

**INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO
ESCOLA BRASILENSE DE ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

**PARECER PRÉVIO SOBRE AS CONTAS DE GOVERNO COMO
INSTRUMENTO DE ENFORCEMENT DO EQUILÍBRIO FISCAL DOS
MUNICÍPIOS: UMA ANÁLISE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO
ESPÍRITO SANTO**

**BRASÍLIA,
NOVEMBRO 2017**

RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

**PARECER PRÉVIO SOBRE AS CONTAS DE GOVERNO COMO
INSTRUMENTO DE ENFORCEMENT DO EQUILÍBRIO FISCAL DOS
MUNICÍPIOS: UMA ANÁLISE DA ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Trabalho de dissertação apresentado ao Curso de Mestrado em Administração Pública como requisito parcial para obtenção título de Mestre em Administração Pública na área de concentração Gestão Pública Contemporânea, linha Controle e Combate à Corrupção.

Orientador: Professor Mestre Weder de Oliveira

**BRASÍLIA,
NOVEMBRO 2017**

CHAMOUN, Rodrigo Flávio Freire Farias.

Parecer prévio sobre as contas de Governo como instrumento de enforcement do equilíbrio fiscal dos municípios: uma análise da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

Orientação do Professor Mestre Weder de Oliveira – Brasília, 2017.

153 fls.

Trabalho de Conclusão de Curso (Mestrado em Administração Pública) – Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP).

RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

**PARECER PRÉVIO SOBRE AS CONTAS DE GOVERNO COMO
INSTRUMENTO DE ENFORCEMENT DO EQUILÍBRIO FISCAL DOS
MUNICÍPIOS: UMA ANÁLISE DA ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Trabalho de dissertação
apresentado ao Curso de Mestrado
em Administração Pública como
requisito parcial para obtenção título
de Mestre em Administração Pública
na área de concentração Gestão
Pública Contemporânea, linha
Controle e Combate à Corrupção.

Brasília, 23 de novembro de 2017.

Professor Mestre Weder de Oliveira
Professor Orientador

Professor Doutor José Roberto Rodrigues Afonso
Membro da Banca Examinadora

Professor Doutor Edilberto Carlos Pontes Lima
Membro da Banca Examinadora

Esta dissertação é dedicada à minha esposa Luciana e à minha filha Zahrah. Luciana me deu força incondicional, possibilitando a concentração exigida de um mestrando. Zahrah, nos seus primeiros meses de vida, esteve ao meu lado, muitas vezes literalmente. Para tê-la mais perto, dividi em vários momentos o meu computador com ela: metade da tela era a pesquisa; e a outra, a “Galinha Pintadinha”. Experiência inesquecível.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, ministro do Tribunal de Contas da União, Professor Weder de Oliveira, a minha admiração pelo seu protagonismo que exerce no sistema de Controle Externo brasileiro e o meu agradecimento pela forma comprometida com que ensina seus alunos.

Ao Instituto de Direito Público pelo vanguardismo e pela coragem de lançar-se num projeto tão necessário ao Brasil: formar líderes para o setor público.

Às minhas equipes no Gabinete e na Corregedoria do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, que se organizaram de forma a possibilitar-me atuar nos estudos sem perder a eficiência no trabalho.

RESUMO

Esta dissertação visa avaliar conceitualmente o parecer prévio como instrumento de *enforcement* do equilíbrio fiscal dos municípios e conhecer objetivamente os 369 pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo entre 2009 e 2015. Como primeiro passo, ressalta-se a agenda fiscal no Brasil a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal e seu regime de disciplina fiscal, que visa o equilíbrio intertemporal das contas públicas em todos os níveis de Governo e em todos os Poderes; no segundo momento, revela-se a trajetória crescente das despesas públicas num cenário de restrições fiscais em meio ao surgimento da era da governança pública – tudo isso exigindo uma nova atuação do controle externo; por fim, aclara-se o verdadeiro potencial dos pareceres prévios como instrumento constitucional de controle das contas públicas e avalia-se como ele é utilizado no citado Tribunal.

Palavras-Chave: Parecer Prévio. Contas de Governo. Equilíbrio Fiscal.

ABSTRACT

This paper aims at conceptually evaluation of the prior notice as an instrument of enforcement of the municipalities' fiscal balance and objectively knowing the 369 prior notices issued by the Court of Audit of the State of Espírito Santo between 2009 and 2015. As a first step, it is highlighted the Brazilian fiscal agenda from the perspective of the Fiscal Responsibility Law and its fiscal discipline regime, which aims intertemporal balance of public accounts in all levels of Government in all Powers; in the second moment, the increasing trajectory of the public expenditures in a scenario of fiscal restraints. The second step, the crescent trajectory of public spends is going to be revealed in a scenario of fiscal restrictions in between of the beginning of public government era – all of this demanding a new act in the external control. Finally, it clarifies the true potential of prior notice as a constitutional instrument for controlling public accounts and evaluates how it is used in the aforementioned Court.

Keywords: Prior Notice. Government Accounts. Fiscal Balance.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. A evolução das Entidades de Fiscalização Superior no aumento de seu escopo de atuação no sentido de fornecer supervisão, visão e previsão na avaliação de políticas públicas no Brasil. 62

Figura 2. Os governos conduzem o ciclo de política para formular objetivos políticos relevantes; implementar ações (por meio de programas e serviços) na busca do atendimento dos objetivos; e monitorar de forma contínua. 63

Figura 3. Visão geral da *accountability* nos pareceres prévios (elaborada em 2017). 77

Figura 4. *Accountability* vertical. Modelo predominante nos países cujos sistemas de controle são de origem anglo-saxão atualmente. 82

Figura 5. O fluxo predominante entre a prestação de contas e a emissão do parecer prévio no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo anualmente elaborado. 88

Figura 6. Atuação focada na verificação de compatibilidade e conformidade entre os instrumentos orçamentários, controle da execução orçamentária e da geração dos grandes grupos de despesas, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. 123

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1. *Superavit/deficit* do Demonstrativo da Execução Orçamentária, em bilhões de reais, atualizados pelo Índice de Preços no Consumidor de 31 de dezembro de 2016, no Brasil, no período de 2000 a 2013. 32

Gráfico 2. Rubricas, com variação percentual dos valores originais, atualizados pelo Índice de Preços no Consumidor de 31 de dezembro de 2016, no Brasil, no período de 2000 a 2013. 33

Gráfico 3. Trajetória do Resultado Orçamentário das Operações de Crédito e dos Investimentos, no Brasil, no período compreendido entre 2002 a 2014. 37

Gráfico 4. Crescimento real das Despesas com Pessoal, nos estados brasileiros, no período entre 2009 e 2015. 38

Gráfico 5. Relação entre a Despesa com Pessoal e a Receita Corrente Líquida, considerando a metodologia das regras previstas no Projeto de Lei Complementar nº 257/2016, aplicada aos estados brasileiros no exercício de 2015. 39

Gráfico 6. Evolução da Composição dos Restos a Pagar, em bilhões de reais, no Brasil, no período de 2001 a 2013. 41

Gráfico 7. A Despesa Primária do Governo Central no Brasil cresceu 9 pontos percentuais do Produto Interno Bruto de 1991 a 2014. 47

Gráfico 8. Média de duração do julgamento dos processos, por natureza, em dias, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo em 2014. 93

Gráfico 9. Resultado das ações de improbidade administrativa, com base em acórdãos do Poder Judiciário, entre 1º de julho de 2005 e 1º de julho de 2010. 97

Gráfico 10. Número de vínculos ativos considerada a soma dos servidores nos níveis federal, estadual e municipal na Administração Direta, Indireta e dos três Poderes e órgãos, no Brasil, no período de 1998 a 2014. 119

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Demonstrativo das Despesas por Função Consolidado Nacional, em bilhões de reais e percentagem, das áreas de Governo no Brasil, em 2016. 34

Tabela 2. Comparação da Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida, em milhões de reais, nos estados brasileiros, no período entre 2000 e 2014. 36

Tabela 3. A porcentagem do Produto Interno Bruto, ligada a programas de transferência de renda no Brasil, no período entre 1999 a 2014. 49

Tabela 4. Demonstração de quantitativo e percentual de pareceres prévios apreciados, quanto aos prazos constitucionais, no estado do Espírito Santo, entre 2009 e 2015. 91

Tabela 5. Demonstrativo de média e mediana verificadas nos pareceres prévios, no estado do Espírito Santo, apreciados entre 2009 e 2015. 91

Tabela 6. Convergências e divergências nos pareceres prévios apreciados no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, entre 2009 e 2015. 96

Tabela 7. Demonstrativo de ocorrências constantes das Instruções Técnicas Conclusivas, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2015. 98

Tabela 8. Características gerais dos dez dispositivos mais citados pelas Instruções Técnicas Conclusivas nos pareceres prévios pela aprovação com ressalvas e rejeição do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2015. 102

Tabela 9. Comprometimento percentual da Receita Corrente Líquida com a Dívida Consolidada Líquida no estado do Espírito Santo, em 2015. 109

Tabela 10. Demonstrativo do Quociente da Execução da Receita dos 369 pareceres prévios, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, 7apreciados entre 2009 e 2015. 112

Tabela 11. Demonstrativo do Quociente do Resultado Orçamentário dos 369 pareceres prévios apreciados pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo entre 2009 e 2015. 117

Tabela 12. Demonstrativo das Despesas com Pessoal/Receita Corrente Líquida dos 369 pareceres prévios apreciados pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2015. 120

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Indicações de como as Entidades de Fiscalização Superior podem adquirir as capacidades para fornecer supervisão, visão e previsão. Tradução parcial da publicação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico feita pelo Tribunal de Contas da União. 65

Quadro 2. Aspectos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público para interpretar as informações contábeis de acordo com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público elaborado em 2017. 73

Quadro 3. Os prefeitos são obrigados a enviar os dados referentes às prestações de contas anuais e informações adicionais previstos na Instrução Normativa do Tribunal de Contas nº 40/ 2016 ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo anualmente. 86

Quadro 4. Demonstrativo das principais infringências à Lei de Responsabilidade Fiscal constantes nas Instruções Técnicas Conclusivas, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2016. 99

Quadro 5. Características gerais dos dez dispositivos mais citados pelas Instruções Técnicas Conclusivas nos pareceres prévios pela aprovação com ressalvas e rejeição, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2015. 100

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AIC – Análise Inicial de Conformidade

AMF – Anexo de Metas Fiscais

ARF – Anexo de Riscos Fiscais

Art. – artigo

BP – Balanço Patrimonial

BSPN – Balanço do Setor Público Nacional

CAE – Comissão de Assuntos Econômicos

CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CCJ – Comissão de Constituição e Justiça

CE/ES – Constituição do Estado do Espírito Santo

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CidadES– Controle Informatizado de Dados do Espírito Santo

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho

Cmg– Custo Marginal

D – Procura

DCA – Declaração das Contas Anuais

DCL – Dívida Consolidada Líquida

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

EFS – Entidade de Fiscalização Superior

EUA – Estados Unidos da América

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IDP – Instituto Brasiliense de Direito Público

IFI – Instituição Fiscal Independente

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

ITC – Instrução Técnica Conclusiva

ITI – Instrução Técnica Inicial

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LOAS – Lei Orgânica da Assistência Social

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais

Min. – ministro(a)

MMDTC – Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas

MPEC – Ministério Público Especial de Contas

NASA – National Aeronautics and Space Administration

NBCTSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público

NEC – Núcleo de Estudos Técnicos e Análises Conclusivas

PCA – Prestações de Contas Anuais

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Pe – Preço de Equilíbrio

PEF – Programa de Estabilidade Fiscal

PIB – Produto Interno Bruto

PLRF – Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA – Plano Plurianual

PROMOEX– Programa de Modernização do sistema de Controle Externo dos Estados e do Distrito Federal

QATC – Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas

Qe – Quantidade de Equilíbrio das Transações Corruptas

RCL – Receita Corrente Líquida

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RITCE/ES – Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

Rmg – Receita Marginal

ROMS – Recurso Ordinário de Mandado de Segurança

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

RTC – Relatório Técnico Contábil

S – Oferta

SecexContas –Secretaria de Controle Externo de Contas

Siconfi– Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

SIPA – School of International and Public Affairs

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCE/ES –Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

TCU – Tribunal de Contas da União

UFC – Universidade Federal do Ceará

UFMA – Universidade Federal do Maranhão

UnB – Universidade de Brasília

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	20
1 A LRF E A AGENDA FISCAL NO BRASIL	26
1.1 A TOMADA DE DECISÃO: O CONGRESSO NACIONAL APROFUNDOU A AUSTERIDADE FISCAL DO PLRF	28
1.2 A IMPLEMENTAÇÃO DA LRF FORJOU O APERFEIÇOAMENTO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....	29
1.3 OS EFEITOS DA LRF E A EVOLUÇÃO DE ALGUMAS VARIÁVEIS FISCAIS	30
1.4 AS AGRESSÕES À LRF: CONTABILIDADE CRIATIVA E PEDALADAS FISCAIS	40
2 UM AMBIENTE DE SEVERAS RESTRIÇÕES FISCAIS E AUMENTO NA DEMANDA POR POLÍTICAS PÚBLICAS EXIGEM NOVAS FORMAS DE CONTROLE.....	46
2.1 OS GASTOS PÚBLICOS CRESCEM ACELERADAMENTE NO BRASIL	47
2.2 OS POLÍTICOS E OS ELEITORES ATUAM PARA O CRESCIMENTO DOS GASTOS PÚBLICOS.....	50
2.3 A GOVERNANÇA PÚBLICA E O CONTROLE EXTERNO CONTEMPORÂNEO	55
3 ASPECTOS GERAIS DO PARECER PRÉVIO	67
3.1 O PARECER PRÉVIO E A LRF.....	72
3.2 O PARECER PRÉVIO E A ACCOUNTABILITY.....	74
3.3 A TRANSPARÊNCIA FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA CHAMAR A ATENÇÃO DOS CIDADÃOS SOBRE O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO. .	78
3.4 A PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO FORMA DE ACESSO DOS CIDADÃOS ÀS DECISÕES TOMADAS PELOS GESTORES PÚBLICOS ..	80
3.5 RESPONSABILIZAÇÃO COMO MÉTODO DE FORTALECIMENTO DA DEMOCRACIA	82
4 UMA AVALIAÇÃO DOS PARECERES PRÉVIOS EMITIDOS PELO TCE/ES ENTRE 2009 E 2015.....	84
4.1 A TEMPESTIVIDADE DOS PARECERES PRÉVIOS	90
4.2 ÍNDICE DE CONVERGÊNCIA ENTRE AS INSTRUÇÕES TÉCNICAS CONCLUSIVAS E OS PARECERES PRÉVIOS DO TCE/ES ...	94
4.3 O FOCO DA AUDITORIA AO SUBSIDIAR A ANÁLISE DAS CONTAS DE GOVERNO	98
5 OS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL (PPA, LDO E LOA) E OS PARECERES PRÉVIOS EMITIDOS PELO TCE/ES ENTRE 2009 E 2015.....	103
5.1 ANÁLISE DA EXECUÇÃO DAS RECEITAS.....	110

5.2 ANÁLISE DO RESULTADO ORÇAMENTÁRIO.....	113
5.3 ANÁLISE DAS DESPESAS COM PESSOAL: A ATENÇÃO DEVE SER REFORÇADA.....	117
5.4 OS PARECERES PRÉVIOS EMITIDOS PELO TCE/ES FOCARAM NOS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL (PPA, LDO E LOA)?.....	121
5.4.1 Verificação de compatibilidade e conformidade da LDO	124
5.4.2 Verificação de compatibilidade e conformidade da LOA.....	125
5.4.3 Controle da execução orçamentária e cumprimento de metas	126
5.4.4 Controle na geração de despesas obrigatórias de caráter continuado e despesas com pessoal.....	128
5.4.5 Controle dos restos a pagar	132
5.4.6 Controle da inclusão de novos projetos.....	135
CONCLUSÃO.....	135
REFERÊNCIAS	139

INTRODUÇÃO

O Brasil possui 5.570 municípios, dos quais 78 estão no estado do Espírito Santo. Como os pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas sobre as contas de Governo podem servir de instrumento de *enforcement*ⁱ do equilíbrio fiscal desses entes locais? Esse questionamento deve chamar a atenção da pesquisa, da jurisprudência e da doutrina, visto que os municípios prestam a maior parte dos serviços públicos afetos ao dia a dia dos cidadãos e que o regular cumprimento desse dever constitucional depende, fundamentalmente, de finanças públicas equilibradas. O art. 31, § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil dispõe que a fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei, e que o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos estados ou do município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos municípios, onde houver.¹

Emitido pelos tribunais de contas, o parecer prévio sobre as contas que o prefeito deve anualmente prestar só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal. Essas são as chamadas *Contas de Governo*, que são o resultado de um complexo, sistemático e verdadeiro processo de auditoria integrada e sistêmica que visa à *accountability*ⁱⁱ e à governança das ações governamentais em determinado exercício.² O parecer prévio deve, portanto, avaliar o cumprimento do orçamento, dos planos de Governo, dos programas governamentais, dos limites impostos aos níveis de endividamento, aos gastos mínimo e máximo previstos no

¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

² COSTA, Cláudio André Abreu et al. Contas de Governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília: ano 43, nº 121, 2011, p. 20.

ordenamento para saúde, educação e gastos com pessoal.³ Nesse sentido, os instrumentos de planejamento governamental (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA) devem estar no foco do controle dos pareceres prévios; especialmente a LOA, pois ela se coloca como pedra angular do sistema. Muitos estudiosos, aliás, apontam a lei do orçamento público como a mais importante do País para a Administração Pública depois da Constituição Federal.

É importante salientar que a abordagem metodológica desta Dissertação terá como base predominante o modelo dissertativo-argumentativo de ordem teórica, analisando o caso prático de 369 pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCE/ES, entre 2009 e 2015. Então, redigiu-se o presente trabalho a partir do levantamento de bibliografias, relatórios e pesquisas de autores e instituições que atuam nas áreas de Direito, Finanças Públicas, Políticas Públicas e Governança Pública, com reconhecimento nacional e internacional.

No Capítulo 1, examina-se a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e a agenda fiscal no Brasil. O ciclo avaliado compreende a definição da agenda, a formulação do Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal – PLRF, a tomada de decisão com a aprovação da LRF, a implementação das regras previstas e a sua avaliação. A partir dos estudos realizados, é possível destacar três questões centrais sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal: (i) a sua inserção no Programa de Estabilidade Fiscal de 1998, perpassando pela discussão do projeto de Lei Complementar nº 18, que culminou com a aprovação da Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal; (ii) o impacto dessa lei nas finanças públicas; e (iii) a discussão do Projeto de Lei Complementar nº 257/2016 no Congresso Nacional propondo um conjunto de medidas de natureza fiscal, que trata do refinanciamento das dívidas dos

³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário de Mandado de Segurança nº 11.060 GO. Ministra relatora: Laurita Vaz, julgado em 25 jun. 2002. **Diário Eletrônico de Justiça**, 2002. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3609285/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-11060-go-1999-0069194-6>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

estados e do Distrito Federal em relação à União, das alterações nos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal e da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição nº 55/2016 do Presidente da República, que altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT para instituir o Novo Regime Fiscal (Teto dos Gastos Públicos).⁴

Já o Capítulo 2 revela que um ambiente de severas restrições fiscais e o aumento na demanda de políticas públicas exigem novas formas de controle, passando pelos seguintes temas: (i) grande parte da preocupação quanto a assuntos da economia política se dá por conta do crescimento dos Governos. Os gastos públicos, de maneira geral, crescem exponencialmente sem trégua em grande parte dos países e há bastante tempo; (ii) no Brasil há gastos correntes demais para receitas de menos, portanto é preciso desatar esse nó, mas o problema se dá em virtude de a rigidez do Orçamento da União não privilegiar essa operação, na medida em que as disposições constitucionais e legais são obstáculos poderosos ao ajuste fiscal; (iii) algumas teorias explicam que o governo representativo, a votação majoritária, a informação imperfeita e a existência de grupos de interesse bem organizados – tudo sob regras constitucionais pouco restritivas – favorecem a ineficiência dos gastos governamentais e o aumento *deficits* públicos; (iv) os governos deveriam se dar conta de que não conseguem sobreviver por si mesmos, nem podem esperar que toda a solução dos problemas venha do mercado. Portanto, nem mercados nem Governos podem sobreviver por si sós. Atualmente, o termo *governança pública* está entre os conceitos mais usados na área de Administração Pública; e (v) com foco no trabalho *ex post*, as Entidades de Fiscalização Superior – EFS normalmente olham para trás, e os Governos tendem a olhar para a frente. No entanto, atuações mais inovadoras estão fornecendo visão e previsão sobre os Governos. A *accountability* e a supervisão, atividades que

⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 257 de 2016. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2080237>>. Acesso em: 4 nov. 2017.

proporcionam uma visão prospectiva, são mais propensas a reforçar o custo-benefício do que o foco único nas atividades de supervisão.

Por sua vez, o Capítulo 3 explica os aspectos gerais do parecer prévio: (i) a Constituição dispõe que a fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei, e que o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos tribunais de contas;⁵ (ii) os pareceres prévios ganham mais importância a partir da LRF, em função dos contornos operacionais, que visam garantir o cumprimento da responsabilidade da gestão fiscal dos municípios, por meio de instrumentos como o Anexo de Riscos Fiscais, Anexos de Metas Fiscais, Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal; e (iii) a *accountability* se impõe na medida em que possibilita meios democráticos de monitorar e controlar a conduta dos governantes, por prevenir concentrações de poder e por aumentar a capacidade de aprendizado e a efetividade da Administração Pública, cujos pilares são a transparência, a prestação de contas, a responsabilização e a tempestividade.

A partir daí, o Capítulo 4 evidencia as normas jurídicas que disciplinam os pareceres prévios no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCE/ES, presentes na Constituição Estadual do Espírito Santo, na Lei Complementar nº 621, de 8 de março de 2012, que dispõe sobre a Lei Orgânica do TCE/ES e a Resolução TC nº 261, de 4 de junho de 2013, que aprova o Regimento Interno do TCE/ES. A composição das contas consiste no Balanço Geral do Município e nos demais documentos e informações exigidos na Instrução Normativa TC 40, que regulamenta a remessa ao TCE/ES por meio da *internet*, dos dados da prestação de contas anual das entidades

⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

municipais da Administração Direta e Indireta regidas pela Lei nº 4.320/64.⁶ Analisam-se 369 pareceres prévios emitidos entre 2009 e 2015 com o objetivo de demonstrar: (i) a tempestividade dos pareceres prévios; (ii) o índice de divergência entre as instruções técnicas conclusivas e os pareceres prévios do TCE/ES; e (iii) o foco da auditoria ao subsidiar a análise das contas prestadas anualmente pelos prefeitos municipais.

Nessa quadra, o Capítulo 5 parte da premissa de que o parecer prévio deve avaliar o cumprimento do orçamento, dos planos de Governo, dos programas governamentais, dos limites impostos aos níveis de endividamento aos gastos mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, educação e gastos com pessoal. A Constituição Federal de 1988 hierarquizou o processo orçamentário em leis de iniciativa do Poder Executivo que estabelecerão o Plano Plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Analisam-se 369 pareceres prévios emitidos entre 2009 e 2015 com o objetivo de analisar: (i) a execução das receitas; (ii) o resultado orçamentário; (iii) as despesas com pessoal e se os pareceres prévios focaram nos instrumentos de planejamento governamental (PPA, LDO e LOA).

Permitir-se-á, pelo resultado desta pesquisa, uma reflexão de tamanha importância, que é o equilíbrio fiscal dos municípios, e como os tribunais de contas, por meio dos pareceres prévios, podem atuar como instrumento de *enforcement* para que o regime de disciplina fiscal se estabeleça. Nesse sentido, os pareceres prévios não devem restringir-se à atuação *a posteriori*, que permite muitas vezes a consumação do desequilíbrio fiscal dos entes municipais; ao contrário, as Cortes podem desenvolver novos instrumentos de controle que busquem tempestiva e permanentemente minimizar ocorrências de irregularidades antes que se consolidem, prevenindo, dessa forma, riscos e corrigindo desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Na visão

⁶BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Instrução Normativa nº 40 de 8 de novembro de 2016. **Portal do Tribunal de Contas**. Espírito Santo, 2016. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/040-2016-Regulamenta-Presta%C3%A7%C3%A3o-Contas-Internet-Altera-IN-34-2015-1.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

de Allen Schick, professor de ciência política de *Maryland School of Public Policy of University of Maryland*, a intervenção do controle após a transgressão ter ocorrido é menos eficaz do que arranjos que dissuadem as infrações antes de acontecer.⁷

⁷ SCHICK, Allen. **The role of fiscal rules in budgeting**. OECD Journal on Budgeting. V. 3, nº 3. Paris: 2003, p. 19.

1 A LRF E A AGENDA FISCAL NO BRASIL

Cada sociedade apresenta suas demandas para contribuir com as políticas públicas, que são construídas por uma liga composta de atores, instituições e ideias, pois parte dos cidadãos acredita ser dever dos Governos realizá-las, entretanto dessa fatia da sociedade apenas uma pequena proporção se envolve realmente no desenvolvimento de tais políticas. Nos sistemas democráticos, os atores com posição central na elaboração, via de regra, são os partidos políticos, o Legislativo (Congresso Nacional) e o Executivo (Presidente da República).⁸ Assim sendo, conclui-se que uma política pública começa quando a agenda é definida e pelo modo como uma questão passa a ser vista como um problema que envolve processos sociais e políticos complexos, tais como o surgimento de uma crise.⁹

No caso da crise fiscal brasileira, havia proporções devastadoras para a economia. Segundo Weder de Oliveira, ministro-substituto do Tribunal de Contas da União e professor do programa de mestrado do Instituto Brasileiro de Direito Público – IDP, enquanto o Brasil iniciava seus procedimentos de amadurecimento do tema, o mundo desenvolvido já havia vencido essa etapa quando Estados Unidos, União Europeia e Nova Zelândia aprovaram leis para controlar o *deficit* público.¹⁰

No processo de elaboração do Projeto de Lei Complementar nº 18/1999 – Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal – PLRF, de acordo com José Roberto Rodrigues Afonso, pesquisador do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas e professor do programa de mestrado do Instituto

⁸ BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID). **A política das políticas públicas**: progresso econômico e social na América Latina – relatório 2006, p. 28. David Rockefeller Center for Latin America Studies, Harvard University. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. Disponível em: <<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=1584309>>. Acesso em: 8 out. 2016.

⁹ WU, Xun et al. **Guia de políticas públicas**: gerenciando processos. Tradução: Ricardo Avelar de Souza. Brasília: ENAP, 2014, p. 23.

¹⁰ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal**: Direito, Orçamento e Finanças Públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 69.

Brasiliense de Direito Público, incentivou-se a participação popular com a realização de audiências públicas e, pela primeira vez, submeteu-se uma matéria fiscal à consulta pública antes do seu envio ao Congresso.¹¹ Logo após a chegada do projeto à Câmara dos Deputados, em 15 de abril de 1999, constituiu-se uma Comissão Especial para examinar a matéria, sob a presidência do deputado Joaquim Francisco (Partido da Frente Liberal do Estado de Pernambuco – PFL-PE) e a relatoria do deputado Pedro Novais (Partido do Movimento Democrático Brasileiro do Estado da Bahia – PMDB-BA), que, após 27 reuniões, proferiu o parecer favorável. Alterou-se o projeto substancialmente, de forma a deixá-lo mais compreensível, durante a tramitação na Câmara dos Deputados. Analisaram-se centenas de emendas por especialistas em Finanças Públicas, autoridades governamentais e representantes de vários órgãos, resultando num trabalho a quatro mãos entre os Poderes Legislativo e Executivo. O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão acompanhou e participou de todas as mudanças em relação ao projeto que apresentou.¹² Apresentou-se o PLRF como opção indispensável para solucionar a grave crise fiscal, todavia as finalidades e os princípios fundamentais dispostos no Capítulo I, artigo 5º do projeto visavam não apenas a busca pela gestão fiscal responsável das finanças públicas, mas sobretudo o fornecimento das condições essenciais à estabilidade dos preços e ao crescimento econômico sustentável, e, conseqüentemente, a geração de emprego e renda e bem-estar social.

¹¹ AFONSO, José R. **Uma história da Lei de Responsabilidade Fiscal**. RDU. Porto Alegre: 2016, p. 134-137.

¹² OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 47-48.

1.1 A TOMADA DE DECISÃO: O CONGRESSO NACIONAL APROFUNDOU A AUSTRIDADE FISCAL DO PLRF

Aprovou-se o Parecer do deputado relator na Comissão Especial, depois de sete meses de intensa e exaustiva discussão, em dezembro de 1999. O panorama das contas públicas à época era de profundo descontrole. No anexo do relatório apresentado pelo relator, registrou-se, por exemplo, o quadro de extrema gravidade relacionado às despesas com pessoal dos Poderes e do Ministério Público em 1998. Essas despesas ultrapassaram o limite legal em vários estados. Em Santa Catarina, o Executivo havia alcançado quase 90% da receita corrente líquida – RCL em despesas com pessoal. Espírito Santo, Distrito Federal, Minas Gerais, Pernambuco, Paraná, Goiás, Acre e São Paulo haviam também excedido o limite. As despesas com pessoal no Legislativo, no Judiciário e no Ministério Público também extrapolaram os limites. Em alguns casos, como Piauí, Mato Grosso do Sul e Goiás, houve superação do dobro do gasto legal permitido.

Diante das constatações do relatório, o PRLF introduziu no sistema orçamentário brasileiro inovações inspiradas na experiência de outros países, cuja proposta mudaria fortemente a conduta da Administração Pública no sentido de garantir, a partir de então, o equilíbrio intertemporal das contas públicas. Para Oliveira, a consolidação de um único documento normativo com muitas questões técnicas e algumas polêmicas provocou uma disputa ideológica muito forte.¹³ Mesmo com uma oposição aguerrida, o Plenário da Câmara dos Deputados, com 385 votos a favor e 86 contra, aprovou o Projeto de Lei Complementar – PLC 18/1999 em janeiro de 2000. De acordo com Afonso, embora a Câmara dos Deputados tenha preservado todos os princípios propostos pelo Executivo, incluiu alterações que permitiram o aperfeiçoamento da técnica redacional e o aprofundamento da austeridade

¹³ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 48.

fiscal do Projeto.¹⁴ No Senado, o Projeto que recebeu o nº PLC 4/1999 chegou no início de fevereiro de 2000 e, após tramitar na Comissão de Constituição e Justiça– CCJ e na Comissão de Assuntos Econômicos– CAE, depois de três audiências públicas, aprovou-se em abril do mesmo ano por 60 votos a favor e 10 votos contra.

1.2 A IMPLEMENTAÇÃO DA LRF FORJOU O APERFEIÇOAMENTO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A implementação ocorre na fase em que as decisões se traduzem em ações. Ela é considerada uma das etapas mais difíceis e críticas no processo para os gestores públicos, pois eles serão julgados pela sua capacidade de dominar a arte de fazer as coisas acontecerem, e não por suas boas intenções.¹⁵ A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), com objetivo de promover o equilíbrio intertemporal das contas públicas, instituiu limites para dívida consolidada, garantias, operações de crédito, despesas de pessoal entre outras variáveis das finanças públicas. Também exigiu a consolidação nacional das contas públicas. Exerce-se essa competência pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional – BSPN, congregando as contas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Ao seu turno, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, com abrangência nacional, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e da execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a

¹⁴ AFONSO, José R. **Uma história da Lei de Responsabilidade Fiscal**. RDU. Porto Alegre: 2016, p. 138.

¹⁵ WU, Xun et al. **Guia de políticas públicas**: gerenciando processos. Tradução: Ricardo Avelar de Souza. Brasília: ENAP, 2014, p. 98.

legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil. O MCASP, visando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, uniformizar a classificação das receitas e das despesas orçamentárias e dar publicidade aos demonstrativos de estatísticas de finanças públicas em consonância com os padrões e as regras estabelecidas nos acordos e nos convênios internacionais, aprimorou os critérios de reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias e instituiu instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de Governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação das receitas e despesas orçamentárias. A STN também editou o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, que visa a padronização dos demonstrativos fiscais nos três níveis de Governo, de forma a garantir a consolidação das contas públicas na forma estabelecida na LRF, a qual compreende os relatórios e os anexos referentes aos demonstrativos descritos nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 4º e os arts. 48, 52, 53 e 55 que deverão ser elaborados pela União, estados, Distrito Federal e municípios. Conforme Oliveira, outra atuação fundamental para a implementação da LRF foi exercida pelos tribunais de contas

que se mobilizaram intensamente, desenvolvendo trabalhos de orientação, manualização, treinamento, regulamentação e fiscalização como possivelmente não realizavam há muitos anos.¹⁶

1.3 OS EFEITOS DA LRF E A EVOLUÇÃO DE ALGUMAS VARIÁVEIS FISCAIS

No entendimento de Xun Wu, Ph.D pela *University of North Carolina* e professor da *Division of Environment and Sustainability e Division of Social Science*, MRamesh, Ph.D pela *University of British Columbia* e professor da *National University of Singapore*, Michael Howlett, Ph.d e professor da *Queen's*

¹⁶ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 69.

University of Kingston, e Scott Fritzen, Ph.D. pela *Woodrow Wilson School of Public and International Affairs, Princeton University*,

a avaliação de políticas públicas é uma atividade fundamental, pois envolve o grau em que uma política pública está atingindo os seus objetivos e, se não estiver, o que pode ser feito para melhorá-la.¹⁷

Seguindo a doutrina de Xun *et al.*, na qual as políticas públicas se desenvolvem em ciclos, cuja *avaliação* é um estágio central, em relação ao exame da LRF, vale destacar o seu art. 51, que determina a consolidação, nacional e por esfera de Governo, das contas dos entes da Federação, possibilitando a solidificação do Balanço Patrimonial – BP, da Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP, do Demonstrativo da Execução Orçamentária e do Demonstrativo das Despesas por Função.¹⁸ As demonstrações apresentadas são uma consolidação das informações contábeis e fiscais enviadas pelos entes da Federação à STN por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, mediante preenchimento da Declaração das Contas Anuais – DCA.

Divididos entre municípios, estados e União, cujos valores originais atualizaram-se pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA de 31 de dezembro de 2016, os Gráficos 1 e 2 trazem os Demonstrativos de Execução Orçamentária e das Despesas por Função de 2000 a 2013. O Demonstrativo da Execução Orçamentária apresenta a receita arrecadada e a despesa empenhada nos exercícios. O Gráfico 1 demonstra que no período analisado predominaram *superávits* no resultado consolidado da execução orçamentária nas três esferas de Governo, havendo uma constância maior em relação aos municípios e à União.

¹⁷ WU, Xun et al. **Guia de políticas públicas**: gerenciando processos. Tradução: Ricardo Avelar de Souza. Brasília: ENAP, 2014, p. 98, 119.

¹⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

Gráfico1: *Superavit/deficit* do Demonstrativo da Execução Orçamentária, em bilhões de reais, atualizados pelo Índice de Preços no Consumidor de 31 de dezembro de 2016, no Brasil, no período de 2000 a 2013.



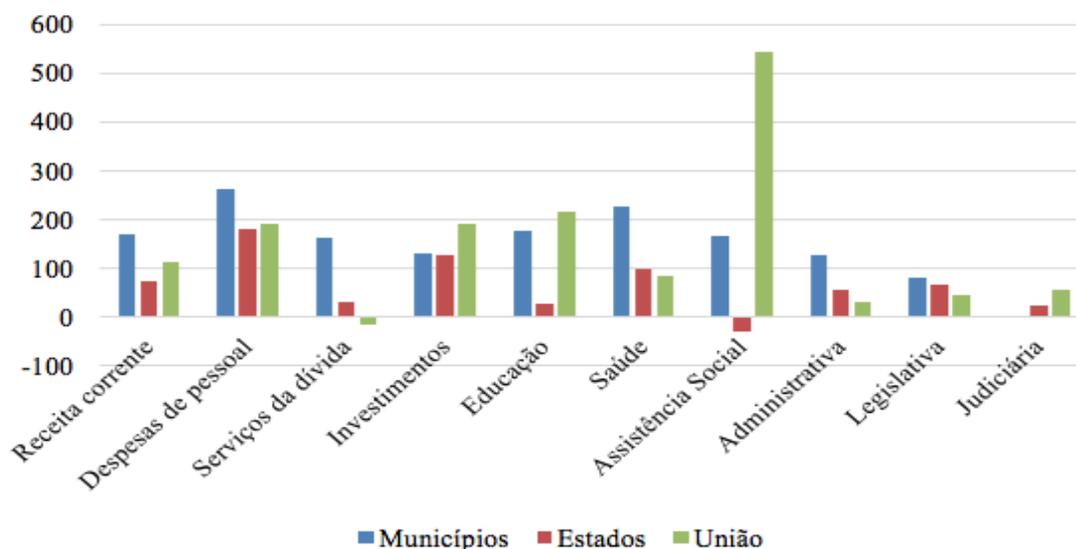
Fonte: BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Balanço do Setor Público Nacional. 2016, p. 21. **Portal do Ministério da Fazenda.** Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/balanco-do-setor-publico-nacional-bspn->>. Acesso em: 11 abr. 2017.

Elaboração: próprio autor.

Segundo o disposto na classificação funcional estabelecida pela Portaria MPOG nº 42/1999, que discrimina as despesas por funções¹⁹ de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e o § 2º do art. 8º da Lei nº 4.320/1964, aplicável a toda a federação brasileira, o Demonstrativo das Despesas por Função. O Gráfico 2 revela o descompasso entre o crescimento da receita corrente com determinadas despesas, incluindo algumas previstas no Demonstrativo de Despesas por Função. Nos estados, por exemplo, as despesas com pessoal cresceram percentualmente 2,5 vezes mais do que a receita corrente; por outro lado, os serviços da dívida tiveram um crescimento 58% menor do que a receita corrente. Em relação aos municípios, as despesas com pessoal e com a função saúde cresceram significativamente mais do que a receita corrente. Na União, chama a atenção o crescimento de despesas de pessoal e os gastos sociais (educação e assistência social).

¹⁹ BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999. **Portal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.** Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-mog-42_1999_atualizada_23jul2012-1.doc/view>. Acesso em: 4 nov. 2017.

Gráfico 2: Rubricas, com variação percentual dos valores originais, atualizados pelo Índice de Preços no Consumidor de 31 de dezembro de 2016, no Brasil, no período de 2000 a 2013.



Fonte: BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Balanço do Setor Público Nacional. 2016, p. 21. **Portal do Ministério da Fazenda.** Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/balanco-do-setor-publico-nacional-bspn->>. Acesso em: 11 abr. 2017.

Elaboração: próprio autor.

No período analisado, as receitas correntes cresceram menos do que as principais despesas, podendo-se, então, concluir pela existência de dois comportamentos semelhantes entre o resultado consolidado dos municípios, dos estados e da União. Enquanto as despesas com pessoal e os gastos sociais tiveram crescimento acentuado quando comparados com a trajetória da receita corrente, os serviços da dívida, bem como as funções administrativas, legislativas e judiciárias mantiveram-se abaixo, na comparação entre 2000 e 2013.

Nota-se na Tabela 1 a função *Encargos Especiais*, que contempla, dentre outros fatores, a amortização e o refinanciamento da dívida. O endividamento e os gastos para sua amortização e o pagamento de juros têm relevância sobretudo no âmbito do Governo Federal, em que correspondem a mais da metade das despesas desse nível de Governo. As despesas com Encargos Especiais (R\$1,62 trilhão) e com a Previdência (R\$767,91 bilhões) correspondem juntas a 62,52% do total geral do demonstrativo das Despesas

por Função da Esfera Federal em 2016, demonstrando, dessa forma, um cenário problemático devido à rigidez que caracteriza tais gastos.

Tabela 1: Demonstrativo das Despesas por Função Consolidado Nacional, em bilhões de reais e porcentagem, das áreas de Governo no Brasil, em 2016.

Funções	Em bilhões de reais	%
Legislativa	33.467	0,88%
Judiciária	67.201	1,76%
Essencial à Justiça	23.735	0,62%
Administração	106.205	2,78%
Defesa Nacional	61.613	1,61%
Segurança Pública	85.421	2,24%
Relações Exteriores	2.777	0,07%
Assistência Social	98.644	2,58%
Previdência Social	767.918	20,11%
Saúde	314.067	8,22%
Trabalho	74.287	1,95%
Educação	325.799	8,53%
Cultura	8.021	0,21%
Direitos da Cidadania	14.331	0,38%
Urbanismo	57.752	1,51%
Habitação	4.782	0,13%
Saneamento	15.922	0,42%
Gestão Ambiental	14.112	0,37%
Ciência e Tecnologia	11.092	0,29%
Agricultura	34.523	0,90%
Organização Agrária	3.145	0,08%
Indústria	3.337	0,09%
Comércio e Serviços	6.434	0,17%
Comunicações	2.435	0,06%
Energia	2.976	0,08%
Transporte	53.678	1,41%
Desporto e Lazer	5.983	0,16%
Encargos Especiais	1.619.677	42,41%

Fonte e elaboração: BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Balanço do Setor Público Nacional. 2016, p. 21. **Portal do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/balanco-do-setor-publico-nacional-bspn->>. Acesso em: 11 abr. 2017.

No tocante aos Encargos Especiais (dívidas), é importante salientar que, sem *superavit* primário, a União não consegue pagar os juros e, por

consequência, esses se incorporam à dívida formando a *bola de neve*. Consoante pesquisa do economista Darcy Francisco Carvalho dos Santos, em 2014, por exemplo, com resultado primário negativo, adicionou-se à dívida 108% do valor dos juros.²⁰ Considerando a trajetória explosiva de algumas despesas e sopesando a incompatibilidade do curso desses gastos com o rumo das receitas, ainda assim é possível afirmar que a LRF cumpriu o seu papel de garantir a responsabilidade na gestão fiscal?

De acordo com Oliveira, nos primeiros anos de vigência da LRF, renovou-se o interesse pelo processo orçamentário, pela contabilidade pública e pela administração tributária, aumentou o interesse pela modernização e pelo aprimoramento dos sistemas e dos mecanismos de arrecadação tributária e do controle dos gastos públicos, e os tribunais de contas mobilizaram-se intensamente, desenvolvendo trabalhos de orientação e fiscalização.²¹ Os impactos relatados pelo autor são confirmados quando se analisa o comportamento de relação da dívida consolidada líquida, da contratação de operações de crédito e das despesas com pessoal com a receita corrente líquida dos entes federados. Essas três questões são fundamentais para o alcance do equilíbrio intertemporal das contas públicas. A primeira constatação útil é a de que a LRF funcionou bem na reversão da situação do endividamento dos estados federados. A Tabela 2 demonstra que, exceto Minas Gerais e Amapá, os demais realizaram uma trajetória de queda da relação Dívida Consolidada Líquida – DCL/Receita Corrente Líquida – RCL na comparação entre 2000 e 2014. Outra observação relevante é que em 2000 havia 7 estados com DCL acima do limite de 200% da RCL; e em 2014 apenas Rio Grande do Sul tinha ultrapassado o limite legal.

²⁰ SANTOS, Darcy F. C. **Estados brasileiros em 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2015, p. 17. Disponível em: <<http://www.darcyfrancisco.com/arquivos/15%20anos%20LRF1>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

²¹ OLIVEIRA, Weder de. 15 anos de Lei de Responsabilidade Fiscal: um pouco de história e de essência In: **Responsabilidade fiscal: análise da Lei Complementar nº 101/2000**. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2016, p. 703.

Tabela 2: Comparação da Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida, em milhões de reais, nos estados brasileiros, no período entre 2000 e 2014.

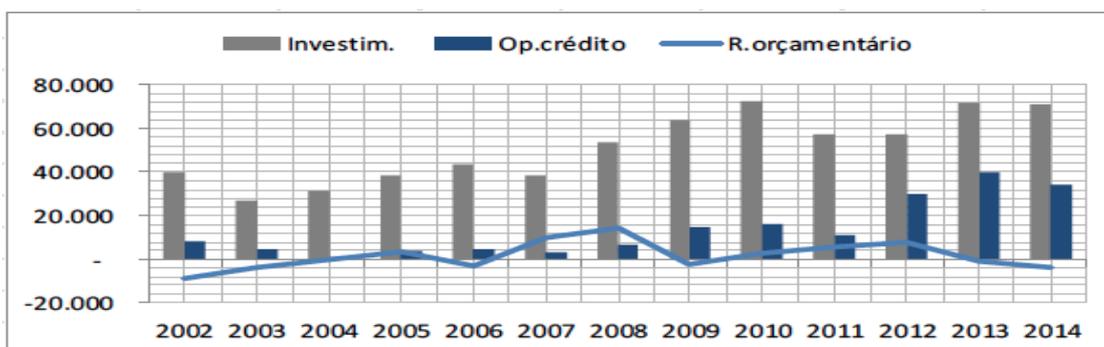
UF	DCL			RCL			DCL/RCL (%)		
	2014	2000	14 x 00 (%)	2014	2000	14 x 00 (%)	2014	2000	14 - 00 (p.p.)
RS	59.940	17.740	237,9	28.633	6.658	330,1	209,3	266,5	-57,1
MG	85.268	13.614	526,3	47.644	9.630	394,8	179,0	141,4	37,6
RJ	82.048	23.870	243,7	46.046	11.530	299,4	178,2	207,0	-28,8
SP	200.479	62.348	221,6	135.630	32.299	319,9	147,8	193,0	-45,2
AL	8.256	2.671	209,2	5.809	1.196	385,7	142,1	223,3	-81,2
MS	7.950	4.134	92,3	8.096	1.335	506,2	98,2	309,5	-211,4
GO	14.952	8.370	78,6	16.656	2.672	523,5	89,8	313,3	-223,5
AC	3.154	706	346,8	4.267	677	530,2	73,9	104,2	-30,3
RO	3.410	1.003	240,1	5.489	903	508,0	62,1	111,1	-49,0
PI	3.776	2.002	88,6	6.202	1.155	436,8	60,9	173,3	-112,4
PR	16.375	7.354	122,7	28.180	5.710	393,5	58,1	128,8	-70,7
PE	10.664	2.961	260,1	18.475	3.458	434,2	57,7	85,6	-27,9
SE	3.414	1.064	220,8	5.982	1.209	394,7	57,1	88,0	-30,9
MA	4.694	4.624	1,5	10.147	1.794	465,6	46,3	257,7	-211,5
SC	8.051	6.018	33,8	17.836	3.288	442,4	45,1	183,0	-137,9
BA	10.332	8.362	23,6	25.871	5.105	406,7	39,9	163,8	-123,9
MT	3.690	4.379	-15,7	10.615	1.749	507,1	34,8	250,5	-215,7
AP	1.340	31	4220,3	3.974	678	485,9	33,7	4,6	29,1
TO	1.984	323	513,7	6.071	922	558,3	32,7	35,0	-2,4
CE	4.367	2.712	61,0	14.150	3.103	356,0	30,9	87,4	-56,5
AM	3.396	1.926	76,4	11.040	1.925	473,5	30,8	100,0	-69,3
PB	2.267	2.439	-7,1	7.633	1.599	377,3	29,7	152,5	-122,8
ES	3.182	2.129	49,5	11.798	2.176	442,1	27,0	97,8	-70,9
DF	3.619	1.153	213,7	17.504	3.209	445,4	20,7	35,9	-15,3
RR	320	160	100,2	2.726	517	427,2	11,7	30,9	-19,2
PA	1.271	1.314	-3,3	14.667	2.314	533,9	8,7	56,8	-48,1
RN	555	1.149	-51,7	7.610	1.620	369,7	7,3	70,9	-63,6
BR	548.756	184.557	197,3	518.752	108.433	378,4	105,8	170,2	-64,4

Fonte e elaboração: AFONSO, José R. **15 anos da Lei da Responsabilidade Fiscal.** Palestra no Seminário FGV/IBRE. Rio de Janeiro, 22 jul. 2015.

Em contrapartida as operações de crédito a partir de 2009 tiveram uma expansão acentuada. “Tomando-se como base o triênio compreendido entre 2011 e 2014, houve um crescimento real de 207% nas operações de crédito, o que correspondeu a uma taxa de expansão superior a 45% ao ano”.²² A estratégia recente dos estados em financiar seus investimentos com operações de crédito provocou efeitos relevantes no crescimento do estoque da dívida. O Gráfico 3 demonstra que fazer investimentos com recursos próprios deu lugar a uma ampla expansão nos mecanismos de crédito aos entes estaduais.

²² SANTOS, Darcy F. C. **Estados brasileiros em 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2015, p. 37. Disponível em: <http://www.darcyfrancisco.com/arquivos/15%20anos%20LRF1>. Acesso em: 6 abr. 2017.

Gráfico 3: Trajetória do Resultado Orçamentário das Operações de Crédito e dos Investimentos, no Brasil, no período compreendido entre 2002 a 2014.



Fonte e elaboração: SANTOS, Darcy F. C. **Estados brasileiros em 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2015, p. 37. Disponível em: <<http://www.darcyfrancisco.com/arquivos/15%20anos%20LRF1>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

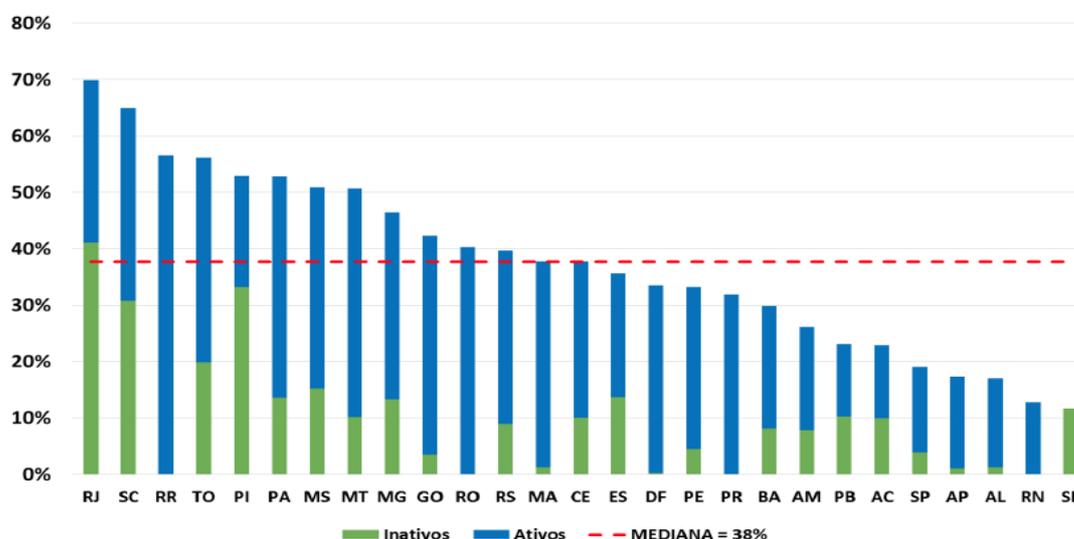
Então, o aumento do endividamento dos estados é resultado direto das decisões governamentais que levaram à expansão exuberante dos empréstimos, sobretudo nos últimos três anos do período analisado, cujo objetivo maior seria alavancar os investimentos públicos. As informações acima dão conta de que, a partir de 2009, grande parte dos investimentos passou a ser realizada com recursos de terceiros. Ainda assim, os dados do Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais/2016 da Secretaria do Tesouro Nacional revelam que apenas o Rio Grande do Sul ultrapassou os limites estabelecidos pela Resolução nº 40/2001 do Senado Federal, seguido de perto por Minas Gerais e Rio de Janeiro que estão próximos ao limite legal.²³ A mediana calculada da dívida consolidada líquida entre os entes estaduais foi de 0,6, distante, portanto, do teto legal de 2 vezes a Receita Corrente Líquida. A conclusão principal é que essa despesa não é o maior problema da gestão fiscal dos estados. Outro ponto importante são as despesas com pessoal e, de acordo com a LRF, os estados não devem exceder a relação DP/RCL em 60%.

²³ BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais – 2016, p. 12-15. **Portal do Ministério da Fazenda.** Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Boletim+de+Financas+P%C3%BAblica+s+dos+Entes+Subnacionais/107970b4-9691-4263-a856-b37d655b42b2>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

Segundo o mesmo Boletim, o crescimento real das DP apresentado no Gráfico 4 ilustra a necessidade de

controle dos aumentos salariais, nos gastos comissionados e contenção de contratações de terceirizados como algumas medidas que podem ser adotadas para reverter o aumento de gastos. Já para o caso dos Inativos, a solução passa pela reforma da previdência dos servidores públicos.²⁴

Gráfico 4: Crescimento real das Despesas com Pessoal, nos estados brasileiros, no período entre 2009 e 2015.



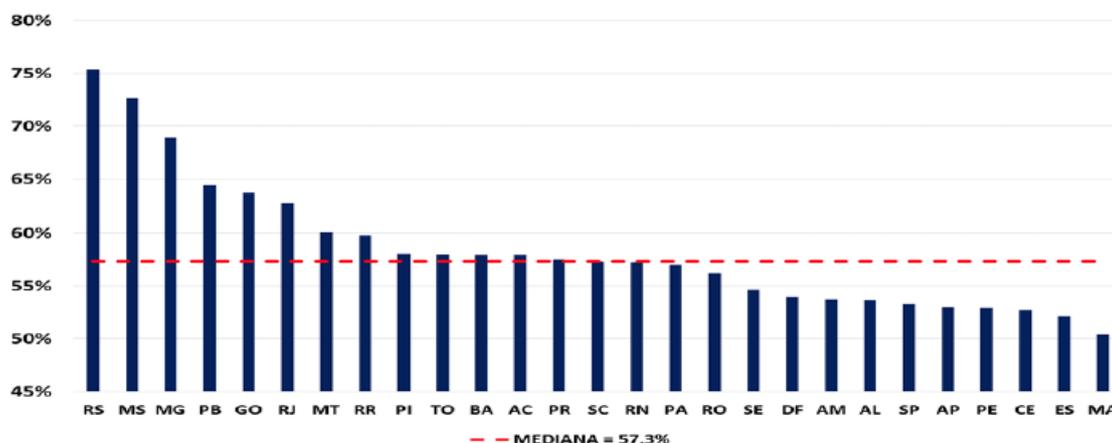
Fonte e elaboração: BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais – 2016, p. 12-15. **Portal do Ministério da Fazenda.** Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Boletim+de+Financas+P%C3%BAblica+s+dos+Entes+Subnacionais/107970b4-9691-4263-a856-b37d655b42b2>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

Nesse contexto, o estudo ainda fez uma simulação interessante, utilizando as regras previstas no Projeto de Lei Complementar nº 257/2016, que tramitou no Congresso Nacional propondo um conjunto de medidas de natureza fiscal, envolvendo o refinanciamento das dívidas dos estados e do Distrito Federal em relação à União, e das alterações nos dispositivos da LRF.

²⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais – 2016, p. 12-15. **Portal do Ministério da Fazenda.** Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Boletim+de+Financas+P%C3%BAblica+s+dos+Entes+Subnacionais/107970b4-9691-4263-a856-b37d655b42b2>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

Esse PLC, vetado parcialmente pelo Presidente da República, visava, dentre outras coisas, aperfeiçoar o método de apuração das despesas com pessoal, reconhecendo determinadas rubricas retiradas do cômputo por alguns estados. O resultado identificou uma situação ainda mais preocupante.

Gráfico 5: Relação entre a Despesa com Pessoal e a Receita Corrente Líquida, considerando a metodologia das regras previstas no Projeto de Lei Complementar nº 257/2016, aplicada aos estados brasileiros no exercício de 2015.



Fonte e elaboração: BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais – 2016, p. 15. **Portal do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Boletim+de+Financas+P%C3%BAblicas+dos+Entes+Subnacionais/107970b4-9691-4263-a856-b37d655b42b2>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

Mesmo assim, do ponto de vista de Márcio Ribeiro, a partir do conjunto de evidências obtidas no seu estudo, pode-se afirmar que os efeitos mais significativos da LRF sobre o equilíbrio fiscal dos estados brasileiros ocorreram na fase de transição para o regime de responsabilidade fiscal imposto pela Lei, e parece caracterizado que os estados se adaptaram às restrições impostas pela LRF.²⁵ No que se refere à Dívida Consolidada Líquida das prefeituras brasileiras, conclui-se que essa rubrica continua bem avaliada. De acordo com o Índice da Federação das Indústrias do Estado do Rio De Janeiro – FIRJAN de Gestão Fiscal Ano-Base 2015, o recorte municipal de abrangência nacional,

²⁵ RIBEIRO, Márcio B. **Avaliação do comportamento fiscal dos governos estaduais brasileiros no período posterior à Lei de Responsabilidade Fiscal (2002-2012)**. Finanças Públicas – XIX Prêmio Tesouro Nacional – 2014, p. 29.

o índice Custo da Dívida, revela que 68,6% dos municípios analisados (3.214) receberam conceito A; e 1.173 (25,0%), conceito B. Destoaram desses resultados 250 (5,3%) cidades avaliadas com conceito C e 51 (1,1%) com conceito D – isso significa que apenas 6,4% dos municípios brasileiros apresentaram alguma dificuldade com o pagamento de juros e amortizações. Nesse grupo chamaram a atenção as capitais São Paulo (SP), Belo Horizonte (MG) e Maceió (AL).²⁶ Enfim os números demonstram que a LRF freou o *ímpeto gastador*, a irresponsabilidade fiscal e a política da terra arrasada que, durante tanto tempo, fez parte da realidade brasileira. Para Oliveira, a LRF foi

decisiva para o enraizamento da consciência da responsabilidade fiscal, em constante processo de germinação e amadurecimento na Administração Pública, em todos os níveis e em todos os Poderes.²⁷

1.4 AS AGRESSÕES À LRF: CONTABILIDADE CRIATIVA E PEDALADAS FISCAIS

Segundo Pereira e Barros, o Governo Lula buscou a responsabilidade fiscal, fazendo um *superavit* primário na casa de 4% do Produto Interno Bruto – PIB acima do que a meta de endividamento preconizava, porém o Governo Dilma atuou na direção oposta

com custos crescentes de credibilidade e transparência, o Governo fez mil estripulias contábeis, como produzir receita primária a partir de complexas operações patrimoniais intra e interinstituições públicas.²⁸

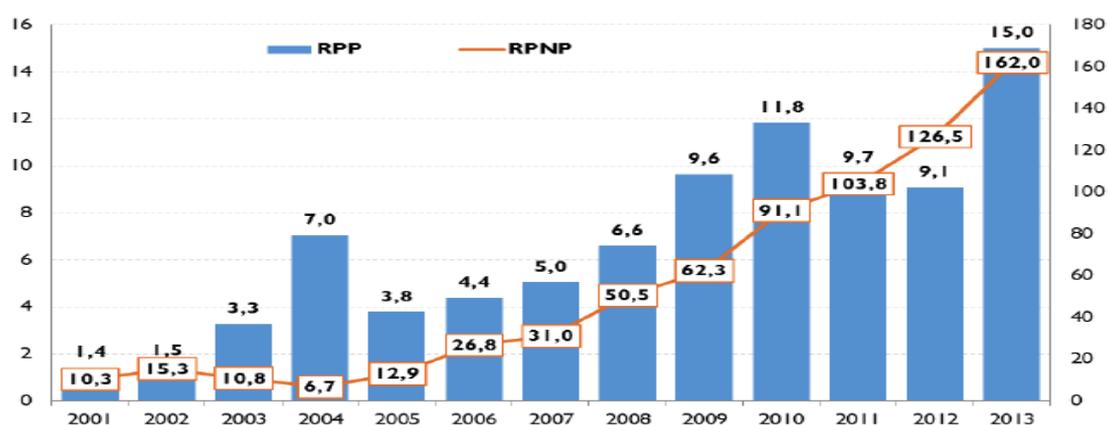
²⁶ FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **IFGF 2016, Índice FIRJAN de Gestão Fiscal Ano-Base 2015**: Recorte municipal abrangência nacional. 2016, p. 14 e 17.

²⁷ COÊLHO, Marcos Vinícius Furtado; ALLEMAND, Luiz Cláudio; ABRAHAM, Marcus (org). **Responsabilidade Fiscal**. Análise da Lei complementar nº 101/2000. 2016, p. 693.

²⁸ PEREIRA, Carlos; BARROS, Gabriel L. **Por que Dilma não tem sido tão fiscalmente responsável como foi Lula?** Instituto Brasileiro de Economia. Fundação Getúlio Vargas, 2013.

Muito dessas manobras contábeis, por exemplo, tem passado pela postergação de pagamentos de gastos públicos inscritos sob a forma de restos a pagar, e esse atraso traz uma série de implicações. Conforme se evidencia no Gráfico 6, o volume de restos a pagar vem disparando nos últimos anos, crescendo muito à frente do orçamento, e esse efeito fragiliza o regime de responsabilidade fiscal, pois essas manobras ampliam artificialmente o resultado primário de um ano e pressiona o do ano posterior.²⁹

Gráfico 6: Evolução da Composição dos Restos a Pagar, em bilhões de reais, no Brasil, no período de 2001 a 2013.



Fonte e elaboração: PINTO, Vilma da C; AFONSO, José R; FAJARDO, Bernardo. **A apuração dos resultados fiscais do Governo Federal.** Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2015. (texto para discussão nº 70).

Vito Tanzi, professor e Ph.D em Economia pela *Harvard University*, criticou a heterodoxia contábil adotada no Brasil. Segundo ele, uma política fiscal ortodoxa deve levar em conta o equilíbrio entre instrumentos como impostos, gastos públicos e dívida, aderindo-os transparentemente à política macroeconômica,³⁰ entretanto o Brasil, ultimamente, optou por uma *política fiscal sombria*, utilizando uma engenharia financeira ou contabilidade criativa para transmitir uma melhor impressão da real situação fiscal do País.

²⁹ PINTO, Vilma da C; AFONSO, José R; FAJARDO, Bernardo. **A apuração dos resultados fiscais do Governo Federal.** Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2015. (texto para discussão nº 70).

³⁰ TANZI, Vito. Budget, institutions and fiscal policy in Brazil. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza del le Finanze**, LXXIV, 3, I, 324-355, 2015.

Em resposta às manobras contábeis e fiscais praticadas pelo Governo central, o Tribunal de Contas da União – TCU decidiu à unanimidade pela rejeição das contas na emissão do parecer das contas da Presidência da República de 2014, acatando o voto do Ministro Relator Augusto Nardes, que continha também diversas determinações e recomendações ao Executivo. Em contrapartida, em 2015 as *pedaladas fiscais* se repetiram, fornecendo matéria-prima para o processo de *impeachment* da presidente Dilma. Esse fato demonstrou que mesmo uma legislação reconhecida mundialmente pode ser contornada por artifícios como *contabilidade criativa* e *pedaladas fiscais*, minando a credibilidade das instituições e da política fiscal, com graves consequências à economia brasileira, principalmente quando o baixo crescimento econômico se encontra associado ao descontrole fiscal e aos riscos de insustentabilidade da dívida pública.

Por outro lado, Oliveira ressalta que, independentemente dos controles instituídos pela LRF, o que constrange o Governo Federal a cumprir as metas fiscais é sua responsabilidade pelo desempenho da economia e sua credibilidade perante os agentes econômicos; o que constrange os Governos estaduais são os contratos de refinanciamento; e o que constrange os pequenos e médios municípios é a vigilância exercida pelos tribunais de contas.³¹ Embora haja um amplo arcabouço legal que busca garantir o regime de responsabilidade fiscal, decisões à margem das regras construídas a partir do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF de 1998 podem minar a consolidação desse regime. Sobre o tema, o Editorial do Jornal Valor Econômico de 26 de janeiro de 2017 opinou da seguinte forma:

[...]

O ativismo do STF na questão das dívidas dos Estados parece abrir veredas em um caminho torto para a solução.

[...]

³¹ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 179.

O STF fez intromissões desestabilizadoras nas negociações da União com os Estados.

[...] ³²

A partir dos fatos apresentados, a ideia de uma lei de recuperação fiscal para estados não casa bem com a de responsabilidade fiscal. A LRF criou mecanismos claros, com estágios bem definidos, para evitar que os estados cheguem à situação falimentar. Foi o descumprimento das normas, às vistas da União e dos órgãos de controle, que permitiu aos governadores burlarem a Lei. Tais acontecimentos confirmam a concepção de Pedro Luiz Costa Cavalcante, Doutor em Ciência Política pela Universidade de Brasília – UnB com pós-doutorado da *School of International and Public Affairs – SIPA da Columbia University* e professor do Instituto Brasiliense de Direito Público.

As políticas estão se definindo e redefinindo de forma continuada, através de um processo de retroalimentação e em função das mudanças no contexto em que se desenrola a ação. ³³

Foi em meio a esse cenário que o Governo Federal encaminhou ao Congresso Nacional, em março de 2016, o Projeto de Lei Complementar nº 257 propondo um conjunto de medidas de natureza fiscal, que tratava do refinanciamento das dívidas dos estados e do Distrito Federal em relação à União e das alterações nos dispositivos da LRF que visavam aperfeiçoar registros de gastos com pessoal, estabelecer mecanismos de limite à expansão do gasto e disciplinar mecanismo extraordinário de contingenciamento – o Regime Especial de Contingenciamento, todavia a Câmara dos Deputados aprovou o projeto de lei da renegociação das dívidas dos Estados com a União, com a exclusão de quase todas as contrapartidas do texto original.

³² VALOR ECONÔMICO. **Acordo da União com o Rio depende de jabuticaba legal**. 26 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.pressreader.com/brazil/valor-econ%C3%B4mico/20170126/281728384235199>>. Acesso em: 14 nov. 2017.

³³ CAVALCANTE, Pedro Luiz. **A implementação do orçamento por resultados no âmbito do Executivo federal**: um estudo de caso. Brasília, DF, 2006. Dissertação – Instituto de Ciência Política da Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2006, p. 39. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/2723/1/2007_PedroLuizCostaCavalcante.pdf>. Acesso em: 8 out. 2016.

Posteriormente, o presidente Michel Temer vetou parcialmente o Projeto, derrubando o regime sem contrapartidas da Câmara, mas manteve o texto da renegociação geral das dívidas dos estados com a União, que alongou o prazo de pagamento por 20 anos com carência de seis meses.

Mesmo diante da pressão dos gastos públicos e de uma marcha da irresponsabilidade na gestão fiscal, o fato é que a LRF se impôs aos desafios e às agressões, podendo-se afirmar que, de maneira geral, a Administração Pública se adaptou ao regime de responsabilidade fiscal, mas o afrouxamento fiscal capitaneado pelo Governo central, especialmente durante a gestão da então Presidente Dilma, estimulou um ambiente de irresponsabilidade fiscal, cujas consequências negativas para economia provocaram uma reação institucional, retroalimentando um processo de revisão da legislação que redundou na aprovação do Novo Regime Fiscal, popularmente conhecido como PEC do Teto dos Gastos Públicos.

Por meio da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, instituiu-se o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que vigorará por vinte exercícios financeiros, estabelecendo-se, para cada exercício, limites individualizados para as despesas primárias dos Poderes e órgãos, sendo: (i) para o exercício de 2017, a despesa primária paga no exercício de 2016, incluídos os restos a pagar pagos e as demais operações que afetam o resultado primário, corrigida em 7,2%; e (ii) para os exercícios posteriores, ao valor do limite referente ao exercício imediatamente anterior, corrigido pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ou por outro índice que vier a substituí-lo, para o período de doze meses encerrado em junho do exercício anterior a que se refere à lei orçamentária.

Desse contexto, pode-se concluir que a trajetória pré e pós LRF teve momentos bem marcados. Antes da Lei, nas décadas de 1980 e 1990, a crise fiscal brasileira chegou a proporções devastadoras para a economia, alimentando, sobretudo, o acentuado processo inflacionário. Com a

implantação da LRF, o País passou a vivenciar o regime de disciplina fiscal, modelo que foi severamente desafiado no final do Governo Dilma. Mesmo assim, a força dessa legislação se impôs, e a responsabilidade fiscal continua presente de forma majoritária entre os entes federados. O Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais 2016 da STN revela dados interessantes sobre os Estados e maiores cidades brasileiras. A nota de capacidade de pagamento dos Estados varia de A+, A, A-, B+, B, B-, C+, C, D+, D e D-. Em 2016 os Estados que obtiveram nota D foram Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro e Minas Gerais, seguidos de Goiás com D+. Noutra ponta, 20 estados variaram entre as notas C e B+. Dos 180 municípios avaliados, apenas Americana, Barbacena e São Paulo tiveram notas C+. Todos os demais variaram entre B- e A+. ³⁴ Do Boletim vale destacar também a relação da Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida que diminuiu para a maioria dos estados, e que 19 deles situam-se abaixo do limite legal de 60% de Despesas com Pessoal/Receita Corrente Líquida. ³⁵ Resta evidente a eficácia da LRF, todavia se faz necessário que as instituições perseverem e se aprimorem para melhor fiscalizar o cumprimento e garantirem o *enforcement* do equilíbrio fiscal.

³⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais – 2016, p. 35, 37, 41-43. **Portal do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-nacional-publica-primeira-versao-de-2017-do-boletim-de-financas-publicas-dos-estados-e-municipios>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

³⁵ Id. Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais – 2016, p. 35, 37, 41-43. **Portal do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-nacional-publica-primeira-versao-de-2017-do-boletim-de-financas-publicas-dos-estados-e-municipios>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

2 UM AMBIENTE DE SEVERAS RESTRIÇÕES FISCAIS E AUMENTO NA DEMANDA POR POLÍTICAS PÚBLICAS EXIGEM NOVAS FORMAS DE CONTROLE

Grande parte da preocupação quanto a assuntos da economia política se dá por conta do crescimento dos Governos. Os gastos públicos, de maneira geral, crescem exponencialmente sem trégua em grande parte dos países e há bastante tempo. Nos Estados Unidos, por exemplo, aumentaram a longo prazo, em termos absolutos e proporcionais, saindo de \$295 bilhões em 1970 para \$5,15 trilhões em 2011.³⁶ Ao longo das últimas décadas, para todos os países industrializados dos quais existem dados disponíveis, as despesas das administrações públicas aumentaram. A trajetória do gasto público no mundo registrou uma curva crescente com picos nas duas grandes guerras mundiais, cuja média de 10,5% do PIB, no final do século XIX (1870), saltou para 45,8% em 1996.³⁷

Fábio Giambiagi, renomado especialista em finanças públicas e previdência social, e Ana Cláudia Além, doutora em Economia pelo Instituto de Economia da UFRJ, alertam que a crescente complexidade dos sistemas econômicos tem elevado a atuação do Governo e vem refletindo no aumento da participação dos gastos do setor público ao longo do tempo.³⁸ James Giacomoni, economista e consultor de orçamentos do Senado Federal, assevera que tal fenômeno é uma das características mais marcantes do século XX, cuja trajetória é observada inclusive nas nações capitalistas avançadas, defensoras da livre iniciativa e da economia de mercado.³⁹

³⁶ HARVEY, S. R.; GAYER, T. **Finanças Públicas**. 10. ed. Porto Alegre: AMGH, 2015, p. 124.

³⁷ TANZI, Vito. **The demise of Nation State**, IMF Working Paper, WP/98/120, 1998.

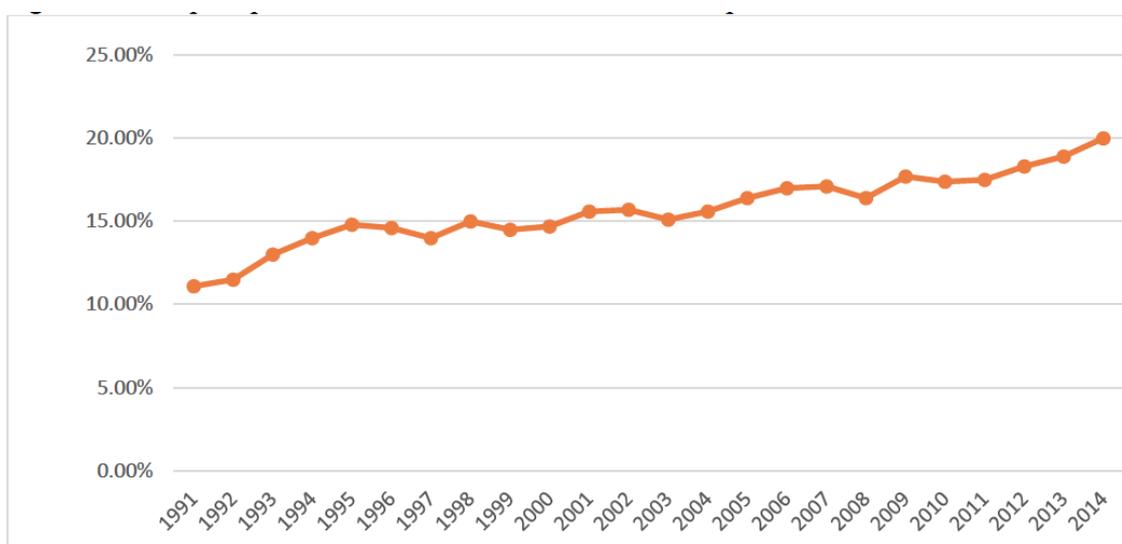
³⁸ GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 10.

³⁹ GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 3.

2.1 OS GASTOS PÚBLICOS CRESCEM ACELERADAMENTE NO BRASIL

Segundo José Matias-Pereira, Doutor em Ciências Políticas pela *Universidad Complutense de Madrid* e professor da Universidade de Brasília, a expansão das funções do Governo na economia brasileira, notadamente a partir da década de 1930, decorreu de modificações significativas nas preferências da população e da necessidade de uma intervenção no processo de distribuição da renda.⁴⁰ Tais escolhas evidenciam-se pela observação do comportamento da despesa do Governo Federal nas últimas décadas. Entre 1991 e 2014, a despesa primária aumentou em quase nove pontos percentuais sua participação no PIB, alcançando o patamar de 20,08%.

Gráfico 7: A Despesa Primária do Governo Central no Brasil cresceu 9 pontos percentuais do Produto Interno Bruto de 1991 a 2014.



Fonte: ALMEIDA, Mansueto. Palestra proferida no encontro do Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças (IBEF). **Crescimento econômico e dilemas fiscais**. 30 maio 2015. Disponível em: <<http://ibefes.org.br/wp-content/uploads/2013/07/Crescimento-Econômico-e-Dilemas-Fiscais-Mansueto-Almeida.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2016.

Elaboração: próprio autor.

⁴⁰ MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 56.

Como se percebe, o crescimento não foi contínuo, pois ocorreu em dois momentos bem marcados. A maior parte dele se deu na primeira metade da década de 1990, quando se regulamentou a maioria dos novos direitos amparados pela seguridade social; e o restante, a partir de 2002, quando a melhora do cenário econômico ampliou o espaço para o crescimento dos programas de transferências de renda e de gastos nos setores protegidos. Giambiagi e Além argumentam que a combinação de crise externa, *deficit*, em alguns períodos, fragilidade política do Governo e efeitos da nova Constituição geraram uma significativa deterioração da situação fiscal entre 1984 e 1989, alcançando um *deficit* operacional médio de 5,9% do PIB em 1988/1989.⁴¹ Percebe-se como a porcentagem do PIB, quase 80% desse crescimento (7,2 pontos do PIB) está ligada a programas de transferência de renda. Previdência social (Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS), seguro desempenho, abono salarial e bolsa família somam 6,2% do PIB; e a previdência dos servidores públicos federais, 1% do PIB.

⁴¹ GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 122.

Tabela 3: A porcentagem do Produto Interno Bruto, ligada a programas de transferência de renda no Brasil, no período entre 1999 a 2014.

Anos	Pessoal	INSS	Custeio adm.	Custeio com saúde e educação	Gastos sociais	Investimentos	Outros	Total
1999	4,47%	5,50%	0,24%	1,43%	1,75%	0,59%	0,50%	14,49%
2002	4,81%	5,96%	0,16%	1,05%	1,83%	0,96%	0,95%	15,72%
2003	4,46%	6,30%	0,36%	0,91%	1,71%	1,00%	0,40%	15,14%
2006	4,45%	6,99%	0,40%	1,14%	1,70%	1,56%	0,72%	16,96%
2007	4,37%	6,96%	0,38%	1,18%	1,78%	1,63%	0,82%	17,12%
2008	4,31%	6,58%	0,20%	1,01%	1,75%	1,64%	0,93%	16,42%
2009	4,68%	6,94%	0,16%	1,05%	1,89%	1,89%	1,05%	17,66%
2010	4,42%	6,76%	0,25%	1,06%	1,96%	1,84%	1,15%	17,43%
2011	4,34%	6,81%	0,44%	0,88%	2,04%	1,93%	1,09%	17,52%
2012	4,24%	7,21%	0,51%	0,90%	2,22%	2,15%	1,10%	18,32%
2013	4,18%	7,37%	0,66%	1,17%	2,22%	2,25%	1,01%	18,87%
2014	4,28%	7,68%	0,70%	1,49%	2,38%	2,39%	1,17%	20,08%
1999 - 2014	-0,19	2,18	0,46	0,06	0,63	1,80	0,66	5,59

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal –SIAFI.

Elaboração: ALMEIDA, Mansueto. Palestra proferida no encontro do Instituto Brasileiro de Executivo de Finanças (IBEF). **Crescimento econômico e dilemas fiscais**. 30 maio 2015. Disponível em: <<http://ibefes.org.br/wp-content/uploads/2013/07/Crescimento-Econômico-e-Dilemas-Fiscais-Mansueto-Almeida.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2016.

Mansueto Facundo de Almeida Jr., Mestre em Economia pela Universidade de São Paulo e Secretário de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda, ao desenvolver sua reflexão sobre o efeito cremalheira observado na trajetória dos gastos públicos sintetizados na tabela acima, concluiu que

a expansão dos gastos com previdência, assistência, saúde e educação foi amparada pelas garantias financeiras instituídas para proteger esses gastos, com a criação de contribuições vinculadas

[...]

a cada aumento nessas contribuições, o espaço para ampliar os gastos nos programas por elas abrangidos crescia, dando guarida ao seu crescimento.⁴²

Nesse contexto, há uma espécie de armadilha legal em favor do crescimento contínuo dos gastos públicos, e a tendência de crescimento do Estado alcança um ritmo e uma rigidez tais que dificultam a reversão dessa situação em caso de necessidade.

2.2 OS POLÍTICOS E OS ELEITORES ATUAM PARA O CRESCIMENTO DOS GASTOS PÚBLICOS

Na verdade, o que ocorreu no Brasil nas últimas décadas foi compatível com o que aconteceu ou estava acontecendo em vários países avançados. O Estado, em termos gerais, segundo Edilberto Carlos Pontes Lima, conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e Pós-Doutor em Democracia e Direitos Humanos pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Doutor em Economia pela Universidade de Brasília e Mestre na mesma área pela Universidade Federal do Ceará – UFC, é uma instituição presente em todas as sociedades, em todos os lugares.⁴³ Ele, entre várias funções, faz cumprir as leis, promove políticas públicas e redistribui renda. O tamanho do Estado, as áreas e em que grau ele atua é que variam ao longo do tempo e conforme o lugar. Diversas teorias têm sido debatidas para defender as diferentes posições.

Para Tanzi, o crescimento da despesa pública com ações do Governo em muitas áreas promoveu-se por fatores técnicos, sociais e políticos: entre os fatores técnicos está, principalmente, a presença dos bens públicos que legitimou o crescimento dos gastos públicos; entre os sociais, a distribuição de renda, bem como a manutenção de renda para os trabalhadores, os

⁴² REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (org). **A reforma esquecida**: orçamento, gestão pública e desenvolvimento. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 22.

⁴³ LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de finanças públicas**: uma abordagem contemporânea. São Paulo: Atlas, 2015, p. 6.

aposentados ou outros grupos, e para a estabilização econômica em geral, forneceu razões adicionais para aumentar as despesas públicas.⁴⁴ Em comum, a atividade governamental direcionou-se para combater o desemprego, a pobreza, o analfabetismo, a saúde precária, dentre outros. E, entre os fatores políticos, houve tentativas de alguns Governos em substituir o mercado em muitas decisões de alocação de recursos, desempenhando o papel de induzir o desenvolvimento industrial e regional e as políticas de emprego, por meio do uso de incentivos fiscais e créditos subsidiados. O pressuposto era que o Governo poderia melhorar os resultados que o mercado não conseguiria por conta própria. Ainda de acordo com o economista italiano, o crescimento da despesa pública resultou da mudança de entendimento sobre o papel do Estado na economia, na percepção sobre o que o Estado deveria fazer.⁴⁵

Lima salienta que outro indicador importante para constatar o incremento das atividades do Estado, no século XX, é o crescimento da carga tributária, que saiu de pouco mais de 10% do PIB no seu início, para mais de 50% atualmente em alguns países da Europa. Os dispêndios voltados para os programas de assistência social, de saúde e, principalmente, de previdência pública registraram também trajetória de expansão. Durante muito tempo, os aumentos nos gastos do Governo foram em grande parte financiados por aumentos de impostos. No entanto, à medida que o nível de tributação aumentava, os países começaram a enfrentar a resistência dos contribuintes e tiveram que depender de empréstimos. Isso, por sua vez, levou ao crescimento da dívida pública e ao pagamento de juros. Eventualmente, essa linha de financiamento também se esgotou ou se tornou muito cara quando a dívida do PIB atingiu proporções elevadas e afetou o nível de taxas de juros reais que os Governos poderiam tomar emprestado.⁴⁶

⁴⁴ TANZI, Vito. **The demise of Nation State**, IMF Working Paper, WP/98/120, 1998.

⁴⁵ TANZI, Vito. *Ibid.*

⁴⁶ TANZI, Vito. *Ibid.*

Segundo Harvey Sheldon Rosen, professor de Economia de *Princeton University* e *Harvard University*, e Ted Gayer, um fato fundamental é que o crescimento do Governo tem sido rápido, qualquer que seja a medida.⁴⁷ As explicações para esse fenômeno incluem, dentre outras coisas, que: a) os cidadãos simplesmente querem um Governo maior; b) o setor público deve se expandir para absorver o excesso de produção do setor privado; c) os acontecimentos causais (como guerras) aumentam o crescimento do Governo, enquanto a inércia impede um retorno a níveis prévios; d) as expectativas irreais resultaram em exigências crescentes que ignoram os custos de oportunidade dos programas públicos; e e) certos grupos usam o Governo para redistribuir a renda para si próprios.

Nas sociedades democráticas, de acordo com Tanzi, supõe-se que os objetivos seguidos pelos Governos refletem ou devem refletir os da população, ou pelo menos os dos eleitores, e não apenas os dos líderes políticos.⁴⁸ Obviamente que tal suposição pode ser questionada por conta dos diferentes grupos de interesse que atuam para influenciar as decisões dos Governos. Ele ainda explica que, ao longo do século XIX, o papel do Estado se limitou ao financiamento de *bens públicos* essenciais como defesa, proteção pessoal, justiça, poucas escolas e infraestrutura mínima.⁴⁹ Naquela época os gastos governamentais não incluíam programas sociais e distribuição de renda, entretanto uma das evoluções deste século foi a crescente popularidade das constituições políticas, que transformavam os *sujeitos* em *cidadãos*, reduzindo os poderes absolutos dos governantes e aumentando a participação do cidadão que, por meio do voto, passava a influenciar as decisões políticas. Os Governos constitucionais levaram ao alargamento da participação política. Esses, por sua vez, e com o passar do tempo, aumentariam o seu tamanho e, conseqüentemente, o nível de tributação. As Constituições em geral afirmaram os princípios de igualdade e liberdade para todos os cidadãos, e a

⁴⁷ HARVEY, S. R.; GAYER, T. **Finanças Públicas**. 10. ed. Porto Alegre: AMGH, 2015, p. 127.

⁴⁸ TANZI, Vito. **The demise of Nation State**, IMF Working Paper, WP/98/120, 1998.

⁴⁹ TANZI, Vito. *Ibid.*

democratização do poder político levaria inevitavelmente à pressão sobre os Governos pelos eleitores, para que desempenhassem um papel na redistribuição da riqueza e da renda.

Allen Schick avalia que é ampla a aceitação de que há uma propensão política *empurrando* os Governos a tributar menos e a gastar mais.⁵⁰ Em análise retrospectiva, ele explica que no passado, virtualmente, todos os países de regime democrático adotavam o princípio do orçamento equilibrado, entretanto, após a Segunda Guerra Mundial, substituiu-se a rígida regra do equilíbrio orçamentário por regras que permitiam que as decisões orçamentárias tivessem a finalidade de amenizar a amplitude dos movimentos ondulatórios (ciclos) a que estavam sujeitas as condições econômicas. Segundo Weder de Oliveira, essa postura passou a ser questionada ante a deterioração do desempenho econômico após os choques do petróleo na década de 1970; e, para reforçar a disciplina fiscal, os Governos desenvolveram novas abordagens sobre regras orçamentárias. Considerou-se imprudente a política de acomodação fiscal pós-guerra, porque permitia *deficits* nos momentos de recessão, mas que não eram eliminados no subsequente período de crescimento econômico.⁵¹

No *Hobart Papers* realizou-se uma série de análises da compreensão e da aplicação da economia à atividade privada e governamental, cuja característica buscava a utilização ótima dos recursos escassos dentro de um quadro adequado de leis e instituições.⁵² Buchanan e Wagner ao criticarem o keynesianismo, concluíram que o Governo deveria ser controlado novamente por regras que impedissem o abuso do método dos *déficits* orçamentários que Keynes parecia validar.⁵³ Eles sugerem que uma avaliação sóbria consideraria,

⁵⁰ SCHICK, Allen. **Budgeting for entitlements**. OECD Journal on Budgeting. V. 2009/2, p. 5.

⁵¹ Id. 2005. p. 6. apud OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal**: Direito, Orçamento e Finanças Públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 64.

⁵² BUCHANAN, J. M.; BURTON, J.; WAGNER, R. E. **The consequences of Mr. Keynes**. The Institute of Economic Affairs. London: Goron Pro-Print Co LTD, 1978, p. 10.

⁵³ BUCHANAN, J. M.; BURTON, J.; WAGNER, R. E. *Ibid.*, loc. cit.

politicamente, o keynesianismo uma doença substancial que, alongo prazo, poderia ser fatal para a sobrevivência da democracia.⁵⁴ Afinal, uma política fiscal sólida é aquela que evita a acumulação de dívidas insustentáveis e recomenda que, em tempos econômicos favoráveis, deve-se criar amortecedores contra momentos mais difíceis. No mínimo, os Governos devem ter um compromisso declarado de consolidar uma política fiscal, cuja credibilidade deve ser reforçada por intermédio de um processo claro e verificável, no qual as regras fiscais ou objetivos políticos, ao longo do ciclo econômico, sejam de fácil compreensão para as pessoas.⁵⁵

Por todo o exposto, é possível extrair das teorias acima que, de maneira geral, os gastos públicos aumentam com rapidez e rigidez, e que no Brasil o caso não é diferente. Por isso se pergunta: uma vez instituída uma política pública com alvo bem definido e boas chances de atingimento dos objetivos, como suprimi-la num período de restrição fiscal? Geralmente há ambiente político para uma guinada dessa envergadura? Não havendo espaço político, como manter tais serviços públicos e, ao mesmo tempo, garantir o equilíbrio fiscal? O choque existente entre um indispensável regime de responsabilidade fiscal e a demanda crescente por gastos públicos, seja por meio da expansão da oferta das políticas públicas para os cidadãos, seja pelo aumento da máquina pública, apresenta-se como um grande desafio da governança pública e do controle contemporâneo que deve fiscalizar o cumprimento da gestão fiscal responsável, considerando que não há mais espaço para aumento de impostos para bancar o crescimento das despesas públicas.

⁵⁴ BUCHANAN, J. M.; BURTON, J.; WAGNER, R. E. **The consequences of Mr. Keynes**. The Institute of Economic Affairs. London: Goron Pro-Print Co LTD, 1978, p. 28.

⁵⁵ ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **The principles of budgetary governance**. Senior Budget Officials. 2014, p. 2.

2.3 A GOVERNANÇA PÚBLICA E O CONTROLE EXTERNO CONTEMPORÂNEO

No século XX, de acordo com Stephen Goldsmith, professor da *John F. Kennedy School of Government at Harvard University*, e Willian Eggers, escritor americano e consultor governamental, a burocracia governamental hierárquica predominou como modelo de organização utilizado para fornecer serviços públicos e cumprir os objetivos das políticas públicas,⁵⁶ todavia, em muitos aspectos, os desafios do século XXI e os meios de resolvê-los são mais numerosos e complexos do que nunca. O modelo tradicional e hierárquico de Governo simplesmente não atende às demandas dessa era complexa e em rápida mudança. Tais sistemas rígidos são particularmente inadequados para a resolução de problemas que muitas vezes ultrapassam as fronteiras organizacionais. Exige-se uma nova forma de governar, mais adequada, ágil e também mais efetiva a fim de cumprir as exigências das novas condições e problemas sociais.⁵⁷

Mark Moore e Sanjeev Khagram, professores da *John F. Kennedy School of Government at Harvard University*, ressaltam que os vários setores dos governos têm prioridades diferentes, então as pessoas de cada região também têm prioridades distintas, até porque o mundo muda com o tempo.⁵⁸ Logo, a tecnologia muda, evolui, e conseqüentemente os gestores públicos devem agir sempre inovando, sendo flexíveis, versáteis, usando suas habilidades e seus recursos de maneira precisa e eficaz. Toda essa rápida transformação da máquina estatal criou vários problemas na gestão pública porque ela ainda segue os moldes tradicionais.

⁵⁶ GOLDSMITH, Stephen; EGGERS, Willian D. **Governing by network**. The New Shape of the Public Sector. John F. Kennedy School of Government. Harvard University. 2 nov. 2014.

⁵⁷ VILLANUEVA, Luis F. A. **The new public governance?** Emerging perspectives on the theory and practice of public governance. Edited by Stephen P. Osborne. Routledge, New York and London, 2015.

⁵⁸ MOORE, Mark; KHAGRAM, Sanjeev. **On creating public value**. Jonh F. Kennedy School of Government. Harvard University: 2004.

Christopher Pollitt, professor do *Public Management at the Public Management Institute, Katholieke Universiteit Leuven*, e Peter Hupe, professor do *Department of Public Administration at Erasmus University Rotterdam*, avaliam que após a era do planejamento, anos 60 e 70 do século passado, e a era do capital, dos anos 80 até os 90 também do século XX, caminhou-se para a era da governança.⁵⁹ Os Governos deveriam se dar conta de que não conseguem sobreviver por si mesmos, nem podem esperar que toda a solução dos problemas venha do mercado.

Nessa toada, o Comitê de Especialistas em Administração Pública das Nações Unidas destacou que governança se refere ao conjunto de valores, instituições, regras, crenças e tecnologias, no qual o Governo tende a gerir com os cidadãos e com a sociedade, e não em condição de supremacia diante deles.⁶⁰ Os Estados mudam a sua estrutura institucional, e os Governos mudam as suas organizações como resultado de transformações econômicas, políticas e sociais que ocorrem nas sociedades. As principais mudanças que acontecem são as fiscais, a descentralização do poder público, o advento de organizações supraestatais, o ativismo da sociedade civil, as reformas liberais e neoliberais, a globalização dos mercados e o surgimento da era da informação. Tudo isso forja o novo processo de governança, que tem como principal característica a crescente dependência das instituições dos setores privado e da sociedade civil para cumprir as metas governamentais de interesse público.⁶¹

Para Humberto Falcão Martins, professor do programa de mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público, e Caio Marini, professor da Fundação

⁵⁹ POLLITT, Christopher; HUPE, Peter. **The magic of good governance**. For special issue Policy and Society. Governance: is for everybody? 2010.

⁶⁰ COMMITTEE OF EXPERTS ON PUBLIC ADMINISTRATION (CEPA). Economic and Social Council. **Public governance for results**: a conceptual and operational framework. United Nations. 2011.

⁶¹ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). 21º UN/INTOSAI. **Symposiums strengthens cooperation between SAIs and citizens**. Áustria, 13 a 15 jul. 2011.

Dom Cabral, os agentes públicos e os privados (empresas e organizações não-governamentais de distintos tipos, setores e escalas) formam redes de governança para coproduzir e cocriar (fazer com várias partes, inclusive e principalmente com o beneficiário) serviços, políticas e bens públicos nos mais distintos domínios temáticos.⁶² Os indivíduos, portanto, vivem numa sociedade em rede, fazem parte de um Estado em rede e são cada vez mais partícipes da coprodução de políticas públicas. A capacidade das partes interessadas (atores do Governo, do mercado e da sociedade) varia muito de acordo com a situação política e social da sociedade em certo momento, pois a pressão social influencia enormemente na estratégia. A sociedade molda o rumo, seja por meio da utilização de aparatos jurídicos, seja por meio de pressão política aos seus representantes eleitos.⁶³

Jocelyne Bourgon, membro do *Centre for International Governance Innovation* e *Presidente Emeritus do Canada School of Public Service*, salienta que a fragmentação social da sociedade aumentou consideravelmente, formando uma estratificação cada vez maior de pessoas, grupos e organizações, que interagem mutuamente, impactam e influenciam os diferentes elementos de uma sociedade específica.⁶⁴ E, na opinião de Goldsmith e Eggers, a governança por meio de redes representa uma alteração na estrutura do setor público em todo o mundo⁶⁵ – tal constatação é particularmente evidente na área de serviços.

Desde 1991, o número de tropas em serviço ativo no Exército dos Estados Unidos da América – EUA caiu em 32%. As empresas privadas

⁶² MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. **Revista do Tribunal de Contas da União**: 2014, p. 44.

⁶³ MOORE, Mark; KHAGRAM, Sanjeev. **On creating public value**. John F. Kennedy School of Government. Harvard University: 2004.

⁶⁴ BOURGON, J. **The history and future of national building?** Building Capacity for Public Results, *International Review of Administrative Sciences*. 76(2): 197-218. 2010.

⁶⁵ GOLDSMITH, Stephen; EGGERS, William D. **Governing by network**. The New Shape of the Public Sector. John F. Kennedy School of Government. Harvard University. 2 nov. 2014, p. 10.

assumiram grande parte da lacuna na realização de muitas tarefas anteriormente reservadas aos soldados. A Nova Zelândia privatizou suas florestas e suas áreas de pesca, enquanto na África diversas entidades formaram a *Congo Basin Forest Partnership*, que visa o combate da exploração de madeira ilegal. A *National Aeronautics and Space Administration* – NASA e o Departamento de Energia dos EUA gastam mais de 80% dos seus respectivos orçamentos em contratos. A questão chave tornou-se como gerenciar diversas redes de relações, a fim de criar valor público.⁶⁶

Francis Fukuyama, cientista político e membro do *Center on Democracy, Development and the Rule of Law at Stanford University*, observando esse processo de transformações institucionais, dedica valor ao grau de autonomia burocrática, em que a autossuficiência burocrática não significa que os burocratas devem ser isolados das suas sociedades ou tomar decisões em desacordo com as demandas dos cidadãos. O grau de autonomia não exclui uma extensa colaboração com o setor privado ou com as organizações da sociedade civil na prestação de serviços. Na verdade, uma burocracia adequadamente autônoma deve ser capaz de fazer julgamentos a respeito de quando e onde se engajar; e um alto grau de autonomia é o que permite a inovação, a experimentação e a assunção de riscos, incluindo um nível de tolerância com falhas se a burocracia tentasse inovar.

Para Aleksandras Patapas, Alvydas Raipa e Vainius Smalskys, professores do *Institute of Public Administration da Mykolas Romeris University*, tais mudanças exigem líderes capazes de usar a gestão estratégica como forma inovadora na elaboração e na implementação de políticas públicas que possam desenvolver novos tipos de integração intersetorial, criando condições positivas para que o público real participe da tomada de decisão e do processo

⁶⁶ GOLDSMITH, Stephen; EGGERS, William D. **Governing by network**. The New Shape of the Public Sector. John F. Kennedy School of Government. Harvard University. 2 nov.2014, p. 10.

de execução, visto que há os diferentes tipos de redes de organizações e o entrenchamento da capacidade dos cidadãos na participação pública.⁶⁷

Segundo Daron Acemoglu, professor de economia do *Massachusetts Institute of Technology*, se por um lado esse processo é de difícil construção, sobretudo num contexto em que se atingiu o mundo da política dolorosamente, como resultado de uma longa corrente de reformas ao redor do planeta, que falhou porque não prestou atenção às instituições e às questões de governança; por outro, ainda existe uma crescente compreensão de que a economia, as instituições políticas, legais e sociais são essenciais para o sucesso ou para o fracasso econômico das nações.⁶⁸ Nesse contexto, segundo Fukuyama, uma democracia liberal moderna e bem-sucedida combina o Estado, o Estado de Direito e o Governo responsável como um conjunto de instituições em equilíbrio estável, constituindo um milagre da política moderna.⁶⁹ Afinal, o Estado usa o poder para gerar respeito a suas leis e Estado de Direito; e o Governo responsável, por outro lado, limita o poder do Estado, em primeiro lugar, forçando-o a usar seu poder de acordo com determinadas regras públicas e transparentes, além de assegurar que ele se subordine à vontade do povo.⁷⁰ Ainda de acordo com Fukuyama,

essas instituições existem porque os indivíduos acham que, por intermédio delas, podem proteger seus interesses e os de suas famílias. Mas o que as pessoas consideram seus interesses, e como estão dispostas a colaborar entre si, depende criticamente de ideias que legitimem determinadas formas de associação política. Assim, interesses próprios e legitimidade formam a base da ordem política. (g.n.)⁷¹

⁶⁷ PATAPAS, Aleksandras; RAIPA, Alvydas; SMALSKYS, Vainius. **New public governance: the tracks of changes.** International Journal of Business and Social Research – IJBSR, 2014.

⁶⁸ ACEMOGLU, Daron. **Interactions between Governance and Growth** – The World Bank, 2008.

⁶⁹ FUKUYAMA, Francis. **As origens da ordem política.** Rio de Janeiro: Rocco, 2013, p. 31.

⁷⁰ Id. **What is governance?** Center for Global Development. Working Paper 314. Washington, 2013, p. 2. Disponível em: <<http://www.cgdev.org/content/publications/detail/1426906>>. Acesso em: 16 abr. 2017.

⁷¹ FUKUYAMA, Francis. Op. cit., loc. cit.

Uma vez estabelecida a ordem política, a caminhada civilizatória deu seus primeiros passos, e com o início de sua organização em vilas, aldeias, comunas ou cidades, surgiu também a necessidade de criar poderes instrumentais para que alguns de seus integrantes gerissem os interesses coletivos. Os instrumentos de controle surgiram, então, muito antes do Estado Moderno e apontam para a Antiguidade. Segundo Aguiar, no Egito, a arrecadação de tributos já era controlada por escribas; na Índia, o Código de Manu já trazia normas de Administração Financeira; o Senado Romano, com o auxílio dos questores, fiscalizava a utilização dos recursos do Tesouro; e, na Grécia, os legisperitos surgiriam como embriões dos atuais tribunais de contas.⁷²

Assim, os Federalistas defendiam que, “se os homens fossem anjos, os governos não seriam necessários. Se os anjos governassem os homens, não seriam necessários controles externos nem internos sobre os governos”.⁷³ Consolida-se, portanto, que a ideia de Estado Democrático de Direito é inseparável da ideia de controle, visto que, para que haja Estado de Direito, é indispensável que haja instituições e mecanismos hábeis para garantir a submissão à lei. Desde então, firmou-se, majoritariamente, a existência de dois sistemas de controle no mundo: o primeiro de origem anglo-saxã, denominado *sistema de controladorias* ou *sistema de auditorias-gerais*; e o segundo de origem romano-germânico, denominado *sistema de tribunais de contas*. A finalidade tradicional desses modelos de controle, que se convencionou chamar de Entidade de Fiscalização Superior, é a de assegurar que a Administração Pública atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, cuja finalidade principal é a de defender os interesses da coletividade, entretanto o controle da Administração Pública é desafiado a atuar num ambiente institucional em ebulição, apressado, impaciente e inseguro. A Entidade Fiscalizadora Superior, seja do modelo anglo-saxão de auditorias gerais, sistema Westminster, seja do formato

⁷² AGUIAR, Simone Coêlho. **Origem e Evolução dos Tribunais de Contas**.

⁷³ UNITED STATES OF AMERICA. **New Constitution**. The Federalist, 17 set. 1787.

romano-germânico, conhecido como Napoleônico – ambos amplamente adotados –, ou mesmo do minoritário modelo Colegiado ou de Junta de Auditoria, cumprem a função de auditoria independente e técnica no setor público, que normalmente é estabelecida pela Constituição de um país ou pelo órgão legislativo supremo. Uma EFS é responsável pela supervisão e pela tomada de contas do Governo quanto à utilização dos recursos públicos, em conjunto com o Legislativo e com outros órgãos de supervisão. Num sistema democrático, a EFS costuma reportar seus achados ao Legislativo e, em alguns casos, ao Executivo ou ao chefe de Estado.⁷⁴ Na visão de Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt, consultor do Centro de Altos Estudos da Consultoria Legislativa do Senado Federal,

as avaliações sobre a ação governamental por meio de auditorias de conformidade, regularidade e financeira, são de suma importância para a verificação das contas de governo.⁷⁵

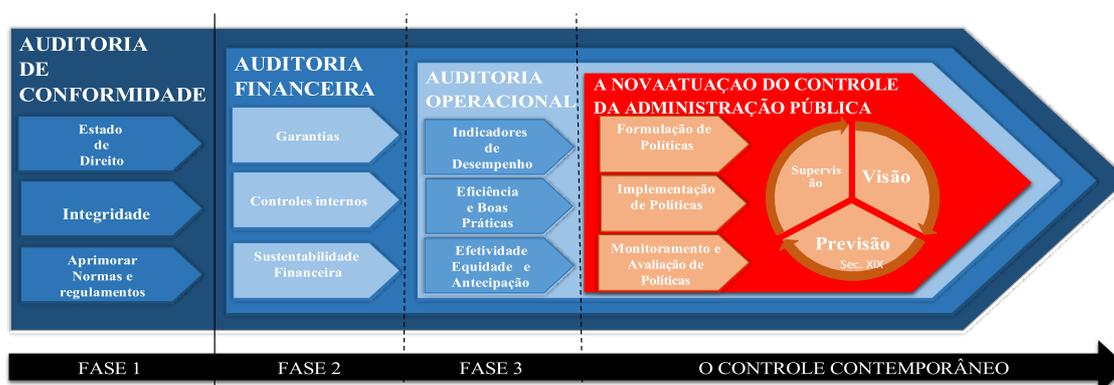
No entanto, o surgimento de atividades de avaliação e prospecção, como as auditorias operacionais, bem como a atuação em todos os ciclos das políticas públicas, não se chocam necessariamente com a ideia de conformidade, mas demonstra que há outros e variados tipos de controle.⁷⁶ Com foco no trabalho *ex post*, as EFS normalmente olham para trás, enquanto os Governos tendem a olhar para frente. Dessa forma, atuações mais inovadoras, conforme demonstrado na Figura 1, estão fornecendo visão e previsão, pensando estrategicamente e provendo comentários sobre a preparação para o futuro. A *accountability* e a supervisão, atividades que proporcionam uma visão prospectiva, são mais propensas a reforçar o custo-benefício do que o foco único nas atividades de supervisão.

⁷⁴ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). 21º UN/INTOSAI. **Symposiums strengthens cooperation between SAIs and citizens**. Áustria, 13 a 15 jul. 2011.

⁷⁵ BITTENCOURT, Fernando M. R. **O controle e a construção de capacidade técnica institucional no Parlamento** – elementos para um marco conceitual. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal, 2009 (texto para discussão nº 57).

⁷⁶ ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Supreme audit institutions and good governance: oversight, insight and foresight**. Public Governance Reviews. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 23.

Figura 1: A evolução das Entidades de Fiscalização Superior no aumento de seu escopo de atuação no sentido de fornecer supervisão, visão e previsão na avaliação de políticas públicas no Brasil.



Fonte e elaboração: próprio autor.

Permitir que a EFS avalie se as atividades do setor público estão em conformidade com as leis, os regulamentos, os acordos relevantes e os princípios que regem a Administração Pública é o objetivo da *auditoria de conformidade*.⁷⁷ Ao seu turno, a *auditoria operacional* examina os programas governamentais e as organizações e responde a perguntas como: será que os *inputs* escolhidos representam o uso mais econômico de recursos públicos? Percebem-se os melhores serviços a partir dos recursos disponíveis? Os objetivos da política estão plenamente cumpridos? E os impactos do resultado esperado? Esse modelo não é uma auditoria regular com opiniões formalizadas; ele incide sobre o desempenho. É uma investigação que exige flexibilidade, imaginação e capacidade analítica⁷⁸ com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.⁷⁹ Já a *auditoria financeira* é, também, parte dos processos de governança e da *accountability* pública, ao contribuir para o direcionamento, a boa utilização e o controle da aplicação dos recursos

⁷⁷ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Fundamental principles of compliance auditing:** ISSAI 400. [s.d].

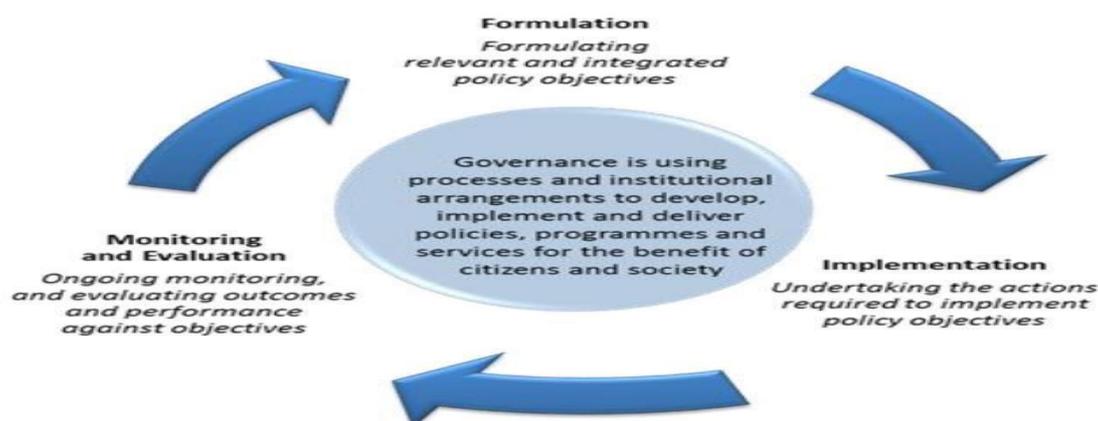
⁷⁸ Id. **Performance audit guidelines:** ISSAI 3000-3100. Áustria, 2004.

⁷⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – Seprog, 3. ed. 2010, p. 12. **Portal do Tribunal de Contas da União.** Brasília, 2010.

públicos. A expressão *auditoria financeira* é utilizada como sinônimo de *auditoria contábil* ou de *auditoria de demonstrações financeiras ou contábeis*.⁸⁰

Sabe-se que o relatório *Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight*, que envolveu as EFS do Brasil, do Canadá, do Chile, da França, da Coreia, da Holanda, da Polônia, de Portugal, da África do Sul, dos Estados Unidos, da União Europeia, do México e do Reino Unido revelou boas práticas e iniciativas no sentido de haver visões externas e objetivas na formulação, na implementação, na avaliação e no resultado de políticas públicas.⁸¹ Desse modo, os Governos conduzem o ciclo de política para formular objetivos políticos relevantes; implementar ações (por meio de programas e serviços) na busca do atendimento dos objetivos; e monitorar de forma contínua.

Figura 2: Os governos conduzem o ciclo de política para formular objetivos políticos relevantes; implementar ações (por meio de programas e serviços) na busca do atendimento dos objetivos; e monitorar de forma contínua.



Fonte e elaboração: ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Partners for good governance: mapping the role of supreme audit institutions*. OECD, 2014, p. 33.

⁸⁰ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *Fundamental principles of financial auditing*: ISSAI 200. [s.d].

⁸¹ ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Supreme audit institutions and good governance: oversight, insight and foresight*. Public Governance Reviews. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 17.

É nesse contexto que o relatório mostra que a maioria das EFS pesquisadas é ativa na avaliação da boa governança no tocante a cada estágio do ciclo da política, qual seja, formulação, implementação e monitoramento e avaliação.⁸²

⁸² ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Supreme audit institutions and good governance**: oversight, insight and foresight. Public Governance Reviews. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 18.

Quadro 1: Indicações de como as Entidades de Fiscalização Superior podem adquirir as capacidades para fornecer supervisão, visão e previsão. Tradução parcial da publicação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico feita pelo Tribunal de Contas da União.

EFS provém	Requer capacidades estratégicas, tais como:	Baseando-se em atividades, tais como:	Acessando informações, tais como:	Exemplos de atividades das EFS incluem:
Previsão	Antecipação e preparação para as tendências previsíveis que afetam o papel do governo e do Estado.	Busca e consulta contínua; reconhecimento de padrões; análise de <i>sinais fracos</i> ; estudos sobre o futuro; visões consensuais.	Relatórios com perspectivas futuras; análise de horizontes; projeções fiscais de longo prazo; análise de cenários.	Avaliação da preparação do governo para lidar com o envelhecimento da população e de gestão da força de trabalho.
Visão	Antecipação e preparação para alterações previsíveis nas políticas governamentais, nas instituições e nas práticas de gestão.	Análise de dados históricos e tendências; informações comparáveis e análise do conjunto de governo; comparação de tendências nacionais e internacionais.	Programa do Governo; quadro orçamentário de médio prazo; planos de ordenamento territorial e de investimento de capital; comparação de dados internacionais governamentais.	Fornecimento de sínteses de questões transversais com eventuais duplicações, lacunas e sobreposições em iniciativas de todo o governo.
Super- visão	Identificação dos riscos que afetam a governança e a <i>accountability</i> , e identificação de boas práticas no âmbito da Administração.	Compreensão dos programas de governo, funcionamento do controle interno.	Ação do Executivo; orçamento anual; conclusões de trabalhos de auditoria anteriores e atividades de monitoramento e acompanhamento.	Avaliação da conformidade, bem como da eficácia e da eficiência da auditoria interna no apoio a um sistema de controle interno mais robusto.

Fonte e elaboração: CHILE'S SUPREME AUDIT INSTITUTION. **Enhancing strategic agility and public trust.** OCDE Public Governance Reviews, OCDE Publishing, Paris. 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207561-en>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

Demonstrou-se, por meio dos estudos de caso, que as EFS estão focando em programas de alto impacto para a sociedade e para a inclusão social, seguindo a cadeia de entregas de resultados. Isso sugere que elas estão controlando sua carteira de atividades com base nos recursos existentes, mas também enfatiza o potencial de adaptação caso necessitem adquirir, desenvolver ou realocar competências ou recursos. Algumas das considerações acima demandaram mudança de cultura dentro das EFS,

exigindo o deslocamento de uma perspectiva mais orientada à conformidade para a visão mais sistêmica, que visa compreender o que funciona e o que não funciona nas ações governamentais. Isso também pode requerer mudanças internas que desenvolvam progressos para garantir a relevância das EFS no século corrente.⁸³

⁸³ ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Supreme audit institutions and good governance**: oversight, insight and foresight. Public Governance Reviews. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 27.

3 ASPECTOS GERAIS DO PARECER PRÉVIO

O art. 31 da Constituição de 1988 – CF/88 dispõe que a fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei; e que o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos tribunais de contas dos estados ou do município ou dos conselhos ou tribunais de contas dos municípios, onde houver.⁸⁴ O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal. O ordenamento jurídico brasileiro conferiu admirável importância ao parecer prévio sobre as contas anuais de prefeito, pois o quórum de dois terços é superior ao de três quintos exigidos para a aprovação de emendas à Constituição, concedendo um elevado *status* constitucional à emissão de tais pareceres.⁸⁵ Essa regra constitucional é cristalina ao determinar que não há o julgamento, pelo Poder Legislativo, das contas anuais do Chefe do Poder Executivo local, sem antes haver a opinião especializada do respectivo Tribunal de Contas por meio da emissão do parecer prévio. Na esteira do entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, isso significa dizer que o parecer é prévio e indispensável ao julgamento.

O Tribunal julgou parcialmente procedente pedido formulado em ação direta ajuizada em face de dispositivos da Constituição do Estado de Sergipe que dispõem sobre as competências do Tribunal de Contas estadual [...]. Relativamente à expressão contida na parte final do inciso XII do art. 68, que permite que as Câmaras Legislativas apreciem as contas anuais prestadas pelos prefeitos, independentemente do parecer do Tribunal de Contas do Estado, caso este não o ofereça em 180 dias a contar do respectivo recebimento, o Colegiado vislumbrou ofensa ao art.

⁸⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

⁸⁵ ANDRADA, Antônio Carlos Doogal de; BARROS, Laura Correa de. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: v. 77, nº 4, ano XXVIII, 2010. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Revista/RetornaRevista/442>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

31, §2º, da Constituição Federal. Asseverou, no ponto, que o parecer prévio a ser emitido pela Corte de Contas seria imprescindível, somente deixando de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.⁸⁶ (g.n.)

Já o art. 84 da CF/88 preconiza que compete privativamente ao Presidente da República prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior.⁸⁷ Por simetria, essa obrigação repete-se aos governadores e aos prefeitos. Portanto, quem presta contas é o Chefe do Executivo, e não a União, o estado-membro ou o município. No âmbito municipal, segundo José de Ribamar Caldas Furtado, conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão e professor de Direito Administrativo da Universidade Federal do Maranhão – UFMA, o dever de prestar contas anuais é da pessoa física do prefeito.⁸⁸ Nesse caso, o prefeito age em nome próprio, e não em nome do município. É uma obrigação personalíssima que só o devedor pode efetivar, e a omissão é tão grave que, quando as contas não forem prestadas devidamente, na forma da lei, poderá ensejar intervenção do estado em seus municípios,⁸⁹ conforme art. 35, II da CF/88.

Além disso, outro normativo que merece destaque é o art. 1º, VI, §§1º e 2º do Decreto-Lei nº 201/1967, que diz que são crimes de responsabilidade dos prefeitos municipais, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário,

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.077. Ministra relatora: Cármen Lúcia, julgada em 16 nov. 2016, P., informativo 847. **Diário Eletrônico de Justiça**, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo847.htm>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

⁸⁷ Id. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

⁸⁸ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de Governo e contas de gestão. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Ano 35, nº 109. Brasília: 2007, p. 63.

⁸⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores, deixar de prestar contas anuais da administração financeira do município à Câmara de Vereadores, ou ao órgão que a Constituição do estado indicar, nos prazos e condições estabelecidos.⁹⁰ No mesmo preceito, o crime de não prestar contas é punido com a pena de detenção de três meses a três anos, e a condenação definitiva acarreta a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular.

Dessa ótica, o art. 11, VI, da Lei nº 8.429/1992 dispõe que deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da Administração Pública.⁹¹ A LRF prescreve nos arts. 48 e 49 que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, dentre outros, a ampla divulgação das prestações de contas e o respectivo parecer prévio, os quais ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.⁹² Como se extrai dos exemplos acima, o ordenamento jurídico brasileiro fornece uma relevante estatura ao ato de prestar contas do Chefe do Executivo.

Então o que de fato seria a prestação anual de contas de Governo? A primeira distinção – entre a emissão do parecer prévio pelos tribunais de contas e o julgamento dos responsáveis por recursos públicos – foi matéria analisada pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de

⁹⁰ BRASIL. Decreto-Lei nº 201 de 27 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0201.htm>. Acesso em: 5 nov. 2017.

⁹¹ Id. Lei nº 8.429 de 2 de junho de 1992. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm>. Acesso em: 4 nov. 2017.

⁹² Id. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

Inconstitucionalidade – ADI nº 849 MT, julgada em 11 de fevereiro de 1999 e publicada em 23 de abril do mesmo ano, de relatoria do então Min. Sepúlveda Pertence. Segue sua ementa.

[...]

É clara a distinção entre a do art. 71, I – de apreciar e emitir Parecer Prévio sobre as contas do Chefe do Poder Executivo, a serem julgadas pelo Legislativo – e a do art. 71, II – de julgar as contas dos demais administradores e responsáveis, entre eles os dos órgãos do Poder Legislativo e do Poder Judiciário. II. A diversidade entre as duas competências, além de manifesta, é tradicional, sempre restrita a competência do Poder Legislativo para o julgamento das contas gerais da responsabilidade do Chefe do Poder Executivo, precedidas de Parecer Prévio do Tribunal de Contas: cuida-se de sistema especial adstrito às contas do Chefe do Governo, que não as presta unicamente como chefe de um dos Poderes, mas como responsável geral pela execução orçamentária.⁹³

Na mesma linha, decidiu o Superior Tribunal de Justiça – STJ no Recurso Ordinário de Mandado de Segurança – ROMS nº 11.060:

[...]

O conteúdo das contas globais prestadas pelo Chefe do Executivo é diverso do conteúdo das contas dos administradores e gestores de recurso público. As primeiras demonstram o retrato da situação das finanças da unidade federativa (União, estados, DF e municípios). Revelam o cumprir do orçamento, dos planos de governo, dos programas governamentais, demonstram os níveis de endividamento, o atender aos limites de gasto mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, educação, gastos com pessoal. Consubstanciam-se, enfim, nos Balanços Gerais prescritos pela Lei 4.320/64. Por isso, é que se submetem ao parecer prévio do Tribunal de Contas e ao julgamento pelo Parlamento (art. 71, 1.º c/c. 49, IX da CF/88).⁹⁴ (g.n.)

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 849 MT. Ministro relator: Sepúlveda Pertence, julgada em 11 fev. 1999, P., 23 abr. 1999. **Diário Eletrônico de Justiça, 1999**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/739843/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-849-mt>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

⁹⁴ Id. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário de Mandado de Segurança nº 11.060 GO. Ministra relatora: Laurita Vaz, julgado em 25 jun. 2002. **Diário Eletrônico de Justiça, 2002**. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3609285/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-11060-go-1999-0069194-6>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

Preleciona Carlos Ayres Britto, ex-presidente do Supremo Tribunal Federal, iluminando a questão, quando esclarece “que os julgamentos legislativos se dão por um critério subjetivo de conveniência e oportunidade, critério esse que é forma discricionária de avaliar fatos e pessoas”.⁹⁵ Outra valiosa contribuição sobre o tema é fornecida por Caldas Furtado quando sugere alguns parâmetros para o exame das contas de Governo feitos pelos tribunais de contas e julgamento exercido pelos vereadores.

*Tratando-se de exame de contas de Governo o que deve ser focalizado não são os atos administrativos vistos isoladamente, mas a conduta do administrador no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas na concepção das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), que foram propostas pelo Poder Executivo e recebidas, avaliadas e aprovadas, com ou sem alterações, pelo Legislativo. Aqui perdem importância as formalidades legais em favor do exame da eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais. Importa a avaliação do desempenho do chefe do Executivo, que se reflete no resultado da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.*⁹⁶ (g.n.)

Nesse dever constitucional, o prefeito não as presta unicamente como chefe de um dos Poderes, mas como responsável geral pela execução orçamentária. Portanto, tais contas devem ser examinadas pelos tribunais de contas com foco na conduta do Chefe do Executivo no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas na concepção do PPA, da LDO e da LOA. O parecer prévio deve avaliar o cumprir do orçamento, dos planos de Governo, dos programas governamentais, dos limites impostos aos níveis de endividamento, aos gastos mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, educação e gastos com pessoal. Consubstanciam-se, enfim, nos balanços gerais, definidos na Lei nº 4.320/64, no exame da execução do orçamento e tudo o

⁹⁵ BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos tribunais de contas. **Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe**, nº 2. Aracaju: 2002.

⁹⁶ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de Governo e contas de gestão. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Ano 35, nº 109. Brasília: 2007, p. 70.

mais a respeito dos grandes controles sobre as finanças e as políticas públicas definidos na Constituição e em outras leis.

3.1 O PARECER PRÉVIO E A LRF

A ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações, que ao longo do tempo aperfeiçoou o regime de disciplina fiscal, tendo como marcos históricos os seguintes eventos: (i) a edição da Lei nº 4.320/64; (ii) a promulgação da LRF e da Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal; (iii) o início do processo de convergência das práticas de contabilidade ao setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade; e (iv) a edição da Lei da Transparência.

No tocante ao controle externo, embora a Constituição Federal de 1988 tenha destacado como primeira competência atribuída aos tribunais de contas a apreciação das contas prestadas anualmente pelos chefes do Executivo (Presidente da República, governadores e prefeitos) mediante parecer prévio, foi a partir da LRF que ele ganhou contornos operacionais para garantir o cumprimento da responsabilidade da gestão fiscal, cujas disposições criam obrigações para União, estados, Distrito Federal, e municípios, e neles compreendidos os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), além dos ministérios públicos e tribunais de contas, por meio de instrumentos como o Anexo de Riscos Fiscais, Anexos de Metas Fiscais, Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal constantes do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF. Outras importantes iniciativas foram o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público elaborado pela STN, que está em sua 7ª edição e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, que representam mais uma conquista; e, nesse contexto, é importante compreender os diferentes aspectos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP.

Quadro 2: Aspectos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público para interpretar as informações contábeis de acordo com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público elaborado em 2017.

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO – PCASP	
ASPECTO ORÇAMENTÁRIO	Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto quanto à sua aprovação quanto à sua execução. Os registros de natureza orçamentária são base para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e dos Balanços Orçamentário e Financeiro, que representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto.
ASPECTO PATRIMONIAL	Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público. Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) visa a contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto.
ASPECTO FISCAL	Compreende a apuração e a evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas. O Relatório de Gestão Fiscal – RGF e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto. As demonstrações contábeis e os relatórios fiscais têm muito em comum. Ambas as estruturas de relatórios estão voltadas para ativos, passivos, receitas e despesas governamentais e informações abrangentes sobre os fluxos de caixa. Há uma considerável sobreposição entre as duas estruturas que sustentam essas informações.

Fonte: BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 7. ed. 2017, p. 21. **Portal do Ministério da Fazenda.** Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7ª%20edição+Versão+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 7 abr. 2017.

Elaboração: próprio autor.

Como se pode compreender, esse esforço normativo visa a consolidação do regime fiscal responsável que fixa limites para o endividamento público e estabelece condições para o aumento de gastos com as despesas continuadas, despesas com pessoal, de seguridade social, dentre outras, de forma a assegurar o equilíbrio intertemporal das contas públicas.

Evitar *deficits* recorrentes e imoderados é fundamental para a construção de trajetórias sustentáveis das contas públicas.

3.2 O PARECER PRÉVIO E A ACCOUNTABILITY

Como se extrai do texto, o Brasil tem evoluído para convergir às melhores práticas e aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, mas indagações surgem em meio ao emaranhado de regras que a mente humana é capaz de criar e recriar: como o cidadão comum pode interpretar esse amontoado de dados? É possível aproximar uma linguagem tão densamente técnica da compreensão das pessoas não especialistas? O PLRF, cujas finalidades e os princípios fundamentais estavam dispostos no Capítulo I, artigo 5º, já buscava responder a tais questões. No art. 6º, que detalhava quais princípios fundamentais deveriam ser cumpridos, dois se destacavam nesse tema: “[...] f) transparência na elaboração e na divulgação dos documentos orçamentários e contábeis em linguagem simples e objetiva; e g) amplo acesso da sociedade a informações sobre as contas públicas”.⁹⁷ Portanto, transparência na elaboração e na divulgação dos documentos orçamentários e contábeis com linguagem simples e objetiva já era preocupação central do legislador. Aqui ganha relevo a *accountability*, termo de difícil tradução para a língua portuguesa. Costa *et al.*, ao conceituarem contas de Governo, posicionam a palavra de forma destacada:

contas de Governo são o resultado de um complexo, sistemático e verdadeiro processo de auditoria integrada e sistêmica que visa à *accountability* e à governança das ações governamentais em determinado exercício.⁹⁸

⁹⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

⁹⁸ COSTA, Cláudio André Abreu et al. Contas de Governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília: ano 43, nº 121, 2011, p. 20.

Então o que seria *accountability*? Mark Bovens, Professor de *Public Administration da Utrecht University School of Governance* e membro do *Dutch Scientific Council for Government Policy*, lembra que, historicamente, o conceito de *accountability* esteve intimamente relacionado com a contabilidade.⁹⁹ As raízes do conceito contemporâneo vêm do reinado de Willian I, nas décadas após a conquista normanda de 1066 da Inglaterra. Em 1085, William exigiu que todos os detentores de propriedade em seu reino fizessem uma contagem do que possuíam. Essas possessões foram avaliadas e listadas por agentes reais nos chamados *Domesday Books*. No início do século XII, isso se transformou em uma realza administrativa altamente concentrada que foi governada por uma auditoria centralizada e de uma contabilidade semestral.

Hoje em dia, a *prestação de contas* não se refere mais aos soberanos que responsabilizam os seus súditos, pois são as próprias autoridades que prestam conta aos seus cidadãos.¹⁰⁰ Sendo assim, *accountability* tornou-se um daqueles conceitos dourados, cada vez mais utilizado no discurso político porque transmite uma imagem de transparência e confiabilidade, todavia seus poderes evocativos a tornam demasiadamente evasiva. No discurso contemporâneo político e acadêmico, a *accountability* geralmente serve como um guarda-chuva conceitual que cobre vários significados distintos.¹⁰¹ Na tentativa de dar uma descrição mais concisa da *accountability*, Pollitt sugere ser ela “a obrigação do responsável pelos negócios públicos de explicar e

⁹⁹ BOVENS, Mark. **The Oxford Handbook of Public Management**. New York: Oxford University Press, 2005, p. 182.

¹⁰⁰ LYNN JR., Ewan Ferlie Laurence; POLLITT, Christopher (org). **Public Management**. OxfordUniversity Press. 2005, p. 183-184. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=_0epYa1LF8MC&oi=fnd&pg=PA182&dq=accountability+concept+&ots=yjzXujo_Bk&sig=dZbpk_STyjJn2nw658dQuTCJ8Ak#v=onepage&q=accountability%20concept&f=false>. Acesso em; 15 abr. 2017.

¹⁰¹ BOVENS, Mark. **Public accountability: a framework for the analysis and assessment of accountability arrangements in the public domain**. Utrecht School of Governance Utrecht University. The Netherlands. 2005.

justificar sua conduta”,¹⁰² ou seja, prestar contas. Isso, conseqüentemente, implicaria a existência de um titular das contas públicas ou responsável, um sistema de auditorias e um tribunal,¹⁰³ cujo julgamento requereria a imposição de sanções aos responsáveis em casos de malversação do dinheiro público. Segundo Francis Fukuyama, com a evolução do setor público encurtaram-se os caminhos para a responsabilização e os melhores métodos de monitoramento e prestação de contas.¹⁰⁴ A importância da *accountability* se impõe na medida em que possibilita

meios democráticos de monitorar e controlar a conduta dos governantes, por prevenir concentrações de poder e por aumentar a capacidade de aprendizado e a efetividade da Administração Pública.¹⁰⁵

No entender de Andreas Schedler, Ph.D pela *University of Vienna* e professor de *Political Science at the Center for Economic Teaching and Research/Mexico City*, para que cada um desses valores atinja a plenitude, a *accountability* deve exigir dos negócios públicos transparência, prestação de contas e responsabilização.¹⁰⁶ Para o autor, tal conceito abrange três maneiras diferentes de prevenir e corrigir o abuso do poder político, as quais implicam submeter ao detentor do poder à ameaça de sanções, obrigando-o a exercer a

¹⁰² BOVENS, Mark. **The quest for responsibility**: accountability and citizenship in complex organisations. Cambridge: Cambridge University Press. 1998, p. 26.

¹⁰³ POLLITT, Christopher. **The essential public manager**. London: Open University Press/McGraw-Hill. 2003, p. 83.

¹⁰⁴ FUKUYAMA, Francis. **What is governance?** Center for Global Development. Working Paper 314. Washington, 2013, p. 2. Disponível em: <<http://www.cgdev.org/content/publications/detail/1426906>>. Acesso em: 16 abr. 2017.

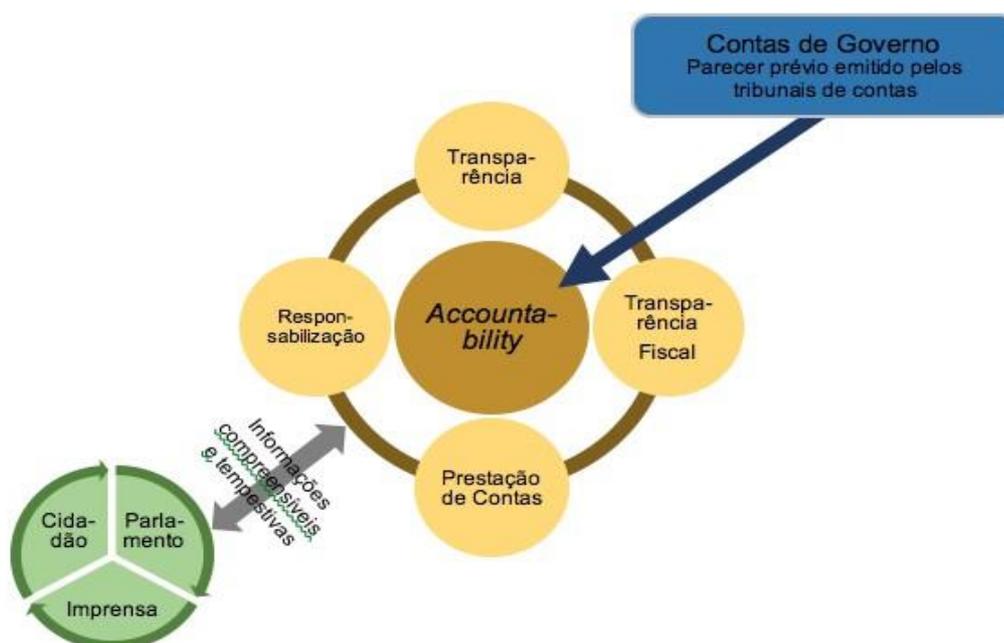
¹⁰⁵ BOVENS, Mark, 2006 apud ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro, 2013, p. 905. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9638>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

¹⁰⁶ SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry Jay; PLATTNER, Marc F. (Ed.). **The self-restraining state**: power and accountability in new democracies. London: Lynne Rienner Publishers, 1999, p. 14.

transparência e forçando-o a justificar seus atos.¹⁰⁷ Os três aspectos transformam-se num conjunto de tarefas multifacetadas que lidam com uma variedade considerável de potenciais abusos de poder.

Diante da variedade apresentada pela literatura quanto ao tema, o conceito de *accountability* como exigência de transparência, para efeitos de emissão de parecer prévio pelos tribunais de contas sobre contas de Governo, nesta dissertação, assentar-se-á sobre quatro pilares: (i) transparência, como medida anticorrupção; (ii) transparência fiscal, como instrumento para chamar a atenção dos cidadãos sobre o processo orçamentário; (iii) prestação de contas, como forma de acesso dos cidadãos às decisões tomadas pelos gestores públicos; e (iv) responsabilização, como processo de fortalecimento da democracia ao alcançar aqueles que no poder, por seus atos e/ou omissões, atuaram contrariamente às normas jurídicas e ao interesse público.

Figura 3: Visão geral da *accountability* nos pareceres prévios (elaborada em 2017).



Fonte e elaboração: próprio autor.

¹⁰⁷ SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry Jay; PLATTNER, Marc F. (Ed.). **The self-restraining state: power and accountability in new democracies**. London: Lynne Rienner Publishers, 1999, p. 14.

Como dito anteriormente, parecer prévio sobre contas de Governo é resultado de um complexo, sistemático e verdadeiro processo de auditoria integrada e sistêmica que visa à *accountability*. Esta, por sua vez, deve alicerçar-se nos pilares da transparência no sentido *lato*, cuja prestação de contas e responsabilização fornecerão ao Parlamento (Câmaras Municipais) relatórios tempestivos e completos para o julgamento político previsto na Constituição Federal, bem como informações compreensíveis capazes de despertar a participação do cidadão e da imprensa.

3.3 A TRANSPARÊNCIA FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA CHAMAR A ATENÇÃO DOS CIDADÃOS SOBRE O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Robson Zuccolotto, Professor Doutor do Departamento de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Viçosa, e Teixeira Marco Antônio Carvalho, Professor Doutor do Departamento de Gestão Pública da Fundação Getúlio Vargas, destacam que, embora o termo *transparência fiscal* seja recente, nas últimas décadas parece se tornado onipresente, cada vez mais encontrado na literatura acadêmica.¹⁰⁸ O significado de transparência de forma ampla ainda permanece fluido, possuindo variações entre diferentes áreas do conhecimento, notadamente na Ciência Política e na Administração Pública. No que se refere à transparência fiscal, porém, há um forte consenso sobre o seu sentido,¹⁰⁹ e os autores apresentam uma definição de autoria de Kopits e Craig comumente citada nos estudos sobre o tema:

¹⁰⁸ ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. **As causas da transparência fiscal**: evidências nos estados brasileiros. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, v. 25, nº 66, p. 242-254, set./out./nov./dez. 2014.

¹⁰⁹ PETRIE, M. 2012 apud WHENER, Joachim; RENZIO, de Paolo. **Citizens, legislators and executive disclosure**: the political determinants of fiscal transparency. London: Elsevier, 2013, p. 97.

transparência fiscal é definida [...] como o acesso do público à estrutura e às funções governamentais, aos seus planos de política fiscal, às suas contas públicas e de suas projeções. Trata-se de pronto acesso às informações das atividades governamentais de modo confiável, abrangente, oportuna, compreensiva e compreensível [...] de modo que o eleitorado e o mercado possam avaliar a situação financeira dos governos, bem como os custos e benefícios reais de suas atividades, incluindo as implicações sociais e econômicas no presente e no futuro.¹¹⁰

Nesse cenário, importantes iniciativas buscaram tornar mais aplicável o conceito de transparência fiscal em diversos países, nas quais merecem destaque os guias *Best Practices for Budget Transparency* e *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*. De acordo com o Guia da OCDE, o orçamento é um dos documentos mais importantes de política dos governos, no qual os objetivos são implementados em termos concretos, e a transparência, nesse contexto, é definida como a divulgação completa de todas as informações fiscais de maneira oportuna e sistemática.¹¹¹

Outra valiosa contribuição é o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional – FMI. Ele é parte do esforço mundial que reflete um nítido consenso de que a transparência fiscal é um dos componentes da boa governança. O Código está dividido em quatro pilares: (i) definição clara de funções e responsabilidades que abrange duas práticas básicas sobre a distinção clara entre as atividades governamentais e as comerciais e sobre um quadro jurídico claro para a administração financeira pública; (ii) abertura dos processos orçamentários que envolvem práticas básicas de transparência na elaboração, no monitoramento e na execução do orçamento; (iii) acesso público à informação que enfatiza a importância de publicar informações fiscais completas; e (iv) garantias de integridades que tratam da qualidade dos dados fiscais e da necessidade de escrutínio

¹¹⁰ KOPITS, George; CRAIG, Jon (1998, p. 1) apud ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. **As causas da transparência fiscal**: evidências nos estados brasileiros. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, v. 25, nº 66, p. 242-254, set./out./nov./dez. 2014.

¹¹¹ ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Best practices for budget transparency**. OECD Journal on Budgeting, 1(3), 7-14, 2002.

independente das informações fiscais.¹¹² Apesar da avaliação sistemática, da mensuração e da divulgação fiscal serem um fenômeno relativamente recente, estudos empíricos comprovam que a transparência fiscal maximiza o desempenho fiscal, diminui a corrupção e limita a contabilidade criativa.¹¹³

3.4 A PRESTAÇÃO DE CONTAS COMO FORMA DE ACESSO DOS CIDADÃOS ÀS DECISÕES TOMADAS PELOS GESTORES PÚBLICOS

A *accountability* é algo amplo que engloba os direitos humanos, as liberdades econômicas e civis, a liberdade de imprensa, a democracia aberta e inclusiva, o processo legislativo representativo, as relações intergovernamentais entre o Executivo e o Legislativo, as redes de políticas e da opinião pública.¹¹⁴

No artigo *Information Rights: Citizenship in the information society*, Mark Bovens defende que aos direitos civis, políticos e sociais, conquistados nos séculos XVII e XVIII, XIX e XX, respectivamente, devem acrescer-se o direito à informação. Segundo ele, a cidadania democrática baseia-se ao acesso constitucionalmente garantido às informações públicas, sendo insuficiente apenas o direito ao voto quando as decisões governamentais não são apropriadamente acessíveis ao cidadão.¹¹⁵ Portanto, os documentos públicos devem estar disponíveis sem barreiras físicas e financeiras, por meio de ferramentas nas quais os próprios cidadãos decidam qual informação é

¹¹² INTERNATIONAL MONETARY FUND (FMI). **Manual on fiscal transparency/fiscal affairs**. Washington, D.C., 2007, rev. ed., p. 107.

¹¹³ ALT, James; LASSEN, David Dreyer; WEHNER, Joachim, 2012 apud WHENER, Joachim; RENZIO, de Paolo. **Citizens, legislators and executive disclosure: the political determinants of fiscal transparency**. London: Elsevier, 2013, p. 96.

¹¹⁴ VILLANUEVA, Luiz Aguilar. **Public governance for results: a conceptual and operational framework**. Committee of Experts on Public Administration. Economic and Social Council. United Nations, New York: 2011, p. 8, 11.

¹¹⁵ BOVENS, Mark. Information rights: citizenship in the information society. **Journal of Political Philosophy**, v. 10, nº3, 2002, p. 317-341.

considerada relevante e como formatá-la, de modo que esse livre exercício dê impulso ao processo de responsabilização e ao controle democráticos. Para isso, faz-se necessário que a prestação de contas seja feita em formatos reduzidos, elaboradas com linguagem comum, acessíveis em vários locais e disponibilizadas com periodicidade curta e regular.¹¹⁶ Assim sendo, a prestação de contas e a responsabilização tornaram-se questões onipresentes na Administração Pública, não sendo um exagero dizer que hoje em dia muito do trabalho diário de gestores públicos consiste em gerenciar processos de prestação de contas, inclusive em novos formatos como o surgimento de fóruns de prestação de contas de grupos organizados de cidadãos que exigem ser tratados como partes interessadas e relevantes.¹¹⁷ Nessa direção, Cruz *et al.* reforçam tal desafio quando defendem que

o pesquisador, o jornalista, o professor e, inclusive, o escritor não podem deixar de perseguir um resultado gradual e evolutivo para romper com a elitização do conhecimento acerca do comportamento das finanças públicas no Brasil.¹¹⁸

É óbvio que o cidadão precisa de informação compreensível e tempestiva para emitir com clareza, capacidade e equilíbrio um juízo qualificado que faz da atividade política da cidade onde mora, por exemplo. Por isso, o parecer prévio é um dos mais importantes instrumentos de promoção de *accountability* governamental e, conseqüentemente, constitui um dos maiores desafios para a atuação do Controle Externo.¹¹⁹

¹¹⁶ BOVENS, Mark. Information rights: citizenship in the information society. **Journal of Political Philosophy**, v. 10, nº3, 2002, p. 317-341.

¹¹⁷ Id. **The concept of public accountability**. The Oxford handbook of public management, 2005, p. 203.

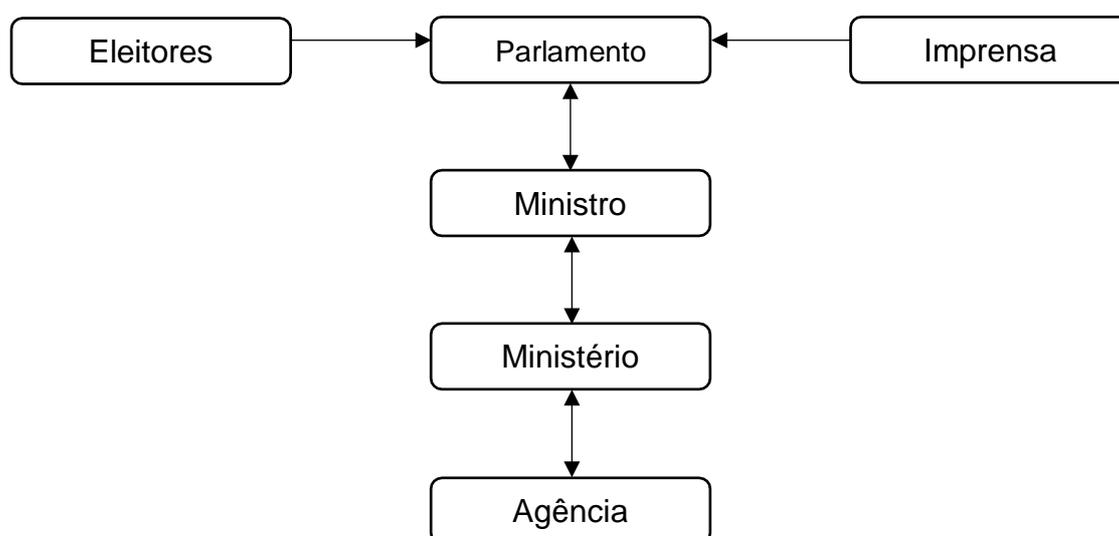
¹¹⁸ CRUZ, Flávio da et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 4.

¹¹⁹ COSTA, Cláudio André Abreu et al. Contas de Governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília: ano 43, nº 121, 2011, p. 25.

3.5 RESPONSABILIZAÇÃO COMO MÉTODO DE FORTALECIMENTO DA DEMOCRACIA

Na maioria das democracias, o modelo dominante de responsabilização tem sido de natureza vertical. Os gestores públicos são responsabilizados apenas por seus superiores diretos na cadeia de comando. Somente o ápice da pirâmide organizacional é responsável pela organização perante o Parlamento.

Figura 4: *Accountability* vertical. Modelo predominante nos países cujos sistemas de controle são de origem anglo-saxão atualmente.



Fonte e elaboração: BOVENS, Mark. **The Oxford Handbook of Public Management.** New York: Oxford University Press, 2005, p. 199.

Em contrapartida, ao longo das últimas décadas, esse sistema de relações hierárquicas de responsabilização tem dado lentamente lugar a um modelo mais diversificado e pluralista.¹²⁰ No sentido estrito, Mark Bovens define *accountability* como sendo o gestor público que tem a obrigação de explicar e justificar sua conduta, bem como sofrer as consequências de suas decisões perante a um fórum, que pode ser, dentre outros, um Tribunal de

¹²⁰ BOVENS, Mark. **The concept of public accountability.** The Oxford handbook of public management, 2005, p. 196.

Contas, o Parlamento ou uma Auditoria Geral,¹²¹ todavia é importante ressaltar que o destinatário final da prestação de contas deve ser o cidadão, que julga a conduta dos governos e indica o seu descontentamento, por exemplo, ao votar em outros representantes políticos. Assim, os mecanismos de responsabilização social mostram-se essenciais para o processo democrático, porque proporciona aos eleitores a informação necessária para julgar com propriedade e eficácia a conduta de um governante.¹²² No Brasil, todavia, é preciso tomar cuidado para que a responsabilização não se torne um fim em si mesma. Ela deve se restringir ao *status* de consequência – apenas isso. Nesse sentido, no tocante ao parecer prévio, Weder de Oliveira é bastante enfático:

o que menos interessa nesse processo na perspectiva funcional da Constituição é a busca por um juízo qualificativo de aprovação ou reprovação (não preciso na legislação primária). Na verdade, a expectativa por esse mal compreendido juízo tem trazido enormes prejuízos à compreensão e funcionalidade desse instrumento de *accountability*.¹²³

Assim, o parecer prévio como instrumento de *accountability* por excelência não pode se transformar numa ferramenta diminuta, aquela que tradicionalmente é usada para identificar irregularidades e possibilitar a penalização de quem as cometeu, cuja preocupação central e equivocada é a responsabilização de prefeitos e governadores, ao passo que estratégico seria o fornecimento a tempo e a modo das explicações à sociedade da situação das contas públicas e dos programas governamentais.

¹²¹ BOVENS, Mark. **Two concepts of accountability**: accountability as a virtue and as mechanism. *West European Politics*, v. 33, nº5, 2010, p. 955.

¹²² PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan C.; MANIN, Bernard (1999) apud BOVENS, Mark. **Two concepts of accountability**: accountability as a virtue and as mechanism. *West European Politics*, v. 33, nº5, 2010, p. 962.

¹²³ LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista. **Contas Governamentais e Responsabilidade Fiscal**. Desafios para o Controle Externo. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 57.

4 UMA AVALIAÇÃO DOS PARECERES PRÉVIOS EMITIDOS PELO TCE/ES ENTRE 2009 E 2015

O art. 29 da Constituição do Estado do Espírito Santo, de 5 de outubro de 1989, dispõe que a fiscalização financeira e orçamentária do município será exercida pela Câmara Municipal mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.¹²⁴ Já o art. 71,II, estabelece que o controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa ou da Câmara Municipal, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do estado, ao qual compete emitir parecer prévio sobre as contas dos Prefeitos, em até vinte e quatro meses, a contar do seu recebimento.¹²⁵ O art. 1º,III, da Lei Complementar Estadual 621, de 8 de março de 2012 (Lei Orgânica), determina que ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, órgão de controle externo do estado e dos municípios, compete apreciar as contas prestadas anualmente pelos prefeitos, com a emissão de parecer prévio no prazo de até vinte e quatro meses a contar do seu recebimento.¹²⁶ O Capítulo II, da Resolução nº 261, de 4 de junho de 2013 (Regimento Interno do TCE/ES), versa sobre a apreciação das contas de prefeito. O Tribunal apreciará as contas prestadas anualmente pelos prefeitos, mediante parecer prévio no prazo de até vinte e quatro meses, que consistirá em apreciação geral e fundamentada da gestão orçamentária, patrimonial, financeira e fiscal

¹²⁴ BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Constituição do Estado do Espírito Santo. 5 out. 1989. **Portal do Tribunal de Contas**. Espírito Santo, 1989. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/CES-1-1.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

¹²⁵ Id. Constituição do Estado do Espírito Santo. 5 out. 1989. **Portal do Tribunal de Contas**. Espírito Santo, 1989. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/CES-1-1.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

¹²⁶ Id. Lei Complementar nº 621 de 8 de março de 2012. **Portal do Tribunal de Contas**. Espírito Santo, 2012. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/LC621_2012-Atualizada-3-1.pdf>. Acesso em: 3 nov. 2017.

havida no exercício, em especial quanto ao que estabelece a Lei Orçamentária Anual.¹²⁷

Logo, a emissão do parecer prévio sobre as contas de Governo poderá ser pela: aprovação das contas; aprovação das contas com ressalva, quando ficar caracterizada impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal, da qual não resulte dano ao erário, sendo que eventuais determinações serão objeto de monitoramento pelo Tribunal; ou pela rejeição das contas, quando comprovada grave infração à norma constitucional, legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

Sabe-se que a composição das contas consiste no Balanço Geral do Município e nos demais documentos e informações exigidos na Instrução Normativa TC 40, de 8 de novembro de 2016, que regulamenta a remessa ao TCE/ES por meio da *internet*, dos dados da prestação de contas anual das entidades municipais da Administração Direta e Indireta regidas pela Lei nº 4.320/64. Tal normativo, denominado de Controle Informatizado de Dados do Espírito Santo – CidadES, diz respeito ao sistema de remessa, por meio da *internet*, e processamento dos dados referentes às prestações de contas anuais e informações adicionais dos jurisdicionados. Os prefeitos são obrigados a enviar os dados referentes às prestações de contas anuais e informações adicionais previstos na IN TC 40/ 2016.

¹²⁷ BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Resolução nº 261 de 4 de junho de 2013. **Portal do Tribunal de Contas**. Espírito Santo, 2013. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/07/261-2013.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

Quadro 3: Os prefeitos são obrigados a enviar os dados referentes às prestações de contas anuais e informações adicionais previstos na Instrução Normativa do Tribunal de Contas nº 40/2016 ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo anualmente.

Resumo dos dados do Anexo I	
Lei 4.320/1964	<p>Balanço Orçamentário (art. 101, Anexo 12) Balanço Financeiro (art. 101, Anexo 13) Balanço Patrimonial (art. 101, Anexo 14) Demonstração de Variações Patrimoniais DVP (art. 101, Anexo 15) Demonstrativo da Dívida Fundada (art. 101, Anexo 16) Demonstrativo da Dívida Flutuante (art. 101, Anexo 17) Relatório de longo prazo</p>
LRF – RREO, MDF	<p>Demonstrativo da Receita Corrente Líquida (Anexo 3) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias (Anexo 4) Demonstrativo do Resultado Nominal (Anexo 5) Demonstrativo do Resultado Primário (Anexo 6) Demonstrativo dos Restos a Pagar (Anexo 7) Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE (Anexo 8) Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital (Anexo 9) Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência (Anexo 10) Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos (Anexo 11) Demonstrativos das Receitas e Despesas Saúde (Anexo 12) Demonstrativo das PPPs (Anexo 13)</p>
LRF – RGF, MDF	<p>Demonstrativo da Despesa com Pessoal (Anexo 1) Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (Anexo 2) Demonstrativo de Garantias e Contragarantias de Valores (Anexo 3) Demonstrativo de Operações de Crédito (Anexo 4) Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e Restos a Pagar (Anexo 5)</p>
MCASP	<p>Demonstrativo dos Fluxos de Caixa (Parte V) Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido (Parte V)</p>

Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Instrução Normativa nº40 de 8 de novembro de 2016. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo, 2016. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/040-2016-Regulamenta-Presta%C3%A7%C3%A3o-Contas-Internet-Altera-IN-34-2015-1.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

Elaboração: próprio autor.

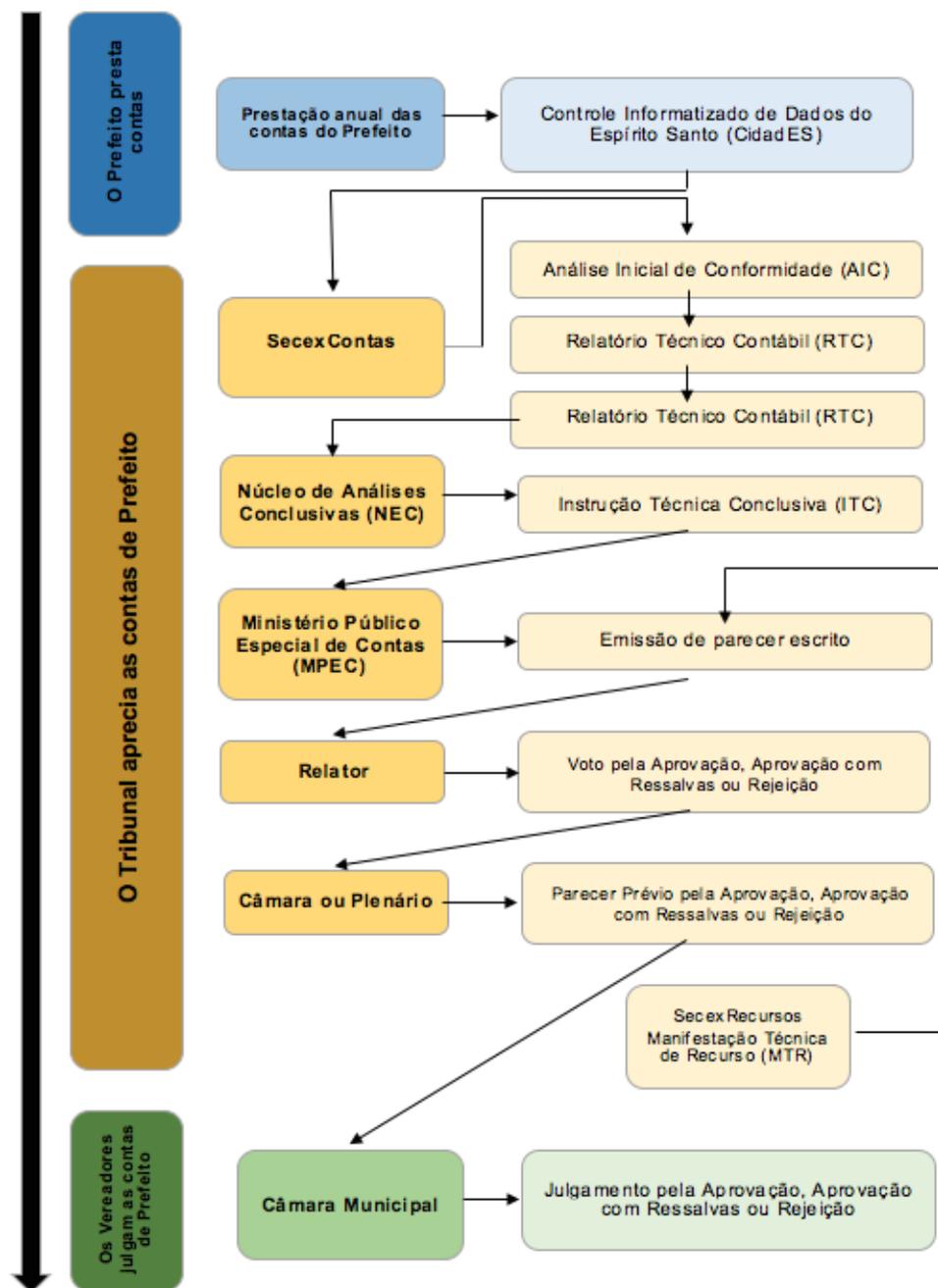
Frisa-se que o Anexo I da IN 40/2016 refere-se às contas de prefeito, cujo relatório de gestão deve abordar aspectos de natureza orçamentária, financeira, fiscal, operacional e patrimonial, organizado de forma que permita uma visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão do

município durante o exercício financeiro a que se refere a prestação de contas, em relação às diretrizes orçamentárias estabelecidas para aquele exercício e à legislação em vigor. Além disso, esse Anexo estabelece como obrigação dos prefeitos a remessa de dados exigidos pelas leis nº 4.320/1964 e LRF, e pelos manuais MDF¹²⁸ e MCASP.¹²⁹ Alicerçado nos dados acima, o parecer prévio sobre as contas municipais será desenvolvido com base em instrução técnica elaborada pela unidade competente e de acordo com o art. 55 da LC nº 621/2012, e são etapas do processo a instrução técnica, o parecer do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, a apreciação e os eventuais recursos. Demonstrar-se-á, na Figura 5, as contas encaminhadas pelo prefeito até noventa dias após o encerramento do exercício, e que o Tribunal deve apreciá-las, mediante parecer prévio, no prazo de até 24 meses.

¹²⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais, 7. ed. 2017. **Portal do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/542015/MDF_7_edicao_05_04_17_vers_ao_02_12_16.pdf/7a4bf97c-0db9-48c4-bb0e-41d9f6bedf55>. Acesso em: 7 abr. 2017.

¹²⁹ Id. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 7. ed. 2017, p. 21. **Portal do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7ª%20edição+Versão+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 7 abr. 2017.

Figura 5: O fluxo predominante entre a prestação de contas e a emissão do parecer prévio no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo anualmente elaborado.



Fontes: BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Lei Complementar nº621 de 8 de março de 2012. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo, 2012. https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/08/621_2012.pdf. Acesso em: 9 nov. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Resolução nº261 de 4 de junho de 2013. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo, 2013. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/07/261-2013.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

Elaboração: próprio autor.

Ressalta-se que a Secretaria de Controle Externo de Contas – SecexContas é responsável pela execução das atividades operacionais de acompanhamento e fiscalização da gestão fiscal dos municípios, cuja finalidade principal é subsidiar a análise das contas prestadas anualmente pelos prefeitos municipais. Para isso ela faz a Análise Inicial de Conformidade – AIC, elabora o Relatório Técnico Contábil – RTC e a Instrução Técnica Inicial – ITI; esta última apontando os indícios de irregularidades caso ocorram, momento em que o relator determinará a citação do prefeito, ou do seu antecessor, para que se manifeste no prazo improrrogável de até 30 dias. Após as justificativas do prefeito, a SecexContas prepara o RTC e encaminha-o para o Núcleo de Estudos Técnicos e Análises Conclusivas – NEC para a fase final da instrução processual, na qual constitui formalidade essencial, além do exame da unidade competente, a elaboração da instrução técnica conclusiva, que conterà, necessariamente: a narrativa dos fatos; os indícios de irregularidades, se existentes, apontados no relatório e na instrução técnica inicial; a análise devidamente fundamentada, com o exame das questões de fato e de direito e a conclusão, com a proposta de encaminhamento (art. 319 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – RITCE/ES). Apenas considera-se terminada a etapa de instrução do processo no momento em que a unidade técnica emitir a instrução técnica conclusiva (art. 321 do RITCE/ES).

Encerrada essa fase, os autos são remetidos ao Ministério Público junto ao Tribunal para emissão de parecer escrito (art. 303 do RITCE/ES), pois compete aos Procuradores Especiais de Contas, além de outras atribuições, emitir parecer escrito em todos os processos sujeitos à apreciação do Tribunal com exceção dos processos administrativos internos (art. 3º, II da LC nº 451/2008). Após a oitiva do Ministério Público junto ao Tribunal, o relator elabora o relatório, enviando o processo à secretaria do colegiado para inclusão em pauta (art. 304 do RITCE/ES), e o Colegiado (Plenário ou Câmaras) emite o parecer prévio, concluindo pela aprovação, aprovação com ressalvas ou rejeição. Dessa decisão caberá recurso, e o parecer prévio, o relatório, o voto do relator e os dos demais Conselheiros que o apresentaram por escrito, o parecer do Ministério Público junto ao Tribunal e as peças de

instrução serão encaminhados à Câmara Municipal e ao Prefeito após a apreciação do recurso de reconsideração interposto, do vencimento do prazo recursal, da renúncia ou da desistência pela parte interessada (art. 129 do RITCE/ES).

Dessa forma, o parecer prévio emitido pelo TCE/ES sobre as contas que o prefeito deve, anualmente, prestar, somente deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal. As contas do município ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição do contribuinte, para exame e apreciação, podendo qualquer cidadão, nos termos da lei, questionar-lhes a legitimidade (art. 20, §§ 1º e 2º da Constituição do Estado do Espírito Santo – CE/ES).

4.1 A TEMPESTIVIDADE DOS PARECERES PRÉVIOS

O Espírito Santo possui 78 municípios e, entre 2009 e 2015, o TCE/ES apreciou 369 contas de Governos com emissão de pareceres prévios e, como dito acima, tanto a Constituição do Estado do Espírito Santo quanto a Lei Orgânica determinam que é competência da Corte de Contas apreciar com a emissão de parecer prévio no prazo de até vinte e quatro meses a contar do seu recebimento as contas prestadas anualmente pelos prefeitos, que as encaminham até noventa dias após o encerramento do exercício. Entretanto, conforme se observa nos dados da Tabela, 35,50% dos pareceres prévios não atenderam ao prazo estabelecido na CE/ES.

Tabela 4: Demonstração de quantitativo e percentual de pareceres prévios apreciados, quanto aos prazos constitucionais, no estado do Espírito Santo, entre 2009 e 2015.

Total de Pareceres Prévios apreciados	Total de Pareceres Prévios apreciados que cumpriram o prazo constitucional	Total de Pareceres Prévios apreciados que não cumpriram o prazo constitucional
369	238	131
100%	64,50%	35,50%

Fonte: Dados extraídos dos pareceres prévios do TCE/ES.

Elaboração: próprio autor.

Vale destacar que tanto a média quanto a mediana estão com margem segura em relação ao prazo constitucional, visto que o limite máximo seria de 720 dias. Mesmo os pareceres prévios pela rejeição das contas que, via de regra, demandam mais tempo para a apreciação em função da abertura de prazo para a defesa do prefeito conforme explicação constante da Figura 6, estão abaixo do limite de 24 meses.

Tabela 5: Demonstrativo de média e mediana verificadas nos pareceres prévios, no estado do Espírito Santo, apreciados entre 2009 e 2015.

Prazos observados na emissão dos Pareceres Prévios	Quantidade de dias para a emissão dos Pareceres Prévios pela Aprovação	Quantidade de dias para a emissão dos Pareceres Prévios pela Aprovação com Ressalvas	Quantidade de dias para a emissão dos Pareceres Prévios pela Rejeição
Mediana	617	620	665
Média	653	662	667

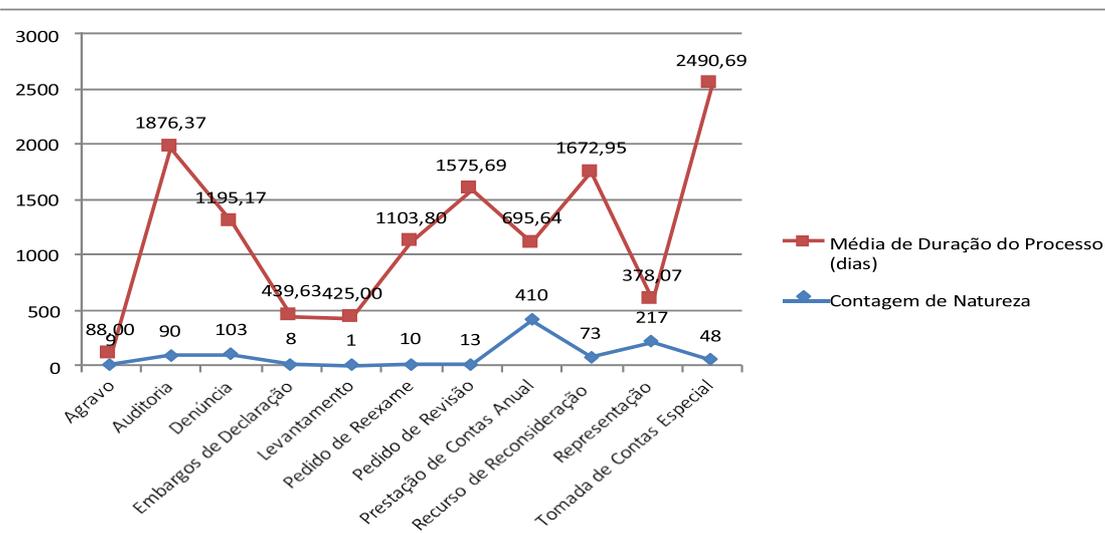
Fonte: Dados extraídos dos pareceres prévios do TCE/ES.

Elaboração: próprio autor.

De toda sorte, o auditor de controle externo Lucas Gil Carneiro Salim elaborou um trabalho no Núcleo de Jurisprudência e Súmula envolvendo os prazos de 982 decisões do TCE/ES envolvendo agravo, auditoria, denúncia, embargos de declaração, levantamentos, pedido de reexame, pedido de revisão, prestação de contas anual, recurso de reconsideração, representação e tomada de contas especial. Ganha destaque negativo a média de 2.490,69 dias necessária para o julgamento de uma tomada de contas especial. A média

verificada nas prestações anuais de contas aproxima-se dos valores encontrados nesse trabalho.

Gráfico 8: Média de duração do julgamento dos processos, por natureza, em dias, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo em 2014.



Fonte e elaboração: Lucas Gil Carneiro Salim.

Como bem retratou a pesquisa acima, havia a necessidade de uma atuação que visasse a reversão desse quadro indesejável, e o TCE/ES aprovou a Resolução TC 300, de 29 de novembro de 2016, estabelecendo prazos para apreciação e julgamento dos processos e das metas de redução de estoque processual, em resposta (i) à realidade verificada de atrasos nos julgamentos, (ii) ao diagnóstico do Tribunal no Marco de Medição de Desempenho – Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (MMD-TC QATC) realizado pela Atricon, que indicou a existência de oportunidades para o desenvolvimento de melhorias quanto à tempestividade na apreciação e no julgamento dos processos de controle externo e ao (iii) objetivo estabelecido no Planejamento Estratégico 2016-2020 (Objetivo 2, item 1) do TCE/ES de *exercer o controle externo com excelência e celeridade*, de forma a cumprir tempestivamente as metas de apreciação e julgamento dos processos.

Sobre o tema, Oliveira, ao debater uma nova perspectiva dos pareceres prévios sobre as contas do Presidente de República, é taxativo que esse instrumento “tem sido um ritual de mínima relevância política, tardiamente

finalizado e de nenhuma consequência prática”.¹³⁰ Dentre outros temas, o autor sugere, “que resultados eficientes dependem de uma apreciação tempestiva do parecer prévio, quando muito, no começo do exercício seguinte”.¹³¹

Em busca de atender aos princípios supremacia do interesse público, segurança jurídica, devido processo legal, duração razoável do processo, eficiência, celeridade, economicidade, efetividade do controle e legalidade, a Resolução nº 300/2016 estabeleceu prazos às unidades responsáveis por movimentação, instrução, análise, apreciação e julgamento dos processos de controle externo, inclusive ao Ministério Público de Contas, aos Gabinetes dos membros e à Secretaria-Geral das Sessões. Em relação aos processos atuados a partir do ano de 2017, o Tribunal deverá observar a racionalização quando da geração de novos processos, instituindo sistemática de planejamento das ações de controle externo com fundamento nos princípios eficiência, eficácia e efetividade, matriz de risco, relevância e materialidade, bem como na avaliação do custo-benefício do controle nos processos de fiscalização, exceto quanto aos atos sujeitos a registro e aos processos de denúncia e representação. Quanto ao estoque processual, os processos atuados até 31 de dezembro do ano de 2016 e ainda pendentes de deliberação deverão cumprir o percentual anual de apreciação e julgamento para a redução e eliminação do estoque inventariado, na seguinte proporção: 25% em 2017; 50% em 2018; 75% em 2019; e 100% em 2020.

4.2 ÍNDICE DE CONVERGÊNCIA ENTRE AS INSTRUÇÕES TÉCNICAS CONCLUSIVAS E OS PARECERES PRÉVIOS DO TCE/ES

O Núcleo de Estudos Técnicos e Análises Conclusivas, na fase final da instrução processual da prestação de contas anual, elabora a instrução técnica

¹³⁰ LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista. **Contas Governamentais e Responsabilidade Fiscal**. Desafios para o Controle Externo. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 58.

¹³¹ LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista. *Ibid.*, loc. cit..

conclusiva, que contém a análise devidamente fundamentada com a proposta de encaminhamento. Essa é a participação derradeira dos auditores de controle externo, dos servidores efetivos aprovados em concurso público, na primeira decisão de mérito. Após essa fase, o processo recebe o parecer do Ministério Público Especial de Contas – MPEC, o voto do conselheiro relator e, por fim, a apreciação nas sessões de julgamento dos Colegiados (Câmara ou Plenário). O Plenário do Tribunal é composto por 7 conselheiros, dos quais 4 são escolhidos livremente pela Assembleia Legislativa do estado; e 3, pelo Governador – sendo 1 de livre indicação, 1 da carreira dos conselheiros substitutos e 1 representante dos procuradores especiais de contas. Intitulado Programa de Modernização do sistema de Controle Externo dos Estados e do Distrito Federal – PROMOEX, projeto desenvolvido pelo Ministério do Planejamento, realizou um amplo diagnóstico dos tribunais de contas subnacionais:

a maior parte das respostas apontou esse problema como o mais grave na caracterização dos TCs subnacionais. A politização indesejável da instituição acometeria suas diversas dimensões, conformando-lhe imagem externa bastante negativa: *o processo de escolha dos conselheiros, decisões políticas contrariando aspectos técnicos, ingerência externa no funcionamento do TC, ações políticas de perseguição a adversários e omissões graves diante de correligionários, da corrupção e do nepotismo.*¹³² (g.n.)

Dentre os temas pesquisados, três problemas foram ressaltados pelos entrevistados, com destaque especial para a *politização e falta de independência*, entretanto a Tabela 6 revela realidade diferente, pois dos 369 pareceres prévios apreciados entre 2009 e 2015 houve muita convergência entre as opiniões dos auditores de controle externo e as dos procuradores especiais de contas; e uma divergência maior entre estes e os conselheiros.

¹³² ARANTES, Rogério Bastos; ABRUCIO, Fernando Luiz; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**. V. 56, nº1, jan./mar. 2005, p. 73-74.

Tabela 6: Convergências e divergências nos pareceres prévios apreciados no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, entre 2009 e 2015.

Pareceres Prévios apreciados	Aprovação	Aprovação com Ressalvas	Rejeição
Opinião da Área Técnica (quantidade)	213	40	116
Opinião da Área Técnica (%)	57,72%	10,84%	31,44%
Opinião do MPEC (quantidade)	214	38	117
Opinião do MPEC (%)	57,99%	10,30%	31,71%
Parecer Prévio (quantidade)	228	87	54
Parecer Prévio (%)	61,79%	23,58%	14,63%

Fonte: Dados extraídos dos pareceres prévios do TCE/ES.

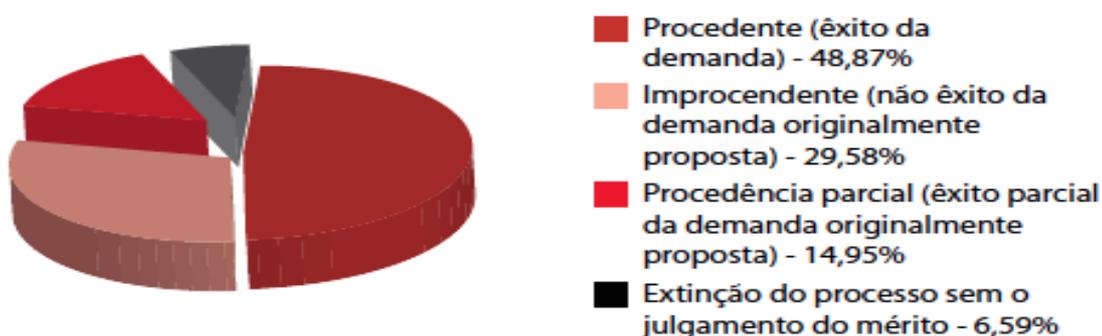
Elaboração: próprio autor.

Faz-se necessário citar a opinião dos auditores, por meio das Instruções Técnicas Conclusivas – ITCs; e a dos conselheiros, por intermédio dos pareceres prévios, que convergiram totalmente em 307 Prestações de Contas Anuais – PCAs (213 pela aprovação + 40 pela aprovação com ressalvas + 54 pela rejeição), representando um índice de convergência total de 83,19%. No tocante às contas rejeitadas, Plenário ou Câmaras acompanharam as ITCs em 46,55% dos casos e, em 40,51% dos eventos, transformaram-nas em contas aprovadas com ressalvas. Os dados acima, relacionados ao TCE/ES, contradizem de alguma forma o resultado da pesquisa promovida pelo PROMOEX, cuja conclusão revela uma *grave crise de expectativa e imagem* dos TCs subnacionais, pois, segundo a sondagem, o processo de escolha dos conselheiros estimula decisões políticas nos julgamentos, contrariando os aspectos técnicos das auditorias. No caso do TCE/ES, tal percepção não encontra amparo na realidade dos números como comprovado acima. Por isso, o pressuposto da pesquisa, cujos julgamentos que contrariam a opinião técnica se baseiam em razões políticas, e não por divergências interpretativas deve ser repellido com alguma veemência.

Aliás, sobre o tema divergência de interpretação, merece destaque a pesquisa realizada pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo intitulada de *A Eficácia do Sistema Jurídico de Prevenção e Combate à Improbidade Administrativa*, que desenvolveu um levantamento sobre a

aplicação da Lei nº 8.429/1992 realizada com base em 1.108 acórdãos disponíveis nos sítios do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais das cinco regiões e dos Tribunais Estaduais de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Paraná, Rio Grande do Sul, Mato Grosso do Sul, Distrito Federal, Bahia, Ceará, Maranhão e Pará, entre 1º de julho de 2005 e 1º de julho de 2010.

Gráfico 9: Resultado das ações de improbidade administrativa, com base em acórdãos do Poder Judiciário, entre 1º de julho de 2005 e 1º de julho de 2010.



Fonte e elaboração: BRASIL. Ministério da Justiça. **Série Pensando o Direito.** A eficácia do sistema jurídico de prevenção e combate à improbidade administrativa. Relatório de Pesquisa apresentado ao Ministério da Justiça/PNUD. Referência PRODOC BRA 07/004, 2011, p. 59.

Dos acórdãos, constata-se que as demandas julgadas procedentes (total ou parcial) são da ordem de 63,82%, contra um percentual de 29,58% de improcedência. Os dados dessa pesquisa demonstram uma divergência maior entre os magistrados e os membros do Ministério Público do que a discordância verificada entre os auditores e conselheiros do TCE/ES. Além do mais, o art. 1º, § 1º da Lei Orgânica do TCE/ES dispõe que, na fiscalização e no julgamento de contas que lhe competem, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a eficiência, a eficácia, a efetividade, a razoabilidade e a proporcionalidade dos atos de gestão, das despesas deles decorrentes, bem como da aplicação de subvenção e da renúncia de receitas. Portanto, extrai-se desse dispositivo uma tarefa que exige elevado esforço de interpretação e ponderação de princípios basilares da Administração Pública, o que por consequência estimulará naturalmente a divergência.

4.3 O FOCO DA AUDITORIA AO SUBSIDIAR A ANÁLISE DAS CONTAS DE GOVERNO

As instruções técnicas conclusivas para fundamentar sua opinião nos 369 pareceres prévios apreciados entre 2009 e 2016 utilizaram dispositivos constitucionais, legais e regimentais. Dessas instruções, 149 receberam opinião pela aprovação com ressalvas ou rejeição, a partir de 1.606 ocorrências, divididas da seguinte forma:

Tabela 7: Demonstrativo de ocorrências constantes das Instruções Técnicas Conclusivas, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2016.

Normativo	Nº de ocorrências	%
Lei 4.320/1964	1069	66,56%
 LRF	150	9,34%
Res. TC 182/2002	119	7,41%
 Outros	119	7,41%
CF/1988	116	7,22%
CEES	33	2,05

Fonte: Dados extraídos dos pareceres prévios do TCE/ES.

Elaboração: próprio autor.

Dessa forma, as infringências apontadas relativas à LRF aparecem em 150 ocorrências e pode-se organizá-las em cinco grupos predominantes.

Quadro 4: Demonstrativo das principais infringências à Lei de Responsabilidade Fiscal constantes nas Instruções Técnicas Conclusivas, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2016.

Infringências	Dispositivos usados nas ITCs (LRF)	Número de ocorrências
Deficits orçamentário e financeiro e orçamento superestimado	Artigos 1º, § 1º, 4º, 9º e 12	40
Infringências aos limites e ao controle das Despesas com Pessoal	Artigos 19, 20, 22, 23 e 66	40
Divergências nas Demonstrações Contábeis – escrituração e consolidação	Artigos 50, I, III, §§ 1º e 3º	25
Obrigações de despesas contratadas em final de mandato sem disponibilidade financeira	Artigo 42	15
Cancelamento irregular de dívida ativa e arrecadação insuficiente de dívida ativa	Artigos 11, 12 e 14	13

Fonte: Dados extraídos dos pareceres prévios do TCE/ES.

Elaboração: próprio autor.

Por meio dos dados acima, demonstra-se que a Lei nº 4.320/64 estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, como base principal para a análise técnica das contas de Governo. Dos dez dispositivos mais citados, 9 referem-se à Lei nº 4.320/1964; e 1, à LRF conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 5: Características gerais dos dez dispositivos mais citados pelas Instruções Técnicas Conclusivas nos pareceres prévios pela aprovação com ressalvas e rejeição, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2016.

Dispositivos	Nº de ocorrências	Aspectos segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)		
		Orçamentário	Patrimonial	Fiscal
4.320/1996, art. 85	235		x	
4.320/1996, art. 101	82		x	
4.320/1996, art. 89	73		x	
4.320/1996, art. 86	65		x	
4.320/1996, art. 105	62		x	
4.320/1996, art. 106, I	57		x	
4.320/1996, art. 103	46	x		
4.320/1996, art. 100	45		x	
4.320/1996, art. 93	28		x	
LRF, art. 1º, § 1º	27			x

Fonte: Dados extraídos dos pareceres prévios do TCE/ES.

Elaboração: próprio autor.

Quanto aos aspectos segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a Tabela 8 revela outra perspectiva interessante: o foco absoluto da atuação das Instruções Técnicas Conclusivas é no aspecto patrimonial na avaliação das prestações de contas anuais de prefeitos. Isso revela também que os municípios precisam aprimorar os seus processos de contabilização. A conclusão da dissertação de Simone Reinholz Velten, mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE/ES e auditora de controle externo do TCE/ES vai nessa direção:

com base nas estatísticas deste presente estudo, pode-se sugerir que os prefeitos municipais invistam na estruturação dos seus departamentos de contabilidade, visto que os municípios que possuem maior quantidade de profissionais da contabilidade e que possuíam assessoria contábil, ou seja, maior quantidade de profissionais da área contábil,

independentemente da sua forma de contratação, tinham maior probabilidade de terem sua prestação de contas aprovadas.¹³³

Nessa quadra, o aspecto patrimonial compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público, e o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais traduzem os principais instrumentos para reproduzi-lo. Esse tema é fundamental, mas é importante entender e consolidar como ferramentas de controle os demais aspectos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. O aspecto orçamentário diz respeito ao registro e à evidenciação do Orçamento Público, e os Balanços Orçamentário e Financeiro representam os principais instrumentos para espelhá-lo. O aspecto fiscal envolve a apuração e a evidenciação dos indicadores estabelecidos pela LRF, pelo Relatório de Gestão Fiscal e pelo Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto.

Têm muito em comum as demonstrações contábeis e os relatórios fiscais, no entanto têm objetivos diferentes. Aquelas têm por finalidade o fornecimento de informações para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para a tomada de decisão; já estes são utilizados, principalmente, para analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos. Segue a Tabela 8, com as características gerais dos dez dispositivos mais citados pelas Instruções Técnicas Conclusivas nos pareceres prévios pela aprovação com ressalvas e rejeição, considerando os aspectos segundo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

¹³³ VELTEN, Simone R. **Determinantes da rejeição das prestações anuais dos municípios capixabas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**. Vitória, ES, 2015, p. 78. Dissertação – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, ES, 2015.

Tabela 8: Características gerais dos dez dispositivos mais citados pelas Instruções Técnicas Conclusivas nos pareceres prévios pela aprovação com ressalvas e rejeição do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2016.

Aspectos	Área Técnica	MPEC	Parecer Prévio
Orçamentário	11,91%	11,34%	11,43%
Patrimonial	69,36%	70,93%	70,48%
Fiscal	15,32%	14,43%	15,48%
Sem definição	3,40%	3,30%	2,62%
Total	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Dados extraídos dos pareceres prévios do TCE/ES.

Elaboração: próprio autor.

Enfim, o art. 124 do RI do TCE/ES dispõe que o parecer prévio consistirá em apreciação geral e fundamentada da gestão orçamentária, patrimonial, financeira e fiscal havida no exercício, e observará, dentre outros pontos, as demais operações realizadas com recursos públicos municipais, em especial quanto ao que estabelece a Lei Orçamentária Anual.¹³⁴ Os dados apresentados no presente estudo demonstram que a atuação da auditoria esteve voltada predominantemente para as questões patrimoniais, em detrimento da aplicação de dispositivos constitucionais e legais mais apropriados na prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

¹³⁴ BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Resolução nº 261 de 4 de junho de 2013. **Portal do Tribunal de Contas**. Espírito Santo, 2013. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/07/261-2013.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

5 OS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL (PPA, LDO E LOA) E OS PARECERES PRÉVIOS EMITIDOS PELO TCE/ES ENTRE 2009 E 2015

Partindo da premissa, como dito antes, que o parecer prévio deve avaliar o cumprimento do orçamento, dos planos de Governo, dos programas governamentais, dos limites impostos aos níveis de endividamento, aos gastos mínimo e máximo previstos no ordenamento para saúde, educação e gastos com pessoal, conclui-se que os instrumentos de planejamento governamental (PPA, LDO e LOA) devem estar no foco do controle dos pareceres prévios, especialmente a LOA, pois ela se coloca como pedra angular do sistema.

Hierarquizou-se o processo orçamentário, por meio do art. 165 da CF/88, em leis de iniciativa do Poder Executivo que estabelecem o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. A lei que instituir o Plano Plurianual estabelecerá diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual. Por sua vez, a Lei Orçamentária Anual compreenderá os orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social e não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.¹³⁵

Para Vito Tanzi, a promoção da *política fiscal* moderna impulsionou a criação de instituições essenciais e, dentre elas, com o passar do tempo, o Orçamento Público virou uma ferramenta valiosa para promover os objetivos

¹³⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

sociais. Nele o Governo deve expor com clareza suas metas fiscais, planos, quando, quanto e como pretende gastar, de onde vem a receita e como isso tudo pode impactar a economia.¹³⁶ Para o economista italiano, a partir desse documento, seria possível analisar o impacto da política fiscal sobre a alocação de recursos, a atividade econômica e a distribuição de renda,¹³⁷ entretanto, em alguns casos, a combinação explosiva entre a intensificação das restrições fiscais, a cobrança por serviços públicos mais sofisticados por parte da população, a ineficiência dos Governos e, muitas vezes, os altos índices de corrupção, produzem um ambiente de repúdio aos políticos, que em resposta lançam mais programas e serviços públicos desprovidos de receitas que os sustentem, aumentando *deficits* primários e o estoque das dívidas.

José Matias-Pereira adverte que o aumento acelerado da abrangência do Estado no século XX criou uma sobrecarga de demanda da sociedade civil sobre o poder público, forçando o avanço do aparato administrativo e, por consequência, dos impostos.¹³⁸ De acordo com o professor, o regime democrático, por sua vez, trouxe as condições necessárias para facilitar o excesso de solicitações, levando em conta a fragmentação e a competição das organizações políticas, tendo em vista que esses interesses são muitas vezes inconciliáveis.¹³⁹ Frisa-se que, a partir de determinado limite, a sociedade passa a recusar a imposição de sobrecarga de impostos, mas as demandas, no entanto, continuam a aumentar.

Na teoria de Harvey Sheldon Rosen e Ted Gayer, a autoafirmação pessoal e as expectativas irrealistas muitas vezes levam o cidadão a fazer exigências extravagantes ao sistema político sem calcular que os programas

¹³⁶ TANZI, Vito. Budget, institutions and fiscal policy in Brazil. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza del le Finanze**, LXXIV, 3, I, 324-355, 2015.

¹³⁷TANZI, Vito. *Ibid.*, loc. cit.

¹³⁸MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 76-80.

¹³⁹MATIAS-PEREIRA, José. *Ibid.*, loc. cit.

do Governo têm um custo de oportunidade.¹⁴⁰ Para os autores, Governo não é uma parte orgânica da sociedade; pelo contrário, é um artifício criado para melhor atingir os objetivos individuais, pois eles, em vez do grupo, está no papel central.¹⁴¹ Algumas teorias estudam o comportamento do eleitor no processo do crescimento dos gastos públicos, afinal de contas eles elegem aqueles que normatizarão o funcionamento do Estado nos mais diversos campos legislativos. Os parlamentares, considerados a voz dos eleitores, vão decidir o que, como, quanto e quando vão gastar os impostos pagos pelos contribuintes, independentemente se tais decisões afetarão o equilíbrio fiscal no futuro.

James McGill Buchanan, titular do Prêmio Nobel de Economia em 1986 e criador da Teoria da Escolha Pública (*Public Choice*), chama a atenção para esse fenômeno por observar que são sutis as diferenças entre o comportamento diante da ignorância e/ou da incerteza: se o eleitor não possui informações adequadas sobre alternativas, ele as conceitua equivocadamente; se ele é afetado por uma ilusão, faz um julgamento falso das opções; se ele se comporta irracionalmente, adota escolhas inconsistentes.¹⁴² Essa é a *ilusão fiscal*. Os processos que levam à expansão da despesa, do *deficit* e do endividamento públicos, segundo a teoria da *ilusão fiscal*, são explicados por Lima:

a ideia básica é que o orçamento seria votado por parlamentares com interesse em expandir os benefícios de seus eleitores, buscando ao máximo ampliar os gastos destinados aos seus distritos eleitorais. Por outro lado, o financiamento dos gastos públicos é geralmente realizado

¹⁴⁰ HARVEY, S. R.; GAYER, T. **Finanças Públicas**. 10. ed. Porto Alegre: AMGH, 2015, p. 4 e 126.

¹⁴¹ HARVEY, S. R.; GAYER, T. *Ibid.*, loc. cit.

¹⁴² BUCHAMAN, James. **The fiscal illusion**. Disponível em: <[Http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv4c10.html](http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv4c10.html)>. Acesso em: 3 nov. 2017.

nacionalmente, *na forma de tributos ou de endividamento*.¹⁴³
(g.n.)

Weder de Oliveira chamou atenção para as reflexões de James Buchaman e Richard Wagner, que

atribuem a expansão do gasto público à percepção errada por parte dos eleitores, que interpretariam gastos maiores no presente como benefícios diretos e visíveis, não percebendo integralmente os custos de impostos maiores e gastos públicos menores no futuro.¹⁴⁴

Allen Schick alerta para dificuldade, sobretudo, de mensurar os custos futuros desses benefícios, principalmente quanto ao número de pessoas que podem reivindicar o acesso aos programas.¹⁴⁵ Ele cita que muitos planos que foram implementados num dado momento e se mostraram mais caros do que o esperado, visto que uma vez iniciados, os programas tendem a ser expandidos para cobrir grupos adicionais.¹⁴⁶ Diversos casos sugerem que, mesmo se a elegibilidade inicial for estritamente definida, as forças políticas e as partes interessadas podem ser postas em movimento para expandir o direito além do pretendido e os programas, com público definido, são progressivamente transformados em universais.

Schick salienta que, em princípio, os direitos sociais não têm sido compatíveis com o controle orçamentário, mas, na prática, os dois devem ser reconciliados e, visando tal composição, o economista prescreve três passos: (i) que os Governos sejam cautelosos na realização de novos direitos, especialmente nas economias emergentes; (ii) que façam ajustes marginais que ampliem o controle da alocação de recursos por decisões orçamentárias anuais; e (iii) que os Governos avaliem que os riscos podem ser divididos

¹⁴³ LIMA, Edilberto. 2004. apud OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 60.

¹⁴⁴ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 60.

¹⁴⁵ SCHICK, Allen. **The role of fiscal rules in budgeting**. OECD Journal on Budgeting. V. 3, nº 3. Paris: 2003, p. 19.

¹⁴⁶ SCHICK, Allen. *Ibid.*, loc. cit.

também pela iniciativa privada por meio de mecanismos de partilha de risco. Se os Governos não tomarem essas medidas, eles poderão obrigar-se, por pressões demográficas, a avançar no futuro mais ousadamente na restrição de direitos.¹⁴⁷

Por conseguinte, o jurista e professor Carlos Valder do Nascimento, ao conceituar gestão financeira e responsabilidade fiscal, afirma que a ação do poder público se vincula ao conjunto de instrumentos que norteia o planejamento governamental: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.¹⁴⁸ São essas normas jurídicas, estruturadas em sintonia com o texto constitucional, que materializam as atividades do Estado. Nessa linha, há muitos estudiosos que apontam a Lei do Orçamento Público como a mais importante do País para o cotidiano da Administração Pública, depois da Constituição Federal.¹⁴⁹ De acordo com Edilberto Lima, “é no orçamento que é definido quanto que cada área de atuação governamental receberá. É o orçamento, portanto, que confere efetividade às ações governamentais”.¹⁵⁰

Ainda assim, as peças de planejamento governamental (PPA, LDO e LOA), que deveriam visar o equilíbrio entre receitas e despesas, são permanentemente desafiadas, pois se vive num ambiente que une a grave crise fiscal, o aumento contínuo da demanda por serviços públicos, muitas das vezes sofisticados e caros, com o declínio da confiança dos cidadãos nas instituições. Essa descrença da sociedade, contudo, provoca nos políticos a decisão de gastar mais com o intuito de reverter a agenda negativa imposta pelas circunstâncias. É nessa atmosfera inquietante que se faz necessário

¹⁴⁷ SCHICK, Allen. **Budgeting for entitlements**. OECD Journal on Budgeting. V. 2009/2, p. 5-9.

¹⁴⁸ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentários aos artigos 1º a 17. In: **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 55.

¹⁴⁹ BRITO, 2001 apud LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de finanças públicas: uma abordagem contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 102.

¹⁵⁰ LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de finanças públicas: uma abordagem contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 102.

reafirmar o compromisso destacado pelos ministros Pedro Parente, Pedro Malan e Waldeck Ornélas na Exposição de Motivos do PRLF em favor de um regime fiscal capaz de assegurar o equilíbrio intertemporal das contas públicas, entendido como bem coletivo, do interesse geral da sociedade brasileira, por ser condição necessária para a consolidação da estabilidade de preços e a retomada do desenvolvimento sustentável.

Nessa esteira a LRF conquistou reconhecimento internacional e foi consagrada como uma das legislações mais austeras e de melhores resultados em Federações.¹⁵¹ No Brasil os municípios também são entes federados, e Weder de Oliveira pondera que, apesar da sofisticação e complexidade da LRF, o equilíbrio entre receitas e despesas, também referenciado como equilíbrio orçamentário, equilíbrio fiscal ou controle fiscal, não é um tema simples.¹⁵² Ele defende, por exemplo, que em relação aos municípios com baixo endividamento, o estabelecimento de metas de resultado orçamentário seria mais eficiente para garantir o equilíbrio das contas públicas do que as metas fiscais:

*em casos como esses, seria conferida muito mais inteligibilidade ao controle orçamentário se fosse fixada uma meta de resultado orçamentário (receitas arrecadadas menos despesas empenhadas) do que metas de resultado primário ou nominal. Prefeito, vereadores, munícipes, associações entenderiam melhor o controle sobre a execução orçamentária.*¹⁵³

Para municípios nos quais o endividamento público não é o problema orçamentário e econômico central, a fixação de meta de resultado primário ou de resultado nominal não ajuda no controle do Orçamento. No âmbito dos pequenos municípios, o problema relevante das finanças públicas normalmente

¹⁵¹ AFONSO, José Roberto. **Responsabilidade fiscal no Brasil**: uma memória da lei. Biblioteca Digital FGV. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/6941>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

¹⁵² OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal**: Direito, Orçamento e Finanças Públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 178 e 371.

¹⁵³ OLIVEIRA, Weder de. *Ibid.*, loc. cit.

é o acúmulo de obrigações não pagas assumidas perante prestadores de serviços, fornecedores, executores de obras e servidores, e não dívidas contraídas junto a instituições do sistema financeiro ou decorrentes de emissão de títulos públicos. Nesse aspecto, vale destacar o caso do estado do Espírito Santo, onde em 2015 todos os municípios mantiveram-se abaixo dos limites impostos pela Resolução nº 40/2001 do Senado da República, que dispõe sobre os limites de dívidas dos entes.

Tabela 9: Comprometimento percentual da Receita Corrente Líquida com a Dívida Consolidada Líquida no estado do Espírito Santo, em 2015.

Quantidade de municípios	% DCL/RCL
1	117,88%
6	Entre 2,08% e 9,25%
7	Entre 13,59% e 29,32%
64	0%

Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Sistema de envio e pesquisa de dados. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/sisaudweb/>>. Acesso em: 9 nov. 2017.

Elaboração: próprio autor.

Ainda segundo Weder de Oliveira,

o estabelecimento de normas pertinentes ao equilíbrio entre receitas e despesas, em adição à fixação de metas de resultados no anexo de metas fiscais, é importante para a organização das finanças públicas.¹⁵⁴

Fundamental, então, que os pareceres prévios se adequem a tal realidade para atuarem realmente como instrumento de *enforcement*, palavra cujo sentido mais abrangente pode ser traduzido como um conjunto de medidas para garantir o cumprimento da lei, de fazer com que a lei seja obedecida.¹⁵⁵ Nesse aspecto, Allen Schick reforça que são necessários mecanismos de *enforcement* para ajustar as práticas orçamentárias a

¹⁵⁴ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal:** Direito, Orçamento e Finanças Públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 387.

¹⁵⁵ OLIVEIRA, Weder de. *Ibid.*, p. 760.

cumprirem as regras fiscais,¹⁵⁶ e um elemento-chave para aplicação da legislação é a atuação de auditorias que acompanhem as ações orçamentárias e as possíveis violações. O citado autor alerta, no entanto, que a intervenção do controle após a transgressão ter ocorrido é menos eficaz do que arranjos que dissuadem as infrações antes de acontecer.¹⁵⁷ Por essa razão, alguns países que levam a disciplina fiscal a sério têm reestruturado seus processos orçamentários para promover a fidelidade às regras.

5.1 ANÁLISE DA EXECUÇÃO DAS RECEITAS

José Roberto Afonso observa que o planejamento e o orçamento se integram perfeitamente nas regras constitucionais, dispensando reparos na lógica que une PPA, LDO e LOA, mas adverte que, infelizmente, a prática mostra um distanciamento com o idealizado.¹⁵⁸ De acordo com o autor, a proposta orçamentária anual por vezes adota hipóteses irrealistas para as contas de receita e despesa, o parlamento via de regra piora as previsões, e o orçamento irreal raramente é vetado pelo Executivo, que prefere atuar contingenciando as despesas, voltando ao velho controle na boca do caixa.¹⁵⁹ Uma consequência disso no Governo Federal, por exemplo, é que o montante de inscrições em restos a pagar cresce proporcionalmente mais que o orçamento, por vezes chegando à casa de duas centenas de bilhões de reais. Dessa forma, os restos a pagar tornaram-se um orçamento paralelo e um

¹⁵⁶ SCHICK, Allen. **The role of fiscal rules in budgeting**. OECD Journal on Budgeting. V. 3, nº 3. Paris: 2003, p. 19.

¹⁵⁷ SCHICK, Allen. *Ibid.*, loc. cit.

¹⁵⁸ AFONSO, José R. **Orçamento Público no Brasil: história e premência de reforma**. Joaçaba, v. 17, nº1, jan./abr. 2016, p. 9-28.

¹⁵⁹ AFONSO, José R. *Ibid.*, loc. cit.

símbolo da debilidade do processo orçamentário brasileiro.¹⁶⁰ Segundo Mendes, outra implicação desse processo é que

na liberação de recursos via contingenciamento há uma natural transferência das despesas para os últimos meses do ano, quando já se tem certeza quanto à receita realizada e ao cumprimento da meta de *superavit* primário.¹⁶¹

Durante todo o ano, os programas de Governo ficam retidos e, ao final do exercício, são liberados de afogadilho, afetando a regularidade e a previsibilidade na liberação de recursos. Para o autor, enquanto houver foco no curto prazo, não há chances de se estabelecer um PPA que não seja mera formalidade burocrática: “o foco no curto prazo é decorrente de um sistema fiscal baseado em despesas obrigatórias e quase-obrigatórias rígidas e crescentes, que consomem 92% do orçamento”.¹⁶² Com esse sistema deformando a hierarquização existente entre PPA, LDO e LOA, idealizada pela Constituição, o efetivo interesse do sistema político passou a ser a execução do Orçamento, e não a realização de planejamento.¹⁶³

Nesse sentido, a realidade constatada pela doutrina confirma que o bom planejamento depende de uma boa previsão, mas não é o que acontece. No que se refere à execução da receita dos municípios capixabas avaliados neste trabalho, o *estado da arte* da previsão residiria na hipótese em que para cada real de receita prevista inicial devesse haver a mesma quantia de receita realizada. Essa suposição dificilmente ocorrerá, por isso esse quociente deve representar “o quanto foi executado de Receita Realizada em relação com a

¹⁶⁰ AFONSO, José R. **Orçamento Público no Brasil**: história e premência de reforma. Joaçaba, v. 17, nº1, jan./abr. 2016, p. 9-28.

¹⁶¹ MENDES, José Marcos. **Sistema orçamentário brasileiro**: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Texto para Discussão 38, Brasília, 2008.

¹⁶² MENDES, José Marcos. *Ibid.*, p. 18 e 40.

¹⁶³ MENDES, José Marcos. *Ibid.*, p. 9.

Receita Prevista Inicial, e o resultado normal deverá ser 1 ou maior que 1, porém, próximo de 1".¹⁶⁴

Tabela10: Demonstrativo do Quociente da Execução da Receita dos 369 pareceres prévios, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, apreciados entre 2009 e 2015.

Intervalos	Frequência relativa		
	Aprovação	Aprovação com Ressalva	Rejeição
Abaixo de 0,80	10,53%	8,05%	7,41%
0,80 --- 0,85	6,14%	3,45%	9,26%
0,85 --- 0,90	9,21%	8,05%	7,41%
0,90 --- 0,95	10,96%	8,05%	16,67%
0,95 --- 1,00	10,96%	10,34%	24,07%
1,00 --- 1,05	12,28%	16,09%	3,70%
1,05 --- 1,10	13,60%	13,79%	12,96%
1,10 --- 1,15	7,46%	13,79%	5,56%
1,15 --- 1,20	6,14%	4,60%	3,70%
Acima de 1,20	12,72%	13,79%	9,26%
Total	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Sistema de Controle Informatizado de Dados do ES – CidadES do TCE/ES. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo. Disponível em: < <http://cidades.tce.es.gov.br/#/inicio>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

Elaboração: próprio autor.

Verificou-se, no Demonstrativo da Tabela 10, que o comportamento desse índice nos 369 pareceres prévios apreciados apresenta discrepância quando há comparações entre as contas de Governos aprovadas, aprovadas com ressalvas ou rejeitadas. O exemplo mais significativo é a diferença encontrada entre as contas aprovadas e rejeitadas. A primeira obteve 47,8% de índices menores ou iguais a 1, distanciando-se do ideal, enquanto a segunda atingiu 64,8% das medições. A consequência lógica desse cenário leva à seguinte conclusão: as LOAs dos municípios capixabas erraram na estimativa das receitas no período analisado, e isso contraria os princípios do planejamento governamental no Brasil, que é constituído por um sistema complexo composto pelo PPA, LDO e a LOA. Para José Maurício Conti,

¹⁶⁴ KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 127.

planejar é escolher prioridades, ainda que essas escolhas sejam difíceis e importem em deixar de lado muitas ações relevantes – afinal, é para isto que os governantes são eleitos, esse é seguramente o maior ônus que pesa sobre seus ombros.¹⁶⁵

Em relação aos municípios, o autor constata que

planos plurianuais municipais, especialmente de municípios menores, são elaborados com base em modelos que se repetem ano a ano, sem uma efetiva preocupação dos prefeitos de nele incorporarem as previsões para o que se vai fazer no decorrer do mandato.

[...]

Daí porque, muitas vezes, depara-se com planos plurianuais genéricos, excessivamente abrangentes, incluindo praticamente tudo e para todos, deixando para a fase de execução, de forma opaca, à efetiva escolha do que vai ou não ser feito.¹⁶⁶

Tal afirmação confirma mais uma vez que o eixo decisório se deslocou do planejamento para a execução do orçamento e, nesse sentido, ganha relevo a Lei Orçamentária Anual.

5.2 ANÁLISE DO RESULTADO ORÇAMENTÁRIO

O ministro Carlos Ayres Britto, no julgamento da ADI nº 4.048, dedicou um peso fundamental ao tema e, com precisão absoluta, sentenciou: “a lei orçamentária é a lei materialmente mais importante do ordenamento jurídico logo abaixo da Constituição”.¹⁶⁷ Na mesma linha seguiu José Matias-Pereira.

¹⁶⁵ CONTI, José Maurício. **Levando o Direito Financeiro a sério**. São Paulo: Blucher, 2016, p. 75.

¹⁶⁶ CONTI, José Maurício. *Ibid.*, p. 76.

¹⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.048. Tribunal Pleno. Ministro Relator: Gilmar Mendes. Julgada em 14 maio 2008. Informativo STF 506. **Diário Eletrônico de Justiça**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo506.htm>>. Acesso em: 7 nov. 2017.

Para ele o orçamento pode ser aceito como um acordo especial entre o Estado e o contribuinte, sob a mediação do parlamento, que vai estabelecer

quem será o responsável pelo pagamento das despesas, quanto o Governo vai arrecadar da sociedade, além de determinar o que vai ser feito e quem serão os beneficiários desses investimentos.¹⁶⁸

Esse seria o ideal, mas como já se viu, ele se distancia da realidade. O fenômeno da debilidade orçamentária não é apenas brasileiro, pois o que houve aqui nas últimas décadas foi compatível com o que aconteceu ou estava acontecendo em vários países avançados. Segundo Vito Tanzi, a Constituição foi alterada em 1988 para assegurar programas universais de assistência, semelhantes aos que tinham sido introduzidos em muitos países europeus nas décadas posteriores à Segunda Guerra Mundial.¹⁶⁹ Os Governos constitucionais levaram ao alargamento das participações políticas, e estas, por sua vez, teriam impacto crescente sobre o tamanho dos gastos públicos.

Para Allen Schick, na maior parte dos países da OCDE, ocorreu uma espécie de euforia impulsionada pelo crescimento econômico que aliviou as restrições orçamentárias na expansão dos programas sociais, fazendo, dessa forma, com que os Governos negligenciassem os custos de suas novas obrigações.¹⁷⁰ Muitas vezes, os programas iniciavam-se ou ampliavam-se sem uma avaliação criteriosa dos seus custos futuros e sem submetê-los a uma rigorosa revisão orçamentária. De acordo com o professor, a maioria dos Governos dos países da OCDE enfraqueceu o controle anual do orçamento, e o processo orçamentário perdeu protagonismo na tomada de decisões de alocação de recursos, em que as orientações políticas passaram a pautar as necessidades e os direitos das pessoas com atenção superior aos problemas

¹⁶⁸ MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 302.

¹⁶⁹ TANZI, Vito. Budget, institutions and fiscal policy in Brazil. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza del le Finanze**, LXXIV, 3, I, 324-355, 2015, p. 6-7.

¹⁷⁰ SCHICK, Allen. **The role of fiscal rules in budgeting**. OECD Journal on Budgeting. V. 3, nº 3. Paris: 2003, p. 19.

decorrentes dos custos desses mesmos direitos.¹⁷¹ Desviou-se a atenção do custo para as necessidades e, por consequência, o local efetivo da tomada de decisão mudou-se da organização orçamentária para outros centros de poder político. Na luta política travada no orçamento, Matias-Pereira adverte que

governo representativo, votação majoritária, informação imperfeita e a existência de grupos de interesse bem organizados, tudo sob regras constitucionais pouco restritivas – favorecem o aumento *deficits* públicos.¹⁷²

Nesse sentido, Edilberto Lima observa que a teoria da escolha pública aponta que os participantes do processo de decisão são racionais e têm uma agenda própria, que se dissocia da agenda comum.¹⁷³ São atores sociais que buscam seus próprios interesses, não são seres altruístas voltados unicamente para o bem coletivo. Eles agem como se não houvesse o amanhã. Assim, embora o orçamento tenha surgido com a finalidade precípua de ser instrumento de controle, as peças de planejamento governamental (PPA, LDO e LOA), que deveriam visar a materialização do funcionamento estatal equilibrando-se entre suas receitas e despesas, são permanentemente desafiadas por forças que atuam desequilibrando o processo orçamentário.

Sublinha-se o caso dos municípios capixabas, pois não se mostra diferente do preconizado pela doutrina desta pesquisa, de acordo com os dados do TCE/ES disponíveis no Controle Informatizado de Dados do ES – CidadES, cuja plataforma é composta por módulos integrados capazes de fornecer informações fiscais, econômicas e indicadores de saúde, educação e pessoal. Dos 78 municípios capixabas, pôde-se extrair uma deterioração significativa do resultado orçamentário entre 2009 e 2015. No primeiro ano, 24

¹⁷¹ SCHICK, Allen. **The role of fiscal rules in budgeting**. OECD Journal on Budgeting. V. 3, nº 3. Paris: 2003, p. 19.

¹⁷² MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 37.

¹⁷³ LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de finanças públicas**: uma abordagem contemporânea. São Paulo: Atlas, 2015, p. 81.

municípios fecharam o ano com *deficit* (despesas empenhadas maiores do que as receitas realizadas), e em 2015 esse número saltou para 52.

Nesse sentido, faz-se necessário avaliar o quociente do resultado orçamentário (receitas realizadas/despesas empenhadas) consonante com o art. 35 da Lei nº 4.320/64, que dispõe pertencer ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.¹⁷⁴ Logo, o resultado orçamentário poderá ser superavitário, quando as receitas realizadas forem maiores que as despesas empenhadas; ou deficitário, quando as receitas realizadas forem menores do que as despesas empenhadas. Para o professor Heilio Kohama, “o enfoque orçamentário tem por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva”.¹⁷⁵ O quociente ideal é aquele em que as receitas realizadas sejam maiores do que as despesas empenhadas (maior do que 1). Ainda segundo o autor, na hipótese de o quociente ser menor do que 1, “tal situação não pode ser considerada normal, mas, se transitória, não deverá ocorrer com frequência”.¹⁷⁶

Revela-se, na Tabela 11, que há uma diferença considerável entre os quocientes do resultado orçamentário relativos às contas de Governo que foram aprovadas e rejeitadas. Enquanto no primeiro caso verificou-se o cumprimento do ideal na maior parte das ocorrências, em que 68,42% das receitas realizadas foram iguais ou maiores do que as despesas empenhadas, no segundo, o percentual registrado foi de apenas 42,60%. Essa constatação não é suficiente para concluir que o motivo das rejeições esteja apenas relacionado ao descompasso entre as receitas realizadas e as despesas empenhadas, todavia é inquestionável que aqueles que seguiram a premissa de empenhar despesas no limite da arrecadação obtiveram maior êxito na aprovação de suas contas de governo.

¹⁷⁴ BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1964. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 4 nov. 2017.

¹⁷⁵ KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 132-133.

¹⁷⁶ KOHAMA, Heilio. *Ibid.*, loc. cit.

Tabela11: Demonstrativo do Quociente do Resultado Orçamentário dos 369 pareceres prévios apreciados pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo entre 2009 e 2015.

Intervalos	Frequência relativa		
	Aprovação	Aprovação com Ressalva	Rejeição
Abaixo de 0,80	0,00%	0,00%	0,00%
0,80 --- 0,85	0,00%	0,00%	1,85%
0,85 --- 0,90	1,32%	1,15%	0,00%
0,90 --- 0,95	5,26%	3,45%	9,26%
0,95 --- 1,00	25,00%	24,14%	46,30%
1,00 --- 1,05	39,47%	31,03%	27,78%
1,05 --- 1,10	16,67%	26,44%	9,26%
1,10 --- 1,15	5,70%	5,75%	5,56%
1,15 --- 1,20	3,07%	3,45%	0,00%
Acima de 1,20	3,51%	4,60%	0,00%
Total	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Sistema de Controle Informatizado de Dados do ES – CidadES do TCE/ES. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo. Disponível em: < <http://cidades.tce.es.gov.br/#/inicio>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

Elaboração: próprio autor.

Como se percebe, a importância de um orçamento público realista, equilibrado, transparente e democrático, nos moldes preconizados pela Constituição, conflita com a realidade, cuja debilidade orçamentária ameaça potencialmente o equilíbrio fiscal e a eficiência do gasto público.

5.3 ANÁLISE DAS DESPESAS COM PESSOAL: A ATENÇÃO DEVE SER REFORÇADA

Na visão de Raul Velloso, Ph.D em Economia pela *Yale University* e ex-secretário de Assuntos Econômicos do Ministério da Fazenda, o Brasil está no ponto de saturação.¹⁷⁷ Há gastos correntes demais para receitas de menos, portanto é preciso desatar esse nó, mas o problema é *como*, visto que a rigidez

¹⁷⁷ VELLOSO, Raul. **Ajuste fiscal através da redução das despesas obrigatórias.** Gasto público eficiente, organização Marcos Mendes. Instituto Fernand Braudel de Economia Mundial. São Paulo. 2006, p 112-113, 120.

do Orçamento não privilegia essa operação. A vinculação de receitas a um determinado gasto e as despesas obrigatórias, aquelas que o Governo é compelido a realizar e impedido de reduzir em função de disposições constitucionais e legais, são obstáculos poderosos ao ajuste fiscal. No tocante aos gastos com pessoal, na convicção de Afonso e Pinto, quanto maior o peso relativo dos gastos com inativos e com outros Poderes, maior é o problema:

quando se desenhou a LRF não se tinha a menor ideia da magnitude que viria assumir o que se gasta com inativos e com os chamados poderes independentes. Se ultrapassado o limite prudencial, deve-se vedar contratação de novos servidores e aumento de salários, e, se excedido o limite máximo, deve-se cortar funções comissionadas e exonerar servidores, até estáveis. Nenhuma dessas sanções provoca redução do gasto com pessoal inativo.

[...]

É preciso ter um diagnóstico atualizado e consistente sobre as questões que mais afetam as finanças públicas estaduais e daí traçar uma estratégia de correção desses desequilíbrios, ainda que gradual, mas de forma eficiente.

[...]

*Quanto mais se adia essa hora da verdade, mais sofrerá a sociedade com a crescente desestruturação dos serviços públicos e do próprio governo.*¹⁷⁸ (g.n.)

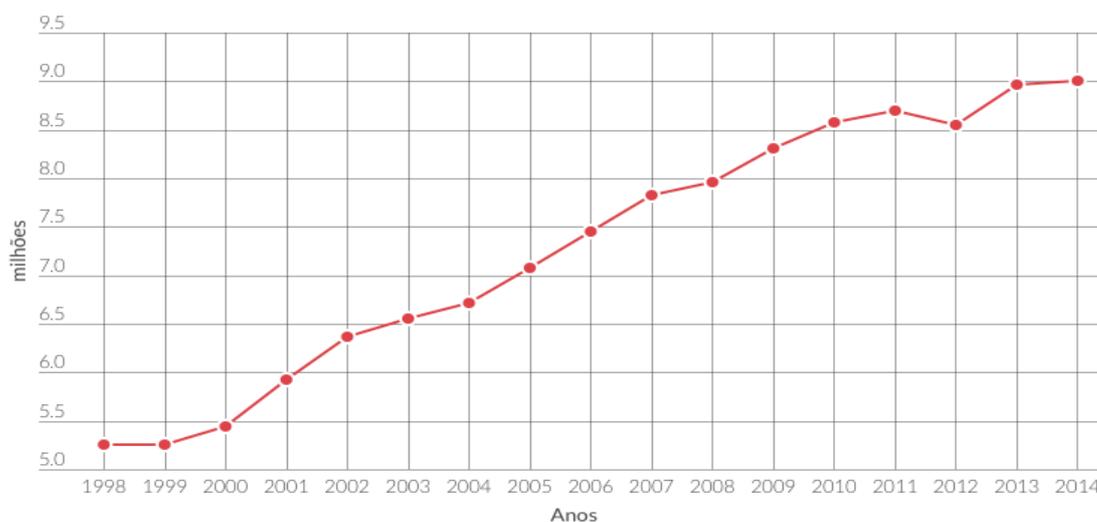
Assim, os dados da pesquisa *Estrutura da Burocracia Federal do Estado Brasileiro: uma análise da Administração Pública a partir dos vínculos empregatícios 2016* da FGV revelam um crescimento no número total de vínculos ativos, gasto anual com salários e provimento médio anual, quando considerada a soma dos servidores nos níveis federal, estadual e municipal na Administração Direta, Indireta e dos três Poderes e órgãos.¹⁷⁹ Entre 1998 e

¹⁷⁸ AFONSO, José R.; PINTO, Vilma da C. **Despesa estadual com pessoal ativo e do Executivo**: uma comparação entre unidades federadas. Centro de Pesquisas (CEPES). Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). 2016, p. 18-20.

¹⁷⁹ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). Diretoria de Análise de Políticas Públicas. **Estrutura da burocracia federal do Estado brasileiro**: uma análise da Administração Pública a partir dos vínculos empregatícios.2016. Disponível em: <<http://dapp.fgv.br/o-pacto-federativo/>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

2014, a quantidade de vínculos no Brasil aumentou 71,6%. Os municípios tiveram o crescimento mais acentuado (cerca de 210%), quase triplicando o seu contingente.

Gráfico 10: Número de vínculos ativos considerada a soma dos servidores nos níveis federal, estadual e municipal na Administração Direta, Indireta e dos três Poderes e órgãos, no Brasil, no período de 1998 a 2014.



Fonte: FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). Diretoria de Análise de Políticas Públicas. **Estrutura da burocracia federal do Estado brasileiro:** uma análise da Administração Pública a partir dos vínculos empregatícios. 2016. Disponível em: <<http://dapp.fgv.br/o-pacto-federativo/>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

Elaboração: Diretoria de Análise de Políticas Públicas da Fundação Getúlio Vargas.

De acordo com o mesmo relatório da FGV, a remuneração média anual dos servidores evoluiu em 1999 de R\$27,9 mil para R\$43,5 mil em 2014, e o gasto anual com salários, no mesmo período, aumentou cerca de 167% (em valores reais), passando de R\$146,56 bilhões para R\$391,79 bilhões. Do total de vínculos, 75,33% são estatutários; 13,78%, comissionados; e 10,89% fazem parte da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.¹⁸⁰ O estudo destaca que o crescimento é um reflexo, entre outras coisas, da municipalização de serviços previsto na Constituição de 1988, em que os municípios são levados a contratar mais servidores a fim de suprir a crescente demanda da sociedade

¹⁸⁰ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). Diretoria de Análise de Políticas Públicas. **Estrutura da burocracia federal do Estado brasileiro:** uma análise da Administração Pública a partir dos vínculos empregatícios. 2016. Disponível em: <<http://dapp.fgv.br/o-pacto-federativo/>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

por serviços públicos. O Índice FIRJAN de Gestão Fiscal Ano-Base 2015 revela que o gasto com pessoal é o principal elemento do orçamento das prefeituras brasileiras, no qual as despesas com funcionalismo público têm comprometido uma parcela cada vez maior dos orçamentos municipais.¹⁸¹ Entre 2007 e 2015, a proporção da RCL consumida por essas despesas nos municípios brasileiros passou de 45,0% para 54,1%. O relatório alerta, porém, que mantido o padrão da última década, nos próximos cinco anos o gasto com pessoal médio dos municípios atingirá o teto da LRF (60% da RCL, sendo 54% para o Executivo e 6% para o Legislativo), o que significaria que quase mil prefeituras estariam descumprindo a LRF.

Nesse contexto, no tocante aos limites das despesas com pessoal (Poder Executivo), consideram-se quatro faixas: (i) *abaixo dos limites* até 48,6% da RCL; (ii) *limite de alerta* entre 48,6% e 51,3% da RCL; (iii) *limite prudencial* entre 51,3% e 54% da RCL; e (iv) *acima do limite legal* a partir de 54% da RCL. Conforme demonstrado nesta pesquisa, dos 369 pareceres prévios apreciados pelo TCE/ES, entre 2009 e 2015, 54 resultaram na rejeição das contas de Governo. Desses, 25,93% ultrapassaram o limite legal de 54% previsto na LRF.

Tabela 12: Demonstrativo das Despesas com Pessoal/Receita Corrente Líquida dos 369 pareceres prévios apreciados pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, no período entre 2009 e 2015.

Intervalos	Frequência relativa		
	Aprovação	Aprovação com Ressalva	Rejeição
Abaixo de 48,6%	61,40%	49,43%	37,04%
48,6% --- 51,3%	21,93%	26,44%	14,81%
51,3% --- 54%	14,91%	18,39%	22,22%
Acima de 54%	1,75%	5,75%	25,93%
Total	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Sistema de Controle Informatizado de Dados do ES – CidadES do TCE/ES. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo. Disponível em: < <http://cidades.tce.es.gov.br/#/inicio>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

Elaboração: Própria do autor.

¹⁸¹ FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **IFGF 2016, Índice FIRJAN de Gestão Fiscal Ano-Base 2015:** Recorte municipal abrangência nacional. 2016, p. 14 e 17.

Apontam os dados constantes do CidadES que dos 78 municípios capixabas seis ultrapassaram o limite legal de 54% em 2009. Esse número triplicou em 2015, alcançando o pior registro histórico da série pesquisada quando 18 municípios extrapolaram à legalidade. Essa trajetória é preocupante e confirma as expectativas apresentadas pelo relatório do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal Ano-Base 2015, cujo resultado revelou que as despesas com funcionalismo público têm comprometido uma parcela cada vez maior dos orçamentos municipais.

Embora as Despesas com Pessoal sejam uma questão central para o equilíbrio das contas públicas, o fato de haver uma deterioração contínua desses gastos em alguns municípios, sem que haja uma atuação de forma prospectiva, atendendo aos requisitos de *accountability* e *enforcement*, é muito preocupante no TCE/ES. Ferramentas como análises de dados históricos, avaliação de tendências e informações comparáveis que possibilitam a antecipação e a preparação de ajustes necessários para minimizar o risco de ultrapassagem dos limites legais não estiveram presentes nos pareceres prévios pesquisados nesta dissertação.

5.4 OS PARECERES PRÉVIOS EMITIDOS PELO TCE/ES FOCARAM NOS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL (PPA, LDO E LOA)?

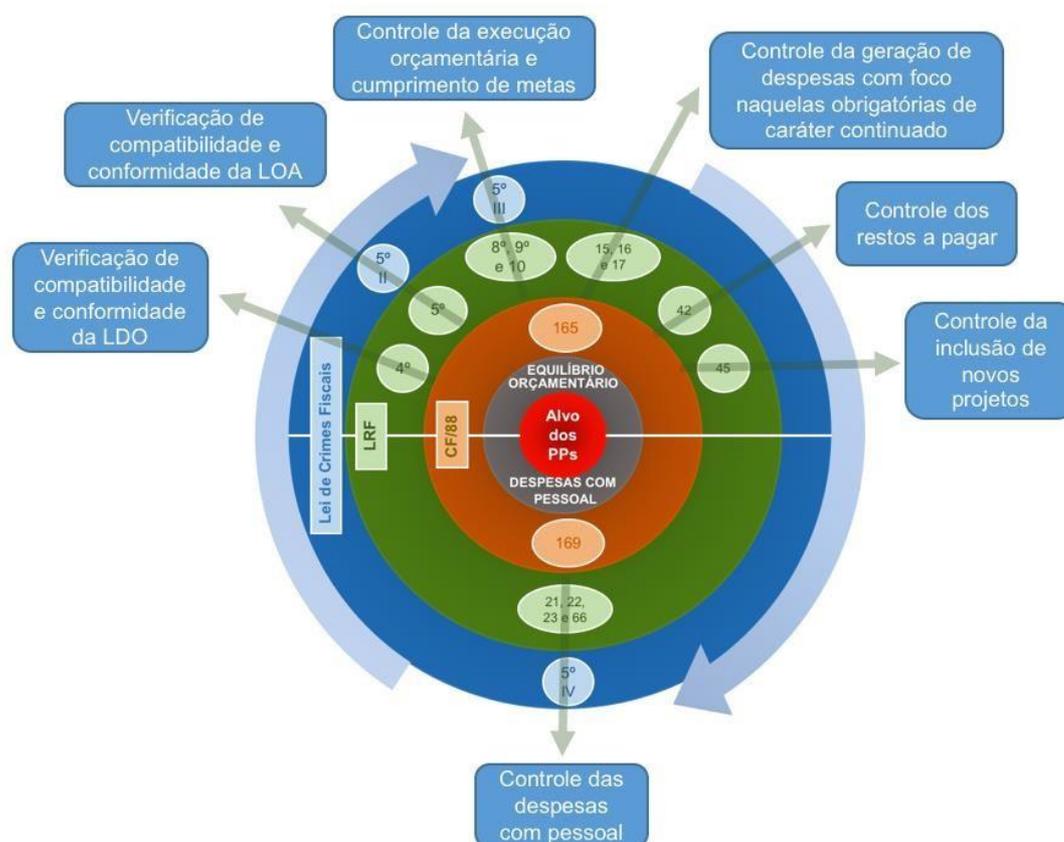
O TCE/ES, como comprovado nesta pesquisa, vem trabalhando no modelo do controle tradicional *ex post*, olhando para trás, enquanto os Governos tendem a olhar para a frente. Além disso, como demonstrado no item 4.3, o foco majoritário da auditoria, ao subsidiar a análise das contas de Governo, foi no aspecto patrimonial, que, conforme conceitos estabelecidos no PCASP, compreendem o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público. As auditorias governamentais precisam ser seletivas e estratégicas em seu trabalho e devem fazê-lo de acordo com as maiores necessidades dos cidadãos e da sociedade e, em alguns casos, esse papel

inclui o fornecimento de *inputs* para a tomada de decisões no início do ciclo de políticas e uma maior presença na atuação do Legislativo e do Executivo.¹⁸²

A cada quatro anos, dá-se a eleição do Chefe do Executivo municipal, com possibilidade de uma reeleição; portanto, durante um mandato, a sociedade poderá discutir com o Executivo e o Legislativo o processo orçamentário em nove oportunidades: uma vez no PPA, quatro vezes nas LDOs e quatro nas LOAs. É aqui que se materializa o funcionamento da Administração Pública, pois resultará no que, como, quanto, quando e onde serão gastos os impostos pagos pelos contribuintes, por isso o ideal seria que esse processo envolvesse o eleitor, o parlamento e o Executivo. Nesse contexto, a atuação contemporânea dos tribunais de contas precisa orientar-se no sentido de trabalhar para além da tradicional função de supervisão; deve fornecer visões, com o objetivo de aprimorar o funcionamento de processos e programas; e previsões, com a finalidade de ajudar Governos a se adaptarem a futuras tendências e riscos – tudo isso se dá a partir do acompanhamento de cada estágio do ciclo das políticas, quais sejam, formulação, implementação e monitoramento e avaliação. Além disso, a CF/88, a LRF e a Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal fornecem instrumentos capazes de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o controle do equilíbrio fiscal dos municípios capixabas. Tais ferramentas constitucionais e legais precisam se tornar o foco da auditoria do TCE/ES no trabalho de subsidiar os pareceres prévios, conforme demonstrado na Figura 6.

¹⁸² ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Supreme audit institutions and good governance**: oversight, insight and foresight. Public Governance Reviews. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 21-23.

Figura 6: Atuação focada na verificação de compatibilidade e conformidade entre os instrumentos orçamentários, controle da execução orçamentária e da geração dos grandes grupos de despesas, no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.



Fontes: BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.028 de 19 de outubro de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm>. Acesso em: 7 nov. 2017.

Elaboração: próprio autor.

Hierarquizou-se o processo orçamentário, por meio da CF/88, em leis de iniciativa do Poder Executivo que estabelecem o Plano Plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. A LRF regulamentou os dispositivos conexos ao tema, e a Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal estabeleceu pesadas sanções relativas às infringências de tais normativos.

5.4.1 Verificação de compatibilidade e conformidade da LDO

O art. 4º da LRF preconiza que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos e demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.¹⁸³ Integrará o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias os Anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais: naquele estabelecer-se-ão metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, e conterà, ainda, avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior e avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes próprio dos servidores públicos; já neste avaliar-se-ão os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. No processo orçamentário, a inovação fundamental da CF/88 foi a instituição da LDO, cujos

temas são de permanente relevância em finanças públicas. Ano após ano, a forma como devem ser enfrentados vai se firmando, vai se aperfeiçoando e dando contribuições ao melhor desempenho fiscal dos governos.¹⁸⁴

Esse dispositivo legal obteve 7 ocorrências dentre as 1.606 verificadas nos 369 pareceres prévios apreciados pelo TCE/ES entre 2009 e 2015.

¹⁸³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

¹⁸⁴ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal**: Direito, Orçamento e Finanças Públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 327 e 371.

5.4.2 Verificação de compatibilidade e conformidade da LOA

De acordo com o art. 5º da LRF, o Projeto de Lei Orçamentária Anual, elaborado de forma compatível com o PPA e a LDO, conterà, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e as metas constantes do Anexo de Metas Fiscais.¹⁸⁵ O PLOA será acompanhado das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado. Além disso, conterà reserva de contingência, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

É importante salientar que a Lei Orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no Plano Plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão. José Marcos Mendes explica com precisão o nível de subordinação existente entre esses instrumentos de planejamento governamental:

a ideia é que o PPA seja o mais abrangente, com duração de quatro anos, tendo por função principal fixar diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital (ou seja, os investimentos públicos) e para as despesas de duração continuada (aquelas que perduram por dois exercícios financeiros ou mais). Seria, portanto, um instrumento de planejamento de longo prazo.¹⁸⁶

Por ser subordinada ao PPA, a LDO não pode conter dispositivos que o contrariem. Em caso de conflito entre as duas leis, prevalece o disposto no PPA. A função primordial da LDO é fixar os parâmetros gerais para orientação do orçamento do ano seguinte, estabelecendo suas metas e prioridades. A Lei Orçamentária Anual, por ser subordinada ao PPA e à LDO, não pode conter dispositivos que os contrariem. Quando isso ocorrer, o PPA e a LDO, nessa

¹⁸⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

¹⁸⁶ MENDES, José Marcos. **Sistema orçamentário brasileiro**: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Texto para Discussão 38, Brasília, 2008, p. 4-5.

ordem, prevalecem. A LOA tem vigência anual, e a sua função primordial é estimar a receita pública e fixar a despesa para o exercício financeiro.

Segundo o autor, o PPA estabelecerá, portanto, metas qualitativas e quantitativas em cada um dos quatro anos de vigência.¹⁸⁷ E, nesse nível de planejamento, a fixação de valores financeiros deveria ser algo secundário. A LDO, portanto, estabelecerá os limites das intenções contidas no PPA; e a LOA, por sua vez, submeterá a execução daquelas prioridades à efetiva entrada de recursos fiscais nos cofres. Esse dispositivo legal obteve quatro ocorrências dentre as 1.606 verificadas nos 369 pareceres prévios apreciados pelo TCE/ES entre 2009 e 2015.

5.4.3 Controle da execução orçamentária e cumprimento de metas

Esse controle envolve os arts. 8º, 9º e 10 da LRF. O art. 8º dispõe que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos que dispuser a LDO, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, nos quais os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.¹⁸⁸ De acordo com Weder de Oliveira, estabelecer a programação financeira significa instituir

um conjunto de regras sobre a execução financeira (solicitação, priorização, cronogramação e operacionalização dos pagamentos), quando serão consideradas, além das demandas dos órgãos da administração, a previsão da arrecadação, as despesas obrigatórias, as vinculações constitucionais e legais das diversas naturezas de receita a ações específicas, as sazonalidades de algumas despesas, as prioridades definidas

¹⁸⁷ MENDES, José Marcos. **Sistema orçamentário brasileiro**: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Texto para Discussão 38, Brasília, 2008, p. 4-5.

¹⁸⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

pelo governo e, principalmente, as diretrizes e metas da política fiscal. O cronograma mensal de desembolso é a explicitação quantitativa e temporal do resultado da aplicação dessas regras. Pode-se, portanto, dizer que o cronograma é, de certo modo, parte da programação financeira.¹⁸⁹

Essa deveria ser a fase da materialização do planejamento com a execução do orçamento ao longo do exercício, entretanto, como visto anteriormente a proposta orçamentária anual por vezes adota estimativas irreais, e o Executivo passa a atuar contingenciando as despesas e os programas de Governo que ficam retidos durante todo o ano e, ao final do exercício, são liberados de afogadilho, afetando a regularidade e previsibilidade na liberação de recursos.

Há que se considerar que o art. 9º prevê que se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.¹⁹⁰ Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública nas Casas Legislativas estaduais e municipais. Aqui reside uma oportunidade bimestral de atuação para os tribunais de contas, pois a Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal, braço sancionador da LRF, instituiu infração administrativa punível com multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira nos termos da LDO, ou seja, o Poder Executivo deve determinar a seus órgãos técnicos que façam,

a cada bimestre, avaliações de receitas e despesas, com o objetivo de verificar se haverá necessidade de promover a

¹⁸⁹ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 725-726.

¹⁹⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

limitação de empenho e movimentação financeira como medida necessária ao alcance da meta fiscal.¹⁹¹

Por sua vez, o artigo 10 da LRF estabelece as regras sobre a ordem cronológica determinada no art. 100 da CF/88 (precatórios) a que a execução orçamentária e financeira deve obedecer. Esse conjunto de dispositivos legais inter-relacionados obteve quatro ocorrências dentre as 1.606 verificadas nos 369 pareceres prévios apreciados pelo TCE/ES entre 2009 e 2015.

5.4.4 Controle na geração de despesas obrigatórias de caráter continuado e despesas com pessoal

Os arts. 15, 16 e 17 da LRF tratam dos critérios para a geração de despesa ou a assunção de obrigação, dando destaque especial para as despesas correntes derivadas de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios. Essas são as despesas obrigatórias de caráter continuado que, para serem implementadas, “devem indicar com clareza a fonte de receita e o respectivo fluxo financeiro que viabilizará as ações”.¹⁹² Tudo isso deverá ser acompanhado de demonstrativo de cálculos capaz de comprovar que tais despesas não comprometerão o alcance das metas estabelecidas para o resultado fiscal do exercício.

Quanto às despesas com pessoal, o arcabouço legal brasileiro deu bastante importância, e não poderia ser diferente, pois o impacto que esses gastos têm no equilíbrio das contas públicas está cabalmente demonstrado. O *caput* do art. 169 da CF/88 determina que “a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios não poderá

¹⁹¹ OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal**: Direito, Orçamento e Finanças Públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 761.

¹⁹² CRUZ, Flávio da et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 67.

exceder os limites estabelecidos em lei complementar”.¹⁹³ A estrutura da LRF,¹⁹⁴ que regulamentou a matéria quanto às normas sobre despesas com pessoal, está prevista nos arts. 18 a 23, inseridos no Capítulo IV – da despesa pública. A Seção II desse Capítulo, que cuida especificamente das despesas com pessoal, é dividida em três subseções: (I) trata das definições e limites; (II) versa sobre o controle de tais despesas; e (III) dispõe sobre as despesas com seguridade social.

De acordo com a doutrinadora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, em relação aos municípios houve uma conjunção de esforços constitucionais e infraconstitucionais no estabelecimento de limites de despesas com pessoal para os Poderes Legislativos e Executivos locais.¹⁹⁵ O inciso II do art. 20 da LFR estabeleceu a alíquota de 6% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município, quando houver, e 54% para o Executivo.¹⁹⁶ Além disso, o Legislativo deverá observar ainda o disposto no art. 29-A da Constituição: “a Câmara Municipal não gastará mais de 70% (setenta por cento) de sua receita com folha de pagamento, incluindo o gasto com subsídio de seus Vereadores”.¹⁹⁷

¹⁹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

¹⁹⁴ Id. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

¹⁹⁵ FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **IFGF 2016, Índice FIRJAN de Gestão Fiscal Ano-Base 2015**: Recorte municipal abrangência nacional. 2016, p. 14 e 17.

¹⁹⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

¹⁹⁷ Id. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

Nesse âmbito a CF/88, a LRF e a Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal possuem poderosas salvaguardas para impedir que as despesas com pessoal saiam dos trilhos. Essas salvaguardas preveem que: (i) o aumento das despesas com pessoal só pode ser feito mediante o rigoroso cumprimento das regras estabelecidas; (ii) são nulos os atos que provocam aumentos sem observar tais regras; (iii) uma vez ultrapassados os limites legais, abre-se prazo para o seu retorno; e (iv) o descumprimento do previsto nos três itens anteriores impõe sanções institucionais e pessoais.

Paralelamente, o art. 169, § 1º, I e II, da CF/88 prescreve que a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, só poderão ser feitas se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes.¹⁹⁸ É necessária também a autorização específica na Lei de Diretrizes Orçamentárias. De acordo com o constitucionalista Uadi Lammêgo Bulos, o preceito inovou a ordem constitucional brasileira, evidenciando a preocupação de condicionar as vantagens e o aumento dos servidores à prévia dotação orçamentária suficiente ou autorização específica na LDO.¹⁹⁹

Tendo em vista essa prescrição, a LRF aprofundou a disposição constitucional quando combinou os arts. 16, 17 e 21. Esses dispositivos tornam nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal: (i) que não atenda a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes; (ii) que não contenha declaração do ordenador da despesa que há adequação orçamentária e financeira e compatibilidade com o PPA, LDO e LOA; e (iii) ato de que resulte

¹⁹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

¹⁹⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão.

Nessa quadra, o art. 169 da Constituição determina que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios não poderá exceder os limites estabelecidos pelo art. 19 da LRF.²⁰⁰ E, conforme o art. 22 da mesma Lei, se essa despesa ultrapassar a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração, a qualquer título, criação de cargo, emprego ou função, alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa, provimento de cargo público, e contratação de hora extra.²⁰¹ Já o art. 23, §, 3º e incisos estabelecem que se a despesa total com pessoal ultrapassar os limites, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro (prazo dobrado no caso de crescimento real baixo ou negativo do PIB).²⁰² Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá receber transferências voluntárias, obter garantia, direta ou indireta, de outro ente, ou contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Determinam os §§ 3º e 4º do artigo 169 da CF/88 que, para restabelecer os limites, serão adotadas: (i) a redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; e (ii) a exoneração dos servidores não estáveis. Todavia, se tais providências não forem

²⁰⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

²⁰¹ Id. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

²⁰² Id. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

suficientes, (iii) o servidor estável poderá também perder o cargo na forma da Lei nº 9.801, de 14 de junho de 1999, que dispõe sobre as normas gerais para perda de cargo público por excesso de despesa.²⁰³

Conseqüentemente, o descumprimento dos limites em questão e a não adoção das medidas corretivas imperativamente ordenadas pela CF/88 e pela LRF são condutas graves que ensejam a aplicação de sanções administrativas (perda de mandato e multa de 30% dos vencimentos anuais) e penais (reclusão de até 4 anos) previstas no Decreto-Lei nº 201/1967 e na Lei nº 10.028/2000, conhecida como a Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal. Esse conjunto de dispositivos legais inter-relacionados obteve 19 ocorrências dentre as 1.606 verificadas nos 369 pareceres prévios apreciados pelo TCE/ES entre 2009 e 2015.

5.4.5 Controle dos restos a pagar

A LRF, na quase totalidade de suas normas, relaciona-se à viabilização do equilíbrio orçamentário intertemporal, à prevenção de *deficits* e ao controle da dívida pública, objetivos amplamente contemplados em seu art. 1º, §1º:

§1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.²⁰⁴ (g.n.)

²⁰³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

²⁰⁴ Id. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

Nesse contexto, ganha relevo o art. 42, parágrafo único da mesma norma:

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.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.²⁰⁵

De início, percebe-se que o dispositivo sob análise, em harmonia com a concepção lógica da LRF, busca impedir o a incompatibilidade entre a despesa que haverá de ser paga com a disponibilidade de recursos para pagá-la na sua origem, ou seja, no momento em que está sendo gerada a obrigação que não poderá ser paga até o final do mandato. A relação entre a conduta descrita no artigo 42 e a inscrição indevida em Restos a Pagar está expressa na LRF, quando coloca tal artigo na Seção VI do Capítulo VII(Da dívida e do endividamento), que é intitulada *Dos Restos a Pagar*.

Relativamente ao aspecto temporal, maiores dúvidas não há. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oito últimos meses. Lado outro, o artigo 55 da mesma lei, que trata do Relatório de Gestão Fiscal, dispõe que ele contenha a inscrição em restos a pagar das despesas liquidadas, empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa, bem como das não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.²⁰⁶ O artigo supracitado ampara o entendimento de que tal exigência, qual seja, inscrever restos a pagar não processados até o limite da disponibilidade de caixa, depois

²⁰⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

²⁰⁶ Id. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

de descontados os restos a pagar processados, está presente em todos os exercícios, e não somente nos dois últimos quadrimestres do mandato. Portanto a diferença básica existente entre o descumprimento da regra de final de mandato (artigo 42) e a desobediência da regra anual (artigo 55), reside no fato de a primeira possuir desdobramentos na esfera penal, conforme art. 359-C do Código Penal.

[...]

CAPÍTULO IV

DOS CRIMES CONTRA AS FINANÇAS PÚBLICAS

[...]

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:

Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.²⁰⁷

Como se não bastasse o conjunto de normas rígidas dispostas na LRF para combater com veemência o *deficit* público, o legislador foi além. Em discussão contemporânea, o Congresso Nacional aprovou a Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal e, desse modo, o Código Penal passou a contar com remédios amargos contra o administrador público que agredir as questões centrais da LRF. Esse dispositivo legal obteve 15 ocorrências dentre as 1.606 verificadas nos 369 pareceres prévios apreciados pelo TCE/ES entre 2009 e 2015.

²⁰⁷ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 7 nov. 2017.

5.4.6 Controle da inclusão de novos projetos

A Lei Orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no PPA ou em lei que autorize a sua inclusão. O art. 45 da LRF dispõe que a Lei Orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias.²⁰⁸ Flávio da Cruz *et al.* ensinam que

este artigo estabelece como norma a priorização da conservação do patrimônio público e dos projetos em andamento, contrapondo-se diretamente à prática comum da descontinuidade na implementação de projetos de longo prazo. Nos investimentos públicos, alterados a cada mudança de gestão administrativa e, muitas vezes, durante a mesma gestão, beneficiam-se projetos novos em detrimento da preservação dos já existentes. É comum que se prejudique a finalização das obras iniciadas, provocando desperdício de recursos.²⁰⁹

Visando a operacionalização desse comando legal, o Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do PLDO, relatório com as informações necessárias ao seu cumprimento, dando-se ampla divulgação. Esse dispositivo legal não obteve ocorrências dentre as 1.606 verificadas nos 369 pareceres prévios apreciados pelo TCE/ES entre 2009 e 2015.

²⁰⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

²⁰⁹ CRUZ, Flávio da et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 206.

CONCLUSÃO

Grande parte da preocupação quanto aos assuntos de economia política se dá por conta do crescimento dos Governos, que tem sido rápido qualquer que seja a medida. A trajetória do gasto público em diversos países registrou uma curva crescente, em que as médias saíram de 10,5% do PIB para 45,8% entre 1870 e 1996.²¹⁰ No Brasil, a despesa primária aumentou sua participação no PIB quase nove pontos percentuais, entre 1991 e 2014, quando alcançou o patamar de 20,08%. Esse crescimento não foi contínuo, pois ocorreu em dois momentos: mais da metade se deu na década de 1990, quando parte dos novos direitos da CF/88 foi regulamentado e, a partir de 2002, quando a melhora do cenário econômico ampliou o espaço para o crescimento dos programas de transferência de renda e dos gastos nos setores protegidos.²¹¹ Segundo o Relatório de Acompanhamento Fiscal de outubro de 2017 da Instituição Fiscal Independente – IFI do Senado Federal,

quanto maior o tempo dispensado para avançar nas reformas fiscais estruturais ou quanto mais amenas e flexíveis forem os avanços pelo lado da despesa pública, maior será a rigidez orçamentária do País. De outra forma, significa dizer que para ampliar a flexibilidade orçamentária e, ao mesmo tempo, cumprir a regra do teto dos gastos, será necessário progredir em torno da agenda de reavaliação das despesas obrigatórias.²¹²

Logo, a expectativa de curto e médio prazo da IFI reafirma a necessidade premente de reforçar o controle do equilíbrio fiscal. Sabe-se que o Brasil possui 5.570 municípios, pelos quais são prestados a maior parte dos serviços públicos afetos ao dia a dia dos cidadãos, como saúde, educação, assistência social, saneamento básico, destinação final dos resíduos sólidos, construção e manutenção de vias públicas, abertura e manutenção de estradas

²¹⁰ TANZI, Vito. **The demise of Nation State**. IMF Working Paper, WP/98/120, 1998.

²¹¹ MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 56.

²¹² BRASIL. Senado Federal. Relatório de Acompanhamento Fiscal. Instituição Fiscal Independente. **Portal do Senado Federal**. Out. 2017. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/532983>>. Acesso em: 30 out. 2017.

vicinais, iluminação pública, esporte, lazer, cultura, dentre outros. Para que esse amplo leque de serviços funcione, as prefeituras precisam manter o equilíbrio fiscal, assim sendo, ganham importância os pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas sobre as contas de Governo, tidos como um complexo, sistemático e verdadeiro processo de auditoria integrada que visa à *accountability*. Dito isso, e considerando as pesquisas realizadas ao longo desta dissertação, é possível afirmar que tais pareceres são instrumentos de *enforcement* do equilíbrio fiscal dos municípios capixabas?

Ao longo desta dissertação, pesquisou-se (i) o comportamento crescente das despesas públicas e as teorias que o explicam; (ii) a arquitetura legal disponível para garantir o equilíbrio fiscal no Brasil, notadamente a CF/88, a LRF, a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal; e (iii) a elevada estatura constitucional dada aos pareceres prévios e seus contornos contemporâneos num ambiente em que as prefeituras são pressionadas, por um lado, a gastar sempre mais e, por outro, a respeitar os limites das regras fiscais. Desenvolvidas todas essas premissas, a pesquisa voltou-se para a análise em várias perspectivas da atuação dos pareceres prévios emitidos pelo TCE/ES entre 2009 e 2015, na qual se avaliou 369 pareceres prévios, dos quais 228 foram pela *Aprovação*, 87 pela *Aprovação com Ressalvas* e 54 pela *Rejeição* das contas.

Sublinha-se a questão central examinada – o foco das auditorias, podendo-se confirmar que o controle do aspecto patrimonial prevaleceu fortemente sobre os aspectos orçamentário e fiscal. A auditoria opinou em 149 pareceres pela *Aprovação com Ressalvas* ou *Rejeição*, cujas irregularidades encontradas redundaram num conjunto de 1.606 ocorrências relativas ao descumprimento de dispositivos legais, dos quais a Lei nº 4.320/64 respondeu por 66,56%; e a LRF, por 9,34%. E mais: dos dez dispositivos mais citados sobre as irregularidades encontradas oito referiram-se ao aspecto patrimonial, restando comprovado o alvo preferencial do TCE/ES na apreciação das contas de Governo.

Desse modo, o TCE/ES restringiu-se ao papel de entregar tardiamente às Câmaras Municipais um instrumento de responsabilização dos prefeitos, retroalimentando a tendência de transformar o ato de responsabilizar num fim em si mesma, ofuscando o elevado potencial dos pareceres prévios como instrumentos de *accountability* e *enforcement*. Preocupa-se mais em encontrar um culpado do que acompanhar *pari passu* a realização das receitas e das despesas, explicando à sociedade a situação das contas públicas e dos programas governamentais que materializam o funcionamento da Administração Pública municipal. Optou-se, então, pelo modelo do controle tradicional *ex post*, olhando para trás, enquanto os Governos tendem a olhar para frente.

Por esse ângulo, conclui-se que não é possível afirmar que os pareceres prévios emitidos pelo TCE/ES sobre as contas de Governo no período analisado serviram de instrumento de *enforcement* do equilíbrio fiscal dos municípios capixabas, traduzido, neste caso, como um conjunto de medidas para garantir o cumprimento das leis que regem as finanças públicas no Brasil.

Diante disso, sugere-se uma atuação que *verifique* a conformidade e a compatibilidade do planejamento governamental (PPA, LDO e LOA) e que *controle* a execução orçamentária, o cumprimento de suas metas, a geração de despesas obrigatórias de caráter continuado, os restos a pagar, a inclusão de novos projetos e as despesas com pessoal. Igualmente importante, uma performance contemporânea exige que os pareceres prévios provejam além da tradicional função de *supervisão*, o fornecimento de *visões*, com o objetivo de aprimorar o funcionamento das políticas públicas a partir da análise de dados históricos e informações comparáveis do conjunto do governo; e *previsões*, baseadas em relatórios com perspectivas futuras e exames de horizontes, cenários e projeções fiscais de longo prazo, cuja finalidade principal é ajudar a sociedade e os Poderes Legislativos e Executivos locais a se adaptarem a tendências e riscos vindouros. É fundamental, portanto, destacar que o sucesso do modelo proposto depende de informações tempestivas, compreensíveis e capazes de despertar a participação do cidadão.

REFERÊNCIAS

ABREU, Cristina de (org). **A economia da corrupção nas sociedades desenvolvidas contemporâneas**. Porto, Portugal: Fronteira do Caos, 2011, p. 18.

ACEMOGLU, Daron. **Interactions between Governance and Growth** – The World Bank. 2008.

AFONSO, José Roberto R. **15 anos da Lei da Responsabilidade Fiscal**. Palestra no Seminário FGV/IBRE. Rio de Janeiro, 22 jul. 2015.

_____. **Orçamento Público no Brasil: história e premência de reforma**. Joaçaba, v. 17, nº 1, jan./abr. 2016, p. 9-28.

_____. **Uma história da Lei de Responsabilidade Fiscal**. RDU. Porto Alegre: 2016, p. 134-137.

_____. **Responsabilidade fiscal no Brasil: uma memória da lei**. Biblioteca Digital FGV. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/6941>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____; PINTO, Vilma da C. **Despesa estadual com pessoal ativo e do Executivo: uma comparação entre unidades federadas**. Centro de Pesquisas (CEPES). Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). 2016, p. 18-20.

AGUIAR, Simone Coêlho. **Origem e evolução dos tribunais de contas**. [s.d].

ALMEIDA, Mansueto. Palestra proferida no encontro do Instituto Brasileiro de Executivo de Finanças (IBEF). **Crescimento econômico e dilemas fiscais**. 30 maio 2015. Disponível em: <<http://ibefes.org.br/wp-content/uploads/2013/07/Crescimento-Econômico-e-Dilemas-Fiscais-Mansueto-Almeida.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2016.

ALT, James; LASSEN, David Dreyer; WEHNER, Joachim, 2012 apud WHENER, Joachim; RENZIO, de Paolo. **Citizens, legislators and executive disclosure: the political determinants of fiscal transparency**. London: Elsevier, 2013, p. 96.

ANDRADA, Antônio Carlos Doogal de; BARROS, Laura Correa de. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: v. 77, nº 4, ano XXVIII, 2010. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Revista/RetornaRevista/442>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

ARANTES, Rogério Bastos; ABRUCIO, Fernando Luiz; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**. V. 56, nº 1, jan./mar. 2005.

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID). **A política das políticas públicas**: progresso econômico e social na América Latina – relatório 2006, p. 28. David Rockefeller Center for Latin America Studies, Harvard University. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. Disponível em: <<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=1584309>>. Acesso em: 8 out. 2016.

BITTENCOURT, Fernando M. R. **O controle e a construção de capacidade técnica institucional no Parlamento** – elementos para um marco conceitual. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal, 2009 (texto para discussão nº 57).

BOURGON, J. **The history and future of national building?** Building Capacity for Public Results, *International Review of Administrative Sciences*. 76(2): 197-218. 2010.

BOVENS, Mark. Information rights: citizenship in the information society. *Journal of Political Philosophy*, v. 10, nº 3, 2002, p. 317-341.

_____. **Public accountability**: a framework for the analysis and assessment of accountability arrangements in the public domain. Utrecht School of Governance Utrecht University. The Netherlands. 2005.

_____. **The concept of public accountability**. The Oxford handbook of public management, 2005.

_____. **The quest for responsibility**: accountability and citizenship in complex organisations. Cambridge: Cambridge University Press. 1998, p. 26.

_____. **Two concepts of accountability**: accountability as a virtue and as mechanism. *West European Politics*, v. 33, nº 5, 2010, p. 955.

_____, 2006 apud ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro, 2013, p. 905. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9638>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 18 de 13 de abril de 1999. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 1999. Projeto da Lei de Responsabilidade Fiscal. Regula o art. 163, incisos I, II, III e IV, e o art. 169 da Constituição Federal, dispõe sobre princípios fundamentais e normas gerais de finanças públicas e estabelece o regime de gestão fiscal responsável, bem assim altera a Lei Complementar nº 64 de 18 de maio de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/Plp/plp18.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 257 de 2016. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 2016. Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio

fiscal; altera a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2080237>>. Acesso em: 4 nov. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. Resolução nº 40 de 2001. **Portal da Câmara dos Deputados**. Brasília, 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/2001/resolucao-40-20-dezembro-2001-429320-norma-actualizada-pl.html>>. Acesso em: 4 nov. 2017.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 nov. 2017.

_____. Decreto-Lei nº 201 de 27 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0201.htm>. Acesso em: 5 nov. 2017.

_____. Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 7 nov. 2017.

_____. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 4 nov. 2017.

_____. Lei nº 8.429 de 2 de junho de 1992. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm>. Acesso em: 4 nov. 2017.

_____. Lei nº 10.028 de 19 de outubro de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm>. Acesso em: 7 nov. 2017.

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim das Finanças Públicas dos Entes Subnacionais – 2016, p. 12-15. **Portal do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Boletim+de+Financas+P%C3%ABlicas+dos+Entes+Subnacionais/107970b4-9691-4263-a856-b37d655b42b2>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 7. ed. 2017, p. 21. **Portal do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7ª%20edição+Versão+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais, 7. ed. 2017. **Portal do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/542015/MDF_7_edicao_05_04_17_versao_02_12_16.pdf/7a4bf97c-0db9-48c4-bb0e-41d9f6bedf55>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. Ministério da Justiça. **Série Pensando o Direito**. A eficácia do sistema jurídico de prevenção e combate à improbidade administrativa. Relatório de Pesquisa apresentado ao Ministério da Justiça/PNUD. Referência PRODOC BRA 07/004, 2011.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999. **Portal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão**. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-mog-42_1999_atualizada_23jul2012-1.doc/view>. Acesso em: 4 nov. 2017.

_____. Senado Federal. Relatório de Acompanhamento Fiscal. Instituição Fiscal Independente. **Portal do Senado Federal**. Out. 2017. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/532983>>. Acesso em: 30 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário de Mandado de Segurança nº 11.060 GO. Ministra relatora: Laurita Vaz, julgado em 25 jun. 2002. **Diário Eletrônico de Justiça, 2002**. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3609285/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-11060-go-1999-0069194-6>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 849 MT. Ministro relator: Sepúlveda Pertence, julgada em 11 fev. 1999, P., 23 abr. 1999. **Diário Eletrônico de Justiça, 1999**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/739843/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-849-mt>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.077. Ministra relatora: Cármen Lúcia, julgada em 16 nov.2016, P., informativo 847. **Diário Eletrônico de Justiça, 2016.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo847.htm>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.048. Tribunal Pleno. Ministro Relator: Gilmar Mendes. Julgada em 14 maio 2008. Informativo STF 506. **Diário Eletrônico de Justiça.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo506.htm>>. Acesso em: 7 nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – Seprog, 3. ed. 2010, p. 12. **Portal do Tribunal de Contas da União.** Brasília, 2010.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Constituição do Estado do Espírito Santo. 5 out. 1989. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo, 1989. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/CES-1-1.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Instrução Normativa 40 de 8 de novembro de 2016. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo, 2016. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/040-2016-Regulamenta-Presta%C3%A7%C3%A3o-Contas-Internet-Altera-IN-34-2015-1.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Lei Complementar nº 621 de 8 de março de 2012. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo, 2012. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/LC621_2012-Atualizada-3-1.pdf>. Acesso em: 3 nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Resolução nº 261 de 4 de junho de 2013. Aprova o Regimento Interno. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo, 2013. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/07/261-2013.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Sistema de Controle Informatizado de Dados do ES – CidadES do TCE/ES. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo. Disponível em: <<http://cidades.tce.es.gov.br/#/inicio>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Sistema de envio e pesquisa de dados. **Portal do Tribunal de Contas.** Espírito Santo. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/sisaudweb/>>. Acesso em: 9 nov. 2017.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos tribunais de contas. **Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe**, nº 2. Aracaju: 2002.

BUCHANAN, J. M.; BURTON, J.; WAGNER, R. E. **The consequences of Mr. Keynes**. The Institute of Economic Affairs. London: Goron Pro-Print Co LTD, 1978, p. 10.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CAVALCANTE, Pedro Luiz. **A implementação do orçamento por resultados no âmbito do Executivo federal**: um estudo de caso. Brasília, DF, 2006. Dissertação – Instituto de Ciência Política da Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2006, p. 39. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/2723/1/2007_PedroLuizCostaCavalcante.pdf>. Acesso em: 8 out. 2016.

CHILE'S SUPREME AUDIT INSTITUTION. **Enhancing strategic agility and public trust**. OCDE Public Governance Reviews, OCDE Publishing, Paris. 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207561-en>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

COÊLHO, Marcos Vinícius Furtado; ALLEMAND, Luiz Cláudio; ABRAHAM, Marcus (org). **Responsabilidade Fiscal**. Análise da Lei complementar nº 101/2000. 2016, p. 693.

COMMITTEE OF EXPERTS ON PUBLIC ADMINISTRATION (CEPA). Economic and Social Council. **Public governance for results**: a conceptual and operational framework. United Nations. 2011.

CONTI, José Maurício. **Levando o Direito Financeiro a sério**. São Paulo: Blucher, 2016.

COSTA, Cláudio André Abreu et al. Contas de Governo como instrumento de accountability, de melhoria da governança e de fomento à cidadania. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília: ano 43, nº 121, 2011, p. 20.

CRUZ, Flávio da et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 4.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **IFGF 2016, Índice FIRJAN de Gestão Fiscal Ano-Base 2015**: Recorte municipal abrangência nacional. 2016, p. 14 e 17.

FUKUYAMA, Francis. **As origens da ordem política**. Rio de Janeiro: Rocco, 2013, p. 31.

_____. **What is governance?** Center for Global Development. Working Paper 314. Washington, 2013, p. 2. Disponível em: <<http://www.cgdev.org/content/publications/detail/1426906>>. Acesso em: 16 abr. 2017.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). Diretoria de Análise de Políticas Públicas. **Estrutura da burocracia federal do Estado brasileiro**: uma análise da Administração Pública a partir dos vínculos empregatícios. 2016. Disponível em: <<http://dapp.fgv.br/o-pacto-federativo/>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de Governo e contas de gestão. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Ano 35, nº 109. Brasília: 2007, p. 70.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.3.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 159.

GOLDSMITH, Stephen; EGGERS, Willian D. **Governing by network**. The New Shape of the Public Sector. John F. Kennedy School of Government. Harvard University. 2 nov. 2014.

HARVEY, S. R.; GAYER, T. **Finanças Públicas**. 10. ed. Porto Alegre: AMGH, 2015, p. 124.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)), editadas pela Federação Internacional de Contadores. 2008.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (FMI). **Financial and business cycles in Brazil**. 2016, p. 61.

_____. **Manual on fiscal transparency/fiscal affairs**. Washington, D.C., 2007, rev. ed., p. 107.

_____. **Code of good practices on fiscal transparency**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2007.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). 21º UN/INTOSAI. **Symposiums strengthens cooperation between SAIs and citizens**. Áustria, 13 a 15 jul. 2011.

_____. **Fundamental principles of compliance auditing**: ISSAI 400. [s.d].

_____. **Performance audit guidelines**: ISSAI 3000-3100. Áustria, 2004.

_____. **Fundamental principles of financial auditing**: ISSAI 200.[s.d].

KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KOPITS, George; CRAIG, Jon (1998, p. 1) apud ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antônio Carvalho. **As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros**. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, v. 25, nº 66, p. 242-254, set./out./nov./dez. 2014.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de finanças públicas: uma abordagem contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 102.

LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista. **Contas Governamentais e Responsabilidade Fiscal**. Desafios para o Controle Externo. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 57.

LYNN JR., Ewan Ferlie Laurence; POLLITT, Christopher (org). **Public Management**. Oxford University Press. 2005, p. 183-184. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=_0epYa1LF8MC&oi=fnd&pg=PA182&dq=accountability+concept+&ots=yjzXujo_Bk&sig=dZbpk_STyjJn2nw658dQuTCJ8Ak#v=onepage&q=accountability%20concept&f=false>. Acesso em: 15 abr. 2017.

MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. **Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual**. Revista do Tribunal de Contas da União: 2014, p. 44.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 76-80.

MENDES, José Marcos. **Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público**. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Texto para Discussão 38, Brasília, 2008.

MOORE, Mark; KHAGRAM, Sanjeev. **On creating public value**. Jonh F. Kennedy School of Government. Harvard University: 2004.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentários aos artigos 1º a 17. In: **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 55.

OLIVEIRA, Weder de. 15 anos de Lei de Responsabilidade Fiscal: um pouco de história e de essência In:_. **Responsabilidade fiscal: análise da Lei Complementar nº 101/2000**. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2016, p. 695.

_____. **Curso de responsabilidade fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 69.

_____. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 760.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Best practices for budget transparency**. OECD Journal on Budgeting, 1(3), 7-14, 2002.

_____. **Partners for good governance**: mapping the role of supreme audit institutions. OECD, 2014, p. 30.

_____. **Supreme audit institutions and good governance**: oversight, insight and foresight. Public Governance Reviews. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 23.

_____. **The principles of budgetary governance**. Senior Budget Officials. 2014, p. 2.

PATAPAS, Aleksandras; RAIPA, Alvydas; SMALSKYS, Vainius. **New public governance**: the tracks of changes. International Journal of Business and Social Research – IJBSR, 2014.

PEREIRA, Carlos; BARROS, Gabriel L. **Por que Dilma não tem sido tão fiscalmente responsável como foi Lula?** Instituto Brasileiro de Economia. Fundação Getúlio Vargas, 2013.

PETRIE, M. 2012 apud WHENER, Joachim; RENZIO, de Paolo. **Citizens, legislators and executive disclosure**: the political determinants of fiscal transparency. London: Elsevier, 2013, p. 97.

PINTO, Vilma da C; AFONSO, José R; FAJARDO, Bernardo. **A apuração dos resultados fiscais do Governo Federal**. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2015. (texto para discussão nº 70).

POLLITT, Christopher. **The essential public manager**. London: Open University Press/McGraw-Hill. 2003, p. 83.

_____; HUPE, Peter. **The magic of good governance**. For special issue Policy and Society. Governance: is for everybody? 2010.

PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan C.; MANIN, Bernard (1999) apud BOVENS, Mark. **Two concepts of accountability**: accountability as a virtue and as mechanism. West European Politics, v. 33, nº 5, 2010, p. 962.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (org). **A reforma esquecida**: orçamento, gestão pública e desenvolvimento. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 22.

RIBEIRO, Márcio B. **Avaliação do comportamento fiscal dos governos estaduais brasileiros no período posterior à Lei de Responsabilidade Fiscal (2002-2012)**. Finanças Públicas – XIX Prêmio Tesouro Nacional – 2014, p. 29.

SANTOS, Darcy F. C. **Estados brasileiros em 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2015, p. 17. Disponível em: <<http://www.darcyfrancisco.com/arquivos/15%20anos%20LRF1>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry Jay; PLATTNER, Marc F. (Ed.). **The self-restraining state: power and accountability in new democracies**. London: Lynne Rienner Publishers, 1999, p. 14.

SCHICK, Allen. **Budgeting for entitlements**. OECD Journal on Budgeting. V. 2009/2, p. 5-9.

_____. **Can The U.S. government live within its means?** Lessons from abroad. 2005, p. 3.

_____. **The role of fiscal rules in budgeting**. OECD Journal on Budgeting. V. 3, nº 3. Paris: 2003, p. 19.

TANZI, Vito. Budget, institutions and fiscal policy in Brazil. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza del le Finanze**, LXXIV, 3, I, 324-355, 2015.

_____. **The demise of Nation State**. IMF Working Paper, WP/98/120, 1998.

UNITED STATES OF AMERICA. **New Constitution**. The Federalist, 17 set. 1787.

VALOR ECONÔMICO. **Acordo da União com o Rio depende de jaboticaba legal**. 26 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.pressreader.com/brazil/valor-econ%C3%B4mico/20170126/281728384235199>>. Acesso em: 14 nov. 2017.

VELLOSO, Raul. **Ajuste fiscal através da redução das despesas obrigatórias**. Gasto público eficiente, organização Marcos Mendes. Instituto Fernand Braudel de Economia Mundial. São Paulo. 2006, p 112-113, 120.

VELTEN, Simone R. **Determinantes da rejeição das prestações anuais dos municípios capixabas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**. Vitória, ES, 2015, p. 78. Dissertação – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, ES, 2015.

VILLANUEVA, Luis F. A. **The new public governance?** Emerging perspectives on the theory and practice of public governance. Edited by Stephen P. Osborne. Routledge, New York and London, 2015.

_____. **Public governance for results: a conceptual and operational framework**. Committee of Experts on Public Administration. Economic and Social Council. United Nations, New York: 2011, p. 8, 11.

WU, Xun et al. **Guia de políticas públicas: gerenciando processos**. Tradução: Ricardo Avelar de Souza. Brasília: ENAP, 2014, p. 23.

APÊNDICE A – Quadro geral dos dispositivos constitucionais, legais e regimentais usados pelas instruções técnicas conclusivas para fundamentar sua opinião nos pareceres prévios pela aprovação com ressalvas e rejeição.

Legislação	Dispositivo	Nº de ocorrências
4.320/64	85	235
Outros		119
4.320/65	101	82
4.320/66	89	73
4.320/67	86	65
4.320/68	105	62
4.320/69	104	57
4.320/70	103	46
4.320/71	100	45
4.320/72	93	28
LRF	1º, 1º	27
4.320/73	87	22
Constituição do Estado do Espírito Santo	45, 2º	21
CF/88	37	21
CF/89	212	21
4.320/74	42	20
LRF	50, III	19
CF/90	167, V	19
4.320/75	43	18
Resolução TC 182/02	127, III, c	17
LRF	20, III, b	17
4.320/76	95	17
4.320/77	90	16
LRF	42	15
4.320/78	88	15
4.320/79	94	15
4.320/80	75	14
Resolução TC 182/03	127, IV	13
4.320/81	96	13
4.320/82	Anexo 13	13
4.320/83	48, b	12
Resolução TC 182/04	127, XII, 2º	11
4.320/84	63	11
4.320/85	98	11
4.320/86	Anexo 14	11
4.320/87	Anexo 15	11
4.320/88	76	10
Resolução TC 182/05	127, XII	9
4.320/89	92	9
Resolução TC 182/06	127, II, a	8

LRF	22, Único	8
CF/91	29-A, I	8
4.320/90	41	8
4.320/91	77	8
4.320/92	83	8
Constituição do Estado do Espírito Santo	46	7
LRF	14	7
CF/92	30, I, a, b	7
4.320/93	7º,	7
4.320/94	102	7
Resolução TC 182/07	101	6
LRF	12	6
4.320/95	40	6
Resolução TC 182/08	127, III, d	5
Resolução TC 182/09	127, IX	5
Resolução TC 182/10	127, X, d	5
4.320/96	46	5
4.320/97	105, 1º	5
4.320/98	105, 3º	5
4.320/99	105, 4º	5
4.320/100	Anexo 16	5
Resolução TC 182/11	127, III, b	4
Resolução TC 182/12	127, VII	4
Resolução TC 182/13	127, X	4
LRF	4º, I, a	4
LRF	5º, 4º	4
LRF	9º	4
LRF	11	4
LRF	22	4
CF/93	29-A, 2º, III	4
CF/94	29-A, 2º, I	4
CF/95	60, XII	4
CF/96	167, VII	4
4.320/101	39	4
4.320/102	60	4
4.320/103	84	4
4.320/104	91	4
4.320/105	Anexo 17	4
Constituição do Estado do Espírito Santo	32	3
Resolução TC 182/14	127, I	3
Resolução TC 182/15	127, V	3
Resolução TC 182/16	127, XIV	3
LRF	19	3
LRF	23	3
LRF	50	3
CF/97	77, III	3

CF/98	167, II	3
4.320/106	7º, I	3
4.320/107	43, III	3
4.320/108	97	3
4.320/109	105, 2º	3
4.320/110	Anexo 11	3
Resolução TC 182/17	106	2
Resolução TC 182/18	127, II, b	2
Resolução TC 182/19	127, VI	2
Resolução TC 182/20	127, XVI	2
LRF	13	2
LRF	14, 1º	2
LRF	20	2
LRF	30, I, 7º	2
LRF	50, I	2
LRF	50, III, 3º	2
LRF	66	2
CF/99	29-A	2
CF/100	37, II	2
CF/101	40	2
CF/102	195, II	2
4.320/111	35	2
4.320/112	35, I	2
4.320/113	58	2
4.320/114	Anexo 8	2
4.320/115	Anexo 12	2
Constituição do Estado do Espírito Santo	45	1
Constituição do Estado do Espírito Santo	46, 2º	1
Resolução TC 182/21	104	1
Resolução TC 182/22	105, III	1
Resolução TC 182/23	105, VI	1
Resolução TC 182/24	105, VII	1
Resolução TC 182/25	127, III, a	1
Resolução TC 182/26	127, II, c	1
Resolução TC 182/27	127, VIII	1
Resolução TC 182/28	127, XIII	1
Resolução TC 182/29	127, XV	1
Resolução TC 182/30	127, XVII	1
Resolução TC 182/31	128	1
LRF	4º, 1º, 4º	1
LRF	4º, 1º	1
LRF	4º, I, a, b	1
LRF	19, III	1
LRF	43	1
LRF	50, V	1
LRF	59, III	1

LRF	55, 2º	1
CF/88	29, V	1
CF/88	37, X	1
CF/88	70	1
CF/88	101, 1º	1
CF/88	158, I	1
CF/88	164, 1º	1
CF/88	167, IX, 2º	1
CF/88	169	1
CF/88	195, I	1
CF/88	197, II	1
4.320/116	2º	1
4.320/117	4º	1
4.320/118	11, 2º	1
4.320/119	35, II	1
4.320/120	36	1
4.320/121	43, I	1
4.320/122	43, II	1
4.320/123	43, IV	1
4.320/124	43, 1º	1
4.320/125	43, 2º	1
4.320/126	43, 3º	1
4.320/127	43, 4º	1
4.320/128	45	1
4.320/129	57	1
4.320/130	98, ÚNICO	1
4.320/131	103, único	1
4.320/132	106, II	1
4.320/133	105, V	1
4.320/134	106	1
4.320/135	Anexo 1	1
4.320/136	Anexo 2	1
4.320/137	Anexo 6	1
4.320/138	Anexo 7	1
4.320/139	Anexo 9	1
TOTAL DE OCORRÊNCIAS		1606

ⁱ “A palavra *enforcement* não tem, na língua portuguesa, palavra correspondente que a traduza. A mais próxima seria *fiscalização*. Seu sentido, contudo, é mais abrangente e pode ser traduzido como correspondendo a um conjunto de medidas para garantir o cumprimento da lei, de fazer que a lei seja obedecida”. OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 760.

ⁱⁱ O termo *accountability* está amplamente discutido, com base na doutrina especializada, no Capítulo 3, sessão 3.2 “O parecer prévio e a *accountability*”.