmaras Especiais, Conselheiros, Conselheiros-Substitutos, Presidência, Vice-Presidências, Corregedoria, Ouvidoria, Escola de Contas, Corpo Técnico e Serviços Auxiliares. Além disto, junto ao TCE funciona o Ministério Público de Contas (MPC). O Anexo A contempla o organograma do TCE-RS, permitindo uma melhor visualização quanto à estrutura do referido órgão.

O TCE-RS é composto de 07 Conselheiros. Nos termos da Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 892/STF, dos 07 Conselheiros, 04 são livremente escolhidos pela Assembleia Legislativa e 03 são indicados pelo Governador do Estado. Dentre esses 03, 01 é escolhido livremente, 01 é escolhido dentre os Auditores Substitutos de Conselheiro, também chamados de Conselheiros-Substitutos (CS), e o outro é escolhido dentre os membros do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado (BRASIL, 1988; BRASIL, 2016; RIO GRANDE DO SUL, 1989). Os Conselheiros escolhidos devem preencher os seguintes requisitos: idade mínima de 35 e máxima de 65 anos; idoneidade moral e reputação ilibada; notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública; mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos nas áreas anteriormente mencionadas (BRASIL, 1988).

Aos Conselheiros compete ordenar o andamento dos processos a eles distribuídos, proferir as decisões interlocutórias cabíveis, intimar os gestores responsáveis, além de relatar os processos e apresentar sugestão de voto perante o órgão colegiado competente (TCE-RS, 2015). Tais órgãos colegiados podem ser o Tribunal Pleno, as Câmaras e as Câmaras Especiais, sendo que a especificação de cada processo estabelece onde o mesmo será julgado. Nas sessões de julgamento dos órgãos colegiados, a deliberação ocorre pela maioria dos votos proferidos pelos Magistrados participantes. É oportuno destacar que o Parecer Prévio é emitido pelo TCE-RS após deliberação dos Magistrados do respectivo órgão colegiado.

O Tribunal Pleno é composto pela totalidade dos Conselheiros, sendo que o quórum mínimo é de 5 Conselheiros, incluindo o Presidente. No Tribunal Pleno o Conselheiro-Presidente não relata processos e o seu voto é proferido apenas nos casos de empate. As Câmaras, primeira e segunda, são compostas por 3 Conselheiros cada, sendo que ao presidente de tais órgãos também compete relatar

processos e proferir votos. As Câmaras Especiais, primeira e segunda, são compostas por 3 Conselheiros-Substitutos, sendo que a presidência é exercida por um Conselheiro, o qual não relata processos e o seu voto é proferido apenas nos casos de empate (TCE-RS, 2015). O quadro 2 resume a composição e o funcionamento dos órgãos colegiados do TCE-RS.

Quadro 2 – Composição e Funcionamento dos Órgãos Colegiados do TCE-RS

Órgão Colegiado	Composição	Quórum¹	Atuação do Presidente
Tribunal Pleno	7 Conselheiros	5	Não relata processos. Profere voto apenas nos casos de empate.
1ª Câmara	3 Conselheiros	3	Relata processos e profere voto.
2ª Câmara	3 Conselheiros	3	Relata processos e profere voto.
1ª Câmara Especial	3 Conselheiros-Substitutos	3	Compete a um Conselheiro. Não relata processos. Profere voto apenas nos casos de empate.
2ª Câmara Especial	3 Conselheiros-Substitutos	3	Compete a um Conselheiro. Não relata processos. Profere voto apenas nos casos de empate.

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de TCE-RS (2015).

Em posição hierárquica imediatamente inferior à dos Conselheiros, os Conselheiros-Substitutos, também em número de 07, são nomeados pelo Governador do Estado após aprovação em concurso público de provas e títulos. Além das atribuições das Câmaras Especiais, aos Conselheiros-Substitutos compete substituir os Conselheiros em seus impedimentos legais, inclusive presidindo processos e relatando-os com proposta de decisão (RIO GRANDE DO SUL, 1989; RIO GRANDE DO SUL, 2000; TCE-RS, 2000).

O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, também chamado de Ministério Público Especial, é composto por 01 Procurador e por 03 Adjuntos de Procurador. Estes últimos providos mediante aprovação em concurso público de provas e títulos. Quando ocorre vacância no cargo de Procurador, o mesmo é preenchido por um Adjunto de Procurador, nos termos da legislação estadual e dos regimentos do órgão (RIO GRANDE DO SUL, 1998). Dentre as atribuições do MPC estão: promover a defesa da ordem jurídica; comparecer a todas as sessões do TCE-RS, sob pena de nulidade das deliberações adotadas; propor a instauração de tomadas de contas especiais e a realização de auditorias e inspeções especiais e

¹ Em todos os órgãos colegiados, o quórum pode ser constituído de Conselheiros e de Conselheiros-Substitutos e inclui o Presidente da sessão de julgamento.

extraordinárias; além de opinar em todos os processos relativos à função fiscalizadora do TCE-RS (RIO GRANDE DO SUL, 1998).

O Corpo Técnico do TCE-RS é composto, em sua ampla maioria, por servidores públicos dos cargos de Auditores Públicos Externos e Oficiais de Controle Externo. O acesso a esses cargos ocorre mediante aprovação em concurso público e aos servidores do cargo de Auditor Público Externo é atribuída a instrução dos processos. Tal instrução contempla (1) a realização de auditorias *in loco*; (2) a instrução técnica relativa à gestão fiscal; (3) a análise dos esclarecimentos prestados pelos gestores públicos, quanto às inconformidades levantadas pelo TCE-RS; (4) outros trabalhos técnicos (TCE-RS, 2000; TCE-RS, 2007a; TCE-RS 2010; TCE-RS 2015). Em outras palavras, aos Auditores Públicos cabe a elaboração das peças técnicas, as quais são utilizadas pelos Magistrados como subsídios para a decisão quanto ao Parecer Prévio a ser emitido.

No âmbito municipal, até 2011 as matérias que hoje são tratadas em processos distintos (Contas de Governo e Contas de Gestão) eram tratadas em um único processo: Prestação de Contas (até 2006) e Processo de Contas (entre 2007 e 2011). A emissão do Parecer Prévio e o julgamento das contas ocorriam de forma unificada, ou seja, no mesmo processo. Os processos de Prestação de Contas, existentes até 2006, consistiam na consolidação de vários processos relativos à análise das contas dos Poderes Executivos. Já os Processos de Contas, existentes entre 2007 e 2011, contemplavam toda a análise realizada no âmbito da análise das contas. Nos dois casos, as decisões dos Magistrados do TCE-RS apresentavam um caráter dicotômico, pois ocorria apenas sob a forma de emissão de Parecer Prévio: Favorável ou Desfavorável (TCE-RS, 2000; TCE-RS, 2007b; TCE-RS, 2012).

A partir do exercício de 2012, passaram a existir dois tipos distintos e independentes de decisão no âmbito do TCE-RS, ocorrendo sempre após deliberação colegiada dos Magistrados: A emissão do Parecer Prévio e o julgamento das contas. A emissão do Parecer Prévio ao Prefeito Municipal ocorre no processo de contas de governo e, neste tipo de processo, as decisões do TCE-RS mantém o caráter dicotômico: Parecer Prévio Favorável ou Parecer Prévio Desfavorável. Já o julgamento das contas é realizado no processo de contas de gestão dos administradores, o que alcança os Prefeitos e os demais administradores de recursos públicos. Neste tipo de processo, as decisões podem ser pela regularidade, pela regularidade com ressalvas ou pela irregularidade das contas de gestão.

Em síntese, nos processos de contas de governo são analisados aspectos relativos ao Balanço-Geral, ao atendimento à gestão fiscal, ao cumprimento das exigências constitucionais quanto aplicação mínima em Educação e Saúde, bem como quanto à avaliação das ações e programas governamentais. Os interessados em tais processos são os Chefes dos Poderes Executivos. Tais processos resultam na emissão de Parecer Prévio, que é utilizado pelo Poder Legislativo, como subsídio para o julgamento das contas (TCE-RS, 2013; TCE-RS, 2016b).

Já os processos de contas de gestão referem-se à análise das contas prestadas pelos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta. Tais processos contemplam a análise dos relatórios das Unidades de Controle Interno, a avaliação e manifestação sobre a gestão fiscal, quando poder ou órgão autônomo, e resultados das auditorias e inspeções realizadas. Em tais processos, o TCE-RS julga as contas dos gestores, sendo que tal julgamento não é submetido à aprovação pelo Poder Legislativo (TCE-RS, 2013; TCE-RS, 2016b).

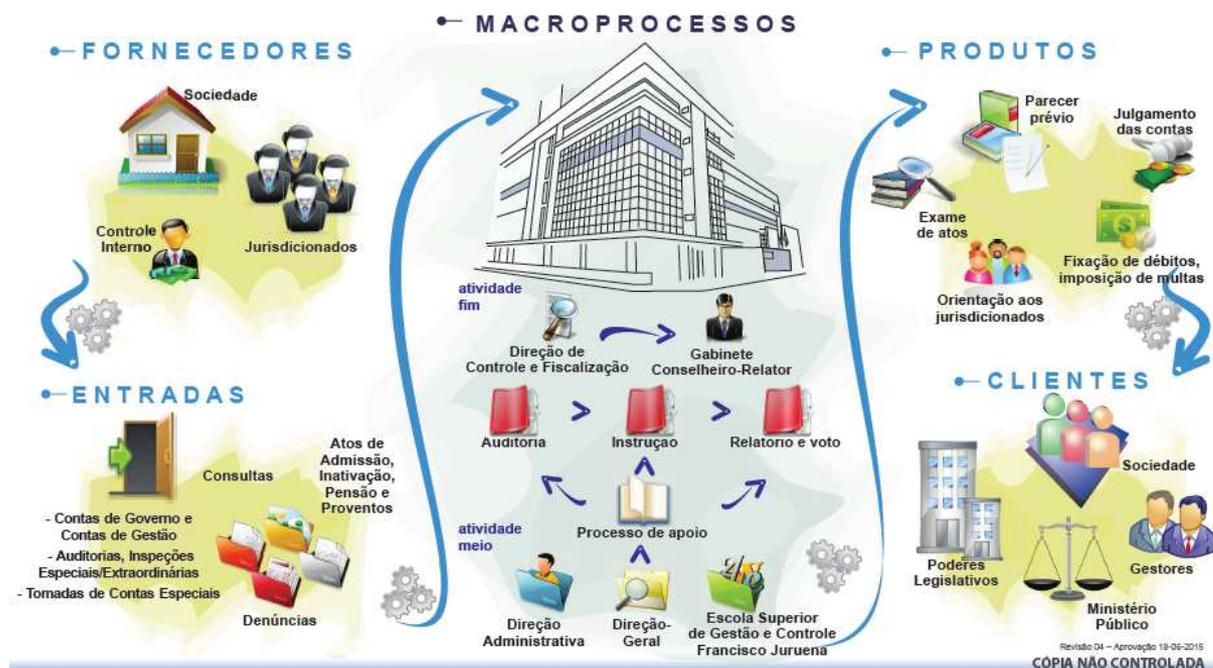
Além dos processos referidos é oportuno observar que entre 2000 e 2011 existiu no âmbito do TCE-RS o chamado processo de Prestação de Contas de Gestão Fiscal. Entre 2000 e 2010 a decisão sobre a Gestão Fiscal ocorria no próprio processo. Já em 2011 as conclusões do Corpo Técnico sobre a LRF eram remetidas para apreciação e julgamento dos Conselheiros no chamado Processo de Contas (LAUREANO, WARTCHOW, PICCININI E MACAGNAN, 2016). Em ambos os casos, as situações relativas à Gestão Fiscal poderiam influenciar na análise realizada pelos Conselheiros do TCE-RS quanto ao Parecer Prévio a ser emitido.

Após a fase de instrução, os processos são analisados, em um primeiro momento pelo MPC, cuja manifestação ocorre por intermédio da emissão de Parecer. Posteriormente, os processos são apreciados pelo Conselheiro-Relator a quem compete proferir um voto como proposta de decisão e tal voto é apresentado em sessão de julgamento no órgão colegiado competente a quem cabe deliberar sobre o processo (TCE-RS, 2000; TCE-RS, 2015). Dentre as deliberações do colegiado está a emissão de Parecer Prévio relativo às contas prestadas pelos chefes do poder executivo (BRASIL, 1988). A Figura 1 contempla a “Descrição do Negócio” do TCE-RS e permite visualizar graficamente o fluxo processual mencionado.

O Parecer Prévio mencionado, diz respeito à apreciação das contas que os prefeitos devem prestar anualmente, e é uma importante atribuição dos Tribunais de

Contas. A reprovação das contas de um governante é uma severa penalidade, ao menos no âmbito administrativo, aplicada pelos referidos órgãos de controle externo (MELO; PEREIRA; FIGUEIREDO, 2009).

Figura 1 – Descrição do Negócio do TCE-RS, incluindo os Macroprocessos



Fonte: TCE-RS (2016c)

O próximo subcapítulo aborda os aspectos relativos à Nova Teoria Institucional, na perspectiva de Douglass North, e permite relacionar tal Teoria à atuação dos Tribunais de Contas, em especial quanto às decisões dos referidos órgãos.

2.2 TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional, ou Novo Institucionalismo, na perspectiva de Douglass North (1990) contempla uma abordagem que teoriza sobre a conduta humana e os custos de negociação. A conduta humana trata da motivação dos atores e da importância quanto ao conhecimento do meio, enquanto que nos custos de negociação busca-se compreender os motivos pelos quais tais custos existem (NORTH, 1990; GALA, 2003).

North contrapõe o pressuposto da escolha racional (*rational choice*), reconhecendo a racionalidade limitada por parte dos agentes tomadores de decisão. A racionalidade limitada pode ser caracterizada como incertezas decorrentes do processo da interação humana, em que a informação incompleta é oriunda da conduta

de outros indivíduos. Neste contexto, as instituições surgem com a finalidade de reduzir a incerteza mediante o estabelecimento de uma estrutura estável de interação humana, embora tal estrutura não seja necessariamente eficiente (NORTH, 1990).

North conceitua instituição e a diferencia da organização. Instituições referem-se às limitações concebidas pelo homem para a interação na sociedade, seja ela no âmbito político, social ou econômico. Tais limitações modelam o comportamento dos agentes e, com isto, possibilitam que as instituições atinjam o seu objetivo, que é a redução da incerteza (NORTH, 1990; MACAGNAN, 2013; LOPES, 2013). Já as organizações dizem respeito a um grupo de indivíduos, ligados por alguma identidade comum em relação a determinados objetivos, e compreendem órgãos políticos, órgãos sociais, órgãos econômicos e órgãos educacionais. Para North, em síntese, as instituições são as regras do jogo e as organizações são compreendidas como os jogadores (NORTH, 1990; NORTH, 1993; LOPES, 2013).

Hodgson (2006), no entanto, diz que o conceito de instituições não é unânime e que a abordagem de North não é clara em relação à diferença entre instituições e organizações, fazendo com que muitos afirmem que organizações não são um tipo de instituição. Hodgson define organizações como um tipo especial de instituições, cujas características dizem respeito a critérios que estabeleçam os seus limites e que distingam os membros dos não membros, além de princípios de soberania para determinar quem está no comando e de cadeias de ordens definindo as responsabilidades dentro da organização. Além disto, organizações seriam estruturas compostas por atores individuais os quais, geralmente, possuem objetivos distintos. Já instituições são definidas como um sistema de regras sociais explícitas ou implícitas que estruturam as interações sociais, sendo que tais regras são entendidas como ordens ou disposições normativas ou socialmente transmitidas que determinam que os resultados encontrados a partir de determinadas circunstâncias (HODGSON, 2006).

Embora pareça existir divergência entre o entendimento de North e de Hodgson, o fato é que tais autores abordam situações diferentes. North está preocupado com instituições e organizações em um sentido macro, ou seja, com os atores no processo geral. Já Hodgson quer entender os aspectos internos do funcionamento das organizações (HODGSON, 2006).

North diz que as instituições são compostas por regras formais e informais, com a funcionalidade estabelecida por mecanismos sancionatórios. As regras formais são

aquelas expressamente regulamentadas através de acordos escritos, sejam eles leis, estatutos, contratos, normativas, entre outros. As regras informais dizem respeito às convenções estabelecidas em uma determinada sociedade, por exemplo, a cultura, os costumes e as tradições, as quais são transmitidas de uma geração para outra, através do processo cultural. E os mecanismos sancionatórios tratam da existência de uma terceira parte, capaz de exercer, de forma efetiva, o poder coercitivo em relação àqueles que atuam em desacordo com as regras estabelecidas (NORTH, 1990 e 1993). Neste contexto, os mecanismos de averiguação em relação às violações e à aplicação de punições são condições necessárias para garantir o adequado funcionamento das instituições (MACAGNAN, 2013).

Lopes (2013) aborda tal aspecto e diz que existem um conjunto de restrições, formais ou informais, transmitidas socialmente e são parte da nossa cultura, que interferem na forma como interpretamos o ambiente, influenciando, portanto, na conduta dos indivíduos e das organizações. Sob tal aspecto Hodgson (2006) acrescenta que a maior parte da interação e da atividade humana está estruturada em termos de regras explícitas ou implícitas, as quais estruturam as interações sociais. Já Macagnan (2013) afirma que as regras identificam a instituição e são tais regras que distinguem uma instituição da outra.

Gala (2003) diz que os agentes não possuem as capacidades mentais e computacionais para conhecer e processar todas as informações pertinentes à sua tomada de decisão. Neste sentido, acrescenta que por não possuírem informação completa sobre o que devem decidir, tais agentes constroem realidades subjetivas e atuam sob tais realidades. Neste caso, segundo ele, a racionalidade não consistiria em atingir uma situação ótima, mas sim agir da maneira mais razoável possível com a finalidade de alcançar determinados fins, em razão da ausência de informações. Considerando que as instituições definem e limitam as escolhas dos indivíduos, um dos objetivos da Teoria Institucional é compreender como as pessoas fazem suas escolhas nas condições de incerteza e de ambiguidade (MACAGNAN, 2013).

Abordagem semelhante é realizada por Carvalho, Vieira e Goulart (2005), que dizem que os seres humanos não podem processar todos os dados sensoriais num cálculo racional e que, a partir disto, fazem uso e formam conceitos que, baseados em sua experiência anterior, os ajudam a tomar decisões e agir. Neste sentido, tais autores afirmam que as organizações burocráticas, entre as quais poderiam ser incluídas os Tribunais de Contas, são mais do que cenários para disputa de forças

sociais, pois constituem-se em conjuntos de procedimentos padronizados e estruturas, os quais definem e defendem interesses. Assim, considerando o escopo das responsabilidades atribuídas aos Tribunais de Contas, as decisões tomadas pelos Magistrados devem contemplar a defesa dos interesses da sociedade.

No presente caso, entende-se que o sistema de Controle Externo brasileiro, com as regras e as leis que orientam os Tribunais de Contas e os Gestores Públicos, representa as Instituições. Já os Tribunais de Contas, com seus Magistrados e Auditores, representam as Organizações. Contextualizando esta pesquisa com as abordagens de North e de Hodgson, as instituições e as organizações são constituídas de regras formais e de regras informais as quais modelam a atuação dos gestores públicos. O descumprimento de tais regras, neste caso, sujeita os gestores às sanções impostas pelos mecanismos de cumprimento de obrigação.

Os trabalhos realizados pelos Auditores do TCE-RS (relatórios de auditoria, instruções e análises técnicas) são lastreados em normas, leis, regimentos, manuais, entre outros. São elementos que se relacionam diretamente com as regras formais. Desta forma, nesta pesquisa as regras formais são entendidas como a influência exercida pelos aspectos de caráter técnico no âmbito dos processos de prestação de contas. Ou seja, os fatores relacionados ao mérito dos processos examinados. Tais fatores referem-se, por exemplo, ao número de inconformidades apontadas no relatório de auditoria, ao cumprimento das exigências constitucionais relativas à aplicação mínima em Educação e em Saúde ou, ainda, à observância quanto às exigências previstas na LRF.

Já as regras informais são entendidas como a influência exercida pelos fatores de caráter não técnico, ou seja, aqueles alheios ao conteúdo dos processos examinados. Esses fatores estão relacionados às características do Município, de seus gestores e dos julgadores e não com o mérito do processo de exame das contas propriamente dito.

2.3 ESTUDOS EMPÍRICOS E DESENVOLVIMENTOS DAS HIPÓTESES

Este subcapítulo é composto por dois itens: a revisão de literatura empírica e a formulação das hipóteses da pesquisa. O primeiro item contempla a revisão dos estudos empíricos relacionados à temática da auditoria governamental, do controle externo sobre a administração pública e dos Tribunais de Contas. Já o segundo item

refere-se à construção das hipóteses, a qual foi realizada a partir dos estudos empíricos e da Nova Teoria Institucional.

2.3.1 Revisão de Literatura Empírica

Com a finalidade de identificar publicações relacionadas à temática das Organizações Superiores de Auditoria, *accountability* e auditoria governamental, os quais pudessem apresentar relação com o presente estudo, foram revisadas publicações nacionais e internacionais, com temática relacionada ao setor público. Adicionalmente foram utilizados mecanismos de busca, tais como, Portal Capes, Ebscohost e Google Scholar. Por fim, tal processo também contou com a colaboração de Professores das áreas de Contabilidade, Administração e Políticas Públicas. Os resultados encontrados são apresentados na sequência.

Com o objetivo de examinar o impacto da LRF na análise das contas municipais pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará, Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015) observaram que a referida Lei foi mencionada em 89 dos 105 dos pareceres prévios emitidos, o que corresponde a 84,76% dos casos. O referido estudo indica, ainda, que em 32,7% dos casos a reprovação das contas teve como embasamento aspectos relativos à LRF.

Já em estudo que trata da realização do potencial de *accountability* dos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, Rocha (2013) descreve que as competências do referido órgão não estão restritas à análise da gestão orçamentária, patrimonial e financeira. Segundo o autor, cabe aos Tribunais de Contas examinarem se a execução dos orçamentos está em conformidade com as normas constitucionais e legais e avaliar o cumprimento de programas previstos no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA) sob o aspecto dos princípios constitucionais da legalidade, da legitimidade e da economicidade. Os resultados encontrados pelo autor indicam que os pareceres prévios não exploram os limites da lei, as possibilidades e o potencial que a legislação lhes confere, não contribuindo para o julgamento político dos chefes de governos municipais e para a materialização da *accountability*.

Kronbauer et al. (2011) realizaram uma análise de variância em uma amostra de 99 Municípios com a finalidade de identificar os fatores explicativos para o número

de apontamentos realizados pelo TCE-RS nas auditorias relativas ao exercício de 2004. Os resultados obtidos indicaram que as principais irregularidades referem-se às Despesas, à Administração de Pessoal e aos Controles Internos. Além disto, foi observado que os municípios com maior número de inconformidades apontadas são aqueles com maior área, população, Produto Interno Bruto (PIB) e Receita Corrente Líquida (RCL).

Em uma amostra de 30 Municípios da Região Metropolitana de Porto Alegre, Krüger, Kronbauer e Souza (2010) buscaram identificar os possíveis fatores que explicam a ocorrência de inconformidades apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul nos exercícios de 1996/1997, 2000/2001 e 2004/2005. Observou-se que nos municípios em que houve a emissão de Parecer Prévio Desfavorável também houve um maior número de inconformidades apontadas. Além disto, foi constatado que a LRF influenciou positivamente o número de inconformidades apontadas e que as variáveis PIB per capita e nível educacional da população, este último medido pelo IDESE, são inversamente proporcionais ao número de inconformidades apontadas.

Os autores fizeram, ainda, testes relacionados aos partidos dos Prefeitos. Neste sentido, observaram que apenas PSB e PT tiveram influência significativa na variável dependente, sendo que impactaram negativamente na ocorrência de apontamentos. Ou seja, de acordo com os resultados encontrados, os Municípios administrados por esses partidos teriam um menor número de inconformidades apontadas.

Tendo como fundamentação teórica o desenvolvimento institucional, Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) procuraram compreender o que as transformações pelas quais passaram os Tribunais de Contas brasileiros podem ensinar sobre a dinâmica do desenvolvimento institucional. Para tanto, abordaram os aspectos das diferentes realidades dos Tribunais de Contas brasileiros e analisaram as transformações institucionais pelas quais passaram os referidos órgãos após a Constituição Federal de 1988 e a promulgação da LRF. Apresentam, também, um quadro comparativo das Constituições brasileiras de 1891 a 1967, no que diz respeito aos Tribunais de Contas, e comparam com as mudanças ocorridas após 1988.

Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) apresentam um panorama dos Tribunais de Contas brasileiros e debatem os mecanismos específicos pelos quais se processam o desenvolvimento institucional (superposição, conversão e difusão) e os grandes

obstáculos à mudança institucional (capacidade de veto de atores ameaçados e incapacidade das forças de mudança para se consolidarem e vencerem a estrutura de vetos). Tal estudo indica que por se tratarem de instituições antigas e tradicionais, os fatores de resistência possuem grande peso, fazendo com que os agentes ligados ao *status quo* tenham mais força política do que os agentes da mudança. No entanto, após a aprovação da LRF, ocorreu uma alteração no quadro de forças políticas relacionadas aos Tribunais de Contas, proporcionando um fortalecimento de tais órgãos a partir das responsabilidades atribuídas pela referida norma. De acordo com os autores, tal fato contribuiu, inclusive, para a redução da capacidade de veto dos defensores do *status quo*. Observaram, ainda, que a adoção de procedimentos como as Auditorias Operacionais também colaborou na ampliação da atuação destes órgãos de controle.

Arantes, Abrucio e Teixeira (2005) investigaram a imagem que as elites sociais e institucionais têm sobre os Tribunais de Contas brasileiros. Para tanto, realizaram uma *survey* com atores vinculados ao Legislativo, ao Executivo, ao Judiciário, ao Ministério Público e à sociedade civil organizada, os quais foram classificados como estratégicos, em razão da relação ou expectativa mantida quanto aos Tribunais de Contas. Observou-se que para 2/3 dos entrevistados existe predominância de critérios ou de injunções políticas nas decisões dos Tribunais de Contas. Tal situação é coerente com os resultados encontrados na pesquisa de que os Tribunais de Contas se tratam de instituições extremamente politizadas e que tais órgãos deveriam possuir independência institucional, além de ter composição e desempenho apolíticos.

Hidalgo, Canello e Lima-de-Oliveira (2016) coletaram dados relativos aos exercícios de 2000 a 2009 em seis estados brasileiros com a finalidade de identificar de que forma a variação no mecanismo de nomeação para o cargo de Conselheiro afeta o julgamento das contas dos Prefeitos Municipais. Para os autores, embora os Tribunais de Contas sejam instituições quase judiciais em que a tomada de decisão por parte dos Conselheiros é limitada por procedimentos legais com o objetivo de que os resultados produzidos sejam consistentes e previsíveis, na prática, o julgamento das contas dos municípios pode variar de acordo com o Conselheiro designado como relator. Os resultados encontrados indicam que embora exista diferença entre as decisões proferidas por Conselheiros de Origem Técnica (COT) e por Conselheiros de Origem Política (COP), tais diferenças são pequenas.

A pesquisa também indica que as decisões proferidas pelos Conselheiros de Origem Técnica estão mais próximas dos Conselheiros de Origem Política do que em relação aos Conselheiros-Substitutos. Apesar de tal aspecto, constatou-se que as diferenças de interesses partidários, em média, são mais importantes para o resultado das decisões do que as diferenças de origem dos Conselheiros. Por fim, os autores destacam que os resultados encontrados indicam que as decisões dos Tribunais de Contas são parte de uma função da identidade político-partidária, sendo preocupante, do ponto de vista normativo, que fatores além do mérito do caso possam ter consequências tão graves.

Vila (2014) faz uma comparação entre o Tribunal de Contas Espanhol e o Tribunal de Contas da Comunidade Europeia, concluindo pela necessidade de ampliação do caráter técnico do órgão espanhol. Tal evolução seria capaz de garantir a efetividade e a independência na atuação do Tribunal de Contas espanhol, contribuindo para a despolitização do órgão e evitando as influências de outros poderes sobre o mesmo. Cabe destacar que o Tribunal de Contas da Espanha é composto por 12 Conselheiros, sendo 6 indicados pelo Senado e os outros 6 pela Câmara dos Deputados.

Tendo como ponto de partida que as Organizações Superiores de Auditoria têm sido cada vez mais ativas na realização de auditorias de desempenho nos mais diferentes órgãos públicos, o objetivo de Talbot e Wiggan (2010) foi compreender de que forma o relatório de tais instituições aborda o seu próprio desempenho. Em tal estudo, foram revisados os auto-relatos das Organizações Superiores de Auditoria da Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia, sendo analisado detalhadamente o *National Audit Office* (NAO) do Reino Unido. Dentre as conclusões, os autores observaram que as Organizações Superiores de Auditoria têm buscado cada vez mais evidências em relação aos ganhos os quais elas afirmam serem resultantes da sua atividade. Em apoio a isso, elas têm produzido medidas quantitativas e qualitativas para coletar informações sobre o seu desempenho.

Gong (2009) pesquisou a experiência da China na construção de um regime de Auditoria Pública capaz de atender as demandas decorrentes do rápido desenvolvimento socioeconômico do país, especialmente nos anos 1980, 1990 e 2000. A finalidade deste estudo foi identificar os elementos responsáveis pela mudança institucional e pelo desenvolvimento de capacidades para o atendimento de tais demandas. O autor destaca que, apesar dos avanços ocorridos, muitas das

características que auxiliam na melhoria da capacidade da auditoria do estado ainda não estão presentes na China. Para tanto, cita como exemplo o fato de que cabe aos líderes dos comitês locais do Partido Comunista Chinês as decisões sobre quem, como e em que medida a auditoria deve atuar o que, segundo o autor, revela um problema de independência dos auditores. Neste sentido, Gong conclui que os pilares da auditoria devem incluir a independência, a objetividade e o profissionalismo dos auditores, sendo que a participação da sociedade e de outras partes interessadas pode contribuir para tornar mais poderoso o regime de auditoria do estado.

Em estudo que teve como base os dados de 33 Tribunais de Contas brasileiros, Melo, Pereira e Figueiredo (2009) investigaram os fatores determinantes para o desempenho das instituições de *accountability* nas novas democracias. O propósito de tal pesquisa foi identificar os fatores responsáveis pelo ativismo institucional de um tribunal e o que influencia um Tribunal de Contas a rejeitar as contas de um administrador. Dentre os resultados do estudo, identificou-se que embora a presença de Conselheiros oriundos do cargo de Conselheiro-Substituto seja fundamental para o ativismo geral e para as auto-iniciativas dos Tribunais de Contas, o fator determinante para a reprovação das contas dos administradores é a presença de Conselheiros oriundos dos quadros do Ministério Público e não dos quadros de Conselheiro-Substituto.

Em estudo realizado com o objetivo de avaliar as estruturas do Tribunal de Contas Europeu, Barker (2006) identificou aspectos que podem aprimorar a função de auditoria na União Europeia. Dentre eles destaca-se a necessidade de apenas 05 Auditores Gerais, ao invés dos cerca de 25 existentes, sendo os mesmos escolhidos de acordo com critérios de competência; a colaboração com os órgãos de auditoria, com o objetivo de reduzir a carga de auditorias duplicadas e de reforçar a colaboração entre os órgãos; a revisão por pares do Tribunal de Contas Europeu por um órgão externo.

2.3.2 Desenvolvimento das Hipóteses

Com a finalidade de responder ao problema de pesquisa serão construídas duas hipóteses principais. Estas serão divididas em subhipóteses, as quais se referem a cada um dos possíveis fatores explicativos relacionados aos Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS.

As principais hipóteses deste estudo referem-se aos pressupostos de North, complementados por Hodgson, de que as instituições são compostas por regras formais e informais e apoiada por mecanismos sancionatórios. No presente estudo, as regras formais dizem respeito aos fatores técnicos, ou seja, aqueles diretamente relacionados aos processos de prestação de contas. As regras informais referem-se aos fatores não técnicos, quais sejam, aqueles alheios aos referidos processos e que, eventualmente, podem representar constrangimentos ao TCE-RS para a emissão de Parecer Prévio Desfavorável.

Neste sentido, a partir da fundamentação teórica e dos estudos empíricos apresentados, são formuladas as seguintes hipóteses:

H1 – O Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS pode ser explicado por variáveis relacionadas aos fatores institucionais informais.

H2 – O Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS pode ser explicado por variáveis relacionadas aos fatores institucionais formais.

As hipóteses H1 e H2 serão divididas nas subhipóteses apresentadas na sequência. As subhipóteses H1a a H1g tratam de aspectos relacionados às regras informais, enquanto que as subhipóteses H2a a H2e referem-se a elementos correspondentes às regras formais.

À luz da Nova Teoria Institucional, espera-se que os maiores Municípios, por serem importantes sob os pontos de vista político e econômico, exerçam influência sobre as decisões do Colegiado do TCE-RS. Tal situação pode ser caracterizada como um fator institucional informal, em virtude de eventuais constrangimentos causados aos Magistrados do TCE-RS, o que inibiria, inclusive, a emissão de um Parecer Prévio Desfavorável. Por esse motivo, espera-se uma relação negativa entre o Parecer Prévio e o tamanho do Município. Neste contexto, sugere-se a seguinte hipótese:

H1a – Existe relação negativa entre o tamanho do Município e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

Diferentemente do PIB, utilizado como *proxy* para medir o tamanho do Município, a variável PIB per capita indica a condição socioeconômica do mesmo. Se os maiores Municípios são importantes sob os pontos de vista político e econômico, por outro lado, os Municípios com melhor condição socioeconômica apresentam

maiores possibilidades de prestar melhores serviços à comunidade local. Além disto, tais Municípios têm condições de ter um Capital humano mais qualificado, podendo, assim, evitar a ocorrência de inconformidades em relação às auditorias realizadas pelos órgãos de controle externo. Tal situação pode ser compreendida como uma regra informal a influenciar a decisão dos Magistrados do TCE-RS.

Krüger, Kronbauer e Souza (2010) constataram que a variável PIB per capita era inversamente proporcional ao número de inconformidades apontadas. Já na pesquisa realizada por Kronbauer et al. (2011), a variável PIB per capita foi utilizada para relativizar os valores do PIB, com o propósito de examinar se a mesma explicaria o número de inconformidades apontadas em cada município. Sob tal aspecto, porém, foi constatado que a diferença observada em tal variável não era estatisticamente significativa.

Para a presente hipótese assume-se a premissa de que os Municípios com maior condição socioeconômica detêm condições de prestar melhores serviços públicos, bem como de prevenir a existência situações que possam conduzi-lo à reprovação das contas. Desta forma, coerente com os resultados encontrados por Krüger, Kronbauer e Souza (2010), espera-se uma relação negativa em relação ao PIB per capita. Neste contexto, sugere-se a seguinte hipótese:

H1b – Existe relação negativa entre o PIB *per capita* e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

Quanto à localização geográfica, ao considerar que as regras informais estruturam as ações organizacionais, é de se esperar que os Municípios mais próximos da Capital Estadual, possuam maior poder de influência sobre as decisões dos Tribunais de Contas. Sobre o tema, Kronbauer et al. (2011) utilizaram como parâmetro os serviços regionais de auditoria do TCE-RS. Dentre as conclusões da pesquisa, os autores destacam que as regiões que apresentaram um maior número de apontamentos são fronteiriças e pertencem às regiões norte e noroeste do Estado do Rio Grande do Sul.

Diferentemente do estudo realizado por Kronbauer et al. (2011), pretende-se utilizar a distância do Município em relação à Capital, além das agregações geográficas estabelecidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pela Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser (FEE-RS), quais sejam, as Mesorregiões. Adota-se tal medida por entender que os critérios utilizados

pelo IBGE e pela FEE-RS são mais abrangentes do que aqueles estabelecidos pelo TCE-RS para a divisão dos Municípios nos Serviços Regionais de Auditoria.

A divisão estabelecida pelo TCE-RS em relação aos Serviços Regionais de Auditoria considera aspectos relativos ao equilíbrio do número de municípios, tendo por base a pontuação da matriz de risco e a capacidade de trabalho de cada Serviço (TCE-RS, 2013a). Já em relação às mesorregiões, os critérios utilizados pelo IBGE para a sua divisão consideram “(...) o processo social como determinante, o quadro natural como condicionante e a rede de comunicação e de lugares como elemento da articulação espacial.” (IBGE, 2016).

No contexto apresentado, sugere-se a seguinte hipótese:

H1c – Existe relação positiva entre a distância do Município em relação à Capital Estadual e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

Outra regra informal que pode representar constrangimento aos Magistrados do TCE-RS quanto à emissão do Parecer Prévio Desfavorável diz respeito ao Partido do Prefeito do Município, cujas contas estão sob análise. Conforme detalhado no Apêndice A, entre os exercícios de 2005 e de 2016 15 Conselheiros fizeram, ou ainda fazem, parte da composição do TCE-RS. Destes, 4 eram oriundos do quadro técnico, escolhidos dentre membros do MPC ou do cargo de Conselheiro Substituto, e 11 foram escolhidos pela Assembleia Legislativa ou livremente pelo Governador do Estado. Destes 11, antes do ingresso no cargo de Conselheiro, todos possuíam vinculação partidária distribuída da seguinte forma: 3 vinculados ao PMDB; 3 ao PDT; 2 ao PP, 2 ao PTB e 1 ao PT (AL-RS, 2016a; AL-RS, 2016b; TRE-RS, 2016). Logo, podem ocorrer constrangimentos para a reprovação das contas de prefeitos destes partidos.

Espera-se o mesmo em relação à agremiação partidária PSDB. Embora tal partido não tenha sido representado no Colegiado do TCE-RS no período de 2005 a 2016, tal agremiação possui o 6º maior número de prefeitos, teve a Governadora do Estado do Rio Grande do Sul entre os anos de 2007 a 2010, além de possuir relevância no cenário nacional, pelo exercício da Presidência da República entre os anos de 1995 e 2002, além de ter disputado o 2º turno das eleições presidenciais em outras 4 oportunidades (Eleições Presidenciais de 2002, 2006, 2010 e 2014). Desta forma, a emissão de Parecer Prévio Desfavorável também pode ser objeto de constrangimento para os Magistrados do TCE-RS.

Sobre o assunto, na pesquisa realizada por Arantes, Abrucio e Teixeira (2005) quanto à visão que as instituições e a sociedade têm sobre os Tribunais de Contas brasileiros, foi observado que 2/3 dos entrevistados entende que existe predominância de critérios ou de injunções políticas nas decisões dos Tribunais de Contas. Já Krüger, Kronbauer e Souza (2010) fizeram testes relacionados aos partidos dos Prefeitos e observaram que apenas PSB e PT tiveram influência significativa na variável dependente. Segundo o estudo, tais partidos impactaram negativamente na ocorrência de apontamentos. Ou seja, os Municípios administrados por esses partidos teriam um menor número de inconformidades apontadas.

Hidalgo, Canello e Lima-de-Oliveira (2016) observaram que as decisões dos Tribunais de Contas são parte de uma função da identidade político-partidária e que as diferenças de interesses partidários, em média, são mais importantes para o resultado das decisões do que as diferenças de origem dos Conselheiros. Neste sentido, os autores destacam como preocupante que fatores além do mérito do caso possam ter consequências tão graves.

Neste cenário espera-se que reprovar as contas dos prefeitos dos partidos PMDB, PDT, PP, PT, PTB e PSDB represente um constrangimento para o Colegiado do TCE-RS. Tal situação, portanto, consistiria em uma regra informal exercendo influência sobre a organização. Assim, sugere-se a seguinte hipótese:

H1d – Existe relação negativa entre o partido do Prefeito em julgamento e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

Melo, Pereira e Figueiredo (2009) identificaram que os Conselheiros oriundos do cargo de Conselheiro-Substituto são fundamentais para o ativismo geral e para as auto-iniciativas dos Tribunais de Contas. No entanto, a reprovação das contas dos administradores é determinada pela presença de Conselheiros oriundos dos quadros do Ministério Público e não dos quadros de Conselheiro-Substituto. Já o estudo de Vila (2014) conclui pela necessidade de ampliação do caráter técnico do Tribunal de Contas Espanhol, visto que tal órgão é composto por 12 Conselheiros, sendo 6 indicados pelo Senado e os outros 6 pela Câmara dos Deputados. Neste sentido, com o objetivo de verificar se existe influência da forma de provimento ao Cargo de Conselheiro do Magistrado nas decisões do TCE-RS propõe-se a verificação relacionada ao Relator do processo.

A pesquisa realizada por Hidalgo, Canello e Lima-de-Oliveira (2016) teve como objetivo identificar se os mecanismos de nomeação para o cargo de Conselheiro afetavam o julgamento das contas dos Prefeitos Municipais. O estudo indica que o julgamento das contas dos municípios pode variar de acordo com o Conselheiro designado como relator e que embora exista diferença entre as decisões proferidas por Conselheiros de Origem Técnica e por Conselheiros de Origem Política, tais diferenças são pequenas. No entanto, dentre os Conselheiros, aqueles de Origem Técnica estão mais próximos dos de Origem Política do que em relação aos Conselheiros-Substitutos.

Assim, a partir dos resultados obtidos nos estudos anteriores e partindo da premissa que os Conselheiros de Origem Técnica e os Conselheiros Substitutos possuem maior independência para expressar seus votos, espera-se uma relação positiva quando esses desempenham a função de Relator. Quando a relatoria do Processo é atribuída a um Conselheiro de Origem Política, espera-se uma relação negativa, tendo em vista a existência de eventuais constrangimentos para a emissão de Parecer Prévio Desfavorável. Neste contexto, sugerem-se as seguintes hipóteses:

H1e – Existe relação negativa entre o Relator do Processo, em relação à forma de sua indicação/provimento, quando se trata de Conselheiro de Origem Política, e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

H1f – Existe relação positiva entre o Relator do Processo, em relação à forma de sua indicação/provimento, quando se trata de Conselheiro de Origem Técnica ou Conselheiro-Substituto, e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

Dados da FEE-RS indicam que após a Constituição Federal de 1988 foram criados 163 municípios no Estado do Rio Grande do Sul, o que representa, aproximadamente, 1/3 do atual número de municípios. De acordo com os pressupostos da Teoria Institucional de North, é de se esperar que os Municípios com maior tempo de existência possuam uma melhor estrutura administrativa, o que reduziria a probabilidade de emissão do Parecer Prévio Desfavorável. Tal situação corresponde a um aspecto que não está diretamente relacionado ao processo de análise das contas, logo, pode ser caracterizada como uma regra informal que influencia o TCE-RS na emissão do Parecer Prévio. Neste contexto, sugere-se a seguinte hipótese:

H1g – Existe relação negativa entre o tempo de existência do Município e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

Dentre os distintos trabalhos técnicos realizados pelos Auditores do TCE-RS estão as auditorias tradicionais ou de regularidade, também conhecidas como “auditorias de campo” ou “auditorias in loco”. O resultado destes procedimentos é apresentado em um relatório de auditoria, em que são elencadas as inconformidades identificadas pelos Auditores, sendo que o referido relatório é fundamentado em leis, regimentos, manuais, entre outros. Ou seja, são elementos que consistem nas regras formais, conforme a perspectiva da Nova Teoria Institucional.

Krüger, Kronbauer e Souza (2010) observaram que os municípios em que houve a emissão de Parecer Prévio Desfavorável eram aqueles com maior número de inconformidades apontadas. Em sentido semelhante, Kronbauer et al. (2011) efetuaram uma análise das inconsistências apontadas pelo TCE-RS, identificando e classificando-as de acordo com o Município de ocorrência, de modo a possibilitar a identificação das inconsistências por município e por região de auditoria. Dentre as conclusões do estudo, os autores observaram que os municípios com maior número de irregularidades são aqueles que possuem maior área territorial, número de habitantes, PIB e RCL.

Assim, espera-se que um maior número de inconformidades apontadas eleve a probabilidade de emissão de Parecer Prévio Desfavorável. Diante deste contexto, formula-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H2a – Existe relação positiva entre o número de inconformidades apontadas no Relatório de Auditoria e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

Em relação à aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), o artigo 212 da Constituição Federal determina que os Municípios apliquem, no mínimo, 25% da receita resultante de impostos, inclusive a oriunda de transferências. Em sentido semelhante, o artigo 198, §2º, inciso III; §3º, inciso I, da CF88, combinado com o inciso III do artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), determina que os Municípios deverão aplicar em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS), no mínimo, 15% da receita resultante de impostos, inclusive a oriunda de transferências.

A relevância de tais variáveis pode ser observada no artigo 35 da Constituição Federal, ao estabelecer que um dos motivos que possibilitam a intervenção dos Estados em seus Municípios é a não aplicação do mínimo exigido da receita municipal em MDE e ASPS. Como se observa, há uma regra formal estabelecendo o mínimo que cada Município deverá aplicar em Educação e em Saúde, bem como as possíveis sanções pelo descumprimento de tal regra.

Neste contexto, torna-se plausível que quando não cumpridas as exigências constitucionais relacionadas à aplicação do Município em Educação e em Saúde, maior será a probabilidade de emissão de Parecer Prévio Desfavorável. Assim, espera-se uma relação entre tais elementos, representada pelas hipóteses H2b e H2c.

H2b – Existe relação positiva entre o não cumprimento das exigências constitucionais de aplicação mínima de recursos em Educação e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

H2c – Existe relação positiva entre o não cumprimento das exigências constitucionais de aplicação mínima de recursos em Saúde e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

Outro trabalho técnico realizado pelos Auditores do TCE-RS refere-se à análise quanto ao cumprimento das exigências previstas na LRF. O resultado da referida análise é apresentado em um relatório técnico que é amplamente fundamentado na referida Lei, consistindo, portanto, em uma regra formal, a ser considerada pelos Magistrados do TCE-RS quando da emissão do Parecer Prévio. Desta forma, as hipóteses H2d e H2e dizem respeito a aspectos previstos na LRF.

Sobre tal temática, Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) apresentam um panorama dos Tribunais de Contas brasileiros e debatem os mecanismos específicos pelos quais se processam o desenvolvimento institucional e os grandes obstáculos à mudança institucional. Dentre as evidências de tal pesquisa, constatou-se que após a aprovação da LRF ocorreu uma alteração no quadro de forças políticas relacionada aos Tribunais de Contas. Tal situação proporcionou um fortalecimento de tais órgãos a partir das responsabilidades atribuídas pela norma.

Dentre os achados do estudo realizado por Krüger, Kronbauer e Souza (2010), que buscou identificar os fatores que explicam a ocorrência das inconformidades apontadas pelo TCE-RS, foi observado que a LRF influenciou positivamente o número de inconformidades apontadas. Já Arantes et al. (2010), que trataram do controle

sobre a Administração Pública no Brasil e apresentaram aspectos relativos aos órgãos responsáveis por tal controle, no que tange aos Tribunais de Contas, destacam que a LRF ampliou a sua função fiscalizatória e lhes atribuiu o papel de guardião.

Ainda sobre o tema, a pesquisa de Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015) examinou a influência da LRF nos pareceres prévios relativos às contas dos prefeitos dos Municípios do Ceará e observou que a LRF foi mencionada em 84,76% dos casos. Além disto, em 32,7% dos casos a reprovação das contas teve como embasamento aspectos relativos à LRF.

Além disto, é de se observar que dentre as medidas contempladas na LRF estão a limitação dos gastos de pessoal e a manutenção do equilíbrio das contas públicas. No caso dos Poderes Executivos Municipais, o limite de gastos de pessoal fixado na LRF é de 54% da Receita Corrente Líquida (artigo 20, inciso III, alínea b, da LRF). Assim, torna-se plausível que quando o Município excede o referido limite, maior será a probabilidade de emissão de Parecer Prévio Desfavorável.

Em relação ao equilíbrio das contas públicas, a LRF não apresenta qualquer definição ou limite sobre o que é considerada uma situação de equilíbrio ou de desequilíbrio financeiro. No entanto, a referida Lei estabelece a necessidade de ações planejadas e transparentes de modo a evitar os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (artigo 1º, LRF). Desta forma, espera-se que quanto maior o percentual da situação de desequilíbrio financeiro em relação à RCL, maior será a probabilidade de emissão de Parecer Prévio Desfavorável ao Gestor do Município. Neste contexto, formulam-se as seguintes hipóteses de pesquisa:

H2d – Existe relação positiva entre o não cumprimento dos limites de Gastos com Pessoal previstos na LRF e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

H2e – Existe relação positiva entre o percentual da Insuficiência Financeira em relação à RCL e o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

Os quadros 3 e 4 apresentam as hipóteses testadas e os respectivos sinais esperados:

Quadro 3 – Hipóteses Relacionadas às Regras Informais e Sinais Esperados

Hipóteses	Sinal Esperado
H1a – Tamanho do Município	(-)

H1b – PIB per capita do Município	(-)
H1c – Localização do Município	Região Metropolitana (-); Demais (+) Distância (+)
H1d – Partido do Prefeito	PMDB, PDT, PP, PT, PTB e PSDB (-)
H1e – Relator do Processo	COP (-)
H1f – Relator do Processo	COT e CS (+)
H1g – Tempo de Existência do Município	(-)

Fonte: elaborada pelo autor

Quadro 4 – Hipóteses Relacionadas às Regras Formais e Sinais Esperados

Hipóteses	Sinal Esperado
H2a – Número de Inconformidades	(+)
H2b – Não atendimento à exigência constitucional quanto à aplicação em Educação	(+)
H2c – Não atendimento à exigência constitucional quanto à aplicação em Saúde	(+)
H2d – Não atendimento à exigência da LRF quanto ao limite de gastos com Pessoal	(+)
H2e – Situação de Insuficiência Financeira	(+)

Fonte: elaborada pelo autor

O capítulo seguinte contempla a metodologia a ser adotada no presente estudo.

3 METODOLOGIA

No presente capítulo são apresentados os procedimentos realizados com o propósito de responder à questão de pesquisa. Considerando que o item anterior foi a apresentação das hipóteses, na sequência será apresentado o modelo de regressão utilizado, com as respectivas variáveis e sua descrição. Apresenta-se, também, os procedimentos relativos à coleta e às fontes dos dados. Por fim, serão apresentados a população, a amostra, bem como, as limitações quanto à metodologia utilizada.

3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população deste estudo compreende os 496 Municípios existentes no Estado do Rio Grande do Sul no período da pesquisa². A amostra é composta pelos mesmos 496 Municípios, correspondendo a 3.968 processos de análise das Contas, em primeira instância, entre os exercícios de 2005 a 2012. O período escolhido contempla dois mandatos distintos das Administrações Municipais, possibilitando a identificação de eventuais comportamentos diferenciados por parte do TCE-RS em suas decisões no que se refere a cada um dos períodos de gestão analisados.

Como limitações relacionadas à amostra, observa-se a ausência de decisões para 31 Processos de análises das Contas em exercícios pertencentes ao período da pesquisa. Situação atualizada até 31/12/2016. Os municípios e os processos relativos a tal situação encontram-se arrolados no Apêndice B. Assim, a análise realizada refere-se a 3.937 processos, constituindo-se em um painel desbalanceado, tendo em vista os *gaps* existentes em alguns Municípios em determinados exercícios da presente pesquisa.

Em relação às limitações da amostra, observa-se que as evidências obtidas não poderão ser generalizadas para todos os municípios gaúchos, nem aos processos sem decisão de mérito até a data de encerramento da presente pesquisa.

² Emancipado em 1996, o Município de Pinto Bandeira foi instalado em 2001. Porém, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2381-1/RS, cuja solicitação foi deferida em 2003 pelo Supremo Tribunal Federal, extinguiu, a partir de 2004, o Município de Pinto Bandeira. Em 2013, porém, após nova decisão judicial, o Município foi mais uma vez instalado e o Estado do Rio Grande do Sul passou a ser constituído por 497 Municípios.

Após a Coleta dos Dados relativos aos 3.968 processos de análises das Contas no período de 2005 a 2012, constatou-se que 226 Municípios não tiveram a emissão de Parecer Prévio Desfavorável no período da pesquisa. Tal número representa 45,56% dos Municípios Gaúchos. Constatou-se, também, que 2 Municípios tiveram a emissão de Parecer Prévio Desfavorável em todos os exercícios que compõem o presente estudo.

Quanto às limitações do procedimento metodológico observa-se que o presente estudo procura identificar os fatores explicativos para as decisões do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, logo, as evidências obtidas não poderão ser generalizadas aos demais órgãos desta natureza de outros estados da Federação.

3.2 VARIÁVEIS

Na sequência apresenta-se a forma de construção das variáveis, fazendo distinção entre a variável dependente e as variáveis explicativas, bem como os procedimentos utilizados para a obtenção dos dados. Adicionalmente apresenta-se a relação entre as hipóteses formuladas e as variáveis utilizadas.

3.2.1 Variável Dependente: Parecer

A variável dependente Parecer corresponde à decisão emitida em primeira instância pelo TCE-RS em relação aos processos de análise das contas prestadas pelos Prefeitos Municipais. Conforme definido no inciso I, do artigo 70, da Constituição Federal de 1988, trata-se do Parecer Prévio emitido pelos Tribunais de Contas e que é utilizado pelo Poder Legislativo como subsídio para o julgamento das contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo.

É importante destacar que nos termos da Lei Federal nº 12.527, de 18/11/2011 (Lei de Acesso à Informação) é garantido o direito de se obter as informações relativas aos resultados das auditorias e prestações de contas realizadas pelos órgãos de controle externo (artigo 7, inciso VII, alínea b). Além disto, este mestrando é integrante do Programa Universidades no TCE-RS, que possibilita o acesso à base de dados do órgão como subsídio para a elaboração de trabalhos acadêmicos.

Assim, os dados relativos à variável dependente, ou seja, os pareceres prévios emitidos, foram extraídos do documento denominado "Parecer". Tais documentos

foram obtidos através de consultas ao Sistemas Corporativos, como é conhecido o sistema informatizado do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Para tanto, foi acessado o menu “Consulta Geral do Processo”, sendo, então, realizada consulta por exercício e por Município. Após, foram localizados os documentos denominados “Parecer”.

No período da pesquisa, os Pareceres emitidos aos Prefeitos Municipais pelo TCE-RS foram Favoráveis ou Desfavoráveis. Logo, observa-se que a variável dependente assume um caráter dicotômico. Assim, para fins da presente pesquisa, foram considerados os seguintes valores:

- 1 para a emissão de Parecer Prévio Desfavorável;
- 0 para a emissão de Parecer Prévio Favorável.

O documento denominado “Parecer” também contempla a informação relativa aos Magistrados que participaram da sessão de julgamento do respectivo processo, sendo mencionado aqueles que exerceram as funções de Presidente da Sessão, e de Relator do Processo.

3.2.2 Variáveis Explicativas

Variável: Número de inconformidades apontadas

Os relatórios de auditoria do TCE-RS são divididos em 4 níveis: a) item: “X”; b) subitem: “X.X”; c) seção: “X.X.X”; d) subseção: “X.X.X.X”). Em regra, o item contempla as áreas de exame, as quais estão relacionadas às inconformidades apontadas. Já a identificação da inconformidade, propriamente dita, se dá a partir do nível subitem. Sendo que as seções e as subseções apresentam eventuais desmembramentos das falhas apontadas.

Assim, considerando que o item indica a grade área relativa à inconformidade e que o subitem se refere a cada uma das inconformidades, entende-se pela necessidade de somar a quantidade de itens e de subitens contemplados nos Relatórios de Auditoria. Considerando, ainda, que o mesmo exercício pode ter sido objeto de diversos procedimentos *in loco* de auditoria, cada um tendo um relatório de auditoria específico, opta-se por considerar as inconformidades apontadas no último período de exame realizado, visto que, em regra, tal relatório apresenta a consolidação das inconformidades apontadas nos exames anteriores, relativos àquele exercício.

É oportuno destacar que no exercício de 2012, houve a separação dos processos de análise de contas dos Prefeitos Municipais em Contas de Governo e em Contas de Gestão. Neste sentido, os procedimentos relativos às auditorias tradicionais, também conhecidas como auditorias de regularidade, passaram a estar contemplados nos processos de Contas de Gestão. Em relação a tais processos, não ocorre a emissão de Parecer Prévio, mas sim o julgamento das contas em regulares, regulares com ressalvas ou irregulares. Logo, tais processos não fazem parte do objeto da presente pesquisa. Assim, considerando que a partir de 2012, a emissão do Parecer Prévio não contempla a análise quanto aos procedimentos da Auditoria Tradicional, para o exercício de 2012, a variável número de inconformidades foi considerada zero para todos os municípios.

Os dados relativos à variável, foram obtidos a partir dos documentos denominados “Relatório de Auditoria Tradicional”, ou então, “Relatório de Auditoria de Regularidade”. Tais documentos foram obtidos através de consultas ao Sistemas Corporativos, como é conhecido o sistema informatizado do TCE-RS. Para tanto, foi acessado o menu “Consulta Geral do Processo”, sendo, então, realizada consulta por exercício e por Município. Após, foram localizados os documentos com as denominações já indicadas no presente parágrafo.

Variável: Atendimento à exigência constitucional de aplicação mínima em Educação

Em relação à aplicação em MDE, o artigo 212 da Constituição Federal determina que os Municípios apliquem, no mínimo, 25% da receita resultante de impostos, inclusive a oriunda de transferências. A relevância de tal variável pode ser observada no artigo 35 da Constituição Federal, ao estabelecer que um dos motivos que possibilitam a intervenção dos Estados em seus Municípios é a não aplicação do mínimo exigido da receita municipal em MDE. Como se observa, há uma regra formal estabelecendo o mínimo que cada Município deverá aplicar em Educação, bem como as possíveis sanções pelo descumprimento de tal regra.

Neste contexto, torna-se plausível que quando o Município não atende à exigência de aplicação em Educação, ou seja, quando o percentual aplicado é inferior a 25%, maior será a probabilidade de emissão de Parecer Prévio Desfavorável. Embora o percentual aplicado em educação trate-se de uma variável quantitativa, para o presente estudo ela assumirá um aspecto qualitativo. Ou seja, se a exigência

constitucional foi cumprida ou não. Assim, para fins de inclusão de tal variável no modelo econométrico, foram considerados os seguintes valores:

- 1 para a aplicação em Educação de até 24,99%;
- 0 para a aplicação em Educação igual ou superior a 25,00%.

Os dados relativos à aplicação em Educação para cada município foram obtidos através do site do TCE-RS, mediante acesso ao endereço eletrônico www.tce.rs.gov.br, sendo acessados os seguintes links: Consultas, Contas Municipais, Gastos com Educação. A partir deste último link, foi acessado a opção Estatística, onde estão disponíveis os percentuais aplicados em Educação pelos Municípios gaúchos a partir do exercício de 2005.

Variável: Atendimento à exigência constitucional de aplicação mínima em Saúde

Em sentido semelhante à exigência constitucional de aplicação em Educação, o artigo 198, §2º, inciso III; §3º, inciso I, da CF88, combinado com o inciso III do artigo 77 do ADCT determina que os Municípios deverão aplicar em ASPS, no mínimo, 15% da receita resultante de impostos, inclusive a oriunda de transferências.

Conforme já mencionado, o artigo 35 da Constituição Federal também estabelece que a não aplicação do mínimo exigido da receita municipal em ASPS é um dos motivos que possibilitam a intervenção dos Estados em seus Municípios. Novamente percebe-se a existência de uma regra formal que define a aplicação mínima em Saúde, bem como as possíveis sanções pelo descumprimento de tal regra. Neste contexto, é pertinente que quando o Município não atende à exigência de aplicação em Saúde, ou seja, quando o percentual aplicado é inferior a 15%, maior será a probabilidade de emissão de Parecer Prévio Desfavorável.

Embora o percentual aplicado em saúde trate-se de uma variável quantitativa, para o presente estudo ela assumirá um aspecto qualitativo. Ou seja, se a exigência constitucional foi cumprida ou não. Assim, para fins de inclusão de tal variável no modelo econométrico, foram considerados os seguintes valores:

- 1 para a aplicação em Saúde de até 14,99%;
- 0 para a aplicação em Saúde igual ou superior a 15,00%.

Os dados relativos à aplicação em Saúde para cada município foram obtidos através do site do TCE-RS, através do acesso ao endereço eletrônico

www.tce.rs.gov.br, sendo acessados os seguintes links: Consultas, Contas Municipais, Gastos com Saúde. A partir deste último link, foi acessado a opção Estatística, onde estão disponíveis os percentuais aplicados em Saúde pelos Municípios gaúchos a partir do exercício de 2005.

Variável: Atendimento à exigência prevista na LRF quanto aos limites de gastos com pessoal

Variável: Percentual do desequilíbrio financeiro em relação à RCL

Estudos anteriores abordaram a influência da LRF nas decisões dos Tribunais de Contas, bem como o impacto da referida Lei para a atuação dos referidos órgãos (Crisóstomo, Cavalcante e Freitas, 2015; Krüger, Kronbauer e Souza, 2010; Arantes et al., 2010; Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009). Dentre as medidas contempladas na LRF estão a limitação dos gastos de pessoal e a manutenção do equilíbrio das contas públicas, aspectos examinados na presente pesquisa.

Em **relação aos gastos de pessoal**, há um limite fixado pela LRF para os gastos desta natureza. No caso dos Poderes Executivos Municipais, tal limite é de 54% da Receita Corrente Líquida (artigo 20, inciso III, alínea b, LRF). Assim, em relação aos gastos de pessoal, torna-se plausível que quando o Município excede o limite permitido para tais gastos, ou seja, quando o percentual gasto é superior a 54%, maior será a probabilidade de emissão de Parecer Prévio Desfavorável.

Embora o percentual dos gastos com pessoal trate-se de uma variável quantitativa, para o presente estudo ela assumirá um aspecto qualitativo. Ou seja, se a Lei de Responsabilidade foi atendida ou não em relação a tal exigência. Assim, para fins de inclusão de tal variável no modelo econométrico, foram considerados os seguintes valores:

- 1 para gastos com pessoal superiores a 54,00% da RCL;
- 0 para gastos com pessoal de até 54,00% da RCL 0.

Os dados relativos aos gastos com pessoal de cada município foram obtidos através do site do TCE-RS, através do acesso ao endereço eletrônico www.tce.rs.gov.br, sendo acessados os seguintes links: Consultas, Contas Municipais, Estatísticas de Gestão Fiscal, este último com links para as estatísticas relativas aos exercícios de 2002 a 2014. Tendo em vista o período da pesquisa, foram acessados os arquivos relativos aos exercícios de 2005 a 2012.

Quanto à inexistência de insuficiência financeira, ou então, ao **equilíbrio das contas públicas**, a LRF não apresenta qualquer definição ou limite sobre o que é considerada uma situação de equilíbrio ou de desequilíbrio financeiro. Além disto, ao considerar apenas os valores brutos da insuficiência financeira poderiam ocorrerem prejuízos de comparabilidade entre eles, eis que o valor que é relevante para um município, pode não ser para outro. Diante de tal situação, como forma de minimizar tais efeitos, optou-se por utilizar o percentual da insuficiência financeira em relação à RCL. Assim, para fins de inclusão de tal variável no modelo econométrico, foi considerado o percentual da insuficiência financeira informado pelo Serviço de Acompanhamento de Gestão (SAG) do TCE-RS em relação à RCL.

Os dados relativos à situação de insuficiência financeira de cada município também foram obtidos através do site do TCE-RS, mediante consulta ao endereço eletrônico www.tce.rs.gov.br, sendo acessados os seguintes links: Consultas, Contas Municipais, Estatísticas de Gestão Fiscal, este último com links para as estatísticas relativas aos exercícios de 2002 a 2014. Tendo em vista o período da pesquisa, foram acessados os arquivos relativos aos exercícios de 2005 a 2012.

Tamanho do Município, sendo utilizadas como proxy a população total, o PIB e a RCL

Variável: População Total

Trata-se de uma variável quantitativa, sendo utilizada como uma das *proxies* para medir o tamanho do Município. Os dados relativos à População Total de cada município foram obtidos através do Portal de Dados Abertos da FEE-RS, através do acesso ao endereço eletrônico <http://dados.fee.tche.br>, sendo acessados os seguintes links: Demografia, População, Censos Demográficos, Total, Agregação Geográfica: Municípios, 2010; Demografia, População, Estimativas Populacionais, Total, Agregação Geográfica: Municípios, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2011 e 2012. Conforme descrito, os dados relativos ao exercício de 2010 referem-se ao Censo Demográfico realizado naquele ano, enquanto que os dados dos demais exercícios tratam-se de Estimativas Populacionais.

Para a inclusão da variável no modelo de regressão, aplicou-se o logaritmo natural de seu valor, com a finalidade de normalizar a distribuição dos dados.

Variável: Produto Interno Bruto (PIB)

Trata-se de uma variável quantitativa, sendo utilizada como uma das *proxies* para medir o tamanho do Município. Os dados relativos ao PIB de cada município foram obtidos através do Portal de Dados Abertos da FEE-RS, através do acesso ao endereço eletrônico <http://dados.fee.tche.br>, sendo acessados os seguintes links: Contabilidade Social, Série 1999 a 2009, PIB, Agregação Geográfica: Municípios, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010; Contabilidade Social, Série 2010 em diante, PIB, Agregação Geográfica: Municípios, 2011 e 2012.

Para a inclusão da variável no modelo de regressão, aplicou-se o logaritmo natural de seu valor, com a finalidade de normalizar a distribuição dos dados.

Variável: Receita Corrente Líquida (RCL)

Trata-se de uma variável quantitativa, sendo utilizada como uma das *proxies* para medir o tamanho do Município. Os dados relativos à RCL de cada município foram obtidos através do site do TCE-RS, através do acesso ao endereço eletrônico www.tce.rs.gov.br, sendo acessados os seguintes links: Consultas, Contas Municipais, Estatísticas de Gestão Fiscal, este último com links para as estatísticas relativas aos exercícios de 2002 a 2014. Tendo em vista o período da pesquisa, foram acessados os arquivos relativos aos exercícios de 2005 a 2012.

Para a inclusão da variável no modelo de regressão, aplicou-se o logaritmo natural de seu valor, com a finalidade de normalizar a distribuição dos dados.

Variável: PIB per capita

Diferentemente do PIB, utilizado como *proxy* para medir o tamanho do Município, a variável PIB per capita indica a condição socioeconômica do mesmo. Para a obtenção de tal variável, foi dividido o valor do PIB pelo valor População Total de cada um dos Municípios, em cada um dos exercícios. A representação gráfica desta equação pode ser apresentada da seguinte forma:

$$PIB \text{ per capita} = \frac{PIB}{População Total}$$

Para a inclusão da variável no modelo de regressão, aplicou-se o logaritmo natural de seu valor, com a finalidade de normalizar a distribuição dos dados.

Variável: Mesorregiões

A variável mesorregião é caracterizada como qualitativa, pois o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), seguido pela Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser (FEE-RS), dividiu o Estado do Rio Grande do Sul em 7 Mesorregiões, quais sejam: Centro Ocidental Rio-Grandense; Centro Oriental Rio-Grandense; Metropolitana de Porto Alegre; Nordeste Rio-Grandense; Noroeste Rio-Grandense; Sudeste Rio-Grandense e Sudoeste Rio-Grandense.

Estudos anteriores, utilizaram os serviços regionais do TCE-RS para a divisão quanto à localização geográfica dos municípios gaúchos. No entanto, nesta pesquisa, optou-se por utilizar as Mesorregiões, devido ao entendimento de que os critérios utilizados pelo IBGE e pela FEE-RS são mais abrangentes do que aqueles estabelecidos pelo TCE-RS para a divisão dos Municípios nos serviços regionais. Em relação às mesorregiões, os critérios utilizados pelo IBGE para a sua divisão consideram “(...) o processo social como determinante, o quadro natural como condicionante e a rede de comunicação e de lugares como elemento da articulação espacial.” (IBGE, 2016). Já para a divisão estabelecida pelo TCE-RS em relação aos Serviços Regionais de Auditoria foram considerados aspectos relativos ao equilíbrio de número de municípios, tendo por base a pontuação da matriz de risco e a capacidade de trabalho de cada Serviço (TCE-RS, 2013a).

As Mesorregiões estabelecidas pelo IBGE foram testadas no modelo de regressão sob a forma de variáveis *dummys*, conforme demonstra a tabela 1.

Tabela 1 – Dummys da Variável Mesorregião

Dummys	Mesorregiões	Mesorregiões						
		Centro Ocidental	Centro Oriental	Metropolitana	Nordeste	Noroeste	Sudeste	Sudoeste
D1	Centro Ocidental	1	0	0	0	0	0	0
D2	Centro Oriental	0	1	0	0	0	0	0
D3	Metropolitana	0	0	1	0	0	0	0
D4	Nordeste	0	0	0	1	0	0	0
D5	Noroeste	0	0	0	0	1	0	0
D6	Sudeste	0	0	0	0	0	1	0
D7	Sudoeste	0	0	0	0	0	0	1

Fonte: elaborada pelo autor

Os dados relativos às Mesorregiões foram obtidos através do site do IBGE, através do acesso ao endereço eletrônico www.ibge.gov.br, sendo acessados os seguintes links: links: Geociências, Geografia, Divisão Regional.

Variável: Distância de Capital

Outro aspecto relacionado à localização geográfica do Município diz respeito à Distância do mesmo em relação à Capital do Estado, sendo tal variável caracterizada como quantitativa. De acordo com os pressupostos de North quanto à existência de regras informais, é de se esperar que os Municípios mais próximos da Capital Estadual, possuam maior poder de influência sobre as decisões dos Tribunais de Contas, o que diminuiria a probabilidade de receber um Parecer Prévio Desfavorável.

Os dados relativos à Distância de cada município a Porto Alegre foram obtidos através do site do Departamento Autônomo de Estradas e Rodagem (DAER), através do acesso ao endereço eletrônico <http://www.daer.rs.gov.br>, sendo acessados os seguintes links: Rodovias, Distâncias de Porto Alegre. Conforme indicação no arquivo acessado, os dados estão atualizados até novembro/2015. Para a presente pesquisa, a distância entre o Município e a Capital do Estado foi considerada a mesma durante todo o período de análise (2005 a 2012).

Variável: Partido do Prefeito

Os dados relativos aos Prefeitos de cada um dos municípios foram obtidos mediante consulta ao Sistemas Corporativos do TCE-RS, Informações para o Controle Externo, sendo utilizado o relatório RES1120 – Órgãos e Pessoas, relativo aos exercícios 2005 a 2012. Após a identificação de cada Prefeito, com a finalidade de identificar a agremiação partidária a que o mesmo estava vinculado, foi realizado o cruzamento das informações do TCE-RS com o Repositório de Dados Eleitorais do *site* do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), através do acesso ao endereço eletrônico www.tse.jus.br/eleicoes/estatisticas/repositorio-de-dados-eleitorais. Considerando o período da pesquisa, foram acessadas as informações relativas às Eleições de 2004 e às Eleições de 2008. E no link de cada uma das Eleições, foram acessados os links relativos aos arquivos da votação nominal por município e zona.

Conforme detalhado no Apêndice A, entre os exercícios de 2005 e de 2016, 15 Conselheiros fizeram parte da composição do TCE-RS. Destes, 4 eram oriundos do quadro técnico, escolhidos dentre membros do MPC ou do cargo de Conselheiro Substituto, e 11 foram escolhidos pela Assembleia Legislativa ou livremente pelo Governador do Estado. Destes 11, antes do ingresso no cargo de Conselheiro, todos possuíam vinculação partidária distribuída da seguinte forma: 3 vinculados ao PMDB;

3 ao PDT; 2 ao PP, 2 ao PTB e 1 ao PT (AL-RS, 2016a; AL-RS, 2016b; TRE-RS, 2016).

Observa-se que em alguns casos, houve mais de um Chefe do Poder Executivo ao longo do ano, tais situações decorrentes de férias, licenças e afastamentos, entre outros motivos. Nestas situações, para a presente pesquisa, foi considerado apenas aquele que exerceu o mandato de Prefeito pelo maior número de dias no exercício.

Desta forma, dos 3.968 processos analisados inicialmente, observa-se que a distribuição partidária foi composta da seguinte forma: Partido Progressista (PP)³, 1.128 Prefeitos; Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), 1.114 Prefeitos; Partido Democrático Trabalhista (PDT), 655; Partido dos Trabalhadores (PT), 423; Partido Trabalhista Brasileiro (PTB), 247; Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB), 143; Democratas (DEM)⁴, 116; Partido Socialista Brasileiro (PSB), 84; Partido Popular Socialista (PPS), 33; Partido Humanista da Solidariedade (PHS), 12; Partido da República (PR)⁵, 11; Partido Social Democrático (PSD), 2.

Como se observa, as cinco agremiações partidárias com maior número de Prefeitos são as mesmas dos Conselheiros de Origem Política que compuseram e compõem o TCE-RS entre 2005 e 2016. Tais agremiações foram testadas no modelo de regressão sob a forma de variáveis *dummy*. O mesmo procedimento se fez em relação à agremiação partidária PSDB, que embora não tenha sido representada dentre os membros do Colegiado do TCE-RS, possui o 6º maior número de prefeitos, teve a Governadora do Estado do Rio Grande do Sul entre os anos de 2007 a 2010, além de possuir relevância no cenário nacional, pelo exercício da Presidência da República entre os anos de 1995 e 2002, quanto por ter disputado o 2º turno das eleições presidenciais em outras 4 oportunidades (Eleições Presidenciais de 2002,

³ Em 04/07/2003 foi publicada no Diário da Justiça a Resolução nº 21.401 que deferiu a mudança de nomenclatura e sigla de Partido Progressista Brasileiro (PPB) para Partido Progressista (PP). Assim, para a presente pesquisa, eventuais Prefeitos pertencentes aos quadros do PPB, foram considerados como sendo do PP.

⁴ Em 26/06/2007 foi publicada no Diário da Justiça a Resolução nº 22.550 que deferiu a mudança de nomenclatura e sigla de Partido da Frente Liberal (PFL) para Democratas (DEM). Assim, para a presente pesquisa, eventuais Prefeitos pertencentes aos quadros do PFL, foram considerados como sendo do DEM.

⁵ Em 12/02/2007 foi publicada no Diário da Justiça a Resolução TSE nº 22.504 que deferiu a fusão do Partido Liberal (PL) com o Partido de Reedificação da Ordem Nacional (PRONA), dando origem ao Partido da República (PR). Assim, para a presente pesquisa, eventuais Prefeitos pertencentes ao PL foram considerados como sendo do PR. (Fonte: <http://www.tse.jus.br/arquivos/tse-historico-partidos-politicos>).

2006, 2010 e 2014). As demais agremiações partidárias foram agrupadas na categoria “Outros”.

Para melhor visualização, a tabela 2 exemplifica os procedimentos utilizados para a inclusão da variável Partido do Prefeito no banco de dados:

Tabela 2 – Dummies da Variável Partido do Prefeito

Dummies	Partidos	Prefeitos						
		PP	PMDB	PDT	PT	PTB	PSDB	Outros Partidos
D1	PP	1	0	0	0	0	0	0
D2	PMDB	0	1	0	0	0	0	0
D3	PDT	0	0	1	0	0	0	0
D4	PT	0	0	0	1	0	0	0
D5	PTB	0	0	0	0	1	0	0
D6	PSDB	0	0	0	0	0	1	0
D7	Outros	0	0	0	0	0	0	1

Fonte: elaborada pelo autor

Variável: Relator do Processo

Os dados relativos à variável Relator do Processo foram extraídos do documento denominado “Parecer”, mesmo documento de onde foram extraídas as informações relativas à variável dependente. Tais documentos foram obtidos através de consultas ao Sistemas Corporativos, sendo acessado o menu “Consulta Geral do Processo”, e então, realizada consulta por exercício e por Município. Após, foram localizados os documentos denominados “Parecer”.

O documento denominado “Parecer” contempla, ainda, a informação relativa aos Magistrados que participaram da sessão de julgamento do respectivo processo, sendo mencionado aqueles que exerceram as funções de Presidente da Sessão e de Relator do Processo, bem como aqueles magistrados que participaram da votação no processo em questão.

Para a identificação da origem do Magistrado Relator do Processo, os procedimentos adotados foram os seguintes. Inicialmente foi observado se o mesmo se tratava de Conselheiro ou de Conselheiro Substituto (também chamado de Auditor Substituto de Conselheiro). Caso o Relator fosse um Conselheiro, pesquisou-se através do *site* da Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, os Decretos Legislativos e/ou as Resoluções de Plenário que aprovaram a indicação dos nomes para o cargo de Conselheiro do TCE-RS. Vinculados a tais documentos, encontravam-se os respectivos Pareceres e as respectivas proposições, de onde foi possível identificar se os indicados foram indicados livremente pelo Governador do

Estado ou pela Assembleia Legislativa (Conselheiros de Origem Política), ou então, se foram indicados pelo Governador do Estado, escolhidos, dentre os membros do Ministério Público ou do Ministério Público de Contas e do Cargo de Conselheiro-Substituto (Conselheiros de Origem Técnica).

Como exemplo de tal procedimento, observo que o Conselheiro Cezar Miola teve o seu nome aprovado para ocupar o Cargo de Conselheiro do TCE-RS pelo Decreto Legislativo nº 11.127, de 19/03/2008. Vinculado ao referido Decreto Legislativo está o OF.GG/SL- 061, de 28/02/2008, da então Governadora do Estado, Yeda Rorato Crusius, que contempla a seguinte mensagem:

Encaminho a Vossa Excelência, para que seja submetido à apreciação dessa Egrégia Casa Legislativa, em atenção ao disposto nos artigos 73 e 75 da Constituição da República e na alínea “a” do inciso XXVIII do artigo 53 da constituição Estadual, a indicação do nome do Procurador CEZAR MIOLA para ocupar o cargo de Conselheiro do Tribunal de Contas do estado do Rio Grande do Sul.

Além do referido Ofício, encontra-se vinculado ao Decreto Legislativo nº 11.127, o Parecer nº 06/2008, em que consta:

Em 1998, novamente por concurso, ascendeu ao cargo de Adjunto de Procurador do Ministério Público especial junto ao Tribunal de Contas do Estado, ocupando-o até 26 de julho de 2000, quando foi investido no cargo de Procurador, exercendo, desde então, a função de Procurador-Geral.

Neste caso, a menção da Governadora do Estado ao Procurador Cezar Miola, bem como o texto do Parecer nº 06/2008 permitem identificar que se trata de Conselheiro oriundo do Ministério Público de Contas. Logo, de Origem Técnica.

A origem dos Conselheiros foi testada no modelo de regressão sob a forma de variáveis *dummys*, cuja tabela 3 permite exemplificar os procedimentos utilizados para a inclusão da variável Relator do Processo no banco de dados:

Tabela 3 – Dummys da Variável Relator do Processo

Dummys	Conselheiros	Relator do Processo		
		COP	COT	CS
D1	COP	1	0	0
D2	COT	0	1	0
D3	CS	0	0	1

Fonte: elaborada pelo autor

Variável: Tempo de Existência do Município

Trata-se de uma variável quantitativa, que visa mensurar o impacto do tempo de existência do Município em relação à emissão do Parecer Prévio. Os dados relativos à data de criação de cada município foram obtidos através do Portal de Dados Abertos da FEE-RS, através do acesso ao endereço eletrônico <http://dados.fee.tche.br>.

Para a construção da variável foi considerado o número de anos do Município na data de encerramento de cada exercício. Além disto, para a inclusão da variável no modelo de regressão, aplicou-se o logaritmo natural de seu valor, com a finalidade de normalizar a distribuição dos dados.

3.2.3 Relacionamento Entre as Variáveis e as Respectivas Hipóteses

No presente estudo foram consideradas como variáveis explicativas relacionadas a regras formais, aquelas que estavam diretamente relacionadas ao processo de análise das contas dos Prefeitos Municipais. Já as variáveis explicativas relacionadas a regras informais são aquelas que não dizem respeito ao processo de análise das contas propriamente dito, no entanto, podem caracterizar-se como eventuais restrições à emissão de Parecer Prévio Desfavorável. No âmbito da dicotomia entre a prevalência dos aspectos técnicos *versus* os aspectos não técnicos quanto às decisões dos Tribunais de Contas, as regras formais estariam relacionadas ao primeiro, enquanto as regras informais, aos últimos.

Quanto às variáveis relacionadas às regras formais, estas dizem respeito ao número de inconformidades apontadas; ao cumprimento das exigências constitucionais quanto ao mínimo a ser aplicado em Educação e em Saúde, além de aspectos relacionados à LRF, tais como, o cumprimento dos limites estabelecidos para os gastos com pessoal e o percentual do desequilíbrio financeiro em relação à RCL. Já as variáveis relacionadas a regras informais podem estar relacionadas: 1) ao tamanho do Município: população total, PIB e RCL; 2) às características do Município: PIB *per capita*; localização geográfica e distância da Capital; tempo de existência; 3) às características do gestor do Município: partido do Prefeito em julgamento; 4) às características dos julgadores: Forma como o Relator do processo foi indicado ao cargo de Conselheiro: se Conselheiro de Origem Técnica, Conselheiro de Origem Política ou Conselheiro-Substituto.

O quadro 5 apresenta as hipóteses e o relacionamento delas com as variáveis, bem como os códigos e as descrições das variáveis explicativas a serem utilizadas neste estudo:

Quadro 5 – Relação entre as Hipóteses Formuladas e as Variáveis Explicativas

Hipótese Relacionada à Variável	Variáveis Explicativas Relacionadas à Hipótese	
	Códigos das Variáveis no Modelo de Regressão	Descrição das Variáveis
H1a – Tamanho do Município	pop_ln	Variável quantitativa. Logaritmo Natural. População do Município no exercício
	pib_ln	Variável quantitativa. Logaritmo Natural. Produto Interno Bruto do Município no exercício
	rcl_ln	Variável quantitativa. Logaritmo Natural. Receita Corrente Líquida do Município no exercício
H1b – PIB per capita do Município	pibpc_ln	Variável quantitativa. Logaritmo Natural. PIB per capita do Município no exercício (pib / pop)
H1c – Localização do Município	distancia	Variável quantitativa. Distância do Município em relação à Capital do Estado
	centro ocidental, centro oriental, metropolitana, nordeste, noroeste, sudeste, sudoeste	Variável dummy. Mesorregiões do Estado do Rio Grande do Sul
H1d – Partido do Prefeito	pdt, ptb, pp, pt, pmdb, psdb, outros	Variável dummy. Partido do Prefeito no exercício
H1e e H1f – Relator do Processo	cop, cot e cs	Variável dummy. Relator do Processo no exercício
H1g – Tempo de Existência do Município	<i>tempo</i>	Variável quantitativa. Logaritmo Natural. Tempo de Existência do Município, mensurado em anos, na data de encerramento de cada exercício.
H2a – Número de Inconformidades	<i>Inconf</i>	Variável quantitativa. Número de inconformidades apontadas no Relatório de Auditoria do exercício
H2b – Aplicação em Educação	<i>educacao</i>	Variável dummy. Cumprimento da Exigência Constitucional de aplicação mínima em Educação 0; Não Cumprimento 1.
H2c – Aplicação em Saúde	<i>saude</i>	Variável dummy. Cumprimento da Exigência Constitucional de aplicação mínima em Saúde 0; Não Cumprimento 1.
H2d – Despesas com Pessoal	<i>pessoal</i>	Variável dummy. Cumprimento do limite dos gastos com pessoal previsto na LRF 0; Não Cumprimento 1.
H2e – Insuficiência Financeira	<i>insuf_financ</i>	Variável quantitativa. Percentual da Insuficiência Financeira em relação à RCL no exercício

Fonte: elaborada pelo autor

3.3 MODELO DE REGRESSÃO

Para responder à pergunta de pesquisa foi construído um modelo binário de regressão logística, *logit*, cuja variável dependente é o Parecer Prévio emitido pelo TCE-RS, sendo os parâmetros estimados pelo método *Pooled Logit*. A utilização de um modelo binário decorre do fato de que no âmbito do TCE-RS o Parecer Prévio emitido,

conforme dados obtidos na pesquisa, foi apenas Favorável ou Desfavorável. Ou seja, situação em que a variável dependente assume um caráter dicotômico, também chamada de *variável dummy*.

Outro aspecto refere-se à possibilidade de se estimar a probabilidade de ocorrência de determinado evento, a partir dos resultados obtidos nos modelos de regressão logística. No estudo realizado, o evento testado refere-se à emissão do Parecer Prévio Desfavorável pelo TCE-RS. Assim, o modelo proposto e a probabilidade de ocorrência do evento testado para um determinado município possui a seguinte representação gráfica:

$$Par_{it} = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 \text{pop_ln}_{it} + \beta_2 \text{pib_ln}_{it} + \beta_3 \text{rcl_ln}_{it} + \beta_4 \text{picpc_ln}_{it} + \beta_5 \text{distancia}_{it} + \beta_6 \text{meso}_{it} + \beta_7 \text{partido}_{it} + \beta_8 \text{tempo}_{it} + \beta_9 \text{relator}_{it} + \beta_{10} \text{inconf}_{it} + \beta_{11} \text{educacao}_{it} + \beta_{12} \text{saude}_{it} + \beta_{13} \text{pessoal}_{it} + \beta_{14} \text{insuf_financ}_{it} + \varepsilon_{it})}}$$

Onde,

Par – variável dependente relacionada à decisão emitida em primeira instância
(Parecer Prévio Favorável: 0; Parecer Prévio Desfavorável: 1)

i – Município

t – exercício financeiro

β_0 – constante

β_1 a β_{14} – coeficientes das variáveis explicativas

ε – erro estatístico

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente Capítulo destina-se à apresentação dos principais resultados da pesquisa. Para tanto, o mesmo é dividido em quatro subitens, quais sejam: Análise Descritiva, Análise da Correlação entre as Variáveis, Análise da Regressão Logística e Análise das Hipóteses Testadas.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

Quanto aos Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS relativos às prestações de contas dos exercícios de 2005 a 2012, no que diz respeito aos 496 municípios do Estado do Rio Grande do Sul (3.937 processos julgados e 31 pendentes de julgamento), os dados da pesquisa indicam que 16,78% dos Pareceres emitidos em primeira instância eram Desfavoráveis. A média anual dos Pareceres pode ser visualizada na tabela 4, cujos valores variam entre 8,47% e 28,25%, sendo que entre os mandatos a variação observada não foi representativa: 2005 a 2008: 20,53%; 2009 a 2012: 19,81%.

Tabela 4 – Estatística Descritiva Pareceres Prévios Emitidos

Parecer	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Favorável	454	423	411	353	397	420	411	407
Desfavorável	42	73	83	139	92	67	76	89
Sem Decisão	0	0	2	4	7	9	9	0
% Desfavorável	8,47%	14,72%	16,80%	28,25%	18,81%	13,76%	15,61%	17,94%

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.

Dentre as variáveis explicativas, destaca-se aquela relativa à atuação das Equipes de Auditoria do TCE-RS, que se refere às inconformidades apontadas nos Relatórios de Auditoria. Neste sentido, a tabela 5 indica que quanto maior o número de inconformidades apontadas, maior o percentual de Pareceres Prévios Desfavoráveis. Tal situação denota a importância atribuída ao Relatório de Auditoria para a análise das contas prestadas pelos Gestores Municipais. No entanto, para a confirmação de tal afirmação, faz-se necessária a análise conjunta com os resultados dos modelos logísticos de regressão, os quais são analisados no subitem 4.3.

Quanto ao exercício de 2012, reitera-se que as inconformidades apontadas pelas auditorias *in loco* do TCE-RS não tiveram impacto em relação ao Parecer Prévio.

Isto ocorre, pois, a contar do exercício de 2012, inclusive, os relatórios decorrentes das auditorias *in loco* passaram a ser analisados nos processos de Contas de Gestão, enquanto que o Parecer Prévio passou a ser o resultado dos processos de Contas de Governo. Neste sentido, considerando que o objetivo desta pesquisa refere-se aos Pareceres Prévios emitidos, o número de inconformidades apontadas não exerceu influência sobre as decisões relativas ao exercício de 2012.

Tabela 5 – Estatística Descritiva Variável Número de Inconformidades

Número de Inconformidades	0	1 a 10	11 a 20	21 a 30	31 a 40	41 a 50	+ de 51	Exercício de 2012
Favorável	269	1069	962	419	105	35	10	407
Desfavorável	2	51	175	167	113	39	25	89
Sem Decisão	0	1	5	8	10	3	4	0
% Desfavorável	0,74%	4,55%	15,39%	28,50%	51,83%	52,70%	71,43%	-

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.

Quanto às variáveis relativas ao cumprimento das exigências constitucionais de aplicação mínima em Educação e em Saúde, os resultados obtidos a partir da estatística descritiva indicam a baixa incidência de descumprimentos em relação a tal exigência. Dos 3.968 processos examinados, não foi aplicado o mínimo de 25% em Educação em 23 processos, o que corresponde a 0,58% da população. Em sentido semelhante, em relação aos mesmos 3.968 processos, o mínimo de 15% em Saúde não foi cumprido em 15 processos, correspondendo a 0,38% da população. As tabelas 6 e 7 permitem a visualização de tais informações:

Tabela 6 – Estatística Descritiva Variável Aplicação em Educação

Parecer Prévio	Aplicação em Educação	
	< 25%	≥ 25%
Favorável	9	3267
Desfavorável	12	649
Sem Decisão	2	29

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.

Tabela 7 – Estatística Descritiva Variável Aplicação em Saúde

Parecer Prévio	Aplicação em Saúde	
	< 15%	≥ 15%
Favorável	5	3271

Desfavorável	10	651
Sem Decisão	0	31

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.

Considerando a baixa incidência de descumprimento em relação à aplicação mínima em Educação e em Saúde, opta-se por não incluir tais variáveis no modelo de regressão. Tal opção decorre, por exemplo, da constatação que mais de 98% dos Pareceres Prévios Desfavoráveis emitidos no período foram atribuídos àqueles que cumpriram as referidas exigências. Além disto, tais análises permitem inferir que mais importante do que verificar se foi aplicado 15% em Saúde e 25% em Educação, é avaliar como tais recursos públicos foram utilizados e quais foram os resultados, ou benefícios à sociedade, decorrentes de tais gastos. Ou seja, considerando que tais exigências são atendidas quase que integralmente, seria oportuno avançar em relação a aspectos relativos à avaliação quanto à qualidade e à efetividade dos gastos públicos.

Outro aspecto observado na análise das estatísticas descritivas da pesquisa diz respeito ao tipo de decisão por parte do TCE-RS no que se refere aos Pareceres Prévios emitidos em primeira instância. Conforme tabela 8, 98,32% dos processos foram aprovados por unanimidade. Fato semelhante se observa na tabela 9, em que é evidenciado que o Voto do Relator prevaleceu em 99,46% dos processos examinados pelo TCE-RS no período da pesquisa. Diante de tais resultados percebe-se que embora se trate de um órgão com decisão colegiada, é atribuído um peso de grande relevância ao entendimento adotado pelo Relator do Processo. Embora tal aspecto não se constitua do principal objetivo da pesquisa, considera-se um importante achado.

Tabela 8 – Estatística Descritiva Tipo de Decisão

Tipo de Decisão	Unanimidade	Maioria
Favorável	3225	51
Desfavorável	646	15
Sem Decisão	31	

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.

Tabela 9 – Estatística Descritiva Voto Vencedor

Voto Vencedor	Relator	Divergência
Favorável	3267	9

Desfavorável	649	12
Sem Decisão		31

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.

Em razão das informações apresentadas, deixou-se de incluir nos modelos de regressão logística o percentual de magistrados que compuseram as sessões de julgamento de acordo com a forma de provimento dos mesmos (COP, COT ou CS). Tal opção decorre do fato de que na quase totalidade das decisões do TCE-RS, prevalece o entendimento do Relator do processo, sendo tal decisão acolhida por unanimidade. Assim, foram os modelos testados contemplaram a inclusão das variáveis relativas apenas ao Relator do processo.

Um aspecto amplamente discutido em relação aos Tribunais de Contas brasileiros diz respeito à forma de provimento dos Magistrados. Tal situação decorre da previsão constitucional, já apresentada anteriormente, de que os Tribunais de Contas serão constituídas, em sua maioria, por Conselheiros livremente escolhidos por agentes políticos (Conselheiro de Origem Política) e por Conselheiros escolhidos dentre cargos ocupados por servidores efetivos aprovados em concurso público (Conselheiros de Origem Técnica). Deve ser observado, ainda, que nos impedimentos dos Conselheiros, o exercício da magistratura cabe aos Conselheiros Substitutos.

A tabela 10 indica que nos processos em que os Conselheiros de Origem Política foram relatores, em média, foram emitidos Pareceres Desfavoráveis em 13,65% dos casos. Em relação aos Conselheiros de Origem Técnica e aos Conselheiros Substitutos tal percentual é de 19,21% e de 24,78%, respectivamente. Embora tais resultados sugiram a existência de diferença entre as decisões tomadas pelo TCE-RS, com Relatores de origem diferenciada, faz-se necessária a análise conjunta com os resultados dos modelos logísticos de regressão, os quais são analisados no subitem 4.3, para a confirmação de tal constatação.

Tabela 10 – Estatística Descritiva Relator do Processo

Relator	COT	COP	CS
Favorável	492	2177	607
Desfavorável	117	344	200
Sem Decisão		31	
% Desfavorável	19,21%	13,65%	24,78%

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.

Adicionalmente constatou-se que 226 municípios tiveram apenas Parecer Prévio Favorável ao longo dos 8 anos da pesquisa e de que 2 municípios tiveram apenas Parecer Prévio Desfavorável no mesmo período. Tal constatação indica que 45,56% dos municípios gaúchos não tiveram as contas reprovadas no período da pesquisa. Em linhas gerais, seja por aspectos relacionados às regras formais, ou mesmo, às regras informais, pode-se dizer que tais municípios estão imunes ao mecanismo sancionatório do TCE-RS, no que se refere à emissão do Parecer Prévio. Tal aspecto é um importante achado desta pesquisa.

Por fim, são apresentados na tabela 11 os dados relativos à Média, Desvio Padrão, Mínimo e Máximo, tanto da variável dependente, quanto das variáveis explicativas.

Tabela 11 – Estatística Descritiva Variável Dependente e Variáveis Explicativas

Variável	Obs.	Média	Desvio	Mínimo	Máximo
Parecer	3.937	0,1678	0,3738	0	1
pib_ln	3.937	11,5551	1,2959	9,1261	17,8029
pop_ln	3.937	8,9215	1,1616	7,0800	14,2017
rcl_ln	3.937	16,3659	0,9058	15,0729	21,9937
distancia	3.937	276,3200	146,7918	0	695
peessoal	3.937	0,0218	0,1461	0	1
pib_pc_ln	3.937	2,6336	0,4847	1,2483	5,3657
educação	3.937	0,0053	0,0728	0	1
saúde	3.937	0,0038	0,0616	0	1
inconf	3.937	13,1018	11,7281	0	77
insuf_financ	3.937	0,0146	0,0365	0	0,4726
pmdb	3.937	0,2814	0,4497	0	1
pp	3.937	0,2854	0,4517	0	1
pdt	3.937	0,1648	0,3710	0	1
ptb	3.937	0,0619	0,2411	0	1
pt	3.937	0,1059	0,3077	0	1
psdb	3.937	0,0358	0,1858	0	1
outros_partidos	3.937	0,0645	0,2457	0	1
cop	3.937	0,6403	0,4799	0	1
cot	3.937	0,1546	0,3616	0	1
cs	3.937	0,2049	0,4037	0	1
sudoeste	3.937	0,0381	0,1914	0	1
noroeste	3.937	0,4376	0,4961	0	1
centro ocidental	3.937	0,0622	0,2416	0	1
metropolitana	3.937	0,1948	0,3961	0	1
sudeste	3.937	0,0505	0,2190	0	1
nordeste	3.937	0,1069	0,3090	0	1
centro oriental	3.937	0,1097	0,3125	0	1

idade_In	3.937	3,4795	0,7960	2,1972	5,3181
----------	-------	--------	--------	--------	--------

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.

4.2 ANÁLISE DA CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS

Uma das premissas dos modelos de regressão estimados por mínimos quadrados ordinários e a única que se aplica aos modelos de regressão logística é a ausência de multicolinearidade entre as variáveis explicativas (FÁVERO, 2015). Dentre as consequências da multicolinearidade, Gujarati e Porter (2011) dizem que a existência de variáveis explicativas altamente correlacionadas torna insignificante a estimativa de seus coeficientes. Desta forma, é necessária a realização do teste de correlação entre as variáveis explicativas, antes de se estimar as regressões. Portanto, para a presente pesquisa estabeleceu-se que índices de correlação superiores a 0,6 são inaceitáveis. O Apêndice C expõe a matriz de correlação entre as variáveis estudadas na presente pesquisa.

Considerando os dados apresentados no Apêndice C, observa-se que as variáveis `pib_In`, `pop_In` e `rcl_In` apresentam níveis de correlação superiores a 0,9, portanto, inaceitáveis. Da mesma forma ocorre em relação às variáveis `cop` e `cs`, cujo nível de correlação apresentou o valor de 0,678. Foram observados, ainda, níveis de correlação moderados, na ordem de 0,40 a 0,59, os quais foram considerados aceitáveis. Quanto às variáveis que possuem alta correlação, estas não poderão ser incluídas, de forma concomitante, no modelo de regressão logística estimado.

4.3 ANÁLISE DA REGRESSÃO LOGÍSTICA

Foram estimados distintos modelos de regressão logística múltipla, considerando a existência de variáveis que tratavam da mesma hipótese, tais como as variáveis relacionadas à localização geográfica do Município (distância da Capital e Mesorregiões); e as variáveis relativas ao tamanho do Município (`PIB_LN`, `População_LN` e `RCL_LN`). Tal procedimento decorre da impossibilidade de que as referidas variáveis fossem incluídas, de forma concomitante, no modelo de regressão logística.

Assim, foram estimados modelos de regressão logística múltipla, considerando as variáveis `PIB_LN`, `População_LN` e `RCL_LN`, `Tempo_LN`, `PIB per capita_LN`,

Distância, Mesorregiões, COP, COT, Partido do Prefeito, Número de Inconformidades, Gastos com Pessoal e Insuficiência Financeira. Os modelos foram estimados utilizando-se os métodos Pooled Logit com Erro Padrão Robusto. Cabe observar que a estimação mediante a utilização do Erro Padrão Robusto permite o controle da correlação dos termos de erro para determinado indivíduo ao longo do tempo (FÁVERO, 2015).

Optou-se por apresentar os resultados encontrados em relação ao método Pooled Logit, pois ao se estimar um modelo de regressão logística, um importante aspecto a ser considerado é o poder de previsão do modelo. Desta forma, cabe destacar que a estimação pelo referido método apresentou poder de previsão superior a 85%. Além disto, cabe observar que quando o parâmetro de uma variável não apresentar qualquer alteração ao longo do tempo para cada indivíduo, os parâmetros não poderão ser estimados pelo método de efeitos fixos (FÁVERO, 2015). Sob tal aspecto, cabe reiterar a existência de 228 municípios cuja variável dependente não apresentou variação no período da presente pesquisa. Logo, a estimação pelo método de efeitos fixos não se mostra adequada para a presente pesquisa.

Assim, na tabela 12 são apresentados os resultados encontrados em relação aos modelos estimados pelo método Pooled Logit com Erro Padrão Robusto.

Tabela 12 – Modelos Estimados

Variável Dependente: Parecer						
Método: Pooled Logit com Erro Padrão Robusto						
Quantidade de Observações: 3.937, agrupado em 496 clusters						
Variáveis	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
RCL (log)	-x-	-x-	0,0673 (0,1241)	-x-	-x-	0,0478 (0,1353)
PIB (log)	-x-	-0,0710 (0,0989)	-x-	-x-	-0,1001 (0,1068)	-x-
POP (log)	-0,0710 (0,0989)	-x-	-x-	-0,1001 (0,1068)	-x-	-x-
PMDB	0,0866 (0,2611)	0,0866 (0,2611)	0,0875 (0,2610)	0,1153 (0,2560)	0,1153 (0,2560)	0,1077 (0,2571)
PP	0,1743 (0,2492)	0,1743 (0,2492)	0,1848 (0,2472)	0,1900 (0,2445)	0,1900 (0,2445)	0,1926 (0,2439)
PDT	0,0711 (0,2734)	0,0711 (0,2734)	0,0678 (0,2731)	0,0903 (0,2693)	0,0903 (0,2693)	0,0836 (0,2706)
PTB	0,3775 (0,2939)	0,3775 (0,2939)	0,3642 (0,2910)	0,3842 (0,2883)	0,3842 (0,2883)	0,3748 (0,2853)
PT	0,3097 (0,3275)	0,3098 (0,3275)	0,2781 (0,3320)	0,3404 (0,3240)	0,3404 (0,3240)	0,2996 (0,3301)
PSDB	0,3515 (0,3632)	0,3515 (0,3632)	0,3470 (0,3644)	0,3625 (0,3733)	0,3625 (0,3733)	0,3698 (0,3726)
Distância da Capital	0,0001 (0,0004)	0,0001 (0,0004)	0,0003 (0,0004)	-x-	-x-	-x-
Sudeste	-x-	-x-	-x-	-0,2406 (0,3719)	-0,2406 (0,3719)	-0,2162 (0,3829)
Noroeste	-x-	-x-	-x-	-0,2927 (0,2929)	-0,2927 (0,2929)	-0,2207 (0,2949)

Nordeste	-x-	-x-	-x-	-0,3470 (0,3855)	-0,3470 (0,3855)	-0,2994 (0,3913)
Centro Ocidental	-x-	-x-	-x-	-0,0045 (0,3474)	-0,0045 (0,3474)	0,0425 (0,3494)
Centro Oriental	-x-	-x-	-x-	-0,2327 (0,3531)	-0,2327 (0,3531)	-0,2308 (0,3491)
Metropolitana	-x-	-x-	-x-	-0,2100 (0,3298)	-0,2100 (0,3298)	-0,2767 (0,3307)
COP	-0,8740*** (0,1102)	-0,8740*** (0,1102)	-0,8743*** (0,1110)	-0,8672*** (0,1098)	-0,8672*** (0,1098)	-0,8666*** (0,1102)
COT	-0,2850* (0,1484)	-0,2850* (0,1484)	-0,2813* (0,1491)	-0,2788* (0,1487)	-0,2788* (0,1487)	-0,2732* (0,1492)
PIB per capita (log)	0,3770** (0,1632)	0,4481** (0,2086)	0,3348* (0,1886)	0,3938** (0,1671)	0,4940** (0,2242)	0,3522* (0,2029)
Gastos Pessoal	1,8726*** (0,2627)	1,8726*** (0,2627)	1,8185*** (0,2561)	1,8561*** (0,2652)	1,8561*** (0,2652)	1,8127*** (0,2593)
Insuficiência Financeira	17,4292*** (2,4897)	17,4292*** (2,4897)	17,2156*** (2,4895)	17,3658*** (2,4767)	17,3658*** (2,4767)	17,2492*** (2,4823)
Núm. Inconformidades	0,0647*** (0,0046)	0,0647*** (0,0046)	0,0631*** (0,0046)	0,0666*** (0,0049)	0,0666*** (0,0049)	0,0646*** (0,0048)
Tempo Município (log)	0,4228*** (0,1315)	0,4228*** (0,1315)	0,2900** (0,1183)	0,4286*** (0,1410)	0,4286*** (0,1410)	0,2840** (0,1279)
Constante	-4,5731*** (0,7372)	-4,5731*** (0,7372)	-5,778*** (1,6183)	-4,1457*** (0,8014)	-4,1457*** (0,8014)	-5,2002*** (1,7091)
Núm.Obs.	3937	3937	3937	3937	3937	3937
Log Likelihood	-1360,016	-1360,016	-1360,189	-1358,532	-1358,532	-1359,293
Pseudo R ²	0,2366	0,2366	0,2365	0,2375	0,2375	0,237
Wald chi2	386,33	386,33	383,15	390,78	390,78	385,71
Prob > chi2	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Acerto do Modelo	85,47%	85,47%	85,34%	85,47%	85,47%	85,39%
Cutoff	0,1525	0,1525	0,1550	0,1535	0,1535	0,1565
Acerto do Modelo (S=E)	76,4%	76,4%	77,3%	76,2%	76,2%	77,0%

Fonte: elaborada pelo autor.

Desvio padrão entre parênteses

*** Significativo a 1%, ** Significativo a 5%, * Significativo a 10%.

A tabela 12 evidencia que as variáveis relativas ao tamanho do município (PIB, População e RCL), à localização geográfica (Distância da Capital e Mesorregiões) e aos Partidos do Prefeito não apresentaram significância estatística a 10% em qualquer dos modelos testados. No entanto, as variáveis relativas à forma de provimento do Relator do processo (Conselheiro de Origem Técnica e Conselheiro de Origem Política), à condição socioeconômica (PIB per capita) e ao tempo de existência do Município, além das variáveis gastos com pessoal, insuficiência financeira e número de inconformidades apontadas, apresentaram significância estatística a pelo menos 10%.

É oportuno reiterar que dos pressupostos dos modelos estimados por mínimos quadrados ordinários (normalidade dos resíduos, autocorrelação e heteroscedasticidade), apenas o da multicolinearidade se aplica aos modelos de regressão logística (FÁVERO, 2015).

Gujarati e Porter (2011) dizem que em grandes amostras, os testes de Razão de Verossimilhança, Wald e Multiplicador de Lagrange são equivalentes. Nos modelos

testados nesta pesquisa, os resultados obtidos para os testes de Wald permitem rejeitar a hipótese nula de que todos os parâmetros sejam estatisticamente iguais a zero. Ou seja, ao menos uma das variáveis é estatisticamente significativa para explicar a probabilidade de ocorrência do Parecer Prévio Desfavorável (FÁVERO, 2015).

Já em relação ao ajuste do modelo, um importante aspecto refere-se ao percentual de acertos do modelo estimado. Habitualmente a qualidade do ajustamento pode ser observada pelo R^2 , no entanto tal medida não é adequada para os modelos de regressão cuja variável dependente é binária (GUJARATI E PORTER, 2011). Nestes modelos, tais autores sugerem, dentre outras medidas, a adoção do Count R^2 , que corresponde ao número de previsões corretas em relação ao número total de observações.

Os modelos estimados possuem poder de predição entre 85,34% e 85,47% no *cutoff* de 0,50, situação em que a sensibilidade, no caso do modelo (1), por exemplo, é de 28,74% e a especificidade é de 96,92%. No entanto, é indicado que sensibilidade e especificidade apresentem valores próximos, senão iguais (HOSMER E LEMESHOW, 2000). Neste sentido, nos modelos (1) e (2) o *cutoff* que apresenta tal característica é o de 0,1525, cujo poder de predição é de 76,4%, sendo que especificidade e sensibilidade apresentam o mesmo valor. Nos demais modelos o *cutoff* fica entre 0,1535 e 0,1565 e o poder de predição fica entre 76,2% e 77,3%.

Outro procedimento adotado para verificação quanto ao ajuste dos modelos de regressão logística refere-se ao Teste de Hosmer-Lemeshow, também conhecido por *goodness-of-fit* (Tradução Livre: teste bondade do ajustamento). Em linhas gerais, tal procedimento consiste em testar a qualidade do modelo estimado, fazendo a verificação quanto a frequência prevista e a observada. No teste de Hosmer-Lemeshow, a hipótese nula é de que as diferenças entre as frequências esperadas e observadas são iguais em cada classe de chance. Assim, um bom ajuste do modelo é caracterizado pela não significância estatística do teste (FÁVERO, 2015). A tabela 13 demonstra os resultados do teste para a presente pesquisa:

Tabela 13 – Teste de Hosmer-Lemeshow

Variável Dependente: Parecer						
Método: Pooled Logit com Erro Padrão Robusto						
Quantidade de Observações: 3.937, agrupado em 496 clusters						
Teste	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Hosmer-Lemeshow	0,0001	0,0001	0,0000	0,0010	0,0010	0,0000

Fonte: elaborado pelo autor.

A partir dos resultados obtidos para o teste de Hosmer-Lemeshow, não pode ser aceita a hipótese nula de que as frequências esperadas e observadas sejam iguais, no nível de significância estatístico de 1%. Logo, as diferenças entre as frequências esperadas e observadas não são iguais em cada classe de chance.

Outro possível teste refere-se à curva ROC, cuja finalidade é fornecer uma medida da habilidade do modelo em discriminar entre aqueles sujeitos que apresentam e os que não apresentam o desfecho de interesse (HOSMER E LEMESHOW, 2000). Como regra geral, os autores assim definem os resultados obtidos em relação à área sob a curva ROC:

Quadro 6 – Definição para os resultados obtidos para a Curva ROC

Se ROC = 0,50	O resultado sugere a ausência de discriminação.
Se $0,7 \leq \text{ROC} < 0,8$	É considerada uma discriminação aceitável
Se $0,8 \leq \text{ROC} < 0,9$	É considerada uma discriminação excelente
Se ROC $\geq 0,9$	É considerada uma discriminação excepcional

Fonte: Hosmer e Lemeshow, 2000

Conforme tabela 14, na presente pesquisa, as áreas sob a curva ROC estão entre 0,8404 e 0,8423, indicando que a qualidade de todos os modelos propostos possui discriminação excelente:

Tabela 14 – Área sob a Curva ROC

Variável Dependente: Parecer						
Método: Pooled Logit com Erro Padrão Robusto						
Quantidade de Observações: 3.937, agrupado em 496 clusters						
Teste	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Hosmer-Lemeshow	0,8404	0,8404	0,8422	0,8405	0,8405	0,8423

Fonte: elaborado pelo autor.

Assim, pode-se observar que o poder de predição, o Teste de Hosmer-Lemeshow e a área sob a Curva ROC indicam que os modelos propostos possuem qualidade excelente.

Quanto aos coeficientes obtidos, pode-se observar que em relação às variáveis PIB per capita, tempo de existência do Município, gastos com pessoal, insuficiência financeira e número de falhas, todas apresentam sinal positivo. Ou seja, são situações que aumentam a probabilidade de rejeição das contas apresentadas. Já no caso da forma de provimento dos Magistrados relatores dos processos, o sinal observado é negativo em relação aos coeficientes dos Conselheiros de Origem Técnica e de

Origem Política, caracterizando a diminuição da probabilidade de reprovação das contas dos gestores municipais.

4.4 ANÁLISE DAS HIPÓTESES TESTADAS

Para a identificação dos fatores explicativos para o Parecer Prévio emitido pelo TCE-RS em relação às contas prestadas pelos Prefeitos Municipais nos exercícios de 2005 a 2012, utilizando a contribuição teórica da Teoria Institucional de Douglass North, bem como os estudos revisados, foram formuladas 12 hipóteses. Em relação às mesmas, tem-se como pressuposto a existência de relação significativa entre as variáveis explicativas, as quais compõem as hipóteses, e o Parecer Prévio Desfavorável emitido. Os parágrafos seguintes contemplam a análise de cada uma das hipóteses formuladas, bem como os resultados obtidos a partir do modelo de regressão logística estimado. Tendo em vista que as hipóteses H1 e H2 estão vinculadas as hipóteses H1a a H1g e H2a a H2e, opta-se por apresentá-las no final da presente análise.

A seguir são apresentados os quadros 7 e 8, os quais contemplam os resultados dos testes de hipótese relacionados às regras informais. O quadro 7 indica as hipóteses que não podem ser aceitas, enquanto o quadro 8 apresenta as hipóteses que não podem ser rejeitadas.

Quadro 7 – Hipóteses Não Aceitas Relacionadas às Regras Informais

Hipótese Relacionada à Variável	Resultado do Teste
H1a – Tamanho do Município	A hipótese não pode ser aceita.
H1c – Localização do Município	A hipótese não pode ser aceita.
H1d – Partido do Prefeito	A hipótese não pode ser aceita.

Fonte: elaborada pelo autor

Quadro 8 – Hipóteses Não Rejeitadas Relacionadas às Regras Informais

Hipótese Relacionada à Variável	Resultado do Teste
H1b – PIB per capita do Município	A hipótese não pode ser rejeitada.
H1e e H1f – Relator do Processo	A hipótese não pode ser rejeitada.
H1g – Tempo de Existência do Município	A hipótese não pode ser rejeitada.

Fonte: elaborada pelo autor

A hipótese H1a pressupõe a relação entre o tamanho do Município e o Parecer Prévio Desfavorável. Neste sentido, os resultados dos modelos de regressão logística estimados indicam que as variáveis PIB, População e RCL, utilizadas como *proxies* do tamanho do município, não apresentaram significância estatística ao modelo a

10%. Desta forma, não se pode aceitar a hipótese H1a. Assim, conclui-se que o tamanho do município não explica o Parecer Prévio emitido pelo TCE-RS.

Os resultados encontrados mostram-se divergentes em relação aos pressupostos teóricos de Douglass North. No presente estudo, não aceitar a hipótese H1a, impacta dizer que, no âmbito das decisões do TCE-RS em relação aos Pareceres Prévios emitidos aos Prefeitos Municipais, a regra informal relacionada ao tamanho do município não exerce influência sobre as referidas decisões. Em síntese, o tamanho do Município não causa qualquer constrangimento aos Magistrados do TCE-RS no momento de votar, em primeira instância, pela rejeição das contas dos gestores.

A hipótese H1b infere a relação entre a condição socioeconômica do Município e o Parecer Prévio Desfavorável. Neste sentido, os resultados dos modelos de regressão logística estimados indicam que a variável PIB per capita possui significância estatística a 5% e a 10%. Além disto, observa-se que o coeficiente estimado apresenta sinal positivo, indicando que quanto maior o PIB per capita, maior será a probabilidade de rejeição das contas do Gestor. Assim, não se rejeita a hipótese H1b, porém se observa que o sinal do coeficiente é inverso em relação à hipótese inferida. Desta forma, pode-se concluir que a condição socioeconômica do município influencia a decisão do TCE-RS, apresentando probabilidade de explicação para o Parecer Prévio emitido.

Considerando os pressupostos de Douglass North e os resultados encontrados por Krüger, Kronbauer e Souza (2010), a hipótese prevista indicava que uma melhor condição socioeconômica do município permitiria que o mesmo apresentasse condições de vida mais adequadas para a população local. Logo, tal situação teria repercussão em um melhor capital humano, tanto dos servidores, quanto dos gestores do município, representando a diminuição na probabilidade de rejeição das contas. No entanto, os resultados encontrados indicam o contrário do previsto, ou seja, a condição socioeconômica exerce influência sobre o Parecer Prévio, porém, quanto maior o PIB per capita, maior a probabilidade de reprovação das contas. A interpretação decorrente dos resultados obtidos é de que se determinado município possui condições mais adequadas para o desempenho das atividades dos gestores e dos servidores, deles se espera resultados mais efetivos.

A hipótese H1c indica a relação entre a localização geográfica do Município e o Parecer Prévio Desfavorável. Os resultados dos modelos de regressão logística

estimados indicam que as variáveis distância da Capital e as mesorregiões, utilizadas como proxy da localização geográfica do município, não foram significativas ao modelo a 10%. Desta forma, não se pode aceitar a hipótese H1c. A partir de tal resultado conclui-se que a localização geográfica do município não exerce influência sobre o Parecer Prévio emitido pelo TCE-RS.

Os resultados obtidos em relação à hipótese H1c divergem daqueles encontrados por Kronbauer et al. (2011). Naquela ocasião os autores observaram que as regiões fronteiriças e pertencentes às regiões norte e noroeste do Estado do RS apresentaram um maior número de apontamentos. Tais resultados divergentes podem ser explicados pelas diferenças metodológicas em relação às pesquisas, como por exemplo, a variável dependente pesquisada (Parecer *versus* Número de Inconformidades), o período do estudo (2005 a 2012 *versus* 2004), o tamanho da amostra (496 municípios *versus* 99 municípios) e o método de regressão utilizada (regressão logística *versus* análise de variância).

A hipótese H1d pressupõe a relação entre o Partido dos Prefeitos e o Parecer Prévio Desfavorável. Os resultados dos modelos de regressão logística estimados indicam que as variáveis PDT, PTB, PT, PSDB, PMDB e PP não apresentaram significância estatística ao modelo a 10%. Desta forma, não se pode aceitar a hipótese H1d. Assim, conclui-se que o Partido do Prefeito não exerce influência sobre o Parecer Prévio emitido pelo TCE-RS.

Os resultados obtidos em relação à hipótese H1d contrariam a visão que as instituições e a sociedade têm sobre os Tribunais de Contas brasileiros, de acordo com estudo realizado por Arantes, Abrucio e Teixeira (2005). Ainda neste sentido, os resultados também divergem dos encontrados por Hidalgo, Canello e Lima-de-Oliveira (2016) e por Krüger, Kronbauer e Souza (2010), cujos estudos identificaram que os interesses partidários eram importantes para o resultado das decisões e que determinados partidos políticos impactaram negativamente na ocorrência de apontamentos, respectivamente.

As hipóteses H1e e H1f inferem a relação entre o Parecer Prévio e a forma de provimento do Magistrado Relator do processo. A primeira relacionada aos Conselheiros de Origem Política (COP) e a segunda referindo-se aos Conselheiros de Origem Técnica (COT) e aos Conselheiros Substitutos. O resultado dos modelos de regressão logística indica que tais variáveis apresentaram significância estatística ao modelo a 1% e a 10%, respectivamente.

Quanto ao sinal dos coeficientes, as variáveis COP e COT apresentaram sinal negativo, o que indica que quando o processo é relatado por um Conselheiro, seja ele de Origem Técnica ou de Origem Política, menor será a probabilidade de rejeição das contas do Gestor. Assim, as hipóteses H1e e H1f não podem ser rejeitadas, sendo possível concluir que a forma de Provimento do Magistrado Relator do processo apresenta probabilidade de explicação para o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

As conclusões relativas às hipóteses H1e e H1f são coerentes com os resultados obtidos por Hidalgo, Canello e Lima-de-Oliveira (2016). Assim, observa-se que os mecanismos de nomeação para o cargo de Conselheiro afetam o julgamento das contas dos Prefeitos Municipais. Neste sentido, os sinais encontrados para os coeficientes de ambas as variáveis foram negativos, o que corrobora o estudo de Hidalgo, Canello e Lima-de-Oliveira (2016), no sentido de que as diferenças entre os COT e os COP são pequenas, sendo que os COT estão mais próximos dos COP do que em relação aos CS.

A hipótese H1g pressupõe a relação entre o tempo de existência do Município e o Parecer Prévio Desfavorável. Neste sentido, os resultados dos modelos de regressão logística estimados indicam que a variável apresentou significância estatística ao modelo a 1%. Desta forma, não se pode rejeitar a hipótese H1g. Assim, conclui-se que o tempo de existência do município apresenta probabilidade de explicação para o Parecer Prévio emitido pelo TCE-RS.

Observa-se que o coeficiente estimado apresenta sinal positivo, indicando que quanto maior o tempo de existência do Município, maior será a probabilidade de rejeição das contas do Gestor. Assim, não se rejeita a hipótese H1g, porém se observa que o sinal do coeficiente é inverso em relação à hipótese inferida. Desta forma, pode-se concluir que o tempo de existência do Município influencia a decisão do TCE-RS, apresentando probabilidade de explicação para o Parecer Prévio emitido.

O quadro 9 contempla os resultados dos testes de hipótese relacionados as regras formais, sendo que tais hipóteses não podem ser rejeitadas.

Quadro 9 – Hipóteses Não Rejeitadas Relacionadas às Regras Formais

Hipótese Relacionada à Variável	Resultado do Teste
H2a – Número de Inconformidades	A hipótese não pode ser rejeitada.
H2d – Despesas com Pessoal	A hipótese não pode ser rejeitada.
H2e – Insuficiência Financeira	A hipótese não pode ser rejeitada.

Fonte: elaborada pelo autor

A hipótese H2a indica a relação entre o Número de Inconformidades apontadas no Relatório de Auditoria produzido pelas Equipes de Auditoria do TCE-RS e o Parecer Prévio Desfavorável. Os resultados dos modelos de regressão estimados indicam que a variável apresentou significância estatística ao modelo a 1%. Desta forma, não se pode rejeitar a hipótese H2a, sendo possível concluir que o Número de Inconformidades apontadas apresenta probabilidade de explicação para o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS.

No âmbito dos debates sobre os Tribunais de Contas, muito se fala sobre a dicotomia entre a prevalência dos aspectos técnicos ou dos aspectos não técnicos em relação às decisões de tais órgãos. Neste ponto, a significância estatística da variável que é oriunda exclusivamente dos Relatórios produzidos pelos Auditores do TCE-RS indica o importante papel exercido por tais servidores e o impacto da atividade por eles desempenhada. Além disto, tal resultado corrobora os achados da pesquisa realizada por Krüger, Kronbauer e Souza (2010) de que os Municípios em que houve a emissão de Parecer Prévio Desfavorável eram aqueles com maior número de inconformidades apontadas.

A hipótese H2b pressupõe a relação entre o cumprimento da exigência constitucional quanto à aplicação mínima em Educação e o Parecer Prévio Desfavorável; enquanto a hipótese H2c indica a relação entre o Parecer Prévio Desfavorável e o cumprimento da exigência constitucional quanto à aplicação mínima em Saúde. Conforme abordado no subitem Análise Descritiva dos dados, as variáveis relativas às hipóteses H2b e H2c não foram incluídas nos modelos de regressão estimados. Optou-se pela não inclusão, pois foi observado o não cumprimento das exigências de aplicação mínima em Educação em 0,58% dos processos (23 processos); e em Saúde em 0,38% dos processos (15 processos).

Assim, pode-se afirmar que quase a totalidade dos Municípios gaúchos cumprem tal exigência. Desta forma, um importante aspecto sobre o tema diz respeito à necessidade da avaliação quanto à qualidade e à efetividade dos gastos públicos. Ou seja, mais importante do que verificar se foi aplicado 15% em Saúde e 25% em Educação, é avaliar como tais recursos públicos foram utilizados e quais foram os resultados, ou benefícios à sociedade, decorrentes de tais gastos. Além disto, devem ser ponderados os efeitos decorrentes da Emenda Constitucional nº 95/2016. A

referida Emenda Constitucional prevê o congelamento dos gastos públicos pelo período de 20 anos e estabelece o fim da exigência quanto à aplicação mínima em Educação e Saúde a partir do exercício de 2018⁶.

A hipótese H2d pressupõe a relação entre o cumprimento da exigência da LRF quanto ao limite de gastos com Pessoal e o Parecer Prévio Desfavorável. Os resultados dos modelos de regressão logística estimados indicam que a variável apresentou significância estatística ao modelo a 1%. Desta forma, não se pode rejeitar a hipótese H2d. Assim, a conclusão é que o cumprimento da exigência da LRF quanto ao limite de gastos com Pessoal influencia a decisão do TCE-RS e apresenta probabilidade de explicação em relação ao Parecer Prévio emitido.

Já a hipótese H2e indica a relação entre o percentual da Insuficiência Financeira em relação à RCL e o Parecer Prévio Desfavorável. Os resultados dos modelos de regressão logística indicam que a variável apresentou significância estatística ao modelo a 1%. Desta forma, não se pode rejeitar a hipótese H2e. Assim, conclui-se que a situação de Insuficiência Financeira influencia a decisão do TCE-RS e apresenta probabilidade de explicação ao Parecer Prévio emitido.

Em relação aos resultados encontrados para as hipóteses H2d e H2e, os resultados são coerentes com aqueles obtidos por Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015) e por Krüger, Kronbauer e Souza (2010). Enquanto os primeiros examinaram a influência da LRF nos pareceres prévios, os segundos buscaram identificar os fatores que explicam a ocorrência das inconformidades apontadas pelo TCE-RS. Os resultados encontrados corroboram o estudo de Arantes et al. (2010), no sentido de que aos Tribunais de Contas do país foi atribuído o papel de guardião da LRF.

Conforme exposto, constata-se que não podem ser aceitas as hipóteses H1a, H1c e H1d, enquanto não podem ser rejeitadas as hipóteses H1b, H1e, H1f, H1g, H2a, H2d e H2e. Além disto, não foram testadas as hipóteses H2b e H2c, pelos motivos já apresentados. Quanto às hipóteses não rejeitadas, observa-se que as hipóteses H1b, H1e, H1f e H1g estão relacionadas a aspectos institucionais informais, enquanto que

⁶ Quanto aos mínimos constitucionais em Educação e em Saúde, a Emenda Constitucional nº 95/2016 assim estabelece:

Art. 110. Na vigência do Novo Regime Fiscal, as aplicações mínimas em ações e serviços públicos de saúde e em manutenção e desenvolvimento do ensino equivalerão:

I - no exercício de 2017, às aplicações mínimas calculadas nos termos do inciso I do § 2º do art. 198 e do caput do art. 212, da Constituição Federal; e

II - nos exercícios posteriores, aos valores calculados para as aplicações mínimas do exercício imediatamente anterior, corrigidos na forma estabelecida pelo inciso II do § 1º do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

as hipóteses H2a, H2d e H2e, relacionam-se com aspectos institucionais formais, no âmbito dos processos de contas municipais examinados.

A hipótese H1 pressupõe que o Parecer Prévio Desfavorável emitido pelo TCE-RS pode ser explicado por variáveis relacionadas aos fatores institucionais informais, enquanto que a hipótese H2, indica a explicação por variáveis relacionadas aos fatores institucionais formais. Assim, e conforme a análise realizada, pode-se concluir pela não rejeição, tanto de H1, quanto de H2. Ou seja, no que se refere à emissão do Parecer Prévio Desfavorável aos Prefeitos Municipais, as decisões do TCE-RS são influenciadas por aspectos institucionais formais e informais, conforme pressupõe a Nova Teoria Institucional, na perspectiva de Douglass North.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi identificar os fatores explicativos em relação aos Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS nos processos relativos às contas prestadas pelos Prefeitos Municipais. Para tanto utilizou-se da literatura empírica revisada, bem como do aporte Teórico da Nova Teoria Institucional de Douglass North, complementada por Geoffrey Hodgson. De acordo com tal Teoria, as Instituições têm como objetivo reduzir a incerteza mediante o estabelecimento de uma estrutura estável de interação humana. Neste sentido, as Instituições seriam constituídas por regras formais e informais, com a funcionalidade estabelecida por mecanismos sancionatórios.

Para identificar os fatores explicativos em relação aos Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS foram examinados 3.968 processos relativos aos exercícios de 2005 a 2012 dos 496 municípios do Estado do Rio Grande do Sul. A partir dos dados obtidos foram estimados modelos de regressão logística binária, cuja variável dependente refere-se ao Parecer Prévio emitido, cujos modelos possibilitaram testar 10 subhipóteses, as quais permitiram responder às 2 hipóteses principais. Adicionalmente, 2 subhipóteses não tiveram as respectivas variáveis incluídas no modelo de regressão, considerando os resultados obtidos a partir das estatísticas descritivas.

Assim, a partir dos resultados obtidos nos modelos de regressão logística, não podem ser aceitas as subhipóteses H1a, H1c e H1d. Ou seja, as variáveis relacionadas ao tamanho do município, à sua localização geográfica e ao partido do prefeito não exercem influência sobre as decisões em primeira instância, no âmbito do TCE-RS. Já as hipóteses H1b, H1e, H1f, H1g, H2a, H2d e H2e não podem ser rejeitadas. Tais resultados permitem aceitar as principais hipóteses desta pesquisa, as quais se relacionam com a influência das regras formais e das regras informais no âmbito das decisões do TCE-RS, corroborando, desta forma, a abordagem de Douglas North para a Teoria Institucional.

Desta forma, a pergunta de pesquisa é respondida no sentido de que os fatores institucionais explicativos sobre os Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS relativos às contas prestadas anualmente pelos prefeitos municipais do Rio Grande do Sul referem-se a regras formais e informais. As regras formais referindo-se às exigências da LRF (gastos com pessoal e equilíbrio das contas públicas) e ao relatório de

Auditoria produzido pelas Equipes do TCE-RS. E as regras informais relacionadas à condição socioeconômica e ao tempo de existência do Município e à forma de Provimento do Relator do Processo.

Os resultados obtidos demonstram um importante grau de autonomia do TCE-RS em relação ao desempenho de suas atribuições, eis que suas decisões não são influenciadas por aspectos como o tamanho e localização do município e pelo partido político do prefeito. Corroborando o referido grau de autonomia, os resultados encontrados indicam que regras formais relacionadas a aspectos previstos na LRF e à atuação dos Auditores do TCE-RS, este último mediante inconformidades registradas nos Relatórios de Auditoria, também exercem influência sobre as decisões do órgão. Tais aspectos indicam o importante papel exercido pelos Auditores do TCE-RS e o impacto da atividade por eles desempenhada. Além disto, reforçam a imagem dos Tribunais de Contas de guardiões da LRF (Arantes et al., 2010) e de guardiões das contas públicas.

Apesar da referida autonomia, deve ser observado que os Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RS também são afetados por regras informais. Tal constatação decorre dos resultados encontrados para as variáveis condição socioeconômica e tempo de existência do Município e forma de provimento do Relator, as quais se mostraram estatisticamente significativas nos modelos estimados. Gala (2003), Lopes (2013) e Carvalho, Vieira e Goulart (2005) dizem que a ausência de informação completa sobre o que devem decidir, faz com que os agentes tomadores de decisão construam realidades subjetivas e atuem sob tais realidades, existindo um conjunto de restrições que interferem na forma como o ambiente é interpretado. Tais elementos permitem compreender, por exemplo, eventuais diferenças que existem, de forma geral, entre as decisões dos Conselheiros (de Origem Política e de Origem Técnica) e dos Conselheiros Substitutos.

Em relação aos mecanismos de nomeação para o cargo de Conselheiro, os resultados encontrados são coerentes com aqueles obtidos por Hidalgo, Canello e Lima-de-Oliveira (2016), especialmente quanto aos sinais negativos encontrados para os coeficientes de ambas as variáveis. Tal aspecto corrobora o referido estudo, no sentido de que as diferenças entre os COT e os COP são pequenas, sendo que os COT estão mais próximos dos COP do que em relação aos CS.

A presente pesquisa contribui, ainda, com a estimação de variáveis não testadas em estudos anteriores. Variáveis relacionadas ao tamanho e à localização

do município, por exemplo, não apresentaram significância estatística. Já variáveis que tratam da condição socioeconômica e do tempo de existência do Município mostraram-se significativas.

Adicionalmente, foram testadas variáveis já utilizadas em pesquisas anteriores. Quanto à variável partido dos prefeitos, por exemplo, os resultados não corroboram aqueles encontrados no trabalho de Hidalgo, Canello e Lima-de-Oliveira (2016). No entanto, é importante observar que os critérios utilizados para a construção da variável partido político são diferentes, uma vez que o objetivo da presente pesquisa tem enfoque Institucional e não pessoal quanto aos votos proferidos pelos Magistrados.

Além dos resultados obtidos a partir dos modelos de regressão estimados, outros aspectos constituem-se em importantes achados da presente pesquisa, tais como: a) o cumprimento da exigência do mínimo constitucional em Educação observado em 99,42% dos processos; b) o cumprimento da exigência do mínimo constitucional em Saúde observado em 99,62% dos processos; c) 98,32% dos processos foram decididos por unanimidade; d) sendo que o Voto do Relator prevaleceu em 99,46% dos Processos; e) 226 municípios, correspondendo a 45,56% dos municípios gaúchos, não sofreram a emissão de Parecer Prévio Desfavorável na análise das contas relativas ao período da pesquisa.

Em relação às limitações do presente estudo, observa-se que os resultados obtidos não poderão ser generalizados para os processos sem decisão de mérito até a data de encerramento da presente pesquisa. Além disto, o objeto de estudo refere-se às decisões do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, logo, as evidências obtidas não poderão ser generalizadas aos demais órgãos desta natureza de outros estados da Federação.

Por fim, para futuros estudos, sugere-se uma abordagem específica quanto às decisões relativas aos recursos interpostos contra as decisões de primeira instância. Além disso, sugere-se a realização de pesquisas que contemplem outros tipos de decisão, por exemplo, as sugestões de ressarcimento ao Erário, a análise de contas dos Poderes Estaduais, o Parecer Prévio emitido ao Governador do Estado, além de processos com temáticas específicas, tais como, Inspeções Especiais e Extraordinárias.

REFERÊNCIAS

ARANTES, Rogério Bastos; ABRUCIO, Fernando Luiz; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, v. 56, n. 1, p. 57 - 83, jan./mar. 2005.

ARANTES, Rogério B. et al. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: LOUREIRO, MR; ABRUCIO, F.; PACHECO, R. **Burocracia e política no Brasil. Desafios para o Estado democrático no século XXI**. Rio de Janeiro: FGV, v. 26, 2010.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO RIO GRANDE DO SUL (AL-RS). **Quadro de Legislaturas**. Porto Alegre, 2016a. Disponível em: <<http://www2.al.rs.gov.br/memorial/Informa%C3%A7%C3%B5esParlamentares/Legislaturas/tabid/3543/Default.aspx>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO RIO GRANDE DO SUL (AL-RS). **Pesquisa Legislação Estadual**. Porto Alegre, 2016b. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legislativo/Legisla%C3%A7%C3%A3oEstadual.aspx>>. Acesso em: 29 nov. 2016.

BARKEER, Patricia. Big Ticket Auditing: A Review of the Structures of the European Court of Auditors. **Irish Accounting Review**, v. 13, n. 2, 2006.

BRASIL. **Decreto nº 966-A, de 07 de novembro de 1890**. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>>. Acesso em: 27 nov. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 nov. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Tribunal de Contas Estadual: Composição. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo261.htm>>. Acesso em: 27 nov. 2016.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; GOULART, Sueli. A trajetória conservadora da teoria institucional. **RAP – Revista de Administração Pública**, vol. 39, n. 4, p. 849-874, 2005

CRISÓSTOMO, Vicente Lima; CAVALCANTE, Nirleide Saraiva Coelho e; FREITAS, Alysson Régis Menezes Chaves. A LRF no Trabalho de Controle de Contas Públicas – Um Estudo de Pareceres Prévios Conclusivos de Contas de Governos Municipais. **Revista Ambiente Contábil** – UFRN – Natal-RN, v. 7, n. 1, p. 233 – 253, jan./jun.2015.

FÁVERO, Luiz Paulo. **Análise de Dados – Modelos de Regressão com Excel, Stata e SPSS**. Elsevier, 2015.

FILOMENA, César Luciano. Democracia, Políticas Públicas e Controle. In: OLIVEIRA, Mara de; BERGUE, Sandro Trescastro (Org.). **Políticas públicas: definições, interlocuções e experiências**. Recurso eletrônico. Caxias do Sul/RS. Educs, 2012. p. 165-183.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Manual de Transparência Fiscal**. 2007.

GALA, Paulo. A Teoria Institucional de Douglass North. **Revista de Economia Política**, vol. 23, n. 2 (90), p. 89-105, 2003.

GONG, Ting. Institutional learning and adaptation: Developing state audit capacity in China. **Public Administration and Development**, v. 29, n. 1, p. 33-41, 2009.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria Básica**. AMGH Editora Ltda, 2011.

HIDALGO, F. Daniel; CANELLO, Júlio; LIMA-DE-OLIVEIRA, Renato. Can Politicians Police Themselves? Natural Experimental Evidence From Brazil's Audit Courts. **Comparative Political Studies**, p. 1-35, 2016.

HODGSON, Geoffrey M. What Are Institutions? **Journal of Economic Issues**, vol. XL, n.1, p. 1-25, 2006.

HOSMER, David W; LEMESHOW, Stanley. **Applied logistic regression**. John Wiley & Sons, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Divisão Regional**. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/geografia/default_div_int.shtm?c=1>. Acesso em: 01 dez. 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. Study 13. Ago. 2001.

KOOIMAN, Jan. Social-political governance: overview, reflections and design. **Public Management an International Journal of Research and Theory**, v. 1, n. 1, p. 67-92, 1999.

KRONBAUER, Clóvis A. et al. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5 n. 12, p. 48-71, 2011.

KRÜGER, Gustavo Pires; KRONBAUER, Clovis Antonio; DE SOUZA, Marcos Antonio. Análise dos fatores explicativos de inconformidades apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais. **Revista ConTexto**, v. 12, n. 22, p. 43-58, 2010.

LAUREANO, Rodrigo Vargas; WARTCHOW, Daniel; ROSSO, Victorino Piccinini; MACAGNAN, Clea Beatriz. Análise de Conteúdo das Divergências entre as Conclusões dos Auditores Públicos e as Decisões do TCE-RS em Relação à LRF. In: X Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT, 2016, Ribeirão Preto. **Anais eletrônicos**. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/x/anais/artigo/cpt-294-analise-de-conteudo-das-divergencias-entre-as-conclusoes-dos-audidores-publicos-e-as-decisoes-do-tce-rs-em-relacao-a-lrf>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

LOPES, Herton Castiglioni. Instituições e crescimento econômico: os modelos teóricos de Thorstein Veblen e Douglass North. **Revista de Economia Política**, v. 33, n. 4 (133), p. 619-637, 2013.

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos Tribunais de Contas no Brasil recente. **Revista Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 43, p. 739-772, jul./ago. 2009.

MACAGNAN, Clea Beatriz. Teoría Institucional: Escrito teórico sobre los protagonistas de la escuela institucionalista de economía. **BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 10, n. 2, p. 130-141, 2013.

MELO, Marcus André; PEREIRA, Carlos; FIGUEIREDO, Carlos Mauricio. Political and institutional checks on corruption: Explaining the performance of Brazilian audit institutions. **Comparative Political Studies**. 2009.

NORTH, Douglass. **Instituciones, cambio institucional y desarrollo económico**. México: Fondo de Cultura Económica, 1995. Tradução de: Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge university press, 1990.

NORTH, Douglas. Desempeño económico en el transcurso de los años. In: **Conferência de Douglass C. North** em Estocolmo, Suécia. 1993.

O'DONNELL, Guillermo. Horizontal Accountability in New Democracies. **Journal of Democracy**. v.9, n. 3, p. 112-126, 1998.

OSBORNE, Stephen P. The New Public Governance?. **Public Management Review**, v. 8, n. 3, p. 377-387, 2006.

POMPEU, Ana Carolina Gutierrez; DA COSTA, Júlia Câmara (coords.). **Histórico do controle de contas em Portugal e no Brasil: do século XIII ao XIX**. Brasília: TCU, 2014.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto Estadual nº 5.975, de 26 de junho de 1935**. Cria o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=56248&Texto=&Origem=1>. Acesso em: 25 nov. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Constituição (1989). **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul** Disponível em:

<<http://www2.al.rs.gov.br/dal/LegislaCAo/ConstituiCAoEstadual/tabid/3683/Default.aspx>>. Acesso em: 25 nov. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Estadual nº 11.160, de 26 de maio de 1998**. Cria cargos no Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=6288&hTexto=&Hid_IDNorma=6288>. Acesso em: 25 nov. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Estadual nº 11.424, de 06 de janeiro de 2000**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado.. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=3676&hTexto=&Hid_IDNorma=3676>. Acesso em: 25 nov. 2016.

ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 47, p. 901-925, jul./ago. 2013.

SIMÕES, Edson. **Tribunais de contas - Controle Externo das Contas Públicas**. Editora Saraiva. 2014.

SPECK, Bruno W. Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. **Konrad Adenauer Stiftung**, 2000.

TALBOT, Colin; WIGGAN, Jay. The public value of the National Audit Office. **International Journal of Public Sector Management**, v. 23, n. 1, p. 54-70, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Resolução TCE-RS nº 414/1992**. Porto Alegre, 1992. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:0:2414096495283124:::NO::P_CD_LEG:260462>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Resolução TCE-RS nº 544/2000 – Regimento do TCE-RS**. Porto Alegre, 2000. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:2516594676583319:::NO:RP:P4_CD_LEGISLACAO:260735>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Resolução TCE-RS nº 778/2007**. Porto Alegre, 2007a. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:2516594676583319:::NO::P4_CD_LEGISLACAO:260402>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Resolução TCE-RS nº 771/2007**. Porto Alegre, 2007b. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:4180223094219684:::NO::P4_CD_LEGISLACAO:260396>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Resolução TCE-RS nº 885/2010**. Porto Alegre, 2010. Disponível em:

<http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:2516594676583319::NO::P4_CD_LEGISLACAO:306004>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Resolução TCE-RS nº 943/2012**. Porto Alegre, 2012. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:846972170571822::NO::P4_CD_LEGISLACAO:430201>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Orientações do Tribunal de Contas para Gestores Municipais em Início de Mandato**. Porto Alegre, 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Resolução TCE-RS nº 991/2013**. Porto Alegre, 2013a. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4::NO::P4_CD_LEGISLACAO:520888>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Resolução TCE-RS nº 1.028/2015 – Regimento do TCE-RS**. Porto Alegre, 2015. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:7252500638314370::NO::P4_CD_LEGISLACAO:657193>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Área de Atuação**. Porto Alegre, 2016a. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/area_de_atuacao>. Acesso em: 30 nov. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Glossário**. Porto Alegre, 2016b. Disponível em: <<http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/publicacoes/glossario>>. Acesso em: 01 dez. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Descrição do Negócio**. Porto Alegre, 2016c. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/descricao_negocio/DN.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2016.

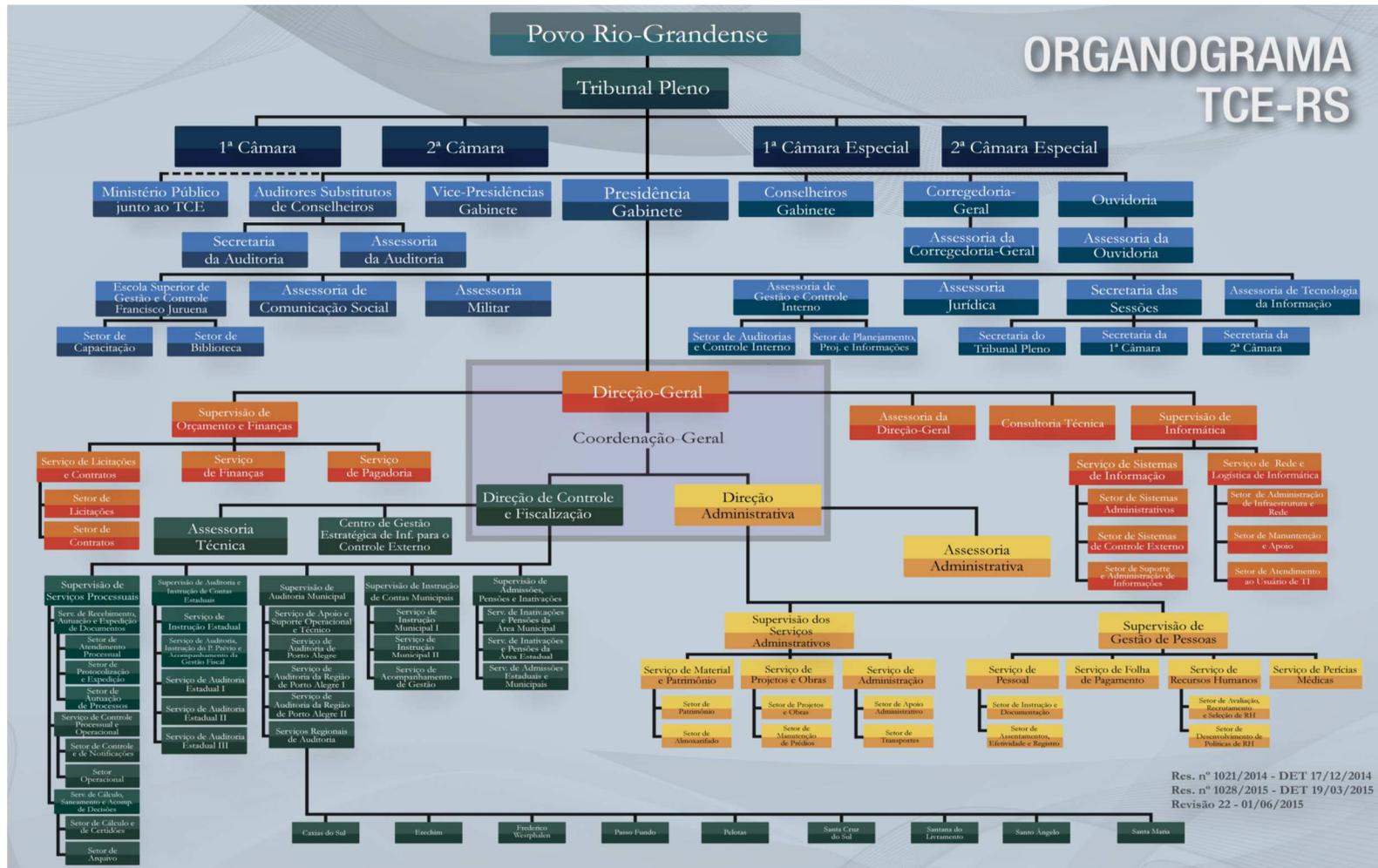
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Organograma**. Porto Alegre, 2016d. Disponível em: <<http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/organograma>>. Acesso em: 02 dez. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE-RS). **Informações Funcionais – Conselheiros**. Porto Alegre, 2016e. Disponível em: <[http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=10200:2:1340752721609514:::~](http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=10200:2:1340752721609514:::)>. Acesso em: 02 dez. 2016.

TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL (TRE-RS). **Resultados das Eleições**. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://www.tre-rs.jus.br/index.php?nodo=278>>. Acesso em: 28 nov. 2016.

VILA, Carolina Ibáñez. El Control Jurisdiccional de las Cuentas Públicas en Europa: El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas Español. **Teoría y Realidad Constitucional**. n. 33, pp. 341 – 352, 2014.

ANEXO A – ORGANOGRAMA DO TCE-RS



Fonte: TCE-RS (2016d).

APÊNDICE A – CONSELHEIROS DO TCE-RS NO PERÍODO 2005 A 2016

Conselheiro	Ano Ingresso	Ano Afastamento	Forma de Indicação	Partido
Porfírio José Peixoto	1989	2010	Assembleia Legislativa	PDT
Algir Lorenzon	1989	Ativo	Assembleia Legislativa	PMDB
Hélio Saul Mileski	1992	2011	Governador, vaga reservada aos Conselheiros Substitutos	-
Terezinha Gisela Irigaray	1998	2005	Governador, vaga de livre escolha.	PTB
Sandro Dorival Marques Pires	1998	2008	Governador, vaga reservada aos Membros do MPC	-
Victor José Faccioni	1998	2011	Assembleia Legislativa	PP
João Luiz dos Santos Vargas	2003	2009	Assembleia Legislativa	PDT
João Osório Ferreira Martins	2005	2011	Governador, vaga de livre escolha	PMDB
Cezar Miola	2008	Ativo	Governador, vaga reservada aos Membros do MPC	-
Marco Antônio Lopes Peixoto	2009	Ativo	Assembleia Legislativa	PP
Iradir Pietroski	2010	Ativo	Assembleia Legislativa	PTB
Adroaldo Mousquer Loureiro	2011	2016	Governador, vaga de livre escolha	PDT
Estilac Martins Rodrigues Xavier	2011	Ativo	Assembleia Legislativa	PT
Pedro Henrique Poli de Figueiredo	2012	Ativo	Governador, vaga reservada aos Conselheiros Substitutos	-
Alexandre Postal	2016	Ativo	Governador, vaga de livre escolha	PMDB

Fonte: AL-RS (2016a); AL-RS (2016b); TRE-RS (2016); TCE-RS (2016e).

APÊNDICE B – PROCESSOS PENDENTES DE DECISÃO EM 31-12-2016

Município	Exercício	Processo
Porto Alegre	2007	007564-0200/07-0
Sapucaia do Sul	2007	004625-0200/07-2
Cachoeirinha	2008	005135-0200/08-9
Lajeado do Bugre	2008	005862-0200/08-3
Passo Fundo	2008	006031-0200/08-7
Porto Alegre	2008	006359-0200/08-7
Cachoeirinha	2009	000968-0200/09-0
Cambará do Sul	2009	004844-0200/09-6
Cerro Largo	2009	005049-0200/09-1
Parobé	2009	001157-0200/09-7
Porto Alegre	2009	001155-0200/09-1
São Leopoldo	2009	001183-0200/09-1
Ubiretama	2009	001452-0200/09-8
Alvorada	2010	000426-0200/10-0
Bento Gonçalves	2010	000991-0200/10-0
Canela	2010	000998-0200/10-9
Charqueadas	2010	000562-0200/10-4
Parobé	2010	001078-0200/10-9
Passo Fundo	2010	002111-0200/10-4
Porto Alegre	2010	001080-0200/10-9
Santa Maria	2010	001107-0200/10-1
Uruguaiana	2010	001112-0200/10-0
Bento Gonçalves	2011	000964-0200/11-0
Gravataí	2011	000937-0200/11-3
Júlio de Castilhos	2011	000811-0200/11-5
Pelotas	2011	000918-0200/11-2
Porto Alegre	2011	000951-0200/11-0
Santa Maria	2011	000782-0200/11-2
São Jerônimo	2011	000882-0200/11-0
Torres	2011	000953-0200/11-6
Uruguaiana	2011	000786-0200/11-3

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.

APÊNDICE C – MATRIZ DE CORRELAÇÃO

Variáveis	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
1. Parecer	1,00																											
2. PIB_LN	0,10	1,00																										
3. POP_LN	0,10	0,94	1,00																									
4. RCL_LN	0,11	0,96	0,93	1,00																								
5. Distancia	0,01	-0,31	-0,30	-0,34	1,00																							
6. Sudoeste	0,03	0,15	0,17	0,15	0,29	1,00																						
7. Noroeste	0,00	-0,35	-0,40	-0,39	0,59	-0,22	1,00																					
8. C.Ocidental	-0,01	-0,01	0,01	-0,02	0,11	-0,06	-0,23	1,00																				
9. Metropolitana	-0,01	0,27	0,30	0,32	-0,69	-0,12	-0,48	-0,13	1,00																			
10. Sudeste	0,02	0,10	0,15	0,12	0,06	-0,06	-0,24	-0,06	-0,13	1,00																		
11. Nordeste	-0,00	0,00	-0,04	-0,00	-0,18	-0,07	-0,26	-0,07	-0,15	-0,07	1,00																	
12. C.Oriental	-0,03	0,04	0,04	0,02	-0,25	-0,07	-0,28	-0,07	-0,16	-0,08	-0,09	1,00																
13. PDT	0,01	-0,00	0,01	-0,02	0,09	0,10	0,04	-0,04	-0,06	-0,00	-0,01	-0,02	1,00															
14. PSDB	0,02	0,09	0,09	0,09	-0,03	0,09	-0,13	-0,05	0,08	0,13	-0,03	0,01	-0,10	1,00														
15. PT	0,07	0,19	0,21	0,23	-0,08	-0,03	-0,01	-0,04	0,05	0,10	-0,02	-0,06	-0,16	-0,08	1,00													
16. PTB	0,01	-0,00	0,01	0,01	-0,03	-0,06	-0,02	0,08	0,04	-0,06	-0,04	0,07	-0,11	-0,06	-0,09	1,00												
17. PMDB	-0,03	-0,06	-0,07	-0,04	-0,06	-0,07	-0,03	-0,01	0,07	-0,04	0,08	-0,03	-0,27	-0,13	-0,22	-0,15	1,00											
18. PP	-0,04	-0,08	-0,11	-0,12	0,10	-0,02	0,11	0,08	-0,14	-0,06	0,00	-0,00	-0,29	-0,14	-0,23	-0,16	-0,39	1,00										
19. OUTROS	-0,01	-0,06	-0,05	-0,07	-0,05	0,02	-0,07	-0,06	0,05	0,01	-0,04	0,11	-0,11	-0,05	-0,09	-0,06	-0,14	-0,16	1,00									
20. COP	-0,15	0,02	-0,00	0,05	-0,01	-0,04	0,02	-0,01	-0,00	0,00	0,00	-0,01	-0,07	-0,02	-0,00	-0,02	-0,00	0,08	-0,01	1,00								
21. COT	0,03	-0,03	-0,02	-0,03	0,03	0,03	0,01	-0,02	-0,01	-0,01	0,00	-0,00	0,03	0,04	0,00	0,01	0,01	-0,06	-0,02	-0,56	1,00							
22. CS	0,15	-0,00	0,02	-0,03	-0,01	0,02	-0,03	0,02	0,01	0,00	-0,01	0,01	0,05	-0,02	-0,00	0,01	-0,01	-0,04	0,03	-0,68	-0,23	1,00						
23. PIB P/C	0,05	0,37	0,10	0,29	-0,12	-0,03	-0,03	-0,06	0,09	-0,05	0,04	-0,00	0,07	0,03	-0,02	-0,02	-0,02	-0,01	-0,03	0,05	0,00	-0,06	1,00					
24. Educação	0,06	0,01	0,04	0,02	-0,03	0,01	-0,03	-0,02	0,03	0,00	-0,02	0,04	-0,00	-0,02	-0,01	0,03	0,03	-0,01	-0,02	0,04	-0,02	-0,03	-0,03	1,00				
25. Saúde	0,06	-0,01	-0,01	-0,01	0,02	0,04	-0,01	-0,02	-0,01	0,01	0,03	-0,02	0,05	0,01	-0,01	-0,02	-0,05	0,02	-0,02	-0,02	0,00	0,02	0,07	0,07	1,00			
26. Pessoal	0,14	0,07	0,10	0,09	-0,04	0,05	-0,09	-0,03	0,07	0,09	-0,04	-0,01	-0,02	0,05	0,04	0,01	0,00	-0,04	-0,02	0,03	-0,03	-0,02	-0,03	0,01	-0,02	1,00		
27. insuf_x_rcl	0,25	0,10	0,17	0,13	-0,05	0,07	-0,08	-0,03	0,12	0,03	-0,06	-0,04	-0,01	0,04	0,11	-0,05	-0,01	-0,07	0,04	0,01	-0,02	0,01	-0,10	0,04	0,01	0,17	1,00	
28. inconf	0,28	0,11	0,15	0,08	0,14	-0,01	0,23	-0,09	-0,09	-0,04	-0,04	-0,12	0,07	-0,00	0,04	0,01	-0,03	-0,02	-0,06	-0,05	-0,01	0,07	-0,05	0,04	0,04	-0,03	0,07	1,00

Fonte: elaborada pelo autor, a partir dos dados da pesquisa.