

PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL EM PARCERIAS COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: LEGITIMIDADE NA PERCEPÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO E DA DOUTRINA

Gabriel Henrique Espiridião Garcia Bach¹

Jacqueline Comune Dal Klippel²

Fernanda Alves Andrade Guarido³

RESUMO

A conformação contemporânea da Administração Pública no Brasil confere destaque a uma forma particular de execução do *munus* público, qual seja a pactuação com o Terceiro Setor. Merecem relevo as parcerias com as Organizações da Sociedade Civil (OSC), que movimentam quantias significativas de recursos financeiros, de cujo uso devem ser prestadas contas. O presente trabalho possui como objetivo geral compreender qual a interpretação da doutrina e do Tribunal de Contas da União (TCU) sobre aspectos informacionais e de justificação da prestação de contas das OSC segundo a Lei nº 13.019/2014. Para tanto, realizou-se revisão da literatura especializada e análise empírica de apontamentos encontrados em trabalhos científicos e em decisões do TCU. Pela identificação de práticas dos partícipes da parceria, foram encontradas 5 categorias de ações, a saber: falta de precisão na comprovação da despesa, adoção de mecanismos de gestão dos riscos e de governança pública, divulgação de informações relativas à *accountability*, prorrogação da parceria e controle, e não apresentação do relatório de execução física e financeira da parceria. Cada ação possui consequências práticas. Concluiu-se que o TCU adota posturas diferentes no julgamento da atuação da Administração

¹ Aluno do 7º período do curso de Direito da FAE Centro Universitário. Bolsista do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2020-2021). *E-mail*: gabrielhbach@gmail.com

² Aluna do 6º Período do curso de Direito da FAE Centro Universitário. Voluntária do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2020-2021). *E-mail*: j.dalcomune@gmail.com

³ Orientadora da Pesquisa. Pós-doutora em Direito Econômico pela PUC/PR. Professora da FAE Centro Universitário. *E-mail*: fernanda.guarido@fae.edu

Concedente e da OSC parceira, diferença que deveria ser mitigada em face do caráter híbrido da OSC; verificou-se ainda que o modo de atuação na parceria é capaz de gerar legitimidade. Como limitação do estudo pode-se apontar a pouca quantidade de acórdãos identificados, dada a jovialidade da lei 13.019/14.

Palavras-chave: Organização da Sociedade Civil. Administração Pública. Lei nº 13.019/2014. Prestação de Contas. Legitimidade

INTRODUÇÃO

As entidades sem fins lucrativos (ESFLs) sempre estiveram presentes na sociedade brasileira, constituindo parte da sociedade civil organizada. Na década de 1970, foi cunhada a expressão “Terceiro Setor” (*third sector*) para designar o conjunto dessas entidades, que se identificam por possuir finalidade pública, que é característica do “primeiro setor” - o Poder Público - sem, contudo, pertencer a este, pois seu regime jurídico é de direito privado, aspecto inerente ao “segundo setor” – o mercado. Assim, compõem o Terceiro Setor os organismos que são geridos por particulares, mas sem intuito de lucro⁴. (NETTO e ROVER, 2017, p. 3).

Concomitantemente ao surgimento de seu conceito, o Terceiro Setor fortaleceu-se no Brasil⁵. As instituições com caráter filantrópico e assistencial vincularam-se aos chamados movimentos sociais e, com o apoio da igreja, tornaram-se os difusores de problemas locais. Nessa época surgiram as Organizações Não Governamentais (ONGs). A esse período se seguiu talvez o mais importante na história do Terceiro Setor no país, que pode ser formalmente demarcado pela Constituição de 1988, a qual define o conceito de cidadania e delibera o arcabouço filosófico para a elaboração de políticas sociais. (SOBRAL, 2016, p. 7). Tal se dá porque a referida Constituição, também chamada de “Constituição Cidadã”, consagrou no ordenamento jurídico pátrio a segunda geração de direitos humanos, que garantem prestação positiva de serviços básicos de interesse coletivo à sociedade.

A atuação do Terceiro Setor é múltipla, de sorte que é possível verificar a presença dessas entidades em ações como a formulação, o monitoramento, a avaliação e a execução de políticas públicas (FREIRE, 2018, p. 22).⁶ Além disso, também as instituições do Terceiro Setor também participam em conselhos de políticas públicas, em audiências, consultas e outras formas de escutas públicas, mobilizando a opinião pública em protestos e manifestações, bem como pactuando parcerias para a realização de projetos de interesse público⁷.

⁴ À utilização dessa expressão, contrapõe-se (NOGUEIRA, 2015, p. 31). O autor entende que seu uso “mistifica o real sentido ideológico por detrás do mesmo, utilizando-se do discurso das ações sociais solidárias e do voluntariado para a consecução de uma naturalização da sua existência e, conseqüentemente, de uma ampla aceitação, uma vez que o mesmo é visto como algo benéfico e desejável por todos e para todos”.

⁵ A presença de instituições do Terceiro Setor se verifica desde as associações voluntárias, fundadas em valores e propósitos religiosos, que foram o modelo mais comum de entidade sem fins lucrativos até meados do século XX; a elas, tomaram a posição as instituições assistencialistas, que emergem a partir dos anos 30. Entretanto, é apenas a partir dos anos 1970 que a atuação dessas organizações ganha maior proeminência.

⁶ Quanto a essas atividades, pode-se destacar a atuação de instituições como os chamados “Observatórios Sociais”, que atuam no monitoramento das compras públicas em nível municipal. (<https://osbrasil.org.br/como-funciona/>)

⁷ Vale mencionar o contraponto à inserção das entidades do Terceiro Setor no regime de parcerias, que é o esvaziamento de sua atividade fiscalizadora e mobilizadora, haja vista que, no contexto da parceria, a entidade faz as vezes da Administração Pública. Assim, não é possível que, simultaneamente, demande atuação proativa do Poder Público na solução dos problemas sociais dos ambientes em que a entidade atua (FERREIRA, 2016, p. 50).

Essas entidades receberam diferentes denominações ao longo do tempo, sendo genericamente chamadas de “ONGs” (Organizações não governamentais), designação que recebeu conotação negativa devido à ampla divulgação de escândalos de desvio de dinheiro envolvendo parcerias de ONGs junto ao Poder Público (II e III COLÓQUIOS DE ESTUDOS EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS, 2019, p. 50). Em razão disso, foi criada a categoria das Organizações da Sociedade Civil (OSC), que emerge das transformações no entendimento de “cidadania” no contexto da reforma do Estado, nos anos 1990 (FREIRE, 2018, p. 20).

Nesse momento, tomou corpo a ideia de um “Estado subsidiário”, de sorte que o protagonismo na satisfação do interesse público passou a ser partilhado com as OSC. Esse fenômeno foi impulsionado pelo incentivo de alternativas privatistas que se servem da responsabilidade social como pressuposto (NOGUEIRA, 2015, p. 30-31), isto é, têm a sociedade como responsável pela satisfação das necessidades comuns.

Essas frentes de atuação, se, por um lado, contribuem para trazer ao conhecimento público necessidades e demandas locais dos ambientes em que a entidade atua (CORTOPASSI, 2018, p. 15), por outro, mostram que a ação do Terceiro Setor decorre da ausência do Poder Público em situações que deveria intervir (ARAÚJO et al. 2011). Isso porque, como visto, a Constituição da República trouxe a obrigação da atuação estatal frente a problemáticas sociais, garantindo uma prestação de serviços públicos ao cidadão.

O repasse de responsabilidades estatais às OSC decorreu, segundo defende Juliana Ferreira (2016, p. 56), de críticas ao crescimento da função do Estado, nos moldes constitucionais, ganhando prevalência o discurso de que a delegação das funções públicas traria mais flexibilidade e dinamicidade à gestão dos serviços públicos. Isso deve ser entendido num contexto em que o que Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), liderado por Bresser-Pereira entre 1995 e 1998, propunha um regime jurídico não-estatal, conferindo maior autonomia aos condutores das políticas públicas do que se tinha na Administração Direta, embora ainda em parceria com o Estado (HORTA, 2018, p. 6-7). Inauguraram-se assim instrumentos como os convênios, contratos de gestão, termos de parceria, termos de colaboração e fomento, e acordos de cooperação, para inserir as Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFLs) no bojo da Administração Pública⁸ (FERREIRA, 2016, p. 56). De outra parte, promete-se, aos cidadãos, racionalização dos gastos públicos (OLIVEIRA, 2018), cessando oneração com dotação orçamentária e bens públicos, e servidores públicos (MENSITIERI, 2018, p. 31) e um aumento da qualidade de serviços fornecidos, com prestação de serviços públicos com maior grau de especialidade do que a própria Administração Pública.

⁸ Como pondera FREIRE (2018, p. 32), a desestatização, com conseqüente delegação de atividades ao Terceiro Setor, acaba por contrariar a ideia de justiça do *mercado*, pilar do pensamento neoliberal que conduz esse procedimento de delegação: “O fomento à atuação do Terceiro Setor, ou setor público não-estatal, na execução de serviços de interesse público representa verdadeira relativização da concepção neoliberal, haja vista que reconhece, ainda que indiretamente, a ineficiência do mercado em alocar recursos de modo a superar as desigualdades e universalizar o acesso a tais serviços, dada sua relevância social.”

Como dito, o processo de aproximação entre primeiro e Terceiro Setor ocorreu como consequência do processo de reforma do Estado e veio acompanhado de desestatização e contratualização da Administração Pública (CESÁRIO e MARRARA, 2016, p. 2), de sorte que as OSC “situadas entre o Estado e o Mercado” (MENSITIERI, 2018, p. 28), mas sujeitas ao regime de direito privado e capazes de desempenhar serviços sociais não exclusivos do Estado, foram naturalmente engajadas nesse processo de redistribuição de responsabilidades.

As organizações da sociedade civil são dotadas de personalidade jurídica e caracterizadas, segundo SALAMON e ANHEIER, 1992, citados por SCHEFER, p. 64) por serem instituições privadas, autogovernadas e instituídas voluntariamente no sentido em que não há lei compelindo à sua criação ou participação em suas atividades; não integrantes do aparato estatal e institucionalmente organizadas, com algum grau de organização interna, mas sem distribuição de lucro - denominado de superávit, para a OSC - entre proprietários e diretores, de sorte que os rendimentos auferidos devem ser despendidos na realização do propósito da organização. A distribuição desses rendimentos, pode ser feita excepcionalmente nas cooperativas que se enquadram no art. 2º, II da Lei n 13.019, de 2014, entre os sócios-cooperados (FREIRE, 2018, p. 33).

Diante dessa caracterização, sobretudo no que toca à ausência de finalidade econômica ser um dos pressupostos objetivos das OSC, tem-se que elas só podem se constituir na forma de associação ou fundação (art. 53 e 62, do Código Civil), e também como cooperativas específicas⁹. A OSC constituída como associação é uma organização que reúne alguns indivíduos, voluntários ou não, em prol de uma causa comum não econômica; a OSC constituída como fundação advém da destinação de determinado patrimônio em prol de uma coletividade; por fim, a OSC constituída como cooperativa, mais rara, a qual é criada por um determinado grupo social que obtém os benefícios oriundos de seu trabalho. Todos os tipos de OSC podem candidatar-se a parcerias com o poder público¹⁰.

⁹ A Lei nº 13.019/2014, em seu art. 2º, apresenta três modelos organizacionais que comportam a definição como OSC, quais sejam: as organizações religiosas que se dediquem a atividades ou projetos de interesse público e cunho social, distintos daqueles destinados somente a fins religiosos; as sociedades cooperativas previstas na Lei nº 9.867/1999 (cooperativas sociais), as compostas por pessoas em situação de risco ou vulnerabilidade pessoal ou social, as alcançadas por programas e ações de combate à pobreza e de geração de trabalho e renda, as voltadas para fomento, educação e capacitação de trabalhadores rurais ou capacitação de agentes de assistência técnica e extensão rural; e as capacitadas para execução de atividades ou de projetos de interesse público e de cunho social; as entidades privadas sem fins lucrativos que não distribuem resultados e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social.

¹⁰ Entretanto, as OSC podem recorrer a vários meios para obtenção do orçamento necessário à execução de suas atividades, além das parcerias, quais sejam: as pessoas jurídicas de direito privado ou pessoas físicas, segundo a credibilidade e confiança que possuem perante esses sujeitos; geração de renda própria, pela organização de eventos de arrecadação, por exemplo (MIRANDA e OLIVEIRA,

Quando as OSC optam por concorrer por recursos públicos, possuem como possíveis desafios a superação de um sistema administrativo lento e pouco eficiente — que se estende também à prestação de contas, salvo quando simplificada — além da diminuição de verbas, e a descontinuidade de programas, de sorte que as OSC recebem esses subsídios apenas de forma transitória (MIRANDA e OLIVEIRA, 2019, p. 10). Já como vantagens, pode-se mencionar o apoio técnico e financeiro na execução dos projetos e a legitimação perante a sociedade (MIRANDA e OLIVEIRA, 2019, p. 10). Entretanto, as OSC também devem se preparar para a pactuação com o Poder Público, sendo que são fatores que contribuem no sucesso da parceria a atuação de pessoal capacitado, a administração organizada e diretoria constituída, e o devido registro documental e apresentação transparente, que também são elementos de governança (MIRANDA e OLIVEIRA, 2019, p. 10).

1 O MARCO REGULATÓRIO DAS OSC

A grande relevância da atuação do Terceiro Setor, e em particular, das OSC, em conjunto com o Poder Público, revela-se também em termos numéricos. Em 2018 havia 820 mil OSC no país (IPEA, 2018), presentes em 99,82% dos municípios brasileiros (BRASIL, 2015), que geravam mais de 2,2 milhões de empregos formais (IPEA, 2018). Ademais, as transferências de recursos da União para OSC, entre 2010 a 2018, acumulam R\$ 118,5 bilhões, o que equivale a 0,5% do orçamento anual da União (IPEA, 2019). Daí a importância de um marco regulatório que propiciasse segurança jurídica e reservasse tratamento específico às peculiaridades da prestação de serviços pelas OSC.

Nessa quadra, o Marco Regulatório das OSC (MROSC) foi consolidado na Lei nº 13.019 de 31 de julho de 2014, como resultado de demandas das entidades do Terceiro Setor para melhor tratamento na contratação com o Poder Público, objetivando trazer celeridade a essa relação e instituindo mecanismos de controle eficazes à atividade administrativa de fomento. A lei também veio na toada do consensualismo como princípio da Administração Pública, razão pela qual deve haver estreitamento das finalidades perseguidas pelos partícipes da parceria, e a atuação do Estado deve ser não apenas de vigilância da OSC, mas sobretudo de amparo e auxílio (FREIRE, 2018, p. 55).

2019, p. 11). Qualquer que seja a forma de arrecadação de recursos, a OSC deve investir em sua profissionalização, para que seja capaz de competir por esses recursos, tanto perante stakeholders privados, quanto em contratação junto à Administração Pública, concorrendo com outras organizações da sociedade civil (CORTOPASSI, 2018, p. 32). Segundo apontado por CORTOPASSI (2018, p. 33) a captação de recursos financeiros costuma ser um ponto crítico da gestão das OSC, haja vista que, via de regra, as atividades habituais das OSC não visam a geração de receita.

No quadro jurídico administrativo criado pelo MROSC, as parcerias ocorrem por meio dos termos de colaboração, em que a iniciativa é do Poder Público, e de fomento, em que a iniciativa parte das OSC; já nas parcerias em que não há transferência de recursos, é firmado acordo de cooperação. Os termos de colaboração se dão por meio da formulação de um plano de trabalho pelo Estado, o qual abre um edital para seleção das OSC interessadas em desempenhar aquele papel. Os termos de fomento, por sua vez, são criados após o cadastramento de ideias inovadoras, propostas pelo Terceiro Setor, em um chamamento público, dentre as quais é selecionada aquela mais vantajosa para a Administração. Por fim, os acordos de cooperação, como visto, são feitos sem transferência de recursos financeiros, independentemente de quem fez a proposta; contudo, frisa-se são permitidas as transferências de outros bens.

Qualquer que seja o instrumento da parceria, o seu procedimento se inicia com a fase de planejamento, que se compõe da instituição de comissão de seleção para julgamento das propostas oferecidas pelas OSC por ocasião da publicação do edital de chamamento público (art. 23 e seguintes da Lei nº 13.014/2019) - essa fase pode ser precedida ou não por Procedimento de Manifestação de Interesse Social (PMIS). A ela se segue a fase de seleção, feita conforme critérios constantes no edital de chamamento público (art. 24, §1º, V da Lei nº 13.014/2019), vez que o MROSC não traz critérios específicos para nortear essa escolha. Posteriormente à seleção, há a assinatura do respectivo instrumento da parceria e elaboração do plano de trabalho, que será anexo do instrumento (art. 42, parágrafo único). Finalmente, há a habilitação (art. 28, *caput*), em que será verificado o preenchimento das exigências institucionais, técnicas e operacionais (art. 33 e seguintes) e a ausência de impedimentos (art. 39) - aqui se segue a mesma ordem procedimental do pregão, em que a habilitação sucede a seleção. Excepcionalmente, pode haver contratação direta nos casos de acordo de cooperação (art. 24), celebrados com recursos de emendas parlamentares (art 29), e nas hipóteses de inexigibilidade e dispensa (art. 30 e 31).

Como inovações positivas do MROSC pode-se mencionar, a título de exemplo: a adoção de instrumentos de transparência e controle para divulgação de informações de parcerias celebradas (identificação de envolvidos, descrição do objeto da parceria e valores liberados - art. 11 da Lei nº 13.014/2019), fornecendo subsídios à realização de *accountability* vertical; parâmetros para avaliar a qualificação técnica das entidades sem fins lucrativos, previamente à contratação (art. 33 da Lei nº 13.014/2019); impedimento da celebração de novas parcerias a OSC cujas contas tenham sido consideradas inidôneas, ou por faltas graves de dirigentes (art. 39 da Lei nº 13.014/2019), contribuindo para a lisura do processo de seleção; a instituição do PMIS, que permite que a sociedade leve suas demandas ao conhecimento do Poder Público; autorização do pagamento de

despesas com: remuneração de equipe de trabalho da própria organização, garantindo a qualidade do pessoal empregado (art. 46, I) e pagamento de custos indiretos necessários como *internet*, transporte, aluguel e telefone, serviços contábeis e assessoria jurídica (art. 46, III) (SCHEFER, 2014, p. 81-84).

Por outro lado, é possível apontar como fragilidades da legislação, entre outras, a ausência de limites à remuneração a dirigentes, abrangida na remuneração da equipe de trabalho, devendo ser verificada quando da prestação de contas.

2 A PRESTAÇÃO DE CONTAS NAS PARCERIAS E *ACCOUNTABILITY*

2.1 CONCEITO DE *ACCOUNTABILITY*

A prestação de contas, que contribui para maior transparência e exposição das políticas públicas, providenciando-se, assim, respostas aos administrados sobre a condução da coisa pública, é parte fundamental da parceria, de tal sorte que o MROSC destina um capítulo à sua regulamentação. Entretanto, é necessário pontuar, preliminarmente, que a prestação de contas é um dever atinente à *accountability*. É essencial o estudo da *accountability* no contexto das parcerias, pois ela decorre do uso dos recursos públicos, que são de titularidade dos cidadãos, conforme lhes reconhece o art 1º, §1º, da Constituição da República, e não dos decisores governamentais.

Essa categoria (*accountability*) não tem uma delimitação clara no Brasil, tanto que a língua portuguesa não possui um termo que expresse precisamente seu significado. Conforme apontamentos de CAMPOS (1990, p. 36-37), isso decorre de, na democracia brasileira, não ser realizado o controle sobre os decisores políticos pela sociedade civil organizada, buscando a concretização de seus direitos. Outrossim, de acordo com a autora, isso também é consequência da imaturidade política do governo, marcada pela centralização administrativa, excluindo os administrados da elaboração e execução de políticas públicas e pela debilidade das instituições políticas. Pinho e Sacramento (2009) reconhecem que avanços vêm sendo feitos na sociedade brasileira, mas que ainda estamos distantes da cultura de *accountability*.

Não obstante, existem ações de controle da gestão pública que materializam a *accountability*. Exemplos dessas ações são relativos ao exercício da cidadania, que se estende desde o voto até o acompanhamento da gestão e a participação na decisão sobre políticas públicas, e também a utilização adequada de instrumentos de avaliação de desempenho dos executores dessas políticas, a formulação de normas que definam condutas e atribuam responsabilidades, e a cobrança pelo cumprimento do *munus* público.

Nesse sentido, como denota (FREIRE, 2018, p. 51) “*accountability* não se limita ao dever de prestar contas, mas caracteriza uma gestão vinculada a dois fatores: a prática democrática participativa, enquanto instrumento para efetivação de uma gestão pública permeável às demandas sociais, e a criação de mecanismos institucionais de controle que garantam a transparência na atuação dos agentes-gestores”. Assim, constitui o conjunto de instrumentos e procedimentos que levam esses sujeitos a darem respostas e tornarem-se responsabilizáveis pelos resultados de suas ações.

No contexto da prestação de contas nas parcerias, *accountability* é uma prática que só é possível a partir do exercício de responsabilidade compartilhada entre a OSC, de prestar contas e informar ao Poder Público sobre o cumprimento das obrigações contratuais, quanto do Poder Público em realizar a verificação dessas informações e monitoramento do desempenho da OSC no cumprimento do contrato (FREIRE, 2018, p. 51-52). Ou seja: trata-se de uma obrigação/direito de ambas as partes, a fim de obter o resultado mais eficiente possível.

São atores da *accountability*, além da (1) OSC, responsável pela divulgação das informações e justificação, a (2) Administração Pública, a realizar a auditoria dessas contas, os (3) cidadãos e, ainda, os (4) órgãos de controle. Àquela feita pelos cidadãos se dá o nome de *accountability* vertical, e tem como premissa a liberdade de expressão política e, como mecanismos, o voto, o referendo, o plebiscito, os atos de publicidade das ações governamentais (pela imprensa ou pelos cidadãos) que visam balancear a discricionariedade dos decisores na condução do mandato. Naturalmente, no contexto das OSC, a sociedade civil pode promover a revisão das contas, acompanhar a execução da atividade objeto da parceria, solicitar informações e denunciar à Administração Pública faltas praticadas pela OSC¹¹.

Essa forma de *accountability*, feita pelos cidadãos¹², é complementada pela modalidade horizontal, que é constituída pelo conjunto de normas e respectivas sanções

¹¹ Ainda quanto à *accountability* vertical, pode-se destacar a possibilidade de acompanhar a parceria e demandar o Poder Público para cumprimento do plano de trabalho. Neste mister, cabe considerar a possibilidade de incidência da Lei de Acesso à Informação (LAI - Lei 12.527/2011) sobre as parcerias que envolvam repasse de recursos públicos à ESFLs (art. 2º, LAI). Esse dispositivo reforça e subsidia o papel da sociedade civil no controle social das parcerias, afirmando a aplicação das disposições da lei “às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres”.

¹² Em contraponto, na pesquisa de SAHAIKO (2018, p. 114-120), verificou-se que concepção de cidadania endossada por ONGs que monitoram as contas públicas, como os “Observatórios Sociais”, leva a conceber o cidadão como um mero facilitador da execução da política pública, garantindo sua lisura, mas sem questionar sua legitimidade. Assim, a *accountability* deve ser exercida de forma mais ampla, desde um momento anterior, qual seja a participação na discussão e elaboração das políticas públicas e não apenas na auditoria das contas.

que estabelecem responsabilidades aos agentes públicos. O controle horizontal é exercido por um agente estatal (como o Ministério Público - MP, o Tribunal de Contas - TC, o Poder Legislativo, as Controladorias, e agências fiscalizadoras) sobre outro (MOTA, 2006, p. 14). A *accountability* horizontal pode ser feita entre os poderes ou por organismos autônomos, como agências fiscalizadoras. Exemplos de exercício dessa modalidade de *accountability* são as ações de improbidade administrativa, movidas pelo MP, e a instauração de tomada de contas especial, pelo Tribunal de Contas da União.

A Lei nº 13.019/2014 traz, no aspecto da prestação de contas, a predominância da *accountability* horizontal sem, contudo, desprezar a modalidade vertical. Destaca-se a análise de recursos disponíveis, quer sejam humanos ou financeiros, a gestão de parcerias e a comissão de monitoramento e avaliação. Diante disso, aponta-se para a relevância da implantação de um sistema eficiente e integrado de controle da parceria, com participação do órgão que instituiu a parceria, dos órgãos de controle externo e da sociedade, pois, conforme citado por FERREIRA (2016, p. 54), o sucesso das parcerias depende da fiscalização das entidades para acompanhar o cumprimento dos objetivos dos instrumentos firmados.

Nesse sentido, o cumprimento da finalidade de um projeto pode ser comprovado pela prestação de contas, que se dá em até noventa dias do final da parceria, ou ao final de cada exercício, quando a parceria se estender por mais de um ano (art. 69, MROSC). Entretanto, há a necessidade de uma preparação prévia da entidade para a prestação de contas, a fim de que se tenha em mãos os documentos necessários para apresentação no momento da prestação. Nesse sentido, como pontua Mensitieri (2018, p. 26), a OSC deve possuir *expertise* na área em que vai atuar para a Administração Pública, a fim de operar “com regularidade e reconhecimento em momento anterior à sua avença com o Estado (que deve transferir os serviços baseado exatamente nessa experiência e reconhecimento)”.

3 PRESTAÇÃO DE CONTAS E LEGITIMIDADE: DOCTRINA E TCU COMO ENTES LEGITIMADORES DA PRESTAÇÃO DE CONTAS

O dever de prestar contas, inserido no MROSC, decorre, primariamente, da disposição do art. 70, parágrafo único, da Constituição da República que encarrega a quem “que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos” ou a quem assumir em nome de entidade pública obrigações de natureza pecuniária.

Apesar da disposição constitucional, a mera ausência da prestação de contas não configurou ilícito por muitos anos, se desacompanhada de outra infração de deveres

públicos (INOCÊNCIO, 2017, p. 32). Em tempos mais atuais, no entanto, o TCU entende que “a omissão no dever de prestar contas viola princípio fundamental da República, constitui ato de improbidade administrativa e crime de responsabilidade, e faz nascer a presunção de desvio dos recursos”, posicionamento consolidado no Acórdão nº 1.928/2005. Exemplo da aplicação desse entendimento é demonstrado pelos estudos de Dalto, Nossa e Martinez (2012), que revelam que, entre as irregularidades apontadas pelo TCU, nas parcerias entre IFES (Instituições Federal de Ensino Superior) e FAP (Fundações de Apoio), firmadas no período de 2006 a 2010, encontra-se a ausência de controle na execução e prestação de contas como as mais recorrentes.

De outra quadra, a prestação de contas não é vantajosa apenas porque propicia o atendimento das exigências legais, mas também para angariar recursos junto a doadores privados, os chamados *stakeholders* (Portulhak et al, 2015). Segundo define (Freeman, 1984), *stakeholders* são qualquer grupo que possa afetar ou ser afetado pela realização de atividades organizacionais, como acionistas, detentores de poder político ou econômico. A “Teoria dos *Stakeholders*” defende que fornecer informação de qualidade às partes interessadas pode aumentar a legitimidade da instituição, fidelizando seus apoiadores e garantindo a sua sobrevivência institucional. Sob o prisma dessa teoria, a *accountability* pode ser percebida como a capacidade de a OSC prestar informações que permitam aos *stakeholders* avaliar seu desempenho, (e, ao mesmo tempo, promove o envolvimento e a motivação dos diferentes *stakeholders*, incentivando-os a participar das atividades da organização, como também na tomada de decisão (SILVA, 2016) ¹³.

Nesse sentido, não basta somente a divulgação dos dados para que se cumpra com o dever de prestação de contas. As informações prestadas devem ser fidedignas, relevantes e acessíveis à sociedade, tanto no que se refere ao meio e forma em que encontram disponibilizadas, quanto à linguagem utilizada (NETTO e ROVER, 2017, p. 5). Essa acessibilidade é componente chave da transparência, e o MROSC reserva os artigos 10 a 12 para tratar do tema, impondo deveres tanto à OSC, como à Administração Pública. As obrigações impostas pela lei são, de parte da Administração Pública, manter, em seu sítio eletrônico, relação atualizada das parcerias celebradas e respectivos planos de trabalho, e de disponibilizar, na *internet*, meios de representação sobre a aplicação irregular de recursos da parceria (auditoria interna feita pela Administração Pública).

¹³ A referida teoria defende a inclusão desses sujeitos no processo de governança, haja vista que a OSC trabalha com recursos que - via de regra - não são exclusivamente próprios, dependendo, no mais das vezes, de doações dos seus *stakeholders*. Essa percepção é reforçada por Becker (2018), que demonstra que a *accountability* voluntária - certificada ou não - ou legal, garante maior confiança pública e reputação.

Já para as OSC, o MROSC impõe, como recursos para promoção da transparência: a obrigação de divulgar o valor total da parceria e valores liberados, o valor total da remuneração da equipe de trabalho, as funções que seus integrantes desempenham e a remuneração prevista para o respectivo exercício (art. 11, da Lei nº 13.019/14), e a obrigação de manter escrituração segundo as normas brasileiras de contabilidade para firmar a parceria (art. 33, IV, da Lei nº 13.019/14), o que pretende fazer com que a OSC tenha boa condução contábil, realizada por profissionais capacitados.

Quanto a essa obrigação, recomenda-se a utilização de assessoria contábil durante toda a parceria, não apenas na prestação de contas. A contabilidade não serve apenas para preenchimento de formulários, mas para o planejamento e monitoramento do fluxo financeiro da OSC, garantindo eficiência e confiabilidade ao orçamento. Por sua vez, as referidas “Normas Brasileiras de Contabilidade”, mencionadas no art. 33, IV, são publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A título de conclusão, é importante destacar que há várias condutas que podem gerar impedimento de firmar termo de colaboração, conforme estabelece o art. 39, do Marco Regulatório, inclusive relativas à prestação de contas (inciso IV). Assim, vê-se que a ausência de devida escrituração contábil não apenas impede a pactuação de parceria, como, se for exercida com descuido, pode gerar rejeição das contas e vedar a celebração de parceria, comprometendo a arrecadação potencial da OSC nos 5 anos seguintes à prestação de contas.

3.1 OSC E LEGITIMIDADE

A doutrina aponta que a percepção dos agentes externos sobre a OSC não se dá apenas em termos de legalidade-ilegalidade de suas ações. Mais que isso, são várias as trocas que a organização realiza com o meio externo, manifestando seus valores e crenças na execução da atividade que constitui objeto da parceria. O suporte cultural que a OSC encontrar no contexto de normas e valores em que atua definirá sua legitimidade, esta entendida como a percepção de adequação de sua conduta e estrutura.

Nesse sentido, a prestação de contas adequada é capaz de providenciar legitimidade à OSC, pois é uma prática que é considerada desejável pelos agentes da *accountability*. Considerando que a receita da maioria das entidades do Terceiro Setor depende de recursos provenientes de terceiros, a credibilidade perante esses sujeitos, à qual se dá nome de legitimidade, deve ser vista como fator de sobrevivência e persistência da organização (SUCHMAN, 1995, p. 5).

A legitimidade pode ter valência diferente de acordo com o público com que a entidade interage, conforme o sistema de crenças, valores e definições que estes

sujeitos possuírem, pois será produzida pelo cotejo desse sistema com o conjunto de eventos, condutas e manifestações - rotinas, governança, propósito, atuação, entre outras - que partem da OSC ou estão de algum modo vinculados a ela. Daí o caráter referencial da legitimidade (SUCHMAN, 1995, p. 38). Os seus públicos podem entender a OSC como legítima na medida em que a julgarem desejável, adequada ou apropriada (SUCHMAN, 1995, p. 5) ou em que for possível levantar motivos plausíveis para sua existência e funcionamento (MEYER e SCOTT, 1983, p. 201). Assim, a legitimidade deve ser entendida como produto entre uma correlação entre ação e a significação que lhe é dada, e não como um dado estático e permanente (ROSSONI, 2017, p. 4).

Sendo vários os fatores que influenciam na construção da legitimidade, a OSC pode adotar diferentes estratégias para ganhá-la, mantê-la ou reavê-la. A legitimidade pode ser produzida por um viés normativo, isto é pela adequação da estrutura e funcionamento da organização a normas, ditames e expectativas de comportamento de ente público ou agência reguladora, que também realizam o monitoramento de conformidade da organização a esses mandamentos, aplicando-lhe sanção no caso de descumprimento (ROSSONI, 2017, p. 7)¹⁴. Essa é a principal perspectiva sobre legitimidade a ser considerada quando se trata de parceria com o Poder Público, e especialmente da prestação de contas. Nada obstante, a OSC também pode ser legítima por uma perspectiva cultural-cognitiva, que deriva do atendimento a padrões e modelos socialmente aceitos no ambiente da organização (ROSSONI, 2017, p. 8), ou pragmática, por meio de atividades orientadas para o recebimento da legitimação (ROSSONI, 2017, p. 8).

Como a legitimação é resultado da percepção de vários públicos determinados sobre a entidade do Terceiro Setor, é possível citar como principais avaliadores da organização: o Estado, a mídia, a sociedade e os relacionamentos organizacionais (DEEPHOUSE e SUCHMAN, 2008). Dentre eles, no contexto das parcerias, toma maior importância a legitimidade da OSC perante o Estado, que condiciona a OSC a adotar determinadas condutas e reservar-se de outras, sancionadas negativamente. Todavia, a sanção não é o único prejuízo decorrente da inconformidade normativa, pois a organização corre o risco de perder legitimidade (e recursos) do Poder Público (Administração Pública parceira), bem como de outros *stakeholders* que venham a conhecer da atuação infracional da OSC.

O processo de legitimação pode levar as organizações à adoção de táticas similares em resposta a uma mesma pressão do ambiente organizacional (isomorfismo)

¹⁴ Por outro lado, o atendimento a essas regras pode ficar condicionado à legitimidade que estas mesmas têm perante a organização monitorada, segundo sua imparcialidade e consonância com princípios estruturais (ROSSONI, 2017, p. 7).

(GUARIDO, 2017, p. 33), o que se revela na adoção de um procedimento que teve sucesso na legitimação de uma entidade por outra. Entretanto, corre-se o risco de a mudança organizacional constituir mero cerimonialismo (GUARIDO, 2017, p. 33), carente de conteúdo substancial que denote adequação a uma expectativa dos agentes da *accountability*. Ainda, pode ser que esse procedimento não tenha o mesmo sucesso que na outra organização, tendo apenas se replicado como *mito racional* (GUARIDO, 2017, p. 33)¹⁵. Por outro lado, pode ser que práticas e valores que já fazem parte da cultura organizacional tenham o condão de legitimar a OSC, por serem a reprodução de elementos relativamente duráveis do sistema de valores, crenças e definições dos públicos em que situam seus *stakeholders*.

Organizações novas, ou que estão realizando atividade em âmbito que não era compreendido por sua atuação anteriormente - por exemplo, uma OSC que está realizando sua primeira parceria - podem optar a conformar-se a um regime institucional preexistente e a definições externas de autoridade e competências (SUCHMAN, 1995, p. 17 e 20), como por exemplo, os ditames legais sobre prestação de contas e sua interpretação pela jurisprudência dos Tribunais de Contas. Essa atuação lhes concede legitimidade cognitiva, que pode ser potencializada pela ação conjunta de organizações que compartilhem de uma mesma narrativa compreensível, popularizando-a (SUCHMAN, 1995, p. 22). A estratégia de conquista da legitimidade dependerá da perspectiva que se adota em relação à legitimidade, se como um fator controlável pelos administradores da OSC, haja vista a quase ilimitada maleabilidade dos símbolos - perspectiva estratégica (SUCHMAN, 1995, p. 7) -, ou como um produto das definições culturais, que determinam, em certa medida, como a organização é construída, entendida e avaliada e com os quais os gestores da organização devem lidar no sentido de promover a adequação da OSC - perspectiva estruturalista (SUCHMAN, 1995, p. 7). Essa perspectiva possui maior relevância em um ambiente altamente regulado como o das parcerias.

Quando uma OSC já é considerada legítima perante seus controladores, resta à organização o desafio de manter sua legitimidade. Como estratégias para atingir esse fim, tem-se a observação às reações do público, aprendendo assim sobre seus valores e crenças e adaptando-se a eles e a proteção de realizações pretéritas (SUCHMAN, 1995, p. 26). Nesse sentido, é interessante o estudo da jurisprudência, que constituiu, no âmbito das parcerias, uma fonte de análise dessas reações. Ademais, as respostas dos públicos permitem que se desconstituam os *mitos racionais* (SUCHMAN, 1995, p. 26), pois levam ao questionamento dos pressupostos de legitimidade que se tinha até então.

Já a proteção das realizações pretéritas realiza-se pela eliminação de incertezas e cultivo de um senso de controle pelos controladores da organização: num nível

¹⁵ Mito racional

pragmático, pela demonstração de responsabilidade, num nível moral, e por relatos que explicam o comportamento organizacional e o fazem parecer inevitável, num nível cognitivo, haja vista que os controladores tendem a relaxar a vigilância e contentar-se com a prova de desempenho contínuo em face de seus interesse e com garantias periódicas de regularidade das atividades (SUCHMAN, 1995, p. 27).

Por sua vez, a organização pode perder sua legitimidade diante de seus controladores. Isso é ainda mais perigoso para as OSC, pois a retração do auxílio de um controlador, pode gerar uma “retração em cascata” (SUCHMAN, 1995, p. 28), levando ao rompimento de relações por parte de outros *stakeholders*, de cujos recursos a OSC dependia.

Diante da prestação de contas incorreta, a organização pode tentar retomar a legitimidade por meio de quatro tipos diferentes de relatos: negação, desculpas - alegando ação de terceiros - justificação e explicação (SUCHMAN, 1995, p. 29). Além disso, as organizações podem facilitar a relegitimação por meio de reestruturação, que pode ser feita a partir de “monitores e cães de guarda” (SUCHMAN, 1995, p. 29), ou seja, convidando agentes reguladores para verificar a instituição, instituindo procedimentos de reclamação - como diz a lei 13.019/14 no art. 11 - ou por dissociação, em que há substituição de administrador, de procedimentos e de estruturas delegitimadas (SUCHMAN, 1995, p. 29).

4 METODOLOGIA

Com a finalidade de identificar aspectos informacionais e de justificação da prestação de contas das OSC, foi feita busca na plataforma *Google Scholar*, a partir de 2014, pelos termos “Lei 13.019”, “prestação de contas”, “Organização da Sociedade Civil”, “parceria” e “Administração Pública”, tendo sido localizados 196 trabalhos entre artigos, capítulos de livros e monografias, dos quais foram selecionados 87. Na busca de julgados com a palavra-chave “OSC”, foram encontrados 14 acórdãos no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União – TCU – do período de 2014 até 2019. O material doutrinário foi tabulado em uma planilha contendo título, autor e ano, referência, categorias analíticas e principais achados. Estas leituras serviram para escrever o referencial teórico e selecionar material para análise empírica na qual foi realizada análise de conteúdo (BARDIN, 2006). Os trabalhos científicos que possuíam indicação de práticas acerca da prestação de contas foram reanalisados, e juntamente com os acórdãos do TCU, foi feita a categorização das práticas identificadas

A partir disso, desenvolveu-se um quadro-resumo que relaciona as principais condutas identificadas no procedimento de prestação de contas, tanto por parte da OSC

quanto da Administração Pública parceira, e suas consequências e quais sanções foram aplicadas, quando sancionadas pelo TCU. Inicialmente, identificou-se um conjunto de 26 objetos de análise, dos quais 16 trabalhos da doutrina especializada sobre fenômenos identificados na prestação de contas, e 10 são acórdãos do Tribunal de Contas da União, selecionados conforme os critérios expostos nesta seção, resultando na elaboração de cinco categorias finais, a saber: (1) falta de precisão na comprovação da despesa, subdividida em (1.1) condutas que resultaram ou (1.2) não em condenação contra a OSC; (2) adoção de mecanismos de gestão dos riscos e de governança pública; (3) divulgação de informações relativas à *accountability*; (4) prorrogação da parceria e controle; e (5) não apresentação do relatório de execução física e financeira da parceria.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A primeira categoria encontrada foi a de falta de precisão na comprovação da despesa, cinco vezes percebida em três acórdãos do Tribunal de Contas da União¹⁶, e compreende condutas que se reportam ao preenchimento parcial ou ilegível de documentos relativos à prestação de contas, à falta de documentos que comprovem a cotação prévia para despesa, que deve guardar relação com o objeto da parceria, ou uso de conta diversa daquela específica para o convênio para o pagamento de despesas, violando-se o plano de trabalho. Essas condutas foram penalizadas pelo TCU com uma ou mais das seguintes sanções: o pagamento de multa de 9% do valor repassado, multa superior a R\$ 40.000,00, devolução do valor repassado e desfazimento da parceria. Disso se conclui que é indispensável a análise financeira das prestações de contas, sendo insuficiente a prestação que apenas atesta o cumprimento do objeto, pois o controle realizado sobre as contas é não apenas de resultado, mas também de meio.

Similarmente, a apresentação de demonstrativo de execução física e financeira da parceria, documento que deve instruir a prestação de contas, que contenha apenas os valores gastos e não contemplar formulário de relação de pagamentos, o qual permita inferir qual foi a razão e destinação dos gastos, também se entende como falta de precisão na comprovação da despesa. Essa omissão, em particular, foi localizada em duas oportunidades num acórdão do TCU¹⁷, mas não foi sancionada pela Corte contábil, resultando apenas em recomendação do Tribunal para o ajuste da conduta.

¹⁶ Acórdãos de números: 816-11/2019 P, 3201-20/14-1, 4450-21/12-2.

¹⁷ No acórdão de número: 428-03/2018-2.

Por outro lado, em sete ocasiões¹⁸ o TCU reconheceu como positivas atitudes do concedente da parceria, que se referem à rubrica adoção de mecanismos de gestão dos riscos e governança pública. São ações como a introdução de painel de monitoramento de transferências voluntárias e incremento normativo e tecnológico pelo governo federal para a gestão de riscos e uso de plataforma eletrônica para acompanhamento das obras realizadas pelas OSC. O Tribunal entendeu que essas ações resultam em melhoria do controle, aumento da eficiência da atividade administrativa, aperfeiçoando-se a gestão pública e aprimorando-se a governança e a transparência e apontou que o SICONV (Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse) é o meio adequado de divulgação de parcerias.

Não obstante, também foram noticiadas pelo TCU, cinco condutas da Administração Pública parceira merecedoras de correção, relativas, em síntese, à prorrogação e controle da parceria¹⁹, quais sejam a prorrogação do prazo da parceria sem menção aos valores para o período subsequente, atrasos nos repasses e prorrogação do convênio - antiga forma de pactuação entre a Administração Pública e as OSC, substituída pelas parcerias - quando já estava em vigor a Lei nº 13.014/19. Nessas situações, não houve sanção ao Poder Público, apenas recomendação para ajuste da conduta, restando ainda como apontamentos relevantes que a aplicação da lei 13.014/19 ocorre para os conselhos profissionais e autarquias *sui generis*, quando firmam parcerias com OSC e que o concedente deve ter recursos de pessoal e materiais para o controle das parcerias. Já a doutrina faz apontamentos relevantes quanto à divulgação de informações relativas à *accountability* - Araújo, Carneiro, Lovo e Silva (2015); Becker (2016); Carneiro, Oliveira, Torres (2011); Jorge (2020); Lima (2009); Macagnan, Pacheco, Seibert (2016); Portulhak, Delay, Pacheco (2015); Silva (2016) - localizadas em nove excertos de diferentes trabalhos científicos. Encontrou-se que essa categoria de condutas tem como consequências práticas e positivas para a OSC, como o incremento na reputação e qualidade da organização na percepção da sociedade, o envolvimento e motivação de diferentes *stakeholders* na participação das atividades da organização e tomada de decisão e incremento nas doações²⁰. Por outro lado, a falta de qualidade na prestação de contas “ocasionada pela não evidenciação de informações

¹⁸ Nos seguintes acórdãos: 1079-16/19-P, 2551-46/17-P, 2512-43/18-P e 2796-45/19-P.

¹⁹ Nos seguintes acórdãos: 428-03/2018-2, 468-06/2016, 1079-16/19-P e 1935-21/19-P.

²⁰ Quanto ao comportamento de doação - em relação às outras condições de *accountability* - os resultados encontrados pelo autor revelaram que não está necessariamente relacionado à prática de *accountability*. Essa conclusão todavia, é disputada em face dos resultados da pesquisa de Portulhak et al. (2015), a qual demonstrou que há uma relação positiva entre a prestação de contas realizada por entidades do Terceiro Setor e o comportamento de doação de indivíduos, o que ocorre de forma mais significativa nas atitudes de manter, aumentar ou retomar doações.

relevantes, pode influenciar na captação de doações, dificultar a tomada de decisão dos gestores e de outros usuários da informação contábil e de gestão.” (ARAÚJO, CARNEIRO, LOVO e SILVA, 2015, p.18). Ainda assim, foi apontado pelos artigos consultados que as OSC tendem a divulgar mais frequentemente elementos ditos “perenes”²¹, que não necessitam de atualização constante, como missão, dirigentes e histórico, e mais vezes os elementos voluntários que os obrigatórios, tais como, demonstrações contábeis²² e dados sobre recursos públicos. Encontrou-se a também arremate no sentido de que a presença de normas relativas à *accountability* possui relação, para as OSC estudadas, de estímulo à prestação de contas, e que, outrossim, muitas OSC costumam divulgar dados de *accountability* apenas quando se trata de exigência legal.

Finalmente, em referência à lei 13.019 de 2014, a doutrina aponta que a não apresentação do relatório de execução física e financeira da parceria - Araújo (2017); Ferreira (2015); Freitas (2017); Mensitieri (2018); Pinto (2015); Sá (2018); Santana (2016) - documento essencial para instruir a prestação de contas, informando as despesas e suas causas, tem, como consequência, a tomada de contas especial pela Administração Pública parceira. Essa correlação foi apontada em sete trabalhos analisados e a referida omissão na prestação gera, à OSC, o impedimento de realizar nova parceria, nos termos do art. 39, I, da Lei nº 13.014/19. Nesse tocante, ressalta a doutrina especializada, que a prestação de contas deve ser direcionada não ao TCU ou à CGU, mas à Administração Pública Parceira e deve contar com auditoria externa quando a parceria tiver valor superior a um milhão de reais, bem como que o prazo de prestação de contas, para fins de considerar a OSC omissa na realização do dever de prestar contas, é determinado no plano de trabalho. Quanto ao rigor aplicável à análise das contas, aponta-se que não

²¹ Nessa quadra, a percepção dos *stakeholders* pode variar conforme a quantidade e qualidade das informações divulgadas. Lima (2009); Carneiro et al., (2011); Zittei et al. (2016) indicam que as entidades do Terceiro Setor não costumam divulgar informações atinentes à *accountability*, exceto quando se trata de exigência legal. Assim como Pacheco et al. (2016), a autora constatou que os indicadores voluntários são mais divulgados que os obrigatórios, tais como, demonstrações contábeis e dados sobre recursos públicos. Também foi percebida tendência a apresentação de elementos “perenes” de contabilidade, como missão, dirigentes, histórico, pela facilidade de manutenção e a necessidade de atualização não ser frequente. Diante disso, tem-se que a prestação de contas pede que se revise a cultura institucional das OSC, pois a falta de informação dificulta não apenas esse propósito, mas a própria gestão da OSC, pois constitui um dos pilares da governança corporativa (JORGE, 2020, p. 34).

²² Apesar de constituir obrigação nas parcerias, Carneiro et al. (2011) advertem que muitas entidades do Terceiro Setor não se preocupam com a divulgação contábil porque não se sentem motivadas para tal e que isso decorre da falta de percepção sobre o seu caráter público. Nesse estudo foi percebido que apesar de elas atribuírem importância à transparência e à prestação de contas, não divulgam informações à sociedade. Isso é corroborado por Ramos e Klann (2019), que avaliaram 392 entidades e constataram um baixo índice de qualidade da informação contábil reportada. Na pesquisa, as características organizacionais de tamanho, tempo de constituição e qualificação como OSCIP influenciaram significativa e positivamente a qualidade da informação contábil das entidades analisadas.

se pode impor o regime administrativo às OSC, apenas exigir o respeito aos princípios de ordem pública aplicáveis à parceria.

Da análise desses dados, conclui-se que as expectativas depositadas quanto à atuação de cada um dos participantes da parceria são diferentes, e a percepção de legitimidade da OSC e da Administração Pública parceira corresponde ao cumprimento dessas expectativas. Da parte do julgamento da conduta da Administração Pública na parceria, os acórdãos demonstram que se espera que tenham recursos para controle da execução da parceria, o que inclui respaldo tecnológico, normativo e de pessoal, a estipulação de controles internos, entre outros. A verificação da demonstração dessas capacidades e condutas da Administração Pública parceira nos acórdãos do Tribunal de Contas gerou o reconhecimento positivo da Corte e levou a considerá-la legítima, do ponto de vista organizacional.

Já quanto às OSC, a percepção de adequação se constrói, perante a Administração Concedente e as instâncias de controle, pelo zelo e maior detalhamento na prestação de contas, de modo a eliminar indeterminação quanto aos gastos realizados, e também pela contemporaneidade da prestação, seguindo-se as disposições normativas e do plano de trabalho. Nesse sentido, percebe-se que quanto maior diligência aplicada nesse procedimento, maiores as chances de se obter respaldo positivo junto à Administração Concedente e às instâncias de controle.

Em relação à sociedade, a legitimação revela-se no incremento de doações e no engajamento de *stakeholders* no acompanhamento e participação nas rotinas organizacionais, e se adquire com condutas que promovam a transparência, relativas, portanto, à *accountability*. Outrossim, a prestação de contas que ocorre sem o devido esmero, pode influenciar negativamente a captação de recursos, dificultar a tomada de decisão e planejamento da organização, resultando em desgaste e decréscimo de legitimidade. Ademais, a divulgação de informações deve ser feita visando a satisfação dos interesses da sociedade, superando-se tanto a noção de que apenas os dados exigidos por lei ou apenas aqueles cuja produção e circulação é conveniente à OSC devem ser publicizados.

Os julgados analisados permitem inferir que a Corte contábil adota posturas diferentes no julgamento da atuação da Administração Pública parceira e das OSC. Em relação à primeira, o TCU teceu apontamentos de natureza preventiva e pedagógica. As faltas cometidas pelo Concedente não foram penalizadas - prorrogação da parceria sem menção aos valores do novo ajuste, atrasos nos repasses e prorrogação do convênio quando já vigia a lei das parcerias, Lei nº 13.019/14 - havendo apenas recomendação para correção da conduta. Já para as OSC, houve sancionamento das condutas entendidas como inadequadas, o que foi feito por meio da aplicação de multa e condenação à

devolução do valor repassado, apresentando, o TCU, postura impositiva e repressiva sobre as organizações da sociedade civil. Ainda que condutas julgadas pela referida Corte tenham sido julgadas merecedoras de correção, sem que tenha havido punição, não houve o reconhecimento de méritos na prestação de contas ou na execução da parceria, como ocorreu no julgamento das atividades da Administração Concedente.

A partir da consideração de que o Terceiro Setor não é puramente privado, nem público, compartilhando características de ambas as esferas, é preciso abrandar a postura impositiva, conferindo atenção ao *múnus público* que ele presta.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se que a prestação de contas é relevante na formação da legitimidade das parcerias firmadas com as OSC. Esta legitimidade, capaz de aumentar o engajamento, a motivação e a confiança, tem potencial para fortalecer os instrumentos de parceria introduzidos pela Lei 13.019, de 2014. Estas, por sua vez, são instrumentos hábeis a promover a participação da sociedade civil na gestão pública, devendo, por isto, ser estimuladas. A Lei 13.019/14 deixa margem para que a Administração Pública parceira detalhe o modo como deseja a prestação de contas. Por sua vez, o Tribunal de Contas da União, enquanto instância de controle do dinheiro advindo da União, realiza exigências no sentido de que se tenha uma adequada noção de como as despesas foram realizadas. Neste sentido, a afirmação de que não basta a comprovação do cumprimento do objeto da parceria foi verificada nos julgados analisados revelando que a prestação de contas é tanto de meio quanto de fim. O tratamento pedagógico à Administração Pública e repressivo à OSC que falha foi verificado na jurisprudência do TCU. Verificou-se o incentivo ao desenvolvimento de instrumentos de controle das parcerias no âmbito de aprimoramento do pessoal, uso de tecnologias e desenvolvimento de rotinas de aferição da execução da parceria. Por outro lado, práticas de falta de detalhamento de relatórios de execução física e financeira, falhas na comprovação de despesas foram sancionadas. Os resultados apontam para a importância do aparelhamento da OSC em questões contábeis, entendimento que os achados da doutrina corroboram .

Os estudos asseguram que o cumprimento da legislação é capaz de conferir legitimidade à OSC. No entanto, a lei federal 13.019/14 é genérica ao estabelecer a prestação de contas. Por outro lado, as instâncias de controle têm seu entendimento acerca do que vem a ser uma parceria regular. É certo que esta regularidade é capaz de perenizar as parcerias e de potencializar o crescimento da OSC que em muito depende da aceitação do público externo e do incentivo advindo de *stakeholders*.

Como limitação deste estudo pode-se apontar a pequena quantidade de julgados do TCU que serviram de base, sendo que muitos deles se referiam à análise de instrumentos firmados antes da lei 13.019/14 e por ela abarcados no curso da parceria. Outrossim, muitos materiais analisados da doutrina especializada tratam genericamente da vinculação da Administração Pública ao terceiro setor, ou, quando se reportam às parcerias com OSC, não se aprofundam na prática da prestação de contas, atendo-se apenas ao texto de lei. Como recomendação de estudos posteriores sugere-se ampliar o conhecimento acerca da construção de legitimidade das OSC no ambiente da Administração Pública através da *accountability* e a produção de dados empíricos específicos ao contexto das parcerias.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Aneide Oliveira; CAVALCANTE, Paulo Roberto da Nóbrega; CHAGAS, Milton Jarbas Rodrigues; LUZ, Janayna Rodrigues de Moraes. Publicações Acadêmicas de Pesquisas em Contabilidade sobre Terceiro Setor no Brasil: Análise do Período de 2007 a 2009. **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Campina Grande, v. 1, n. 1, p. 1-17, maio/ago. 2011. Disponível em: <<https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/16/pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

ARAÚJO, Jéssica Paloma Franke de; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; LOVO, Odirlei Arcangelo; SILVA, Jean Marcos da. Evidenciação das demonstrações contábeis das entidades portadoras de título de utilidade pública federal de Rondônia. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, Pelotas, v. 6, n. 3, p. 538-556, jan./jun. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufpel.edu.br/ojs2/index.php/AT/article/view/4559/4284>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

ARAÚJO, Thiago Alvarenga. **Parcerias com OSC e suas transformações pós Lei Federal n. 13.019/2014**. 2017. 120 f. Monografia (Bacharelado em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <<http://monografias.fjp.mg.gov.br/handle/123456789/2387>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2006. Disponível em: <<https://docero.com.br/doc/ex0s81e>>. Acesso em: 01 jul. 2021.

BECKER, Annika. An experimental study of voluntary nonprofit *accountability* and effects on public trust, reputation, perceived quality, and donation behavior. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, Hamburgo, 2016. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0899764018756200>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 03 jul 2021.

BRASIL. Lei n. 12.527 de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 03 jul. 2021.

BRASIL. Lei n. 13.019 de, 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 ago. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L13019compilado.htm>. Acesso em: 03 jul 2021.

BRASIL. **Mapa das OSC por região e estado**. 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/plataforma-mais-brasil/noticias-e-eventos/noticias/2016/arquivos-e-imagens/09.12.15_MROSC_Mapas_das_OSC_por_Estado_e_Populacao.pdf>. Acesso em: 03 jul 2021.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português. **Revista de Administração Pública**, São Paulo, v. 24, n. 2, p. 30-50, jun. 1990. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; OLIVEIRA, Deyvison de Lima; TORRES, Luciene Cristina. Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, p. 90-105, jul./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrij/article/viewFile/1206/1142>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

CORTOPASSI, Amanda Dom. **A preparação para captação de recursos à luz do novo MROSC:** um estudo de caso da Fundação Pão dos Pobres. 2018. 61 f. Monografia (Bacharelado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/195004>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

DALTO, Criley do Carmo; NOSSA, Valcemiro; MARTINEZ, Antonio Lopo. **Recursos de Convênio entre Fundações de Apoio e Universidades Federais no Brasil:** um estudo dos acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU). In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 36., 2012, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnANPAD, 2012.

DEEPHOUSE, David L.; SUCHMAN, Mark C. Legitimacy in organizational institutionalism. In: GREENWOOD, Royston; SUDDABY, Roy; OLIVER, Christine; SAHLIN, Kerstin (Ed.). **The sage handbook of organizational institutionalism**. London: Sage, 2008. p. 49-77.

FERREIRA, Leonardo Menacho. **Parcerias entre Estado e entidades do Terceiro Setor em Minas Gerais:** desafios e potencialidades. 2015. 64 f. Monografia (Especialização em Políticas Públicas e Gestão Governamental) – Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <<http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/123456789/1578/3/Parcerias%20entre%20Estado%20e%20entidades%20do%20terceiro%20setor%20em%20Minas%20Gerais.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

FREEMAN, Edward R.; REED, David L. Stockholders and stakeholders: a new perspective on corporate governance. **California Management Review**, San Francisco, n. 25, p. 88-106, set. 1983. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/R-Freeman/publication/238325277_Stockholders_and_Stakeholders_A_New_Perspective_on_Corporate_Governance/links/5893a4b2a6fdcc45530c2ee7/Stockholders-and-Stakeholders-A-New-Perspective-on-Corporate-Governance.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2021.

FREIRE, Paula Natália Moreira. **O terceiro setor e a prestação de serviços sociais:** uma análise constitucional do protagonismo da sociedade civil organizada nas atividades não-exclusivas do Estado. 2018. 79 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2018. Disponível em: <<https://rosario.ufma.br/jspui/handle/123456789/2737>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

FREITAS, Victor Luiz de. **Terceiro setor:** apontamentos sobre as entraves à fiscalização popular e ao controle do Tribunal de Contas de entidades paraestatais. 2017. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília, 2017. Disponível em: <https://bdm.unb.br/bitstream/10483/16965/1/2017_VictorLuizDeOliveiraFreitas_tcc.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2021.

GUARIDO, Fernanda Alves Andrade. **A construção discursiva do risco nas práticas de gestão em parcerias público-privadas:** estudo de caso. 2017. 229 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Positivo, Curitiba, 2017.

HORTA, Juliana Campolina Rebelo. **Interface entre o marco regulatório das organizações da sociedade civil e transferência de recursos financeiros a associações de pais e mestres:** enfoque na rede municipal de ensino de São Paulo. Monografia. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2018. Disponível em: <<https://pesquisa-eaesf.fgv.br/teses-dissertacoes/interface-entre-o-marco-regulatorio-das-organizacoes-da-sociedade-civil-e>>. Acesso em: 03 jul 2021.

INOCÊNCIO, Rosemary Zucareli. **Accountability dos projetos das IFES executados em parceria com fundações de apoio**: adequações dos normativos a partir de manifestações dos atores executores. 2017. 99 f. Dissertação (Mestrado em Administração Profissional) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/24267>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Apenas 2,7% das organizações da sociedade civil recebem recursos federais**. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34855>. Acesso em: 03 jul. 2021.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Mapa das OSC**. 2019. Disponível em: <<https://mapaosc.ipea.gov.br>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Mapa das OSC**: distribuição de OSC, por faixas de vínculo formais, segundo Grandes Regiões, 2018. Disponível em: <<https://mapaosc.ipea.gov.br/dados-indicadores.html>>. Acesso em: 03 jul. 2021b.

JORGE, Fernanda dos Santos. **Fatores determinantes da accountability no Terceiro Setor**. 2020. 117 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – UFRGS (Universidade Federal do Rio Grande do Sul), Porto Alegre, 2020. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/207272>. Acesso em: 03 jul. 2021.

KLANN, Roberto Carlos; RAMOS, Fernando M. Relação entre a qualidade da informação contábil e as características organizacionais das entidades do Terceiro Setor. **Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 26, n. 88, p. 9-27, jan./mar. 2019. Disponível em: <<https://www.scielo.br/jj/osoc/a/GXkH3g6M6D5WbB7DGPmJMJ/?format=pdf&lang=en>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

LIMA, Emanuel Marcos. **Análise comparativa entre o índice disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas do Brasil**: uma abordagem da teoria da divulgação. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29052009-110807/pt-br.php>>. Acesso em: 03 jul 2021.

MACAGNAN, Clea Beatriz; PACHECO, Rejane da Rocha; SEIBERT, Rosane Maria. Fatores explicativos do nível de evidenciação de informações de organizações do Terceiro Setor. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 6, n. 2, p. 72-93, maio/ago. 2016. Disponível em: <<https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/1764>>. Acesso em: 03 jul 2021.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 9. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2020.

MENDONÇA, Patricia Maria Emerenciano; PERES, Ursula Dias; VARGAS, Diego Vasconcellos (Org.). **II e III Colóquios de estudos em Gestão de Políticas Públicas**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2019. Disponível em: <<http://www5.each.usp.br/wp-content/uploads/2019/11/Livro-v3.0-II-e-III-Col%C3%B3quios.retificado1.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

MENSITIERI, Marcelo Sales. **A inconstitucionalidade da política de celebração e execução de contratos de gestão firmados com as organizações sociais na descentralização de serviços públicos sociais**: o embate entre os princípios da eficiência e da impessoalidade no âmbito da administração pública gerencial. 2018. 96 f. Monografia (Especialização em Direito Público) – Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2018. Disponível em: <<http://portal.faculdadebaianadedireito.com.br/portal/monografias/Marcelo%20Sales%20Mensitieri.pdf>>. Acesso em: 03 jul 2021.

MEYER, J. W.; SCOTT, W. R. Centralization and the legitimacy problems of local government. In: MEYER, J. W.; SCOTT, W. R. **Organizational environments: ritual and rationality**. Beverly Hills: Sage, 1983. p. 199-215.

MOTA, Ana Carolina Yoshida Hirano de Andrade. **Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controle dos representantes**. 2006. 250 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-25052007-141025/publico/TESE_ANA_CAROLINA_YOSHIDA_HIRANO_ANDRADE_MOTA.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2021.

NETTO, Bruno Henrique Carvalho de Souza; ROVER, Suliani. Transparência das entidades ambientalistas da região sul do Brasil: um estudo das ONGs cadastrados no Conselho Nacional de Meio Ambiente. In: CONGRESSO UNISINOS DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 4., 2017, São Leopoldo. **Anais...** São Leopoldo: Unisinos, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/188376>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

NOGUEIRA, Thayná Pinto Lopes. **O serviço de convivência e fortalecimento de vínculos (SCFV) do Distrito Federal: experiência da casa de Ismael – lar da criança e do CRAS Sobradinho – DF**. Monografia. Brasília: UNB, 2015. Disponível em: <<https://bdm.unb.br/handle/10483/13921>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

PINHO, José Antônio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, dez. 2009.

PINTO, Bruno Luís Amorim. **O regime jurídico dos contratos de colaboração entre o Estado Brasileiro e o Terceiro Setor**. 2015. 159 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-13102015-163057/pt-br.php>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

PORTULHAK, Henrique; DELAY, Albino João; PACHECO, Vicente. Prestação de contas por entidades do Terceiro Setor e seus impactos na obtenção de recursos: um olhar sobre o comportamento dos doadores individuais. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p. 39-47, set./dez. 2015. Disponível em: <<http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2622/2204>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

SÁ, Ana Dolores Barros de Oliveira. **Regulação do Terceiro Setor da saúde em Pernambuco: da pactuação contratual ao controle externo e fiscalização ministerial**. 2018. 372 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2018. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/133320257-Regulacao-do-terceiro-setor-da-saude-em-pernambuco-da-pactuacao-contratual-ao-controle-externo-e-fiscalizacao-ministerial.html>>. Acesso em: 03 jul. 2021

SAHAIKO, Andrea Bulka. **Desvendando as formas de participação no Estado Democrático de Direito: um estudo sobre a participação desenvolvida pelo Observatório Social de Irati-PR**. 2018. 130 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais Aplicadas) – Universidade Estadual de Ponta Grossa, Ponta Grossa, 2018. Disponível em: <<https://tede2.uepg.br/jspui/handle/prefix/253>>. Acesso em: 03 jul. 2021

SANTANA, Thilara Ramalho de. **Convênios no âmbito da administração pública federal: instrumento de descentralização administrativa**. 2016. 52 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/9134/1/21079915.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

SCHEFER, Luiz Fernando Nieuwenhoff. **Governança no Instituto Padre Vilson Groh**: sistematização de experiências de empoderamento. 384 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2014. Disponível em: <<https://sistemabu.udesc.br/pergamumweb/vinculos/00006f/00006f18.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

SILVA, Patrícia Alexandra Pereira Alves da. **A importância da accountability para os stakeholders das organizações sem fins lucrativos**: o estudo de caso da Re-food. 2016. 69 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações do Terceiro Setor) – Instituto Politécnico do Porto, Porto, Portugal, 2016. Disponível em: <https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/9829/1/DM_PatriciaSilva_MGO3S_2016.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2021.

SOBRAL, Miriam Oliveira de Aguiar. **O novo marco regulatório das organizações do terceiro setor**: o que muda na captação e gestão de recursos públicos. Monografia. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2016. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/24207>>. Acesso em: 03 jul 2021.

SUCHMAN, Mark C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, New York, v. 20, n. 3, p. 571-610, jul. 1995.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Nível de evidência contábil** de organizações do Terceiro Setor. *Administração Pública e Gestão Social*, Viçosa, v. 8, n. 2, p. 85-94, abr./jun. 2016. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4799>>. Acesso em: 3 jul. 2021.