



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 7. n. 1, jan./jun. 2015

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.ojs.ccsa.ufrn.br/index.php/contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 17.05.2014. Revisado por pares em: 02.09.2014. Reformulado em: 20.11.2014. Avaliado pelo sistema double blind review.

A LRF NO TRABALHO DE CONTROLE DE CONTAS PÚBLICAS - UM ESTUDO DE PARECERES PRÉVIOS CONCLUSIVOS DE CONTAS DE GOVERNOS MUNICIPAIS

FISCAL RESPONSIBILITY LAW IN THE CONTROL OF PUBLIC ACCOUNTS - A STUDY ON AUDIT OPINIONS OF CITY GOVERNMENT ACCOUNTS

LA LEY DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN EL TRABAJO DE CONTROL DE LAS CUENTAS PÚBLICAS - UNA INVESTIGACIÓN DE LAS OPINIONES ACERCA DE CUENTAS DE GOBIERNOS DE CIUDADES

Autores

Vicente Lima Crisóstomo

Doutor pela Universidade de Valladolid/Espanha. Docente do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará. Endereço: Faculdade de Economia / Universidade Federal do Ceará - Departamento de Ciências Contábeis - Av. da Universidade, 2486. CEP 60020-180 - Fortaleza/Ceará – Brasil – Telefone: (85) 3366.7802.
E-mail: vlc@ufc.br

Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante

Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará. Docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, Endereço: Faculdade de Economia / Universidade Federal do Ceará - Departamento de Ciências Contábeis - Av. da Universidade, 2486. CEP 60020-180 - Fortaleza/Ceará – Brasil – Telefone: (85) 3366.7802.
E-mail: nirleide.saraiva@ufc.br

Alysson Régis Menezes Chaves Freitas

Contador pela Universidade Federal do Ceará. Controladoria da Secretaria de Esporte e Lazer/Prefeitura Municipal de Fortaleza. Endereço: Rua Ildefonso Albano, 2050. Fortaleza – Ceará – Brasil. Telefone: (85) 3253.5437.
E-mail: alysson_regis@hotmail.com

RESUMO

Ao agente público é inerente o dever de prestar contas de sua administração perante a sociedade e aos Órgãos de Controle Externo. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) promoveu uma nova visão das finanças públicas e atribuiu aos Tribunais de Contas novas competências para o escrutínio das Contas de Governo. Este trabalho tem como objetivo analisar se a LRF tem sido efetivamente usada pelos órgãos de controle na análise das contas dos governos municipais. Para tanto, pesquisou-se uma amostra de pareceres prévios conclusivos emitidos pelo TCM-CE (Tribunais de Contas dos Municípios do Estado do Ceará) em relação às prestações de contas dos municípios da região metropolitana de Fortaleza/CE após o advento da LRF. Procedeu-se a pesquisa documental dos pareceres prévios conclusivos das Contas de Governo. Trabalhou-se com uma amostra de 105 pareceres, extraídos da página *Web* do TCM-CE. Os resultados indicam que o TCM-CE tem, de fato, utilizado a LRF na emissão de pareceres, uma vez que, mais de 87% dos documentos analisados fazem referência explícita à referida Lei. Destaca-se também que mais de 32% das contas reprovadas tiveram como justificativa de reprovação preceitos da LRF.

Palavras chave: Prestação de Contas, Parecer Prévio Conclusivo, TCM-CE, LRF.

ABSTRACT

To the public official is inherit the accountability for his or her administration towards society and the Organs of External Control. In Ceará State, the external control is performed by the State Account Court (TCE-CE) and Municipal (TCM-CE), in charge of appreciating the Government Accounts (governor and mayors), and consequently, to express prior conclusive judgment to the Town Council in order to make the account judgment. The Fiscal Responsibility Law (LRF) has promoted a new point of view in the field of public finance and has attributed the Courts new competence for the poll of account. This work aims to examine if the FRL has been effectively used by control organizations as TCM-CE in the analyses of the municipal accounts. Therefore, a research was made in order to verify a sample of prior conclusive judgment expressed by the TCM-CE regarding the metropolitan region of Fortaleza accountability after the advent of the LRF. Documentary and bibliography research were made. They refer to the concepts that govern the duty to account; according to the documentary research, they are 60 prior conclusive judgment extracted from the Court webpage, the results indicate that TCM-CE has really used the LRF. They show that more than 87% of the judgment make explicit reference to the use of this legal instrument. It is also worth noting that over 32% of accounts with negative opinion from TCM-CE had as motivation precepts of the LRF.

Keywords: Accountability, Prior Conclusive Judgment, TCM-CE, LRF

RESUMEN

El gestor público tiene la obligación de prestar cuentas de su gestión a la sociedad y a las instituciones de control externo. La Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) ha promovido una nueva visión de las finanzas públicas y asignado a los Tribunales de Cuentas nuevas competencias de control de las cuentas del Estado. Este trabajo tiene por objeto examinar si la LRF está siendo utilizada eficazmente por los organismos de control en el análisis de las cuentas de los gobiernos municipales. Para ello, se ha investigado una muestra de pareceres concluyentes emitidos por el TCM-CE (Tribunal de Cuentas de los Municipios del Estado de Ceará) con respecto a las prestaciones de cuentas de los municipios de la región metropolitana de Fortaleza/CE después de la llegada de LRF. Se ha procedido a una investigación

documental de los pareceres concluyentes de las cuentas del Estado. Se ha trabajado con una muestra de 60 pareceres, extraídos de la página web del TCM -CE. Los resultados indican que el TCM -CE tiene, de hecho, utilizado la LRF en la emisión de opiniones, ya que, más del 87% de los documentos analizados hacen referencia explícita a la Ley. También señalase que más del 32% de las cuentas con parecer desfavorable del TCM-CE han tenido como justificación de ello preceptos de la LRF.

Palabras clave: Responsabilidad , Parecer concluyente , TCM-CE , LRF.

1 INTRODUÇÃO

A prestação de contas da Administração Pública consiste em um ato que promove o fortalecimento do Estado, pois este é incumbido da gestão da coisa pública. Os gestores públicos exercem suas atividades e prestam contas aos Órgãos de Controle Externo e à sociedade.

Os Órgãos de Controle Externo, Tribunais de Contas subordinados ao Poder Legislativo, no caso do Brasil, ficam encarregados de fiscalizar e julgar as contas dos gestores públicos, além de promover entre estes e a sociedade uma cultura de *accountability*, no sentido de responsabilização dos gestores.

A atribuição do exercício do Controle Externo é do Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas. Estes, com as devidas competências para apreciar as contas anuais, ou Contas de Governo, fazem a análise destas Contas de Governo e emitem pareceres a respeito das mesmas.

Os Tribunais de Contas estão assim apresentados no Brasil: um tribunal de Contas da União (TCU) com representação em cada estado e sede no Distrito Federal; vinte e seis Tribunais de Contas Estaduais (TCE), um em cada unidade da Federação; quatro Tribunais de Contas dos Municípios (TCM) – Bahia, Ceará, Goiás e Pará; e dois Tribunais de Contas Municipais – Rio de Janeiro e São Paulo.

No Brasil, com o advento da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), surge uma nova perspectiva na visão das finanças públicas. A LRF é um instrumento de política fiscal, que objetiva aprimorar o planejamento, conferir mais transparência à gestão pública, melhorar o controle e a responsabilização relativos às atividades governamentais. Como instrumento legal de apoio ao trabalho do órgão de controle, é oportuno o questionamento a respeito da efetividade da LRF neste sentido. Qual o grau de aderência dos órgãos de controle da gestão pública no Brasil relativamente ao uso da LRF como instrumento legal na análise das Contas de Governo? A indagação sobre a efetividade da LRF no que concerne a atividade de controle é oportuna e relevante, uma vez que a análise do referido instrumento legal tem estado centrada nos seus efeitos na gestão pública.

Este trabalho tem como objetivo avaliar a efetividade da LRF como instrumento de apoio ao trabalho dos órgãos de controle, ou seja, verificar se os responsáveis pela análise de Contas de Governo estão, efetivamente, incorporando preceitos da LRF em seus pareceres.

Este artigo está estruturado em 4 seções além desta introdução. A seção 2 apresenta a atividade de fiscalização da gestão governamental e a LRF. A seção 3 detalha a amostra e metodologia. A seção 4 contém os resultados da análise, que é seguida pelas conclusões do trabalho.

2 PRESTAÇÃO DE CONTAS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

2.1 ACCOUNTABILITY NA GESTÃO PÚBLICA

Accountability está associado ao conceito de responsabilização que o gestor público deve ter em relação aos seus representados, através de suas prestações de contas formalizadas, em que a administração se responsabilizará pela eficácia e efetividade dos objetivos traçados em seu governo. Autores têm apontado a importância da *accountability* na gestão pública e apresentado conceitos que incorporam fortemente a questão da responsabilização do gestor público perante a sociedade, o que envolve aspectos de lisura e legalidade, bem como de eficiência na gestão. Segundo Graciliano *et al.* (2010, p. 44), *accountability* é a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/legalidade, bem como da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade. Abrucio e Loureiro (2004, p. 01) vêem a *accountability* associada à responsabilização política como construção de mecanismos institucionais que façam com que os governantes tenham ampla transparência de seus atos, de forma ininterrupta.

Alinhando-se aos conceitos da administração empresarial, voltada para a busca de resultados, transparência, confiabilidade, e credibilidade perante os *stakeholders*, compreende-se a *accountability* como um dos elementos cruciais no processo de aprimoramento e transformação da administração pública de um modelo burocrático em um modelo gerencial, com foco nos resultados.

2.2 SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO E OS TRIBUNAIS DE CONTAS

No contexto do Estado, como em qualquer outra organização, a atuação do controle tem sido apontada como relevante no sentido de evitar problemas com as Contas de Governo, bem como para promover mais transparência das ações governamentais (KRUGER, KRONBAUER e SOUZA, 2012; PEREIRA e ARRUDA, 2010; SILVEIRA, 2005).

A importância da observância aos direcionamentos atribuídos pelo ordenamento jurídico ao trabalho dos órgãos de controle dos Três Poderes tem sido destacada para que haja a correta atuação e obtenção de resultados neste trabalho de controle da Administração Pública (PIETRO, 2005).

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 estabelece no Artigo 71 que o controle externo da gestão pública será exercido pelo Poder Legislativo, e que este poderá ser auxiliado pelos Tribunais de Contas (“O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]”) (BRASIL, 1988). Assim, no Brasil, o modelo adotado para amparar o legislativo quanto à matéria de fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial é o Sistema de Tribunais de Contas.

A existência dos Tribunais de Contas faz-se crucial para que o Poder Legislativo possa exercer sua obrigação de controle externo. Tais tribunais são dotados de capacidade técnica para prestar este serviço ao Poder Legislativo. Os Tribunais de Contas contribuem para o aperfeiçoamento da fiscalização, especialmente no que tange à mensuração e acompanhamento das ações da gestão pública e efetivos benefícios para a sociedade como a literatura tem destacado (COLAUTO *et al.*, 2013; SANTISO, 2007; WORLD BANK, 2001).

A figura máxima representada para o auxílio do controle externo é o Tribunal de Contas da União (TCU). O TCU é a instituição no Brasil equivalente às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) ou *Supreme Audit Institutions* (SAI), que são organizações de fiscalização, que assumem papéis no controle e verificação da destinação de recursos.

Seguindo o princípio da simetria constitucional, deve haver uma relação de simetria entre as normas do ordenamento jurídico brasileiro nas três esferas de governo: União, Estado e

Municípios (MASCARENHAS, 2010). Assim, o TCU, modelo federal de Tribunal de Contas, deverá ser seguido pelos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios quanto à sua composição (MORAES, 2006).

Atualmente, a distribuição organizacional dos Tribunais de Contas no Brasil é a seguinte: a. 01 (um) TCU com representação em cada estado e sede no Distrito Federal; b. 26 (vinte e seis) Tribunais de Contas Estaduais (TCE), correspondendo a um em cada estado; c. 04 (quatro) Tribunais de Contas dos Municípios (TCM) – Bahia, Ceará, Goiás e Pará; e d. 02 (dois) Tribunais de Contas Municipais – Rio de Janeiro e São Paulo. No estado no qual há TCM, o TCE não responderá pela fiscalização dos seus municípios, competência esta dada aos TCM destes nestas entidades da Federação, ficando o TCE com a responsabilidade de fiscalizar as ações do Governo Estadual.

2.2.1 TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ

No ano de 1954 o Conselho de Assistência Técnica aos Municípios (CATM) é criado com o objetivo de oferecer orientações técnicas às administrações municipais. A Emenda nº 01, de 25 de novembro de 1970, à Constituição de 1967 do Estado do Ceará, transformou o Conselho de Assistência Técnica aos Municípios em Conselho de Contas dos Municípios (CCM). Em 1992, através da Emenda Constitucional nº 09, de 16 de dezembro, o Conselho de Contas dos Municípios (CCM) passa a denominar-se Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE). O TCM-CE configura-se como um Órgão de Controle Externo, fazendo parte da estrutura administrativa do Governo do Estado do Ceará. Ele auxiliará em matérias de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial as 184 (cento e oitenta e quatro) Câmaras Municipais no estado do Ceará.

O TCM-CE é regido pela Lei Orgânica nº 12.160/1993, com as alterações posteriores vigentes: Leis nº 13.016/2000; 13.544/2004 e 15.147/2012, como também pelo seu próprio Regimento Interno, e pela Resolução nº 08/1998.

A emenda nº 12 à Constituição de 1989 do Estado do Ceará, de 29 de março de 1994, criou a Procuradoria de Contas junto ao TCM, que é uma Procuradoria Especial que objetiva auxiliar as atividades jurídicas associadas às tarefas de fiscalização. No período de 1954 a 1994, o TCM-CE, anteriormente CATM e CCM, funcionou sem uma procuradoria de contas, contando, ao longo desse período, com os serviços dos Procuradores do Ministério Público Comum, órgão estadual atuando junto aos Tribunais de Contas. A criação da Procuradoria de Contas representa um avanço no controle externo no Estado do Ceará.

2.3 FUNDAMENTAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio reforçar, junto aos gestores públicos, o conceito de responsabilidade fiscal, propriamente dito, ao conduzi-lo a uma gestão administrativa sustentável em que a priorização do equilíbrio orçamentário será a sustentação de toda a gestão para o exercício, em que, na busca pelo equilíbrio, deverá cumprir regras, limites para alcançar as metas orçamentárias e esquivar-se dos déficits públicos. A expressão "reforçar" é utilizada pelo fato dos gestores já terem a obrigação de sabê-lo, pois preceitos legais anteriores já chamavam estes à responsabilidade e obediência ao princípio da publicidade e necessidade de prestação de contas ao Poder Legislativo e à sociedade (PLATT NETO *et al.* 2005). O art. 93 do Decreto-lei nº 200/1967 destaca a responsabilidade daqueles que usam recursos públicos em suas atividades ao declarar: "Quem quer que utilize dinheiro público terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes". Na mesma linha, a Constituição Federal de 1988, artigo 70, parágrafo único, destaca que a pessoa jurídica, pública ou privada,

que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária deverá estar atento aos procedimentos de envio de suas prestações de contas.

De acordo com Silveira (2005, p.3) “a LRF é considerada um instrumento que veio auxiliar os governantes a administrar os recursos públicos tendo como finalidade ajudar na gestão da receita e da despesa pública, do endividamento e do patrimônio público”. Complementa Nunes (2013, p. 130) “A lei de responsabilidade fiscal é vislumbrada como norteadora da administração das finanças públicas”. Sodré (2002) avança na importância da LRF e aponta esta lei como um instrumento com objetivo explícito de obrigar a administração pública a promover equilíbrio fiscal através de uma coordenação de políticas fiscais. Macedo e Corbari (2009) destacam como objetivo da LRF ter-se controle sobre o aumento do endividamento público, através da fixação de regras, limites e postura gerencial, coibindo práticas de manobras orçamentárias e exigindo do gestor público postura gerencial. Este conjunto de regras impostas ao gestor visa a obtenção do equilíbrio fiscal, que poderá ser atingido com transparência, controle e fiscalização da gestão pública.

O artigo 48 da LRF aponta os elementos associados à transparência, controle e fiscalização da administração pública. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000). Segundo Loureiro *et al.* (2009) a LRF expandiu os itens sujeitos a fiscalização, abrangendo a análise dos relatórios de gestão fiscal e de execução orçamentária do Poder Executivo e de todos os entes da federação.

Com o advento da LRF as prestações de contas públicas tornam-se instrumentos para medir o grau de comprometimento dos gestores com as suas responsabilidades em suas gestões, e objeto de apreciação das cortes de contas para a sua aprovação.

No âmbito da Administração Pública Municipal o chefe do Poder Executivo, o Prefeito, é o responsável pela gestão, sendo auxiliado por seus Secretários Municipais, no caso da Administração Direta, e pelos Superintendentes ou Presidentes de Fundações, Autarquias, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, entidades que compõem a Administração Indireta. Birck, Shikida *et al.* (2004) destacam a ênfase dada pela LRF e pela Constituição Federal às ações de planejamento, controle e transparência dos atos das gestões públicas municipais, o que tornou-se um desafio para a gestão municipal, gerir com responsabilidade a coisa pública. Clemente *et al.* (2014) complementa que diante dos constantes desequilíbrios das contas públicas, torna-se necessário o controle e o fortalecimento do planejamento com o estabelecimento de metas para o alcance dos resultados a serem atingidos pelos administradores públicos.

A Lei Orgânica que rege o TCM-CE faz plena distinção das contas que serão enviadas pelos gestores municipais para análise, pois estas contas têm finalidades distintas e julgamentos distintos. As Contas de Governo ou Contas Anuais de Governo do Município são de competência do Chefe do Poder Executivo. O TCM-CE apreciará as contas prestadas, anualmente, pelos Prefeitos Municipais, não julgando as contas, pois as Contas de Governo serão julgadas pelo Poder Legislativo. As Câmaras Municipais farão seu julgamento tendo o parecer prévio conclusivo emitido pelo órgão de controle como um instrumento de apoio para sua tarefa, no prazo de 12 (doze) meses a contar do seu recebimento (TCM, 1993).

A LRF no *caput* do artigo 57 atribui aos Tribunais a responsabilidade pela emissão de pareceres prévios conclusivos, que devem ser emitidos no prazo de até sessenta dias após o recebimento das prestações de contas (BRASIL, 2000). Todavia, a mesma lei permite outro

prazo, quando outros normativos o determinarem. Neste caso, de forma unânime, a Constituição Estadual do Ceará e a Lei Orgânica do TCM-CE determinam o prazo de 12 (doze) meses. O parecer prévio conclusivo é a decisão que a Corte de Contas emite em relação à gestão do Prefeito, posicionando-se de forma favorável ou desfavorável à aprovação das Contas de Governo, a fim de que estas contas, juntamente com o parecer, sejam submetidas ao julgamento da Câmara Municipal.

No artigo 57 § 2º, a LRF estabelece que os Tribunais de Contas não deverão entrar em recesso enquanto houver Contas de Governo pendentes da emissão de parecer prévio (BRASIL, 2000). Entendem-se estes pareceres prévios como uma síntese da apreciação das prestações de contas devido ao cumprimento de prazo a ser observado.

O parecer prévio conclusivo, emitido pelo tribunal com a apreciação das Contas de Governo, perderá o seu caráter técnico quanto à aprovação ou desaprovação, quando a Câmara Municipal decidir em votação superior a dois terços dos seus parlamentares, de acordo com o § 2º do artigo 31 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A formulação do parecer prévio conclusivo, segundo o art. 117 do Regimento Interno do TCM-CE, consiste no relatório e no voto dos conselheiros, sendo feita uma apreciação sobre as atividades realizadas pelos administradores públicos no período de um ano. A remessa das contas anuais consistirá no balanço geral do município, contendo registro de todos os órgãos e unidades orçamentárias, inclusive os da Câmara Municipal, fundos especiais e entidades da administração indireta. O controle interno do município emitirá relatórios sobre a execução do orçamento e outras matérias (TCM, 1993).

O artigo 3º da Instrução Normativa nº 01/2010, que revogou a Instrução Normativa nº 01/2003, trata da documentação das Contas de Governo. Esta documentação, relativa a um exercício financeiro, deverá ser encaminhada pelo Prefeito até o dia 31 de janeiro do exercício seguinte à Câmara Municipal que a remete ao Tribunal de Contas até 10 de abril do mesmo ano (TCM, 2010).

A Constituição Estadual de 1989 em seu artigo 42, § 4º e a LRF no artigo 49, promove *accountability*, ao permitir que os cidadãos possam ter acesso às contas para exame e apreciação, podendo questionar a legitimidade, nos termos da lei, por um prazo de sessenta dias (CEARÁ, 1989).

As Contas de Gestão são de competência dos administradores, dos ordenadores de despesa e de outros responsáveis por bens, valores e rendas públicas, como também aqueles que arrecadam e gerem bens, valores e rendas (TCM, 1998). O Prefeito, ao exercer algumas destas atribuições torna-se responsável pessoal pelos atos e fatos de sua gestão, sendo obrigado a prestar Contas de Gestão. Referente a estas contas, a Constituição Estadual atribuiu ao Tribunal o poder de julgamento das contas do gestor municipal, o que é feito anualmente.

Analisadas as Contas de Gestão, o TCM-CE as julgará conforme o artigo 13 da Lei Orgânica, considerando-as em três situações (TCM, 1993): (i) regulares; (ii) regulares com ressalva; e (iii) irregulares, quando comprovadas quaisquer das seguintes ocorrências: a) omissão no dever de prestar contas; b) grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; c) injustificado dano ao Erário, decorrente de ato ilegítimo ou antieconômico; d) desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos.

Quanto à Fiscalização da Gestão Fiscal, o Tribunal de Contas fiscalizará o cumprimento das normas que dita a lei, enfatizando os seguintes fatos, conforme artigo 59 (BRASIL, 2000): (i) atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; (ii) limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; (iii) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts.

22 e 23; (iv) providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; (v) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar; (vi) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

3 METODOLOGIA

3.1 AMOSTRA

A amostra utilizada nesta pesquisa é constituída por pareceres prévios conclusivos do TCM-CE dos 15 municípios cearenses que compõem a Região Metropolitana de Fortaleza/CE: Aquiraz, Cascavel, Caucaia, Chorozinho, Eusébio, Fortaleza, Guaiuba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus, Pacatuba, Pindoretama e São Gonçalo do Amarante. Tal amostra constitui-se uma amostra representativa de municípios considerando a importância dos mesmos em termos de nível de arrecadação de impostos no âmbito do Estado do Ceará e também o crescimento que estes municípios têm observado desde os anos 1990.

A base de dados foi confeccionada com informações obtidas dos pareceres prévios conclusivos emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) referentes às prestações de contas dos governos municipais, no período de 2001 a 2007, último ano que se tem pareceres prévios conclusivos para todos os municípios da amostra. O fato do longo prazo para a emissão dos pareceres também foi observado, sendo um fator adicional restritivo para a amostra. Cada parecer tem, aproximadamente, de 14 a 25 páginas. Para o período de estudo, o TCM-CE emitiu 105 (cento e cinco) pareceres prévios conclusivos.

3.2 TIPOLOGIA DE PESQUISA E TIPOS DE ANÁLISES

Quanto às tipologias de pesquisa, esta investigação é considerada documental e para a sua execução foram realizadas as análises qualitativa e quantitativa. A análise qualitativa permitiu a identificação dos artigos da LRF referidos nos pareceres bem como a análise específica dos fatores motivadores das desaprovações de contas de governo.

A análise quantitativa foi realizada para permitir avaliar a proporção de uso da LRF e seus artigos específicos nos pareceres, como também a avaliação de prazos de emissão de pareceres. Foi feita a leitura completa de todos os pareceres.

A análise dos pareceres prévios conclusivos consistiu em duas avaliações. A principal avaliação consistiu na análise dos 105 pareceres com a finalidade de verificar a efetiva utilização de preceitos da LRF nestes. Uma segunda análise dos pareceres permitiu a avaliação de outros aspectos dos mesmos: o período de emissão, a natureza das decisões do TCM-CE e da Procuradoria de Contas, os motivos de eventuais desaprovações das contas, e, o número de contas encaminhadas tempestivamente.

4 RESULTADOS

4.1 UTILIZAÇÃO DA LRF NOS PARECERES PRÉVIOS CONCLUSIVOS

A pesquisa sobre a utilização de preceitos da LRF como recurso legal para os auditores permitiu verificar que, de fato, este instrumento legal está sendo uma importante ferramenta no trabalho de controle das atividades de gestores municipais. Em 89 (84,76%) dos pareceres prévios conclusivos analisados, os auditores e conselheiros declaram, explicitamente, que fazem uso de preceitos da LRF (Tabela 1). Isto demonstra estar este instrumento legal sendo

efetivamente utilizado no suporte à tomada de decisão do TCM-CE ao analisar as Contas de Governo dos municípios.

Nos pareceres prévios conclusivos emitidos pelo TCM-CE fica destacada a utilização da LRF, juntamente com outras normas legais, como a Constituição Federal de 1988, a Constituição Estadual de 1989, a Lei Federal nº 4.320/64 e as Instruções Normativas do TCM-CE para uma apreciação de forma igualitária para todos os municípios.

A Tabela 1 apresenta um mapa de utilização de preceitos da LRF nos pareceres prévios conclusivos anuais de cada município bem como o crescimento anual, e no período completo, da referência a artigos da LRF nos pareceres. Dos 105 pareceres analisados, 89 pareceres (84,76%) declaram explicitamente no texto que fazem uso de artigos da LRF. Destaque-se o crescimento de 87,5% de 2001 a 2007 na utilização da Lei nos pareceres. De 2001 a 2002 houve um crescimento de 25%, e este crescimento foi alavancado no período de 2002 a 2003 de 30%, permanecendo constante no período seguinte (2003-2004), seguindo por um crescimento de 15,39% (2004-2005) correspondendo a 100% de menção da lei nos pareceres de todos os municípios, se estendendo aos exercícios de 2006 e 2007.

Tabela 1 – Referência à Utilização da LRF nos 105 Pareceres Prévios Conclusivos

Município	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Pareceres com referência à LRF
Aquiraz	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	6 (85,71%)
Cascavel	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	7 (100%)
Caucaia	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	7 (100%)
Chorozinho	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	6 (85,71%)
Eusébio	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	6 (85,71%)
Fortaleza	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	5 (71,43%)
Guaiuba	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	7 (100%)
Horizonte	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	6 (85,71%)
Itaitinga	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	5 (71,43%)
Maracanaú	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	5 (71,43%)
Maranguape	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	7 (100%)
Pacajus	Não	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	4 (57,14%)
Pacatuba	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	6 (85,71%)
Pindoretama	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	5 (71,43%)
São Gonçalo do Amarante	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	7 (100%)
Total	8	10	13	13	15	15	15	89
% ano	(53,33%)	(66,67%)	(86,67%)	(86,67%)	(100%)	(100%)	(100%)	(84,76%)
Crescimento por período		25%	30,00%	0,00%	15,39%	0,00%	0,00%	87,5% (2001-2007)

Nota: Total indica o número de pareceres que declararam explicitamente usar a LRF

O Gráfico 1 exibe a evolução do número de pareceres que fazem declaração explícita de utilização da LRF nos pareceres prévios conclusivos ao longo do período. No ano de 2004, dos 15 municípios analisados, 13 (86,67%) tiveram referência à LRF em seus pareceres, estando apenas os pareceres dos municípios de Maracanaú e Pacajus sem referência à LRF. A partir de 2005, todos os pareceres prévios fazem alusão explícita à utilização da LRF.

Gráfico 01 – Evolução da Referência da Utilização da LRF nos Pareceres Prévios Conclusivos



Fonte: Elaborado pelos autores

A análise completa dos pareceres prévios conclusivos permitiu a identificação de quais artigos da LRF foram referidos nos ditos pareceres. Observa-se que 24 artigos da LRF foram utilizados nos pareceres. Esses artigos foram utilizados 479 vezes nos 105 pareceres, com a frequência mais elevada de 91 (19,00%) usos para o artigo 8º, seguido por uma alta referência também aos artigos 19 e 20. A Tabela 2 apresenta os artigos e a quantidade de utilizações dos mesmos, classificados pela frequência de seus usos nos pareceres. Os artigos 20 e 5º também tiveram alta frequência de referência a parágrafos, incisos e alíneas específicas.

O artigo mais citado na análise dos pareceres foi o 8º, com 91 citações, representando 19% das utilizações de artigos da LRF. O Art. 8º, transcrito a seguir, trata do estabelecimento de programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso feito pelo Poder Executivo.

Art. 8º: Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4o, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

A alta referência ao artigo 8º demonstra a exigência, por parte do órgão de controle, de um melhor planejamento na destinação dos recursos financeiros da gestão municipal.

O artigo 19, transcrito a seguir, trata dos limites máximos de aplicação de gastos com pessoal e da repartição desses limites em cada ente da federação.

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

O artigo 20, transcrito a seguir, estabelece limites máximos de aplicação de gastos com pessoal entre poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, nas esferas federal, estadual e municipal.

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

Os artigos 19 e 20 da LRF são bastante citados nos pareceres dos municípios com destaque para o inciso III do artigo 19 que determina o limite máximo de aplicação de 60%

para os municípios. Sobre esta mesma limitação tem-se também uma alta referência ao inciso III, alínea b, do artigo 20, o qual estabelece que desse percentual destinado a pagamento de pessoal nos municípios (artigo 19), 54% é o limite de gastos com pessoal do poder executivo. Esta alta referência a artigos que tratam de limites com gastos em pessoal demonstra a importância que os órgãos de controle estão dando a esta questão relativa a gastos com pessoal, que é considerada crucial para a gestão fiscal. O não cumprimento desse limite contribui para a desaprovação das contas de governo.

O artigo 5º, a seguir transcrito, trata da elaboração da lei orçamentária anual que deverá ser compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da LRF.

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

Foram verificadas 49 referências ao artigo 5º, nos pareceres prévios conclusivos, sendo mais de 10% do total. Há elevada referência específica ao inciso III, alínea b, que aborda a reserva de contingência para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos que possam comprometer uma boa administração dos recursos públicos. Esta utilização do artigo 5º mostra que o órgão de controle está atento à garantia de continuidade da prestação de serviços públicos.

O artigo 72, transcrito a continuação, trata de limites a serem atendidos com despesa de serviços de terceiros, devendo ser obedecido até 03 (três) anos após a promulgação da LRF (2001 a 2003).

Art. 72. A despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte.

Tabela 2 – Citações de Artigos da LRF nos Pareceres Prévios Conclusivos por ano

Artigo	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Total
8º.	11	11	12	15	14	14	14	91 (19,00%)
20. III, b	8	10	11	12	11	7	8	67 (13,99%)
20. III, a, b	-	-	-	-	4	7	2	13 (2,71%)
20. III	-	-	-	-	2	6	3	11 (2,30%)
20. § 2º	-	-	-	-	1	1	-	2 (0,49%)
19. III	13	9	9	10	12	11	10	74 (15,45%)
5º. III, b	1	4	9	9	8	3	6	40 (8,35%)
5º. III	-	2	-	1	1	3	2	9 (1,88%)
72.	14	12	10	-	-	-	-	36 (7,52%)
56.	9	6	3	3	3	2	3	29 (6,05%)
52.	7	5	2	2	-	2	2	20 (4,18%)
42.	1	-	-	15	1	1	1	19 (3,97%)
59. §1º, II	-	-	-	1	5	7	2	15 (3,13%)
59. § 1º	-	-	-	-	-	-	1	1 (0,20%)
54.	3	2	-	-	1	-	2	8 (1,67%)
54. I, § único	-	-	-	-	2	2	-	4 (0,84%)
54. I	-	-	-	1	-	1	-	2 (0,49%)
54. § único	-	1	-	-	-	-	-	1 (0,20%)
11.	2	2	2	-	-	1	-	7 (1,46%)
55. § 2º	-	3	2	-	-	1	1	7 (1,46%)
55.	2	-	-	1	-	-	-	3 (0,63%)
18. § 1º	3	-	-	-	-	-	-	3 (0,63%)
53.	3	-	-	-	-	-	-	3 (0,63%)
14. § 1º	-	-	-	1	-	-	2	3 (0,63%)
18.	2	-	-	-	-	-	-	2 (0,49%)
50. VI	-	-	-	-	-	1	1	2 (0,49%)
2º. IV, c	-	1	-	-	-	-	-	1 (0,20%)
4º.	-	1	-	-	-	-	-	1 (0,20%)
14. II	-	1	-	-	-	-	-	1 (0,20%)
43. §§ 1º, 2º	-	-	1	-	-	-	-	1 (0,20%)
62.	1	-	-	-	-	-	-	1 (0,20%)
23. §§ 3º, 4º	-	-	-	-	-	-	1	1 (0,20%)
44.	-	-	-	-	-	1	-	1 (0,20%)
Total	80 16,70%	70 14,61%	61 12,74%	71 14,82%	65 13,57%	71 14,82%	61 12,74%	479 (100%)

Como explicitado no artigo 72, despesas com serviços de terceiros não poderão exceder, em percentual da receita corrente líquida, aquele percentual do ano 1999, ano este que antecedeu a vigência da LRF. Observa-se a alta frequência de utilização deste artigo nos pareceres pelo órgão de fiscalização nos três primeiros anos da LRF. Sua ausência nos períodos seguintes pode ser um indicativo da adequação dos municípios a este preceito da LRF como também a não atenção a este limite no início da vigência da LRF.

O artigo 56, conforme texto transcrito a seguir, estabelece que as contas prestadas pelos chefes do Poder Executivo, incluem também as contas dos presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo, Judiciário e do Chefe do Ministério Público, que estarão sujeitas a pareceres prévios do Tribunal de Contas separadamente.

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

Observa-se uma redução na referência ao artigo 56, período compreendido entre 2001 a 2003, que trata das contas prestadas pelos chefes do Poder Executivo que terão parecer prévio separado dos órgãos do Poder Legislativo, Judiciário e Ministério Público, tendo em vista apresentarem limites de aplicação de gastos diferenciados por órgãos do poder, conforme estabelece o artigo 20. A redução na menção de tal artigo pode dever-se à adaptação à LRF pelos administradores públicos, pois o órgão de controle menciona artigos nos pareceres também como forma de orientação.

O artigo 52, transcrito a continuação, estabelece que o relatório resumido da execução orçamentária, previsto na CF/1988, deverá ser apresentado bimestralmente pelas administrações públicas.

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3o do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

A não observância do prazo de até trinta dias após o encerramento de cada bimestre para a apresentação do relatório resumido da execução orçamentária fez com que este artigo tivesse 4,18% das referências a artigos da LRF.

O artigo 42 (3,97% das menções) determina que os gestores devem preocupar-se com as disponibilidades financeiras e promover a continuidade para a próxima gestão sem deixar prejuízos financeiros para o próximo gestor.

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

A referência mais elevada ao artigo 42 ocorre no ano de 2004 que corresponde ao ano final das gestões municipais do período 2001-2004. As contas do último ano de gestão evidenciam os restos a pagar, ou seja, despesas que foram empenhadas e não pagas até o término do exercício, que são objeto do artigo 42. A LRF estabelece uma regra para os titulares de poder ou órgão nos últimos dois quadrimestres do seu mandato. Não é permitido ao gestor contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente no exercício, ou se forem deixadas parcelas para o exercício seguinte que apresente

disponibilidade de caixa. Esta elevada referência ao artigo 42 demonstra a preocupação do órgão de controle com o equilíbrio fiscal. O não cumprimento desse artigo no último ano de mandato dos administradores contribui para as desaprovações das contas de governo.

A continuação transcreve-se o artigo 54 (1,67% das menções) que determina a elaboração do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), a ser publicado pelos chefes de poderes executivo, legislativo e judiciário, e de órgãos, ao final de cada quadrimestre.

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

Foram verificadas 15 referências ao artigo 54 nos pareceres prévios conclusivos. Sete destas alusões ao artigo 54 explicitam o inciso I e o parágrafo único, que determina a assinatura do relatório de gestão fiscal pelo chefe do poder executivo (I) e pelos responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno. Esta utilização do artigo 54 mostra a questão da responsabilização das informações fornecidas pelo órgão da administração pública, individualizando os responsáveis pela aplicação dos recursos.

Pela análise identificam-se alguns artigos mencionados uma única vez nos quatro anos do governo, correspondendo a 0,2% cada. Aí estão incluídos os seguintes temas: elaboração da receita corrente líquida (Art. 2º, IV, c), elaboração da lei de diretrizes orçamentárias (Art. 4º), renúncias de receita (Art. 14), fiscalização da gestão fiscal com relação aos limites de acompanhamento dos tribunais em relação a gastos com pessoal (Art. 59, §1º), critério para custeio de despesa com outros entes da federação (Art. 62), percentual excedente para as despesas com pessoal (Art. 23), disponibilidades de caixa (Art. 43) e aplicação da receita de capital (Art. 44). A observância das gestões municipais a estes preceitos pode explicar a reduzida referência a estes artigos.

Observa-se pela análise dos pareceres prévios conclusivos que alguns artigos tiveram a abordagem apenas no início de aplicação da LRF, tendo em vista sua exigência estabelecida para os primeiros anos de aplicação. Outras imposições da Lei parecem haver exigido um prazo maior para adaptação. Este é caso das despesas com pessoal e limitação do endividamento, para os quais a LRF estabeleceu quadrimestres para reconduzir o excedente. Essas mudanças tiveram a finalidade de adequar os gastos do governo ao equilíbrio fiscal, incentivando uma melhor administração das finanças públicas.

4.2 GRAU DE APROVAÇÃO DE CONTAS

O TCM-CE, ao apreciar as prestações de contas enviadas para auxiliar os julgamentos feitos pelas casas legislativas, pronunciou três tipos de pareceres prévios conclusivos: favorável, desfavorável e pelo arquivamento.

A Lei Orgânica do TCM-CE, em seu artigo 1º, inciso I, estabelece que compete ao órgão apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas anuais prestadas pelos prefeitos. Dos 105 pareceres prévios conclusivos analisados, 65,71% das Contas de Governo obtiveram pareceres favoráveis à aprovação, 28,57% das Contas de Governo tiveram pareceres desfavoráveis à aprovação, e 5,71% das Contas de Governo foram recomendadas para arquivamento em virtude do falecimento do gestor do município (Tabela 3).

A pesquisa foi aprofundada realizando-se um comparativo entre as decisões dos pareceres do TCM-CE e aquelas dos pareceres da Procuradoria de Contas. A Procuradoria de Contas, ou Ministério Público Especial, é um órgão de verificação jurídica que tem a função de avaliar o enquadramento da lei no parecer técnico do TCM-CE. Observa-se que há alguma divergência entre as decisões dos pareceres dos dois órgãos. A procuradoria de contas, ou Ministério Público Especial, detentora da missão de guarda da Lei e fiscal e de sua execução,

é parte da estrutura administrativa do Tribunal, e tem a atribuição de posicionar-se de forma opinativa como favorável ou desfavorável à aprovação de contas.

A Procuradoria de Contas pronunciou-se pela aprovação das contas em 45,71% dos pareceres, sendo este número inferior àquele dos pareceres com aprovação emitidos pelo TCM-CE (65,71%). Por outro lado, relativamente aos pareceres contendo desaprovações, o número de reprovações das contas analisadas pela Procuradoria (50,48%) é bem superior àquele encontrado nos pareceres emitidos pelo Tribunal (28,57%). Os pareceres emitidos tanto pela Procuradoria de Contas como pelas Inspetorias do Tribunal são encaminhados para análise dos Conselheiros do tribunal que irão averiguar as divergências dos setores competentes e tomar as devidas decisões.

Tabela 3 – Decisões do TCM-CE e da Procuradoria de Contas

Municípios	TCM-CE			Procuradoria de Contas		
	Favorável	Desfavorável	Arquivamento	Aprovação	Desaprovação	Arquivamento
Aquiraz	6	1	-	5	2	-
Cascavel	5	2	-	3	4	-
Caucaia	4	1	2	5	1	1
Chorozinho	6	1	-	4	3	-
Eusébio	7	-	-	5	2	-
Fortaleza	5	2	-	3	4	-
Guaiuba	7	-	-	4	3	-
Horizonte	5	2	-	3	4	-
Itaitinga	2	5	-	1	6	-
Maracanaú	7	-	-	6	1	-
Maranguape	4	3	-	3	4	-
Pacajus	3	1	3	2	3	2
Pacatuba	4	2	1	2	4	1
Pindoretama	4	3	-	2	5	-
São Gonçalo do Amarante	-	7	-	-	7	-
Total	69	30	6	48	53	4
(%)	(65,71%)	(28,57%)	(5,71%)	(45,71%)	(50,48%)	(3,81%)

Fonte: Elaborado pelos autores

Sobre a razão da divergência entre pareceres do TCM e da Procuradoria de Contas pode-se comentar algumas possibilidades. As contas de governo são julgadas inicialmente pelos técnicos do órgão de controle. Estes analisam os balanços consolidados, licitações, convênios, as peças de planejamento, repasses previdenciários, programação financeira, ou seja, as atividades do governo municipal. A partir desta análise é emitido um parecer, que é elaborado de acordo com a interpretação dos técnicos, apontando ou não irregularidades com embasamento na legislação. Este parecer é encaminhado para a procuradoria de contas. Os procuradores apresentam sua opinião conforme interpretação da lei, doutrinas, jurisprudências. O maior número de desaprovações das contas de governo pela procuradoria de contas pode dever-se ao fato da análise da procuradoria estar mais centrada na interpretação da lei, doutrinas e jurisprudências o que ocasiona a atenção a mais detalhes técnicos que podem ser motivadores de desaprovação das contas. Com os dois pareceres em mãos, a decisão final sobre a aprovação das contas de governo é de responsabilidade dos Conselheiros.

Dos 15 municípios analisados, somente três municípios (Eusébio, Guaiuba e Maracanaú) tiveram pareceres favoráveis para todas as suas contas (Tabela 4). Apenas um município (São Gonçalo do Amarante) não obteve parecer favorável para nenhuma de suas contas ao longo do período analisado. Doze municípios tiveram mais de quatro aprovações de contas no período. A Tabela 4 apresenta o grau de aprovação de contas.

Tabela 4 – Grau de Aprovação de Contas ao longo de todo o período por Município

Número de Contas Anuais Aprovadas	Número de Municípios	%
7	3	20,00
6	2	13,33
5	3	20,00
4	4	26,67
3	1	6,67
2	1	6,67
0	1	6,67

Nota: A coluna 1 indica número de contas aprovadas pelo município. As colunas 2 e 3 indicam a quantidade de municípios, e respectivo %, que tiveram aquele número de contas aprovadas ao longo do período da pesquisa.

4.3 RAZÕES PARA REPROVAÇÕES DAS CONTAS DE GOVERNO

A análise dos motivos apresentados para reprovação de contas de governo nos 30 pareceres desfavoráveis emitidos pelo TCM-CE confirma os resultados apresentados na seção 4.1 que indicam que a LRF tem sido importante instrumento de apoio ao trabalho do órgão de controle. Foram identificados 87 motivos declarados para as reprovações das contas nos 30 pareceres.

Dentre os motivos declarados para reprovações de contas 32,7% estão associados a preceitos da LRF. A Tabela 5 sumariza os motivos de reprovações mais frequentemente apresentados.

Tabela 5 – Motivo de reprovação das contas de governo

N	%	LRF	Descrição do motivo da reprovação
17	8,5		Referente a dívida ativa na qual constataram que o município não está implementando ações administrativas ou judiciais visando a arrecadação desses créditos
14	7,0	Sim	Foi constatado abertura de créditos adicionais com a anulação da reserva de contingência sendo solicitada a comprovação através de recursos hábeis. (<i>art. 5º, III, b, LRF</i>)
12	6,0		Dívida com o INSS
11	5,5		Repasso a menor do duodécimo (art. 29-A, § 2º, III, CF)
10	5,0	Sim	Não foi comprovada a elaboração da Programação Financeira e do Cronograma de Desembolso Mensal (<i>art. 8 LRF</i>)
8	4,0	Sim	Restos a pagar inscritos sem disponibilidade financeira (<i>art. 42, LRF</i>)
7	3,5		LDO não enviada ao TCM no prazo legal (IN nº 03/2000-TCM)
7	3,5		Não cumprimento dos 25% da educação (art. 212 CF)
6	3,0		Repasso a maior do duodécimo (art. 29-A, § 2º, I, CF e emenda constitucional nº 25, 14/02/2000)
5	2,5	Sim	Irregularidade no cancelamento dos restos a pagar (restos a pagar processados)
5	2,5		Prestação de contas não se apresentou devidamente instruída (IN nº 01/2003)
4	2,0		Falhas no RREO e RGF, relatórios incompletos e divergência de valores com o balanço; RREO e RGF incompletos
4	2,0		Não cumprimento dos 15% da saúde (emenda constitucional nº 19)
89	44,7		Outros (menos de 4 ocorrências cada um)

Nota: N = número de pareceres que usaram o explicitado motivo para reprovação das contas de governo

Dentre os motivos de reprovação das contas de governo destaca-se o artigo 5º da LRF. A utilização deste artigo como motivação para reprovação das contas de governo foi verificada em 14 (7%) dos processos reprovados analisados. Com esta justificativa para desaprovação, o órgão de controle indica que há problemas relativos à abertura de créditos adicionais com a utilização da reserva de contingência sem a devida comprovação pela administração pública.

Outro motivo de reprovação das contas de governo relacionado com a LRF é o artigo 8º, com 10 indicações nas análises dos processos, referente à ausência da programação financeira e do cronograma mensal de desembolso, tais relatórios obrigatórios pela lei deverão ser elaborados até trinta dias após a publicação dos orçamentos.

O artigo 42 da LRF foi documentado em 8 processos analisados pelo órgão de controle com desaprovação das contas. Isto indica que o órgão de controle identificou a inscrição de despesas que foram empenhadas e não pagas até o final do exercício financeiro, conhecidos como restos a pagar, sem disponibilidade financeira para honrar seus compromissos. Este fato é considerado crime de responsabilidade fiscal quando ocorre no último ano de mandato do governante e as contas anuais recebem parecer desfavorável indicando desaprovação das contas.

Outra irregularidade apontada em 5 processos com menção da LRF refere-se ao cancelamento de restos a pagar processados. Os restos a pagar identificados na análise do órgão de controle podem ser visualizados em duas categorias: os processados e os não processados. O primeiro não poderá ser cancelado em hipótese alguma tendo em vista o alcance da fase liquidação da despesa (despesa realizada). Com relação aos não processados, significa que as despesas alcançaram apenas a fase do empenho sem de fato realizar a despesa. Nesta situação a despesa ainda poderá ser cancelada. O que se observa é que os municípios que têm despesas inscritas em restos a pagar e não apresentam disponibilidade de caixa decidem por cancelar, independente de serem processados ou não, pensando em atender o disposto no artigo 42 da LRF. Essa atitude não é aprovada pelo órgão de controle por

considerar a liquidação como direito adquirido pelo credor. O que se identificou nos processos foi referente à primeira situação, na sua ocorrência as contas são votadas para a desaprovação.

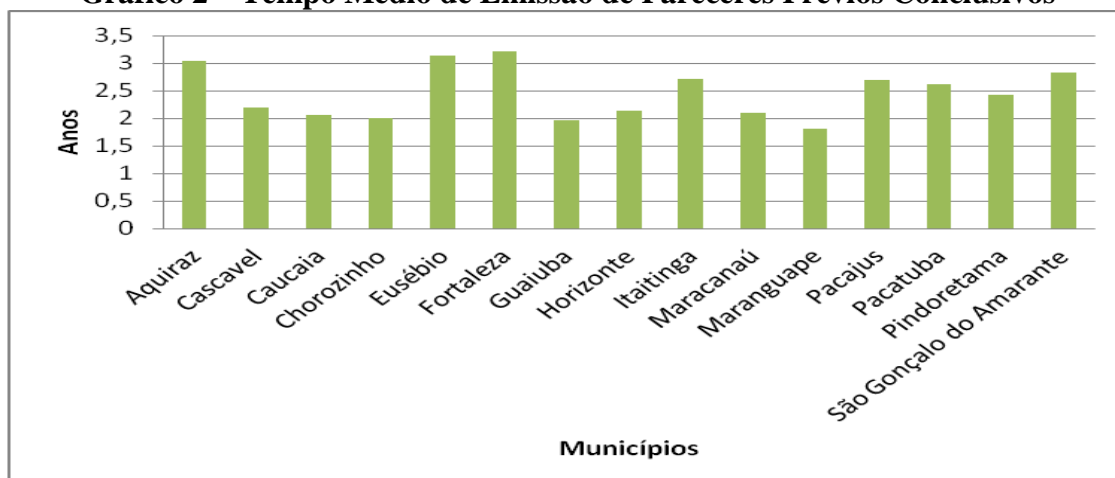
Afora os motivos associados à LRF para desaprovação de contas, há vários que ocasionam reprovação de contas como visto na Tabela 5. O principal deles está relacionado com problemas da dívida ativa. O órgão de controle desaprovou muitas contas de governo alegando que o município não está implementando ações administrativas ou judiciais visando a arrecadação dos créditos de dívida ativa. Outro problema bastante frequente na desaprovação de contas de governo está relacionado com dívidas municipais frente ao INSS. O órgão de controle também reprovou contas de governo que não enviaram a LDO ao TCM dentro do prazo legal (IN nº 03/2000-TCM).

Municípios que desrespeitaram preceitos constitucionais foram também alvo de desaprovação de contas. Este é o caso de municípios que realizaram repasse a maior do duodécimo da Câmara Municipal (art. 29-A, § 2º, I, CF e emenda constitucional nº 25, 14/02/2000). Outro caso de desrespeito à Constituição Federal é a não aplicação do percentual mínimo em saúde (Emenda constitucional nº 19). De forma equivalente, também há reprovações associadas a investimento em saúde inferior a 15%.

4.4 PRAZOS DE PARECERES

O período médio de emissão de pareceres prévios conclusivos é de 2,46 anos. Este resultado chama a atenção, pois mostra uma clara desobediência ao artigo 57 da LRF que estabelece que o parecer prévio conclusivo deve ser elaborado em até 60 dias a partir do recebimento das prestações de contas do município. O artigo 57 também permite outro prazo para emissão de pareceres em observância à Constituição Estadual ou Lei Orgânica. No Estado do Ceará, a Lei Orgânica do TCM-CE, em seu artigo 6º, dilata o prazo de 60 dias para 12 meses. Observa-se que o desrespeito ao prazo legal continua o mesmo, considerando este prazo mais longo, encontrando-se uma média de 2,46 anos e num intervalo com tempo máximo de emissão de parecer de 5,47 anos, como também um pequeno desvio padrão de 0,89 anos. O Gráfico 2 exibe a média de tempo (em anos) em que as contas de governo são apreciadas e os pareceres prévios conclusivos emitidos.

Gráfico 2 – Tempo Médio de Emissão de Pareceres Prévios Conclusivos



Fonte: Elaborado pelos autores

Quanto ao prazo determinado na Constituição Estadual do Ceará de 1989 em seu art.42, § 4º, as prestações de contas conseguiram ser enviadas no tempo devido, até o dia 10 de abril

do exercício seguinte, referente às contas a serem apreciadas, 53 prestações de contas, alcançando um percentual de 88,33% no universo das contas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O TCM-CE emite pareceres prévios conclusivos referentes à apreciação das Contas de Governo dos Prefeitos municipais com base na legislação pertinente. Neste arcabouço legal, surgiu a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que concedeu novas competências para os Tribunais de Contas exercerem o seu ofício.

Este trabalho teve como objetivo analisar se a LRF é considerada um instrumento de apoio ao trabalho dos órgãos de controle de Contas de Governo. Observa-se que a LRF atingirá seu objetivo de garantir o equilíbrio fiscal das contas públicas no momento em que, de fato, esta Lei seja efetivamente um instrumento de controle dos Tribunais de Contas.

De acordo com o exame de pareceres prévios conclusivos emitidos pelo TCM-CE, observou-se que o TCM-CE tem utilizado a LRF para fins de apreciação das Contas de Governo, uma vez que 84,76% dos documentos analisados fazem referência explícita à referida Lei. Este resultado indicativo desta utilização efetiva, verificado a partir da análise de uma amostra de Contas de Governo das Prefeituras da Região Metropolitana de Fortaleza mostra que a LRF tem sido um importante instrumento legal de apoio ao trabalho dos Tribunais de Contas. Adicionalmente, a análise das justificativas dos pareceres desfavoráveis emitidos pelo órgão de controle indicou que muitas destas reprovações de contas estão sendo amparadas em preceitos da LRF, como verificado em mais de 32% das contas reprovadas.

Adicionalmente, outros resultados merecem menção. O tempo de emissão dos pareceres chega a acontecer no fim de gestão dos Prefeitos. Considerando que ainda se espera pelo julgamento das Câmaras Municipais, o poder de julgamento da população fica bastante prejudicado.

Consideramos como possibilidades de pesquisas futuras a utilização de amostras de municípios de outras regiões do estado e do país. Ademais, a análise de possíveis fatores característicos de municípios que possam contribuir para a reprovação de contas, para maior uso da LRF nos pareceres, e também para o tempo de emissão dos pareceres, parece uma linha investigação promissora.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDEMAN, Ciro. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.

BIRCK, Luiz Gilberto. SHIKIDA, Pery Francisco Assis. SCHALLENBERGER, Ernesto. O Município na Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios-FECAP**. ano 6, n. 16, dez. 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Senado, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília-DF.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

CEARÁ (Estado). Constituição (1989). **Constituição do Estado do Ceará 1989**. Fortaleza

CLEMENTE, Ademir. GERIGK, Willson. RIBEIRO, Flávio. O Padrão do Endividamento Público nos Municípios Brasileiros de porte Médio após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Ambiente Contábil**. UFRN. Natal-RN, v. 6. N.1, p. 122-140, jan./jun 2014.

COLAUTO, Romualdo Douglas. Reflexão sobre as Normas de Finanças Públicas: Enfoque sobre Concessão de Benefícios por meio de Renúncia de Receitas Públicas. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. REPeC, Brasília, v. 7, n. 1, art. 4, p. 58-72, jan./mar. 2013

GRACILIANO, Erivelton Araújo *et al.* *Accountability* na Administração Pública Federal: Contribuição das Auditorias Operacionais do TCU. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, v. 12, n. 47, p. 43-51, jan./mar. 2010.

KRUGER, Gustavo Pires. KRONBAUER, Antônio. SOUZA, Marcos Antônio de. Análise dos Fatores Explicativos de Inconformidade apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais. **Revista Contexto**. Porto Alegre, v.12, n.22, p.43-58, 2º semestre 2012.

LOUREIRO, Maria Rita. TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. MORAES, Tiago Cacique. Democratização e Reforma do Estado: O Desenvolvimento Institucional dos Tribunais de Contas no Brasil Recente. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro. 43(4): 739-72, jul./ago. 2009.

MACEDO, Joel de Jesus. CORBARI, Ely Célia. Efeitos da lei de Responsabilidade Fiscal no Endividamento dos Municípios Brasileiros: Uma Análise de Dados em Painéis. **Revista Contabilidade & Finanças**. USP, São Paulo, v. 20, n. 51, p. 44-60, set/dez 2009.

MASCARENHAS, Paulo. **Manual de Direito Constitucional**. 2010. Disponível em: <www.paulomascarenhas.com.br/ManualdeDireitoConstitucional.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2013.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Programa de Estabilidade Fiscal (Resumo)**. 1998. Disponível em: <www.fazenda.gov.br>. Acesso em: 14 jan. 2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. Atualizada até a EC nº 52/06. 20 Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NAKAGAWA, Masayuki; RELVAS, Tânia Regina Sordi; FILHO, José Maria Dias. *Accountability: A razão de ser da contabilidade*. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, v. 1, n. 3, p. 83-100, set./dez. 2007.

NUNES, Gissele Souza de Franceschi *et al.* Análise dos Instrumentos de Transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal nos Municípios da Região Sul. **Revista Ambiente Contábil**. Natal. v.5, n.2, p. 128-150, jul./dez. 2013.

OLIVEIRA, Robson Ramos. Contabilidade, Controle Interno e Controle Externo: Trinômio Necessário para Combater a Corrupção. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, v. 8, n. 31, 2006.

PEREIRA, Simone Monteiro. ARRUDA, Ângela Maria Furtado. A Lei de Responsabilidade Fiscal e as Limitações e Sanções Impostas à Gestão Pública. **Revista Razão Contábil & Finanças**. V. 1, n. 1, 2010

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 18. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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, nov./dez. 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: Obrigatoriedade e Abrangência desses Princípios na Administração Pública Brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte. v.18, n. 3, p. 9-26, dez. 2005.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes. Transparência Na Administração Pública: O Que Mudou Depois Da Lei De Responsabilidade Fiscal? Um Estudo Exploratório Em Seis Municípios Da Região Metropolitana De Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**. Salvador, v.1, n.1, p.48-61, set./dez. 2007.

SANTISO, Carlos. **Auditing for accountability?** Political economy of government auditing and budget oversight in emerging economies. 2006. 429 f. Thesis (Philosophy Doctor in Advanced International Studies) – School of Advanced International Studies, Johns Hopkins University, Washington, DC, 2007.

SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos et al. A Influência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) na Tomada de Decisão pelos Gestores Públicos Municipais. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 16, n. 3, p. 9-26, dez. 2005.

SODRÉ, Antônio Carlos de Azevedo. Lei de Responsabilidade Fiscal: Condição Insuficiente para o Ajuste Fiscal. **RAE-eletrônica**. São Paulo, v. 1, n. 2, p. 1-15, jul./dez. 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ. **Lei nº 12.160**, de 04 de agosto de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará e dá outras providências. Disponível em: < http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/legislacao/lei_organica/lei_organica-maio_2012.pdf >. Acesso em: 24 jan. 2013.

_____. **Resolução nº 08**, de 01 de outubro de 1998. Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios. Disponível em: < http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/legislacao/regimento_interno/regimento_interno_dezembro_2011.pdf >. Acesso em: 24 jan. 2013.

_____. **Instrução Normativa 01**, de 16 de dezembro de 2010. Dispõe sobre a Prestação de Contas de Governo e dá outras providências. Disponível em: < http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/legislacao/instrucoes_normativas_do_tcm/2010/Instrucao_Normativa_01.2010_Contas_de_Governo.pdf >. Acesso em: 24 jan. 2013.

_____. **Competências Constitucionais do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE)**. Disponível:< <http://www.tcm.ce.gov.br/site/institucional/historico/> >. Acesso em: 09 jan. 2013.

WORLD BANK. **Features and functions of supreme audit institutions**. Prem Notes #59. Washington, DC: World Bank, 2001.