

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL - UFMS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS - ESAN
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA EM REDE NACIONAL - PROFIAP**

**PROGRAMAS ORÇAMENTÁRIOS AMBIENTAIS NAS CONTAS DE
GESTÃO NO TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO DO SUL**

DANIELA MARQUES CARAMALAC

CAMPO GRANDE - MS

2023

DANIELA MARQUES CARAMALAC

**PROGRAMAS ORÇAMENTÁRIOS AMBIENTAIS NAS CONTAS DE
GESTÃO NO TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP), oferecido pela Escola de Administração e Negócios (ESAN), da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS).

Orientador: Prof. Dr. Geraldino Carneiro de Araújo.

CAMPO GRANDE - MS

2023

FOLHA DA BANCA

Aos três dias do mês de outubro do ano de dois mil e vinte e três, às dezessete horas, na Escola de Administração e Negócios, da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, reuniu-se a Banca Examinadora composta pelos membros: Geraldino Carneiro de Araujo (UFMS), Elisabeth de Oliveira Vendramin (UFMS), Fernando Thiago (UFMS) e Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira (UFMS), sob a presidência do primeiro, para julgar o trabalho da aluna: **DANIELA MARQUES CARAMALAC**, do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional, Curso de Mestrado, da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, apresentado sob o título "**PROGRAMAS ORÇAMENTÁRIOS AMBIENTAIS NAS CONTAS DE GESTÃO NO TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO DO SUL**" e orientação de Geraldino Carneiro de Araujo. O presidente da Banca Examinadora declarou abertos os trabalhos e agradeceu a presença de todos os Membros. A seguir, concedeu a palavra à aluna que expôs sua Dissertação. Terminada a exposição, os senhores membros da Banca Examinadora iniciaram as arguições. Terminadas as arguições, o presidente da Banca Examinadora fez suas considerações. A seguir, a Banca Examinadora reuniu-se para avaliação, e após, emitiu parecer exposto conforme segue:

APROVADA

Examinadores:

Dr. Geraldino Carneiro de Araujo (Interno - Orientador)

Dra. Elisabeth de Oliveira Vendramin (Externo – PPGCC/UFMS)

Dra. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira (Externo – Profiap/UFMS)

Dr. Fernando Thiago (Interno – Profiap/UFMS)

Dr. Marco Antonio Costa da Silva (Interno) (Suplente)

Dr. Milton Augusto Pasquotto Mariani (Externo) (Suplente)

*Apenas ficamos em dois pés
E nos vimos na sombra da fogueira
Nós ouvimos a voz do desafio
Sempre olhamos para o rio, pensando na outra margem
Jorge Drexler*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela companhia durante da jornada da experiência humana no planeta Terra.

À minha família, pelo apoio, paciência e bom ânimo no curso do Profiap.

Às minhas irmãs Silvana e Simone, cuja ajuda foi fundamental para que eu chegasse até aqui.

Ao meu orientador, Professor Doutor Geraldino Carneiro de Araújo, por sua experiência, inteligência, bom ânimo, orientação e incentivo durante a caminhada do mestrado profissional.

Ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul – TCE/MS, pela iniciativa e oportunidade aos servidores de se qualificarem em prol da melhor prestação do serviço público.

À Universidade Federal de Mato Grosso do SUL – UFMS, por proporcionar, um espaço de aprendizado e crescimento, tanto pessoal como profissional.

Aos professores do Programa, por compartilharem sua experiência e seus conhecimentos conosco.

RESUMO

O orçamento público é instrumento de planejamento de aplicação dos recursos financeiros do Estado para a realização das políticas públicas, dentre elas as políticas públicas voltadas para a sustentabilidade e o meio ambiente. O presente trabalho examina como o Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul fiscaliza a execução do orçamento estadual junto às prestações de contas das unidades gestoras que executam a gestão ambiental do estado. Após identificar como o PPA 2016-2019 tratou a questão ambiental, foi analisado o volume de recursos financeiros que foi aplicado nas ações orçamentárias. Procedeu-se a pesquisa exploratória, descritiva, transversal e quantitativa, com pesquisa bibliográfica e documental. O estudo encontrou baixo índice de aplicação de recursos nas ações orçamentárias analisadas e ausência de dados detalhados que permitam a visualização dos resultados da aplicação dos recursos. O relatório de gestão, inspirado no modelo de relatório integrado, é uma proposta de documento no qual o gestor possa explicar como as metas de planejamento e orçamento do exercício foram implementadas e se concretizaram em políticas públicas que alcancem os seus destinatários. O engajamento social é importante ferramenta para motivar os gestores a executar os recursos públicos nas ações em prol do meio ambiente.

Palavras-chave: controle externo, meio ambiente, orçamento, sustentabilidade, tribunal de contas.

ABSTRACT

The public budget is an instrument for planning the application of the state's financial resources to implement public policies, including public policies aimed at sustainability and the environment. This work examines how the Mato Grosso do Sul Court of Auditors monitors the execution of the state budget along with the accountability of the management units that carry out the state's environmental management. After identifying how the multi-year budgetary (2016-2019) addressed the environmental issue, the volume of financial resources that was applied to budgetary actions was analyzed. Exploratory, descriptive, transversal and quantitative research was carried out, with bibliographic and documentary research. The study found a low rate of resource application in the budgetary actions analyzed and a lack of detailed data that allows visualization of the results of the application of resources. The management report, inspired by the integrated report model, is a document proposal in which the manager can explain how the planning and budget goals for the year were implemented and materialized into public policies that reach their recipients. Social engagement is an important tool to motivate managers to use public resources in actions in favor of the environment.

Keywords: audit office, budget, environment, external control, sustainability.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AGINOVA – Agência de Desenvolvimento, Inovação e Relações Internacionais
ANPROTEC – Associação Nacional de Entidades Promotoras de Empreendimentos Inovadores
ENIMPACTO – Estratégia Nacional de Investimentos e Negócios de Impacto
CEMS – Constituição Estadual de Mato Grosso do Sul
CF – Constituição Federal de 1988
GAO – Government Accounting Office
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IMASUL - Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
MS – Estado de Mato Grosso do Sul
ODM – Objetivos do milênio
PBMC - Painel Brasileiro de Mudanças Climáticas
PNUMA - Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
PPA – Plano Plurianual
PPA-MS – Plano Plurianual de Mato Grosso do Sul
SEMADE - Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Econômico
SEMAGRO - Secretaria de Estado de Meio Ambiente, Desenvolvimento Econômico, Produção e Agricultura Familiar
TCE/MS – Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul
TCU – Tribunal de Contas da União

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Execução orçamentária Semade (2016)	63
TABELA 2 - Execução orçamentária Semagro (2017)	64
TABELA 3 - Execução orçamentária Semagro (2018)	65
TABELA 4 - Execução orçamentária Semagro (2019)	65
TABELA 5 - Execução orçamentária Imasul (2016)	66
TABELA 6 - Execução orçamentária Imasul (2017)	68
TABELA 7 - Execução orçamentária Imasul (2018)	69
TABELA 8 - Execução orçamentária Imasul (2019)	70
TABELA 9 - Execução das ações orçamentárias ao final do PPA 2016-2019	71

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Objetivos de Desenvolvimento Sustentável alinhados ao tema da dissertação	17
QUADRO 2 - Objetivos de Desenvolvimento Sustentável alinhados às políticas públicas estaduais	23
QUADRO 3 - Demonstrativo de classificação dos programas ambientais por função orçamentária	61
QUADRO 4 – Função orçamentária	64

Sumário

1. INTRODUÇÃO	12
1.2. Descrição da situação-problema	14
1.3. Objetivos da pesquisa	15
1.4. Organização do trabalho	16
1.5. Alinhamento da pesquisa aos objetivos de desenvolvimento Sustentável (ODS)	16
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-CIENTÍFICA.....	18
2.1. Meio ambiente e governança	18
2.1.1. Meio ambiente	18
2.1.2. Sustentabilidade e Agenda 2030.	21
2.1.3. Governança	24
2.2. Orçamento público	27
2.2.1. Modelo de orçamento-programa e os programas orçamentários	31
2.3 Orçamento público no Estado de Mato Grosso do Sul	33
2.4 Estrutura administrativa do Estado de Mato Grosso do Sul	35
2.5 Mecanismos de controle da administração pública	35
2.6. Controle externo na administração pública	38
2.6.1. Controle externo exercido pelos tribunais de contas	39
2.6.2. Modelo de relatório de gestão	43
2.6.3. Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul	45
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	53
3.1. Tipo de pesquisa: exploratória e descritiva	53
3.2 Análise de dados	54
3.3. Abordagem da pesquisa: quantitativa	55
3.4. Técnicas de pesquisa: pesquisa bibliográfica e pesquisa documental	56
3.5. Documentação analisada	56
4. RESULTADOS E ANÁLISE	59
4.1. Análise do PPA 2016/2019 quanto aos aspectos ambientais	59
4.2. Prestações de contas de gestão das unidades quanto à execução de ações ambientais	62
4.2.1. Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento (Semade)	62
4.2.2. Secretaria de Estado de Produção, Desenvolvimento Econômico, Meio Ambiente e Agricultura Familiar (Semagro).	63

4.2.3. Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul (Imasul)	65
4.2.4. Panorama da execução orçamentária ao final do PPA 2016-2019.	70
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	72
REFERÊNCIAS	76
APÊNDICE – PRODUTO TÉCNICO E TECNOLÓGICO	85

1. INTRODUÇÃO

O orçamento público é o instrumento de planejamento que detalha a previsão dos recursos a serem arrecadados (impostos e outras receitas estimadas) e a destinação desses recursos (ou seja, em quais despesas esses recursos serão utilizados) a cada ano. Ao englobar receitas e despesas, o orçamento é peça fundamental para o equilíbrio das contas públicas e indica as prioridades do Governo para a sociedade (Ministério da Economia, 2023).

No Brasil, os orçamentos públicos possuem um ciclo de quatro anos que é formado por vários instrumentos legais, a saber: o plano plurianual (PPA), que é uma lei feita para ter vigência de quatro anos; a lei de diretrizes orçamentárias (LDO), votada anualmente, na qual são estabelecidos como as programações do plano plurianual que serão executadas no ano seguinte; e finalmente, a lei orçamentária anual (LOA), também votada anualmente, na qual a execução dos programas orçamentários é apresentada de forma detalhada, inclusive com a previsão das despesas e das receitas necessárias para a concretização das metas para o ano que se inicia (Speeden; Perez, 2020).

Espera-se que o volume de recursos seja suficiente para o atendimento das suas necessidades. As necessidades podem ser diretas, como a manutenção das vias públicas, o funcionamento adequado das repartições públicas, dos hospitais públicos, das escolas públicas; ou indiretas, como o investimento dos recursos do Estado em obras de infraestrutura que possibilitem o crescimento das empresas, a chegada de novas tecnologias e o crescimento econômico do país (Giacomoni, 2009).

Para Kelly (2005), as expectativas das pessoas em relação ao papel do Estado e da aplicação dos recursos públicos varia conforme o momento histórico. Nos períodos de crise, a população pede pelo Estado intervencionista, que venha socorrer os cidadãos, criar empregos e promover políticas assistenciais. Já nos períodos de prosperidade econômica, os discursos a favor do Estado mínimo ganham espaço.

Santiso (2015) destaca que o crescimento da gestão por resultados e da auditoria baseada na performance colaboram para que hoje os orçamentos sejam analisados de forma crítica e com base no cumprimento das metas estabelecidas para o ciclo orçamentário.

Seja nos períodos de crise ou de crescimento, o dever de planejamento e execução do Estado se mantém, vindo a mudar apenas as prioridades ou metas do ciclo orçamentário. De qualquer forma, se faz necessário que o Estado se planeje de forma adequada, considerando o volume de recursos disponíveis (materiais, pessoal, financeiros), bem como as necessidades da

sociedade, e organize os meios para o cumprimento das metas estabelecidas, no Brasil, através do processo democrático (Giacomoni, 2009).

É evidente a importância do poder legislativo e dos órgãos de auditoria no processo, pois são eles os entes competentes para fiscalizar e acompanhar o cumprimento dos orçamentos, e também para a responsabilização dos governantes em caso de descumprimento. Dessa forma, cabe ao estudioso se debruçar sobre o tema, a fim de investigar como o poder legislativo e os órgãos de auditoria vêm exercendo sua função, tendo em vista o baixo índice de cumprimento dos programas orçamentários (Santiso, 2015).

Observa-se que os temas relacionados à baixa execução dos programas orçamentários não se limitam ao Brasil, estando presente também em outros países (Francesco, 1998; Dougherty; Klase; Song, 2003; Sterck, 2007; Ghartey, 2008; Gonzalez; Velasco, 2014; Martinez, 2019; McQuestin; Noguchi; Drew, 2021). Kelly (2005) cita o relatório da *Government Accounting Office (GAO)*, órgão de auditoria pública dos Estados Unidos, no qual os auditores relatam o baixo interesse das agências fiscalizadas em fazer propostas que diminuam a distância entre os recursos previstos e os resultados alcançados.

Moura *et al.* (2017) realizou estudo sobre os gastos ambientais no Brasil com a apresentação de uma proposta metodológica para o orçamento federal. Mujannah; Artinah; Safriansyah (2019) realizou análise quantitativa por entrevistas entre os servidores públicos locais para avaliar a importância da atuação dos gestores na execução dos programas orçamentários. Alguns estudos (Rubin, 2019; Ahmed et al., 2021; Tao et al., 2022; Khan et al., 2020) focam suas análises na execução de programas específicos, em especial relacionados aos temas das mudanças climáticas e ao uso das energias renováveis.

Assim, pretende-se fazer uma análise da execução dos orçamentos públicos no Brasil e o papel dos órgãos de controle externo nesse processo. Pelo princípio da simetria, o modelo orçamentário brasileiro existe nos âmbitos federal, estadual e municipal. Dessa forma, o tema da execução orçamentária pode ser estudado em cada uma dessas esferas (nacional, regional e local). Em âmbito nacional, destaca-se o grande volume de recursos, o tamanho e a extensão dos programas, bem como o número de cidadãos afetados pelas decisões orçamentárias. Na esfera regional, com menor volume de recursos, também os programas orçamentários são menores em tamanho e complexidade dos programas, o que facilita o acompanhamento da sua execução e de seus resultados. Na esfera local existe a pulverização dos recursos e o alcance da população com a concretização das políticas públicas perante os usuários dos serviços públicos. (Secchi, 2019).

O meio ambiente é tema relevante para o Estado de Mato Grosso do Sul (MS) pois possui grandes riquezas naturais, potencial para a realização de turismo ecológico e economia voltada para o agronegócio. Para a realização desse trabalho, foram selecionados os programas orçamentários ambientais, tendo em vista a importância do meio ambiente para o MS, que possui sua economia com grande atividade no setor primário e potencial para exploração do ecoturismo.

A proteção do meio ambiente e a sua preservação para as futuras gerações é questão emergencial para a própria preservação da vida humana no planeta Terra. O Painel Brasileiro de Mudanças Climáticas (PBMC) destacou a necessidade de mudanças urgentes no comportamento humano, sob pena do mundo caminhar para uma catástrofe ambiental em 2050, com o aumento das pessoas em situação de pobreza (Painel Brasileiro de Mudanças Climáticas, 2013).

No primeiro semestre de 2022, as queimadas no Pantanal Sul-Mato-Grossense atingiram 134 mil hectares, o que representou uma área queimada 26% maior do que o ano de 2021 (Correia, 2022). É fundamental que os gestores da administração desenvolvam políticas públicas com o planejamento e aplicação dos recursos orçamentários com vistas a fazer frente aos desafios ambientais que afetam o planeta e o Estado de Mato Grosso do Sul.

Ao garantir que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, o artigo 225 da Constituição Federal (CF) de 1988 impõe ao poder público o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações (Brasil, 1988). A Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul (CEMS) dedica o capítulo VIII ao meio ambiente (Mato Grosso do Sul, 1989).

Para a aplicação dos recursos públicos no cumprimento de suas finalidades, existe a necessidade de que todas as despesas e receitas estejam previstas na lei orçamentária. O artigo 2º da Lei nº 4.320/1964 determina que a lei orçamentária deve discriminar as receitas e despesas de modo a evidenciar o programa de trabalho, exposto no quadro demonstrativo do plano anual de trabalho (Brasil, 1964). Para o cumprimento da missão constitucional de proteção ao meio ambiente o Estado deve incluir em sua lei orçamentária os respectivos programas orçamentários de natureza ambiental e assim alocar recursos financeiros para o seu atendimento.

1.2. Descrição da situação-problema

A fiscalização da aplicação dos recursos públicos por seus administradores compete

ao Poder Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas. Pelo inciso II do artigo 77 da CEMS, compete ao Tribunal de Contas do Estado julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta ou indireta (Mato Grosso do Sul, 1989).

Em outubro de 2018, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE/MS) aprovou a Resolução nº 88/2018 que trouxe o novo manual de peças obrigatórias das prestações de contas de gestão anuais apresentadas pelos gestores públicos (Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, 2018).

Surge então a seguinte questão de pesquisa: o Plano Plurianual do Estado de Mato Grosso do Sul (PPA-MS), a Lei Orçamentária Anual (LOA), e as informações contidas nas prestações de contas de gestão das unidades estaduais apresentam dados suficientes para a análise do cumprimento das ações ambientais? Para responder a essa questão foi selecionado o Plano Plurianual de 2016-2019 de Mato Grosso do Sul (PPA 2016-2019), as LOAs dos anos 2016, 2017, 2018 e 2019 e as prestações de contas de gestão do Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul (Imasul), da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Econômico (Semade) e a Secretaria de Estado de Meio Ambiente, Desenvolvimento Econômico, Produção e Agricultura Familiar (Semagro).

1.3. Objetivos da pesquisa

Sendo assim, o objetivo geral é verificar nas prestações de contas de gestão a existência de documentos que prestem informações quanto à execução de ações ambientais do Imasul, da Semade e da Semagro, bem como quanto à suficiência de dados que comprovem o seu cumprimento. Os objetivos específicos são:

- Identificar como os PPA 2016-2019 trataram o tema do meio ambiente e estruturou os programas orçamentários ambientais;
- Identificar quais são as ferramentas que o TCE/MS dispõe para a fiscalização e acompanhamento da execução dos programas orçamentários estaduais nas prestações de contas de gestão;
- Identificar quais ferramentas que o TCU dispõe para a fiscalização e acompanhamento da execução dos programas orçamentários estaduais nas prestações de contas de gestão;
- Analisar o programa de trabalho por órgão e unidade orçamentária (anexo 6); o

demonstrativo de funções, programas e subprogramas por projetos e atividades (anexo 7); e o demonstrativo de despesas por funções, programas e subprogramas, conforme o vínculo com os recursos (anexo 8), que compõe a prestação de contas de gestão da Semade, da Semagro e do Imasul, para identificar como esses órgãos executaram as ações ambientais;

- Analisar o cumprimento das ações ambientais e propor ações de melhoria para o processo das prestações de contas;
- Elaboração de um produto técnico tecnológico como proposta de melhoria para a situação encontrada ao final da pesquisa.

1.4. Organização do trabalho

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos. Após o capítulo da introdução, o referencial teórico apresenta a construção dos conceitos que serviram de base para a pesquisa, os quais são: a percepção da importância do meio ambiente toma consistência a partir da segunda metade do século XX, a teoria da governança os conceitos de orçamento público, a estrutura administrativa do MS e os mecanismos de controle da administração pública, com destaque para o papel do controle externo e do TCE/MS.

No capítulo 3 é apresentada a proposta metodológica da pesquisa, que se propõe a ser uma pesquisa descritiva e exploratória, qualitativa, com base na bibliografia, documentação e estudo de caso. No capítulo 4 estão apresentados os resultados da pesquisa e no capítulo 5 estão as considerações finais.

1.5. Alinhamento da pesquisa aos objetivos de desenvolvimento Sustentável (ODS)

O acesso à informação de qualidade e a transparência no uso dos recursos públicos são temas que se coadunam com as metas e objetivos da Agenda 2030. O uso eficiente dos recursos públicos em políticas de proteção ambiental e na adoção de práticas sustentáveis nas diversas esferas da administração pública é condição que se alinha ao objetivo 15 - Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra, e deter a perda de biodiversidade, em especial com a meta 15.9, cujo objetivo é Integrar os valores dos ecossistemas e da biodiversidade ao planejamento nacional e local, nos processos de desenvolvimento, nas estratégias de redução da pobreza, e nos sistemas de contas.

O estudo também se alinha ao objetivo 16 - promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis, em especial com as metas 16.6 - desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis; 16.7 - Garantir a tomada de decisão responsiva, inclusiva, participativa e representativa em todos os níveis; e 16.10 Assegurar o acesso público à informação e proteger as liberdades fundamentais, em conformidade com a legislação nacional e os acordos internacionais.

Quadro 1 – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável alinhados ao tema da dissertação

ODS	METAS
15 - Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra, e deter a perda de biodiversidade.	15.9 - Integrar os valores dos ecossistemas e da biodiversidade ao planejamento nacional e local, nos processos de desenvolvimento, nas estratégias de redução da pobreza, e nos sistemas de contas.
16 - Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis	16.6 - Desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis. 16.7 - Garantir a tomada de decisão responsiva, inclusiva, participativa e representativa em todos os níveis. 16.10 Assegurar o acesso público à informação e proteger as liberdades fundamentais, em conformidade com a legislação nacional e os acordos internacionais.

Fonte: Elaborado pela autora, baseado nos objetivos da ONU para o desenvolvimento sustentável na Agenda 2030 (ONU, 2016).

Uma característica importante das pesquisas sobre a participação do Estado como agente de desenvolvimento sustentável é a constatação de que ainda existem muitas lacunas teóricas e empíricas que precisam ser investigadas para maior compreensão do campo teórico e das práticas associadas (Araújo; Teixeira, 2016). Nesse sentido, o presente estudo pretende contribuir para a compreensão do papel do TCE/MS no processo de fiscalização e implementação das políticas públicas que possam colaborar para que o Estado de MS alcance um modelo de desenvolvimento sustentável, que é uma das metas no PPA 2016-2019 (Mato Grosso do Sul, 2015) e os compromissos da Agenda 2030.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-CIENTÍFICA

A percepção da importância do meio ambiente toma consistência a partir da segunda metade do século XX, com o crescimento da percepção da finitude dos recursos naturais e da necessidade de gerir esses recursos em prol da viabilidade da manutenção da vida da espécie humana no planeta. Para lidar com esse desafio, as teorias de administração pública se apresentam como espaços de discussão e proposição de novos modelos e ferramentas que busquem atender a multiplicidade de interesses e conflitos que se colocam nas sociedades humanas. O conceito de governança é apresentado como modelo de gestão que busca aproximar os desafios técnicos da administração com ferramentas de controle social que aproximem a sociedade dos processos de decisão e aplicação dos recursos na concretização das políticas públicas. Também foram apresentados os conceitos de orçamento público, a estrutura administrativa do MS e os mecanismos de controle da administração pública, com destaque para o papel do controle externo e do TCE/MS.

2.1. Meio ambiente e governança

2.1.1. Meio ambiente

A expressão meio ambiente pode ser aplicada a diferentes contextos, como por exemplo, o contexto organizacional, social, ecológico e econômico. Ela pode receber diversas definições, conforme o campo de estudo, seja ele dentro das ciências humanas, da biologia, da química e outros (Ribeiro; Cavassan, 2012).

No campo da ecologia, o meio ambiente pode ser conceituado como o conjunto de influências externas exercidas sobre um organismo. As influências externas são os elementos da natureza como o ar, água, temperatura, vegetação, predadores, acesso a alimentos, outros indivíduos da mesma espécie ou de espécies distintas. (Begon; Townsend; Harper, 2009).

As sociedades humanas modernas fazem uso dos recursos naturais que encontram no meio ambiente para a produção de bens e para a sua subsistência. Nesse sentido, os elementos encontrados no meio ambiente passam a ser disputados entre as pessoas e entre os grupos, tornando-se escassos e, dessa forma, assumindo a natureza de bens econômicos (Andrade, 2008).

As críticas à velocidade e ao aumento da degradação ambiental ganharam força a partir da década de 1960. Estudos realizados pelo Clube de Roma demonstraram que o ritmo do

consumo dos recursos naturais estaria a colocar em risco a sobrevivência dos seres humanos no planeta Terra, assim como os trabalhos dos estudiosos neomalthusianos (Andrade, 2008). No mesmo sentido, Gurski, Gonzaga e Tendolini afirmam:

Foi nesse período também que um grupo de pessoas renomadas, de diferentes áreas, empenhou seus estudos na política e economia global, utilizando de fórmulas matemáticas para tratar do meio ambiente e discutir sobre desenvolvimento sustentável; esse grupo ficou conhecido como Clube de Roma. Em 1972 esse clube lançou um livro chamado *Os Limites do Crescimento*, utilizando de conceitos matemáticos para demonstrar a incapacidade do planeta Terra manter seu equilíbrio tanto por efeitos populacionais como da poluição, utilizando-se de princípios malthusianos. Esse livro repercutiu de maneira estrondosa ao retratar o tema como algo catastrófico. (Gurski; Gozaga; Tendolini., 2012)

Nesse sentido, a realização da Conferência das Nações Unidas Sobre o Meio Ambiente Humano (Estocolmo, 1972) representou um movimento no sentido do compromisso de diversos países em buscar soluções para o rápido crescimento da escassez dos recursos naturais. Além disso, a partir da Conferência de Estocolmo, teve início o movimento de criação de ministérios ligados ao meio ambiente em diversos países, bem como agências ambientais, acordos globais e ao Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA) (Organização das Nações Unidas, 2022)¹.

O Brasil participou da Conferência de Estocolmo, e já no ano seguinte (1973) criou no nível federal a primeira secretaria especializada na questão ambiental, a Secretaria Especial do Meio Ambiente (Moura, 2016). Em 1981, o conceito de meio ambiente foi trazido pela Lei Federal nº 6983/1981, Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA) sendo o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas (Brasil, 1981).

É um grande desafio para os gestores públicos a conciliação das necessidades de crescimento econômico e de preservação do meio ambiente. Apesar da importância histórica da Conferência de Estocolmo, ela foi marcada por debates e conflitos entre os países, em especial entre os países desenvolvidos e subdesenvolvidos. O Brasil participou da Conferência e se posicionou pelo direito de os países em desenvolvimento continuarem a produzir, ainda que tal atividade gerasse poluição e consumo de recursos naturais. Isso porque a aceleração na escassez de recursos do planeta foi causada pelos países desenvolvidos. Assim, defendeu que cabia aos

¹ O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) e o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA) são programas das Nações Unidas que atuam dentro da agenda do desenvolvimento sustentável. O PNUD atua junto aos países promovendo ações de apoio e incentivo aos países para o cumprimento da Agenda 2030.

países desenvolvidos arcar com os custos da poluição ambiental (Moura, 2016).

Nesse ambiente no qual os países se esquivam de assumir as responsabilidades pela preservação, pois tanto os países desenvolvidos como os subdesenvolvidos se recusam a diminuir o volume de produção e o ritmo de crescimento, que o conceito de desenvolvimento sustentável foi trazido pelo Relatório Brundtland. Dessa forma, o desenvolvimento sustentável é apresentado como um modelo de desenvolvimento que permite às gerações presentes satisfazerem suas necessidades sem comprometer a capacidade de as gerações futuras satisfazerem as suas próprias e assim busca conciliar as necessidades de crescimento econômico e de preservação do meio ambiente (Andrade, 2008; Gurski; Gozaga; Tendolini., 2012).

Em relação à responsabilidade pelo cuidado com o meio ambiente, a Constituição Federal de 1988 impôs ao poder público e à coletividade os deveres de defesa e preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações (Brasil, 1988) ao elencar o meio ambiente como direito fundamental² no artigo 225:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Nesse sentido, verificou-se a inclusão no direito brasileiro do desenvolvimento sustentável³, incluindo a responsabilidade transgeracional. Canotilho (2010) destaca a importância do texto constitucional:

Nos países de língua portuguesa (CPLP), deparamos com importantes inovações, a nível textual, na Constituição Brasileira de 1988. No Capítulo dedicado ao “Meio Ambiente” consagra-se o direito e o dever de defender e preservar o ambiente para as “presentes e futuras gerações”, de preservar e reestruturar os processos ecológicos essenciais, de preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético, de proteger a fauna e a flora, de promover a educação ambiental. (Canotilho, 2010)

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito social cuja concretização envolve a prestação de serviços públicos pelo Estado. O parágrafo 1º do artigo

² A Teoria dos direitos fundamentais do homem tem seu berço no movimento que levou à revolução francesa de 1789. Os direitos fundamentais são aqueles que estão positivados no ordenamento jurídico, e que devem ser garantidos a todas as pessoas, na medida em que todas as pessoas têm direito a uma convivência digna, livre e igual para com os demais. Nesse sentido, ensina Silva (2004): *No qualificativo “fundamentais” acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que todos, por igual, devem ser; não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados.* (Silva, 2004, p. 178).

³ “A introdução do Capítulo de Meio Ambiente à CF coincidiu com a intensificação, em nível internacional, dos debates sobre meio ambiente, uma vez que ocorreu logo após a realização, pelo PNUMA, do Relatório Brundtland, mais conhecido como Nosso Futuro Comum, em 1987, que estabeleceu o conceito de desenvolvimento sustentável” (Moura, 2016, p. 17).

225 da CF 88 descreve diversos deveres do poder público em relação ao meio ambiente, dentre os quais destacam-se: a preservação e a restauração dos processos ecológicos essenciais; prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético; definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos; exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental; controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente; promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente; proteger a fauna e a flora; manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis destinados ao consumo final (Brasil, 1988).

2.1.2. Sustentabilidade e Agenda 2030.

Sustentabilidade é o desenvolvimento que satisfaz as necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras proverem suas próprias necessidades. O desenvolvimento sustentável tem como objetivo a preservação do planeta e o atendimento das necessidades humanas (Andrade, 2008; Gurski; Gozaga; Tendolini., 2012).

A construção dominante de sustentabilidade foi proposta por Elkington (1997) em seu livro *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*, com o objetivo de equilibrar questões econômicas, sociais e ambientais nos relatórios organizacionais (Granà, 2018). A abordagem do Triple Bottom Line (TBL) visava a orientar as organizações para alcançar um equilíbrio entre questões econômicas, ambientais e sociais (Elkington, 1997). O TBL procura explicar a lucratividade financeira juntamente com os impactos sociais e ecológicos de uma organização (Zappettini & Unerman, 2016). (Souza; Panhoca, 2020).

O tema foi apresentado no relatório da ONU de 1987 intitulado “Nosso Futuro Comum”, e ganhou contornos práticos com o trabalho desenvolvido por John Elkington que propôs o modelo do tripé de sustentabilidade (Venturini, Lopes, 2015). Este modelo tem como objetivo possibilitar um modelo de crescimento econômico compatível com a necessidade de preservação do meio ambiente e das necessidades das pessoas humanas. Ele é chamado de triple bottom line, composto pelo tripé social (pessoas e condições de vida), ambiental (recursos naturais do planeta e como são usados, combustíveis fósseis, poluição) e econômico (produção distribuição e consumo de bens e serviços) (Venturini, Lopes, 2015).

No Brasil, houve movimento em prol da sustentabilidade por meio de iniciativa vinculada ao Ministério do Meio Ambiente. Com o objetivo de incentivar os gestores a incorporar as boas práticas de sustentabilidade para as organizações públicas, e trazer para o cotidiano da administração pública os princípios e critérios ambientais em suas atividades teve início em 1999 a Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P). A agenda trabalha com cinco eixos temáticos que tratam da gestão adequada dos resíduos, licitação sustentável, qualidade de vida no ambiente de trabalho, sensibilização e capacitação dos servidores e uso racional dos recursos (Araújo; Teixeira, 2016).

Ao longo das décadas, a ONU promoveu encontros multilaterais e se colocou como um espaço nos quais os representantes estatais e não estatais podem discutir problemas e estratégias para conciliar os desafios enfrentados pela sociedade humana na busca pela concretização do modelo de desenvolvimento proposto pelo tripé da sustentabilidade.

Podem ser destacados, conforme a linha de pesquisa do trabalho, a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano (1972), a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (1992), a Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável – Rio+10 (2002), a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável – Rio+20 (2012).

Nessas conferências foram escritos diversos documentos que orientam os países na elaboração de suas políticas públicas, dos quais podem ser destacados: Relatório Nosso Futuro Comum (1987), a Agenda 21 e a Declaração do Milênio.

A Declaração do Milênio teve oito objetivos a saber: erradicar a extrema pobreza e a fome, atingir o ensino básico universal, promover a igualdade entre os sexos e a autonomia das mulheres, reduzir a mortalidade infantil, melhorar a saúde das gestantes, combater a Aids, a malária e outras doenças, garantir qualidade de vida e respeito ao meio ambiente e estabelecer parcerias para o desenvolvimento (Organização das Nações Unidas, 2023).

A Agenda 2030 foi aprovada pela ONU em setembro de 2014, com 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e 169 metas a serem alcançadas no período de 15 anos (Organização das Nações Unidas, 2016).

Esta Agenda é um plano de ação para as pessoas, o planeta e a prosperidade. Também busca fortalecer a paz universal com mais liberdade. Reconhecemos que a erradicação da pobreza em todas as suas formas e dimensões, incluindo a pobreza extrema, é o maior desafio global e um requisito indispensável para o desenvolvimento sustentável. Todos os países e todos os grupos interessados, atuando em parceria colaborativa, implementarão este plano (Organização das

Nações Unidas, 2016).

Considerando os 17 ODS e o dever dos Estados em relação ao meio ambiente, pode-se afirmar que se aplicam aos estados brasileiros em matéria de meio ambiente as ODS 2 (fome zero e agricultura sustentável), 6 (água potável e saneamento), 7 (energia limpa e acessível), 13 (ação contra mudança global do clima), 15 (vida terrestre). Dentro das ODS selecionadas o quadro a seguir apresenta, de modo exemplificativo, metas a serem alcançadas e que podem ser contempladas pelos programas e políticas públicas dos estados.

Quadro 2 – ODS alinhados às políticas públicas estaduais

ODS	METAS
2 - FOME ZERO E AGRICULTURA SUSTENTÁVEL	<ul style="list-style-type: none"> - Até 2030, garantir sistemas sustentáveis de produção de alimentos e implementar práticas agrícolas resilientes, que aumentem a produtividade e a produção, que ajudem a manter os ecossistemas, que fortaleçam a capacidade de adaptação às mudanças do clima, às condições meteorológicas extremas, secas, inundações e outros desastres, e que melhorem progressivamente a qualidade da terra e do solo - Aumentar o investimento, inclusive por meio do reforço da cooperação internacional, em infraestrutura rural, pesquisa e extensão de serviços agrícolas, desenvolvimento de tecnologia, e os bancos de genes de plantas e animais, de maneira a aumentar a capacidade de produção agrícola nos países em desenvolvimento, em particular nos países de menor desenvolvimento relativo
6 - ÁGUA POTÁVEL E SANEAMENTO	<ul style="list-style-type: none"> - Até 2030, aumentar substancialmente a eficiência do uso da água em todos os setores e assegurar retiradas sustentáveis e o abastecimento de água doce para enfrentar a escassez de água, e reduzir substancialmente o número de pessoas que sofrem com a escassez de água - Até 2020, proteger e restaurar ecossistemas relacionados com a água, incluindo montanhas, florestas, zonas úmidas, rios, aquíferos e lagos
7 - ENERGIA LIMPA E ACESSÍVEL	<ul style="list-style-type: none"> - Até 2030, reforçar a cooperação internacional para facilitar o acesso a pesquisa e tecnologias de energia limpa, incluindo energias renováveis, eficiência energética e tecnologias de combustíveis fósseis avançadas e mais limpas, e promover o investimento em infraestrutura de energia e em tecnologias de energia limpa - Até 2030, expandir a infraestrutura e modernizar a tecnologia para o fornecimento de serviços de energia modernos e sustentáveis para todos nos países em desenvolvimento, particularmente nos países de menor desenvolvimento relativo, nos pequenos Estados insulares em desenvolvimento e nos países em desenvolvimento sem litoral, de acordo com seus respectivos programas de apoio
13 - AÇÃO CONTRA MUDANÇA GLOBAL DO CLIMA	<ul style="list-style-type: none"> - Integrar medidas da mudança do clima nas políticas, estratégias e planejamentos nacionais - Melhorar a educação, aumentar a conscientização e a capacidade humana e institucional sobre mitigação global do clima, adaptação, redução de impacto, e alerta precoce à mudança do clima
15 VIDA TERRESTRE	<ul style="list-style-type: none"> - Até 2020, promover a implementação da gestão sustentável de todos os tipos de florestas, deter o desmatamento, restaurar florestas degradadas e aumentar substancialmente o florestamento e o reflorestamento globalmente - Até 2030, combater a desertificação, e restaurar a terra e o solo degradado, incluindo terrenos afetados pela desertificação, secas e inundações, e lutar para alcançar um mundo neutro em termos de degradação do solo

Fonte: Elaborado pela autora baseado nos objetivos da ONU para o desenvolvimento sustentável na Agenda 2030 (ONU, 2016).

No Estado de Mato Grosso do Sul, dentro do período analisado neste trabalho (2016-2019), houve a ação de hasteamento da bandeira do desenvolvimento sustentável nas sedes da governadoria, de modo a sinalizar o compromisso do estado em incorporar os 17 ODS à gestão estadual (Segov, 2016).

2.1.3. Governança

O termo governança é utilizado em diferentes áreas do conhecimento, como por exemplo nas relações internacionais, na administração privada, na administração pública, e por isso seu conceito não é unívoco (Secchi, 2009). Sobre o tema, Alves afirma que:

Governança é um conceito frequentemente difuso, podendo ser aplicado tanto a métodos de gestão da empresa (governança corporativa) quanto a meios de preservação do meio ambiente (governança ambiental) ou formas de combate ao suborno e à corrupção de funcionários públicos (governança pública). Não obstante seu caráter difuso, o conceito de governança tem como ponto de partida a busca do aperfeiçoamento do comportamento das pessoas e das instituições. (Alves, 2001).

A governança pública se apresenta como uma proposta para lidar com a diversidade dos atores sociais, a incapacidade do Estado em lidar com os problemas coletivos e como uma resposta à administração pública gerencial, apresentando um modelo que busca o fortalecimento das políticas públicas (Secchi, 2009).

A definitiva globalização dos mercados e a facilidade do trânsito das informações gera no Estado a pressão pela apresentação de resultados, em busca de sua própria legitimação. As crises econômicas, o esgotamento do modelo de bem-estar social, os desafios enfrentados por estados e municípios levam os estudiosos a pensarem novos modelos de administração que atendam aos desafios da gestão pública que se apresentam (Teixeira; Gomes, 2019).

O modelo de governança pública propõe maior interação entre o Estado e os demais stakeholders (sociedade, empresas, mercado). Apresenta-se assim como instrumento de fortalecimento da democracia, pois proporciona maior participação popular na elaboração das políticas públicas (Secchi, 2009; Teixeira; Gomes, 2019). Um exemplo de aplicação da governança pública no Brasil são as experiências de orçamento participativo.

No modelo de governança pública, ocorre a superação da distinção entre política e administração, com destaque para as funções de controle e coordenação para os entes administrativos, e o cidadão que atua ao lado da administração (Secchi, 2009). Por outro lado,

a governança pública envolve o desenvolvimento de mecanismos que proporcionem maior efetividade às políticas públicas, transparência e fortalecimento das instituições (Teixeira; Gomes, 2019).

Com a governança pública, propõe-se um modelo que aproxime o gestor público do cumprimento de suas propostas. Mas vai além do cumprimento das metas, buscar estabelecer um conjunto de procedimentos e ferramentas que permitam que as políticas públicas sejam implementadas com eficiência e com a inclusão da sociedade. Com a participação dos interessados, aumenta-se a legitimação do processo e dos resultados de modo que os interessados possam perceber em seu cotidiano os resultados daquelas políticas (Teixeira; Gomes, 2019). Nesse sentido, Diniz ressalta:

Governança, por outro lado, diz respeito à capacidade governamental em sentido amplo, envolvendo a capacidade de ação estatal na formulação e implementação das políticas, tendo em vista a consecução de metas coletivas. Refere-se ao conjunto dos mecanismos e procedimentos para lidar com a dimensão participativa e plural da sociedade, o que implica expandir e aperfeiçoar os meios de interlocução e de administração do jogo de interesses. (Diniz, 1998)

Existem diversos mecanismos que incluem o conceito de governança durante o processo orçamentário, desde o planejamento até a sua aprovação. A realização de audiências públicas nas quais os cidadãos têm a oportunidade de ouvir as propostas dos governantes para as diversas áreas de interesse social (meio ambiente, segurança, educação e outros), oportunidade para que os diferentes stakeholders apresentem suas propostas e contribuições, transparência na apresentação nas propostas e no processo decisório. Sobre o tema, Secchi, Coelho e Pires (2019). explica:

Todo o processo orçamentário, ademais, se dá sob a vigilância dos agentes dos controles interno (auditorias internas ou congêneres e externo (Tribunais de Contas por exemplo), focados em garantir lisura e impessoalidade nos atos e fatos das finanças públicas, além de garantia de bom uso do dinheiro público. Pode acontecer, ainda, de o governo adotar formas de controle social, como os orçamentos participativos e os conselhos gestores de políticas públicas. Embora em todas essas formas de controle complexifiquem e tornem mais morosa a despesa pública e, por conseguinte, as ações das políticas públicas, são altamente desejáveis do ponto de vista da garantia de atitude republicana e democrática na gestão governamental (Secchi; Coelho; Pires, 2019).

Durante a fase de implementação dos programas e ações orçamentárias aprovadas, os mecanismos de governança podem colaborar com o acesso às informações, seja por meio de um canal direto de comunicação, mas também por portais de transparência com informação acessível e compreensível por qualquer cidadão. O meio ambiente é tema a ser contemplado nesse processo, cabendo ao poder público o desafio de conciliar as necessidades econômicas e

de desenvolvimento regional, com a qualidade de vida dos cidadãos e o desenvolvimento sustentável (Moura, 2016b).

A governança se apresenta como um modelo que pode fazer frente aos desafios que compõem o tripé da sustentabilidade⁴, na busca pela conciliação dos interesses e necessidades da economia, da sociedade e da preservação do meio ambiente. Canotilho (2010) defende a que as metas ambientais podem ser alcançadas, a exemplo dos acordos ambientais no âmbito internacional, através do uso das ferramentas de governança voltadas para o meio ambiente:

Uma posição particular demonstrativa da nova ordem ambiental inspirada nas ideias de *global legal pluralism* e de *good governance ambiental*, é a que procura fugir aos códigos binários da forma jurídica (directividade/flexibilização) e aos códigos binários das éticas ou moralidades ecológico-ambientais (“natureza como recurso”/ “natureza como santuário”) através da institucionalização de mecanismos nacionais e internacionais de cooperação e controlo da prossecução das metas ambientais. O exemplo mais elaborado de *good governance global* é o do Protocolo de Quioto que entrou em vigor em 16 de fevereiro de 2005. (Canotilho, 2010)

Para Neves *et al* (2017), a governança pública e a sustentabilidade são desafios que o Estado precisa enfrentar para fazer frente aos seus deveres perante a sociedade:

Correlatamente à necessidade de uma governança pública efetiva, tem-se o dever do Estado em fomentar a produção e consumo de bens e serviços orientando-se por princípios sustentáveis, visando minimizar efeitos socioambientais para que o desenvolvimento seja efetivamente sustentável (Neves *et al*, 2017).

Para o alcance de uma sociedade pautada pela sustentabilidade, faz-se necessária uma gestão pública eficiente, atuação da sociedade organizada, espaço para debate, transparência e conservação ambiental. O conceito de governança traz ao Estado os meios para a concretização das demandas, a possibilidade de servir como intermediador entre as demandas dos diferentes stakeholders e a prestação de serviços públicos adequados (Santos; Azevedo; Malafaia, 2022).

Canotilho (2010) defende a sustentabilidade como princípio estruturante do estado constitucional, e que deve ser concretizado pela atuação dos gestores. Acerca da importância da sustentabilidade, ele defende:

Um conhecido juspublicista alemão (PETER HÄBERLE) escreveu recentemente “que é tempo de considerar a sustentabilidade como elemento estrutural típico do Estado que hoje designamos Estado Constitucional”. Mais do que isso: a sustentabilidade configura-se como uma dimensão auto compreensiva de uma constituição que leve a sério a salvaguarda da comunidade política em que se insere. Alguns autores aludem mesmo ao aparecimento de um novo paradigma secular, do gênero daqueles que se

⁴ O tripé da sustentabilidade (*Triple Bottom Line*), é expressão que se refere as três dimensões do desenvolvimento sustentável, quais sejam: econômica, social e ambiental (Santos; Malafaia, 2022).

sucederam na gênese e desenvolvimento do constitucionalismo (humanismo no séc. XVIII, questão social no séc. XIX, democracia social no séc. XX, e sustentabilidade no séc. XXI). (Canotilho, 2010).

A maior participação dos stakeholders em diferentes fases do processo, a amplo acesso à informação e a implementação dos mecanismos de accountability são favoráveis ao desenho de políticas públicas mais próximas das necessidades sociais e aumenta também a chance da sua concretização, pela pressão dos interessados (Secchi; Coelho; Pires, 2019).

2.2. Orçamento público

O orçamento é um documento central da política governamental: ele mostra quais objetivos serão priorizados no ano seguinte e no médio prazo (Speeden; Perez, 2020).

Para Abreu e Câmara (2015), o orçamento público pode ser compreendido como um instrumento estruturante de ação governamental. Giacomoni (2009) também afirma que o orçamento público nasceu como instrumento de controle político, e de caráter eminentemente contábil, e evoluiu ao longo do século XIX e do século XX, para ser um instrumento de administração pública.

Oliveira e Ferreira (2017) definem o orçamento como um pacto de confiança por meio do qual o povo defere aos seus governantes parcela de seus recursos para que estes sejam utilizados em prol do bem-estar das necessidades sociais.

A partir do orçamento, é possível compreender quais são as ações pretendidas pelo chefe do poder executivo para o seu mandato, quais serão as políticas públicas priorizadas pela sua administração, e assim compreender o plano de governo da sua gestão (Abreu; Câmara, 2015).

No Brasil, na década de 1960, foram aprovadas leis federais que trouxeram para o tema elementos que permitiram compreender o orçamento como algo além de uma peça contábil: a Lei Federal nº 4320/1964, que institui as normas de direito financeiro e incorporou aos normativos o termo “programa”, embora não apresentasse a sua conceituação e o Decreto-Lei 200/1967 que, por sua vez, apresentou o conceito de planejamento (Giacomoni, 2009).

Por outro lado, Abreu e Câmara (2015) fazem críticas ao modelo, pois entendem que se tratou de um movimento de modernização conservadora e com pouca representatividade, considerando que as decisões eram concentradas junto ao poder executivo e com pouca participação do poder legislativo.

O movimento de aproximar o orçamento da característica de um instrumento de planejamento se consolidou com a Constituição Federal de 1988 (CF 88), que recepcionou as

normas federais e apresentou um modelo de ciclo orçamentário composto por normas interdependentes, com o objetivo de integrar planejamento e orçamento (Silva; Izá, 2020).

O modelo orçamentário é composto pelo plano plurianual (PPA), pela lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e pela lei orçamentária anual (LOA). Nesse sentido, compete ao chefe do poder executivo a execução dos programas orçamentários nos termos estabelecidos pelas leis orçamentárias. Embora a proposta das leis orçamentárias seja do poder executivo, ela pode sofrer alterações mediante emendas pelos membros do poder legislativo, aos quais compete a sua aprovação (Silva; Izá, 2020).

O plano plurianual é um documento formulado para regular a execução dos programas de governo e aplicação dos recursos orçamentários pelo período de 4 anos. Trata-se de um instrumento que deve orientar os investimentos, planos e programas nacionais, regionais e setoriais (Silva, 2005). O modelo foi desenhado de modo a traduzir um sistema coerente e harmônico, na medida que o planejamento de médio e curto prazo, a destinação de recursos e a arrecadação devem se pautar pelo PPA (Abreu; Câmara, 2015). Para Giacomoni (2009):

Como uma das principais novidades do novo marco constitucional, o Plano Plurianual (PPA) passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual. (Giacomoni, 2009).

Segundo (Secchi,, Coelho e Pires (2019), é possível compreender a relação entre os orçamentos e as políticas públicas por meio do PPA, já que esse deve incluir as políticas públicas que já foram discutidas e escolhidas como prioritárias pelo governo. Dessa forma, a inclusão de uma política pública no PPA representa a tomada de decisão de uma gestão, que a partir de então deverá cumprir metas anuais de concretização dessas políticas.

Oliveira e Ferreira (2017) entendem o orçamento como elemento estrutural da democracia, e dessa forma afirmam:

Como elemento estrutural democrático, a peça orçamentária deve refletir, em última instância, o intento de concretização dos direitos e garantias fundamentais, por meio da efetivação das políticas públicas no uso eficiente dos recursos públicos. Nesse sentido, torna-se imperiosa a avaliação responsável no que tange à gestão orçamentária no contexto de seu real objetivo: um instrumento democrático fundamental para a garantia dos direitos fundamentais. (Oliveira; Ferreira, 2017).

Nesse sentido, a LDO deve ser elaborada considerando o andamento dos programas e projetos estabelecidos no PPA, tendo em vista possíveis atrasos, queda de arrecadação, necessidade de alocação de recursos, com vistas a garantir a execução do planejamento para o

quadriênio (Abreu; Câmara, 2015). Além disso, a LDO deve trazer os elementos que irão orientar a elaboração da LOA, que deverá conter as metas e programas que serão executadas no próximo exercício com fundamento no elenco de prioridades estabelecido pela LDO (Silva, 2005).

A LOA, por se tratar da lei mais próxima da execução orçamentária, possui nível de detalhamento que a faz ser composta por três orçamentos, quais sejam: o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social (Silva, 2005). Seu conteúdo deve ter coerência com as demais leis orçamentárias (PPA e LDO) bem como apresentar informações detalhadas acerca dos recursos que serão destinados aos programas, projetos e atividades (Tribunal de Contas da União, 2020).

Dessa forma, uma vez que o meio ambiente consiste em um direito fundamental, com a imposição constitucional ao poder público de assegurar a efetividade a esse direito⁵, é possível afirmar que as políticas públicas e os programas voltados ao meio ambiente devem ser incluídos no orçamento, com a adequada previsão dos recursos necessários para a sua realização.

O orçamento envolve os processos de planejamento, execução, monitoramento e auditoria dos programas financeiros para uma das tarefas mais desafiadoras da gestão pública, qual seja, a alocação dos recursos limitados entre bens e serviços que atendam aos cidadãos de forma eficaz e eficiente (McQuestin; Noguchi; Drew, 2021).

O sucesso no cumprimento dos programas orçamentários representa benefícios para o país, pois além de ser indicativo do compromisso dos agentes públicos com o projeto por meio dos quais eles foram eleitos, também demonstra a aplicação dos recursos públicos para a sua finalidade e para o atendimento das necessidades da sociedade. Dessa forma, o cumprimento dos projetos e programas governamentais são elementos que contribuem para o crescimento nacional (Patanakul *et al*, 2015).

Os problemas econômicos, e o aumento da dívida pública nos países desenvolvidos levaram ao aumento do interesse pelo acompanhamento do processo orçamentário e da política fiscal (Santiso, 2015). No Brasil, as questões são as mesmas, e também são diversos os problemas identificados ao longo do processo orçamentário, dos quais pode-se destacar: transparência na gestão fiscal, a qualidade da equipe técnica e o trabalho de fiscalização dos controles interno e externo (Speeden; Perez, 2020).

⁵ Artigo 225, parágrafo 1º da constituição federal.

Desde a década de 1990, mais de 120 países adotam o modelo orçamentário plurianual, com metas de curto e médio prazo (Vlaicu *et al.*, 2014). É um modelo que permite a melhor percepção das políticas de governo, possibilita a elaboração de programas de maior alcance, projetos de infraestrutura, projetos de pesquisa, além de implantar novas tecnologias e sistemas.

Se por um lado o orçamento com planos plurianuais possibilita o desenvolvimento de projetos de maior impacto, por outro lado ele exige uma equipe especializada e altamente capacitada para a sua elaboração, é uma máquina pública eficiente para que todas as fases do projeto sejam cumpridas conforme o cronograma, e a atuação tempestiva dos órgãos de fiscalização.

Em estudo realizado no orçamento australiano, com base em painel de dados de seis anos, os resultados sugerem uma relação percentual entre eficiência técnica e descontrolado nas despesas públicas. Os pesquisadores estimam que para cada 0,6% de redução na eficiência técnica da equipe, há um aumento de 1% na imprecisão das despesas (McQuestin; Noguchi; Drew, 2021).

As informações sobre gastos ambientais se constituem em um elemento essencial para apoiar a mensuração da eficiência e eficácia das políticas de meio ambiente e a obtenção de indicadores de desenvolvimento sustentável que possam ir além do PIB, em um sistema de contas econômicas e ambientais (Moura *et al.*, 2017).

O meio ambiente é tema de destaque no orçamento público. Isso porque, além do cumprimento das metas que foram aprovadas, o orçamento ainda deve estar preparado para eventual incremento na destinação de recursos para a área ambiental, com margem de gastos e flexibilidade. Ele deve estar preparado para as diversas situações relacionadas a questão ambiental, a exemplo dos desastres naturais. Também deve ser apto a se adaptar às necessidades dos stakeholders (Rubin, 2019). A necessidade de papel ativo dos três níveis de gestão (federal, estadual e municipal) no processo, captando as informações e atuando na adequada alocação das receitas e despesas é observada (Rubin, 2019).

O tema das energias renováveis vem tomando destaque nas publicações sobre gestão ambiental e recursos financeiros. Também se destaca o tema as energias renováveis para a questão ambiental no planeta, e o papel do poder público no processo, com a necessidade de que as políticas ambientais contemplem o tema indo além da ação direta do Estado na aplicação dos recursos públicos, em ação relacionadas a políticas fiscal de subsídios e benefícios fiscais (Ahmed *et al.*, 2021).

Houve aumento substancial de publicações que relacionam os temas de gestão, finanças e meio ambiente a partir de 2010. São trabalhos que se diferenciam por tratar de temas relacionados à mitigação dos efeitos causados pelas alterações climáticas e governança ambiental. Com relação a agenda 2030, os autores identificaram que os temas mais tratados se relacionam à ODS 7 (energia limpa e acessível) e à ODS 13 (ação climática) (Tao *et al.*, 2022).

2.2.1. Modelo de orçamento-programa e os programas orçamentários

O modelo de orçamento programa busca conciliar diversos tipos de controle e planejamento administrativo num único documento. A peça orçamentária reúne as informações sobre o volume de recursos previstos pela gestão (receitas), a previsão de gastos (despesas), e as ações que serão realizadas como a realização de obras, projetos sociais, contratações, implementação de políticas públicas, detalhadas através dos programas e ações orçamentárias (Giacomoni, 2009).

Os programas são os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos seus objetivos (Giacomoni, 2009). Eles representam o detalhamento das políticas públicas que o governo planeja executar durante o período da sua gestão. Moura et al. (2017) entendem que os programas retratam a agenda do governo, organizada por recortes de políticas públicas.

Para Secchi, Coelho e Pires (2019) a elaboração do orçamento plurianual, com a definição dos programas e ações orçamentárias, bem como da previsão de recursos destinados a eles, representa a quarta etapa do ciclo da política pública, a etapa da tomada de decisão.

A elaboração do orçamento programa exige esforço de planejamento por parte da administração, detalhamento dos objetivos, estudos técnicos, metas claras, objetivas e mensuráveis (indicadores). É preciso estabelecer de forma adequada quais serão as competências dos gestores para a implementação da programação dentro do horizonte de tempo estabelecido, considerando que no Brasil o ciclo do orçamento plurianual é de quatro anos (Giacomoni, 2009). Secchi, Coelho e Pires (2019) destacam os desafios do modelo:

Portanto, uma prática orçamentária que desconsidere ou considere inadequadamente o rico e conflituoso processo de gestão das políticas públicas empobrece a dimensão financeira do governo. Por outro lado, uma prática de gestão de políticas públicas que desconsidere a orçamentação estará desprovida de possibilidades bem administradas de materialização financeira, diminuindo a qualidade da intervenção governamental sobre a realidade (Secchi, Coelho; Pires, 2019).

O modelo está estruturado no Decreto-Lei nº 200 de 1967, que apresenta o detalhamento do orçamento pelos critérios de classificação de despesa, funções do Estado, programas de governo, subprogramas, projetos e atividades. Nunes *et al.* (2015) destacam a importância do programa orçamentário dentro dessa estrutura, pois ele representa o elo entre os planos administrativos da gestão e o orçamento financeiro que pretende ser executado durante o exercício. Para Giacomoni (2009) o programa é o elemento básico do modelo, e pode ser caracterizado por 3 elementos:

- a) Representa o nível máximo de classificação do trabalho a cargo das unidades administrativas superiores do governo (ministérios, autarquias, fundações, empresas etc.);
- b) É traduzido por um produto final;
- c) Que representa os objetivos para os quais a unidade foi criada (Giacomoni, 2009, p. 174).

O Referencial de Controle de Políticas Públicas do Tribunal de Contas da União (TCU) (2020) destaca que a realização da auditoria deve levar em conta as práticas de governança adotadas pelo ente, bem como a necessidade de que todas as políticas estejam previstas nas leis orçamentárias, por exigência constitucional⁶.

Quanto aos elementos básicos que devem constar no programa, relaciona os seguintes: delimitação do problema a ser enfrentado ou mitigado; as alternativas existentes para combater o problema e indicação de seus respectivos custos; os resultados pretendidos pela intervenção; e o volume de recursos financeiros estimados (TCU, 2020).

No tocante aos meios de fiscalização da implementação dos programas, o TCU defende em seu referencial que cabe ao gestor cumprir o estabelecido na lei de acesso à informação⁷.

Os ministros do TCU já se manifestaram sobre a obrigatoriedade de divulgação, em formato adequado, de dados necessários ao acompanhamento de políticas e programas governamentais, em formato eletrônico, aberto e acessível por sistemas externos, bem como da necessidade a existência de sistema de indicadores que permitam o acompanhamento da realização das políticas públicas, com a inclusão dos indicadores no PPA, conforme pode-se ler no trecho no julgamento do acórdão 2.513/2016:

- 9.5.1. a obrigatoriedade de divulgação, em formato adequado, de dados necessários ao acompanhamento de políticas e programas governamentais, em formato eletrônico, aberto e acessível por sistemas externos, consoante o disposto no inciso I do art. 6º, inciso VII do art. 7º e inciso V do art. 8º da Lei

⁶ Art. 167. § 1º Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (BRASIL, 1988).

⁷ Lei Federal nº 12.527 de 18 de novembro de 2011.

12.527/2011;

9.5.2. a ausência de um sistema de indicadores-chaves nacional contraria dispositivos constitucionais e legais e deve estar refletido nas diretrizes estratégicas do PPA com a finalidade de informar periodicamente a posição e a evolução do nível do desenvolvimento nacional; (...). (TCU, 2020).

A apresentação de relatórios é uma maneira de tornar públicas as informações para os diferentes stakeholders (cidadãos, usuários dos serviços, órgãos de fiscalização) ampliando o acesso à informação, dando publicidade à aplicação dos recursos públicos e atuando como ferramenta com potencial de conscientizar os cidadãos da importância do acompanhamento da execução orçamentária (Cruz *et al.*, 2009).

2.3 Orçamento público no Estado de Mato Grosso do Sul

Assim como no âmbito federal, é a constituição estadual quem traz as regras centrais para o sistema orçamentário, no Estado de Mato Grosso do Sul, como ente federado, a CEMS, trouxe as regras orçamentárias. Trata-se de sistema estruturado nos mesmos moldes do modelo federal.

O PPA é o instrumento de planejamento governamental quadrienal. Como ferramenta de planejamento e de gestão, organiza as ações do Estado, define os objetivos e as metas. Ele se submete às revisões anuais para adequação ao andamento das ações ao longo do período, e está previsto no artigo 160 da CEMS (Mato Grosso do Sul, 2019).

A lei que estabelece o PPA apresenta as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública estadual para despesas de capital e outras decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. A Constituição Estadual de Mato Grosso do Sul (CE 1989) regulamenta a elaboração das leis orçamentárias nos artigos 160 a 165. Segue o modelo da CF/1988, pois confere ao chefe do poder executivo prerrogativa da propositura dos projetos de leis orçamentárias, e aos deputados a propositura de emendas parlamentares (Mato Grosso do Sul, 1989).

O modelo orçamentário inclui ainda a LDO. Ela apresenta as metas e prioridades da administração pública estadual, e as despesas de capital para o próximo exercício. Ela também orienta a elaboração da LOA, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. A lei orçamentária anual, por sua vez, é trazida pelos parágrafos 4º, 5º e 6º do artigo 160 da carta magna estadual. Com informações mais detalhadas sobre como os recursos públicos serão aplicadas nas unidades estaduais, é composta pelo orçamento fiscal, pelo orçamento de investimentos e pelo orçamento

da seguridade social (Mato Grosso do Sul, 1989).

Para a organização das informações no orçamento, a administração pública estabelece um sistema de dados padronizados. Esse sistema é descrito no manual técnico orçamentário. Ele permite a apresentação das informações de forma padronizada e acessível para os gestores e para a sociedade (Mato Grosso do Sul, 2019).

O presente trabalho se dedicou à análise e discussão da execução das ações orçamentárias de tema ambiental, e utilizou os conceitos de função orçamentária, subfunção orçamentária, programa orçamentário e ação orçamentária.

O manual técnico orçamentário define função como o maior nível de agregação das diversas áreas do setor público e reflete a competência institucional do órgão, como por exemplo educação, cultura e meio ambiente (Mato Grosso do Sul, 2019). A subfunção é uma categoria de detalhamento da função e evidencia a natureza da ação governamental.

Os programas orçamentários, por sua vez, são o conjunto estruturado das ações orçamentárias. Eles são orientados para a realização dos objetivos estratégicos da administração durante o período de quatro anos (Mato Grosso do Sul, 2019). Os programas se localizam num nível abaixo das subfunções. Já as ações orçamentárias registram a operação da qual resultam produtos (bens ou serviços) que contribuem para atender ao objetivo de um programa.

O manual técnico orçamentário do Estado de Mato Grosso do Sul (MTO) classifica os programas em três categorias: programas temáticos, programas de gestão e manutenção e programas de operações especiais. Os programas temáticos reúnem as ações governamentais dirigidas à entrega de bens e serviços à sociedade elencados a partir das políticas públicas que compõe a agenda do governo. Os programas de gestão e manutenção são compostos por ações relacionadas ao apoio, gestão e manutenção da atuação governamental (Mato Grosso do Sul, 2019). São os custos operacionais das unidades, para o alcance das suas finalidades legais.

Já os programas de operações especiais são criados para fins de organização orçamentária e administrativa, como por exemplo o programa de encargos financeiros. (Mato Grosso do Sul, 2015).

Dentro do universo do orçamento, a gestão ambiental está classificada como função orçamentária, cuja finalidade se refere ao planejamento das políticas públicas ambientais (Miscali *et al.*, 2020).

2.4 Estrutura administrativa do Estado de Mato Grosso do Sul

A estrutura administrativa do poder executivo do Estado de Mato Grosso do Sul está disciplinada na Lei Estadual nº 4640/2014 (Mato Grosso do Sul, 2014). A competência para execução das políticas ambientais ficou inicialmente a cargo da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento (Semade) e de uma das autarquias a ela vinculadas, o Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul (Imasul), conforme o artigo 10, inciso I, alínea g (Mato Grosso do Sul, 2014).

A Semade foi criada como órgão de estrutura finalística de gestão do poder executivo de Mato Grosso do Sul (Mato Grosso do Sul, 2014). Com 16 competências, elencadas no artigo 24 da lei nº 4640/2014, destacam-se o planejamento, a coordenação, a supervisão e o controle das ações relativas ao meio ambiente, a formulação e a execução da política e das diretrizes governamentais fixadas para o meio ambiente (Mato Grosso do Sul, 2014).

No ano de 2017, o Estado de Mato Grosso do Sul passou por uma reforma que reduziu a estrutura administrativa (Portal do Governo de Mato Grosso do Sul, 2017). Com a aprovação da Lei Estadual nº 4982/2017, houve a fusão da Secretaria de Agricultura Familiar com a Secretaria de Meio Ambiente e Desenvolvimento Econômico, dando origem à Secretaria de Estado de Produção, Desenvolvimento Econômico, Meio Ambiente e Agricultura Familiar (Semagro) (Mato Grosso do Sul, 2017).

A Semagro passou a ser a Secretaria de Estado com competência para a execução dos programas e ações ambientais no âmbito do poder executivo de Mato Grosso do Sul. Conforme o artigo 24 da Lei Estadual nº 4640/2014, ela tem competência para o planejamento, coordenação, supervisão e controle de ações relativas ao meio ambiente e aos recursos naturais, formulação e execução das políticas e diretrizes governamentais fixadas para o meio ambiente e recursos naturais (Mato Grosso do Sul, 2014).

O Imasul é uma autarquia vinculada à Semagro, criada pela Lei Estadual nº 3345/2006 (Mato Grosso do Sul, 2007). Tem competência para o planejamento, coordenação, supervisão e controle das ações relativas ao meio ambiente, visando à compatibilização do desenvolvimento econômico e social com a preservação da qualidade ambiental e do equilíbrio ecológico (art. 3º) (Mato Grosso do Sul, 2014B).

2.5 Mecanismos de controle da administração pública

O uso da palavra controle para a fiscalização dos atos da administração pública, segundo

Medauar (2014), tem sua origem no período medieval, e se remete a um registro escrito com o nome dos contribuintes e dos tributos. A autora explica:

Para Giannini, o termo vem do “latim fiscal medieval”, *contra rotulum* (em francês *contre-rôle* – controle), que indica o exemplar do rol de contribuintes, dos tributos, dos censos, sobre a base do qual se verifica a operação do exator. Essa mesma origem etimológica é apontada por Roberta Lombardi, com o significado essencial de um fenômeno lógico de reexame ou revisão de uma atividade de outrem (Medauar, 2014, p. 21).

O conceito de controle na administração pública como entendemos na atualidade evoluiu com o declínio do absolutismo e a ascensão do Estado Moderno e Contemporâneo. Nesse período, diversos estudiosos construíram as bases de discussão para o conceito moderno de Estado, os limites do poder político, os meios de controle social e o papel da sociedade no processo de construção e fiscalização das decisões do soberano. Sobre o tema, Bobbio (2007) destaca que toda a construção filosófica do período, nas quais foram discutidos os limites entre o público e o privado, o papel da democracia, a separação de poderes, o contratualismo entre outros temas relevantes, foi fundamental para a administração pública:

Hoje, a história das instituições não só se emancipou da história das doutrinas como também ampliou o estudo dos ordenamentos civis para bem além das formas jurídicas que os modelaram; dirige suas pesquisas para a análise do concreto funcionamento, num determinado período histórico, de um específico instituto, através dos documentos escritos, dos testemunhos dos atores, das avaliações dos contemporâneos, progredindo do estudo de um instituto fundamental como, por exemplo, o parlamento e as suas vicissitudes nos diversos países, ao estudo de institutos particulares como o secretário de Estado, o superintendente, o gabinete secreto, etc., através dos quais torna-se possível descrever a passagem do Estado feudal à monarquia absoluta, ou a gradual formação do aparato administrativo, através do qual pode-se reconstruir o processo de formação do Estado moderno e contemporâneo (Bobbio, 2007).

Durante a revolução francesa, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 garantiu expressamente aos cidadãos o direito de informação acerca da aplicação dos recursos públicos feita pelos governantes. Ela deixou clara que a partir daquele momento o governante passou a ser reconhecido como gestor dos recursos públicos dos contribuintes, e não como detentor absoluto que pode aplicá-los sem vinculação à sua finalidade (AGUIAR, 2013).

Art. 14.º - Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si mesmos ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

Art. 15.º - A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração. (Ambafrance, 2017, p. 1).

A Declaração de Direitos citada se apresenta como um documento que se destaca por escrever sobre a gênese do controle externo. No entanto, o controle pode ser observado de diversas formas na administração pública. É possível identificar o controle dentro da própria estrutura administrativa interna do órgão (controle hierárquico), o controle da administração sobre os seus próprios atos (autocontrole) (Medauar, 2014).

O controle também pode ser observado na relação entre os três poderes (executivo, legislativo e judiciário). A teoria da separação dos poderes, desenvolvida com destaque por John Locke, ao defender a supremacia do poder legislativo, e o sistema de freios e contrapesos trazido por Montesquieu representam formas de controle que foram internalizadas por diversos ordenamentos (Alves, 2018).

No Brasil, esse tipo de controle pode ser observado durante o processo orçamentário. A elaboração do projeto orçamentário é prerrogativa do poder executivo. Porém, para a sua aprovação, é necessária a análise e votação pelo poder legislativo, que possui competência para realizar emendas ao projeto inicial. Durante a execução orçamentária, o poder de aplicação dos recursos volta para o poder executivo; no entanto, ao final do exercício financeiro, ele deve prestar contas ao poder legislativo, a quem cabe aprovar ou não as contas dos exercícios (Giacomoni, 2009).

Meirelles, Burle Filho e Burle define o controle na administração pública como a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro (Meirelles; Burle Filho; Burle, 2016).

Para Medauar, o tema do controle tem como fundamento o direito de os cidadãos exigirem dos agentes públicos prestação de contas dos atos da sua administração, já que a eles foi delegado o poder de gerir os recursos de toda a coletividade em prol do bem comum. Trata-se de tema da maior relevância, relacionado ao grande problema brasileiro da corrupção, pois quanto mais efetivos se mostrassem os mecanismos de controle sobre a Administração Pública, menor seria o índice de corrupção (Medauar, 2018). Ela faz um conceito amplo de controle:

Em acepção ampla, o controle significa a verificação da conformidade da atuação da Administração Pública a certos parâmetros, independentemente de ser adotada, pelo controlador, na medida que afete, do ponto de vista jurídico, a decisão ou o agente. Na acepção mais ampla se inclui o chamado *controle social*, do que fornece exemplo a representação contra irregularidades a Tribunal de Contas – cidadão que representou não adota medidas jurídicas relativas a decisões ou a agentes, de forma direta, mas pode desencadear a atividade do órgão de controle (Medauar, 2014, p.32).

Existem diversas formas pelas quais se percebe o exercício do controle dentro da administração pública. É possível classificar o controle por diferentes critérios, como por exemplo, pela natureza do poder que o exerce (executivo, legislativo, judiciário), conforme o órgão que o realiza (interno ou externo), o momento no qual o controle é exercido (prévio, concomitante ou subsequente), o aspecto do controle (legalidade, mérito, ou ambos), o fundamento do controle (hierárquico, finalístico) (Meirelles; Burle Filho; Burle, 2016).

O controle interno é instalado dentro do próprio órgão público, e tem como função orientar os gestores no processo de tomada de decisões, de modo que no Brasil eles podem participar por exemplo do processo de licitação. Também cabe ao controle interno ter contato com o departamento jurídico, o setor administrativo, a gerência, o financeiro, o contábil, e de recursos humanos. O controle interno também se comunica com o controle externo (Speeden; Perez, 2020).

Considerando o objetivo deste trabalho, focar-se-ão os estudos no controle externo na administração pública, em especial, aquele exercido pelo tribunal de contas.

2.6. Controle externo na administração pública⁸

O controle externo é a modalidade na qual a fiscalização dos atos da administração é realizada por um órgão ou poder diverso daquele que realiza os atos e fatos administrativos. Esse controle é exercido com fundamento numa norma que confere ao órgão de controle externo esse poder (Meirelles *et al.*, 2016).

No Brasil, o controle externo é feito pelo poder judiciário e pelo poder legislativo. Em se tratando do controle fiscalizatórias das atividades financeira, contábil e orçamentária, os órgãos do poder legislativo têm o auxílio dos tribunais de contas.

O controle judicial exercido pelos órgãos do poder judiciário se limita ao controle de legalidade dos atos da administração e na defesa dos administrados. Quanto ao critério da legalidade, implica em analisar se o ato administrado foi realizado com observância aos princípios da legalidade, da moralidade e da finalidade (interesse público), sob pena de ser

⁸ Meirelles *et al.* (2016) destacam que também existe o controle externo popular, que na Constituição Federal de 1988 foi positivado no art. 31 parágrafo 3º da constituição federal, segundo o qual as prestações de contas municipais do poder executivo e da câmara de vereadores devem ficar à disposição dos cidadãos por sessenta dias, que podem inclusive, questionar a sua legitimidade (Meirelles *et al.*, 2016, p. 798 – livro curso de direito administrativo). Pietro destaca ainda outros meios de controle social previstos pela constituição federal, como do direito à informação (art. 5º, XXXIII); do direito de denunciar irregularidades perante o Tribunal de Contas (art. 74, §2º); do direito de participar da gestão da seguridade social (art. 194, parágrafo único, VII) (Pietro, 2013).

invalidado. Ficam fora da competência do poder judiciário a análise dos critérios de conveniência e oportunidade do ato administrativo (Meirelles *et al.*, 2016).

O controle parlamentar, por outro lado, possui caráter político, cabendo a ele exercer juízo sobre a legalidade e sobre a conveniência do ato diante dos interesses sociais (Medauar, 2018). A natureza política de seu controle, que lhe dá maiores poderes que ao judiciário, advém da maior representatividade popular de seu corpo, composto por representantes periodicamente eleitos pelos cidadãos, bem como das competências constitucionais para aprovação de leis que impõe tributos e decidem sobre a aplicação dos recursos (Alves, 2018).

2.6.1. Controle externo exercido pelos tribunais de contas

O controle externo realizado pelos tribunais de contas se caracteriza como controle parlamentar indireto, na medida em que se vincula ao poder legislativo. Ele pode ser exercido de forma prévia, concomitante ou posterior.

Para Speeden e Perez (2020), a atuação fiscalizatória dos controles interno e externo é fundamental para a garantia da adequada destinação e aplicação dos recursos públicos no alcance das suas finalidades. Além da necessidade de servidores capacitados no planejamento e execução dos programas orçamentários, e da transparência nos atos da administração pública, os entes de controle externo exercem papel relevante no processo, tendo em vista que trazem aos gestores o compromisso de apresentação de resultados, bem como a expectativa de controle serve como motivador para a manutenção de organização nos procedimentos, desenvolvimento de protocolos de gestão, padronização de rotinas e documentação dos atos.

O modelo de tribunal de contas adotado no Brasil possui inspiração no modelo francês, que já no século XIX possuía a corte de contas para análise de prestação de contas, com a diferença de que na França o modelo de tribunal é independente dos demais poderes, enquanto no Brasil ele aparece ligado ao poder legislativo (Giacomoni, 2009).

Embora já em 1826 houvesse a proposta de instalação de um tribunal de contas no Brasil (Almeida, 2001), o primeiro tribunal de contas foi criado apenas em 1890, pelo Decreto nº 966, e instituído no ano seguinte, após a promulgação da primeira constituição republicana, em 1891 (Aguiar, 2013):

Art 89 - É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso (Brasil, 1891).

Nas décadas posteriores, o rol de competências do tribunal foi sendo pouco a pouco

ampliado. A partir da constituição de 1934, coube também ao tribunal de contas o acompanhamento da execução orçamentária, bem como o dever de julgar as contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos e apresentar parecer prévio sobre as contas do Presidente da República (Brasil, 1934).

Na constituição de 1967, houve uma alteração no perfil de trabalho dos órgãos de controle que assumem um caráter próximo ao modelo atual. São estabelecidas atribuições para a realização de auditoria financeira e orçamentária sobre os gastos dos poderes executivo, legislativo e judiciário. Trata-se do modelo atual de controle externo, cuja competência pertence ao legislativo, em atividade na qual ele recebe o auxílio do tribunal de contas.

É na constituição de 1967 que surgem pela primeira vez no texto constitucional as expressões controle externo e controle interno (Aguiar, 2013). Não obstante os temas de auditoria financeira possam passar a imagem de que as atribuições de controle se tornaram mais técnicas, verifica-se que ao tribunal de contas cabe apenas às atividades de levantamento e análise dos dados, enquanto a decisão final cabe o poder legislativo, evidenciando a força do poder político sobre o executivo (Giacomoni, 2009).

A constituição de 1988 manteve o modelo de conciliação de controle externo e controle interno, sendo o controle externo exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas de União no âmbito federal (Medauar, 2018). A fiscalização se dá quanto aos critérios da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas.

Silva e Revorêdo (2005) consideram que a análise da legalidade *se materializa com a verificação da adesão dos atos de gestão às leis* (Silva, Revoredo, 2005). Meirelles *et al.* (2016) vão além, e afirmam que a legalidade é um princípio básico da administração pública. Isso significa que ao gestor não há liberdade de agir além dos limites que a lei lhe autoriza. Suas ações devem sempre ser norteadas pelo que a lei estabelece, bem como pelas exigências do bem comum e pelos princípios que norteiam a administração pública, sob pena de responsabilidade nas esferas disciplinar, civil e penal. Sobre o princípio da legalidade, assim leciona o autor:

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa "pode fazer assim"; para o administrador público significa "deve fazer assim" (Meirelles *et al.*, 2016, p. 93,).

Medauar (2018) explica que, embora ainda exista a compreensão da legalidade no sentido na mera submissão dos fatos à lei, o conceito do princípio da legalidade evoluiu junto com as transformações do Estado, que aumentou em tamanho e complexidade. Portanto, a

verificação da legalidade alcança a observância dos princípios constitucionais e as bases do Estado Democrático de Direito, ou seja, ela alcança os *preceitos fundamentais que norteiam todo o ordenamento*.

Para Silva e Revorêdo (2005) legitimidade é conceito de definição e aplicabilidade complexa, haja vista o grau de subjetividade envolvido na avaliação da moralidade exigida para o bem público. Meirelles; Burle Filho; Burle (2016) entendem que a compreensão do conceito de legitimidade depende de dois outros para ser verificado: a moralidade e finalidade da administração.

Por moralidade, entende-se o princípio da moralidade, que possui *status* constitucional e se consubstancia em pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública (Meirelles *et al*, 2016). O administrador deve agir com honestidade, ética e de acordo com moral administrativa expressa no inciso IV do parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9784/99, segundo o qual o princípio da moralidade administrativa implica na atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé (Brasil, 1999).

Já a finalidade foi traduzida no princípio da impessoalidade, segundo o qual ao administrador público cabe apenas a prática de atos para a sua finalidade legal, qual seja, o interesse público. Dessa forma, fica vedado ao agente público agir movido por seus próprios interesses ou com a finalidade de beneficiar terceiros (Meirelles *et al*, 2016). Para Medauar (2018) os princípios da impessoalidade, moralidade e publicidade caminham juntos:

Os princípios da impessoalidade, moralidade e publicidade apresentam-se intrincados de maneira profunda, havendo, mesmo, instrumentalização recíproca; assim, a impessoalidade configura-se meio para atuações dentro da moralidade; a publicidade, por sua vez, dificulta medidas contrárias à moralidade e impessoalidade; a moralidade administrativa, de seu lado, implica observância da impessoalidade e da publicidade (Medauar, 2018, p. 118).

Silva e Revorêdo (2005) acrescentam que para a verificação da economicidade, é necessário compreender os conceitos de eficácia e efetividade, que seriam espécies do gênero economicidade. Assim, explicam:

O ato do gestor público é econômico quando, ao mesmo tempo, é eficiente, porque produz mais benefícios com menos recursos; é eficaz, porque consegue atingir as metas previamente estabelecidas nos planos e, adicionalmente; é efetivo, porque satisfaz às necessidades dos usuários/clientes, agregando resultado mensurável dos níveis de bem-estar alcançados (Silva; Revorêdo, 2005, p. 10).

A Comissão de Pronunciamentos Contábeis definiu subvenção governamental como assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas

não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade (Brasil, 2010). Trata-se de recursos destinados a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial e cultural (Brasil, 1951).

As receitas públicas, são recursos que entram em caráter definitivo nos cofres públicos, oriundos do pagamento de tributos, rendimentos, royalties, multas, dentre outros. Ocorre a renúncia de receita quando o ente credor deixa de cobrar um imposto cuja instituição é de sua competência (Broliani, 2004).

A renúncia de receita ocorre por meio de incentivos fiscais, com fundamento no argumento de que a isenção da cobrança dos tributos trará desenvolvimento local, contratação de pessoas da região e crescimento econômico. Essa situação é regulamentada pela lei de responsabilidade fiscal, e deve ser objeto de fiscalização pelo controle externo, por expressa disposição constitucional (Medauar, 2018).

A atuação do controle externo, por sua vez, também depende da existência de um arcabouço legal que lhe traga condições de trabalhar com a independência e autonomia. Nesse sentido, cabe ao poder legislativo aprovar normas que possibilitem ao controle externo auxiliá-lo na sua função fiscalizatória (Santiso, 2015).

A garantia de que os auditores possuam condições técnicas para o exercício da sua atividade é fundamental para o sucesso da fiscalização e avaliação da performance governamental (Gendron *et al.*, 2006). A literatura indica que dois elementos são fundamentais para que o trabalho da auditoria seja bem-sucedido, e são eles a independência dos auditores e os poderes que lhes são concedidos para a realização dos trabalhos (Santino, 2015).

A avaliação dos orçamentos com foco na gestão por resultados e da auditoria baseada na performance são temas em evidência e se apresentam como um possível caminho para a análise da execução dos programas orçamentários. A proposta tem como objetivo direcionar os recursos para áreas nas quais eles podem ser mais úteis e tem se mostrado com maior índice de aplicação. Acredita-se que esse tipo de análise pode influenciar de maneira positiva os gestores ao cumprimento das metas estabelecidas (Martí, 2018).

O trabalho de acompanhamento e fiscalização dos programas orçamentários realizado pelos órgãos de controle possui uma importância que vai além do poder persecutório e de cobranças aos gestores para o cumprimento dos prazos e das metas estabelecidas. Ele também pode auxiliar no refinamento do processo, na identificação de gargalos e de modelos obsoletos

que necessitam de reformulação e atualização. As razões para o não cumprimento dos programas propostos pelos gestores podem ser variadas, e por isso, quanto maior a transparência do processo, mais elementos estarão disponíveis para a realização de uma investigação bem-sucedida, por meio da qual será possível compreender as razões do insucesso do projeto proposto (Santino, 2015).

A partir da análise técnica e independente, existe a possibilidade de aprimoramento dos processos orçamentários em suas diversas fases, além do potencial de melhor atendimento das necessidades sociais. Nesse sentido, os órgãos de controle externo se apresentam como auxiliares de gestão, na medida em que os relatórios técnicos produzidos podem trazer informações relevantes para a tomada de decisões.

A auditoria do setor público é o processo sistemático de obter e avaliar de forma objetiva as evidências, para determinar se as informações ou as condições reais do objeto estão de acordo com os critérios aplicáveis (Intosai, 2013). Para tanto, o arcabouço legal apropriado é fundamental. Os órgãos de controle externo precisam estar munidos das ferramentas técnicas adequadas e poderes suficientes que permitam a realização de uma análise com profundidade. Dessa forma, as análises realizadas têm o potencial de ir além dos números e investigar as causas do sucesso ou do insucesso a execução dos programas orçamentários, possibilitando inclusive a emissão de recomendações técnicas aos gestores.

2.6.2. Modelo de relatório de gestão

Diante da percepção de que a sociedade deseja que as empresas vão além da produção e da prestação de serviços, devendo também possuir compromissos éticos, sociais e ambientais muitas organizações começaram a procurar maneiras de divulgar seus esforços nesse sentido. Passaram a emitir relatórios, adquirir certificações e passar por auditorias que legitimassem seu compromisso com a sustentabilidade (Freitas, Freire, 2017).

Nesse sentido, as empresas aumentaram a divulgação de informações voluntárias, além daquelas obrigatórias, detalhando, legitimando e interagindo com a comunidade sobre fatores sociais e ambientais. (Freitas, Freire, 2017).

Ao longo das últimas cinco décadas, as empresas buscam pela sistematização da forma de apresentação de informações de gestão que vão além dos demonstrativos contábeis, evidenciando também os valores das organizações, seus valores e compromissos assumidos diante de uma realidade na qual a sustentabilidade se apresenta como um diferencial que é valorizado pelos consumidores dos produtos e serviços prestados pelas organizações (Freitas,

Freire, 2017).

O modelo de relatório integrado foi publicado em 2013 pelo Conselho Internacional para Relato Integrado (IIRC), instituição que se define como uma coalizão global de reguladores, investidores, empresas, definidores de padrões, profissionais do setor contábil e ONGs compartilha a visão de que comunicar a geração de valor deverá ser o próximo passo evolutivo para relatos corporativos (IIRC, 2013).

Como forma de aumentar a transparência das prestações de contas das entidades públicas fiscalizadas, o TCU estabeleceu a elaboração do Relatório de Gestão (RG) na forma de Relatório Integrado (RI) por meio da decisão normativa 170 de 19 de setembro de 2018 (TCU, 2018).

Em nota de esclarecimento sobre relatório de gestão na forma de relato integrado o TCU destaca a compreensão de que a apresentação desse tipo de relatório representa um desafio para as unidades de gestão do setor público, mas por outro lado pode colaborar para que a própria organização alcance uma melhor percepção sobre seus valores e seu papel perante os stakeholders (Tribunal de Contas da União, 2023).

Assim, o relatório integrado contribui para que as organizações desenvolvam uma visão integrada da sua estratégia e planos, gerenciem seus principais riscos e tomem decisões bem fundamentadas. Por esses motivos, é usado para comunicação interna, gestão integrada e para divulgação externa (prestação de contas) (Tribunal de Contas da União, 2023).

Souza e Panhoca (2020) entendem que a construção da sustentabilidade no contexto de incorporação do relatório integrado à realidade do setor público é resultado de um processo político no qual os aspectos da sustentabilidade são incentivados no discurso das organizações, mas não exploram os elementos que compõe a sustentabilidade.

No geral, os discursos de sustentabilidade presentes nos estudos revisados foram incorporados a proposições financeiras para se adequar a narrativas organizacionais e validar as atividades das organizações e retratar a organização como um agente confiável aos olhos do público externo e enfatizar a criação de valor, conforme preconizado por Zappettini e Unerman (2016) e Tregidga et al. (2018). (Souza, Panhoca, 2020, p. 178).

O modelo do TCU possui um arcabouço mínimo de informações que devem estar contidas no relatório de gestão, sendo elas os objetivos e as metas definidos para o exercício; os resultados alcançados ao fim do exercício, demonstrando como a estratégia a governança e a alocação de recursos contribuíram para o alcance dos resultados; as justificativas para objetivos ou metas não atingidos (TCU, 2018).

2.6.3. Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul

No Estado de Mato Grosso do Sul, a constituição estadual regulamentou o controle externo em termos bastante semelhantes aos observados no nível federal. Ela declarou a competência do poder legislativo para a realização da fiscalização contábil financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta. Também estabeleceu como critérios de fiscalização os mesmos requisitos inscritos na constituição federal, quais sejam: legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas. Segue o texto da lei:

Art. 75. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação de subvenções e a renúncias de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Mato Grosso do Sul, 1989).

A constituição estadual também conferiu ao tribunal de contas do estado (TCE/MS) a competência para auxiliar a assembleia legislativa na realização da atividade de fiscalização na modalidade de controle externo (Mato Grosso do Sul, 1989).

Com base no parecer prévio elaborado pelo TCE/MS, a assembleia legislativa realiza a apreciação da prestação de contas do governo estadual. Nessa prestação de contas, o chefe do poder executivo deve apresentar os demonstrativos contábeis com a finalidade de tornar pública a aplicação dos recursos ao longo do exercício financeiro (TCE/MS, 2018).

Dessa forma, é possível avaliar o volume de recursos empenhados, o valor de recursos pagos, o total aplicado nos programas orçamentários, o montante da dívida pública, o cumprimento dos índices mínimos de aplicação de recursos para a saúde e educação (TCE/MS, 2018).

Outras competências constitucionais do controle externo são: o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta ou indireta; atos de admissão de pessoal; concessão de aposentadorias, reformas e pensões; inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário; fiscalizar as contas das empresas de cujo capital o Estado participe; fiscalização da aplicação de recursos repassados pelo Estado através de convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Municípios ou outras entidades; aplicação das sanções previstas em lei em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas; fixar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei e, em caso de

desatendimento, determinar a sustação do ato e comunicar a decisão à assembleia legislativa; representação junto ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados⁹ (Mato Grosso do Sul, 1989).

Embora o texto constitucional informe que o controle externo compete ao poder legislativo, com o auxílio do tribunal de contas, atualmente, à exceção da apreciação das contas anuais do governador, todas as demais competências são exercidas pelo tribunal de contas nos termos do artigo 21 da Lei Complementar Estadual nº 160 de 2 de janeiro de 2012 (Mato Grosso do Sul, 2012).

Assim, tem-se que a constituição estadual confere a titularidade do controle externo ao poder legislativo, e a lei complementar estadual caracteriza o TCE/MS como órgão de controle externo:

Art. 1º O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul é órgão de controle externo, nos termos das Constituições Federal e Estadual, e exercerá suas funções na forma desta Lei Complementar (Mato Grosso do Sul, 2012).

A fiscalização da execução orçamentária estadual no Estado de Mato Grosso do Sul compete TCE/MS, como órgão auxiliar da assembleia legislativa. Anualmente, as unidades gestoras da administração estadual remetem ao TCE-MS suas prestações de contas anuais, que são objeto de análise e julgamento nos termos do inciso II do artigo 77 da constituição estadual

⁹ Art. 77. O controle externo a cargo da Assembléia Legislativa será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, através de parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar do seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta ou indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público estadual, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou a outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como a da concessão de aposentadoria, reforma e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento do ato concessório;

IV - realizar por iniciativa própria, da Assembléia Legislativa, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e de entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas das empresas de cujo capital o Estado participe, de forma direta ou indireta, nos termos do estatuto próprio;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado através de convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Municípios ou outras entidades;

VII - prestar as informações solicitadas pela Assembléia Legislativa ou suas comissões, sobre fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei;

IX - se verificada a ilegalidade, assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembléia Legislativa;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (Mato Grosso do Sul, 1989).

(Mato Grosso do Sul, 1989).

Ao TCE/MS compete o julgamento das contas das pessoas físicas e jurídicas sujeitas a sua jurisdição, o que é feito por meio da prestação de contas. Tais pessoas são identificadas dentro dos processos do tribunal pelo termo jurisdicionado (Mato Grosso do Sul, 2012).

A prestação de contas é o procedimento por meio do qual, no prazo da lei ou do regulamento, o jurisdicionado está obrigado a apresentar dados, documentos e informações que permitam o exercício do controle externo pelo Tribunal. (Mato Grosso do Sul, 2012).

No ano de 2016 foi publicada a resolução TCE-MS nº 54 de 14 de dezembro de 2016 (RES 54/2016), que dispôs sobre o manual de remessa de informações, dados, documentos e demonstrativos ao TCE/MS. Ela trouxe a lista de documentos de remessa obrigatória, detalhou o conteúdo dos relatórios e dos demonstrativos que devem compor a prestação de contas das unidades gestoras, também chamadas de contas de gestão (TCE/MS, 2016).

A RES 54/2016 conceitua a prestação de contas anuais de gestão como conjunto de informações individualizadas relativas a uma determinada unidade jurisdicionada, sobre a execução do orçamento e dos atos administrativos correspondentes, passível de julgamento pelo Tribunal de Contas (TCE/MS, 2016). Outro conceito apresentado pela RES 54/2016 é o conceito de unidade gestora. A unidade gestora é a unidade orçamentária ou administrativa investida de poder para gerir créditos orçamentários e/ou recursos financeiros, próprios ou sob descentralização (TCE/MS, 2016).

A documentação exigida para composição do processo de prestação de contas anuais das unidades gestoras do poder executivo estadual está descrita no item 2 do anexo II da RES 54/2016. Ela inclui três demonstrativos contábeis sobre a execução dos programas orçamentários, quais sejam: anexo 6 - programa de trabalho por órgão e unidade orçamentária, detalhado por projeto e atividades; anexo 7 - demonstrativo de funções, programas e subprogramas por projetos e atividades, anexo 8 - demonstrativo de despesas por funções, programas e subprogramas, conforme o vínculo com os recursos e anexo 12 – balanço orçamentário (TCE/MS, 2016).

Esses demonstrativos são descritos pela Lei nº 4320/1964 (Brasil, 1964), e sua estrutura é estabelecida na Portaria nº 8 de 04/02/1995 da Secretaria de Orçamento Federal (TCE-MS, 2016).

No ano de 2018, a RES 54/2016 foi revogada pela resolução nº 88 de 03 de outubro de 2018 (RES 88/2018), que dispõe sobre o novo manual de remessa de informações, dados,

documentos e demonstrativos ao tribunal de contas (TCE-MS, 2018). A RES 88/2018 manteve os conceitos de prestação de contas anuais de gestão e de unidade gestora, e acrescentou a informação de que o termo unidade gestora é sinônimo de unidade jurisdicionada (TCE-MS, 2018).

Para a análise da execução da programação orçamentária, a RES 88/2018 manteve os demonstrativos que já eram exigidos pela RES 54/2016, e partir de 2019, incluiu também o relatório da gestão orçamentária e financeira como peça obrigatória, mas não traz informações sobre os dados que devem compor esse relatório (TCE-MS, 2018).

É com base na documentação relacionada no manual de remessa que o tribunal analisa e avalia a regularidade da execução orçamentária de cada exercício financeiro e, por consequência, o cumprimento dos programas e das ações orçamentárias previstos, respectivamente, no plano plurianual e na lei orçamentária anual. A execução das ações orçamentárias, enquanto componentes dos programas orçamentários, representa a concretização dos planos de governo propostos pelos gestores públicos com o objetivo de atender as demandas da sociedade.

A importância do acompanhamento da execução orçamentária é tema de estudo de pesquisadores. Santos et al. (2017) analisaram o orçamento-programa e o modelo de detalhamento da informação que ele proporciona como ferramenta de fiscalização e de controle sobre a execução das políticas públicas. Com base nos dados do orçamento federal entre os anos de 2008 e 2013, os autores analisaram a execução de cinco orçamentos temáticos, a saber: Criança e Adolescente, Mulher, Meio Ambiente, Segurança Alimentar e Igualdade Racial. Os critérios utilizados foram: dotação inicial, dotação autorizada, valor empenhado e valor pago. O estudo conclui que, no período analisado, o ministério do meio ambiente executou menos da metade do orçamento previsto (48%) (Santos et al., 2017).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) destaca a importância do orçamento público cujo fundamento de validade está estruturado na constituição federal com caráter democrático na medida em que sua aprovação é feita pelos representantes eleitos do Poder Legislativo e a fiscalização é de competência de toda a sociedade de maneira direta ou indireta, nesse caso por meio dos representantes eleitos (MCASP, 2018).

Santos et al (2017) observaram que o maior índice de execução orçamentária foi nos recursos direcionados a mulheres (73%) e crianças e adolescentes (84%), e destacaram a importância da participação social na estruturação do orçamento público e no acompanhamento

da sua execução. Eles entendem que a efetiva realização das políticas públicas depende organização e atuação dos stakeholders junto aos gestores.

Cruz et al. (2019), discutiram a evidenciação das informações nos relatórios contábeis e orçamentários como uma ferramenta de análise da gestão dos recursos ambientais. Elas analisaram a função gestão ambiental do governo federal entre anos 2000 a 2008, considerando a despesa total e a participação desse grupo de despesas no total das despesas liquidadas pela União. O estudo concluiu pela importância da informação contábil como ferramenta para gestão dos recursos ambientais. O estudo também concluiu que as informações prestadas pelos relatórios se limitam ao cumprimento das exigências normativas, e que existe espaço para aumentar o rol de informações prestadas.

Cruz et al (2019) destacam a importância de entender o meio ambiente pela ótica dos recursos ambientais passíveis de valoração econômica, pois hoje os recursos naturais não se encontram incorporados ao balanço patrimonial das entidades e dessa forma não se percebe o meio ambiente como uma fonte de recursos aptos a gerarem benefícios para a sociedade. Além disso, destaca a necessidade de que a sociedade tome consciência da importância dos recursos naturais, do seu valor econômico e da importância de seu de maneira sustentável. Nesse sentido, a elaboração de relatórios detalhados e compreensíveis e sua publicidade são medidas que podem contribuir para a proteção ao meio ambiente.

Outro ponto destacado por Cruz et al (2019) é a importância da participação social e do compromisso dos governantes com suas propostas e do ambiente político e ideológico no momento da elaboração do orçamento. Para os autores, a divulgação dos relatórios para a sociedade é fundamentação para a tomada de consciência do valor dos bens ambientais e para a tomada de consciência de que é preciso acompanhar de perto a execução orçamentária de modo a pressionar os gestores a cumprir com os compromissos assumidos.

Miscali et al. (2020) analisaram a gestão ambiental enquanto função orçamentária, para identificar em quais áreas a ação governamental se faz presente no município de São João da Barra/RJ. Ao analisar a execução do plano plurianual 2014-2017, elas observaram a baixa representatividade da função gestão ambiental dentro do orçamento do município, oscilando entre 8,15% e 10,29% da previsão orçamentária total, e entre 2,19% e 2,95% do percentual total executado. Elas verificaram ainda o baixo percentual de execução dentro da própria função orçamentária analisada, com a execução representando entre 11,91% e 30,37% do total planejado para a gestão ambiental.

Assim como Cruz *et al.* (2019) e Santos *et al.* (2017), Miscali *et al.* (2020) enxergam que os baixos índices de recursos aplicados na gestão ambiental evidenciam que se trata de uma área não vista como prioridade pelos gestores, e existe a necessidade de maior participação social, para que os gestores se sintam comprometidos em apresentar resultados na área, e para tanto, executem maior volume de recursos na área ambiental. Ademais, a publicidade da execução orçamentária pode levar ao aumento da compreensão da importância da gestão ambiental pela sociedade, que assim tem o potencial de se tornar mais ativa nas cobranças de implementação das políticas públicas.

Por fim, as finanças públicas devem deixar de ser um campo privilegiado dos formuladores das políticas públicas para serem apropriadas pela sociedade civil, pois constituem um campo de disputa e uma ferramenta na busca por justiça socioambiental. Assim, não só se participará da inclusão de políticas públicas, como se poderá garantir a sua execução conforme o planejado (Miscali *et al.*, 2020).

Moura *et al.* (2017) fez estudo acerca das metodologias utilizadas para a avaliação dos gastos ambientais no Brasil e debateu a dificuldade metodológica na quantificação dos gastos ambientais, em razão da falta de conceitos e classificações uniformes quanto que pode ser considerado um gasto ambiental e o que pode ser considerado como atividade ambiental. Ele defende que a atividade só pode ser considerada como ambiental se a sua finalidade se relaciona a três situações, quais sejam: melhoria do meio ambiente, proteção do meio ambiente e gestão dos recursos naturais. Outra dificuldade apontada é a falta de detalhamento nos documentos orçamentários acerca da natureza dos gastos.

Em resumo, as principais dificuldades para estimação dos gastos ambientais estão na falta de uma estrutura institucional específica para o tema, com orçamento e pessoal qualificado para desenvolver esse trabalho, além de dificuldades metodológicas e na identificação dos gastos ambientais em informações orçamentárias geralmente insuficientemente desagregadas, isto é, com pouco detalhamento sobre a natureza dos gastos (Moura *et al.*, 2017).

As três metodologias mais utilizadas em estudos sobre o tema são o uso da classificação programática por programas de governo, a classificação funcional por funções e subfunções orçamentárias e a classificação institucional por órgão setorial responsável, sendo que a mais utilizada é o enfoque funcional (Moura *et al.*, 2017; Borinelli *et al.*, 2011). A metodologia da classificação funcional foi usada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em estudo das despesas por funções econômicas e por Young e Roncisvalle para análise dos gastos ambientais brasileiros entre 1993 e 2001 (Moura *et al.*, 2017).

Em geral, destacam-se o nível de análise federal e as despesas totais, por função e por subfunções da gestão ambiental. Entre os indicadores usados nessas análises, os mais recorrentes foram o valor absoluto atualizado e

relativo por função e subfunção da gestão ambiental, a proporção entre despesa orçada e despesa liquidada, e a participação da despesa do órgão ambiental na despesa total da instância governo (Borinelli *et al.*, 2011).

Com base na despesa ambiental estadual apresentada na função gestão ambiental e pelos órgãos ambientais, Borinelli *et al.* (2011) avaliou as instituições que executam as políticas públicas no estado do Paraná: Instituto Ambiental do Paraná (IAP), Secretaria de Meio Ambiente (SEMA), e Superintendência de Desenvolvimento de Recursos Hídricos e Saneamento Ambiental (SUDEHRSA) e identificou que a participação média dessas unidades sobre a despesa total com gestão ambiental foi de 47%, 11% e 23%. Verificou baixo volume de recursos para a recuperação de áreas degradadas e o baixo nível de investimento em gestão ambiental, com evidências de perfil de atuação focada na fiscalização e controle com o intuito de proteger as áreas ambientais que ainda restam.

Borinelli *et al.* (2011) observou que existe diferença entre o volume de recursos orçados e o efetivamente executado na área ambiental, com cortes de recursos ao longo do exercício financeiro e entende que essa situação demonstra como a questão ambiental ainda não é prioridade na gestão dos governos, que prioriza o superávit fiscal. Além disso, o fato de as políticas ambientais serem direcionadas à coletividade e terem efeitos em médio e longo prazo, faz com que muitas vezes as pessoas não percebam que os cortes de recursos na área ambiental impactam no seu cotidiano, havendo assim menos resistência às restrições orçamentárias. Com relação à concentração de despesas nas ações orçamentárias de gestão, os autores entendem que esse fato é coerente em razão da competência dos estados em realizar o licenciamento ambiental, de modo que recursos devem ser direcionados para a manutenção da infraestrutura física e de pessoal.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) realizou estudo da execução orçamentária dos estados e municípios por funções entre o período de 1999 a 2002. Foram reunidos dados relacionados às políticas de aplicações de recursos usando como critérios as funções e subfunções (IBGE, 2006).

O estudo realizado pelo IBGE considerou as despesas orçamentárias do exercício registradas nas peças orçamentárias (IBGE, 2006) e utilizou como procedimentos básicos da classificação a classificação funcional e a classificação por categorias econômicas com objetivo de observar a alocação dos gastos públicos e a sua evolução ao longo do tempo. A base de dados utilizada foram as peças contábeis estaduais e municipais. Considerou como função meio ambiente as ações e políticas de preservação dos recursos naturais (IBGE 2006), e concluiu que as despesas em meio ambiente dos estados brasileiros são da ordem de 1% do total das despesas.

Proteção ao meio ambiente - inclui as ações e políticas de preservação dos recursos naturais.

a) Defesa ambiental - corresponde à administração, operação e ao suporte dos órgãos encarregados do controle da poluição do ar e do som, políticas e programas de reflorestamento, monitoramento de áreas degradadas, obras de prevenção a secas, levantamento das áreas de proteção e reservas ambientais (IBGE, 2006).

O estudo do IBGE (2006) destacou a dificuldade em enxergar como os recursos são efetivamente aplicados nas unidades gestoras, pois as classificações orçamentárias com base na função são demasiado genéricas. A falta de detalhamento impede a mensuração real dos custos e faz com que as despesas identificadas como administração geral sejam superestimadas.

Moura *et al.* (2017) consideram que as informações sobre gastos ambientais se constituem em um elemento essencial para apoiar a mensuração da eficiência e eficácia das políticas de meio ambiente e a obtenção de indicadores de desenvolvimento sustentável que possam ir além do PIB, em um sistema de contas econômicas e ambientais.

Para Rubin (2019), o meio ambiente é tema de destaque no orçamento público. Isso porque, além do cumprimento das metas que foram aprovadas, o orçamento ainda deve estar preparado para eventual incremento na destinação de recursos para a área ambiental, com margem de gastos e flexibilidade. Ele deve estar preparado para as diversas situações relacionadas a questão ambiental, a exemplo dos desastres naturais. Também deve ser apto a se adaptar às necessidades dos stakeholders. Ela também destaca a necessidade de papel ativo dos três níveis de gestão (federal, estadual e municipal) no processo, captando as informações e atuando na adequada alocação das receitas e despesas.

Ahmed *et al.* (2021) também destacam o tema as energias renováveis para a questão ambiental no planeta, e o papel do poder público no processo, com a necessidade de que as políticas ambientais contemplem o tema indo além da ação direta do Estado na aplicação dos recursos públicos, em ação relacionadas a políticas fiscal de subsídios e benefícios fiscais.

Tao *et al.* (2022) destacam que houve aumento substancial de publicações que relacionam os temas de gestão, finanças e meio ambiente a partir de 2010. São trabalhos que se diferenciam por tratar de temas relacionados à mitigação dos efeitos causados pelas alterações climáticas e governança ambiental. Com relação a agenda 2030, os autores identificaram que os temas mais tratados se relacionam à ODS 7 (energia limpa e acessível) e à ODS 13 (ação climática).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa busca compreender qual tem sido a contribuição do TCE/MS na avaliação e acompanhamento da execução dos programas orçamentários estaduais por meio das prestações de contas de gestão anuais apresentadas pelos gestores. Para tanto, foi selecionado como ambiente de estudo os programas estaduais relacionados ao meio ambiente, bem como as unidades jurisdicionadas que possuem competência para a execução desses programas.

Foram analisados documentos, legislação e processos de prestação de contas, e realizadas entrevistas, conforme a análise de conteúdo.

Ao final da pesquisa, buscou-se apresentar uma proposta de melhorias para o TCE/MS, com a identificação de processos que possam trazer mais efetividade ao controle externo.

3.1. Tipo de pesquisa.

Na pesquisa descritiva o objetivo está em descrever as características de uma população ou de um fenômeno (Gil, 2002). A descrição dos fenômenos é realizada de forma a aumentar o nível de compreensão do objeto de estudo, além de traçar um retrato preciso da realidade. (Birochi, 2001).

A pesquisa descritiva pode estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza e, embora não tenha o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, serve de base para explicá-los (Vergara, 2016). Considerando os objetivos da presente pesquisa, ela se configura como do tipo descritiva.

O modelo de pesquisa descritiva é bem aceito pela comunidade acadêmica, pois existe o entendimento de que a pesquisa descritiva complementa o trabalho realizado na pesquisa exploratória. Após a apresentação dos elementos que compõe o fenômeno estudado por meio da pesquisa exploratória, a atividade descritiva possui a característica de detalhar a composição do fenômeno e a análise de suas variáveis (Birochi, 2001).

A pesquisa descritiva pode estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza e, embora não tenha o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, serve de base para explicá-los. Considerando os objetivos da investigação social, a presente pesquisa se configura como do tipo descritiva, já que se propõe a delinear as fases do processo de elaboração e aprovação das emendas parlamentares como forma de adequação do orçamento público

(Vergara, 2016).

Na pesquisa descritiva, foi realizada a construção do referencial teórico para compreensão do estado da arte dos temas que envolvem a pesquisa, em especial o meio ambiente, a governança, o orçamento público, os mecanismos de controle da administração pública, o controle externo. Também houve a necessidade do estudo legislativo, em especial da constituição federal, a Constituição Estadual de Mato Grosso do Sul, a legislação financeira, leis orçamentárias e normas de auditoria.

3.2 Análise de dados

As metodologias longitudinais e transversais são técnicas de análise de dados dentro de uma pesquisa. Essa resposta depende do objetivo do estudo. O estudo transversal faz a observação das variáveis que podem ser diversas, vários casos, vários indivíduos. As variáveis podem ser diversificadas. O estudo transversal irá analisar essa variabilidade de dados num mesmo momento. Ou seja, ele se fixa num dado momento do tempo, não se preocupa com o que aconteceu antes ou depois. É a técnica mais empregada pois tem menor custo de coleta de dados. Analisa um só período. Esse estudo é uma espécie de fotografia dos dados daquele momento (Birochi, 2021).

Esse estudo é transversal porque o objeto de pesquisa é um período de plano plurianual (2016-2019) e dentro dele são analisados como dados o texto do PPA, o texto das leis orçamentárias anuais do período e a execução orçamentária realizada dentro do período pelos órgãos ambientais do estado de MS com base na documentação apresentada por eles nas prestações de contas de gestão ao TCE/MS.

A base de dados da pesquisa é composta pelo plano plurianual do estado de Mato Grosso do Sul, as leis orçamentárias anuais dos anos de 2016, 2017, 2018, e 2019, além dos os demonstrativos contábeis de despesas por funções, programas e subprogramas, que compõe as contas de gestão das unidades gestoras do estado de MS Semade, Semagro e Imasul, disponíveis no Portal da Transparência do Estado de MS, a legislação do TCE/MS.

Os indicadores utilizados foram o valor total da despesa orçamentária prevista por ação orçamentária e o total da despesa empenhada na unidade gestora por ação orçamentária.

Os dados foram organizados em tabelas e procedeu-se ao cálculo matemático para verificar qual foi o percentual de recursos previstos efetivamente empenhado para a execução das ações orçamentárias durante o exercício.

3.3. Abordagem da pesquisa.

No trabalho foi adotado como estratégia de pesquisa a análise quantitativa. A pesquisa quantitativa possui possibilita estabelecer comparações a partir da coleta e análise de dados numéricos por meio da matemática, da estatística e de ferramentas de informática (BIROCHI, 2021).

A pesquisa quantitativa se baseia em dados numéricos tratados de modo estatístico. Esse tratamento pode ser descritivo, com a descrição dos dados encontrados, ou inferencial, qual se pega os resultados observados a partir de uma amostra e vai aplicá-los numa população inteira e generalizar esses dados com um certo grau de confiabilidade (Gil, 2002).

Depois de colhidos, os dados são selecionados, categorizados, organizados e classificados. “Uma vez manipulados os dados e obtidos os resultados, o passo seguinte é a análise e interpretação dos mesmos, constituindo-se ambas no núcleo central da pesquisa” (Marconi; Lakatos, 2003); a análise presta-se a destacar as relações observadas entre o objeto do estudo e os aspectos a ele correlacionados.

A pesquisa analisou o PPA 2016-2019, pelo aspecto quantitativo, com base em dois critérios. Em primeiro lugar dentro do universo das unidades gestoras que compõe a estrutura administrativa do Poder Executivo do MS, foram selecionadas as três unidades que possuem competência para atuar na área da gestão ambiental. partir do universo das ações orçamentárias foram selecionadas 10 ações orçamentárias que foram executadas pelas unidades que compõe o tema ambiental e partir de então realizada a comparação entre os valores absolutos da previsão de orçamentária de despesa com o total de despesa empenhada em cada ação orçamentária por exercício, com a apresentação do resultado expressa em margem percentual. As informações são apresentadas nos resultados em formato de tabelas, acompanhado da descrição dos resultados encontrados.

Este trabalho considerou os programas orçamentários em duas perspectivas: planejamento e execução. Para tanto, realizou a análise da lei orçamentária para avaliar o quanto seus elementos são positivos ou negativos para a execução dos programas ali expostos. Por um lado, considerou-se a existência de metas definidas, critérios de avaliação e de medição que permitam o acompanhamento da execução dos programas no bojo da lei orçamentária. Do outro lado, as ferramentas que dispõe o tribunal de contas para avaliação da execução desses programas ao final do exercício financeiro.

3.4. Técnicas de pesquisa.

O trabalho foi desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica e documental. Além de artigos relevantes e atuais sobre o tema, foram analisados os documentos disponíveis nos sites oficiais. A análise documental consistiu no exame dos instrumentos que integram as diversas etapas de planejamento, elaboração e monitoramento do orçamento público dos governos estaduais, em especial os planos plurianuais, as leis de diretrizes orçamentárias e as leis orçamentárias anuais entre os anos de 2016 a 2021.

Também foram analisadas as normas estaduais relativas à atividade desenvolvida pelo tribunal de contas estadual, em especial a constituição estadual, a lei orgânica do tribunal de contas estadual e o regimento interno.

A análise dos programas ambientais favorece a pesquisa na medida em que diminui o número de programas analisados, permitindo assim a análise detalhada, bem como permite compreender a política pública ambiental do Estado de Mato Grosso do Sul.

O estudo do trabalho do Tribunal de Contas da União quanto à análise dos programas orçamentários ambientais, e por conseguinte, dos programas ambientais no nível federal, proporcionaram elementos de comparação e análise enriquecedores para as conclusões da pesquisa e desenvolvimento de propostas para o produto técnico-tecnológico a ser produzido ao final do mestrado profissional.

3.5. Documentação analisada

Foi analisado o PPA 2016-2019 (Mato Grosso do Sul, 2015), a escolha se deu pelo fato do período já ter sido finalizado e devido aos dados serem os mais atuais. Além do PPA 2016-2019, considerou-se também as revisões anuais do PPA e as estimativas de receita e fixação da despesa do Estado para o exercício financeiro, disponibilizados no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul.

Da legislação utilizada, foram coletados os seguintes dados: ações orçamentárias que compõe as subfunções “122 - Administração Geral”; “541 - Preservação e Conservação Ambiental” da função “18 - Gestão ambiental”; previsão orçamentária para cada uma das ações orçamentárias estabelecidas pelo plano plurianual 2016-2019, pelas três revisões do plano plurianual 2016-2019 e pelas quatro leis orçamentárias anuais do período analisado (2016, 2017, 2018 e 2019). Também se procedeu a leitura e análise do plano plurianual 2016-2019, em

especial dos itens 6 (desafios econômicos) e 7 (preservação do meio ambiente).

As unidades gestoras analisadas foram a Semade, a Semagro e o Imasul. Elas foram escolhidas porque têm competência para a execução dos programas ambientais, conforme a estrutura do poder executivo estadual de Mato Grosso do Sul.

A legislação do TCE-MS, referente ao manual de peças obrigatórias, que determina os documentos de remessa obrigatória para análise da prestação de contas, é a base das análises dos processos e orienta os gestores do estado e dos municípios quanto ao processo de prestação de contas que é remetido anualmente ao tribunal (TCE-MS, 2011; TCE-MS, 2016; TCE-MS, 2018).

O manual de peças obrigatórias era disciplinado pela Instrução Normativa 35/2011 (TCE-MS, 2011), foi substituída pela Resolução nº 54/2016 (TCE-MS, 2016) e em 2018, o Tribunal passou por um processo de reestruturação administrativa, sendo que foram implantadas as divisões de trabalho temáticas, a Resolução nº 54/2016 foi revogada, e substituída pela Resolução nº 88/2018 (TCE-MS, 2018). Sendo assim, foram analisadas também as prestações de contas relativas aos exercícios 2018 e 2019, pois são as que seguem a norma atual (Resolução nº 88/2018). Em síntese a análise considerou o documento PPA 2016-2020 (Mato Grosso do Sul, 2015) e os registros de arquivos das prestações de contas relativas aos exercícios 2018 [PCRE 2018], 2019 [PCRE 2019] e 2020 [PCRE 2020].

Para análise da execução orçamentária, foram analisados os dados apresentados no anexo 6 – programa de trabalho por órgão e unidade orçamentária, detalhado por projeto e atividades, no anexo 7 - demonstrativo de funções, programas e subprogramas por projetos e atividades, no anexo 8 - demonstrativo de despesas por funções, programas e subprogramas, conforme o vínculo com os recursos, e no relatório de gestão orçamentária e financeira, dos exercícios financeiros 2016, 2017, 2018 e 2019. Foram escolhidos esses documentos porque são os documentos exigidos pelo TCE/MS na prestação de contas anual de gestão e se encontram disponibilizados pelo governo no Estado de Mato Grosso do Sul no portal da transparência.

Após a coleta de dados, foi feita a análise comparativa do valor financeiro orçado previsto para cada ação e o valor financeiro executado, e apresentado o resultado em forma de percentual. Para o exercício 2019, em razão de mudança na Resolução nº 88/2018, houve a inclusão de nova peça obrigatória, qual seja, o relatório de gestão financeira e orçamentária. Assim, para o exercício 2019, esse documento também foi analisado.

4. RESULTADOS E ANÁLISE

Nesta seção são apresentados resultados do levantamento de dados, a partir da legislação orçamentária analisada. Os resultados e análise estão organizados em: 1) Análise do PPA 2016/2019 quanto aos aspectos ambientais; 2) Prestações de contas de gestão das unidades quanto à execução de ações ambientais, considerando o Imasul e a Semagro; 3) Análise do cumprimento de ações ambientais; e 4) Panorama da execução orçamentária ao final do PPA 2016-2019.

4.1. Análise do PPA 2016/2019 quanto aos aspectos ambientais

Este tópico faz uma análise do Plano Plurianual de 2016/2019 (PPA 2016/2019), sendo assim, para sua construção foi utilizado apenas o próprio PPA 2016/2019 (Mato Grosso do Sul, 2015).

No mapa estratégico do PPA 2016/2019 o desenvolvimento sustentável é apresentado como um dos princípios norteadores para o desenvolvimento sul-mato-grossense. Entretanto, não existe um eixo ambiental, e sim um eixo econômico e ambiental. Na descrição do eixo econômico e ambiental, foram apresentadas quatro diretrizes, mas apenas uma delas fala em sustentabilidade, “Fomentar o desenvolvimento das cadeias produtivas em bases sustentáveis”, e não há menções propriamente ditas ao eixo ambiental (Mato Grosso do Sul, 2015).

Ainda no PPA 2016/2019 não há menção ao tema do meio ambiente e ao tema da sustentabilidade no Tópico 3 (conjuntura e perspectivas econômicas), embora destaque que parte significativa da formação da riqueza estadual é oriunda da agropecuária enquanto atividades primária e secundária. A sustentabilidade não está incluída dentro dos desafios sociais no estado, embora exista uma menção inicial à qualidade de vida. Assim, ao mencionar os desafios nas áreas de cultura, lazer e esporte, o meio ambiente não é tratado como patrimônio estadual, embora esteja presente como elemento estético; o tema da qualidade de vida é apresentado como relacionado às práticas esportivas para combate à obesidade, e não ao meio ambiente; e ao tratar dos desafios econômicos, coloca como problema relevante de natureza ambiental no Estado de Mato Grosso do Sul a recuperação de 9 milhões de hectares de áreas degradadas. Dessa forma, como proposta, o governo do estado preparou o Programa de Recuperação de Áreas Degradadas, em conjunto com instituições públicas e privadas.

No entanto, o Programa de Recuperação de Áreas Degradadas não existe enquanto

programa orçamentário, como se observa no demonstrativo de despesa por programa. Ao tratar especificamente da preservação do meio ambiente na Seção 7, o PPA 2016-2019 destaca que o Imasul está implantando os novos procedimentos de licenciamento ambiental e ao fortalecimento do Cadastro Ambiental Rural; todavia não remete à programas específicos, o que é um complicador pois não há como avaliar o projeto, as metas, os indicadores e os resultados alcançados, caracterizando problema de transparência nas ações do estado. Ainda na Seção 7, o PPA 2016-2019 informa que o Imasul, em parceria com a Agência de Desenvolvimento Agrário e Extensão Rural (Agraer), participa do Programa de Desenvolvimento Sustentável da Bacia do Rio Taquari; no entanto, esse programa também não foi localizado no demonstrativo de despesa por programa, assim como o programa de recuperação de áreas degradadas.

O único programa que se identifica como específico ao meio ambiente é o programa 2029 – Programa de Valorização e Preservação do Meio Ambiente (Mato Grosso do Sul, 2015). No demonstrativo de despesas por função e subfunção existe a função 18 – Gestão Ambiental, composta por 5 subfunções distribuídas nos seguintes programas, conforme o demonstrativo de classificação das ações (Quadro 3):

Quadro 3 – Demonstrativo de classificação dos programas ambientais por função orçamentária.

18 - GESTÃO AMBIENTAL
122 - ADMINISTRAÇÃO GERAL
0063 - PROGRAMA DE GESTÃO E MANUTENÇÃO DA SEMADE E VINCULADAS
6561 - Administração, manutenção e implementação de ações de gestão ambiental
2029 - PROGRAMA DE VALORIZAÇÃO E PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE
1667 - Readequação dos Processos Internos/Externos e Atualização Tecnológica
541 - PRESERVAÇÃO E CONSERVAÇÃO AMBIENTAL
2029 - PROGRAMA DE VALORIZAÇÃO E PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE
1661 - MS Bioma Pantanal
1668 - Realização de Estudos com Objetivo de Propor Ações de Curto e Longo Prazo para a Recuperação da Bacia do Rio Taquari
1669 - Implantação de Projetos com Soluções de Curto e Longo Prazo para a Recuperação da Bacia do Rio Taquari
1711 - Avaliação Ambiental Estratégica - PRODETUR SUL
1713 - Reestruturação e Fortalecimento da Gestão Ambiental do Estado do MS
1718 - Sistema Estadual de Informações em Educação Ambiental de MS - SISEA/MS
2716 - Conservação e Manejo da Fauna Silvestre
2717 - Gestão de Recursos Pesqueiros
2718 - Centro de Pesquisa em Biodiversidade Aquática Pantaneira - Aquário Pantanal

2719 - Gestão de Unidades de Conservação

2720 - Elaborar, Implantar e Implementar a Política e o Programa Estadual de Educação Ambiental

2722 - Desconcentração da Gestão Ambiental e Recursos Hídricos

542 - CONTROLE AMBIENTAL

0063 - PROGRAMA DE GESTÃO E MANUTENÇÃO DA SEMADE E VINCULADAS

2731 - Operacionalização do FUNLES

2013 - PROGRAMA PRÓ VIDA E SEGURANÇA PARA TODOS.

2711 - Fiscalização e Educação Ambiental

2020 - PROGRAMA DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO

SANITÁRIO

1716 - Desenvolvimento de Ações do Plano Estadual de Resíduos Sólidos

1717 - Desenvolver e Implementar o Módulo de Gestão de Resíduos Sólidos no Siriema

2723 - Capacitação em Gestão de Resíduos Sólidos para os Municípios

2724 - Desenvolvimento de Ações de Gestão de Resíduos Sólidos no Parque dos Poderes

2029 - PROGRAMA DE VALORIZAÇÃO E PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

1712 - Fortalecimento do IMASUL - PRODETUR SUL

1714 - Gestão Integrada de Resíduos Sólidos no Estado de Mato Grosso do Sul

1715 - Desenvolver Ações do Projeto CAR/MS-BNDES/Fundo Amazônia

2661 - Gestão Integrada de Resíduo Sólido no Estado de Mato Grosso do Sul

2713 - Monitorar a Qualidade Ambiental do Estado de MS

2714 - Monitoramento e Fiscalização Ambiental por Meio de Sistema de Suporte a Decisão

2715 - Fiscalização Ambiental e de Recursos Hídricos

544 - RECURSOS HÍDRICOS

2029 - PROGRAMA DE VALORIZAÇÃO E PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

2712 - Gestão e Gerenciamento de Recursos Hídricos

545 – METEOROLOGIA

2029 - PROGRAMA DE VALORIZAÇÃO E PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

2725 - Elaborar e Implementar o Programa Estadual de Mudanças Climáticas

Fonte: Elaborado pela autora (Estado de Mato Grosso do Sul, 2015).

No texto do PPA são apresentados como programas para execução das políticas públicas o programa de recuperação de áreas degradadas e o Programa de Desenvolvimento Sustentável da Bacia do Rio Taquari. No entanto, na classificação funcional, são relacionados como programas ambientais o Programa de Gestão e Manutenção da Semade e Vinculadas, e o Programa de Valorização e Preservação do Meio Ambiente.

Para Moura *et al.* (2017) isso não significa necessariamente uma contradição, mas poderia ser um problema no uso dos conceitos, já que se trata de duas estruturas diversas. No texto do PPA existe a classificação programática que retrata a agenda do governo, e nas funções se identifica em que área da despesa a ação governamental é realizada.

Dessa forma, verifica-se que na classificação funcional, algumas subfunções foram nominadas como programas, enquanto os programas apresentados na classificação funcional

foram executados como ações.

Diante do apresentado neste tópico, decidiu-se pela análise das subfunções 122 – Administração Geral, e 541 – Preservação e Conservação Ambiental, que compõe a função 18 – Gestão Ambiental, apresentadas no quadro 3. As subfunções escolhidas são compostas pelo programa 0063 - Programa de Gestão e Manutenção da Semade e Vinculadas, e pelo programa 2029 – Programa de Valorização e Preservação do Meio Ambiente.

O programa de gestão e manutenção da Semade e vinculadas não apresenta indicadores ou metas objetivas no PPA 2016-2019 (Mato Grosso do Sul, 2015).

O programa de valorização e preservação do meio ambiente possui três indicadores: tempo médio para averbação de reserva legal, tempo médio para obtenção de licença ambiental e número de visitantes em unidades de conservação. Observa-se, porém, que a unidade de medida para o tempo médio para averbação de reserva legal está em metros, o mesmo ocorreu para o indicador tempo médio para obtenção de licença ambiental. Para o indicador número de visitantes em unidades de conservação a unidade de medida está em metro quadrado.

Tal situação evidencia a necessidade de incremento na atuação dos controles internos no processo de elaboração do orçamento e de auxílio na gestão. Thome e Tinoco (2005) destacam o papel do controle interno na elaboração das peças orçamentárias, pois é seu papel participar do processo de planejamento e posteriormente de avaliação do trabalho realizado.

4.2. Prestações de contas de gestão das unidades quanto à execução de ações ambientais

4.2.1. Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento (Semade)

Na execução das ações orçamentárias pela Semade no exercício 2016, comparando à previsão orçamentária do PPA e da LOA com os dados do anexo 6, verificou-se que nenhuma das ações previstas nas subfunções 122 (administração geral) e 541 (preservação e conservação ambiental) foi executada. Os dados foram reunidos na tabela 1:

Tabela 1 – Execução orçamentária Semade (2016)

18 - GESTÃO AMBIENTAL	PPA 2016-2019 (R\$)	LOA 2016 (R\$)	ANEXO 6 (R\$)	EXECUÇÃO (%)
1667 - Readequação dos Processos Internos/Externos e Atualização Tecnológica	500.000,00	0,00	0,00	0%
1661 - MS Bioma Pantanal	400.000,00	400.000,00	0,00	0%
1668 - Realização de Estudos com Objetivo de Propor Ações de Curto e Longo Prazo para a Recuperação do Rio Taquari	200.000,00	200.000,00	0,00	0%
1669 - Implantação de Projetos com Soluções de Curto e Longo Prazo para a Recuperação da Bacia do Rio Taquari	800.000,00	800.000,00	0,00	0%

FONTE: Elaborada pela autora com base em ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, 2015.

Todavia, nos anexos 7 e 8 consta a informação de que houve a execução R\$ 4.209.596,38 na subfunção 122 (administração geral). Os demonstrativos analisados não foram acompanhados de notas explicativas ou outras anotações que tragam mais informações sobre as razões pela qual não houve execução orçamentária das ações e a divergência de dados.

Em análise ao plano plurianual verificou-se que a função 122 é composta por dois programas orçamentários e duas ações orçamentárias executadas em unidades gestoras diversas, consoante o quadro 2.

Quadro 4 – Função orçamentária.

SUBFUNÇÃO	PROGRAMA	AÇÃO	UNIDADE GESTORA
122 - ADMINISTRAÇÃO GERAL	0063 - PROGRAMA DE GESTÃO E MANUTENÇÃO DA SEMADE VINCULADAS	6561 - Administração, manutenção e implementação de ações de gestão ambiental	IMASUL
	2029 - PROGRAMA DE VALORIZAÇÃO E PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE	1667 - Readequação dos Processos Internos/Externos e Atualização Tecnológica	SEMADE

FONTE: Elaborada pela autora com base em ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL (2015)

Procedeu-se então à análise dos mesmos anexos 6, 7 e 8, referentes à unidade gestora Imasul no exercício financeiro 2016. O anexo 6 do Imasul informa a execução orçamentária de R\$ 27.086.467,16 na ação 6561. Porém, não houve identidade de valores que permitisse afirmar que o valor registrado nos anexos 7 e 8 da Semade fazem referência à execução do mesmo programa no Imasul. Ademais, o valor executado no Imasul é coerente com a previsão orçamentária para respectiva a unidade.

4.2.2. Secretaria de Estado de Produção, Desenvolvimento Econômico, Meio Ambiente e Agricultura Familiar (Semagro).

Com a reforma administrativa estadual no ano de 2017, a secretaria competente para a execução da gestão ambiental passou a ser a Semagro. No exercício financeiro 2017, verificou-se que não houve execução das ações orçamentárias analisadas neste trabalho (Tabela 2).

Tabela 2 – Execução orçamentária Semagro (2017)

18 - GESTÃO AMBIENTAL	PPA 2016-2019 (R\$) 1a revisão 2017	LOA 2017 (R\$)	ANEXO 6 (R\$)	EXECUÇÃO (%)
1667 - Readequação dos Processos Internos/Externos e Atualização Tecnológica	4.600,00	4.600,00	-	0%
1661/7105 - MS Bioma Pantanal	388.000,00	388.000,00	-	0%
1668/7113 - Realização de Estudos com Objetivo de Propor Ações de Curto e Longo Prazo para a Recuperação do Rio Taquari	1.800,00	1.800,00	-	0%
1669/7114 - Implantação de Projetos com Soluções de Curto e Longo Prazo para a Recuperação da Bacia do Rio Taquari	7.500,00	7.500,00	-	0%

FONTE: Elaborada pela autora com base em ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL (2015) e ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL (2016).

No ano de 2018, verificou-se que a ação 1667 não foi elencada na LOA (Mato Grosso do Sul, 2017). Houve também alteração no código que identifica as ações orçamentárias, embora o descritivo permaneça. Das três ações orçamentárias remanescentes, apenas uma apresentou execução financeira, no entanto o valor foi bem abaixo da dotação prevista, perfazendo 3% do montante aprovado (Tabela 3).

Tabela 3 – Execução orçamentária Semagro (2018)

18 - GESTÃO AMBIENTAL	PPA 2016-2019 (R\$) 2a revisão 2018*	LOA 2018 (R\$)	ANEXO 6 (R\$)	EXECUÇÃO (%)
1667 - Readequação dos Processos Internos/Externos e Atualização Tecnológica	-	-	-	0
1661/7105 - MS Bioma Pantanal	354.900,00	354.900,00	11.240,00	3
1668/7113 - Realização de Estudos com Objetivo de Propor Ações de Curto e Longo Prazo para a Recuperação do Rio Taquari	100,00	100,00	-	0
1669/7114 - Implantação de Projetos com Soluções de Curto e Longo Prazo para a Recuperação da Bacia do Rio Taquari	100,00	100,00	-	0

FONTE: Elaborada pela autora com base em Mato Grosso do Sul (2015) e Mato Grosso do Sul (2017).

No exercício de 2019 a execução financeira manteve o padrão. A diferença observada foi no aumento do percentual de execução da ação 7105, no entanto ainda foi inferior a 50%. (Tabela 4)

Tabela 4 – Execução orçamentária Semagro (2019)

18 - GESTÃO AMBIENTAL	PPA 2016-2019 (R\$) 3a revisão 2019*	LOA 2019 (R\$)	ANEXO 6 (R\$)	EXECUÇÃO (%)
1667 - Readequação dos Processos Internos/Externos e Atualização Tecnológica	-	-	-	0
1661/7105 - MS Bioma Pantanal	451.300,00	451.300,00	174.452,37	39%
1668/7113 - Realização de Estudos com Objetivo de Propor Ações de Curto e Longo Prazo para a Recuperação do Rio Taquari	10.000,00	10.000,00	-	0%
1669/7114 - Implantação de Projetos com Soluções de Curto e Longo Prazo para a Recuperação da Bacia do Rio Taquari	10.000,00	10.000,00	-	0%

FONTE: Elaborada pela autora com base em Mato Grosso do Sul (2015) e Mato Grosso do Sul (2018).

Em análise às ações da função 541, observou-se que durante o período do PPA 75% das ações orçamentárias não foram executadas. Apenas a ação 7105 foi executada nos dois últimos anos do PPA, sendo que no exercício 2018 foi executado apenas 3% do valor previsto. No ano de 2019 houve execução de 39% do orçamento anual.

Essa conclusão é coerente com o resultado encontrado por Santos *et al.* (2017). Ao comparar a dotação inicial do orçamento do ministério do meio ambiente entre os anos de 2008 a 2013, com o valor efetivamente pago, os autores concluíram que a média de execução do orçamento era inferior a 50% (Santos *et al.*, 2017).

Miscalí *et al.* (2020), ao analisar a gestão ambiental enquanto função orçamentária, no município de São João da Barra (RJ), identificou uma situação de não prioridade à gestão ambiental pelo poder executivo, ao constatar um percentual de execução orçamentária entre 2,19 e 2,95% (Miscalí *et al.*, 2020).

No exercício 2019 a unidade gestora apresentou também o relatório de gestão financeira e orçamentária, por exigência de alteração na RES 88/2018. O documento não trouxe informações sobre a gestão ambiental.

4.2.3. Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul (Imasul)

O Imasul apresentou mais ações orçamentárias de gestão ambiental do que a Semade e a Semagro, foram 10 ações orçamentárias para o Imasul e 4 para as secretarias, considerando as subfunções analisadas no trabalho. No exercício 2016, houve execução financeira em 60% das ações orçamentárias, mas apenas na ação 6561/8185 - administração, manutenção e implementação de ações de gestão ambiental o valor superou 50% da previsão inicial (Tabela 5).

Tabela 5 – Execução orçamentária Imasul (2016)

18 - GESTÃO AMBIENTAL	PPA 2016-2019 (R\$)	LOA 2016 (R\$)	ANEXO 6 (R\$)	EXECUÇÃO (%)
6561/8185 - Administração, manutenção e implementação de ações de gestão ambiental	41.945.500,00	41.945.500,00	27.086.467,16	65
1711/7161 - Avaliação Ambiental Estratégica - PRODETUR SUL	122.700,00	122.700,00	-	0
1713/7163 - Reestruturação e Fortalecimento da Gestão Ambiental do Estado do MS	1.356.300,00	1.356.300,00	3.418,22	0
1718/7168 - Sistema Estadual de Informações em Educação Ambiental de MS - SISEA/MS	132.000,00	132.000,00	-	0
2716/8176 - Conservação e Manejo da Fauna Silvestre	990.400,00	990.400,00	297.198,64	30
2717/8177 - Gestão de Recursos Pesqueiros	103.300,00	103.300,00	31.745,23	31
2718/8178 - Centro de Pesquisa em Biodiversidade Aquática Pantaneira - Aquário Pantanal	15.316.500,00	15.316.500,00	-	0
2719/8179 - Gestão de Unidades de Conservação	15.505.000,00	15.505.000,00	2.618.810,73	17
2720/8180 - Elaborar, Implantar e Implementar a Política e o Programa Estadual de Educação Ambiental	125.800,00	125.800,00	1.135,70	1
2722/8181 - Desconcentração da Gestão Ambiental e Recursos Hídricos	7.287.400,00	7.287.400,00	326.169,04	4

FONTE: Elaborada pela autora com base em Mato Grosso do Sul (2015) e Mato Grosso do Sul (2015).

O percentual de execução das ações orçamentárias também foi maior em todos os exercícios financeiros analisados. O maior percentual de execução foi observado na ação 6561/8185 com alcance de 82% de execução no exercício 2017 (Tabela 6).

O modelo de documentação apresentado pelas unidades gestoras ao TCE/MS não inclui documentos que possibilitem a visualização da aplicação dos recursos públicos em nível de detalhamento além da ação orçamentária. Isso porque os demonstrativos da execução financeira, como balanço financeiro e o demonstrativo dos fluxos de caixa não trazem informações orçamentárias e não possuem comparabilidade.

A resolução 88/2018 adota como modelo de estrutura para os demonstrativos contábeis a lei 4320/1964 e o MCASP. (Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, 2018).

No processo de convergência das normas contábeis brasileiras de contabilidade pública com as normas internacionais, o MCASP regulamentou a estrutura de cinco demonstrativos contábeis, a saber: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais e demonstração dos fluxos de caixa (Secretaria do Tesouro Nacional, 2018).

No balanço orçamentário, a estrutura para apresentação das despesas se divide apenas em despesas correntes e despesas de capital, e não permite a visualização das despesas no nível de detalhamento das ações orçamentárias. Até o momento, o MCASP não apresentou atualização para as estruturas para os anexos 6, 7, 8 e 9, que seguem o modelo da lei 4320/1964.

Dessa forma, o nível de detalhamento da ação orçamentária acaba por impactar na qualidade da fiscalização realizada pelo TCE/MS, no modelo atual, pois permite que em poucas ações se executem grandes volumes de recursos, cuja composição não pode ser visualizada com a documentação obrigatória estabelecida pela Resolução n. 88/2018.

A participação social passa pela necessidade da disponibilização das informações com transparência, como mecanismo de tomada de consciência da importância dos recursos ambientais e também da gestão dos tributos, haja vista que a máquina pública é mantida a partir da contribuição de toda a sociedade com o pagamento dos tributos (Cruz *et al.*, 2019).

A informação contábil, para ser válida, deve preencher suas características qualitativas dentre as quais destacam-se a relevância, compreensibilidade e verificabilidade. A divulgação as informações contábeis não se limitam à prestação de contas, ela deve fornecer elementos que permitam a responsabilização dos gestores e a tomada de decisão com substrato em informações que sejam relevantes, e compreensíveis a todos os usuários (MCASP, 2018).

Tabela 6 – execução orçamentária Imasul (2017)

18 - GESTÃO AMBIENTAL	PPA 2016-20192 (R\$) 1a revisão 2017	LOA 2017 (R\$)	ANEXO 6 (R\$)	EXECUÇÃO (%)
6561/8185 - Administração, manutenção e implementação de ações de gestão ambiental	39.386.500,00	39.386.500,00	32.143.781,40	82
1711/7161 - Avaliação Ambiental Estratégica - PRODETUR SUL	1.000,00	1.000,00	-	0
1713/7163 - Reestruturação e Fortalecimento da Gestão Ambiental do Estado do MS	1.480.500,00	1.480.500,00	66.309,98	4
1718/7168- Sistema Estadual de Informações em Educação Ambiental de MS - SISEA/MS	175.200,00	175.200,00	-	0
2716/8176 - Conservação e Manejo da Fauna Silvestre	1.360.800,00	453.600,00	267.992,08	59
2717/8187 - Gestão de Recursos Pesqueiros	375.000,00	125.000,00	26.276,65	21
2718/8178 - Centro de Pesquisa em Biodiversidade Aquática Pantaneira - Aquário Pantanal	52.300.000,00	17.000.000,00	-	0
2719/8179 - Gestão de Unidades de Conservação	40.034.400,00	10.900.000,00	5.739.993,49	53
2720/8180 - Elaborar, Implantar e Implementar a Política e o Programa Estadual de Educação Ambiental	375.000,00	125.000,00	466,65	0
2722/8181 - Desconcentração da Gestão Ambiental e Recursos Hídricos	6.890.300,00	2.310.000,00	349.539,46	15

FONTE: Elaborada pela autora com base em ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, 2015 e ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, 2016.

Na análise dos demonstrativos de execução da programação orçamentária dos exercícios de 2017, 2018 e 2019, verificou-se que na ação 6561/8185 houve execução média de 66% da ação orçamentária. Observou-se discrepância nos dados do exercício 2018, no qual houve execução orçamentária 6931% maior do que o valor previsto na LOA.

No entanto, em análise ao conjunto dos documentos é possível supor que se trate de um erro no valor lançado na LOA. Isso porque foi possível observar, em todos os anos e em todas as unidades gestoras analisadas, a existência de coerência entre os valores previstos no PPA e na LOA.

Todavia, no exercício 2018, enquanto a previsão do PPA para a ação 8185 foi de R\$ 54.192.200,00, a LOA previu R\$ 440.000,00. Caso se compare o valor executado de R\$ 30.496.608,07 com a previsão do PPA, alcança-se o percentual de execução de 56,3%, que é coerente com o percentual de execução orçamentária da ação para os demais anos analisados (Tabela 7).

O fato dessas informações não serem complementadas em notas explicativas ou com a apresentação de um relatório voluntário da unidade se apresenta como elemento que evidencia nos gestores o compromisso com o cumprimento apenas das exigências legais (Cruz *et al.*, 2019)

A informação prestada pelos documentos oficiais não preenche as características

qualitativas da informação contábil, em especial a representação fidedigna, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade¹⁰, visto que, a informação prestada deve ser completa, neutra e livre de erro material, podendo ser corrigida tão logo seja constatada a inconsistência, sob pena de não poder ser utilizada pelos usuários na tomada de decisão (MCASP, 2018).

Tal situação evidencia a necessidade de fortalecimento dos controles internos, que possuem competência para acompanhar o processo de elaboração das peças orçamentárias, seja por meio de auxílio às unidades, e no processo de revisão, de modo a minimizar as inconsistências no texto final (Thome; Tinoco, 2005).

Tabela 7 – Execução orçamentária Imasul (2018)

18 - GESTÃO AMBIENTAL	PPA 2016-2019 (RS) 2a revisão 2018*	LOA 2018 (RS)	ANEXO 6 (RS)	EXECUÇÃO (%)
6561/8185 - Administração, manutenção e implementação de ações de gestão ambiental	54.192.200,00	440.000,00	30.496.608,07	6931
1711/7161 - Avaliação Ambiental Estratégica - PRODETUR SUL	13.000,00	13.000,00	-	0
1713/7163 - Reestruturação e Fortalecimento da Gestão Ambiental do Estado do MS	1.535.000,00	1.535.000,00	112.105,59	7
1718/7168- Sistema Estadual de Informações em Educação Ambiental de MS - SISEA/MS	142.000,00	142.000,00	-	0
2716/8176 - Conservação e Manejo da Fauna Silvestre	922.000,00	922.000,00	227.156,76	25
2717/8177 - Gestão de Recursos Pesqueiros	118.400,00	118.400,00	48.094,81	41
2718/8178 - Centro de Pesquisa em Biodiversidade Aquática Pantaneira - Aquário Pantanal	16.700.000,00	16.700.000,00	-	0
2719/8179 - Gestão de Unidades de Conservação	11.280.000,00	11.280.000,00	2.852.968,90	25
2720/8180 - Elaborar, Implantar e Implementar a Política e o Programa Estadual de Educação Ambiental	130.000,00	130.000,00	-	0%
2722/8181 - Desconcentração da Gestão Ambiental e Recursos Hídricos	7.468.000,00	7.468.000,00	345.176,98	5%

FONTE: Elaborada pela autora com base em Mato Grosso do Sul (2015) e Mato Grosso do Sul (2017).

No exercício 2019, a execução orçamentária observou o mesmo padrão dos exercícios anteriores. Em que pese o Imasul apresentar o melhor índice de execução dentre as unidades analisadas, ainda assim, das dez ações orçamentárias analisadas, quatro não registraram execução financeira ao longo do PPA 2016-2019 (Tabela 8).

¹⁰ A representação fidedigna estabelece que a representação do fenômeno deve ser completa, neutra e livre de erro material. A tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil e a comparabilidade a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A verificabilidade a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nas demonstrações contábeis representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar (MCASP, 2018).

Tabela 8 – Execução orçamentária Imasul (2019)

18 - GESTÃO AMBIENTAL	PPA 2016-20193 (R\$) 3a revisão 2019*	LOA 2019 (R\$)	ANEXO 6 (R\$)	EXECUÇÃO (%)
6561/8185 - Administração, manutenção e implementação de ações de gestão ambiental	44.630.400,00	44.630.400,00	28.308.516,33	63
1711/7161 - Avaliação Ambiental Estratégica - PRODETUR SUL	20.000,00	20.000,00	-	0
1713/7163 - Reestruturação e Fortalecimento da Gestão Ambiental do Estado do MS	1.041.500,00	1.041.500,00	63.112,50	6
1718/7168- Sistema Estadual de Informações em Educação Ambiental de MS - SISEA/MS	144.000,00	144.000,00	-	0
2716/8176 - Conservação e Manejo da Fauna Silvestre	660.000,00	R\$660.000,00	140.749,86	21
2717/8177 - Gestão de Recursos Pesqueiros	100.000,00	100.000,00	43.040,70	43
2718/8178 - Centro de Pesquisa em Biodiversidade Aquática Pantaneira - Aquário Pantanal	7.500.000,00	7.500.000,00	-	0
2719/8179 - Gestão de Unidades de Conservação	15.160.000,00	15.160.000,00	4.102.898,01	27
2720/8180 - Elaborar, Implantar e Implementar a Política e o Programa Estadual de Educação Ambiental	130.000,00	130.000,00	-	0
2722/8181 - Desconcentração da Gestão Ambiental e Recursos Hídricos	8.518.200,00	8.518.200,00	276.189,88	3

FONTE: Elaborada pela autora com base em Mato Grosso do Sul, (2015) e Mato Grosso do Sul, (2018).

Assim, a avaliação do PPA 2016-2019 depende também da qualidade da elaboração do plano, pois se ele não trazer indicadores coerentes com as ações a serem executadas, metas claras e mensuráveis, há dificuldade para fazer a avaliação objetiva. Também é necessário que a proposta do PPA esteja em harmonia com a estrutura orçamentária-financeira, sob pena de prejuízo na avaliação, como a do Programa de Recuperação de Áreas Degradadas e do Programa de Desenvolvimento Sustentável da Bacia do Rio Taquari, citados pelo PPA 2016-2019, mas que não foram relacionados no demonstrativo de programas e ações (Mato Grosso do Sul, 2015). O baixo índice de execução das ações orçamentárias por sua vez exige reflexão acerca da importância do tema ambiental dentro da política estadual.

A documentação exigida pelo TCE/MS por meio de suas resoluções para as prestações de contas anuais de gestão mostrou-se de alcance limitado, pois permite avaliar apenas a execução financeira das ações e dos programas orçamentários. Não foi identificado um documento que permita análise de metas e indicadores, bem como documento por meio do qual a unidade gestora informe quais foram os bens e serviços oferecidos à sociedade por meio da execução orçamentária, e apresente justificativas pela não execução das ações orçamentárias. A Resolução nº 88/2018 inovou ao incluir uma nova modalidade de documento, o relatório de gestão financeira e orçamentária; no entanto, ela não deixou claro que informações devem compor esse relatório, de modo que para o exercício 2019 ele não trouxe novos dados para a gestão ambiental.

4.2.4. Panorama da execução orçamentária ao final do PPA 2016-2019.

Com o final do ciclo do PPA, verificou que a execução orçamentária ficou aquém do previsto, pois do total de R\$ 361.100.900,00, foram executados R\$ 136.161.615,19 (37,7% da previsão inicial). Do total de recursos executados, 86,7% dos recursos estão concentrados na função 6561/8185 - Administração, manutenção e implementação de ações de gestão ambiental, totalizou R\$ 118.035.372,96. Borinelli *et al.* (2011) observou situação semelhante em estudo sobre os gastos ambientais no estado do Paraná, e atribuiu tal condição ao fato de que os estados são competentes para a realização da atividade de licenciamento ambiental, condição que exige a manutenção de estrutura física e de pessoal custosa e de constante manutenção.

Das quatorze ações analisadas, 57% tiveram execução parcial, contra 43% de ações que não receberam qualquer recurso. Dentro das ações executadas, a que teve o menor percentual executado foi a ação 2720/8180 - Elaborar, Implantar e Implementar a Política e o Programa Estadual de Educação Ambiental, na qual foram apenas 0,3% dos recursos previstos, no total de R\$ 1.602,35, apesar do tema da educação estar incluído entre as diretrizes estratégicas do eixo econômico e ambiental (Mato Grosso do Sul, 2015). A ação 1718/7168- Sistema Estadual de Informações em Educação Ambiental de MS - SISEA/MS, não recebeu recursos no período.

Tabela 9 - Execução das ações orçamentárias ao final do PPA 2016-2019.

ACOES ORÇAMENTÁRIAS	PPA 2016-2019 (RS)	total empenhado no período	EXECUÇÃO (%)
1667 - Readequação dos Processos Internos/Externos e Atualização Tecnológica	1.000.000,00	0,00	0
1661 - MS Bioma Pantanal	1.818.400,00	185.692,37	10,2
1668 - Realização de Estudos com Objetivo de Propor Ações de Curto e Longo Prazo para a Recuperação do Rio Taquari	200.000,00	0,00	0,0
1669 - Implantação de Projetos com Soluções de Curto e Longo Prazo para a Recuperação da Bacia do Rio Taquari	800.000,00	0,00	0,0
6561/8185 - Administração, manutenção e implementação de ações de gestão ambiental	182.201.700,00	118.035.372,96	64,8
1711/7161 - Avaliação Ambiental Estratégica - PRODETUR SUL	290.800,00	0,00	0,0
1713/7163 - Reestruturação e Fortalecimento da Gestão Ambiental do Estado do MS	3.434.200,00	244.946,29	7,1
1718/7168- Sistema Estadual de Informações em Educação Ambiental de MS - SISEA/MS	573.100,00	0,00	0,0
2716/8176 - Conservação e Manejo da Fauna Silvestre	4.300.500,00	933.097,34	21,7
2717/8177 - Gestão de Recursos Pesqueiros	448.600,00	149.157,39	33,2
2718/8178 - Centro de Pesquisa em Biodiversidade Aquática Pantaneira - Aquário Pantanal	19.486.400,00	0,00	0,0
2719/8179 - Gestão de Unidades de Conservação	114.358.400,00	15.314.671,13	13,4
2720/8180 - Elaborar, Implantar e Implementar a Política e o Programa Estadual de Educação Ambiental	545.100,00	1.602,35	0,3
2722/8181 - Desconcentração da Gestão Ambiental e Recursos Hídricos	31.643.700,00	1.297.075,36	4,1
TOTAL	361.100.900,00	136.161.615,19	37,7

FONTE: Elaborada pela autora com base em Mato Grosso do Sul (2015) e nos levantamentos das tabelas 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8.

O fato de os demonstrativos contábeis que são apresentados pelas unidades gestoras apresentarem grande volume de recursos concentrados no nível de ação orçamentária limita a análise, pois não é possível ao usuário da informação visualizar a maneira como o recurso foi efetivamente aplicado.

Para ao MCASP a elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas (MCASP, 2018). No entanto observou-se que o alcance das informações dos demonstrativos é limitado, pois ela permitiu visualizar quais políticas públicas não foram executadas com base a destinação de recursos, mas não permitiu extrair informações sobre como os recursos aplicados refletiram na gestão ambiental, na preservação ambiental e no compromisso do Estado de MS com a sustentabilidade (Mato Grosso do Sul, 2015).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo foi verificar se o tipo de informação que é disponibilizada ao TCE/MS nas prestações de contas de gestão para a verificação da execução das ações orçamentárias relacionadas ao meio ambiente realizadas pelas unidades gestoras permite a análise da execução das políticas públicas relacionadas a gestão ambiental.

A partir da análise dos documentos das prestações de contas que apresentam informações orçamentárias e do conteúdo das leis orçamentárias estaduais esse objetivo foi alcançado. As prestações de contas remetidas anualmente ao tribunal são munidas de demonstrativos contábeis que apresentam o total dos recursos orçados e o volume de recursos executados com o nível de detalhamento que alcança até a ação orçamentária, e a partir do exercício 2018, as unidades devem apresentar um relatório de gestão financeira e orçamentária.

O objetivo geral foi subdividido em cinco objetivos específicos, sendo eles: identificar como o plano plurianual 2016-2019 tratou o tema do meio ambiente e estruturou os programas orçamentários ambientais; identificar quais ferramentas que o TCE/MS dispõe para a fiscalização e o acompanhamento da execução dos programas orçamentários estaduais nas prestações de contas de gestão; compreender como é feito o acompanhamento da execução dos programas orçamentários na análise das prestações de contas de gestão recebidas anualmente pelo TCE/MS e pelo Tribunal de Contas da União; demonstrativo de despesas por funções, programas e subprogramas, conforme o vínculo com os recursos (anexo 8), que compõe a prestação de contas de gestão da Semade, da Semagro e do Imasul, para identificar como esses órgãos executaram as ações ambientais; analisar o cumprimento das ações ambientais e propor ações de melhoria para o processo das prestações de contas.

Os programas destacados no mapa estratégico na exposição de motivos do PPA que são o Programa de Recuperação de Áreas Degradadas e o Programa de Desenvolvimento Sustentável da Bacia do Rio Taquari ficaram limitados ao nível de ação orçamentária na classificação por função. Outras ações relevantes como Conservação e Manejo da Fauna Silvestre, Avaliação Ambiental Estratégica e o Sistema Estadual de Informações em Educação Ambiental de MS não são citados no mapa estratégico.

Observou-se falha nos controles internos, com a ausência de indicadores que permitam acompanhar e avaliar o cumprimento das metas e programas orçamentários e erros de preenchimento das unidades de medida dos indicadores.

Por meio do estudo da legislação do TCE/MS verificou-se que junto com as prestações de contas de gestão são enviados pelos gestores das unidades jurisdicionadas demonstrativos contábeis que informam os valores orçados para a despesa anual da unidade, e o montante executado durante o exercício. Essa documentação é regulamentada pelo Manual de Peças Obrigatórias (Resolução 88/2018), que especifica quatro demonstrativos com informações.

Existem quatro demonstrativos que tratam de execução orçamentária: anexo 6 - programa de trabalho por órgão e unidade orçamentária, detalhado por projeto e atividades; anexo 7 - demonstrativo de funções, programas e subprogramas por projetos e atividades e anexo 8 - demonstrativo de despesas por funções, programas e subprogramas, conforme o vínculo com os recursos e o anexo 12 – balanço orçamentário. Além desses, a partir do exercício 2018 foi incluído no rol de documentos obrigatórios o relatório de gestão financeira e orçamentária.

Em relação ao Tribunal de Contas da União, ele adota desde 2018 o modelo de relatório de gestão, baseado modelo de relato integrado. O relatório de gestão busca ir além da apresentação dos dados financeiros, e requer do gestor a apresentação de um documento no qual os objetivos da unidade sejam explicitados, numa visão que apresenta o passado, mas também quais são as metas acompanhadas de indicadores para o futuro do órgão. Esse documento exige maior integração entre os diversos setores, e um trabalho de colaboração alinhado dos servidores.

O Anexo 8, que compõe a prestação de contas de gestão da Semade, da Semagro e do Imasul, para identificar como esses órgãos executaram as ações ambientais. A partir do PPA e das LOAs do período análise, foram levantados os dados da previsão de despesa para os órgãos ambientais estaduais, e esses valores foram confrontados com o volume de recursos executados apresentado pelo demonstrativo contábil (anexo 8).

Como resultado, observou-se um baixo índice de ações executadas, e dificuldade de visualização da destinação final dos recursos, pois o detalhamento do demonstrativo até nível de ação orçamentária ainda representa o grande montante de recursos. Com a documentação que compõe as prestações de contas no período da pesquisa, não é possível correlacionar a composição do montante da ação orçamentária com as despesas empenhadas descritas no balanço orçamentário, pois o modelo do anexo 8 segue a lei 4320/1964, enquanto o modelo do balanço orçamentário foi atualizado no processo de convergência das normas de contabilidade pública sem considerar as informações dos demonstrativos contábeis que tratam da programação orçamentária, e dessa forma a comparabilidade entre os demonstrativos restou prejudicada.

Quanto ao relatório de gestão financeira e orçamentária, seu conteúdo não foi regulamentado pelo TCE/MS, de modo que as informações ali apresentadas são as mesmas que já constam nos demais demonstrativos, não trouxe novos dados que pudessem auxiliar na compreensão da aplicação dos recursos.

Quanto às propostas de melhorias, sugere-se ao tribunal de contas que regulamente o conteúdo do relatório de gestão financeira e orçamentária nos moldes do relatório integrado. O modelo de relatório integrado é uma construção coletiva fruto de décadas de trabalho de empreendedores, entidades e organizações como fruto da própria percepção de que os cidadãos precisam e desejam conhecer os valores que norteiam as atividades, a contribuição das entidades para a sociedade e seu compromisso com a sustentabilidade.

A necessidade da construção de indicadores mensuráveis para o acompanhamento da execução das ações orçamentárias é fundamental para a produção de um relatório que vá além da execução financeira e permita a visualização da concretização das políticas públicas.

Nos diversos trabalhos que embasaram a elaboração desse estudo, os especialistas sempre destacam a importância do engajamento da sociedade para que as políticas públicas sejam concretizadas, tendo em vista que o modelo representativo brasileiro construído com base em eleições periódicas acaba por influenciar os gestores a direcionar os recursos para áreas nas quais existe maior apelo perante a sociedade.

É necessário disponibilizar para a comunidade as informações sobre a importância da sustentabilidade para a vida coletiva e a produção de relatórios de prestações de contas que sejam compreensíveis para os diferentes usuários da informação, e não apenas para os profissionais da área técnica.

Os tribunais de contas possuem papel fundamental nesse processo, na medida em que possuem corpo técnico, estrutura e competência para estabelecer critérios que permitam aos gestores apresentar informações claras e detalhadas para a visualização da destinação dos recursos orçamentários, bem como para o fortalecimento da atuação dos controles internos de modo a alcançar a elaboração de orçamentos mais próximos da realidade institucional.

Por meio das Escola de Contas, os tribunais de contas também atuam como agente pedagógico, levando informações para os servidores dos órgãos jurisdicionados e também para toda a sociedade, podendo realizar atividades de reflexão que despertem nos cidadãos a compreensão da importância de participar ativamente do processo de aplicação dos recursos públicos, acompanhando, fiscalizando e exigindo a realização das ações que garantirão a

concretização das políticas públicas.

Dessa forma, a pesquisa a visualização de informações que podem contribuir para a melhor gestão dos recursos públicos destinados às políticas públicas ambientais.

A ausência de indicadores com mensuração adequada à respectiva ação orçamentária nas leis orçamentárias limitou a pesquisa quanto aos resultados concretos obtidos com a execução orçamentária dos exercícios financeiros analisados. Dessa forma, não foi possível visualizar se as políticas públicas elencadas no plano plurianual geraram resultados concretos nas comunidades às quais elas se destinam, o número de pessoas beneficiadas pela aplicação dos recursos bem como a mensuração dos benefícios ambientais gerais ao longo do ciclo orçamentário.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se a ampliação da pesquisa para outros estados, municípios que possuam biomas específicos que permitam o estudo das políticas públicas a eles relacionadas e o tratamento orçamentário dado ao tema. Além disso, uma vez que a pesquisa constatou a existência de volume de recursos previstos e não utilizados, recomenda-se a ampliação da pesquisa para investigação das razões pelas quais os órgãos ambientais não tiveram dificuldade em executar as ações orçamentárias.

REFERÊNCIAS

ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, p. 73-90, jan./mar.2015. Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/rap/a/BdkHGxkx8TmBjrgpwVKXdTK/abstract/?lang=pt>

A DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO. Embaixada da França no Brasil (AMBRAFRENÇA). 2017. Disponível em: <https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao> . Acesso em 19 out 22.

AGUIAR, Simone Coelho. Origem e evolução dos Tribunais de Contas. **XXII Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: FUNJAB**, p. 314-337, 2013.

AHMED, Zahoor; CARY, Michael; SHAHBAZ, Muhammad; VINH VO, Xuan. Asymmetric nexus between economic policy uncertainty, renewable energy technology budgets, and environmental sustainability: evidence from the United States. **Journal of Cleaner Production**, v. 313, p. 127723, 2021.

ALVES, Francisco Sérgio Maia. Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas da União: espaço objetivo de incidência e parâmetro de legalidade. **Interesse Público-IP**, Belo Horizonte, v.20, n.108, p.197-223, mar./abr. 2018. Disponível em: https://www.academia.edu/39274155/Controle_da_Administra%C3%A7%C3%A3o_P%C3%BAblica_pelo_Tribunal_de_Contas_da_Uni%C3%A3o_espa%C3%A7o_objetivo_de_incid%C3%Aancia_e_par%C3%A2metro_de_legalidade?auto=citations&from=cover_page

ALVES, Lauro Eduardo Soutello. Governança e cidadania empresarial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 41, p. 78-86, 2001. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/d4bV9dchpKfsBbGk3Yv4YbK/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 13 out 22.

ANDRADE, Daniel Caixeta. Economia e meio ambiente: aspectos teóricos e metodológicos nas visões neoclássica e da economia ecológica. **Leituras de Economia Política**, Campinas, v. 14, p. 1-31, ago.-dez 2008. Disponível em: <https://docplayer.com.br/14986744-Economia-e-meio-ambiente-aspectos-teoricos-e-metodologicos-nas-visoes-neoclassica-e-da-economia-ecologica-daniel-caixeta-andrade-1.html>

ARAÚJO, Geraldino Carneiro de; TEIXEIRA, Cláudia Echevengúá. Operacionalização das compras públicas sustentáveis na secretaria de administração penitenciária do estado de São Paulo. **Revista Metropolitana de Sustentabilidade (ISSN 2318-3233)**, v. 6, n. 3, p. 63-86, 2016.

BEGON, Michael; TOWNSEND, Colin R.; HARPER, John L. **Ecologia: de indivíduos a ecossistemas**. São Paulo: Artmed editora, 2009.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade: por uma teoria geral da política**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2007.

BORINELLI, Benilson; TRIDAPALLI, Juarez Paulo; SALES DE SOUZA CAMPOS, Maria de Fátima; DE CASTRO, Cristiane. Gastos públicos em meio ambiente no estado do Paraná: uma análise exploratória para o período 2002 a 2009. **Revista de Políticas Públicas**, v. 15, n.

1, p. 99-108, 2011.

BOVAIRD, Tony; LÖFFLER, Elke. Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies. **International review of administrative sciences**, v. 69, n. 3, p. 313-328, 2003. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/epdf/10.1177/0020852303693002>

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 17 out de 2022

BRASIL. **Lei nº 6983, de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República. 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16938.htm. Acesso em: 17 out. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em 10 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.874, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília: Presidência da República. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm . Acesso em 09 out. 2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O Princípio da sustentabilidade como Princípio estruturante do Direito Constitucional. **Revista de Estudos Politécnicos**, Barcelos, v. 8, n. 13, p. 7-18, 2010. Disponível em: <https://scielo.pt/pdf/tek/n13/n13a02.pdf>

CORREIA, Guilherme. **Em 2022, área queimada no Pantanal já é 26% maior que no ano passado**. Campo Grande News, 2022. Disponível em: <https://www.campograndenews.com.br/meio-ambiente/em-2022-area-queimada-no-pantanal-ja-e-26-maior-que-no-ano-passado>. Acesso em 18 out 22.

CRUZ, Cláudia Ferreira, MARQUES, Alessandra Lima, FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Informações Ambientais na Contabilidade Pública: Reconhecimento de sua Importância para a Sustentabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**. V. 4, n. 2. jul/dez. RIO DE JANEIRO: 2009, p. 7-23.

DINIZ, Eli. Uma perspectiva analítica para a reforma do Estado. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, p. 29-48, 1998. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0102-64451998000300003>

DOUGHERTY, Michael John; KLASE, Kenneth A.; SONG, Soo Geun. Managerial necessity and the art of creating surpluses: The budget-execution process in West Virginia cities. **Public Administration Review**, v. 63, n. 4, p. 484-497, 2003.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa quantitativa**. 3ª edição. Porto Alegre: Artmed Editora. 2009.

FRANCESCO, Michael Di. The measure of policy? Evaluating the evaluation strategy as an instrument for budgetary control. **Australian Journal of Public Administration**, v. 57, n. 1,

p. 33-48, 1998.

FREITAS, Betina França Gomes de; FREIRE, Fátima de Souza. Relato Integrado: Um estudo da aderência da estrutura conceitual proposta pelo IIRC no Relatório Socioambiental do Conselho Federal de Contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 12, n. 1, 2017.

Disponível em:

<http://www.atena.org.br/revista/ojs2.2.38/index.php/ufri/article/viewArticle/2990>. Acesso em: 17 de set 23

GHARTEY, Edward E. The budgetary process and economic growth: Empirical evidence of the Jamaican economy. **Economic Modelling**, v. 25, n. 6, p. 1128-1136, 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2009.

GONZALEZ GOMEZ, Javier; VELASCO SANCHEZ, Ernesto. Evolution of the Results-Based Budgeting in Mexico, 2004-2012: Transfer and Implementation of a Public Policy.

REVISTA DEL CLAD REFORMA Y DEMOCRACIA, n. 58, p. 101-+, 2014.

GURSKI, Bruno; GONZAGA, Roberto; TENDOLINI, Patricia. Conferência de Estocolmo: um marco na questão ambiental. **Administração de Empresas em Revista**, Curitiba, v. 1, n. 7, p. 65-79, 2012. Disponível em;

<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/admrevista/article/view/466>

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE; Av. Franklin Roosevelt, 166 - Centro - 20021-120 - Rio de Janeiro, RJ – Brasil; ISBN 85-240-3896-9; Despesas Públicas por Funções: 1999-2002.

KELLY, Janet M. A century of public budgeting reform: The “Key” question. **Administration & Society**, v. 37, n. 1, p. 89-109, 2005.

KHAN, Zeeshan et al. The impact of technological innovation and public-private partnership investment on sustainable environment in China: Consumption-based carbon emissions analysis. **Sustainable Development**, v. 28, n. 5, p. 1317-1330, 2020.

MARTÍNEZ GUZMÁN, Juan Pablo. Can Centralized Performance Budgeting Systems Be Useful For Line Ministries? Evidence From Chile. **Public Budgeting & Finance**, v. 39, n. 2, p. 23-43, 2019.

MATO GROSSO DO SUL. Lei nº 3.345, de 22 de dezembro de 2006. Reorganiza a Estrutura Básica do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso do Sul, alterando a Lei nº 2.152, de 26 de outubro de 2000 e as Leis que a modificaram, e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=137780>. Acesso em: 17 out. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. Lei nº 4.640, de 24 de dezembro de 2014. Reorganiza a Estrutura Básica do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências.

Disponível em:

<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/1b758e65922af3e904256b220050342a/8ff816bc6ca622d504257dbd00412234?OpenDocument>. Acesso em: 17 out. 22.

MATO GROSSO DO SUL. **Constituição Estadual, de 5 de outubro de 1989**. Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul. Disponível em:

<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/0a67c456bc566b8a04257e>

[590063f1fd/dfde24a4767ddcbf04257e4b006c0233?OpenDocument](#) . Acesso em: 03 jul. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 3.345, de 22 de dezembro de 2006**. Reorganiza a estrutura básica do poder executivo do estado de Mato Grosso do Sul, alterando a lei nº 2.152, de 26 de outubro de 2000 e as leis que a modificaram, e dá outras providências. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2006. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 6.896, de 24 de janeiro de 2007, p. 1-8.

MATO GROSSO DO SUL. **Portaria Conjunta Imasul/SAD N. 1 de 18 de dezembro de 2014**. Aprova o Regimento Interno do Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul - IMASUL. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2014. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 8.824, de 19 de dezembro de 2014, p. 62-74.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 4.806, de 21 de dezembro de 2015**. Institui o Plano Plurianual para o período de 2016/2019. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2015. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 9.071, de 22 de dezembro de 2015, p. 1-265.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 4.087, de 21 de dezembro de 2015B**. Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro do ano de 2016. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2015. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 9.071, suplemento II, de 22 de dezembro de 2015, p. 1-385.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 4.640, de 24 de dezembro de 2014**. Reorganiza a Estrutura Básica do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2014. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 8.829, de 29 de dezembro de 2014, p. 3-15.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 4.975, de 29 de dezembro de 2016**. Aprova a primeira revisão do Plano Plurianual para o período de 2016/2019. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2016. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 9.318, de 30 de dezembro de 2016, p. 1-206.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 4.976, de 29 de dezembro de 2016**. Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro do ano de 2017. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2016. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 9.318, suplemento II, de 30 de dezembro de 2016, p. 1-257.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 4.982, de 14 de março de 2017**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 4.640, de 24 de dezembro de 2014, que reorganiza a Estrutura Básica do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2017. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 9.369, de 15 de março de 2017, p. 1-6.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 5.151, de 27 de dezembro de 2017B**. Aprova a segunda revisão do Plano Plurianual para o período de 2016/2019. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2017. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 9.562, de 28 de dezembro de 2017, p. 1-357.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 5.152, de 27 de dezembro de 2017C**. Estima a receita e

fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro do ano de 2018. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2017. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 9.562, suplemento II, de 28 de dezembro de 2017, p. 1-410.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 5.309, de 21 de dezembro de 2018.** Aprova a terceira revisão do Plano Plurianual para o período de 2016/2019. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2018. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 9.807, de 26 de dezembro de 2018, p. 1-364.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei n. 5.310, de 21 de dezembro de 2018B.** Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro do ano de 2019. Campo Grande-MS: Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, 2018. Publicado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul n. 9.807, suplemento II, de 26 de dezembro de 2018, p. 1-643.

MATO GROSSO DO SUL. **Manual Técnico Orçamentário 2019.** Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência de Orçamento. Campo Grande: 2019. 70 p.

MCQUESTIN, Dana; NOGUCHI, Masayoshi; DREW, Joseph. The association between budget inaccuracy and technical efficiency in Australian local government. **Public Money & Management**, p. 1-11, 2021.

MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública. 3ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: **Editora Revista dos Tribunais**, 2014.

MEDAUAR, ODETE. **Direito administrativo moderno.** 21ª edição. Belo Horizonte: Fórum. 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes, BURLE FILHO, José Emmanuel, BURLE, Carla Rosado. Direito Administrativo Brasileiro. 42ª edição, atualizada até a emenda constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros Editores. 2016.

MINISTERIO DA ECONOMIA. Orçamento Público. Brasília. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento> . Acesso em 10 Set. 2023.

MISCALI, Sandra Rangel de Souza, REIS, Fabiana Arruda Reis, CARVALHO, Rachel, VITORINO, Kíssila Neves Soares, ARAUJO, Isroberta Rosa. A gestão ambiental a partir do orçamento público: uma análise das despesas referentes ao orçamento do município de São João da Barra. **Boletim Petróleo, Royalties e Região.** Ano XVII. N. 65. Campos de Goytacazes. RJ: 2020, p. 21-34.

MOURA, Adriana Maria Magalhães de; SILVA, Ana Paula Moreira da; VIANA, João Paulo; DE SANTANA, Juliana Ferreira; ROMA, Júlio César; SACCARO JÚNIOR, Nilo Luiz; SAMBUICHI, Regina Helena Rosa; DIABATE, Reycha Sabana. Gastos ambientais no Brasil: proposta metodológica para aplicação no orçamento federal. Rio de Janeiro: **Ipea**, 2017. 70 p. (Texto para Discussão, n. 2354).

MOURA, Adriana Maria Magalhães de. Trajetória da política ambiental no Brasil. **Governança ambiental no Brasil: instituições, atores e políticas públicas.** Brasília: IPEA, p.14-43, 2016.

MOURA, Adriana Maria Magalhães de. Aplicação dos instrumentos de política ambiental no

Brasil: avanços e desafios. **Governança ambiental no Brasil: instituições, atores e políticas públicas**. Brasília: IPEA, p.111-145, 2016b.

MUJENNAH, Mujennah; ARTINAH, Budi; SAFRIANSYAH, Safriansyah. Performance-based budgeting as surveillance for the accountability of local governments. *Asia Proceedings of Social Sciences*, v. 4, n. 3, p. 125-128, 2019.

NEVES, Fernando Pereira, ALLEDI FILHO, Cid, QUELHAS, Osvaldo, BONINA, Noemi, VIEIRA, Júlio, MARQUES, Vânia. Nova Gestão Pública e Nova Governança Pública: uma análise conceitual comparativa. **Revista Espacios**, volume 38, n. 7. 2017. P. 6.

NUNES, André; OLIVEIRA, Ricardo Borges; BEÚ, Rivany Borges. O orçamento-programa no contexto da gestão pública. **Revista eletrônica em gestão, educação e tecnologia ambiental**, p. 424-432, 2015.

OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de; FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. O orçamento público no Estado constitucional democrático e a deficiência crônica na gestão das finanças públicas no Brasil. **Sequência (Florianópolis)**, p. 183-212, 2017.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS - ONU. Programa Das Nações Unidas Para O Meio Ambiente. Disponível em <https://www.unep.org/50-years/pt-br/sobre-o-pnuma50>. Acesso em: 17 de outubro de 2022.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS - ONU. Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável. Rio de Janeiro: Centro de Informação das Nações Unidas para o Brasil. 2016.

PAINEL BRASILEIRO DE MUDANÇAS CLIMÁTICAS – PBMC. **Relatório da ONU prevê 'catástrofe ambiental' no mundo em 2050**. Painel Brasileiro de Mudanças climáticas, 2013. Disponível em: <http://pbmc.coppe.ufrj.br/index.php/en/news/326-relatorio-da-onu-preve-catastrofe-ambiental-no-mundo-em-2050>. Acesso em 18 out 2022.

PATANAKUL, Peerasit et al. What impacts the performance of large-scale government projects?. **International journal of project management**, v. 34, n. 3, p. 452-466, 2016.

PORTAL DO GOVERNO DE MATO GROSSO DO SUL. **Projetos da reforma administrativa e PEC do limite de gastos seguem para aprovação da Assembleia Legislativa**. Disponível em: <http://www.ms.gov.br/projetos-da-reforma-administrativa-e-pec-do-limite-de-gastos-seguem-para-aprovacao-da-assembleia-legislativa/>. Acesso em 03 jul. 2021.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Prestação de Contas por Unidades Gestoras. **Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.transparencia.ms.gov.br/#/ResponsabilidadeFiscal>. Acesso em: 03 jul. 2021.

RIBEIRO, Job Antonio Garcia; CAVASSAN, Osmar. Um olhar epistemológico sobre o vocábulo ambiente: algumas contribuições para pensarmos a ecologia e a educação ambiental. **Filosofia e História da Biologia**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 241-261, 2012. Disponível em: <http://www.abfhib.org/FHB/FHB-07-2/FHB-v07-n2-06.html>

RUBIN, Irene S. The politics of public budgeting: Getting and spending, borrowing and balancing. 9ª edição. Northern Illinois:CQ Press, 2019.

SANTISO, Carlos. Why budget accountability fails? The elusive links between parliaments and audit agencies in the oversight of the budget. **Brazilian Journal of Political Economy**, v. 35, p. 601-621, 2015.

SANTOS, Flavio Rosendo dos Santos; JANKOSKI, Andréa Roseli Moreira Cruz; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de; RASOTO, Vanessa Ishikawa. O orçamento-programa e a execução das políticas públicas. **Revista do Serviço Público**, v. 68, n. 1, Brasília: 2017, p. 191-212.

SANTOS, Paula da Silva; AZEVEDO, Denise Barros de; MALAFAIA, Guilherme Cunha. Reflexões sobre o alcance da governança colaborativa, a partir dos diálogos entre os *stakeholders*, no âmbito dos objetivos do desenvolvimento sustentável. **Desafio online**, Campo Grande, v. 10, n. 3, set/dez. 2022. Disponível em: <https://desafioonline.ufms.br/index.php/deson/article/view/16075/11230>

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n.2, p. 347-369, mar/abr. 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000200004>

SECCHI, Leonardo, COELHO, Fernando de Souza, PIRES, Valdemir. **Políticas Públicas: conceitos, casos práticos, questões de concursos**. 3ª edição. São Paulo: Cengage, 2019.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília: 2018.

SECRETARIA DE ESTADO DE GOVERNO E DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE MATO GROSSO DO SUL (SEGOV). **Estado participa de ação da ONU e hasteia bandeira do desenvolvimento sustentável**. 2016. Disponível em: <https://www.segov.ms.gov.br/estado-participa-de-acao-da-onu-e-hasteia-bandeira-do-desenvolvimento-sustentavel/>. Acesso em 10 set. 2023.

SILVA, Carlos Alberto; BRONSTEIN, Catarina; GOLDSTEIN, Fabiane; REHFELD, Juliana; HADDAD, Luisa; BROETTO, Maira Monteiro; DE ABREU, Regiane M; PEREIRA, Silvia; PIOLI, Sulema. A estrutura internacional para relato integrado. **Integrated Reporting**. IRCC, 2014.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; REVORÊDO, Wirla Cavalcanti. Economicidade da gestão pública municipal: um estudo das decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 2, p. 09-22, 2005.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 25ª edição, revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional, Emenda Constitucional n. 48 de 10.08.2005. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SILVA, Juvêncio Borges; IZÁ, Adriana de Oliveira. A importância da participação popular na elaboração do orçamento e os limites estabelecidos pela lei de responsabilidade fiscal para a administração pública. **Revista Direitos Sociais e Políticas Públicas (UNIFAFIBE)**. v. 8, n. 2, p. 83-111, 2020. Disponível em: <https://www.unifafibe.com.br/revista/index.php/direitos-sociais-politicas-pub/article/view/598>. Acesso em: 23 maio 2021.

SOUZA, Franciele Machado de; PANHOCA, Luiz. O discurso de sustentabilidade e a pesquisa acadêmica sobre Relato Integrado (IR) no setor público. **Advances in Scientific and**

Applied Accounting, p. 166-184, 2021.

SPEEDEN, Eduardo Andrade; PEREZ, Olivia Cristina. Fatores que impactam na qualidade do planejamento orçamentário dos municípios do estado de São Paul. **Administração Pública e Gestão Social**, 2019.

STERCK, Miekatrien. The impact of performance budgeting on the role of the legislature: a four-country study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 189-203, 2007.

TAO, Hu; ZHUANG, Shan; XUE, Rui; CAO, Wei; TIAN, Jinfang; SHAN, Yuli. Environmental finance: an interdisciplinary review. **Technological Forecasting and Social Change**, v.179, p121639,2022.

TEIXEIRA, Alex Fabiane; GOMES, Ricardo Corrêa. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 70, n. 4, p. 519-550, out/dez. 2019. Disponível em; <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5422>

THOMÉ, Valmir Alberto; TINOCO, João Eduardo Prudêncio. A existência do Controle Interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná–Brasil. In: **Congresso USP Controladoria E Contabilidade**. 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **DECISÃO NORMATIVA -TCU N° 170, DE 19 DE SETEMBRO DE 2018**. Brasília,DF. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2018.html> . Acesso em: 17 set 23

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de Controle de Políticas Públicas. Brasília**. 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/38/E5/9A/67/23887710828C1877E18818A8/Referencial%20Controle%20de%20Politicass%20Publicas_v2.pdf . Acesso em 18 out 22.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Nota de Esclarecimento sobre Relatório de Gestão na Forma de Relato Integrado**. Brasília: 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/prestacao-de-contas/relato-integrado.htm>. Acesso em: 17 de set 23

TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO DO SUL. **Resolução n° 54, de 14 de dezembro de 2016**. Dispõe sobre o manual de remessa de informações, dados, documentos e demonstrativos ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/11562/46db781f5ceab313001d8a0668c88a7a.pdf>. Acesso em: 17 out. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. **Resolução n.º 88, de 03 de outubro 2018**. Dispõe sobre o manual de remessa de informações, dados, documentos e demonstrativos ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul e dá outras providências Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/legislacao/manual-de-pecas-obrigatorias>. Acesso em: 17 out de 2022

UNITED NATIONS ENVIRONMENT PROGRAMME - UN. **Sobre o PNUMA@50. Brasil.** 2022. Disponível em <https://www.unep.org/50-years/pt-br/sobre-o-pnuma50>. Acesso em 16 out 22.

VLAICU, Razvan, VERHOEVEN, Marijn, GRIGOLI, Francesco, MILLS, Zachary. Multiyear budgets and fiscal performance: Panel data evidence. **Journal of Public Economics**, v. 111, p. 79-95, 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VENTURINI, Lopes. O modelo triple bottom line e a sustentabilidade na administração pública: pequenas práticas que fazem a diferença. **Manancial: Repositório Digital da UFSM.** 2015. Rio Grande do Sul. Disponível em: https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/11691/Venturini_Lauren_Dal_Bem.pdf.

YIN, Robert K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim.** [recurso eletrônico]. Porto Alegre: Penso, 2016.

APÊNDICE – PRODUTO TÉCNICO E TECNOLÓGICO

Relatório de Gestão Financeira e Orçamentária: uma proposta para a melhoria na gestão dos recursos públicos.

PROPOSTA NORMATIVA

JUSTIFICATIVA

A partir das conclusões que foram alcançadas desse trabalho, viu-se como contribuição da pesquisa, considerando os objetivos estabelecidos, em especial propor ao tribunal de contas alternativas para a melhoria do processo de prestação de contas, de modo que o tribunal possa melhorar sua atividade de fiscalização e de prestação de serviços à sociedade, vimos por meio desta apresentar uma proposta de orientação técnica ao jurisdicionado, cujo objeto é o relatório de gestão orçamentária e financeira do exercício.

O relatório de gestão financeira e orçamentária é uma peça obrigatória do manual de peças (Resolução 88/2018) que deve compor as prestações de contas de gestão das unidades gestoras do Estado de Mato Grosso do Sul. Uma vez que o relatório não possui formato e conteúdo pré-estabelecido pelo Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul (TCE/MS), e pelo estudo realizado verificou-se que esse relatório vem apenas repetir informações financeiras e orçamentárias que já estão apresentadas em outros documentos da prestação de contas, faz-se premente a edição de uma Orientação Técnica ao Jurisdicionado estabelecendo um rol mínimo de informações que devem compor o relatório. Dessa forma o TCE/MS pode contribuir com os gestores, apresentando a eles orientações que auxiliarão a prestar informações ao Tribunal com mais eficiência.

O Tribunal de Contas da União (TCU), com o objetivo de organizar as informações prestadas pelos gestores, e do cumprimento da sua função institucional, por meio da decisão normativa n. 170/2018 disciplinou o conteúdo do relatório de gestão tendo como base o modelo do relatório integrado.

O relatório de gestão se alinha aos objetivos da Agenda 2030, em especial por sua contribuição para a construção de instituições eficazes, responsáveis e inclusivas, com transparência e acesso à informação em todos os níveis.

Uma vez que o TCE/MS já possui em sua estrutura legal a previsão de um relatório de gestão a ser apresentado anualmente pelos gestores junto com as suas prestações de contas,

a edição de uma orientação técnica ao jurisdicionado agregará maior qualidade ao trabalho já realizado, proporcionando um aumento no volume de informações prestadas. Essas informações poderão ser usadas durante a análise das prestações de contas, para a elaboração do Plano Anual de Fiscalizações e para direcionar a atuação do TCE/MS conforme as conclusões que sejam obtidas a partir das informações prestadas nesses relatórios.

MODELO DE ORIENTAÇÃO TÉCNICA AO JURISDICIONADO

ORIENTAÇÃO TÉCNICA AO JURISDICIONADO – OTJ n. xx/xxxx

“Dispõe sobre orientações e procedimentos a serem adotados pelos órgãos jurisdicionados, no tocante ao conteúdo do Relatório de Gestão Financeira e Orçamentária do Exercício”

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, por meio do Grupo Técnico de Controle Externo, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 1º da Portaria TCE/MS nº 67, de 1º de outubro de 2020, e ainda,

Considerando o caráter normativo conferido às Orientações Técnicas nos termos do § 1º do Art. 2º da Portaria nº 67/2020 combinado com o Art. 21, XI, da Lei Complementar nº 160/2012 e dos artigos. 75 e 215 do Regimento Interno do Tribunal;

Considerando que uma das funções do TCE/MS é contribuir para o aprimoramento da gestão pública;

Considerando que o aprimoramento da eficiência na aplicação dos recursos públicos e da transparência da gestão são temas alinhados aos objetivos da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável da Organização das Nações Unidas – ONU.

Considerando a necessidade de padronização nas manifestações técnicas em temas relacionados às áreas afetas ao Controle Externo exercido pelo Tribunal de Contas;

Considerando que o Relatório de Gestão Financeira e Orçamentária já é uma peça obrigatória da prestação de contas que visa contribuir com o fornecimento de informações detalhadas acerca da execução financeira e orçamentária do exercício, oportunizando ao gestor apresentar um relatório das metas alcançadas e das políticas públicas realizadas em

sua gestão.

ORIENTA:

Art. 1º. As disposições desta decisão normativa aplicam-se às prestações de contas de gestão a partir do exercício de 2023, cujos documentos e informações deverão ser apresentados no exercício de 2024.

Art. 2º. A prestação de contas é composta pelo Relatório de Gestão Financeira e Orçamentária, documento elaborado pelo gestor com a finalidade de demonstrar, esclarecer e justificar os resultados alcançados frente aos objetivos estabelecidos a partir do planejamento estratégico e dos programas que compõe o Plano Plurianual do Estado de Mato Grosso do Sul e deve conter, no mínimo:

- a. Os objetivos e metas definidos para o exercício, com os respectivos indicadores de mensuração;
- b. Descrição das ações orçamentárias previstas para execução no exercício, relacionando seu conteúdo com a política pública na qual ela se insere;
- c. Os resultados alcançados ao final do exercício, com o percentual de cumprimento de cada ação orçamentária, por meio da execução financeira e dos indicadores estabelecidos para o acompanhamento e avaliação da execução da respectiva ação;
- d. As justificativas para objetivos e metas não atingidas, com a definição das estratégias para a sua execução no próximo exercício;
- e. Iniciativas desenvolvidas pela unidade gestora com o objetivo de aproximar os cidadãos da participação e do acompanhamento da gestão pública, se houver.

Art. 3º As orientações aqui constantes não excluem as obrigações estabelecidas em atos normativos próprios e na legislação pertinente.

Art. 4º Esta Orientação Técnica entra em vigor na data de sua publicação.

Campo Grande - MS, xx de xxxxxx de xxxx.

Conselheiro XXXX XXXX XXXXX

Presidente TCE/MS

XXXXX XXXXX XXXXX

Diretor da Secretaria de Controle Externo