A ATUAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS BRASILEIROS NA CORREÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS PROCESSOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS GOVERNADORES*

THE ACTIONS OF THE BRAZILIAN STATE COURTS OF AUDITORS IN THE CORRECTION OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE PROCESSES OF ACCOUNTABILITY OF THE GOVERNORS

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo verificar a atuação dos Tribunais de Contas (TCs) estaduais brasileiros no que diz respeito à análise das demonstrações contábeis apresentadas pelos governadores por ocasião das prestações de contas anuais, especificamente visando responder à seguinte questão: Os TCs têm sugerido a aplicação de sanções aos agentes responsáveis pela apresentação das demonstrações contábeis, ou sua republicação, quando estas são apresentadas em desacordo com as práticas contábeis vigentes? Para a execução do estudo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica acerca dos papéis dos TCs, transparência e accountability. Também foi realizada uma pesquisa documental buscando relacionar, nos documentos de prestações de contas disponíveis nos sites eletrônicos dos TCs, as discrepâncias decorrentes de contabilização indevida com a sugestão de aplicação de sanções, apuração de responsabilidades ou republicação. Os resultados apontam que os TCs não recomendam a aplicação de sanções, a apuração de responsabilidade ou a republicação das demonstrações contábeis.

PALAVRAS-CHAVE Gestão pública, Tribunais de Contas, prestação de contas, demonstrações contábeis, transparência.

Esta obra está submetida a uma licença Creative Commons

Renato Santiago Quintal rsantiago79@hotmail.com
Bacharel em Ciências Navais (Escola Naval); bacharel em Administração (Universidade Cândido Mendes); especialista em Comércio Exterior (IE/UFRJ); mestrando em Ciências Contábeis (UERJ); oficial da ativa do Corpo de Intendentes da Marinha do Brasil

Ricardo Bernardes da Cunha ricardobcgm2000@yahoo.com.br
Bacharel em Ciências Navais (Escola Naval); mestrando em Ciências Contábeis (UERJ); oficial da ativa do Corpo de Intendentes da Marinha do Brasil

Francisco José dos Santos Alves profranciscojose@gmail.com
Bacharel em Ciências Contábeis (UERJ); mestre em Ciências Contábeis (UERJ); doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP); coordenador do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis (UERJ); vice-presidente de Desenvolvimento Profissional do CRC/RJ

Waldir Jorge Ladeira dos Santos wcladeira@uol.com.br
Bacharel em Ciências Contábeis (ISESCB); bacharel em Administração de Empresas (UNESA); especialista em Auditoria Interna (UNESA); mestre em Ciências Contábeis (UERJ); doutor em Políticas Públicas e Formação Humana (UERJ); professor adjunto do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis (UERJ); diretor do Sindicont-Rio; conselheiro do CRC/RJ

Texto submetido no dia 09.05.2012 e aprovado em 20.07.2012

ABSTRACT *This article aims to verify the operation of the Brazilian State Courts of Auditors (CAs) with respect to the analysis of the financial statements submitted by the Governors on the occasion of the annual accounts, specifically to answer the following question: Have the CAs suggested applying sanctions on agents responsible for the presentation of financial statements, or its republication, when these are presented at odds with the prevailing accounting practices? For the implementation of research, was held a bibliographic search about the roles of CAs, transparency and accountability. Was conduct a documentary research seeking relate on available documents on the CAs' sites, the discrepancies arising from improper accounting at the suggestion of sanctions, determination of responsibilities or republication. The results suggest that CAs do not recommend the application of sanctions, verification of responsibility or republishing of the financial statements.*

KEYWORDS *Public management, Courts of Auditors, accountability, financial statements, transparency.*

* Os autores agradecem aos ilustres pareceristas dos Cadernos Gestão Pública e Cidadania pelas críticas e sugestões feitas à versão original do texto.

(cc) BY-NC-ND

INTRODUÇÃO

Conforme preconizado nos artigos 71 e 75 da Carta Magna de 1988, compete aos Tribunais de Contas auxiliar o Legislativo na apreciação das prestações de contas anuais do chefe do Executivo. Tal fiscalização, de acordo com o previsto na Constituição, será de ordem contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, atentando para aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Em um país onde as denúncias de corrupção se mostram cada vez mais frequentes, é de se esperar que os Tribunais de Contas estejam mais voltados para fiscalizar a legalidade dos atos de gestão dos governantes, visando inibir eventuais desvios do erário. Nesse contexto, observa-se que os Relatórios de Análise de Contas e Pareceres Prévios encontram-se focados na averiguação de cumprimento de leis e normas, em especial a observância de limites de gastos estipulados na legislação.

As novas doutrinas de regulação e administração do Estado incrementaram visivelmente as conexões entre Estado e Administração Pública. O processo de terceirização de serviços que prosseguem sendo custeados pelo Estado expande a massa de contratos e licitações, um dos nichos tradicionais para conluios. Se os serviços disponibilizados pelo Estado exibem problemas de eficiência, a pactuação desses mesmos ofícios em ambiente privado elevaria sobremaneira o montante de recursos vertidos entre as esferas pública e privada. Em paralelo ao crescimento do montante de recursos, observa-se a expansão dos espaços para a ocorrência do superfaturamento nas contratações, que representa um dos arranjos de fraude mais habituais. Na recente doutrina gerencial da Administração Pública, a verificação formal dos processos administrativos é qualificada como secundária, exibindo em diversas ocasiões barreiras ao gerenciamento eficiente dos recursos. Por conseguinte, a formação de órgãos públicos não estatais e as novas configurações de contratos de gestão, elementos estruturantes da nova doutrina gerencial da Administração Pública, possibilitam o surgimento de muitos pontos de discussão acerca do controle da lhaneza das condutas destas organizações (SPECK, 1998, p. 43).

Ainda que as demonstrações contábeis façam parte das prestações de contas anuais dos gestores, dado esse enfoque de análise voltado para a legalidade, surge a possibilidade de que o atendimento aos princípios da contabilidade não esteja sendo devidamente acompanhado. O não atendimento ao princípio da oportunidade, por exemplo, poderia impedir que o cidadão tomasse conhecimento da real situação do patrimônio do Estado. O senso comum sugere que as ações desencadeadas pelos Tribunais de Contas estariam mais voltadas para atender uma questão de *compliance* dos atos dos gestores, sem muita atenção à verificação dos cumprimentos dos princípios contábeis, tampouco o ensejo nos seus cumprimentos.

Sobre esse cenário, a presente pesquisa tem por objetivo responder à seguinte questão: A evidenciação de informações contábeis em desacordo com os princípios e normas da contabilidade, por parte dos gestores públicos, gera a recomendação pela desaprovação das contas nos pareceres prévios dos Tribunais de Contas estaduais?

Para atender o objetivo do estudo, serão pesquisados os Relatórios de Análise de Contas dos governadores dos 26 estados e Distrito Federal, bem como os Pareceres Prévios emitidos pelos Tribunais de Contas estaduais, entre os anos de 2008 a 2010, verificando para cada discrepância do tipo não contabilizado ou contabilizado incorretamente a existência de recomendação pela desaprovação das contas nos pareceres prévios dos tribunais de contas estaduais. Com este trabalho,

(cc) BY-NC-ND

busca-se sistematizar o conhecimento acerca do desempenho dos Tribunais de Contas estaduais dos anos de 2008 a 2010.

REFERENCIAL TEÓRICO

DEVER LEGAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS À LUZ DA CARTA MAGNA

Qualquer governante necessitaria possuir interesse em um efetivo controle acerca do gerenciamento dos seus recursos, especialmente no que se refere ao aperfeiçoamento da performance dos seus intentos políticos e na prevenção de rumores que possam rodear seus membros. O primeiro cuidado está baseado na avaliação econômica de custos e benefícios. Uma administração que obtém o controle do desvio ou do ineficiente emprego de recursos públicos tem mais verbas livres para os seus desígnios ou poderá torná-los reais e efetivos utilizando-se de menos impostos. Esse pensamento tem orientado governos a inverter capitais com a finalidade de controlar a corrupção a fim de intensificar a sua eficiência (SPECK, 2000).

A inquietude com a lisura data de longo tempo, tanto sob a ótica do governo quanto da oposição. Todavia, apenas com a chegada do Estado moderno o controle sobre os meios foi delegado a organizações fundadas unicamente com esse propósito. Os primeiros registros de instituições de controle dotadas de relativa independência remontam ao século XVIII (SPECK, 2000).

A institucionalização afeta ao manejo do erário público origina-se em dois momentos distintos. Em uma ponta, os governos fundaram órgãos para incrementar a inspeção sobre a emissão de meios pelos diversos mandatários governamentais. Os gestores necessitam do aval prévio dessas novas jurisdições para despesas casuais, evitando-se, desse modo, antecipadamente, despesas superiores aos orçamentos ou divergentes das proposições calculadas para certos recursos. Esses entes de controle refletiam um método particular de gestão por meio da convergência do controle acerca dos dispêndios governamentais. Importa destacar que o estabelecimento do controle financeiro representa uma instância governamental adicional na aquiescência dos gastos pelos gestores (SPECK, 2000).

Na outra ponta, os representantes das Casas Legislativas compreenderam que necessitavam de instituições habilitadas a empreender a missão do controle do Executivo. E com esse propósito se empenharam para incrementar o seu mando investigativo e a sua competência técnica. A prerrogativa parlamentar de pedir explicações e de investigar o governo representa importante componente dessa incumbência fiscalizadora do Legislativo. Todavia, para observar a gestão financeiro-patrimonial de modo ininterrupto, fazem-se necessárias organizações consolidadas. Com esse fim são geradas organizações singulares para a avaliação (SPECK, 2000).

Na Teoria do Estado se origina o controle, notadamente na implementação do Estado de Direito, implícito à ocasião e ao arquétipo de Estado em que foi implementada a representação do controle do poder político. Justifica-se, desse modo, a concepção de controle sistematizada nas cartas magnas ocidentais, a partir da doutrina de freios e contrapesos, remontando aos alicerces do Estado de Direito a noção de controle do poder político (FERRAZ, 2006).

A partir do instante em que o Estado liberal é comutado por novas concepções de Estado – inicialmente Estado social e posteriormente Estado democrático –, outros panoramas começam a transpassar a concepção de controle na Administração Pública, não apenas um controle rigorosamente da legalidade, orientado somente para o ato administrativo, como também um controle substancial. O controle que a administração exer-

(cc) BY-NC-ND

ce sobre si mesma é aquele previsto na Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal, que prevê a anulação dos atos pela Administração quando corrompidos por vícios que os lançam na ilegalidade; ou a revogação dos atos, por razões de conveniência ou oportunidade, considerados os direitos adquiridos, e acautelado, em todas as hipóteses, o exame judicial. Em resumo, o controle interno é aquela modalidade realizada pela própria Administração (FERRAZ, 2006).

O controle externo não é aquele que se origina somente do órgão; ele tem uma significação autônoma no interior da Constituição. Na Carta Magna, ele é partilhado entre o Poder Legislativo e o Tribunal de Contas. Trata-se de um gênero que contempla duas espécies: o controle parlamentar indireto, também chamado de colaborado, e o controle diretamente exercido pelo Tribunal de Contas. Diversos são os dispositivos em que o controle parlamentar indireto se revela, especialmente por ocasião da prestação de contas anuais do chefe do Poder Executivo ao Tribunal de Contas, que elabora um parecer prévio e o transmite para ser julgado pelo Legislativo. A colaboração reside no fato de o Poder Legislativo não poder julgar as contas sem a emissão do parecer pelo Tribunal de Contas. Outra hipótese de controle parlamentar indireto, prevista no artigo 71, inciso IV, da Carta Magna, pode ser observada quando, por iniciativa autônoma ou por meio de requerimento, de qualquer das Casas do Congresso Nacional, Comissão técnica ou de inquérito, o Tribunal de Contas promove auditorias e inspeções de caráter contábil, financeiro, patrimonial ou operacional. Em complemento, o Tribunal de Contas pode atuar na apuração de irregularidades em contratos, à luz do artigo 71, § 1º, da Constituição Federal. Por último, quando o Tribunal de Contas desempenha as competências de forma direta não subordina as suas deliberações ao Poder Legislativo; nesse caso, a decisão pertence à própria Corte de Contas, sendo esse argumento utilizado para sustentar e corroborar a sua independência funcional (FERRAZ, 2006).

Os Tribunais de Contas no Brasil são entes autônomos, independentes e constitucionalmente edificados, dissociados de qualquer vínculo de subordinação aos Poderes, fornecendo ao Poder Legislativo auxílio, de caráter operacional, técnico e especializado, em que suas decisões não desfrutam de definitividade jurisdicional, mas são, sim, de natureza administrativa. Trata-se de uma das seguranças institucionais da liberdade, pois promove a garantia dos direitos fundamentais, em função de sua singularidade no formato institucional brasileiro. Destaca-se que o auxílio prestado pelos Tribunais de Contas não comporta a ideia de imposição de relações de subordinação entre o órgão e o Legislativo. Não se trata de subalternidade, mas sim de necessidade, pois não existe a possibilidade de se exercer o controle externo sem a indispensável contribuição dos Tribunais de Contas, entidades tecnicamente estruturadas para essa atividade de Estado. A expressão "auxílio" não pode ser entendida como subordinação hierárquica e administrativa, mas sim como colaboração funcional (COSTA, 2005).

O modelo de Tribunal de Contas idealizado, estruturado e posto em prática no Brasil é único no mundo. Não tem correspondência com o modelo tradicional de Corte de Contas, pois desempenha funções fiscalizadoras típicas de controladoria, além de procurar assumir as funções de ouvidoria e de órgão consultivo. Os seus fundamentos organizacionais e seus processos decisórios equivalem a uma mescla dos processos e maneiras de decidir típicos do Legislativo e Judiciário (COSTA, 2005).

De acordo com os artigos 73, 75 e 96 da Constituição Federal, os Tribunais de Contas, como órgãos executores do controle externo, possuem poderes para se organizar e compor quadro próprio de funcionários e jurisdição em sua esfera de competência territorial. Amparadas por essas ga-

(cc) BY-NC-ND

rantias constitucionais, as Cortes de Contas realizam a "fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública", com competência sobre os três Poderes (COSTA, 2005, p. 19).

A autonomia de organização administrativa constitui-se como uma das garantias institucionais da Corte em estudo, significando a possibilidade de proceder, de forma independente, à disposição e ao funcionamento dos seus órgãos. Trata-se da mesma garantia conferida aos Tribunais Judiciários, com adaptação em face das peculiaridades do órgão. A fiscalização contábil, financeira e orçamentária representa um sistema de acompanhamento, avaliação e julgamento da regularidade dos atos postos em prática pelos agentes públicos cuja função envolve arrecadação da receita, execução de despesa e administração de bens e valores públicos. Esse sistema de fiscalização atinge a todos os órgãos da Administração Pública, direta e indireta, submetendo-se à prestação de contas obrigatória qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, responsável por utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiros, bens e valores públicos (COSTA, 2005).

Os Tribunais de Contas, como entidades autônomas e de origem constitucional, devem obedecer à Carta Magna vigente. Independentemente de estarem situadas na cúpula do sistema de controle externo brasileiro, não estão imunes ao dever legal de prestar contas dos seus atos de gestão fiscal, uma vez que unicamente o respeito à Constituição fortalece a democracia, a cidadania e a dignidade do povo (COELHO, 2009).

As Cortes de Contas também devem prestar contas de atos de administração, estando aí incluídas as licitações e os contratos, não sendo admitido entendimento contrário a esse dever, uma vez que a obrigação de prestar contas atinge a todos os responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta (COELHO, 2009).

Em diversas partes do mundo, os órgãos responsáveis pelo controle e auditoria dos governos têm passado por reformas sensíveis. Sua função primordial tem sido orientada cada vez mais à condução dos gastos públicos para fins de avaliação da qualidade e resultado dos programas (BARZELAY, 2002).

Sobre o papel dos Tribunais de Contas, a Carta Magna estabelece o seguinte:

> Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:
> I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
> II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (BRASIL, 1988).

Deve-se estabelecer uma diferença entre Parecer Prévio e julgamento das contas. O Parecer Prévio é emitido para subsidiar o julgamento do Poder Legislativo quando este aprecia as contas do chefe do Poder Executivo, conforme o artigo 71, inciso I da CF/88. Já para os demais Poderes – Legislativo, Judiciário – e também o Ministério Público, a competência do Tribunal de Contas é de julgar as contas, conforme previsto no art.71, inciso II do mesmo dispositivo legal (TCE-RJ, 2011, p. 1187).

Gambogi (2000) destaca que existe a possibilidade de o termo "prévio", na prática, adquirir nova conotação, uma vez que o Parecer Prévio constitui um documento emanado por uma instituição dotada de crédito e prestígio. A publicação em *Diário Oficial*, ainda que classificada como

(cc) BY-NC-ND

"Parecer Prévio" de deliberação para rejeição de contas, poderá afetar sensivelmente interesses diversos. O autor em questão exemplifica que um Parecer Prévio desfavorável ao prestador proporcionará a inversão do ônus do quórum, quando aquele terá a obrigação de arregimentar e persuadir dois terços dos membros da Câmara, para que suas contas não permaneçam rejeitadas.

Adicionalmente, o artigo 75 da Constituição Federal expande as normas acima citadas para os Tribunais de Contas dos estados e municípios. Assim, em face do disposto no artigo 75 e no inciso VII do artigo 71, pode-se dizer que os profissionais responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis dos governos estaduais são passíveis de sanções promovidas pelas respectivas Cortes de Contas.

O Parecer Prévio a que se refere o inciso I do art. 71 da CF/1988 será deliberado pelo Plenário da Corte de Contas, e deverá ser conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, contendo os registros sobre a observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União. Tal documento é acompanhado pelo Relatório de Análise de Contas, elaborado pelo ministro-relator, que contém informações sobre o cumprimento dos programas previstos na Lei Orçamentária Anual, o reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do país, além do cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (TCU, 2012).

Por ocasião da emissão do parecer prévio, o Tribunal de Contas examina o panorama da entidade da Federação como um todo. São analisados os "Balanços Gerais do Estado", que estão consolidados nos moldes da Lei 4.320/1964 e da Lei Complementar 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal. Será examinada a "conta global" rendida pelo chefe do Poder Executivo, que nessa ocasião atua na qualidade de agente político e submete-se ao julgamento político, empreendido pelo Poder Legislativo. Cabe salientar que a conta não é dele, apesar de ser prestada por ele, pela entidade da Federação. Situação totalmente diversa é vislumbrada quando o chefe do Poder Executivo age na condição de administrador, quando passa, então, a ser julgado pelo Tribunal de Contas (FERRAZ, 2006).

Por ocasião da análise da "conta global", constata-se, por exemplo, o patamar de endividamento; se o orçamento foi executado conforme previsto na Lei Orçamentária ou na Lei de Créditos Adicionais; a conjuntura patrimonial no início e no fim do exercício financeiro; se as metas afetas à Saúde foram atingidas; se, na seara da Educação, o montante mínimo de 25% para estados e municípios foi obedecido; e o limite de gastos de pessoal na sua totalidade. Em suma, o que é examinado nesse tipo de conta é a gestão integral da unidade da Federação e não os atos que, esporadicamente, os ordenadores de despesas espalhados por todos os órgãos do Estado executaram ao longo do exercício financeiro. No que tange aos ordenadores de despesa, o Tribunal de Contas não elabora parecer prévio; ele julga as contas nos moldes do artigo 71, II, da Carta Magna. Há julgamento de contas por meio da prestação de contas ou da tomada de contas especial (FERRAZ, 2006).

Importa destacar que, no julgamento das contas dos demais ordenadores de despesas, o artigo 16 da Lei 8.443/92 elenca três modalidades de pareceres conclusivos, a saber: regulares, regulares com ressalvas ou irregulares.

As contas julgadas regulares são aquelas que expressam, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão. As contas regulares com ressalva são aquelas em que constam impropriedades ou qualquer outra

(cc) BY-NC-ND

falta de natureza formal, desde que não resulte dano ao Erário. Já as contas irregulares são aquelas de comprovadas situações que possam de alguma forma causar danos ao patrimônio público, como, por exemplo, infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

Como se observa, a adequada evidenciação da informação contábil tem papel relevante no processo de aprovação das contas. Dessa forma, se a exatidão dos demonstrativos contábeis não é desconsiderada no julgamento das contas dos ordenadores de despesas, por certo é igualmente relevante na avaliação prévia das contas do chefe do Executivo.

TRANSPARÊNCIA E *ACCOUNTABILITY*

Prado e Loureiro (2006) evidenciaram que a temática afeta à *accountability* tem frequentado a pauta dos debates internacionais ao longo dos últimos anos e destacaram a inexistência de uma definição precisa e de tradução adequada ao nosso vernáculo. Adicionalmente, elencaram os diversos contextos em que essa expressão vem sendo empregada, especialmente pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (*accountability* como obediência e referência a regras e padrões acordados), e por autores como O'Donnell (responsável por cunhar diversas perspectivas para *accountability*); Przeworski, Stokes e Manin (formularam conceito associado à representação); e Stark e Bruszt (elaboraram definição associada à responsabilidade política ao longo do mandato do governante).

A partir de diversos entendimentos acima expostos, Prado e Loureiro (2006, p. 360) compendiaram essas reflexões e vislumbraram *accountability* democrática como um princípio que se manifesta em dispositivos institucionais que necessitam compelir os governos incessantemente a render contas à sociedade e a outros componentes do elenco político. Para a sua perfeita execução, tais dispositivos institucionais necessitam assegurar o controle público da atividade dos dirigentes, possibilitando aos cidadãos não somente serem reportados acerca daquelas atividades, como também tornando possível a eles concorrer para o estabelecimento das metas coletivas, no processo eleitoral dos representantes e ao longo dos seus mandatos, assegurando a responsabilização perene dos governantes. Resumidamente, *accountability* é um processo que contempla distintos estágios, a saber: informação verdadeira e transparente à coletividade; prestação de contas do dirigente; e rigorosa responsabilização dos governantes.

Pó e Abrucio (2008, p. 682) afirmam que as ações essenciais preconizadas na seara da *accountability* correspondiam à cooperação de usuários; o aproveitamento de contratos de gestão como ferramenta de responsabilização por resultados; a utilização de dispositivos de controle social nas serventias locais e o incremento da transparência na execução das ações governamentais, viabilizando seu acompanhamento e avaliação. As concepções de controle e *accountability* ficariam, dessa feita, rigorosamente associadas à avaliação e publicidade dos resultados e informações oriundos dos órgãos, tal qual na institucionalização dos dispositivos de participação.

Pinho e Sacramento (2009, p. 1364) buscaram a significação da expressão "*accountability*" em dicionários, exatamente para assimilar com maior exatidão o que a palavra denota na língua inglesa e como tem sido traduzida para o vernáculo. Os autores constataram que a acepção da expressão abarca responsabilidade, tanto objetiva como subjetiva, controle, transparência e o dever de render contas, alegações para as atividades que foram ou deixaram de ser realizadas, recompensas e/ou punições.

A introdução de novas ferramentas de gestão

(cc) BY-NC-ND

viabilizou atributos como autonomia e responsabilização, pela outorga de flexibilidades de cunho administrativo aos administradores públicos, associadas às novas formas de controle (social, por resultados e competição administrada) e canais de *accountability*. As principais ferramentas de gestão introduzidas foram os contratos de gestão, a contabilidade gerencial e de custos, o planejamento e a gestão estratégica, a análise e o aperfeiçoamento de processos, e procedimentos de gestão pela qualidade. Com a introdução dessas ferramentas, vislumbra-se conferir ao gestor público mais autonomia e responsabilidade, atribuindo-lhe maior liberdade para decidir, visando alcançar os objetivos estabelecidos, sendo-lhe cobrada a apresentação dos resultados (BRESSER-PEREIRA; PACHECO, 2005).

Naquelas atividades exclusivamente afetas ao Estado, as reformas propiciaram a *agencification*: a formação de agências movidas por fins específicos, apartadas dos ministérios e órgãos formuladores de políticas, porém a eles ligadas por meio de contratos de gestão ou cartas de serviço, que funcionam como acordos prévios de resultados a serem atingidos (JANN; REICHARD, 2002; TROSA, 2001; PACHECO, 2004 *apud* BRESSER-PEREIRA; PACHECO, 2005). A literatura indica quatro motivos principais que contribuíram para a formação das agências: a procura por economia, os objetivos orientados à eficiência, o aperfeiçoamento do processo decisório acerca do orçamento público, e os desígnios de transparência e maior responsabilização ou *accountability* pelos resultados (OECD, 2004, 2005 *apud* BRESSER-PEREIRA; PACHECO, 2005).

Christopoulos (2011) desenvolveu um projeto de índice de transparência fiscal e cidadania, pela identificação de critérios que permitiram a edificação e construção desse indicador. Com esse trabalho, o autor pretendeu remir a conexão existente entre tributação e gasto público, possibilitando a mensuração e difusão de boas práticas entre as administrações tributárias, em especial no que tange a: transparência e apresentação didática de informações acerca de gasto público; transparência de informações fiscais relevantes; transparência e interpretação dos critérios legais orientados ao contribuinte; transparência e clareza de informações; qualidade e simplicidade da legislação.

ACCOUNTABILITY NOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS

O zelo com os sistemas de controle patrimonial-financeiro atinentes à administração pública brasileira tem aumentado velozmente no período recente. Especialmente, em virtude dos diversos rumores de corrupção, o sistema de gerenciamento do patrimônio público tem sido colocado em cheque no que tange a eficiência e existência. Em oposição a esta avaliação austera, as informações acerca dos processos basilares na destinação, na administração e no controle do dinheiro público ainda são restritas nas ciências sociais. O processo orçamentário, os órgãos de controle interno e externo, os dispositivos de negociação de obras e serviços ainda são matérias abordadas essencialmente em periódicos da esfera do Direito ou da Administração Pública (SPECK, 2000).

Convém registrar que apesar do arcabouço teórico visitado neste estudo transitar pelas áreas de conhecimento afetas ao direito, à administração pública e à ciência política, na prática, Ferraz (2006) recorda que se subordina à obrigação de prestar contas todo indivíduo que gerencie ou administre dinheiro, bem ou valor público. Recentemente, a noção de que se está diante de uma obrigação pública de render contas à sociedade sofreu pequena modificação com a introdução de ideias relacionadas à *accountability*, que, da mesma forma, abarca conceitos afetos à prestação de contas.

Os recentes estudos acerca dos Tribunais de

(cc) BY-NC-ND

Contas estaduais estão focados na esfera da eficiência de processamento jurídico e da autonomia constitucional na seara do Direito. A Ciência Política ainda não conseguiu esclarecer como se dá a relação com o Legislativo e com o Executivo, além do previsto nas disposições regimentais e constitucionais. Tem sido objeto de estudo a forma como os Tribunais de Contas estaduais interferem na dinâmica política e como se relacionam com as Assembleias Legislativas, ao cumprirem suas atribuições de órgãos autônomos auxiliares no controle (PEREIRA, 2009).

Dentro desse cenário é indispensável a existência de órgãos componentes da estrutura estatal que integrem uma autêntica rede de agências de *accountability* encarregadas de exercer a supervisão, o controle, a aplicação de sanções, e primordialmente o provimento de informações ao cidadão acerca da conduta do gestor público. Na realidade brasileira, essa rede de agências de *accountability* abarcaria o Ministério Público, o sistema de controle interno dos Poderes, o Poder Judiciário e os Tribunais de Contas, dentre outros órgãos. Estes últimos, principalmente a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, atingiram o patamar de importantes provedores de informações acerca da gestão pública. Aos Tribunais de Contas cabe conferir o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, que está alicerçada sobre alguns pilares, em especial o da transparência. Compreende não apenas a disponibilização de informações, mas também a compreensão dos dados disponibilizados para o cidadão mediano. O objetivo primordial do princípio da transparência é possibilitar e estimular a prática do controle social, a forma mais eficaz de controle da conduta do gestor público. Parece evidente a necessidade de entidades que disponibilizem ao cidadão essas informações, que proporcionem transparência à gestão da coisa pública, que atuem como originais agências de *accountability*, agências de transparência, de responsividade e prestação de contas de recursos públicos (FIGUEIRÊDO, 2002, p. 1).

Por sua vez, Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) afirmam que a LRF expandiu a análise dos Relatórios de Gestão por parte dos Tribunais de Contas, o que levou à necessidade de adaptação de suas ferramentas operacionais de apoio à análise. Os autores asseveram ainda que, embora a criação de alguns canais (como a ouvidoria) fosse determinada pela Constituição de 1988, foi a partir de promulgação da LRF que novas formas de comunicação ("disque-denúncia", escola de contas, "canal do cidadão") foram implementadas, de forma a estabelecer uma relação mais intensa dos Tribunais de Contas com a sociedade.

Em pesquisa sobre "a imagem dos Tribunais de Contas subnacionais", Arantes *et al.* (2005) destacam que uma qualidade essencial a todas as instituições públicas democráticas é a capacidade de resposta ao cidadão e aos órgãos que o representam. Trata-se da *accountability*, definida como o controle intermitente dos governantes por instrumentos verticais e horizontais. A análise dos Tribunais de Contas à luz da *accountability* envolve avaliar o impacto dos seus atos no público em geral. Quanto ao relacionamento com o cidadão comum, a pesquisa evidencia o predomínio da avaliação negativa, em especial no que se refere à comunicação das atribuições institucionais dos Tribunais de Contas para os cidadãos. A clareza da linguagem adotada por aqueles órgãos voltada ao cidadão comum também foi negativamente avaliada. Adicionalmente, foram objeto de avaliação negativa a transparência conferida à fiscalização do Erário Público conduzida por aqueles órgãos e a facilidade de acesso ao resultado do trabalho conduzido por aquela instituição.

A politização e a carência de independência dos Tribunais de Contas também representam motivo de insatisfação para os entrevistados na pesquisa de Arantes *et al.* (2005). Para os respondentes, essas características se revestiriam das mais variadas configurações, especialmente em: processo de se-

(cc) BY-NC-ND

leção de conselheiros; decisões políticas em desacordo com normas técnicas; gestões externas na operação dos Tribunais de Contas; ações políticas orientadas à perseguição de adversários; omissões graves em face de correligionários; nepotismo e corrupção. Esse resultado contribuiria para o delineamento de uma imagem externa bastante negativa da instituição.

Nesse contexto, O'Donnell (1998) defende a ideia de que o Tribunal de Contas deve ser composto de profissionais altamente qualificados, e, além disso, o mais independente possível tanto do Executivo quanto do Legislativo.

A despeito do distanciamento institucional e da frágil comunicação organizacional, a pesquisa conduzida por Arantes *et al.* (2005) aponta que o cidadão comum reconhece a qualidade e capacitação técnica do órgão e propõe a construção e o aprimoramento das formas de divulgação de suas ações, o que representaria ganhos de legitimidade para a instituição. Para os autores em lide, é na qualidade do quadro funcional dos Tribunais de Contas e na competência técnica do órgão que está estabelecido o maior "capital de legitimidade" que os Tribunais de Contas conservam na atualidade.

Os entrevistados avaliaram como muito importantes as ações fiscalizadoras empreendidas pelos Tribunais de Contas, vislumbradas como mecanismos de fortalecimento democrático. Apesar das críticas tecidas a respeito do funcionamento dos Tribunais de Contas, os entrevistados consideram a atuação desses órgãos imprescindível à democracia.

EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Para diversos profissionais de contabilidade no Brasil, a expressão "evidenciação" tem o mesmo significado que Notas Explicativas, as quais devem aparecer ao final das Demonstrações Financeiras somente para satisfazer uma exigência legal. Na contabilidade, a evidenciação é a demonstração da situação econômico-financeira e patrimonial de uma entidade, feita à luz de informações advindas dos registros contábeis, seja por meio das demonstrações obrigatórias de publicação, seja por meio dos mais diversos tipos de relatórios emitidos pelos contabilistas (MACHADO; NUNES, 2006),

Para Iudícibus (1997, *apud* MACHADO; NUNES, 2006), há várias formas para se evidenciar a situação da empresa, a saber: Forma e apresentação das demonstrações contábeis, Notas Explicativas; Quadros e demonstrativos suplementares; Comentários do auditor; e Relatório da diretoria.

Nos Conselhos Regionais de Contabilidade, há setores incumbidos da fiscalização que buscam identificar erros técnicos e solicitar as correções necessárias aos responsáveis técnicos. Todavia, percebem-se fortes deficiências nesses setores, fato que pode ser atribuído ao reduzido quantitativo de fiscais existentes, comparados com a crescente demanda pelo mercado de informações empresariais. Paulatinamente, as instituições financeiras estão exigindo cada vez mais que as empresas disponibilizem suas demonstrações contábeis, seja para a concessão de crédito, seja para uma singela atualização de cadastros (MACHADO; NUNES, 2006).

O Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Contabilidade são responsáveis por fiscalizar o exercício da profissão contábil, por meio dos fiscais incumbidos dessa tarefa e pelo pessoal designado pela Presidência (CFC, 2003). Para Sanz (2008), o fiscal, na condição de representante legal, em constante contato com os profissionais em seus locais de trabalho, preocupa-se em demonstrar a relevância do cumprimento das normas emanadas pelo CFC e da preservação da imagem do órgão de classe perante a coletividade. Ao constatar a inobservância das normas e resoluções elaboradas pelo CFC, por diligências, análise documental ou denúncia, fundamentadas, o

(cc) BY-NC-ND

fiscal tem o dever de lavrar o auto de infração.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral (NBC TG) nº 23 prevê que as demonstrações contábeis que contiverem erros materiais ou imateriais cometidos intencionalmente para alcançar determinada apresentação da posição patrimonial e financeira descobertos no período deverão ser corrigidas antes de suas publicações. Nos casos de serem descobertos no período subsequente, tais erros devem ser reapresentados nas informações comparativas das demonstrações desse período subsequente. Caso tais erros sejam observados em períodos posteriores ao ano subsequente da ocorrência do erro, a entidade deverá reapresentar os saldos de abertura dos ativos, passivos e patrimônio líquido do período anterior mais antigo apresentado.

Segundo a NBC T 16.5 (Registro Contábil), "as transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores" (CFC, 2008).

A mesma Norma prevê que, em casos de reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões, erros de registros ou mudanças de critérios contábeis referentes a exercícios anteriores, a entidade pública deve realizá-lo à conta do patrimônio líquido e evidenciá-lo em notas explicativas.

Por último, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Volume V – Demonstrações Contábeis Aplicáveis ao Setor Público (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2009), salienta que as inconsistências nas demonstrações contábeis devem ser regularizadas. Todavia, o referido documento apenas prevê as inconsistências causadas por erro no roteiro de contabilização de registros contábeis, não fazendo previsão de erro causado por outras formas, como, por exemplo, a contabilização indevida como forma de se gerenciar resultados (atingir metas com intuito de alcançar limites previstos na legislação). Da mesma forma, o documento não cita como deve se dar a republicação ou reapresentação de valores. O referido manual enfatiza a avaliação da gestão por ocasião da avaliação das demonstrações contábeis, ao evidenciar, para cada tipo de demonstração, quais aspectos devem ser observados para se efetuar esse tipo de análise.

CONTABILIDADE COMO MEDIADORA DE CONFLITO

As formas opcionais de solução de conflitos, em especial a mediação, conjeturam uma convivência alicerçada "na cidadania, nos direitos humanos, na jurisdição mínima, no consenso e no direito compartilhado" (GHISLENI; SPENGLER, 2010, p. 248). Consiste em um modelo democrático e pacífico orientado ao bem comum. O incremento na utilização dessa metodologia é justificado pelo aumento da necessidade de resolver os conflitos com maior celeridade e eficiência, ao contrário das vias judiciais, em geral lentas e custosas. A mediação e a sociedade fraterna fundamentam-se na amizade e na solidariedade, que ajudam as partes a resolverem em comum acordo as próprias divergências. Renuncia-se à ideia de procedência ou improcedência, substituindo-a por uma solução conjunta e harmoniosa, com a descoberta de novas vias. Não representa a negação da figura estatal, uma vez que não foi excluída a opção da solução jurisdicional (GHISLENI; SPENGLER, 2010).

Em pronunciamento do Accounting Principles Board (AICPA, 1970), o Financial Accounting Standards Board resume os objetivos da contabilidade, destacando que a divulgação financeira necessita disponibilizar informações de utilidade para investidores e credores atuais e aqueles em potencial, além daqueles usuários orientados à tomada de decisão em uma instituição. Tomando-se por base a premissa de que a contabilidade tem o objetivo de divulgar informações financeiras e

(cc) BY-NC-ND

econômicas aos diversos patamares de usuários, observam-se a importância da utilidade e a confiabilidade dessas informações.

Hendriksen e Van Breda (1999) estabelecem que um dos objetivos da contabilidade é atuar como dispositivo mediador de conflito em uma contenda social de distribuição de renda e riqueza.

Nesse sentido, a NBC T 16.7 ressalta que a consolidação de demonstrações contábeis de entidades governamentais tem como objetivo o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado obtido pela gestão e a instrumentalização do controle social. Assim, a fim de subsidiar uma avaliação de gestão de maneira imparcial a partir das demonstrações contábeis, faz-se necessário que as informações nelas contidas sejam relevantes, tempestivas e confiáveis.

SANÇÕES QUE PODERIAM SER IMPOSTAS

Em função da diferenciação, no processo de análise das contas, entre as contas do chefe do Poder Executivo e as contas dos demais administradores públicos, conforme previsto nos incisos I e II do artigo 71 da Carta Magna, cabe aqui fazer uma diferenciação das sanções que podem ser impostas a essas entidades.

Em relação aos administradores, o tratamento se dará em função do julgamento das contas. As contas regulares possibilitam a baixa de responsabilidade dos gestores nos bancos de informações dos órgãos de contabilidade. Para as contas regulares com ressalvas que apresentem incorreções cuja importância não macule a globalidade das contas, mas seja digna de advertência ou multa, há a baixa na responsabilidade dos agentes, as contas são julgadas regulares, mas são realizadas ressalvas e aplicadas as penalidades correspondentes às falhas evidenciadas. Em se tratando de contas julgadas irregulares, há a aplicação de multas, bem como penalidades administrativas dispostas em lei, sem prejuízo do encaminhamento dos autos ao Ministério Público (COSTA, 2005). Arantes *et al.* (2005) destacam que os membros do Ministério Público atribuíram grande importância à possibilidade de se construírem parcerias com os Tribunais de Contas, o que poderia significar uma nova via de atuação institucional e edificação de *accountability*, numa linha pouco abordada em termos políticos no Brasil.

Já em relação às contas do chefe do Poder Executivo, cabe ao Tribunal de Contas a sua apreciação, que se dará por meio da emissão de Parecer Prévio encaminhado ao Legislativo, a quem caberá decidir pelo julgamento das contas. Dessa forma, fica o chefe do Poder Executivo sujeito ao julgamento político do Legislativo, sendo as sanções possíveis a perda de mandato, inexigibilidade, etc. (FERRAZ, 2006).

METODOLOGIA

CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa é classificada, quanto ao seu delineamento, como pesquisa bibliográfica, já que se baseia em material já publicado, com o propósito de fornecer fundamentação teórica ao trabalho, bem como a identificação do estágio atual do conhecimento referente ao tema. Também é classificada como pesquisa documental, tendo em vista que se baseia em documentos diversos, elaborados sem o propósito específico de serem lidos por públicos específicos (GIL, 2010).

COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Os dados foram coletados nos sites eletrônicos dos Tribunais de Contas dos 26 estados brasileiros e do Distrito Federal. Inicialmente, para se analisar a transparência dos atos dos TCs, verificou-se, nas respectivas *homepages*, a disponibilidade dos

(cc) BY-NC-ND

Relatórios de Análise de Contas do Governador e dos Pareceres Prévios referentes aos exercícios financeiros de 2008 a 2010. De posse dos documentos disponíveis das prestações de contas anteriormente citados, foram levantadas as discrepâncias apontadas referentes à não contabilização ou contabilização indevida. Para cada Relatório/Parecer Prévio, foi pesquisada a determinação de republicação, indicação de ressalvas ou sugestão de sanções aos agentes responsáveis pelas contas, em face das discrepâncias apontadas. Também foram comparados os votos dos ministros-relatores e os resultados dos votos dos demais ministros evidenciados nos Pareceres Prévios, no que diz respeito à aprovação das contas.

LIMITAÇÃO DA PESQUISA

A forma de coleta dos dados (exclusivamente por pesquisa nos sites dos Tribunais de Contas) constitui uma limitação da presente pesquisa, já que não considera o teor dos Relatórios de Análise de Prestação das Contas dos Governadores, tampouco os Pareceres Prévios que não estejam disponíveis para o público em geral de maneira ostensiva.

Outra limitação deste estudo se refere à análise exclusiva das ações dos Tribunais de Contas estaduais e documentos por eles emitidos (Relatórios de Análise de Prestação das Contas dos Governadores e Pareceres Prévios), de forma que nenhuma ação adotada pelas Assembleias Legislativas foi considerada na presente pesquisa. A decisão por essa abordagem se dá pelo fato de que compete aos Tribunais de Contas assessorar o Legislativo na apreciação das contas prestadas anualmente pelos governadores, de tal forma que se espera que as decisões e/ou sugestões dos Tribunais possuam um caráter mais técnico em relação às decisões emitidas pelas Assembleias.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Foram buscados, nos sites dos Tribunais de Contas das 27 unidades da Federação (UF) brasileiras, os Relatórios de Análise de Prestação de Contas dos Governadores e os respectivos Pareceres Prévios referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, totalizando a população de interesse em 162 documentos (81 Relatórios de Análise e 81 Pareceres Prévios).

Do total de 162 documentos, somente 87 (53,7%) encontravam-se disponíveis para consulta nos respectivos sites eletrônicos, sendo 45 Relatórios de Análise de Contas de Governadores e 42 Pareceres Prévios, conforme detalhado na Tabela 1.

Como pode ser percebido na Tabela 1, em todas as regiões pode ser observada a indisponibilidade dos documentos de análise de contas dos governadores nos sites dos respectivos TCs; todavia, esse problema é mais latente nas regiões Norte e Nordeste, sendo que na Região Nordeste apenas 27,7% dos documentos estão disponíveis, enquanto na Região Norte 42,5% dos documentos estão disponíveis. Seguindo o percentual de documentos disponibilizados, encontramos 75% para a Região Centro-Oeste; 83,3% para a Região Sudeste; e 88,8% na Região Sul.

De uma maneira geral, quando um Relatório de Análise se encontra disponibilizado, o respectivo Parecer Prévio também está disponível. A única exceção é o estado do Ceará, que franqueou o acesso às informações para os exercícios de 2008 a 2010, na *homepage* do seu Tribunal de Contas, apenas dos Relatórios de Análise, sem os respectivos Pareceres Prévios. Tal fato é refletido na Tabela 1, na linha referente ao Nordeste, em que é observada uma diferença entre os Relató-

(cc) BY-NC-ND

Tabela 1 – **Disponibilidade de documentos dos sites eletrônicos dos TC**

	RELATÓRIO Disponível (D) Indisponível (I)			PARECER PRÉVIO Disponível (D) Indisponível (I)		
UF	2008	2009	2010	2008	2009	2010
Acre	I	I	I	I	I	I
Amapá	I	I	I	I	I	I
Amazônia	D	D	D	D	D	D
Pará	D	D	I	D	D	I
Rondônia	D	D	I	D	D	I
Roraima	I	I	I	I	I	I
Tocantins	D	D	I	D	D	I
Alagoas	I	D	I	I	D	I
Bahia	D	D	D	D	D	D
Ceará	D	D	D	I	I	I
Maranhão	I	I	I	I	I	I
Paraíba	I	I	I	I	I	I
Pernambuco	D	D	I	D	D	I
Piauí	I	I	I	I	I	I
Rio Grande do Norte	I	I	I	I	I	I
Sergipe	I	I	I	I	I	I
Distrito Federal	D	D	D	D	D	D
Goiás	D	D	D	D	D	D
Mato Grosso	D	D	D	D	D	D
Mato Grosso do Sul	I	I	I	I	I	I
Espírito Santo	I	I	D	I	I	D
Minas Gerais	D	D	D	D	D	D
Rio de Janeiro	D	D	D	D	D	D
São Paulo	D	D	D	D	D	D
Paraná	D	D	D	D	D	D
Rio Grande do Sul	D	D	D	D	D	D
Santa Catarina	D	D	I	D	D	I

Fonte: Dados da pesquisa.

(cc) BY-NC-ND

rios e Pareceres disponíveis, bem como aqueles indisponíveis.

Os sites eletrônicos dos Tribunais de Contas das seguintes unidades da Federação disponibilizaram todos os documentos de interesse desta pesquisa: Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Mato Grosso, Goiás, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul.

Já os sites dos Tribunais de Contas dos estados do Acre, Amapá, Roraima, Maranhão, Sergipe, Piauí, Rio Grande do Norte, Paraíba e Mato Grosso do Sul não disponibilizam nenhum dos documentos analisados nesta pesquisa. As *homepages* dos Tribunais de Contas dos demais estados disponibilizam apenas alguns dos documentos de análise de prestação de contas dos governadores.

Como ressaltado por Christopoulos (2011), ainda que a Constituição garanta ao cidadão receber informações de interesse coletivo ou geral, esta apenas reconhece formalmente o acesso aos dados, o que não é suficiente para criar e manter a cidadania fiscal da sociedade. Nesse aspecto, a Lei de Acesso à Informação representa um avanço, ao dispor em seu artigo 3º, II, que a divulgação de informações de interesse público deve ocorrer independentemente de solicitações (BRASIL, 2011). Sob esse aspecto, considerando que os Relatórios de Análise de Contas e Pareceres Prévios são informações de interesse público, conclui-se que boa parte das Cortes de Contas estaduais devem se adequar à legislação recentemente promulgada.

De posse dos documentos disponíveis para análise, observaram-se inúmeras discrepâncias. Todavia, apenas um Parecer Prévio recomendou a rejeição das contas do governador. A Tabela 2 evidencia as recomendações dos Pareceres Prévios analisados.

Como pode ser observado, apenas o Parecer Prévio do estado do Tocantins referente ao exercício de 2008 recomendou a rejeição das contas.

Ao todo, foram observadas 54 discrepâncias relativas à contabilização indevida e/ou inexistente, que somam a considerável quantia de R$ 41.160.101.141,96.

Dentre as discrepâncias mais relevantes em termos de valores que não foram contabilizados de acordo os princípios contábeis geralmente aceitos, destacam-se as seguintes:

1. contabilização indevida na Dívida Ativa, referentes à não contabilização a menor da provisão de perdas (de acordo com estimativa baseada em perdas ocorridas em exercícios anteriores), e ainda não contabilização de baixa por pagamento;
2. ausência de reconhecimentos em participações societárias. Nesses casos, os Balanços Patrimoniais evidenciam que o Estado reconhece sua participação societária somente em relação ao Capital Social das empresas, não incluindo as Reservas de Capital, de Lucros e/ou Prejuízos Acumulados, e outras contas que compõem o Patrimônio Líquido;
3. contabilização indevida de precatórios: ausência de contabilização de precatórios de exercícios anteriores, de atualização monetária, e contabilização a menor;
4. ausência de reconhecimento de direitos a receber, referente ao registro contábil de valor a receber relativo a processo judicial em estágio de liquidação de sentença
5. ausência de reconhecimento no passivo. Nesses casos, foram constatadas a ausência de reconhecimento de passivos de unidades incorporadas e despesas com pensões e outras obrigações;
6. contabilização indevida de receitas, como a ausência de reconhecimentos de receitas correntes (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços e Im-

(cc) BY-NC-ND

posto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e receitas de capital;

7. contabilização indevida no Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), em especial impropriedades na contabilização de ingressos de valores no fundo.

Tabela 2 – **Recomendações dos Pareceres Prévios analisados**

UF	ANO	RECOMENDAÇÃO DO PARECER PRÉVIO
Tocantins	2009	Rejeição das contas
Rondônia	2008	Aprovação das contas
Amazonas	2008	Aprovação das contas
Amazonas	2010	Aprovação das contas
Pará	2009	Aprovação das contas
Mato Grosso	2008	Aprovação das contas
Mato Grosso	2009	Aprovação das contas
Mato Grosso	2010	Aprovação das contas
Goiás	2008	Aprovação das contas
Goiás	2009	Aprovação das contas
Goiás	2010	Aprovação das contas
Rondônia	2009	Aprovação das contas com recomendações
Amazonas	2009	Aprovação das contas com recomendações
Tocantins	2008	Aprovação das contas com recomendações
Bahia	2009	Aprovação das contas com recomendações
Bahia	2010	Aprovação das contas com recomendações
Pernambuco	2008	Aprovação das contas com recomendações
Pernambuco	2009	Aprovação das contas com recomendações
São Paulo	2008	Aprovação das contas com recomendações
São Paulo	2009	Aprovação das contas com recomendações
São Paulo	2010	Aprovação das contas com recomendações
Espírito Santo	2010	Aprovação das contas com recomendações
Rio Grande do Sul	2009	Aprovação das contas com recomendações

Fonte: Dados da pesquisa.

(cc) BY-NC-ND

Tabela 2 – **Recomendações dos Pareceres Prévios analisados** (continuação)

UF	ANO	RECOMENDAÇÃO DO PARECER PRÉVIO
Rio Grande do Sul	2010	Aprovação das contas com recomendações
Santa Catarina	2009	Aprovação das contas com recomendações
Distrito Federal	2008	Aprovação das contas com ressalvas
Distrito Federal	2009	Aprovação das contas com ressalvas
Distrito Federal	2010	Aprovação das contas com ressalvas
Paraná	2008	Aprovação das contas com ressalvas
Paraná	2009	Aprovação das contas com ressalvas
Rio Grande do Sul	2008	Aprovação das contas com ressalvas
Alagoas	2009	Aprovação das contas com ressalvas e recomendações
Bahia	2008	Aprovação das contas com ressalvas e recomendações
Rio de Janeiro	2008	Aprovação das contas com ressalvas e recomendações
Rio de Janeiro	2009	Aprovação das contas com ressalvas e recomendações
Rio de Janeiro	2010	Aprovação das contas com ressalvas e recomendações
Minas Gerais	2010	Aprovação das contas com ressalvas e recomendações
Paraná	2008	Aprovação das contas com ressalvas e recomendações
Paraná	2009	Aprovação das contas com ressalvas e recomendações
Santa Catarina	2008	Aprovação das contas com ressalvas e recomendações

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 representa as discrepâncias mais relevantes, de acordo com os valores apurados.

A única diferença significativa observada entre o voto do Relator e a decisão por maioria registrada nos Pareceres Prévios ocorreu no estado da Bahia, referente ao exercício de 2008. Nesse ano, o ministro relator votou pela desaprovação das contas, enquanto o Parecer Prévio, por maioria, sugeriu à Assembleia Legislativa a aprovação das contas do governador com ressalvas e recomendações.

No processo de prestação de contas citado no parágrafo anterior, verificou-se que o projeto de Parecer Prévio chegou a recomendar a adoção de medidas de apuração de responsabilidades dos agentes e autoridades públicas referentes a irregularidades e ressalvas apontadas na conclusão do relatório. Entre as ressalvas encontradas, destaca-se a subavaliação do passivo do estado da Bahia de R$ 1.014.142.503,21, em função do não reconhecimento do passivo da Desenvale (entidade extinta, incorporada pelo Estado).

(cc) BY-NC-ND

Tabela 3 – **Discrepâncias mais relevantes por valor**

TIPO DE DISCREPÂNCIA	VALOR (ACUMULADO)	OCORRÊNCIAS	ESTADOS (Nº DE OCORRÊNCIAS)
Contabilização indevida na Dívida Ativa	R$ 9.590.420.521,49	2	MT (1); PR (1)
Ausência de reconhecimentos de participações societárias	R$ 9.181.000.000,00	3	RS (3)
Contabilização indevida de precatórios	R$ 6.288.218.601,77	6	TO (1); BA (1); MS (1); RS (3)
Ausência de reconhecimento de direitos a receber	R$ 2.130.475.000,00	2	RS (2)
Ausência de reconhecimento no passivo	R$ 5.474.607.374,78	5	RS (3); PR (1); BA (1)
Receitas contabilizadas indevidamente	R$ 1.227.682.461,74	4	MT (2); SP (1); RJ (1)
Contabilização indevida do Fundeb	R$ 625.005.652,23	5	RO (2); BA (1); RJ (1); RS (1)

Fonte: Dados da pesquisa.

Na medida em que as receitas, despesas, ativos e passivos não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, os governos estaduais deixam de fornecer informações fidedignas de suas reais posições financeiras e patrimoniais, prejudicando assim a transparência que se espera dos gestores.

Os resultados evidenciam que, à exceção de um caso (Tocantins, 2009), o descumprimento dos princípios contábeis não enseja a recomendação de desaprovação das contas dos governadores. Tal fato contraria o disposto na Lei 8.443/92, a qual prevê que as contas em que se constatem infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil devam ser consideradas como irregular. Ainda que esse dispositivo esteja previsto no julgamento das contas dos ordenadores de despesas, e que não caiba aos Tribunais de Contas julgar as contas do chefe do Poder Executivo, constata-se que a exatidão dos demonstrativos contábeis não é desconsiderada no julgamento das contas dos ordenadores; assim sendo, deve possuir igual relevância na avaliação prévia das contas dos governadores.

O fato da inexistência de previsão legal de aplicações de sanções por parte dos Tribunais de Contas não deve eximir os Tribunais de Contas da responsabilidade de zelar pelo cumprimento das normas contábeis nas prestações de contas dos governadores. Nesses casos, caberia aos TCs a emissão de opinião contrária à aprovação das contas, o que seria considerado um indicativo de futura aplicação de sanção, a ser aplicada pelo Poder Legislativo, destinatário do Parecer Prévio, a quem cabe efetuar o julgamento político das contas do chefe do Poder Executivo, conforme destacado por Ferraz (2006).

(cc) BY-NC-ND

Há indícios de que a inobservância legal supracitada seja explicada pela falta de independência dos Tribunais de Contas em relação ao poder político, conforme apontado por Arantes *et al*. (2005). Como destaca O'Donnell (1998), a independência dos Tribunais de Contas, juntamente com a competência técnica, são características desejáveis para os Órgãos de Controle Externo.

A orientação das Cortes de Contas na concentração da avaliação da qualidade e resultados de programas, apontada por Barzelay (2002), não deve ser indicada como um foco excessivo que justifique a falta de zelo dos TCs para com a correição das demonstrações de contas dos governadores, pois a elaboração e divulgação de demonstrações contábeis em desacordo com os princípios contábeis podem representar falhas, erros ou fraudes, o que certamente prejudica a avaliação da qualidade e resultados.

Dentre as 53 discrepâncias observadas que envolvem a contabilidade, observa-se que seis são referentes a duas discrepâncias idênticas que se repetem ao longo dos três anos pesquisados. Da mesma forma, observaram-se quatro discrepâncias que se referem a duas discrepâncias idênticas que se repetiram em dois anos consecutivos. Levando-se em conta que todas essas discrepâncias geraram uma recomendação, e que a repetição daquela consiste em não atendimento da recomendação, conclui-se que seis discrepâncias referentes à contabilização (cerca de 11%) são decorrentes do não cumprimento das recomendações evidenciadas nos Pareceres Prévios de exercícios anteriores.

A Tabela 3 evidencia as discrepâncias que se repetiram ao longo do período analisado, com os respectivos valores.

Tabela 3 – **Discrepâncias repetidas**

TIPO DE DISCREPÂNCIA	OCORRÊNCIAS	VALOR (ACUMULADO)
Ausência de reconhecimentos de participações societárias	RS (2008 a 2010)	R$ 9.181.000.000,00
Contabilização indevida de precatórios	RS (2008 e 2009)	R$ 4.837.000.000,00
Ausência de reconhecimento no passivo	RS (2008 a 2010)	R$ 2.267.655.000,00
Contabilização indevida do Fundeb	TO (2009 e 2010)	R$ 27.765.111,79

Fonte: Dados da pesquisa.

A situação acima explicita que o efeito coercitivo da atuação dos Tribunais de Contas na correição das demonstrações contábeis nas contas apresentadas pelos governadores não é efetivo. Observa-se que um total aproximado de R$ 44 milhões deixou de ser apresentado corretamente em função da não observância das recomendações emanadas pelos TCs.

(cc) BY-NC-ND

CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo verificar a atuação dos Tribunais de Contas estaduais no processo de apreciação das contas dos governadores

A forma de coleta dos dados, calcada exclusivamente por pesquisa nos sites dos Tribunais de Contas, constitui uma limitação da presente pesquisa, já que não considera o teor dos documentos de análise de prestação de contas que não foram disponibilizados ostensivamente à coletividade. A abrangência da pesquisa envolveu tão somente as ações dos Tribunais de Contas estaduais e documentos por eles emitidos, sendo desconsideradas as ingerências das Assembleias Legislativas.

No que tange aos achados da pesquisa, constatou-se que apenas 53,7% dos documentos de Análise das Prestações de Contas dos 27 governadores das UFs brasileiras, referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, encontravam-se disponíveis para consulta nos sites eletrônicos dos respectivos Órgãos de Controle Externo. No que se refere à apreciação das contas de 42 processos analisados, observou-se que apenas um recebeu parecer que recomendava a rejeição da prestação de contas; dez processos receberam pareceres favoráveis à aprovação; dezesseis obtiveram pareceres favoráveis à aprovação das contas, com recomendações; seis processos receberam pareceres favoráveis à aprovação com ressalvas. Por fim, nove processos incorporaram parecer favorável com ressalvas e recomendações.

Adicionalmente, verificou-se a incongruência entre o disposto no Projeto de Parecer Prévio e a versão final encaminhada à Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, referente ao exercício de 2008. O primeiro documento elaborado sugeria a apuração de responsabilidades envolvendo as ressalvas contidas no relatório, enquanto o documento definitivo não acolheu a sugestão outrora contemplada no Projeto de Parecer Prévio. A análise do processo de prestação de contas apontou a existência de um posicionamento significativamente divergente entre o voto do relator e o entendimento do Tribunal de Contas: o primeiro votou pela desaprovação das contas e a Corte majoritariamente decidiu pela aprovação dessas contas, com ressalvas e recomendação.

O presente estudo constatou que os Tribunais de Contas dos estados não se debruçaram sobre a correção das demonstrações contábeis constantes dos processos de prestação de contas dos governos estaduais, em face da ausência de recomendação de desaprovação das contas em função do não cumprimento aos princípios contábeis. Esse achado pode ser amparado pela politização e pela carência de independência dos Órgãos de Controle Externo estaduais apontadas por Arantes *et al.* (2005). Tal hipótese é corroborada pelo fato de que as discrepâncias contábeis são adequadamente identificadas e analisadas nos Relatórios e Pareceres Prévios, o que comprova a ideia de que os Tribunais possuem competência técnica para a realização do seu trabalho. Assim, apenas a falta de independência poderia explicar a emissão de pareceres favoráveis à aprovação das contas dos governadores quando da existência de elaborações de demonstrações contábeis que não atendam os princípios da contabilidade.

A emissão de parecer que recomende a desaprovação das contas, no que diz respeito à contabilização, poderia ser uma importante ferramenta coercitiva no sentido de demandar do gestor uma maior preocupação com a elaboração das demonstrações contábeis. Esse zelo poderia ser traduzido em uma melhor seleção dos profissionais de contabilidade que elaborarão essa documentação, ou mesmo pelo estabelecimento de uma política de treinamento e aperfeiçoamento desses profissionais, o que poderia contribuir para a elaboração de demonstrações contábeis que repre-

(cc) BY-NC-ND

sentassem de maneira fidedigna a situação financeira, orçamentária e patrimonial do estado. Esse maior empenho pela correção das demonstrações contábeis se justificaria pelo receio do custo político de serem as contas rejeitadas e ficarem sujeitas à aplicação de sanções pelo Legislativo.

Em última análise, apesar das dificuldades em se obterem informações sobre aplicações de sanções, apuração de responsabilidades e republicações de demonstrações em desacordo com as leis, normas e princípios contábeis, recomenda-se, para pesquisas futuras, estudos de mesma natureza que possam aceitar ou rejeitar as hipóteses formuladas na conclusão do presente trabalho.

REFERÊNCIAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). Basic concepts and accounting principles underlying statements of business enterprises. *Statement of the Accounting Principles Board N. 4*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1970.

ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 56, n. 1, p. 57-83, 2005.

BARZELAY, M. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. In: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Instituto Serzedello Corrêa e Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog). *Controle Externo e a nova administração pública:* uma visão comparativa. Brasília, 2002. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2059172.PDF>. Acesso em: 05 mar. 2012.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 25 jun. 2012.

_____. Lei 8.443 de 16 de julho de 1992. *Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm>. Acesso em: 25 jun. 2012.

_____. Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011. *Dispõe sobre o acesso à informação*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 25 jun. 2012.

BRESSER-PEREIRA, L. C.; PACHECO, R. A reforma do Estado brasileiro e o desenvolvimento. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*. Instituto de Direito Público da Bahia, Salvador, v. 3, set./nov. 2005.

CHRISTOPOULOS, B. G. C. Projeto do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal. Núcleo de Estudos Fiscais. Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, ago. 2011.

COELHO, M. M. A. C. O controle externo das licitações e dos contratos dos Tribunais de Contas. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte, v. 72, n. 3, ano XXVII, jul./ago./set. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Manual de procedimentos processuais*: sistema CFC/CRCs. Brasília: CFC, 2003.

_____. *Resolução CFC 1.132/08:* Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Brasília, 2008.

_____. *Resolução CFC 1.134/08:* Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2008.

_____. *Resolução CFC 1.179/09:* Aprova a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro. Brasília, 2009.

COSTA, L. B. D. *O Tribunal de Contas no estado contemporâneo*. Curitiba, 2005. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Social. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2005.

FERRAZ, L. Tribunais de Contas e o controle dos atos administrativos. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*, v. 2, p. 97-105, 2006.

FIGUEIRÊDO, C. M. C. Ética na gestão pública e exercício da cidadania: o papel dos Tribunais de Contas brasileiros como agências de accountability. O caso do Tribunal de Contas de Pernambuco. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7., 2002. Lisboa, Portugal, *Anais*... Lisboa, 8-11 oct. 2002.

GAMBOGI, L. C. B. O parecer prévio nas contas do Executivo municipal e o direito aos recursos a ele inerentes. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, ano XVIII, n. 4, 2000.

GHISLENI, A. C.; SPENGLER, F. M. A mediação como forma autônoma e consensuada na resolução de conflitos. In: REIS, Jorge Renato dos; LEAL, Rogério Gesta; COSTA, Marli Marlene Moraes da (Orgs.). *As políticas públicas no constitucionalismo contemporâneo*. Tomo 2. Santa Cruz do Sul, RS: Edunisc, 2010. (v. 2, p. 248-261).

(cc) BY-NC-ND

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa.* 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HENDRIKSEN, E.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 739-772, jul./ago. 2009.

MACHADO, N. P.; NUNES, M. S. A Evidenciação das informações contábeis: sua importância para o usuário externo. *Business Review*, Unifin, Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 111-121, 2006.

O'DONNELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998.

PEREIRA, J. J. *Os Tribunais de Contas estaduais como arena política das oposições.* 2009. Iniciação científica (graduando em Ciências Sociais), Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2009.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o Português? *Revista de Administração Pública* (impressa), v. 43, p. 1343-1368, 2009.

PÓ, M. V.; ABRUCIO, F. L. Desenho e funcionamento dos mecanismos de controle e accountability das agências reguladoras brasileiras: semelhanças e diferenças. *Revista de Administração Pública* (*RAP*), v. 40, p. 679-698, 2006.

PRADO, O.; LOUREIRO, M. R. G. Governo eletrônico e transparência: avaliação da publicização das contas públicas das capitais brasileiras. *Alcance* (Univali), v. 13, p. 355-372, 2006.

SANZ, R. dos S. Processo ético-disciplinar: um estudo de caso no CRC-ES. Artigo apresentado no Fórum dos Estudantes de Contabilidade do Espírito Santo, 2008.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Portaria STN nº 751/2009*: aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, como parte integrante da 2ª edição do *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. Brasília, 2009.

SPECK, B. W. O papel das instituições superiores de controle financeiro-patrimonial nos sistemas políticos modernos – Pressupostos para uma análise dos Tribunais de Contas no Brasil. *Conjuntura Política*, Belo Horizonte, v. 21, 2000.

SPECK, B. W. Fraude e corrupção como desafios para as democracias contemporâneas. In: Série Debates, n. 17: A democracia como projeto para o século XXI. Fundação Konrad Adenauer no Brasil, p. 39-58, 1998.

TCE-RJ. *Processo nº 204.836-6/11*. Rio de Janeiro, p. 1187, 2011.

TCU. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União*, 2012. Brasília, jan. 2012.

(cc) BY-NC-ND