

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE EDUCAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM EDUCAÇÃO



MARIA GORETI FARIAS MACHADO

**A PROMOÇÃO DA *ACCOUNTABILITY* NA FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS DO  
RIO GRANDE DO SUL: A ATUAÇÃO DO TCE NA IMPLEMENTAÇÃO DO  
FUNDEB DE 2007 A 2009**

Porto Alegre  
2012

MARIA GORETI FARIAS MACHADO

**A PROMOÇÃO DA *ACCOUNTABILITY* NA FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS DO  
RIO GRANDE DO SUL: A ATUAÇÃO DO TCE NA IMPLEMENTAÇÃO DO  
FUNDEB DE 2007 A 2009**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Educação da Faculdade de Educação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito para obtenção do título de Doutora em Educação.

Linha de pesquisa: Política e Gestão de Processos Educacionais

Orientadora: Profa. Dra. Nalú Farenzena

Porto Alegre  
2012

MARIA GORETI FARIAS MACHADO

**A PROMOÇÃO DA *ACCOUNTABILITY* NA FISCALIZAÇÃO DE MUNICÍPIOS DO  
RIO GRANDE DO SUL: A ATUAÇÃO DO TCE NA IMPLEMENTAÇÃO DO  
FUNDEB DE 2007 A 2009**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Educação da Faculdade de Educação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito para obtenção do título de Doutora em Educação.

Aprovada em: \_\_\_\_, de \_\_\_\_\_ de 2012.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Profa. Dra. Nalú Farenzena  
Presidente da Banca – Orientadora  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof. Dr. André Marenco  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Profa. Dra. Maria Beatriz Luce  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Profa. Dra. Maria Cecília Lorea Leite  
Universidade Federal de Pelotas

## **AGRADECIMENTOS**

Realizar este estudo foi um desafio que me propus e que, no entanto, tornou-se um desafio também para as pessoas que estiveram direta e indiretamente envolvidas no meu processo de elaboração. A paciência, compreensão, apoio, orientação e a solidariedade de todos foram essenciais para chegar ao final dessa jornada. Por isso um agradecimento a todos com quem convivi nestes últimos 4 anos, em especial a:

Minha família, César, Natália, Natiele, Gustavo, pelo carinho, amor e atenção.

Amigos e colegas da Faced, companheiros das alegrias e dos sofrimentos inerentes a esta caminhada.

Amigos de outras jornadas que permaneceram atentos mesmo distantes.

A minha orientadora, Nalú Farenzena, pelas oportunidades e desafios que me proporcionou na orientação desta tese e na parceria nas atividades profissionais na Faced.

## RESUMO

Este estudo teve por objetivo caracterizar a *accountability* da administração pública evidenciada nas práticas do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) no acompanhamento da implementação do Fundeb no Rio Grande do Sul, no período de 2007 a 2009. Abrange diretrizes e mecanismos de *accountability* da administração pública, com base na investigação de orientações e procedimentos exercidos pelo TCE-RS em relação a administrações públicas municipais no estado. Foi adotada uma abordagem qualitativa de pesquisa, sendo estudadas, principalmente, normas vigentes relativas ao tema, de âmbito nacional e estadual, e documentos do TCE. Elementos da análise de conteúdo serviram de referência no tratamento e no exame de dados e informações, organizando-os em categorias de análise. A fundamentação teórica envolveu os conceitos e as dimensões dos mecanismos (instrumentos institucionais) de controle externo na perspectiva da *accountability* política. O propósito foi discutir conceitos, dimensões e implicações da *accountability* na consolidação das novas democracias, buscando uma aproximação para o caso brasileiro, com vistas a situar o TCE-RS como órgão responsável pela fiscalização da administração pública na perspectiva da *accountability*. Nesta perspectiva, foi empreendida uma incursão pelas diversas concepções e interpretações para a expressão *accountability*, em especial por conceitos e dimensões abordadas por O'Donnell. Tratou, ainda, do aparato legal para o financiamento da educação e da administração pública brasileira, assim como da estrutura e do funcionamento do TCE-RS enquanto órgão auxiliar fiscalizador da administração pública, por meio da abordagem de suas práticas e procedimentos. Dentre os resultados do estudo foi possível identificar que, mesmo com o aparato de procedimentos, orientações e práticas exercidas pelo TCE-RS na fiscalização da aplicação dos recursos da educação, que criam condições para a promoção da *accountability*, o resultado do rito processual de prestação de contas apresenta limites, materializados especialmente na falta de acompanhamento do cumprimento das sanções imputadas aos gestores e na fragilidade do funcionamento dos sistemas de controle interno das administrações municipais.

**Palavras-chave:** *Accountability*. Fiscalização. Fundeb. Tribunal de Contas do RS.

## ABSTRACT

This study aimed to characterize the accountability of public administration evidenced on the practices of the Rio Grande do Sul State Court of Auditors (TCE-RS) in monitoring the implementation of Fundeb in Rio Grande do Sul between 2007 and 2009. It covers guidelines and mechanisms of accountability in public administration, based on the investigation of conducts and procedures exercised by TCE-RS regarding municipal governments in the state. A qualitative approach of research was adopted, studying especially the rules related to the subject, in national and regional scope, and documents of TCE. Content analysis elements were used as reference to process and exam data and information, organizing them into analysis categories. The theoretical background involved the concepts and the dimensions of external control mechanisms (institutional instruments) from the perspective of political accountability. The purpose was to discuss concepts, dimensions and implications of accountability in the consolidation of new democracies, seeking an approach to the Brazilian case, in order to situate TCE-RS as an organ responsible for overseeing public administration in the perspective of accountability. In this perspective, it was undertaken a study on the various conceptions and interpretations of the term accountability, especially on concepts and dimensions dealt by O'Donnell. It was also referred the legal apparatus for the financing of education and public administration in Brazil, as well as the structure and operation of TCE-RS as an auxiliary organ of government oversight, through the approach of its practices and procedures. Among the results of the study it was found that, even with the apparatus of procedures, guidelines and practices adopted by TCE-RS in monitoring the implementation of educational resources, which create conditions for the promotion of accountability, the result of procedural rite of accountability has limits especially materialized in the absence of attending observance of the sanctions set against managers and in the fragility of internal control systems of the municipal administrations.

**Keywords:** *Accountability*. Supervision. Fundeb. Rio Grande do Sul State Court of Auditors.

## LISTA DE SIGLAS

ACG – Análise de Contas da Gestão Municipal  
ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias  
AGF – Acompanhamento da Gestão Fiscal  
AH – *Accountability* Horizontal  
AL – Assembleia Legislativa  
AP – Administração Pública  
AS – *Accountability* Social  
AV – *Accountability* Vertical  
BA – Bahia  
BDA – Base de Legislação Municipal  
BLM – Banco de Dados de Admissão  
BSI – *British Standards Institution*  
Cacs – Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb  
CE – Ceará  
CEB – Câmara de Educação Básica  
CF – Constituição Federal  
CGU – Controladoria Geral da União  
CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas  
CN – Congresso Nacional  
CNE – Conselho Nacional de Educação  
CNM – Confederação Nacional dos Municípios  
CNTE – Confederação Nacional dos Trabalhadores em Educação  
Consed – Conselho dos Secretários Estaduais de Educação  
CPC – Código Processual Civil  
Dasp – Departamento Administrativo do Serviço Público  
DRU – Desvinculação das Receitas da União  
EB – Educação Básica  
EC – Emenda Constitucional  
EF – Ensino Fundamental  
EI – Educação Infantil  
EIND – Educação Indígena  
EJA – Educação de Jovens e Adultos

EM – Ensino Médio

EMT – Ensino Médio Técnico

Erco – Encontros Regionais de Controle e Orientação

FMI – Fundo Monetário Internacional

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

Fundeb – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

Fundef – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ISO – International Organization for Standardization (Organização Internacional de Padronização)

ITDCM – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto Territorial Rural

LC – Lei Complementar

LDB – Lei de Diretrizes e Bases da Educação

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MA – Maranhão

MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado

MCASP – Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MCI – Manifestação Conclusiva do Controle Interno

MDE – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

MEC – Ministério da Educação

MPC – Ministério Público de Contas

NAGs – Normas de Auditoria Governamental

NGP – Nova Gestão Pública

NSP – Novo Serviço Público

Onam – Orientação aos Novos Administradores Municipais  
PA – Pará  
PAD – Programa Autenticador de Dados  
PB – Paraíba  
PDE – Plano de Desenvolvimento da Educação  
PE – Pernambuco  
PET – Planejamento Estratégico do Tribunal  
PGQP – Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade  
PI – Piauí  
PL – Projeto de Lei  
PNATE – Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar  
PNE – Plano Nacional de Educação  
PPA – Plano Plurianual  
PUC – Pontifícia Universidade Católica  
RGF – Relatório de Gestão Fiscal do Executivo  
RITCE – Regimento Interno do Tribunal de Contas  
RVE – Relatório de Validação e Encaminhamento  
Sapiem – Sistema de Pensões e Inativações da Esfera Municipal  
Sedap – Secretaria da Administração Pública  
SGQ – Sistema de Gestão pela Qualidade  
SIAPC – Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas  
Siapes – Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal  
Siope – Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação  
Siscop – Sistema para Controle de Obras Públicas  
STF – Supremo Tribunal Federal  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional  
TCE – Tribunal de Contas do Estado  
TCM – Tribunal de Contas do Município  
TCU – Tribunal de Contas da União  
TP – Tribunal Pleno  
UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
Undime – União Nacional dos Dirigentes Municipais de Educação  
Unesco – Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura  
USP – Universidade de São Paulo

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1– Dimensões da <i>Accountability</i> .....	41
Figura 2 – Características da nova gestão pública e do novo serviço público.....	85
Figura 3 – Tipologias do controle da administração pública.....	99
Figura 4 – Finalidades do sistema de controle interno.....	105
Figura 5 – Objetivos estratégicos e indicadores.....	120
Figura 6 – Perfil do jurisdicionado e o processo de controle.....	131
Figura 7 – Fluxograma do rito processual do TCE para o executivo municipal...	136
Figura 8 – Fluxo do Siscop.....	140
Figura 9 – Estrutura do Siscop para inserção e armazenamento das Informações.....	141
Figura 10 – Diagrama de funcionamento do Siapes.....	142
Figura 11 – Fluxo das informações do SIAPC/PAD.....	143
Figura 12 – Arquivos do SIAPC/PAD.....	145

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Documentos analisados.....	29
Quadro 2 – Modelo do quadro de ideias-chave.....	37
Quadro 3 – Modelo de quadro das informações por categorias.....	37
Quadro 4 – Tradições históricas sintetizadas nas poliarquias.....	45
Quadro 5 – Vinculação de recursos da receita de impostos à manutenção e desenvolvimento do ensino, por esfera de governo em constituições brasileiras selecionadas.....	52
Quadro 6 – Definição dos gastos na MDE.....	60
Quadro 7 – Fontes de recursos do Fundef e do Fundeb.....	63
Quadro 8 – Fatores de ponderação do Fundeb - 2007, 2008 e 2009.....	66
Quadro 9 – Cômputo das matrículas para definição dos coeficientes de distribuição dos recursos do Fundeb, por etapa/modalidade - 2007, 2008 e 2009.....	67
Quadros 10 – Estados beneficiados com a complementação da União aos respectivos fundos.....	68
Quadro 11 – Prazos de elaboração e aprovação das peças orçamentárias segundo a Constituição Federal de 1988.....	95
Quadro 12 – Instituições de controle nas administrações em vários países.....	97
Quadro 13 – Indicadores institucionais e metas.....	119
Quadro 14 – Quantidade de jurisdicionados por regional do TCE-RS.....	126
Quadro 15 – Universo de atuação do TCE.....	130
Quadro 16 – Documentos necessários ao exame das contas do executivo municipal.....	138
Quadro 17 – Apontamentos de municípios com pareceres prévios desfavoráveis - exercícios 2007, 2008 e 2009.....	164

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Servidores ativos e inativos do TCE-RS.....	125
Tabela 2 – Taxa de atendimento à educação infantil.....	156
Tabela 3 – Síntese dos apontamentos no período referido.....	166
Tabela 4 – Certidões de multa e débitos emitidos pelo TCE no período referido....	168

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Alertas emitidos pelo TCE/RS – Gestão fiscal-executivo municipal.... 146

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>15</b>
<b>1</b>	<b>CAMINHOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>25</b>
1.1	Estruturação da pesquisa: fundamentos teórico-metodológicos...	25
1.2	Técnicas de coleta, organização e tratamento dos dados.....	28
1.3	Classificação dos documentos selecionados.....	29
1.4	Tratamento dos dados para a análise.....	36
<b>2</b>	<b>DEMOCRACIA E ACCOUNTABILITY.....</b>	<b>38</b>
2.1	<i>Accountability</i> : conceitos, dimensões e significados.....	38
2.1.1	<i>Accountability social (AS)</i> .....	42
2.1.2	<i>Accountability vertical e accountability horizontal</i> .....	43
<b>3</b>	<b>O FUNDEF E O FUNDEB NO CONTEXTO DO FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA.....</b>	<b>51</b>
3.1	O financiamento da educação nas constituições federais do Brasil: a manutenção e o desenvolvimento do ensino (MDE).....	51
3.2	Impactos da EC nº 14/96 e Lei nº 9.424/96 com a criação e a implementação do Fundef.....	56
3.3	EC nº 53 de 2006 e Lei nº 11.494/07: princípios legais da implementação do Fundeb.....	62
<b>4</b>	<b>A GESTÃO PÚBLICA DO BRASIL E A ACCOUNTABILITY HORIZONTAL.....</b>	<b>74</b>
4.1	Administração pública.....	74
4.1.1	<i>Os modelos de administração pública e o cenário brasileiro</i> .....	77
4.1.2	<i>Administração pública na Constituição Federal de 1988</i> .....	87
4.2	A Contabilidade da gestão pública brasileira.....	92
4.3	O controle dos gastos públicos: um breve histórico, contexto e perspectivas recentes no Brasil.....	96
4.4	O controle da administração pública nas constituições brasileira e rio-grandense.....	98
4.5	O Tribunal de Contas do Estado (TCE): identidade, estrutura e competências.....	113
4.5.1	<i>O TCE, segundo o TCE</i> .....	114

4.5.2	<i>A estrutura e a organização do TCE.....</i>	122
4.5.3	<i>As competências do TCE e do MPC na fiscalização do executivo municipal.....</i>	126
<b>5</b>	<b>ACCOUNTABILITY HORIZONTAL: A ATUAÇÃO DO TCE-RS NA EFETIVAÇÃO DO CONTROLE DOS GASTOS EM EDUCAÇÃO.....</b>	129
<b>5.1</b>	<b>Os procedimentos e o funcionamento do TCE-RS.....</b>	129
<b>5.2</b>	<b>O rito processual para emissão do parecer prévio.....</b>	134
5.2.1	<i>Os documentos da prestação de contas.....</i>	137
5.2.2	<i>Os sistemas informatizados do TCE.....</i>	139
5.2.2.1	<i>Sistema para o Controle de Obras Públicas (Siscop).....</i>	139
5.2.2.2	<i>Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal (Siapes).....</i>	142
5.2.2.3	<i>Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC).....</i>	143
5.2.2.4	<i>Base de legislação municipal (BLM).....</i>	148
5.2.2.5	<i>Sistema de Pensões e Inativações da Esfera Municipal (Sapiem).....</i>	148
5.2.3	<i>As auditorias governamentais externas.....</i>	150
5.2.4	<i>Esclarecimentos e defesa.....</i>	158
5.2.5	<i>A análise dos esclarecimentos e a emissão do parecer prévio.....</i>	159
<b>5.3</b>	<b>Parecer prévio desfavorável nas contas dos executivos municipais: exercícios de 2007 a 2009 nos municípios gaúchos....</b>	162
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	174
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	181
	<b>APÊNDICE A – Termo de consentimento informado.....</b>	200
	<b>APÊNDICE B – Instrumento para entrevista com auditor público externo do TCE.....</b>	201
	<b>ANEXO A – Incisos de I a XIV do art. 3º da Resolução 414/1992.....</b>	207
	<b>ANEXO B – Cargos do TCE.....</b>	212
	<b>ANEXO C – Minuta – Perguntas do programa MCI (SIAPC 2009)....</b>	213
	<b>ANEXO D – Painel de Controle e Mapa Estratégico do TCE.....</b>	227
	<b>ANEXO E – Organograma do TCE-RS.....</b>	229

## INTRODUÇÃO

*A sociedade tem direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração. (Artigo 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, 1789).*

Um importante desafio das democracias contemporâneas, como as latino-americanas, é o fortalecimento das instituições do Estado nacional como garantidoras dos direitos fundamentais, dos interesses comuns da sociedade e como promotoras da transparência das ações do Estado. Um viés fundamental da ação estatal pública nesses regimes está relacionado à gestão pública, cujos procedimentos jurídicos e administrativos se modificaram ao longo dos últimos anos, reconfigurando as práticas administrativas. As transformações das instituições induziram mudanças na estrutura estatal e essas mudanças incluem a valorização da participação popular e da transparência pública.

O efeito é notado nas questões relativas às finanças públicas, com mudanças nos marcos legais referentes aos processos de elaboração de planos, de execução e de controle dos gastos públicos. Portanto, consolidar as democracias implica profundamente no fortalecimento dos mecanismos de controle das ações públicas, o que inclui o controle das despesas públicas, tema central desta tese. Todavia, é amplamente reconhecida a fragilidade desses mecanismos, evidenciada pelos registros de violação de direitos, corrupção e ineficiência de instituições que deveriam assegurar a democracia.

Na literatura mais contemporânea da ciência política e naquela que trata da fiscalização e do controle de gastos públicos há uma preocupação em analisar as deficiências (ou insuficiências) dos mecanismos de vigilância da gestão pública. A expressão *accountability*, sem tradução na nossa língua, é cada vez mais utilizada nos discursos e em documentos da administração pública. Seu significado é mais abrangente do que o comumente utilizado para controle. Uma expressão utilizada na nossa língua que se aproxima a *accountability* é *responsabilização*, no sentido de que o poder fica sujeito a sanções e que deve ser exercido de forma transparente, forçando o gestor público a justificar seus atos.

Campos (1990) salienta que mais do que traduzir a expressão devemos nos debruçar sobre seu significado na origem, pois, deste modo, torna-se mais fácil

compreender as deficiências dos mecanismos que asseguram a democracia. *Accountability* implica em prestação de contas e capacidade de resposta. Governos democráticos devem ser responsivos perante a sociedade. “Quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*” (CAMPOS, 1990, p. 33). Ao contrário, governos menos democráticos tendem a ser negligentes na transparência da gestão pública. Uma administração pública mais *accountable* necessita de mecanismos de controle de poder, capazes de limitar a ação dos que detêm poder e de tornar suas ações mais transparentes.

O significado de *accountability* não é consensual, todavia uma revisão da literatura permite identificar, em diferentes acepções<sup>1</sup>, que o significado contempla a existência de espaços de relações e de interlocuções entre as instâncias de poder ou entre o poder instituído e a sociedade. Está associado a garantias de direitos e a democracia. Os temas controle externo e *accountability* se constituem terreno propício aos estudos e pesquisas relativas à qualidade e à transparência da gestão pública. Contudo, a pesquisa acadêmica que versa sobre a atuação de órgãos de controle externo ainda não é tão expressiva, sobretudo sob o ponto de vista de *accountability*.

A literatura sobre esta temática, no Brasil, é representada mais expressivamente nos escritos de membros de tribunais de contas que focam o controle. É o caso do artigo sob o título *Os limites do poder fiscalizador do Tribunal de Contas do Estado*, de Jorge Ulisses Jacoby Fernandes (2007), procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas de Brasília. Outro exemplo é o trabalho de Benjamin Zymler (2007), Ministro-substituto do Tribunal de Contas da União, intitulado *O Controle Externo: O Tribunal de Contas da União*. Outros autores com perfil semelhante compõem esse grupo.

Na área acadêmica, os estudos de Davies têm abordado o papel dos tribunais de contas na verificação da aplicação dos recursos vinculados à educação, bem como tratam de discutir quem fiscaliza este poder fiscalizador (DAVIES, 2001). Temos ainda: Scliar, com a dissertação *Democracia e controle externo da administração pública* (2007); Sanchez, com a tese *Os controles internos da administração pública* (2005); Fernandes, com a dissertação *A despesa pública e o*

---

<sup>1</sup> Neste estudo abordo as concepções de Mainwaring (2003), Pessanha (2007), Schedler (1999), Catalina Smulovitz e Enrique Peruzzotti (2001), O'Donnell (1998,1999, 2004), Przeworski, Stokes, Manin (1999), Moreno, Crisp e Shugart (2003), Kenney (2003).

*Tribunal de Contas* (2001); Schimitt, com a tese de doutorado *Tribunais de contas no Brasil e o controle da constitucionalidade* (2006).

Na linha de pesquisa política e gestão de processos educacionais, do Programa de Pós Graduação em Educação da FAGED/UFRGS, o tema controle tem raízes nos estudos de Farenzena (2002, 2006), respectivamente, tese de doutorado e, mais especificamente, o livro derivado da tese intitulado *A política de financiamento da educação básica: rumos da legislação brasileira*, em que é abordado o controle da gestão financeira da educação, no capítulo *Bases conceituais do ordenamento do financiamento da educação no Brasil*. A autora trata da responsabilização dos órgãos educacionais na gestão financeira, assim como do controle público e social dessa gestão, como diretrizes da política do financiamento da educação presentes no ordenamento legal.

Outro estudo referente ao controle, nessa linha de pesquisa, é a dissertação de mestrado de Umann (2008), intitulada *O controle social e público da gestão financeira da educação através dos conselhos municipais em Triunfo/RS: uma reflexão das relações governo e sociedade*, que discute as funções e atividades dos conselheiros no controle dos recursos da educação no âmbito de um município. Portanto, há uma vinculação dos estudos desenvolvidos nessa linha de pesquisa com o proposto nesta tese.

Dos estudos com foco na *accountability*, revisados para a elaboração dessa tese, destaco: Mota (2006), com a tese de doutorado *Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controle dos representantes*; Melo (2003), com a dissertação de mestrado *Alta corrupção como resposta a baixos níveis de accountability*; Amaral (2007), com a dissertação de mestrado *Accountability, governo local e democracia: investigação em portais municipais do estado da Bahia*.

Constatei que uma característica comum das análises já realizadas sobre as contas públicas é a defesa do controle externo na redução da corrupção e na superação do baixo investimento em recursos humanos no país para execução de auditorias nos gastos públicos.

Todavia, num sentido mais restrito, meu interesse pelo tema do controle externo também decorre da minha caminhada profissional, especialmente a vivida entre 1997 e 2004, quando atuei na gestão da educação do município de Viamão-RS. Foi um período de mudanças importantes na legislação educacional. Além da proximidade com a promulgação da Constituição Federal em 1988, outras normas

importantes passaram a orientar mudanças na política educacional nacional mais recente. Estas normas podem ser caracterizadas como uma ampla reformulação no ordenamento constitucional-legal da educação brasileira e abrangem os dispositivos relacionados ao financiamento da educação e às competências das esferas de governo para com a educação, assim como a transparência na gestão de recursos públicos (MACHADO, 2007).

A experiência de gestora me proporcionou uma aproximação constante com os órgãos de controle da gestão pública. Certamente, nesta caminhada minhas concepções e referenciais do controle externo foram se (re)desenhando diante das responsabilidades inerentes à função desempenhada. A relação com o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE-RS) foi de desafios e, algumas vezes, de conflitos sobre o entendimento e interpretações da norma e da aplicação devida no que tange à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), assim como da implementação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef). Cada ato praticado, seja da parte do gestor, seja da parte do órgão controlador, está ancorado nas concepções e interpretações de cada parte, mesmo considerando que ambos levem em conta os princípios constitucionais da gestão pública e demais normas infraconstitucionais.

Contudo, ressalto que meu posicionamento em relação ao controle da gestão pública é o de valorização do processo de prestação de contas no sentido de avançarmos no entendimento da norma, na busca da transparência e na licitude da gestão dos recursos.

Este estudo irá tratar da *accountability* política, que pode ser horizontal e vertical – ou social<sup>2</sup>, como será visto ao longo da tese. Minha ênfase foi dada à dimensão horizontal da *accountability* política, pelo fato de que o estudo se refere à atuação do Tribunal de Contas do Estado (TCE-RS), órgão de controle externo no Rio Grande do Sul que acompanha as despesas do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), componente dos recursos da manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) para a educação básica.

Trata da análise da implementação do Fundeb em municípios do Rio Grande do Sul, no período de 2007 a 2009, considerando o previsto nas constituições

---

<sup>2</sup> Nem todos os autores estudados incluem a *accountability* social como *accountability* política, como será visto no texto.

brasileira e gaúcha, nas orientações e procedimentos do TCE-RS e na legislação vigente.

A relevância do tema é dada pela escassez das abordagens no âmbito acadêmico, bem como pela importância e pertinência no sentido de construir um conhecimento e interpretação acerca dos procedimentos efetuados pelo TCE-RS e da capacidade deste para promover a *accountability* em relação aos gastos públicos, sobretudo, os recursos do Fundeb, em municípios do Rio Grande do Sul.

O objetivo foi, pois, caracterizar diretrizes e mecanismos de *accountability* da administração pública na implementação do Fundeb no Rio Grande do Sul no período de 2007 a 2009, com base na investigação de orientações e procedimentos exercidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul em relação a administrações públicas municipais no Rio Grande do Sul.

Minha questão central é: **Quais os referenciais técnico-políticos – da administração pública e da educação – levados em conta pelo TCE-RS para a promoção da *accountability* horizontal, no que diz respeito aos recursos da manutenção e desenvolvimento do ensino, principalmente os do Fundeb?**

Esta questão desdobrou-se em outras:

- Quais as orientações do TCE-RS para os gestores, relativas às receitas e despesas do Fundeb, e as conseqüentes implicações no uso dos recursos da MDE e do salário educação, no período 2007-2009?
- De que modo estas orientações chegam até as prefeituras?
- Que procedimentos são adotados para a análise dos gastos públicos pelo TCE-RS?
- Que procedimentos são adotados quando detectadas irregularidades na análise dos gastos públicos da educação?
- Quais os encaminhamentos realizados pelo TCE-RS nas denúncias de irregularidades?
- Até que ponto esta agência de controle externo da administração pública (TCE-RS) dá conta do controle da ação governamental?
- Em que medida os procedimentos adotados na implementação do Fundeb serviram de base para a criação de novos procedimentos para assegurar a aplicação correta dos recursos do Fundeb?

- Quais os critérios que o TCE-RS leva em conta para decidir o que é e o que não pode ser considerado MDE?

Os marcos legais da gestão pública que possibilitaram esta análise constituem um quadro complexo de normas e procedimentos que visam a garantia da democracia e da transparência na ação estatal. Estas normas e procedimentos atingem os poderes instituídos no Estado brasileiro e constituem um aparato legal que permite, ao mesmo tempo, a independência desses poderes e o controle mútuo.

Do que se deduz que, para examinar as possibilidades de *accountability*, é necessário considerar diretrizes, instrumentos e práticas, tanto dos governos e dos legisladores, quanto dos controladores.

Os mecanismos institucionais de controle são, basicamente, os de controle interno, no âmbito de cada instituição, e os de controle externo, exercidos interinstitucionalmente. Na inter-relação Estado-sociedade o controle é representado pela existência de eleições livres que permitem ao cidadão fazer as escolhas que julgar mais adequadas quanto aos agentes públicos que exercerão o poder. Além destes mecanismos, o controle social, mais recente na gestão pública, surge como uma possibilidade de fortalecimento dos controles instituídos tradicionalmente.

O controle interno é instância obrigatória nos órgãos da administração pública, com papel preventivo de falhas dos atos administrativos. Permite a revisão dos atos com vícios ilegais ou inconvenientes. Visa o cumprimento do princípio da legalidade. É uma exigência da Constituição da República, prevista nos artigos 31 e nos artigos 70 a 74, que tratam da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, estados e municípios, devendo fazer parte da organização da administração pública. Já era previsto no artigo 75 da Lei n. 4.320, de 1964, que estatui “Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

Atualmente, o sistema de controle interno das instituições do Estado, instrumento preventivo de controle administrativo e contábil, é também exigência da Lei Complementar nº 101 de 2000 – chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nos seus artigos 54 e 59, em que é determinada a assinatura dos responsáveis pelo controle interno no relatório de gestão fiscal dos governos, juntamente com o chefe do executivo, legislativo ou judiciário, conforme o caso.

De acordo com o art. 74 da Constituição Federal de 1988 (CF), os poderes legislativo, executivo e judiciário devem manter de forma integrada o sistema de controle interno com a finalidade de

- avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão financeira e aplicação dos recursos públicos;
- exercer o controle das operações de crédito da União;
- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O sistema de controle interno constitui-se num instrumento importante para a transparência na gestão pública, pois, quando em pleno funcionamento, traz segurança ao ato praticado, evitando, assim, práticas ilícitas e promovendo a proteção do patrimônio público.

O controle externo (CF, 1988, art. 71) está a cargo do legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas. No âmbito federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Congresso Nacional; no âmbito estadual, os tribunais de contas dos estados e as assembleias legislativas<sup>3</sup>; no âmbito dos municípios, os tribunais de contas dos estados ou tribunais de contas de municípios<sup>4</sup> e as câmaras municipais.

O TCU, os tribunais de contas dos estados (TCE), bem como os dois tribunais de município e os quatro tribunais dos municípios existentes no Brasil, são órgãos de controle externo, independentes dos poderes, que auxiliam os legislativos na fiscalização da gestão dos recursos públicos, com atuação em toda esfera pública, direta e indireta. Ao exercer o controle externo os tribunais de contas estaduais, municipais e dos municípios seguem procedimentos semelhantes na tomada de conta dos gestores, já que todos obedecem ao que está previsto na Constituição.

Os instrumentos e práticas adotados são comuns a esses órgãos em cada estado da federação. Cito, por exemplo, como instrumentos constitucionais, os procedimentos de auditorias de conformidade e operacionais, inspeção e tomada de

---

<sup>3</sup> Inclui o Distrito Federal.

<sup>4</sup> A CF de 1988 não permite a criação de Tribunal de Contas Municipais, mas permaneceram os TCM que já existiam antes desta Carta Magna: no Rio de Janeiro e São Paulo. Contudo, a CF permite a criação de Tribunais Estaduais para controle das contas do conjunto de município de determinado estado. São denominados tribunais de contas dos municípios, atualmente eles existem nos estados do Pará, Bahia, Goiás e Ceará.

contas especial praticados pelo TCE, assim como os instrumentos de transparência da gestão fiscal, tais como:

[...] os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, assim como as versões simplificadas desses documentos. (art. 48 da Lei nº 101, de 2000).

As práticas dos agentes públicos e dos controladores consideradas são aquelas referentes à prestação e ao exame das contas, sejam elas de conformidade, operacional, de tomada de conta especial, de inspeção, assim como de publicização dos relatórios e pareceres das contas municipais, em especial as referentes aos recursos da educação.

Todavia, não há uma uniformização rigorosa nos procedimentos dos órgãos de controle externo, podendo haver interpretações diferenciadas das normas vigentes entre os tribunais de contas.

Em relação à educação, as modificações trazidas pela Emenda Constitucional nº 14/1996 (EC nº 14/1996) e a Emenda Constitucional nº 53/2006 (EC nº 53/2006), referentes ao financiamento da educação, produziram ajustes na atuação dos órgãos de fiscalização da República Brasileira. O cumprimento dos dispositivos legais e constitucionais de aplicação dos percentuais mínimos na manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), bem como dos gastos com recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (Fundef), resultaram em tomada de procedimentos específicos dos tribunais de contas da União, dos estados e de municípios, para assegurar a correção e a transparência na execução dos orçamentos públicos.

No que tange ao Fundef, tribunais de contas dos estados, dentre eles o do Rio Grande do Sul, constituíram grupos de trabalho para examinar as mudanças no financiamento da educação, possibilitando qualificar as orientações aos gestores públicos e, também, o poder de fiscalização a eles assegurado pela Constituição Federal. Já em relação ao Fundeb, parte das medidas adotadas no fundo anterior foi reproduzida ou aperfeiçoada em razão dos avanços produzidos pela nova norma. Um avanço importante na regulamentação do Fundeb é a criação da Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica com representação do MEC, dos secretários municipais e secretários estaduais de educação. Esta comissão se constitui na instância de discussão e de deliberações acordadas

anualmente entre as três esferas no que diz respeito aos recursos para o fundo, como será visto no capítulo 3.

Ao longo desse estudo, que está organizado em cinco capítulos, serão abordadas as questões mais específicas das competências e funcionamento dos tribunais de contas.

No capítulo um trato dos procedimentos teórico-metodológicos utilizados na pesquisa. Apresento a estrutura empregada para realizar o trabalho de campo, assim como para realizar a fundamentação teórica. Partindo da conceituação de pesquisa qualitativa, focando a análise documental, descrevo os procedimentos adotados neste estudo para o processamento das informações. A pesquisa envolveu estudo de documentos relativos aos procedimentos do TCE e de bibliografia específica do tema, bem como entrevista com Auditor Público Externo do tribunal. Descrevo a organização e classificação desses documentos em quadros descritivos, defino as categorias e a forma de tratamento dos dados.

Os conceitos e as dimensões dos mecanismos (instrumentos institucionais) de controle externo na perspectiva da *accountability* política serão tratados no capítulo dois. O propósito foi discutir conceitos, dimensões e implicações da *accountability* na consolidação das novas democracias. Apresento argumentos de alguns teóricos com vistas a sustentar a análise proposta como objeto central deste estudo. Faço uma breve apresentação da origem e compreensão do conceito de *accountability* nas línguas neolatinas, mas principalmente discuto o significado na concepção de alguns autores. O objetivo, no entanto, é refletir sobre esse significado no contexto brasileiro, com vistas a identificar sua efetividade nos mecanismos de controle do TCE.

Constituem o capítulo três as descrições dos dispositivos constitucionais-legais do Fundef e do Fundeb. Em relação ao Fundef, abordo suas características a partir da base legal e o seu processo de implementação, erros e irregularidades, principais apontamentos de tribunais de contas e da Controladoria Geral da União (CGU); quanto ao Fundeb, caracterizo a inclusão dos novos recursos, das etapas e modalidades que passaram a constituir os beneficiários do fundo, assim como a forma de distribuição dos recursos, com as ponderações ao longo dos três primeiros anos de implementação. São também objeto deste capítulo as orientações iniciais para implementação do Fundeb que serviram de parâmetros para a fiscalização do TCE e a compreensão que os agentes públicos municipais têm dos mesmos.

No capítulo quatro são tratados a conceituação de administração pública (AP) e os modelos mais recentes de administração pública, relacionando-os com momentos políticos; busco, com isso, identificar o formato de *accountability* que estes modelos requerem. O capítulo abrange também uma revisão bibliográfica da origem do controle das contas públicas no mundo e no Brasil, bem como situa a AP na Constituição Federal de 1988 e na Constituição Estadual do Rio Grande do Sul de 1989, tratando dos fundamentos jurídicos do controle externo das contas públicas. Do mesmo modo são descritos os fundamentos da contabilidade pública brasileira e a estrutura do TCE-RS.

O capítulo cinco contempla a análise propriamente dita que é objeto desta tese. Aqui discuto os procedimentos do TCE no tratamento das prestações de contas dos executivos municipais, em especial os critérios estabelecidos por este tribunal para a emissão do parecer prévio das contas dos prefeitos municipais. Os procedimentos compreendem o recebimento de documento físico da prestação de contas, dados e informações fornecidas através dos sistemas informatizados do TCE, verificação das denúncias recebidas pela ouvidoria do tribunal, assim como pelas auditorias realizadas, sendo estas de duas tipologias: a tradicional, realizada para todos os jurisdicionados e que abrange o conjunto das contas; e a auditoria operacional, realizada em situações especiais para avaliar a efetividade de determinado programa. Todos os procedimentos do TCE estão embasados nas normas vigentes e são colocados em prática nas orientações e verificações do tribunal, de acordo com as interpretações dadas pelos seus auditores internos e os conselheiros responsáveis pela emissão do parecer prévio.

Nas considerações finais retomo o objeto do estudo, assim como, a questão central e seus desdobramentos. Apresento uma síntese dos capítulos retomando argumentos dos teóricos que sustentaram a análise, buscando relacionar com alguns resultados revelados na investigação. Os resultados permitiram conhecer os referenciais adotados pelo TCE nas orientações e procedimentos no exame das contas dos executivos municipais e as fragilidades encontradas pelo TCE na prestação de contas dos prefeitos, que comprometem a promoção da *accountability* nas práticas desse tribunal.

## 1 CAMINHOS METODOLÓGICOS

A estrutura dessa pesquisa está descrita neste capítulo, em que apresento os fundamentos teórico-metodológicos utilizados para desenvolver o estudo. A partir de conceitos elementares de pesquisa qualitativa e da abordagem documental descrevo os procedimentos para a minha análise; caracterizo as técnicas utilizadas para a coleta de dados, a organização e a classificação dos documentos, assim como o tratamento dos dados.

### 1.1 Estruturação da pesquisa: fundamentos teórico-metodológicos

Este é um estudo de natureza qualitativa que utiliza a análise documental e bibliográfica como principais procedimentos metodológicos. A pesquisa qualitativa tem sua ênfase no processo, pois seu direcionamento surge no desenvolvimento da coleta de dados e informações. Possibilita a formulação de ideias, conceitos e o estabelecimento de padrões a partir dos dados analisados, devido à importância dos significados extraídos das informações coletadas. Pressupõe um recorte de tempo e espaço do fenômeno a ser analisado.

Oliveira conceitua a pesquisa qualitativa (ou abordagem qualitativa) como sendo “um processo de reflexão e análise da realidade através da utilização de métodos e técnicas para compreensão detalhada do objeto de estudo em seu contexto histórico e/ou segundo sua estruturação” (2008, p. 41).

Meu estudo tem um caráter descritivo, embora inicialmente tenha sido intuitivo e exploratório para permitir familiarização, percepção e entendimento das informações referentes ao objeto de estudo, abrindo espaço para a interpretação dessas informações, facilitando, deste modo, as decisões e as escolhas acerca dos procedimentos metodológicos.

Richardson (1999) argumenta que

[...] os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação e certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos [...] contribuir no processo de mudança [...] e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos... (p. 80).

Por isso, a pesquisa qualitativa pode ser utilizada quando se procura encontrar padrões de comportamento, ideias ou concepções acerca de determinado tema, o que exige fazer as escolhas mais adequadas de técnicas para a coleta e para o tratamento dos dados.

A análise documental, enquanto técnica inserida em pesquisas de natureza qualitativa tem como principal característica a fonte primária de dados, isto é, o exame de materiais que não receberam tratamento analítico ou que possibilitem um reexame com vistas a uma reinterpretação das informações.

Conforme Cellard (2008, p. 295), “O documento permite acrescentar a dimensão do tempo à compreensão social e [...] realizar alguns tipos de reconstrução [...], portanto, constitui fonte preciosa para todo pesquisador em ciências sociais”. Muitas vezes, o documento “pode ser o único vestígio da atividade humana [...] único testemunho de atividades particulares ocorridas num passado recente”.

O autor alerta, no entanto, para a necessidade de cuidados, pois o documento se constitui num instrumento que o pesquisador não domina e que não pode ser transformado, ele precisa ser aceito tal como ele se apresenta (ibidem, p. 299) e afirma ser essencial uma avaliação crítica da documentação que se pretenda analisar. Cellard (ibidem, p. 301) considera essa avaliação a primeira etapa (preliminar) de toda análise documental e estabelece cinco dimensões para examinar a qualidade dos documentos que serão possíveis objetos de análise: o contexto, o autor ou autores, a autenticidade e a confiabilidade do texto, a natureza do texto e os conceitos-chave e a lógica interna do texto.

Na primeira dimensão o exame do *contexto*, Cellard aponta que

[...] conhecer satisfatoriamente a conjuntura política, econômica, social e cultural que propiciou a produção de um determinado documento. [...] possibilita apreender os esquemas conceituais de seu ou de seus autores, compreender sua reação [...] para evitar interpretar o conteúdo do documento em função de valores modernos. (ibidem, p. 299).

Conhecer de onde fala *o autor ou os autores* é a segunda dimensão apontada por Cellard, devendo ser considerado se esse indivíduo fala em nome próprio ou em nome de um grupo social ou instituição. Para este autor,

Elucidar a identidade do autor possibilita, portanto, avaliar melhor a credibilidade de um texto, a interpretação que é dada de alguns fatos, a tomada de posição que transparece de uma descrição, as deformações que puderam sobrevir na reconstituição de um acontecimento. (ibidem, p. 300).

Em relação à *autenticidade e à confiabilidade do texto* o autor afirma que “é importante assegurar-se da qualidade da informação transmitida”, referindo-se a procedência e autenticidade, além da origem social, ideológica ou de interesses dos autores.

A *natureza do texto* diz respeito, principalmente, a quem ele se destina, pois Cellard avalia que, dependendo a quem se destina, poderá não expressar com a mesma liberdade as concepções do autor. Exemplifica afirmando que um relatório escrito aos superiores por um subordinado poderá não revelar conteúdos que seriam escritos num documento íntimo do mesmo autor.

A última dimensão apontada por Cellard chama a atenção para os *conceitos-chave e a lógica interna do texto*. Recomenda que deva ser avaliada a importância e o sentido dos conceitos-chave, segundo o contexto preciso em que eles são empregados, pelo exame da lógica interna do texto, pela observação de como um argumento se coloca e é desenvolvido.

A partir dessa análise preliminar, que leva em conta essas dimensões, o autor considera que a utilização de documentos permite ao pesquisador

[...] fornecer uma interpretação coerente, tendo em conta a temática ou o questionamento inicial [...] encadeando ligações entre a problemática do pesquisador e as diversas observações extraídas da documentação, o que lhe possibilita formular explicações plausíveis, produzir uma interpretação coerente, e realizar uma reconstrução de um aspecto qualquer de uma dada sociedade, neste ou naquele momento. (CELLARD, 2008, p. 303).

O autor ressalta, ainda, a necessidade de realizar um inventário exaustivo, uma seleção rigorosa das informações obtidas dos documentos, esgotando todas as pistas capazes de fornecer ao pesquisador informações interessantes (ibidem, p. 298).

Oliveira (1995b, p. 22) reforça a perenidade dos documentos, afirmando que estes são não reativos, isto é, “as informações neles contidas permanecem as mesmas após longos períodos de tempo”. Além disso, permite o estudo de pessoas às quais não se tem o acesso físico, seja pela distância ou porque não estão mais vivas.

Contudo, esta autora também aponta os cuidados que precisamos ter, ao realizar pesquisa documental, no que concerne à escolha dos documentos. Muitas vezes eles “não foram produzidos com o propósito de fornecer informações com

vistas à investigação social” (OLIVEIRA, 1995b, p. 22) e muitas vezes não se constituem em amostras representativas do que se deseja estudar.

Em síntese, a pesquisa documental pode oferecer a possibilidade de descrever detalhadamente um determinado tema sem que se tenha, necessariamente, uma hipótese inicial; através da compreensão das interpretações das informações contidas nos documentos é possível descrever as características das estruturas e das concepções de determinado grupo ou instituição. É esta possibilidade que, de certo modo, justificou minha escolha metodológica. Por consequência, outras escolhas foram necessárias nos procedimentos metodológicos: a escolha das técnicas de coleta de dados, bem como da organização e do tratamento dos mesmos.

Além da análise documental, realizei entrevista com um auditor público externo do TCE-RS.

## **1.2 Técnicas de coleta, organização e tratamento dos dados**

Como fontes de dados, utilizei documentos do TCE-RS e legislação pertinente ao tema, assim como realizei entrevista com representante do TCE-RS, conforme já mencionado. Na organização do material levei em conta algumas etapas: identificação das fontes, escolha dos documentos, leitura do material, fichamento, escolha das categorias temáticas, tratamento dos dados e interpretação das informações já processadas.

Inicialmente realizei a identificação das fontes para coleta dos documentos que utilizaria na pesquisa. Esta se constituiu na busca por documentos nos *sites* do TCE-RS, de prefeituras municipais do RS, do MEC, do FNDE, do Portal da Transparência Pública, no portal Domínio Público, em casas legislativas. Completaram as fontes de pesquisa as entrevista com sujeito envolvido.

A organização do material foi realizada de forma analítica, a partir de leitura flutuante<sup>5</sup>, leitura prévia para a verificação dos vínculos com o objeto de pesquisa. Deste modo foi possível estabelecer os componentes das categorias de análise levando em conta as questões apresentadas no objeto do estudo. Esta fase possibilitou realizar uma classificação de acordo com o conteúdo presente em cada

---

<sup>5</sup> Na análise de conteúdo a leitura flutuante visa identificar os temas chave, proporcionando anotações e pistas de leitura posterior e definição das categorias.

documento. Registrei os documentos em um quadro, especificando o título de cada documento e respectivo conteúdo, de modo genérico, sem enumerar cada um dos documentos em cada tipologia, como será visto a seguir.

### 1.3 Classificação dos documentos selecionados

O quadro a seguir apresenta os documentos e sistemas selecionados para a análise e a respectiva descrição de seu conteúdo.

Quadro 1 – Documentos analisados

Documento	Descrição do conteúdo
1. ACG – Análise de contas da gestão municipal 2007, 2008 e 2009 – TCE-RS	Relatórios das receitas e despesas dos municípios
2. Alerta síntese 2007-2009	Alertas emitidos pelo TCE-RS sobre despesas com pessoal
3. Aspectos relevantes da legislação do Fundeb – TCE-RS – 2008	Alterações e revisões de procedimentos para implementação do novo fundo
4. Base da legislação municipal – Manual técnico TCE-RS	Tem por finalidade agregar e disponibilizar a legislação relevante dos Municípios do Estado do Rio Grande do Sul e suas entidades, não somente com vistas a sua utilização pelos órgãos de controle interno e externo, mas como uma ferramenta de pesquisa e de apoio aos gestores municipais e aos demais cidadãos.
5. Constituição do Estado do Rio Grande do Sul de 1989 (consolidada)	Carta magna do Estado do Rio Grande do Sul
6. Constituição Federal de 1988 (consolidada)	Carta Magna da República Federativa do Brasil
7. Decreto 5.975, de 26 de junho de 1935	Cria o TCE-RS
8. Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940	Institui o código penal
9. Decreto-Lei 201, de 27 de fevereiro de 1967	Dispõe sobre a responsabilidade dos prefeitos e vereadores e dá outras providências
10. Decreto 6.170, de 25 de julho de 2007	Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências
11. Decreto-Lei 5.483, de 30 de junho de 2005	Regulamenta art. 13 da Lei 8.429 de 1992, institui a sindicância e dá outras providências.

12. Decreto Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967	Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências
13. Decreto 7.185, de 27 de maio de 2010	Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências.
14. Decreto-Lei 7.858, de 7 de julho de 1939	Extingue o TCE-RS, cria a secretaria do interior, a diretoria da administração Municipal, prevê sobre obrigações dos Prefeitos e dá outras providências.
15. Decreto-Lei 947, de 24 de outubro de 1945	Revoga em parte o Decreto-Lei 7.858 de 1939, revigora o Decreto 5.975 de 1935, e mantém Diretoria das Prefeituras Municipais, dando outras providências
16. Decreto-Lei 948, de 24 de outubro de 1945	Altera disposições do Decreto 5.975 de 1935, e dá outras providências
17. Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986	Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências
18. ELENCO SIAPC 2008-2009- TCE-RS – Elenco de contas	Uniformização do Elenco de Contas das entidades municipais do RS regidas pela Lei Federal nº 4320/64
19. Estatística 2007-2009	Acompanhamento da gestão fiscal
20. Guia prático de admissões e inativações – 2008 – TCE-RS	Material de apoio ao jurisdicionado, em matéria de admissões. Sua objetividade e abrangência deverão se mostrar hábeis à solução das dúvidas mais comuns que surgirem no cotidiano do administrador.
21. Guia prático de aposentadorias e pensões	Auxiliar os poderes e órgãos auditados Pelo TCE_RS a proceder a uma correta montagem dos processos de aposentadorias, pensões, diferença de proventos e outros que devam passar pelo exame do TCE-RS consoante o disposto no artigo 71, III, da Constituição Federal.
22. Informações elaboradas pela consultoria técnica do TCE_RS período 2007 a 2009	Registro das normas, relatórios técnicos e instruções relativas ao exame para cumprimento da LRF
23. Legislação referente ao Fundeb – Portaria Normativa nº 4 de 27 de fevereiro de 2007	Trata da distribuição proporcional dos recursos do Fundeb, quanto às matrículas públicas presenciais efetivas de Educação Básica.
24. Legislação referente ao Fundeb – Decreto nº 6.091, de 24 de abril de 2007.	Define e divulga os parâmetros anuais de operacionalização do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), para o exercício de 2007
25. Legislação referente ao Fundeb – Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007	Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) – regulamenta a Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e dá outras providências.
26. Legislação referente ao Fundeb – Emenda Constitucional nº 53/2006, de 20 de dezembro de 2006.	Dá nova redação aos artigos nº 7, 223, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

27. Legislação referente ao Fundeb – Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007	Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nºs 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências.
28. Legislação referente ao Fundeb – Medida Provisória nº 339, de 28 de dezembro 2006	Regulamenta o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras Providências.
29. Legislação referente ao Fundeb – Portaria nº 48, de 31 de janeiro de 2007 – MF	Estabelece os procedimentos contábeis para registro dos recursos destinados aos Fundeb.
30. Legislação referente ao Fundeb – Resolução MEC nº 1, de 15 de fevereiro de 2007	Especifica as ponderações aplicáveis à distribuição proporcional dos recursos advindos do Fundeb.
31. Lei 8.429, de 2 de junho de 1992 (de improbidade administrativa)	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
32. Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei nº 101, de 4 de maio de 2000	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências
33. Lei federal nº 4.320, de 17 de março de 1964	Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
34. Lei nº 11.424, de 6 de janeiro de 2000	Dispõe sobre a Lei Orgânica do TCE-RS
35. Lei nº 10.683, de 4 de janeiro de 1996	Estabelece obrigatoriedade e fixa normas da administração pública quanto à prestação de contas
36. Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950	Define os crimes de responsabilidade e regula respectivo processo de julgamento
37. Lei nº 7.106, de 28 de junho de 1983	Define os crimes de responsabilidade do governador do distrito federal, dos governadores dos territórios federais e de seus respectivos secretários e dá outras providências
38. Lei nº 8.429 de 2 de junho de 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
39. Lei nº 10.028, de 19 de dezembro de 2000	Altera Decreto-Lei 2.848 de 1940, Lei nº 1079 de 1950, Decreto-Lei 201 de 1967.
40. Lei complementar nº 64, de 18 de maio de 1990	Estabelece, de acordo com art. 14 da CF, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências

41. Lei complementar nº 131, de 27 de março de 2009	Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios
42. Lei complementar nº 11.299 de 29 de dezembro de 1998	Dispõe sobre contratos celebrados pela administração pública direta, indireta, ou fundacional de qualquer dos poderes do Estado e regulamenta os artigos 24, inciso V, 53 e 70, caput da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul.
43. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 – Lei de acesso à informação	Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal e altera outras normas
44. Manual da Receita Nacional – 2008	Este manual visa proporcionar maior transparência às receitas públicas como parte do esforço de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).
45. Manual de Demonstrativos Fiscais Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios Válido para o exercício de 2012	Da parte da STN, o estabelecimento de padrões contábeis e fiscais contribuirá para a melhoria da consolidação das contas públicas conforme previsto na LRF.
46. Manual de Orientação aos Novos Administradores Municipais (Onam)	TCE-RS orienta os novos prefeitos no que se refere aos procedimentos de aplicação dos recursos públicos.
47. Manual de Instruções Sobre Tomada de Contas Especial – CGU	Oferecer orientações básicas sobre Tomada de Contas Especial – TCE, considerando as suas características, os pressupostos para a instauração do procedimento, a sua formalização, o cálculo do débito e a legislação aplicável, além de outros elementos que possam, de algum modo, nortear as ações dos agentes públicos que irão atuar no processo.
48. Manual Fundeb 2008 – TCE-RS	Aspectos relevantes da legislação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb). Porto Alegre, abril de 2008.
49. Orientações para encerramento de mandatos	TCE-RS Orienta os procedimentos para o encerramento financeiro dos gestores no encerramento do mandato
50. Pareceres CNE/CEB – Diversos	Consultas sobre aplicação dos recursos do Fundeb
51. PES 2008-2011 – planejamento estratégico do TCE-RS	Planejamento estratégico do TCE
52. PES 2009-2012 – planejamento estratégico do TCE-RS	Planejamento estratégico do TCE

53. Portaria 559, de 21 de agosto de 2007 – Tesouro Nacional	Altera a forma de elaboração do Anexo X – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), integrante da 6ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
54. Portaria 25, de 17 de janeiro de 2008 – Tesouro nacional	Altera portaria 559 de agosto de 2007.
55. Portaria 213 de 2 de março de 2011	Aprova a Resolução nº 5, de 22 de fevereiro de 2011, da Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade.
56. Receitas públicas – manual de procedimentos 2007 – STN	Padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na Lei de Responsabilidade Fiscal e, também, proporcionar maior transparência às receitas públicas.
57. Regimento interno do TCE-RS. Resolução nº 544/2000	Aprova a consolidação e introduz alterações no Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.
58. Relatório de auditoria operacional de municípios do RS	Apresenta resultado de auditorias cujo foco é verificar o valor das ações, sua qualidade, bem como, as omissões da ação estatal em áreas de sua competência exclusiva, especialmente naquelas de maior impacto nos níveis de vida social.
59. Relatórios de atividades do TCE-RS 2007, 2008 e 2009.	Síntese das atividades desenvolvidas pelo TCE nos respectivos anos.
60. Resolução 414 de 1992, TCE-RS	Estabelece uniformização de critérios para a emissão de parecer sobre as contas do Governador do Estado e dos Prefeitos Municipais
61. Resoluções, Instruções normativas e pareceres relativos ao período de 2007 a 2009. TCE-RS	Relativos aos procedimentos e orientações do TCE para municípios do RS
62. Siapes – Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal	Sistema concebido e distribuído pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul aos órgãos auditados em sua jurisdição com o objetivo de automatizar a coleta de informações sobre os atos de admissão de pessoal.
63. SIAPC – Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas – TCE-RS	Sistema abrange os sistemas PAD (Programa Autenticador de Dados), MCI (o programa gerador da Manifestação Conclusiva do Controle Interno) e o trabalho de padronização de elenco de contas e uso de recursos vinculados.
64. Sapiem – Sistema de Pensões e Inativações da Esfera Municipal	Sistema para a remessa de dados e informações relativos às concessões de inativação no âmbito municipal ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
65. Siscop – Sistema para Controle de Obras Públicas –TCE-RS	Sistema informatizado destinado ao acompanhamento do andamento das obras públicas executadas com recursos municipais e estaduais.
66. TCEnet – Manual Técnico Responsável Operacional das Entidades – TCE-RS	Descreve a forma de uso do TCE-net, a forma de obtenção do e-TCEnet, e o seu uso pelas entidades envolvidas. Esta estrutura irá permitir o acesso aos sistemas, aplicações e programas informatizados disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado, através de um certificado digital
67. TCE- login – manual técnico	Orientar a funcionalidade de autenticação nos sistemas (TCE-net) deste Tribunal de Contas

Para o tratamento e análise dos dados, utilizei aspectos da análise de conteúdo sustentada pela visão de Bardin (2009), quando esta afirma ser possível utilizar a análise de conteúdo na análise documental, limitando suas possibilidades técnicas à análise categorial (ou temática), especialmente a operação intelectual com a divisão em categorias por analogias. Esta autora define a análise de conteúdo como sendo

[...] um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens. (BARDIN, 2009, p. 44).

Sinteticamente, as fases que fazem parte da análise de conteúdo são três:

- a pré-análise;
- a exploração do material;
- o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação.

Contudo, Bardin alerta que existe diferença entre a análise documental e a análise de conteúdo, diferença essa relacionada ao objeto que trabalham. Na primeira, o objeto são os documentos, em que a análise se faz por classificação-indexação<sup>6</sup>; enquanto que, na segunda, trabalha-se com mensagens, e a análise é categorial, de avaliação, da enunciação proposicional do discurso, da expressão ou das relações.

Diferem principalmente pelos objetivos distintos: o objetivo “da análise documental é a representação condensada da informação para consulta e armazenamento; o [objetivo] da análise de conteúdo é a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo) para evidenciar indicadores que permitam inferir sobre uma realidade que não a da mensagem” (BARDIN, 2009, p. 48).

Richardson (1999, p. 230) também aponta que “a codificação de informações e o estabelecimento de categorias são semelhantes ao tratamento das mensagens em certos tipos de análise de conteúdo” e destaca as principais diferenças entre análise documental e análise de conteúdo:

---

<sup>6</sup> Indexação: operação que consiste em recuperar, selecionar e exprimir as informações contidas nos documentos; trata-se de uma operação de descrição interna, cujo objeto é o conteúdo intelectual dos documentos; através dela as informações selecionadas nos documentos são expressas por meio de termos de indexação pertencentes a uma ou várias linguagens documentais (glossário de biblioteconomia).

- A análise documental trabalha com documentos. A análise de conteúdo com mensagens;
- A análise documental é essencialmente temática; esta é apenas uma das técnicas utilizadas pela análise de conteúdo;
- O objetivo básico da análise documental é a determinação fiel dos fenômenos sociais; a análise de conteúdo visa manipular mensagens e testar indicadores que permitam inferir sobre uma realidade diferente daquela mensagem.

O aspecto que utilizei neste estudo envolveu esta delimitação da análise de conteúdo, os discursos foram desmembrados em categorias em que os critérios de escolha e de enquadramento se orientam pela dimensão da investigação dos temas relacionados ao objeto de pesquisa, identificados nos discursos dos sujeitos pesquisados<sup>7</sup>.

As características da análise categorial favoreceram o desenvolvimento da análise dos dados coletados em documentos e entrevista relativos à atuação do TCE-RS junto aos municípios do Rio Grande do Sul na implementação do Fundeb, assim como possibilitaram a compreensão da concepção da educação pública desta instituição e como esta concepção se articula com a efetividade da lei<sup>8</sup>, levando em conta os procedimentos orientados e o seu cumprimento pelos gestores.

Realizei a pesquisa através de levantamento, sistematização e interpretação documental, assim como por meio de entrevista com sujeito do TCE-RS. Busquei fazer uma análise explorando também os aspectos históricos, pela possibilidade de compreender o processo de implementação do Fundeb e os procedimentos orientadores para o Fundeb. O tratamento dos dados coletados se caracterizou pela categorização de termos agrupados segundo componentes predeterminados, confrontando-os com o conhecimento prévio do tema e por conceituação mais explícita, considerando os significados encontrados nas informações coletadas.

Por outro lado, me apropriei dos preceitos legais e orientações oficiais do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, bem como das interpretações

---

<sup>7</sup> Existe outra técnica da análise de conteúdo, a análise léxica, que tem como material de análise as próprias unidades de vocabulário, as palavras portadoras de sentido: substantivos, adjetivos, verbos etc., relacionados ao objeto de pesquisa.

<sup>8</sup> A efetividade da lei a que me refiro diz respeito ao fato da lei atingir sua finalidade e em consonância com as demais leis afins.

dos gestores quanto aos documentos que orientam a implementação da política de financiamento da Educação Básica atual com vistas à tomada de contas. No entanto, outros trabalhos, acadêmicos ou não<sup>9</sup>, serviram de subsídios para fundamentar e responder às questões aqui propostas.

Esta organização dos dados a partir de documentos selecionados favoreceu a análise qualitativa, tanto para responder às questões apresentadas no objeto deste estudo quanto para a formulação de algumas considerações e conclusões do estudo.

Adotei as seguintes categorias de análise:

- a previsão na norma;
- critérios para definição de gastos na MDE/Fundeb;
- legados das políticas prévias;
- orientações aos administradores;
- aplicação dos recursos;
- procedimentos do tribunal – dimensões e abrangências;
- poder jurisdicional do TCE;
- acompanhamentos das decisões;
- sanções aplicadas.

#### **1.4 Tratamento dos dados para a análise**

Shiroma, Campos e Garcia (2005, p. 3) reforçam que “textos devem ser lidos *com* e *contra* outros, ou seja, compreendidos, em sua articulação ou confronto com outros textos”. O confronto dos documentos selecionados, suas relações com o objeto desta pesquisa e os fundamentos teóricos dos conteúdos envolvidos configurou-se como espinha dorsal que possibilitou a análise das informações obtidas dos documentos coletados, pela importância de extrair informação de determinado texto, comparar com as informações de outros textos e, assim, estabelecer as relações pertinentes ao objeto de estudo.

A elaboração de um quadro com as ideias-chave surgiu da leitura e elaboração de fichas de leitura de documentos selecionados para enquadrá-los nas categorias de análise de forma a possibilitar um olhar mais analítico das categorias

---

<sup>9</sup> Aqui me refiro aos trabalhos publicados por membros dos tribunais de contas e de autores da área do direito público e da ciência política externos à vida acadêmica.

criadas, bem como, com base no levantamento das expressões recorrentes, identifiquei as fontes e referências bibliográficas. Neste quadro incluí minhas observações do que foi lido em cada documento.

Quadro 2 – Modelo do quadro de ideias-chave

<b>Autor / Obra / Página</b>	<b>Ideias-chave</b>	<b>Referências bibliográficas</b>	<b>Minhas observações</b>
<b>Ex. TCE- Lei orgânica – Lei nº 11.424, de 06 de janeiro de 2000</b>	Organização Competências Jurisdição Procedimentos	Site TCE, acesso em julho de 2008	

Elaborado pela autora (2012).

A partir desse quadro de ideias as informações foram agrupadas nas categorias definidas anteriormente, considerando, nos discursos, três dimensões para as informações relativas ao principal ator envolvido (para quem recaem os procedimentos), o prefeito municipal: as conexões entre o ator e o procedimento (conexão no sentido verbal, ação), o significado dessa ação e as consequências para a gestão desse ator.

Quadro 3 – Modelo de quadro das informações por categorias

<b>Procedimentos da prestação de contas dos prefeitos</b>		
<b>Ação (conexão)</b>	<b>Significado</b>	<b>Consequências</b>
<b>Julgamento da prestação de Contas do exercício</b>	Emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo chefe do executivo municipal/estadual.	Parecer favorável ou parecer desfavorável, envio ao legislativo para decisão final.

Elaborado pela autora (2012).

A fundamentação teórica que sustenta esta tese inicia no próximo capítulo com os mecanismos de *accountability* e suas implicações.

## 2 DEMOCRACIA E ACCOUNTABILITY

A garantia dos direitos do Homem e do Cidadão carece de uma força pública; esta força é, pois, instituída para vantagem de todos, e não para utilidade particular daqueles a quem é confiada. (Artigo 12 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, 1789).

O propósito deste capítulo é discutir conceitos, dimensões e implicações da *accountability* na consolidação das novas democracias. Apresento feixes argumentativos com vistas a sustentar a análise proposta como objeto central deste estudo. A expressão de origem anglo-saxã não possui tradução literal para o português. Contudo, alguns autores a traduzem como responsabilização, prestação de contas ou controle. O conceito não é consensual, assim como não o é o seu significado. Neste estudo a centralidade da reflexão é no sentido de avançar no debate acerca do significado da *accountability* para o contexto brasileiro, mais do que encontrar uma tradução, com vistas a verificar sua efetividade na atuação do TCE-RS.

### 2.1 *Accountability*: conceitos, dimensões e significados

A expressão *accountability* não tem tradução para as línguas neolatinas como o português. No entanto, é uma expressão recorrente na literatura contemporânea que busca explicar as relações entre democracia e desempenho dos governos na atividade pública<sup>10</sup>, como os da América Latina (AL). Sua importância se relaciona com o bom desempenho desses governos e sua compreensão contém elementos importantes para qualidade das democracias, ainda que o sucesso pleno dessas seja algo a ser atingido, se é que a sua plenitude seja factível.

Segundo Dahl<sup>11</sup> (1997), a existência de instituições políticas democráticas, eleições livres e justas, com sufrágio inclusivo, liberdade de expressão, informações alternativas, assim como o direito de candidatar-se, são atributos essenciais dos governos democráticos. Para este autor “uma característica-chave da democracia é a contínua *responsividade* do governo às preferências de seus cidadãos, considerados como politicamente iguais” (p. 25).

<sup>10</sup> A *accountability* aqui tratada é a política, que, na concepção de Scott Mainwaring (2003), somente pode ocorrer na relação entre funcionários públicos.

<sup>11</sup> Para ver mais: Dahl (1997), Poliarquia.

Esta relação entre democracia e responsabilização dos governantes é presente também nos argumentos de Peruzzotti:

El concepto de rendición de cuentas (*accountability*) refiere a una forma específica de vínculo que las autoridades políticas establecen con la ciudadanía en los regímenes democrático-representativos. A diferencia de otras formas democráticas como las llamadas democracias populistas o las delegativas, el gobierno representativo combina un marco institucional de autorización del poder con uno orientado a asegurar la responsabilidad y receptividad de los agentes autorizados de manera de que estos últimos se ajusten a la legalidad, el debido proceso y que sus decisiones reflejen las demandas ciudadanas. (2008, p. 1).

Denhardt (2011) argumenta que sistemas políticos menos democráticos talvez sejam mais precisos em seus objetivos, menos pluralísticos em seus processos de tomada de decisão e mais negligentes na transparência ou prestação de contas (*accountability*). Na perspectiva do novo serviço público<sup>12</sup> este autor aponta que

[...] a questão da *accountability* no serviço público é complexa; ela envolve o equilíbrio entre as normas e as responsabilidades concorrentes, dentro de uma trama complicada de controles externos, padrões profissionais, preferências dos cidadãos, questões morais, direito público e, enfim, interesse público. (DENHARDT, 2011, p. 267).

Segue defendendo que a *accountability* tradicional (referindo-se à ação legislativa ou vertical eleitoral) é insuficiente e, por isso, defende a *accountability* democrática. Argumenta que a *accountability* não é simples e não pode ser simplificada.

Schedler (1999, p. 1) corrobora ao afirmar que “talvez não haja obstáculo mais comum e profundo para a consolidação das novas democracias do que a corrupção generalizada, a violação dos direitos humanos e os abusos de poder pelos detentores do poder estatal em todos os níveis”. Completa afirmando que “a ausência ou debilidade de apoios institucionais sobre o Estado são também responsáveis pela diminuição da qualidade nas democracias”. Percebe a *accountability* como atributo essencial da democracia.

Contudo, o debate sobre o conceito de *accountability* envolve desdobramentos argumentativos que possibilitem sua compreensão. O esforço é de aproximar seu significado para os contextos de cada nação, haja vista a existência

---

<sup>12</sup> Denhardt e Denhardt descreveram o novo serviço público, inspirados na teoria política democrática, como uma alternativa para a velha administração pública e a nova gestão pública, como será visto no capítulo 3.

de diferentes interpretações para a expressão. Percebe-se na literatura contemporânea que a expressão *accountability* avança no significado de *controle* da atividade pública, pois tem como princípio a publicização da administração pública através do exercício do poder de forma transparente e que pode incorporar nos seus mecanismos a possibilidade de sanções.

A incursão pela literatura demonstra a existência de abordagens diferenciadas, tanto no conceito quanto no seu significado. Há conceitos que restringem a *accountability* à atividade pública e outros que a ampliam à atividade privada. Também identifiquei abordagens que consideram a existência de *accountability* restrita ao formato eleitoral da atividade pública, enquanto outras consideram que toda a atividade pública está sujeita aos mecanismos de promoção *accountability*. Essas visões são tratadas a seguir.

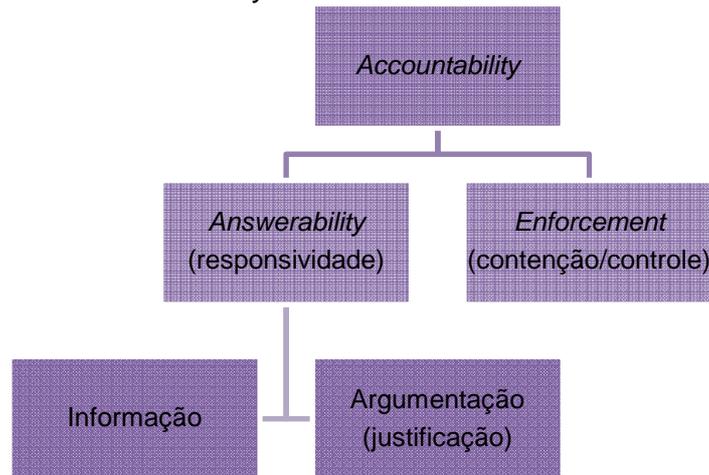
Mainwaring (2003) compreende a existência de *accountability* na atividade pública apenas entre atores investidos na função pública; argumenta que existe uma relação formal de supervisão e/ou sanção a funcionários públicos por atores que tem formalmente (legalmente) o direito de exigir responsabilidade. Denomina esta relação de *accountability* política, ficando fora desta definição outras formas de relação de controle, com as de relação com a sociedade<sup>13</sup>.

Numa concepção mais ampla, Pessanha (2007, p. 140) argumenta que “A ideia de estabelecer controles e limites ao poder soberano é pedra angular do moderno estado democrático”. O autor se refere ao legado do constitucionalismo moderno e da Declaração dos Direitos dos Cidadãos, cujo traço fundamental era o controle dos governantes pelos governados, em que todos aqueles que exercem cargos ou funções públicas devem estar ao alcance do controle popular.

Schedler (1999, p. 14) identifica duas dimensões para a *accountability*: *answerability* e *enforcement*. Para esse autor, a *accountability* é bidimensional e suas duas dimensões compõem os três pilares do conceito, na sua concepção.

---

<sup>13</sup> O autor não reconhece a *accountability* fora do quadro institucional, contudo, não considera as relações com a sociedade menos importantes.

Figura 1 – Dimensões da *Accountability*

Fonte: adaptado de Schedler (2004, p. 13).

A *answerability* traduz-se como a obrigação dos funcionários públicos de informar e explicar o que estão fazendo (informação e argumentação) e *enforcement* designa a capacidade de imposição de sanções aos detentores do poder que têm violado os seus deveres públicos (punição). Governantes devem informar e argumentar (justificar) ativamente e de forma clara seus atos, isto é, os gestores públicos precisam explicar suas decisões aos cidadãos e se não cumprirem com as obrigações legais estão sujeitos a punições. Além disso, refere-se à existência de agências de controle, reforçando o caráter externo da prestação de contas.

Esta capacidade de sanção apresentada por Schedler, no entanto, depende do desenho institucional<sup>14</sup>, pois este desenho pode ou não permitir que os responsáveis, ao não cumprirem com suas obrigações, possam ser punidos por seus atos (sendo inclusive afastados das funções do Estado). Para ele a prestação de contas é débil se não houver efetivamente a possibilidade de sanção<sup>15</sup>. Este pensamento reforça a teoria madisoniana de fragmentação do poder político para fugir de governos tiranos.

Si los hombres fuesen ángeles, el gobierno no sería necesario. Si los ángeles gobernarán a los hombres, saldrían sobrando lo mismo las contralorías externas que las internas del gobierno. Al organizar un gobierno que ha de ser administrado por hombres para los hombres, la gran dificultad estriba en esto: primeramente hay que capacitar al gobierno para mandar sobre los gobernados; y luego a obligarlo a que se regule a sí mismo. El hecho de depender del pueblo es, sin duda alguna, el freno primordial indispensable sobre el gobierno; pero la experiencia ha demostrado a la

<sup>14</sup> Desenhos institucionais distintos resultam em democracias distintas. Deste modo, a qualidade das democracias está diretamente vinculada a esses desenhos (na visão madisoniana).

<sup>15</sup> Contudo, Shedler admite a existência de responsabilização sem punição em algumas democracias.

humanidad que se necesitan precauciones auxiliares.<sup>16</sup> (MADISON et al. 1994 apud SCHEDLER, 2004, p. 40).

O autor reconhece que o poder não pode ser controlado no sentido estrito, visto que a demanda por *accountability* origina-se da opacidade do poder. Nem tudo está acessível à observação direta nos processos políticos, muitas vezes há barreiras às informações. Sugere a distinção de responsabilidade no sentido lato e no sentido estrito, buscando apontar quem é *accountable* para quê e para quem.

Smulovitz (2001) e Peruzzotti (2001) apresentam uma abordagem mais ampla e participativa, denominada *accountability* social, enquanto O'Donnell (1998a) defende duas categorias para a *accountability* política: *accountability* vertical e *accountability* horizontal. A concepção de O'Donnell, no entanto, ora é restrita, ora é menos restrita, como será visto a seguir.

### 2.1.1 *Accountability* social (AS)

Smulovitz (2001) e Peruzzotti (2001) defendem a *accountability* social, importante mecanismo situado na categoria vertical e necessário em regimes democráticos. Diz respeito à participação da sociedade no exercício do controle da gestão pública. É o caso dos conselhos de controle social existentes em vários setores das políticas públicas, por exemplo.

Para Smulovitz (2001, p. 3):

La *accountability* social es un mecanismo de control vertical, no electoral, de las autoridades políticas basado en las acciones de un amplio espectro de asociaciones y movimientos ciudadanos así como en acciones mediáticas. Las acciones de estos actores tienen por objeto monitorear el comportamiento de los funcionarios públicos, exponer y denunciar actos ilegales de los mismos, y activar la operación de agencias horizontales de control.

A *accountability* social utiliza-se de canais institucionais e não institucionais, seja por determinação legal (através de conselhos de controle social criados legalmente, por exemplo), denúncias às instâncias de controle ou denúncias na mídia.

Peruzzotti argumenta que a

[...] *accountability* social representa un importante complemento sub-institucional que incide directamente en el funcionamiento y desempeño de

<sup>16</sup> O federalista n. 51, p. 337 (James Madison, 1788).

los mecanismos institucionalizados de accountability, tanto verticales como horizontales [...] la contribución de la política de accountability social a la agenda de mejora institucional no se reduce a la denuncia y señalamiento de déficit institucionales; también existe una red de organizaciones altamente profesionalizadas que actúa como una fuente alternativa de información sobre las mismas y que genera propuestas de mejoramiento e innovación institucional. (PERUZZOTI, 2006, p. 253).

Todavía, o controle feito pela sociedade é considerado apenas decorativo por alguns autores, que justificam que, excetuando-se aqueles controles legalmente constituído, não há formas de aplicar sanções por atos ilegais denunciados (como já apontado por Mainwaring). A menos que as instâncias de controle horizontal utilizem efetivamente tais informações, o que nem sempre é assegurado.

### 2.1.2 *Accountability vertical e accountability horizontal*

Ao analisar esta temática, O'Donnell (1998a) situa a *accountability* política em duas categorias, com especial atenção ao que denomina de *accountability* horizontal. É nesta categoria que podemos situar os tribunais de contas no Brasil.

Esta categorização está relacionada com o tipo de controle exercido na ação estatal. A distinção de duas categorias – *vertical e horizontal* – fundamenta-se na forma de exercício do controle e no papel que os mecanismos de controle assumem na ação governamental. Na *accountability* vertical, os mecanismos de controle são estabelecidos entre os desiguais, ou seja, governo e cidadão, efetivando-se principalmente pelos processos de eleições aos cargos públicos; a *accountability* horizontal refere-se aos mecanismos de controle entre iguais, isto é, o controle existente entre os poderes de Estado, denominado freios e contrapesos (*check and balance*), em que há interação entre as instituições com vistas a prevenir, reparar e aplicar sanções às ações presumidamente ilegais.

A *accountability* vertical apresentada por O'Donnell supõe ação entre desiguais, por exemplo, através do voto, em que o eleitor não satisfeito com seu candidato, poderá, num outro processo eleitoral, exercer seu poder de punição, não votando novamente neste candidato.

Para O'Donnell são elementos da *accountability* vertical:

Eleições, reivindicações sociais que possam ser normalmente proferidas, sem que se corra o risco de coerção, e cobertura regular pela mídia ao menos das mais visíveis dessas reivindicações e dos atos supostamente ilícitos de autoridades públicas. (ibidem, p. 28).

No entanto, o autor adverte que, por ocorrerem de tempos em tempos, não é clara a efetividade das eleições como mecanismo de *accountability* vertical. No Brasil têm-se alguns exemplos de políticos denunciados por ato ilícitos, ou até mesmo corrupção, e que são reeleitos em pleitos seguintes. Um exemplo recente foi o episódio relacionado à Lei Complementar 135 de 2010<sup>17</sup>, conhecida como a *Lei da Ficha Limpa*. Em março de 2011 o Supremo Tribunal Federal (STF) se posicionou contrário à aplicação imediata da lei o que permitiu que diversos candidatos eleitos no pleito de 2010 tivessem seus mandatos assegurados, mesmo após terem sido impedidos de tomar posse pela Justiça Eleitoral. Os argumentos proferidos pelos ministros dessa corte<sup>18</sup> incluíram quebra da constitucionalidade, ruptura de igualdade política, agressão ao princípio da segurança jurídica, dentre outros. Há outros pontos desta lei ainda controversos e que poderão suscitar novos questionamentos no próximo pleito eleitoral de 2012 nos municípios brasileiros.

No que se refere às reivindicações sociais, o autor afirma que nem sempre têm o impacto esperado pela cobertura da mídia, pois dependem da ação do Estado em investigar os delitos denunciados.

Na *accountability* horizontal, como já foi dito, há uma relação entre iguais, entre os poderes autônomos instituídos. O'Donnell a define como

[...] A existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotinas a sanções legais ou até impeachment contra ações ou omissões de outros agentes ou agências de Estado que possam ser qualificadas como delituosas. (1998a, p. 40).

No entanto, o autor preocupa-se com a sua fragilidade, com base na própria fragilidade dos componentes liberais e republicanos que constituem as novas poliarquias. Tal afirmação decorre na crença do autor de que poliarquias são sínteses complexas de três tradições históricas: democracia, liberalismo e republicanismo<sup>19</sup>.

Para O'Donnell (ibidem, p. 30), “as três tradições convergiram para as instituições formais [...] na prática de poliarquias modernas”. Poliarquia, na

<sup>17</sup> Esta Lei altera a lei complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato.

<sup>18</sup> Os tribunais de contas também são chamados de corte de contas.

<sup>19</sup> O autor reconhece que concepções mais atuais tendem a ver as poliarquias como tencionadas entre duas correntes: liberalismo e democracia ou liberalismo e republicanismo. E algumas até mesmo veem essas correntes como mutuamente excludentes.

concepção de Dahl (2001), é um sistema político dotado de determinadas instituições democráticas, tais como: eleições livres e justas, funcionários eleitos pelos cidadãos, liberdade de expressão, fontes de informações diversificadas, autonomia para as associações e cidadania inclusiva. “As inconsistências nos princípios dessas tradições contribuem para que as poliarquias tenham características únicas de dinâmica e abertura”. Apresento a seguir, no quadro 4, alguns componentes importantes dessas tradições.

Quadro 4 – Tradições históricas sintetizadas nas poliarquias

LIBERALISMO	DEMOCRACIA	REPUBLICANISMO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alguns direitos não podem ser usurpados por nenhum poder ou pelo Estado.</li> <li>• O lugar onde ocorre o desenvolvimento da vida humana é a esfera privada.</li> <li>• Espera que os virtuosos olhem para os que se dedicam a atividades menores na esfera privada.</li> <li>• Direitos defensivos aos indivíduos para a esfera privada</li> <li>• Proteção das liberdades.</li> <li>• Não admite o exercício coercitivo da autoridade política sobre um território.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O <i>demos</i> pode deliberar sobre qualquer questão.</li> <li>• Pode haver atividades privadas, pois não considera como elite virtuosa aquele que participa das decisões coletivas.</li> <li>• Direito positivo de participação nas decisões do <i>demos</i>.</li> <li>• Governo para, de e por membros de determinada comunidade política.</li> <li>• Admite também ter atividades privadas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deveres públicos são enobrecedores, sujeição à lei e serviços de interesse público.</li> <li>• O lugar onde ocorre o desenvolvimento da vida humana é a esfera pública.</li> <li>• Obrigações para os indivíduos que devem ser cumpridas na esfera pública.</li> <li>• Obrigações dos governos.</li> <li>• Autoridade existe para o bem dos que se sujeitam a seu governo.</li> <li>• Destaca as diferenças entre público e privado</li> <li>• Centralidade na prestação de contas e controle da corrupção.</li> </ul>

Fonte: O'Donnell (1998a, 1998b, 2004).

Embora as três tradições sejam compatíveis em diversos aspectos, O'Donnell reforça que é preciso compreender as tensões (e contradições) existentes entre as mesmas. O autor aponta para aspectos conflitantes entre elas, destacando aqueles relacionados a direitos e deveres políticos, participação política, bem como o caráter da cidadania e da sociedade civil. Do mesmo modo, aponta aspectos convergentes.

Entre a democracia e o republicanismo destaca o fato de que os que desempenham deveres públicos não são necessariamente virtuosos e que todos são igualmente qualificados para exercerem tal papel. Na tradição liberal, tanto quanto na tradição republicana, a sociedade está centrada no Estado. Na primeira, o Estado é guardião do desenvolvimento na esfera privada, enquanto que na segunda o Estado é guardião do desenvolvimento na esfera pública. O princípio democrático é majoritário. Se não for por unanimidade, a vontade coletiva tem que ser

identificada, já que todos são iguais. Na democracia não há fronteiras entre a esfera pública e a esfera privada, ao contrário do liberalismo e republicanism, que impõe esta ideia (O'DONNELL, 1998a).

Reconhece na democracia o princípio de que todos têm direitos iguais de participar nas decisões; na tradição republicana, o preceito de que ninguém está acima da lei (nem os governantes); na concepção liberal, certas liberdades não podem ser infringidas. Dadas estas bases de cada tradição, o autor destaca que há variações importantes nos diferentes tipos de poliarquias.

Resgatando diferenças e semelhanças, convergências e conflitos, O'Donnell justifica que não se pode apontar apenas uma dessas tradições como sendo alicerce da poliarquia. Esta é, sim, resultado da mistura das três, com seus riscos e virtudes, concomitante à evolução do capitalismo. Conclui apontando que os regimes poliárquicos são combinações complexas de quatro elementos – as três tradições e o Estado<sup>20</sup>.

Para O'Donnell:

La AH [*accountability* horizontal], cuando es efectiva y es percibida como tal, pesa no solo por sus acciones, sino también por lo que previene. Esto quiere decir, que para la efectividad de la AH tiene que haber un estado de derecho, sobre todo en lo que respecta a donde históricamente ha sido más difícil establecerlo: El control y eventual sanción de los gobernantes electos y de funcionarios que se desempeñan en la cúpula del aparato estatal. Esta efectividad es lo que llamo de dimensión republicana de la poliarquía. (2007, p. 137).

A partir dessa concepção é que o autor discute a fragilidade da *accountability* horizontal. Na definição do autor, as ações delituosas podem afetar as esferas democrática, liberal e republicana, na medida em que prejudicam a participação, seja em processo eleitoral ou de associação, violam liberdades e interesses públicos e resultam na fragilidade dos mecanismos da *accountability*. Reforça a necessidade de equilíbrio entre a capacidade decisória e a proteção dos direitos individuais.

Mesmo os sistemas de controles mútuos entre os poderes apresentam limitações e para explicar esses limites O'Donnell (2004) faz outra distinção para a *accountability* horizontal, considerando as tensões e contradições apontadas anteriormente. Primeira distinção: ele denomina *accountability* horizontal (AH) de

---

<sup>20</sup> “O sistema legal é uma das dimensões constitutivas do Estado [...] na outra face suas burocracias são sedes cruciais dos recursos de poder que se mobilizam quando questões de *accountability* horizontal estão em jogo” (O'DONNELL, p. 1998).

*balance*<sup>21</sup> quando, nas relações entre os poderes (executivo, legislativo ou judiciário), um primeiro considera que um segundo tenha ultrapassado ilegalmente sua jurisdição. O autor explica que os poderes são relativamente autônomos e possuem limites de atuação, os quais não podem transgredir. Dessa regra surge um mapa de jurisdição desses poderes que, além de contribuir para o controle mútuo, funciona como uma divisão de trabalho entre essas instituições, facilitando o desempenho das respectivas responsabilidades.

As limitações decorrem do fato da atuação da AH de *balance* ser reativa e intermitente frente a supostas transgressões; pode ser dramática e conflituosa, pois muitas vezes tem motivação partidária, agravando os conflitos (O'DONNELL, 2004); além disso, a AH de *balance* é considerada pelo autor uma forma controle tosco para a complexidade das agências estatais públicas e suas políticas.

A segunda distinção decorre dessas limitações: a criação de agências de *accountability* horizontal *assignada*. São instituições com atribuições específicas que respondam de forma diferente pela *accountability* horizontal de forma a prevenir ou aplicar sanções aos atos ilegais ou delitos da administração pública. Tais instituições configuraram-se em auditorias, controladorias e tribunais de contas, por exemplo.

Para O'Donnell (ibidem, p. 12), “a existência de *accountability* horizontal é afetada especialmente pelas transgressões legais de autoridades e funcionários públicos no poder, assim como pela corrupção”. Contudo, essa concepção de O'Donnell não é consensual entre os autores estudados. Até mesmo porque, de um lado, ele aponta para uma visão mais ampla que comporta participação do cidadão na responsabilização dos agentes públicos (AV) e, por outro, restringe a sanção às transgressões legais desses agentes, visão contestada por Schedler que utiliza o argumento de que é obrigação do agente público informar e justificar seus atos, o que denota a capacidade de punição a comportamentos insatisfatórios e não apenas de atos ilícitos, como pensa O'Donnell.

Przeworski, Stokes, Manin (1999, p. 118) argumentam que na *accountability* vertical descrita por O'Donnell não há dispositivos para que os políticos cumpram suas plataformas depois de serem eleitos.

Para os autores:

---

<sup>21</sup> Essa AH é exercida por um dos poderes, aos que as constituições procuram equilibrar (O'DONNELL, 2004).

Os modelos eleitorais de prestação de contas normalmente assumem que, enquanto os eleitores não conhecem aquilo que precisariam saber para avaliar os governos, os representantes sabem o que precisam fazer para serem reeleitos. (1999, p. 124).

As informações a respeito dos políticos nem sempre são precisas e não há garantias de processos efetivamente democráticos. Decorre que o controle entre os desiguais é insuficiente, sendo necessários outros mecanismos de controle, seja entre iguais, através do controle mútuo dos poderes e suas instituições controladoras, seja através do controle social, presente nas atuais democracias.

Schedler também aponta fragilidades nesta categoria, ao afirmar que existe uma desigualdade na relação vertical. Segundo o autor, o modelo de verticalidade em questão baseia-se no poder clássico, em que seria difícil alguém num poder superior submeter-se a alguém em poder inferior.

Todavia, há maior consistência nos argumentos de Przeworski, Stokes e Manin, posto que se referem especificamente às relações desenhadas por O'Donnell, isto é, relação entre os desiguais – eleitores e eleitos, por exemplo –, ao contrário da relação mencionada por Schedler, entre servidores hierarquicamente subordinados.

Moreno, Crisp e Shugart (2003) fazem um contraponto à divisão de O'Donnell, questionando a existência de *accountability* horizontal. Argumentam que não poderá haver controle entre representantes de mesmo grau hierárquico ou mesmo nível de atuação, ou seja, entre os iguais. Segundo eles, somente se justifica nas relações principal-agente<sup>22</sup>, que ocorre de modo vertical, isto é, o eleitor e o seu eleito. Consideram que uma relação de *accountability* só existe quando é possível impor sanções, e que apenas entre os desiguais estas sanções poderão de fato ocorrer. Afirmam que o que é possível nas relações entre os poderes independentes são trocas na forma de superintendências (supervisão) sem os mecanismos de sanções da *accountability*.

Kenney (2003) discute a concepção de AH de O'Donnell, buscando clarear alguns aspectos dessa categoria, entre eles os que se relacionam aos sujeitos, aos meios e ao alcance da AH. Do conceito de AH já desenvolvido por O'Donnell, Kenney destaca que os sujeitos da AH são os agentes públicos e que ela ocorre no

---

<sup>22</sup> Moreno, Crisp e Shugart (2003). Delegação de poder do eleitor a seus representantes. Onde o eleitor é o principal e o eleito o seu agente.

âmbito interestatal<sup>23</sup>. Os meios incluem a supervisão, sanção e até o afastamento. Além disso, reforça a compreensão de que a AH alcança atos qualificados como ilegais.

É necessário que mecanismos de promoção da *accountability*, sejam eles horizontais ou verticais, atinjam a todos, sobretudo, os mais altos poderes. Esta é uma das fragilidades encontradas em democracias como a brasileira, submetida à razoável grau de corrupção e de ilicitudes nos atos administrativos e legais, assim como em comportamentos considerados antiéticos, mesmo que não previstos como ilícitos.

O que se pode observar, ao menos inicialmente, é que as dimensões de *accountability* horizontal e vertical (eleitoral) não deveriam prescindir da dimensão de *accountability* social (vertical não eleitoral), no esforço para garantir ética e transparência na gestão pública.

Há limitações e divergências acerca do conceito de *accountability*. Contudo, as dimensões, categorias e concepções analisadas têm em comum que a *accountability* pode ser um bom indicador do desempenho democrático na administração pública. Há também o reconhecimento da fragilidade dos mecanismos existentes e que deveriam assegurar efetivamente a *accountability* democrática.

Sinteticamente, nas três dimensões apresentadas (AS, AH e AV) é possível detectar algumas fragilidades ou limitações à *accountability*: as possibilidades de aplicar as sanções, o desenho institucional, as definições dos mecanismos de *accountability* e o grau de empoderamento da sociedade.

A *accountability* expressa a capacidade de manter a sociedade esclarecida e informada dos atos e decisões tomados pelos eleitos e pela burocracia estatal (que devem justificar suas posições e justificar desempenhos nas suas funções, sejam eles bons ou ruins), sendo os agentes públicos passíveis de punições quando seus controladores entenderem que não agiram em conformidade com a lei, o que configura um avanço na construção da *accountability* política.

As concepções e visões aqui apresentadas para *accountability* expressam o quão amplo ou restrito pode ser o seu significado.

### **Sentido amplo**

- Âmbito vertical, horizontal e social;

---

<sup>23</sup> O'Donnell não reconhece nas relações internas dos órgãos de um mesmo poder de Estado a AH.

- Envolve toda atividade pública;
- Responsabilização independente da capacidade de sanções.

### **Sentido restrito**

- Limitado às transgressões legais;
- Somente na dimensão vertical (entre os desiguais);
- Somente entre agente e principal.

Como já foi dito inicialmente, não há consenso quanto ao conceito ou significado da *accountability*, que pode ser amplo ou restrito. Nesta reflexão busquei aproximar os argumentos de forma a situar o caso brasileiro<sup>24</sup>, com vistas a identificar as características das práticas do TCE para promoção da *accountability* horizontal no exercício de suas atribuições enquanto órgão auxiliar do legislativo na fiscalização contábil, financeira e orçamentária da administração pública brasileira.

A concepção de *accountability* assumida neste estudo é a apresentada por O'Donnell, pois essa fornece alguma sustentação para o contexto brasileiro, por ser ampla no sentido de reconhecer a dimensão vertical (eleitoral), admitindo-se as experiências de *accountability* social (mesmo sem a capacidade de sanção por ele proposta). Por outro lado, a dimensão horizontal, mesmo limitada às transgressões legais, é ainda um meio mais efetivo de responsabilização dos agentes públicos (e ainda assim não há visibilidade suficiente da aplicação efetiva de sanções nos casos comprovados de transgressão legal). Há que considerar, também, que a *legalidade* cobre um vasto espectro das atividades estatais, basta pensarmos, no caso brasileiro, em todo o sistema legal que referencia as ações públicas, pelo qual apreciações ou veredictos quanto à observância ou a transgressão da lei compreendem uma hermenêutica de considerável dimensão.

Portanto, a análise dos procedimentos do TCE se deu em relação à *accountability* na dimensão horizontal descrita por O'Donnell.

---

<sup>24</sup> A característica e a organização do Estado brasileiro: Estado federativo, existência de órgão de controle externo e interno, eleições livres e amplas.

### **3 O FUNDEF E O FUNDEB NO CONTEXTO DO FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA**

A redemocratização do país, a partir de 1985, desencadeou alterações significativas na legislação brasileira, principalmente aquelas relacionadas à normatividade em torno da afirmação e efetivação dos deveres e garantias ligados aos direitos sociais. Na Constituição Federal de 1988 (CF) a educação é tratada como direito social. Ao longo do texto constitucional, encontram-se princípios, objetivos e garantias relacionados direta ou indiretamente à afirmação do direito à educação. Até 2009, o texto constitucional conferia prioridade ao ensino fundamental e ao seu financiamento, o que atualmente refere-se à educação básica de crianças e adolescentes na faixa dos quatro aos 17 anos de idade. Neste capítulo apresento o quadro normativo do financiamento da Educação Básica, sublinhando aspectos do Fundef e do Fundeb à luz da Constituição Federal e de legislação infraconstitucional.

#### **3.1 O financiamento da educação nas constituições federais do Brasil: a manutenção e o desenvolvimento do ensino (MDE)**

A origem de vinculações de recursos de impostos para a educação brasileira pode ser considerada a criação, no período colonial, do subsídio literário, instituído para manter e desenvolver o ensino público nos estabelecimentos da Universidade de Coimbra e nas escolas menores, mas, sobretudo, para conseguir os recursos indispensáveis ao pagamento de professores, tanto em Portugal como nas suas colônias (MELCHIOR, 1981, p. 25). Contudo, a vinculação de impostos para a educação só foi incluída na Constituição em 1934. A partir dessa Carta houve alternância de vinculações e não vinculações de impostos nas constituições brasileiras, de acordo com o período político vivido.

O quadro a seguir mostra o comportamento da vinculação de impostos nas constituições, a partir da República Nova.

Quadro 5 – Vinculação de recursos da receita de impostos à manutenção e desenvolvimento do ensino, por esfera de governo em constituições brasileiras selecionadas

Esfera de Governo	Vinculação (%)						
	CF 34	CF 37	CF 46	CF 67	EC 01/69	EC 24/83	CF 88
União	10	Não consta	10	Não consta		13	18
Estados e DF	20		20		-	25	25
Municípios	10		20		20*	25	25

Fonte: constituições brasileiras.

Nota: \* deveriam ser aplicados 20% da receita tributária municipal no ensino primário

Nota-se que nos períodos de ditadura (Estado Novo e regime militar) a vinculação deixa de constar nas constituições e é gradativamente retomada a partir da EC nº 01/1969, que restabelece uma vinculação apenas para os municípios. É pela EC nº 24/83 (Emenda Calmon), regulamentada em 1985, que se retoma a vinculação nas três esferas de governo. A CF de 1988 mantém os percentuais já estabelecidos na Emenda Calmon para os estados e municípios e eleva o percentual da União significativamente em relação à vinculação anterior.

Deste modo, o texto original da CF de 1988 consagrou a vinculação de recursos da receita de impostos para a manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) nas três esferas de governo. Conforme o art. 212 da Carta Constitucional:

A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. (CF, 1988).

Pode-se dizer que a aplicação dos recursos oriundos da receita de impostos e vinculados à MDE previstos no texto original da CF de 1988 ficou a critério de cada governo, desde que fossem respeitados os percentuais mínimos estabelecidos e as prioridades para atuação na educação escolar. No caso dos municípios, a aplicação deveria priorizar a educação infantil (EI) e o ensino fundamental (EF), uma vez que estas são as áreas de atuação prioritária dos municípios.

As mudanças introduzidas pela CF de 1988 não dizem respeito somente à vinculação de impostos para MDE, dentro do quadro do financiamento da educação brasileira. O art. 212 também trata dos programas suplementares de alimentação e assistência à saúde através das fontes das contribuições sociais, assim como

estabelece o salário educação como fonte adicional de financiamento do ensino, que até 2009 era restrito ao ensino fundamental.

No entanto, significativas mudanças em relação ao financiamento da Educação Básica (EB) foram ocorrendo através de emendas constitucionais, especialmente a emenda constitucional nº 14/96, que instituiu o Fundef, e a emenda constitucional nº 53/07, que instituiu o Fundeb, ampliando a abrangência de fundos a toda a educação básica. As duas representaram inflexões de impacto na aplicação dos recursos vinculados para a educação básica, com a criação do Fundef e Fundeb, respectivamente, ao definir subvinculação para o ensino fundamental (EF) dos recursos vinculados à MDE, no primeiro caso, e redistribuição dos recursos vinculados à MDE, com ponderações para as etapas e modalidades da EB, no segundo caso.

Outra emenda importante para a educação foi a EC nº 55/07, que ampliou os valores das transferências da União para os municípios através do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), passando de 22,5% para 23,5% dos recursos oriundos do recolhimento do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); isso repercutiu positivamente na disponibilidade de recursos para as prefeituras e, conseqüentemente, aumentou os recursos vinculados para a EB no âmbito municipal.

Cabe acrescentar ainda a emenda constitucional nº 59 de 2009, que revinculou, gradativamente, a partir de 2009, recursos retirados da educação pela desvinculação das receitas da União (DRU). A DRU retirava, desde 1994, 20% do total da base de recursos na qual deveria incidir a vinculação constitucional à educação de 18% da receita de impostos da União. A revinculação total, ou seja, os 18% incidindo em uma base de 100% da receita de impostos da União, foi retroativa a 2009, quando o percentual de desvinculação caiu para de 20% para 12,5%, diminuindo para 5% em 2010, sendo extinta a partir de 2011, implicando em cerca de R\$ 9 bilhões a mais no orçamento da educação com origem nos recursos da MDE do governo federal.

Outro preceito importante desta emenda é o que prevê a obrigatoriedade do ensino dos quatro aos dezessete anos de idade – e a conseqüente priorização financeira da educação básica dirigida a este segmento – e, ainda, a ampliação da abrangência dos programas suplementares de alimentação, assistência à saúde, material didático e transporte escolar para todas as etapas da EB. Esta mudança por

certo terá impactos expressivos, seja pela ampliação progressiva das matrículas da educação infantil e do ensino médio dadas pela ampliação da obrigatoriedade do ensino, seja por demandar um volume maior de recursos financeiros para a cobertura dos custos da ampliação da cobertura educacional.

A promulgação da emenda foi vista, no entanto, de maneira diferenciada por diversas representações ligadas à educação pública.

Para a Confederação Nacional dos Trabalhadores em Educação (CNTE),

[...] a EC nº 59/09 induz um outro fator importante: o incremento dos investimentos financeiros de estados e municípios na educação básica. Mesmo sendo o nível básico de responsabilidade majoritária de estados e municípios, nos últimos 5 anos, somente a União tem se esforçado para aumentar o financiamento educacional. (CNTE, informe 509/2009).

Completa afirmando que, segundo dados do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope), 68% dos municípios não prestam contas dos investimentos em educação.

A Confederação Nacional de Municípios (CNM) adverte que não há garantias de melhorias no financiamento do ensino municipal. Segundo a Confederação,

[...] os recursos da DRU irão incorporar os 18% que a União investe na Educação, que hoje são utilizados principalmente para financiar a rede federal de ensino [...] mesmo que esse recurso seja destinado para a educação básica, ele ficará concentrado nas mãos do governo federal que decidirá como aplicá-lo [...] também tornar obrigatório o ensino para crianças a partir dos quatro anos de idade sem, no entanto, definir a fonte de recursos para a ampliação dessa oferta<sup>25</sup>.

De acordo com a entidade, mais uma vez a demanda e as responsabilidades dos municípios brasileiros aumentam, sem a definição prévia de financiamento<sup>26</sup>.

Para Araújo<sup>27</sup>, o texto aprovado tem pontos positivos, no entanto, levanta dúvidas. Para o pesquisador é positiva a ampliação da obrigatoriedade tanto para EI como para o EM, entretanto, para o autor,

[...] há uma dúvida se esta medida representará efetivamente uma elevação dos recursos educacionais alocados no MEC ou consistirá apenas em um ajuste de rubricas orçamentárias, pois o Tesouro tem alocado mais recursos no MEC do que o mínimo exigido pela Constituição deduzida a DRU.

---

<sup>25</sup> Matéria divulgada no portal da Confederação Nacional de Municípios. Disponível em: <[http://www.cnm.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=13582&catid=44:educacao&Itemid=140](http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13582&catid=44:educacao&Itemid=140)>. Acesso em: 3 nov. 2009.

<sup>26</sup> Ibidem.

<sup>27</sup> Disponível em: <<http://rluizaraujo.blogspot.com.br/2009/11/promulgada-emenda-constitucional-n-59.html>>. Acesso em: 14 nov. 2009.

Esse autor afirma que a expectativa criada pelo MEC de que os recursos devolvidos seriam suficientes para garantir a obrigatoriedade ampliada do ensino pode não se concretizar e que somente com dinheiro novo alocado aos municípios e aos estados isto poderá ocorrer.

Uma importante fonte de recursos para a EB é a contribuição social do Salário Educação, criada pela Lei nº 4.440/64 como contribuição compulsória das empresas e destinada ao financiamento do ensino público. Quando criada, esta tinha como objetivo cumprir o artigo 168 da Constituição de 1946, que estabelecia responsabilidades das empresas para com a educação de seus empregados e dependentes destes. Também foi preceito da EC nº 1/69 e da CF de 1967. Fez parte da Lei nº 5.691/72, das diretrizes e bases do ensino de primeiro e segundo graus.

Trata-se, atualmente, do recolhimento de 2,5% sobre a folha de contribuição dos empregados das empresas, sendo arrecadado pela Receita Federal. O texto constitucional de 1988 estabelecia que as empresas poderiam deduzir da contribuição devida a aplicação direta realizada no ensino fundamental (EF) de seus empregados e dependentes.

Com as emendas constituição de nº 14/96 e nº 53/06 (estas serão tratadas mais adiante) as empresas não mais tiveram assegurada essa dedução, reduzindo-se, assim, progressivamente, as possibilidades e canais de uso do salário-educação para aplicação no ensino privado e fortalecendo-se a aplicação exclusiva no ensino fundamental público no primeiro caso e na EB, no segundo caso. A partir da regulamentação da EC nº 14/96 (Lei nº 9.424/96), as cotas do salário educação foram distribuídas em dois terços para os estados e um terço para a União para o financiamento de programas e projetos do ensino fundamental. A repartição da cota estadual com os municípios ficava na dependência da elaboração de lei estadual fixando critérios e sistemáticas para tal, bem como do cumprimento destas leis pelo governo estadual.

Em 29 de dezembro de 2003, a Lei nº 10.832 cria a *cota municipal*, sendo repassada diretamente pela União aos municípios. Do total arrecadado no País, 10% são utilizados pela União para custear programas de assistência técnica e financeira da União aos estados e municípios. Os outros 90% são divididos em duas grandes cotas: um terço para União e dois terços para estados e municípios, estes últimos de acordo com a arrecadação em cada unidade da federação. A cada estado, portanto, retornam, pelo repasse automático (cota estadual/municipal), em

torno de 60% do que foi arrecadado das empresas sediadas no respectivo território e a divisão dos recursos entre o governo estadual e as prefeituras é feita de acordo com coeficientes calculados com base na proporção de matrículas na educação básica das respectivas redes, de acordo com o Censo Escolar do MEC.

Os recursos do Salário Educação financiam despesas de custeio, formação, obras e aquisição de equipamentos para a educação básica, sendo vedada utilização para pagamento de pessoal. É a segunda maior fonte de recurso para a EB, atualmente.

### **3.2 Impactos da EC nº 14/96 e Lei nº 9.424/96 com a criação e a implementação do Fundef**

A ideia de fundos para a educação no Brasil remonta os anos 1930. Entretanto, surge, concretamente, na primeira Lei de Diretrizes e Bases da Educação, de 1961. Materializou-se na proposta de Anísio Teixeira de Plano Nacional de Educação, em 1962.

Na concepção de Teixeira,

[...] o espírito da lei, ao criar fundos, foi de dar base e viabilidade a um plano de assistência financeira aos estados e aos municípios para o desenvolvimento e o aperfeiçoamento dos sistemas estaduais de educação sem prejuízo das obrigações da União já anteriormente assumidas, especialmente quanto ao ensino superior. (TEIXEIRA, 1999, p. 33).

Embora haja algumas semelhanças entre as propostas mais atuais de fundos para a educação e a de Anísio Teixeira, é importante assinalar que, para esse, os recursos dos fundos educacionais deveriam estar diretamente relacionados com o salário do professor, a fim de impactar a qualidade do ensino. No Fundef e Fundeb, os recursos disponíveis totais de cada fundo estão associados a um percentual da receita de impostos, assim como os recursos que cada estado ou município recebem dependem mais diretamente do número de alunos, ou seja, em ambos os fundos o montante de recursos depende dos recursos disponíveis. No entanto, a concepção de fundo redistributivo é um mérito das políticas de financiamento do Fundef e do Fundeb.

Então, o primeiro fundo redistributivo para a educação brasileira foi instituído pela EC nº 14/96, que modificou os artigos. 34, 208, 211 e 212 da CF e deu nova redação ao art. 60 do ADCT, estabelecendo a destinação de não menos de 60% dos

recursos da MDE para o ensino fundamental e, entre outros aspectos, criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef). Esse Fundo foi criado no bojo de outra regra: a de que os estados e os municípios deveriam aplicar no ensino fundamental 60% da receita vinculada à educação (15% da receita de impostos); parte destes recursos formaria o Fundef e seria redistribuída no âmbito de cada estado de acordo com a matrícula no ensino fundamental. Esta subvinculação ao ensino fundamental reforçou a priorização dessa etapa da educação básica, principalmente com o comprometimento dos recursos de impostos dos governos subnacionais, e uma parcela bem menor de contribuição do governo federal aos *fundos deficitários*. Chama-se de deficitários os fundos dos estados cujos recursos próprios – do governo estadual e prefeituras – não garantiriam o valor mínimo nacional por aluno (FARENZENA, 2006).

A emenda 14/96 e sua regulamentação atingiram, dentre outros, a regulação das prioridades educacionais do país, do financiamento da educação e das competências da União, dos estados e municípios no campo da educação escolar. Nesse marco é que a Emenda instituiu o Fundef. Fundo de natureza contábil e de caráter redistributivo, de âmbito estadual, que visava, explicitamente, promover a universalização do ensino fundamental e a valorização do magistério do ensino fundamental público. Objetivos implícitos foram a busca de equidade na oferta de oportunidades escolares no Brasil, tendo em conta a disponibilidade de recursos dos estados e municípios e a municipalização do ensino fundamental. Um objetivo de mais longo prazo foi o de atingir certos níveis, ou no mínimo, um nível padrão, de oferta de condições de qualidade no ensino fundamental público.

Com a Emenda nº 14 de 1996, a priorização do ensino fundamental, antes já prevista no ordenamento jurídico do Brasil, foi acentuada e ganhou procedimentos mais objetivos. Além da subvinculação dos recursos para o EF, a emenda definiu mais claramente a competência dos estados pela oferta de ensino, estes passaram a responder explicitamente pelo ensino médio (EM) e, de forma compartilhada com os municípios, pelo EF. A educação infantil foi consagrada como etapa da educação de atuação dos municípios, mantendo-se o preceito da assistência técnica e financeira da União e dos estados aos municípios.

Conforme já dito, a emenda estabeleceu que os estados e os municípios deveriam aplicar 60% dos recursos vinculados à educação, ou seja, 15% das

respectivas receitas de impostos, para o ensino fundamental. Grande parte desses recursos subvinculados constituiu o Fundef. Este Fundo contava com recursos da receita de impostos dos governos subnacionais e com uma pequena parcela de recursos do governo federal. O montante da receita de impostos vinculada à MDE que não entrava na redistribuição continuou sendo de aplicação obrigatória, por estado ou município.

A política do Fundef obteve êxito indiscutível na redução das desigualdades dentro de cada estado, o que não ocorreu em relação às desigualdades entre as regiões do país e entre estados, pois estas dependiam da complementação da União aos *fundos deficitários*.

A participação da União na composição dos fundos, cujos valores por aluno fossem inferiores ao valor mínimo nacional, sempre foi questionada. As divergências estão relacionadas ao cálculo do valor mínimo nacional por aluno, cuja interpretação do Governo Federal terminou por fixar um valor menor que o efetivamente (legalmente) correto. A fixação arbitrária de valores mínimos levou a uma situação de progressivo decréscimo da participação proporcional da União, que ficou, nos últimos anos (2005-2006), em torno de 1,5% do total de recursos dos fundos estaduais.

Na prática, o valor mínimo fixado pelo Executivo Federal foi bem inferior ao que deveria ser, conforme o fixado na Lei nº 9.424/96, a qual previa que o valor mínimo nacional aluno/ano deveria ser o quociente da divisão da estimativa de recursos totais do país pelo número total de alunos do EF. O procedimento de fixar valores menores trouxe prejuízos aos fundos estaduais, pois um número menor de estados ficou com o valor mínimo inferior ao valor nacional, sendo excluídos da complementação estados que a teriam se fosse respeitado o cálculo legal. Em 1998, a União complementou fundos de seis estados (BA, MA, CE, PA, PE, PI), em 1999, de sete estados (acrescentou-se PB) e, em 2006, apenas do Maranhão e do Pará. Estima-se que o valor da dívida da União para com o Fundo atingiu valores acima de 21 bilhões até 2005.

Outro ponto a destacar é o dispositivo que estabelece sanção aos estados pelo não cumprimento de aplicação dos percentuais mínimos da vinculação de receita de impostos à educação, que anteriormente era previsto apenas para os municípios. A EC nº 14/96 também definiu, para a União, o comprometimento do

equivalente a 30% da receita vinculada à educação para a alfabetização e para o ensino fundamental.

As mudanças ocorridas nas bases do financiamento do EF, a partir da subvinculação, proporcionaram benefícios a esta etapa da educação, embora tenham ficado lacunas no que diz respeito ao ensino médio e à educação infantil. A criação de um novo mecanismo que redistribuísse recursos a serem aplicados em toda a EB foi pauta permanente de discussão desde a criação do Fundef. Um processo que durou cerca de dez anos e que se intensificou nos últimos quatro anos de vigência daquele Fundo. As interlocuções ocorridas apontavam para a superação das falhas e omissões ocorridas na política do Fundef como, por exemplo, a inclusão de toda a EB e o aporte de recursos mais significativos por parte da União.

Além disso, nas discussões, permaneceu (e permanece) em pauta a necessidade de melhorar o acompanhamento dos gastos, fortalecendo os mecanismos de *accountability* na aplicação dos recursos públicos, seja através do controle social, seja através do controle externo previsto na Constituição. O controle na aplicação dos recursos da educação envolve, pois, a aplicação de percentuais na MDE e, por consequência, os recursos do Fundeb, do salário educação e de todos os programas previstos na norma.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação de 1996 (LDB – Lei nº 9.394 de 1996), nos artigos 69, 70 e 71 disciplina a vinculação de receitas líquida de impostos e sua aplicação na MDE, assim como sua fiscalização. A distinção entre o que se constitui e o que não se constitui em gastos na MDE estão no quadro 6, a seguir.

Quadro 6 – Definição dos gastos na MDE

Constituem gastos na MDE	Não constituem gastos na MDE
<p>I - remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação;</p> <p>II - aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino;</p> <p>III - uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino;</p> <p>IV - levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;</p> <p>V - realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;</p> <p>VI - concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas;</p> <p>VII - amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo;</p> <p>VIII - aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar</p>	<p>I - pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;</p> <p>II - subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;</p> <p>III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;</p> <p>IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;</p> <p>V - obras de infraestrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;</p> <p>VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.</p>

Fonte: art. 70 e art. 71 da Lei 9.394/1996.

Segundo a LDB, os recursos da receita de impostos de cada governo vinculados à educação devem ser repassados ao respectivo órgão responsável pela educação, com a seguinte periodicidade: recursos arrecadados do primeiro ao décimo dia de cada mês, até o vigésimo dia; para os recursos arrecadados do décimo primeiro ao vigésimo dia de cada mês, até o trigésimo dia; e, para os recursos arrecadados do vigésimo primeiro dia ao final de cada mês, até o décimo dia do mês subsequente. Em caso de atraso dos repasses, podem incorrer em responsabilização civil e criminal as autoridades competentes (art. 69, LDB/1996).

No mesmo art. 69 da LDB, ficou estabelecido que a cada trimestre devessem ser apuradas e, se necessário, corrigidas eventuais diferenças entre receitas e despesas na MDE que resultem na não aplicação dos percentuais devidos à MDE.

O art. 73 da LDB coloca importante prescrição para os tribunais de contas, principais órgãos fiscalizadores do uso dos recursos públicos:

Os órgãos fiscalizadores examinarão, prioritariamente, na prestação de contas de recursos públicos, o cumprimento do disposto no art. 212 da Constituição Federal, no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias [ADCT] e na legislação concernente.

Ou seja, como órgão fiscalizador, o TCE-RS deve priorizar no exame das contas do governo estadual gaúcho, assim como das prefeituras, a aplicação dos recursos públicos da educação: os recursos do percentual da receita de impostos vinculada à MDE e o salário-educação (CF, 1988, art. 212) e os recursos do Fundef e do Fundeb (art. 60 do ADCT). Por tratar-se do objeto deste estudo, o tema será tratado detalhadamente em outro capítulo.

Os principais apontamentos e ilicitudes verificados na vigência do Fundef, pelos tribunais, se relacionavam ao desvio de recursos para outras finalidades que não as de manutenção e desenvolvimento do ensino, irregularidades em processos de licitações, pagamentos de servidores de outras áreas do setor público,

A atuação dos tribunais de contas foi essencial na implementação do Fundef. No entanto, verificaram-se interpretações divergentes entre instâncias fiscalizadoras quanto a diversos dispositivos da Lei nº 9424/96, que regulamentou o Fundef.

O TCE-RS, inicialmente, tinha interpretação diferenciada dos demais tribunais de estados em relação ao art. 7º da Lei do Fundef, na definição de profissionais<sup>28</sup> do magistério em efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental. Não reconhecia os profissionais em exercício no cargo de direção de escola e de coordenação pedagógica como de efetivo exercício nas atividades do ensino fundamental. Tal interpretação implicava a retirada dos mesmos da folha de pagamento custeada pelos 60% dos recursos do Fundo que deveriam ser alocados na remuneração de professores. Entretanto, esta foi modificada incluindo esses profissionais nesta categoria, pelo Parecer 22, de 2003, do TCE-RS.

Segundo dados da Controladoria Geral da União (CGU) dentre as principais irregularidades encontradas em 2003 e 2004

[...] está a comprovação de gastos com notas fiscais falsas, compras sem licitação, desvios de recursos, simulação de pagamentos e de licitações, serviços pagos, mas não executados, não comprovação de aplicação de recursos e emissão de cheques sem fundo.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> A característica e a organização do Estado brasileiro: Estado federativo, existência de órgão de controle externo e interno, eleições livres e amplas.

<sup>29</sup> Matéria divulgada no Portal da CGU. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/imprensa/Noticias/2006/noticia00906.asp>>. Acesso em: 25 out. 2007.

### 3.3 EC nº 53 de 2006 e Lei nº 11.494/07: princípios legais da implementação do Fundeb

Aprovada em dezembro de 2006, a EC nº 53/06 amplia a abrangência da redistribuição de recursos da receita de impostos vinculada à educação através da criação de um fundo para toda a Educação Básica, com aporte de recursos oriundos de impostos já incluídos no Fundef, novos impostos, um percentual maior de contribuição e com maior participação da União na complementação dos fundos deficitários. Com vigência de 14 anos (2007 a 2020), tem sua formação no âmbito de cada estado, resulta da aplicação de percentuais que se elevaram, gradualmente, de forma a atingir o percentual de 20% no ano de 2009, sobre as seguintes receitas:

- Fundo de Participação dos Estados (FPE);
- Fundo de Participação dos Municípios (FPM);
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS);
- Fundo do Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPIexp);
- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- Imposto Territorial Rural (Cota-Parte dos Municípios) (ITRm);
- Imposto sobre Transmissão Causa *Mortis* e Doações (ITCMD);
- Ressarcimento pela desoneração de exportações de que trata a LC nº 87/96;
- Receitas da dívida ativa incidentes sobre estes impostos.

Quadro 7 – Fontes de recursos do Fundef e do Fundeb

Fonte	Fundef	Fundeb
FPE	15%	20%
FPM	15%	20%
ICMS	15%	20%
IPI-exp.	15%	20%
LC 87/96	15%	20%
ITCMD	-	20%
IPVA	-	20%
ITR – Cota Municipal	-	20%
<b>Complementação da União</b>	Somente para os fundos deficitários	

Fonte: MEC, EC nº 14/96 e EC nº 53/06.

A complementação da União foi fixada da seguinte forma: 2 bilhões em 2007, 3 bilhões em 2008, 4 bilhões e meio em 2009 e 10% do total dos recursos do Fundeb a partir de 2010.

A ampliação do percentual de contribuição, a inclusão de novos impostos, bem como a maior participação da União para a complementação deveria assegurar um aporte significativo de recursos para o Fundeb já no primeiro ano de sua vigência.

O Fundeb foi regulamentado inicialmente pela Medida Provisória (MP) nº 339/06, possibilitando que vigorasse já em 2007. No processo de transição, além da MP, decretos foram publicados para que ajustes financeiros de retenção e repasse fossem executados nos primeiros meses do ano. Em junho de 2007 foi aprovada a Lei nº 11.494/07, que regulamentou o Fundeb, assim como os decretos 6.253/2007 e 6.278/2007, que regulamentaram esta Lei, e a Resolução CNE/CEB nº 1 de 2008.

A mudança da política de financiamento, de Fundef para Fundeb, representou ganhos na abrangência e no aporte de recursos, no entanto, manteve o princípio redistributivo no âmbito de cada estado e a complementação da União para os fundos deficitários.

A imagem de *continuum* não significa que Fundef e Fundeb sejam a mesma coisa, mas sim que há uma relação de continuidade entre ambos, uma vez que contam com um referencial que embasa a redistribuição intergovernamental de recursos e um formato operacional e institucional que guardam semelhanças. (FARENZENA; MACHADO, 2007, p. 2).

O acúmulo produzido na implementação do Fundef contribui para a definição de avanços na política e melhora a estrutura do financiamento com inclusão das etapas e modalidades da EB.

Cartilhas e guias de orientações foram publicados pela Controladoria Geral da União (CGU) e pelo MEC com subsídios aos gestores e gestoras para implementação do Fundeb, bem como para os tribunais de contas e Ministério Público realizarem o acompanhamento do Fundo.

Um diferencial da implementação do Fundeb, em comparação com o Fundef, é a abrangência do novo Fundo. O primeiro priorizou o financiamento do EF, enquanto o atual Fundo destina-se a toda EB. Estão contempladas agora a Educação Infantil (EI), EF, EM, Educação de Jovens e Adultos (EJA), Ensino Médio Técnico (EMT), Educação Indígena (EIND) e Educação nas comunidades quilombolas. Acrescenta-se, ainda, diferenciação de valores de ponderação das matrículas considerando a localização urbana e rural, tempo integral e parcial, assim como a possibilidade de cômputo de matrículas da educação infantil e da educação especial de instituições particulares conveniadas com governos estaduais ou prefeituras.

A distribuição dos recursos entre cada estado e seus municípios é feita através de coeficientes calculados com base em critérios, dos quais cabe destacar: número de matrículas e fatores de ponderação de matrículas (parâmetros para cada etapa, modalidade ou situação de oferta educacional).

Na repartição dos recursos do Fundeb, são computadas apenas as matrículas estaduais no EM e EF e matrículas municipais na EI e EF. As etapas de atuação prioritárias de cada estado e município também devem ser observadas na aplicação dos recursos recebidos do Fundeb. Tomam-se como base as matrículas presenciais constantes nos dados do censo escolar mais atualizado (art. 4, Lei nº 11.494/07). Esta inovação, agregada à garantia de manutenção do valor por aluno do EF no último ano do Fundef e à inclusão gradativa das matrículas das etapas antes não contempladas, determinou uma metodologia de cálculo diferenciada daquela do Fundef.

Os fatores de ponderação representam de certa forma, uma nova priorização na destinação dos recursos do Fundo. Fica assegurada, na nova legislação, a manutenção do coeficiente para o EF, de modo a manter os recursos para esta etapa no último ano de vigência do Fundef.

Esses fatores são estabelecidos anualmente pela Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica, a qual, além dessa competência, deve fixar anualmente o limite proporcional de apropriação de recursos pelas diferentes etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica e o quantum e os critérios de distribuição da parcela da complementação da União destinada a programas de melhoria da qualidade da EB (limitada a no máximo 10% do total da complementação). A comissão foi instituída pela Lei nº 11.494/2007, no âmbito do Ministério da Educação (MEC) e tem na sua composição:

- um representante do MEC;
- um representante dos secretários estaduais de educação de cada uma das cinco regiões político-administrativas do Brasil, indicado pela respectiva seção regional do Conselho dos Secretários Estaduais de Educação (Consed);
- um representante dos secretários municipais de cada uma das cinco regiões político-administrativas do Brasil, indicado pela respectiva seção regional da União Nacional dos Dirigentes Municipais de Educação (Undime).

O quadro a seguir apresenta as ponderações aplicadas a cada etapa, modalidade ou situação de oferta da EB, para os três anos iniciais da implementação do Fundo.

Quadro 8 – Fatores de ponderação do Fundeb – 2007, 2008 e 2009

Etapas/modalidades Situação de oferta	Fator de Ponderação		
	2007 (Resolução nº 01, de 15/02/2007)	2008 (Portaria nº 41, de 27/12/2007)	2009 (Portaria nº 932, de 30/07/2008)
Creche	0,80	-	-
Creche em tempo integral	-	1,10	1,10
Creche em tempo parcial	-	0,80	0,80
Pré-escola	0,90	-	-
Pré-escola em tempo integral	-	1,15	1,20
Pré-escola em tempo parcial	-	0,90	1,00
Séries iniciais do ensino fundamental urbano	1,00	1,00	1,00
Séries iniciais do ensino fundamental rural	1,05	1,05	1,05
Séries finais do ensino fundamental urbano	1,10	1,10	1,10
Séries finais do ensino fundamental rural	1,15	1,15	1,15
Ensino fundamental em tempo integral	1,25	1,25	1,25
Ensino médio urbano	1,20	1,20	1,20
Ensino médio rural	1,25	1,25	1,25
Ensino médio em tempo integral	1,30	1,30	1,30
Ensino médio integrado à educação profissional	1,30	1,30	1,30
Educação especial	1,20	1,20	1,20
Educação indígena e quilombola	1,20	1,20	1,20
Educação de jovens e adultos com avaliação no processo	0,70	0,70	0,80
Educação de jovens e adultos integrada à educação profissional de nível médio, com avaliação no processo	0,70	0,70	1,00
Creche conveniada em tempo integral	-	0,95	0,95
Creche conveniada em tempo parcial	-	0,80	0,80
Pré-escola conveniada em tempo integral	-	1,15	1,20
Pré-escola conveniada em tempo parcial	-	0,90	1,00

Fonte: MEC, dezembro, 2008.

Observa-se que o ensino médio é contemplado com os maiores fatores, o que pode ser explicado pela universalização do acesso ao EF e o consequente aumento na demanda de matrícula para o EM, bem como pela necessidade de atender a CF no que diz respeito a sua progressiva universalização. Cabe reiterar que a inclusão de matrículas para cálculo do coeficiente de distribuição dos recursos entre os entes participantes do Fundeb foi realizada gradativamente. A etapa EF permanece com inclusão de todas as matrículas desde o primeiro ano, como já estavam consideradas no cômputo para o Fundef.

A inovação de inclusão de todas as etapas e modalidades da EB torna-se mais importante ao discriminar as comunidades indígenas e quilombolas, assim

como educação de jovens e adultos, as quais, nas suas especificidades, não constaram, até então, nas normas de financiamento da educação pública brasileira.

O quadro a seguir apresenta os percentuais de inclusão de matrículas nos primeiros três anos do Fundo.

Quadro 9 – Cômputo das matrículas para definição dos coeficientes de distribuição dos recursos do Fundeb, por etapa/modalidade – 2007, 2008 e 2009

<b>Etapa/modalidade de ensino</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>A partir de 2009</b>
Ensino Fundamental Regular e Especial	100%	100%	100%
Educação Infantil, Ensino Médio e Educação de Jovens e Adultos	33,33%	66,66%	100%

Fonte: MEC, dezembro, 2008.

Na Lei nº 11.494/07, que regulamentou o Fundeb, destaca-se a possibilidade de computar matrículas de creches conveniadas com prefeituras ou governos estaduais, assim como as matrículas de pré-escolas, sendo estas últimas apenas por um período de quatro anos. Estados e prefeituras também podem ter computadas, para fins de redistribuição de recursos, matrículas de educação especial de instituições privadas conveniadas com os respectivos governos. A consideração dessas matrículas está vinculada a critérios a serem preenchidos pelas instituições conveniadas, entre os quais se destacam: oferecer atendimento gratuito a todos os alunos; garantir igualdade de condições para o acesso e permanência dos alunos; ser reconhecida formalmente como entidade beneficente e de finalidade não lucrativa; oferecer padrões mínimos de qualidade do ensino.

No que tange à responsabilidade pela gestão, o dirigente municipal da educação é o agente público responsável pela gestão dos recursos do Fundo. No entanto, o chefe do executivo é solidariamente responsável pelos gastos, bem como pela execução orçamentária.

O valor mínimo nacional por aluno/ano representa o referencial mínimo a ser assegurado em relação a cada aluno matriculado nas séries iniciais do ensino fundamental urbano, no exercício para o qual tenha sido estabelecido. Nos demais segmentos da educação básica, o valor mínimo por aluno no exercício resulta da

multiplicação do fator de ponderação respectivo pelo valor mínimo nacional. Com isso, têm-se os valores mínimos para todos os segmentos da educação básica<sup>30</sup>.

Esse valor mínimo por aluno/ano de âmbito nacional determina se haverá ou não complementação da União a cada Fundo estadual e existe valor mínimo aluno/ano no âmbito de cada estado, isto é, não há transferência de recursos entre fundos estaduais. Os valores mínimos são calculados e publicados tomando-se como base os parâmetros do respectivo estado/Distrito Federal (recursos e alunos), associado aos fatores de ponderação fixados para o exercício<sup>31</sup>.

Quando esses valores *per capita* são inferiores ao valor mínimo nacional por aluno/a é assegurado, com recursos da complementação da União ao Fundeb, o valor mínimo às unidades federativas nesta situação<sup>32</sup>.

A complementação da União no período analisado foi crescente devido à previsão na lei que regulamentou o fundo e estabeleceu que o percentual de 10% do bolo total fosse assegurado pela União, contudo, a arrecadação dos fundos decresceu em alguns estados neste período.

Quadros 10 – Estados beneficiados com a complementação da União aos respectivos fundos

		Complementação efetiva da União ao Fundeb (art. 31, § 3º, I, §§ 4º, 5º, 6º e 7º da Lei nº 11.494/2007)		
		2007	2008	2009
1	AL	7 6.798.415,04	97.272.285,71	269.075.098,91
2	AM			108.337.479,76
3	BA	4 72.307.231,37	7 74.997.465,33	1.333.813.750,33
4	CE	3 08.391.086,19	4 40.071.880,95	622.790.198,03
5	MA	5 58.868.489,85	7 89.927.499,63	1.128.215.378,47
6	PA	4 90.942.903,14	801.913.973,60	1.020.456.059,54
7	PB	4.909.282,32	3.317.321,27	70.735.423,24
8	PE	1 9.881.579,91	1 32.974.658,39	282.130.054,89
9	PI	8 0.301.010,87	133.824.915,12	234.596.556,83

Fonte: anexo à Portaria nº 1.462, de 1º de dezembro de 2008; anexo à Portaria 386, de 17 de abril de 2009; anexo à Portaria 496 de 16 de abril de 2010.

Uma expectativa até agora frustrada era a de que a complementação da União pudesse ser utilizada para o cumprimento do Piso Salarial Profissional Nacional do magistério por estados e municípios que comprovassem a

<sup>30</sup> Art. 10, § 1º e art. 15, IV, da Lei nº 11.494/2007 e art. 10, § 2º, Lei nº 11.494/2007.

<sup>31</sup> Art.º15, III, da Lei nº 11.494/2007.

<sup>32</sup> Art. 4 da Lei nº 11.494/2007.

impossibilidade de pagá-lo com recursos próprios. Contudo, isto só é possível até o momento aos estados que recebem a complementação. A viabilização do *socorro* para pagamento do Piso está na modificação da portaria da Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade que define as ponderações e valor aluno por etapas e modalidades.

Do mesmo modo que na vigência do Fundef, deve ser constituído o Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb (Cacs-Fundeb), cujas atribuições são de acompanhar e controlar a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos do Fundo. O Conselho do Fundeb no âmbito da União, os conselhos estaduais e municipais somam-se às instâncias de controle e fiscalização dos recursos do Fundo, constituindo-se, peculiarmente, como instâncias com representação social. Seus membros não são remunerados. Os conselhos não contam com estrutura administrativa própria, cabendo aos respectivos governos garantirem a infraestrutura e as condições materiais adequadas à execução plena de suas competências. Essas estão previstas no art. nº 24 da Lei nº 11.494 de 2007, conforme segue:

- acompanhamento e realização do controle social sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos, junto aos respectivos governos, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios;
- supervisão do censo escolar anual e da elaboração da proposta orçamentária anual, no âmbito de suas respectivas esferas governamentais de atuação;
- acompanhamento da aplicação e análise das prestações de contas dos recursos federais transferidos à conta do Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (PNATE) e do Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento à Educação de Jovens e Adultos.

Aos conselhos de acompanhamento e controle social do Fundeb cabe ainda denunciar aos órgãos de controle as irregularidades verificadas na gestão dos recursos do Fundo.

No âmbito municipal, os conselhos devem ser compostos por no mínimo nove membros, sendo dois do poder executivo municipal, um representante dos professores da educação básica pública, um representante dos diretores das escolas básicas públicas, um representante dos servidores técnico-administrativos

das escolas básicas públicas, dois representantes dos pais de alunos da educação básica pública e dois representantes dos estudantes da educação básica pública.

O controle é realizado pelos órgãos de controle interno, no âmbito da União (CGU), estados e municípios. Também é exercido pelos órgãos de controle externo, cabendo dar destaque aos tribunais de contas dos estados, DF e municípios, assim como ao Tribunal de Contas da União (TCU), este último no que diz respeito às atribuições da União, como, por exemplo, na complementação da União aos fundos deficitários.

A prestação de contas do Fundeb deve ocorrer em três momentos: mensalmente, ao Cacs-Fundeb; bimestralmente deve ser publicizado um resumo da execução orçamentária; e, anualmente, ao respectivo Tribunal de Contas, conforme instruções destas instâncias de controle.

Os recursos do Fundeb devem ser utilizados em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da LDB. Pelo menos 60% dos recursos anuais totais dos Fundos devem ser destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública.

Ficam estabelecidos, na Lei nº 11.494/07, de maneira objetiva, os conceitos remuneração, profissionais do magistério e efetivo exercício, ao contrário do que ocorreu na vigência do Fundef:

- I - remuneração: o total de pagamentos devidos aos profissionais do magistério da educação, em decorrência do efetivo exercício em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, Distrito Federal ou Município, conforme o caso, inclusive os encargos sociais incidentes;
- II - profissionais do magistério da educação: docentes, profissionais que oferecem suporte pedagógico direto ao exercício da docência: direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão, orientação educacional e coordenação pedagógica;
- III - efetivo exercício: atuação efetiva no desempenho das atividades de magistério previstas no inciso II deste parágrafo associada à sua regular vinculação contratual, temporária ou estatutária, com o ente governamental que o remunera, não sendo descaracterizado por eventuais afastamentos temporários previstos em lei, com ônus para o empregador, que não impliquem rompimento da relação jurídica existente. (art. 22, parágrafo único).

A definição mais precisa dos profissionais do magistério foi dada pela Resolução CNE/CEB nº 1/2008, para efeitos de aplicação do art. 22 da Lei nº 11.494/2007, que discrimina as habilitações requeridas para o exercício da docência

nas etapas e modalidades da EB, assim como para os profissionais de suporte pedagógico e direção.

Os recursos do Fundeb não vinculados ao pagamento do magistério (40%), além de também poderem ser utilizados na remuneração dos profissionais do magistério, podem ser utilizados em gastos em outras ações de MDE tais como:

- remuneração dos demais profissionais da educação;
- capacitação do pessoal docente e demais profissionais (formação inicial ou continuada);
- aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino;
- aquisição de imóveis já construídos ou de terrenos para construção de prédios, destinados a escolas;
- ampliação, conclusão e construção de prédios, poços, muros e quadras de esportes nas escolas e outras instalações físicas de uso exclusivo das unidades escolares;
- aquisição de mobiliário e equipamentos voltados para o atendimento exclusivo das necessidades das unidades;
- manutenção dos equipamentos existentes, seja mediante aquisição de produtos/serviços necessários ao funcionamento;
- reforma, total ou parcial, de instalações das unidades escolares da EB;
- uso e manutenção de bens vinculados aos sistemas de ensino, desde que no âmbito da EB;
- levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;
- realização de atividade-meio necessária ao funcionamento do ensino;
- amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos itens acima.

Do mesmo modo, a regulamentação citada do CNE reafirma o art. 71 da LDB em relação às despesas que não constituem MDE.

O documento *Subsídios ao Ministério Público – MP para acompanhamento do Fundeb* (MEC, 2008) apresenta as ilicitudes mais frequentes do Fundeb. São elas:

- não criação ou composição irregular do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb;
- não funcionamento do Conselho do Fundeb;
- não disponibilização dos demonstrativos gerenciais mensais ao Conselho do Fundeb;
- não criação/implantação do Plano de Carreira dos Profissionais da Educação Básica;
- não utilização efetiva de conta única e específica do Fundeb;
- atraso no pagamento da remuneração dos profissionais do magistério e demais profissionais da educação;
- não cumprimento do percentual mínimo de 60% na remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício na educação básica pública presencial, no respectivo âmbito de atuação prioritária;
- pagamento, com recursos do Fundeb, da remuneração de profissionais alheios às atividades da educação básica pública;
- aplicação dos recursos do Fundeb em ações que não são caracterizadas como de manutenção e desenvolvimento da Educação Básica pública;
- não utilização integral dos recursos no exercício financeiro correspondente;
- não aplicação financeira dos recursos disponíveis na conta única e específica do Fundo há mais de 15 dias;
- não destinação da parcela referente à dívida ativa relativa aos impostos que compõem a cesta do Fundeb.

A apuração dessas irregularidades tem se constituído num grande desafio para o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, tendo em conta o número de municípios sob sua jurisdição e a estrutura de recursos humanos para um efetivo acompanhamento preventivo e de apreciação das contas. Por um lado, a opção por dinamizar os processos e procedimentos agilizou os resultados na tomada de contas, mas, por outro lado, para que isso se concretizasse, algumas medidas tomadas implicaram em desativar procedimentos que, a meu ver, precisariam permanecer, como é o caso de tomada de contas especial, nas pastas onde há recursos vinculados, como a educação e a saúde.

A exemplo do fundo anterior, o Fundeb tem regramentos legais que precisam ser observados na sua implementação. Mais do que isso, a vinculação de recursos de impostos para a MDE que incorpora este fundo possui regramentos legais para aplicação dos recursos. A dinâmica institucional do TCE-RS como órgão fiscalizador das contas públicas em relação à MDE e ao Fundeb foi sendo alterada ao longo do tempo. Mudanças no entendimento do que pode ou não ser considerado manutenção e desenvolvimento do ensino, assim como a adoção de mecanismos e instrumentos nas práticas desse tribunal e que contribuam na melhoria da *accountability* por parte desse órgão, poderão minimizar o quadro de irregularidades, falhas e ilicitudes verificadas no Fundef e que tem se repetido no Fundeb até agora.

## 4 A GESTÃO PÚBLICA DO BRASIL E A *ACCOUNTABILITY* HORIZONTAL

A necessidade de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos remonta a tempos distantes nas diversas nações. Contudo, os mecanismos de controle da ação estatal mudaram com as transformações das sociedades e como consequência das reformas administrativas nos diversos regimes políticos. Os modelos de administração pública resultantes dessas reformas possuem características típicas das relações do Estado e a sociedade, assim como do momento político em vigor. Ainda assim alguns elementos dos principais modelos se reproduziram ao longo do tempo. Este capítulo inicia com uma breve conceituação de administração pública e dos modelos mais recentes de administração, buscando identificar a existência e o formato da *accountability* nos mesmos. Situa também: a administração pública na norma brasileira, abordando os aspectos administrativos e legais da estruturas e dos procedimentos da atividade pública; as normas da contabilidade pública; um breve histórico, conceito e os mecanismos do controle da gestão pública, assim como a estrutura e organização do TCE-RS, procurando identificar os contornos dos mecanismos de *accountability* desse órgão de controle externo no Rio Grande do Sul.

### 4.1 Administração pública

A administração diz respeito às organizações ou instituições e às relações interpessoais no seu interior, sendo presente em qualquer tipo de organização ou governo para consecução de seus objetivos. “A administração é um tipo particular de atividade. Diz respeito a todas as formas de organizações humanas com vistas a realizar um propósito comum [...]. Num sentido amplo pode ser concebida como o gerenciamento ou direção de organizações” (LA PALOMBARA, 1982, p. 219). Para este autor, para que exista administração são necessários dois “pré-requisitos mais essenciais: a) a que existam objetivos requerendo a conduta inter-relacionada de duas ou mais pessoas; e b) que essa conduta seja ela própria suscetível de alguma forma de direção ou controle” e, ainda, “Quanto mais ambicioso o objetivo, maior terá de ser a organização necessária para consegui-lo” (ibidem, p. 219).

O ramo específico da administração vinculada à ação governamental denomina-se administração pública (AP) e é a este que me refiro nos próximos parágrafos.

Na concepção de Bobbio, Matteucci e Pasquino (1998, p. 10), AP “designa o conjunto das atividades diretamente destinadas à execução concreta das tarefas ou incumbências consideradas de interesse público ou comum”.

O autor argumenta que esse conceito é dotado de dois atributos: a dependência dessas atividades a outras atividades (envolve controle, por exemplo) que determinam os fins a atingir, assim como o fato de serem consecutivas em sentido duplo: acatam uma escolha ou norma anterior (aquilo que é considerado como sendo interesse público) e dão continuidade à norma para consecução dos objetivos fixados (quer dizer, são atividades que podem reconstruir os objetivos fixados e, por consequência, o que é entendido como interesse público).

Para Denhardt (2011, p. 23) “a administração pública está interessada na gestão dos processos de mudança que visem lograr valores societários publicamente definidos”.

O autor argumenta que essa concepção envolve duas perspectivas: a teoria democrática com os enfoques de liberdade, justiça e igualdade; e as teorias organizacionais, com enfoques no poder e autoridade, liderança e motivação e a dinâmica dos grupos de ação (ibidem, p. 23).

La Palombara (1982, p. 220) entende “por administração pública todas aquelas atividades diretivas centradas organizacionalmente ligadas à implementação de políticas públicas e/ou a consecução de metas públicas”. Com esta definição o autor distingue o conceito de administração pública de administração privada. O que é importante, considerando as tendências recentes de implementar no setor público, a dinâmica do setor privado (como no gerencialismo, por exemplo, que abordo mais adiante).

O conceito de administração pública na literatura brasileira é desenvolvido principalmente na esfera do direito administrativo.

Meirelles define a AP em três sentidos, formal, material e operacional:

em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral, em acepção operacional, é o

desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços, próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade<sup>33</sup>. (2009, p. 65).

Nas palavras de Di Pietro (2009), a AP pode ser definida em:

- a) em sentido **subjetivo, formal** ou **orgânico**, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende **pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos** incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;
- b) em sentido **objetivo, material** ou **funcional**, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; neste sentido a Administração pública é a própria **função administrativa** que incumbe **predominantemente**, ao Poder Executivo, isto é, a própria função administrativa de planejar e executar (p. 49 – grifos da autora).

O conceito de Di Pietro é mais abrangente, pois envolve não somente os órgãos e funções (no sentido formal) como também os agentes públicos. Sinteticamente, entendo que a administração pública envolve órgãos, funções ou atividades e agentes imbuídos na execução das funções administrativas do Estado (definidas em lei) em prol da coletividade.

Atualmente a expressão *administração pública* tem sido substituída pela expressão *gestão pública*. Não há uma clara conotação dos termos que permita diferenciá-los; as diferenças conceituais ainda são pouco exploradas na literatura. Alguns autores se referem à gestão como uma especialidade da administração, atribuem para o gestor as mesmas responsabilidades do administrador, embora sustentem que a atuação do gestor requer maior engenhosidade que a do administrador. Ambas as expressões se confundem também na administração pública.

A gestão pública é uma expressão mais recente e representa uma nova postura institucional. Supera os conceitos tradicionais da administração clássica de planejar, comandar, controlar, coordenar e organizar, por exemplo. Gestão pública, na prática, envolve outros movimentos e articulação nas relações das instituições do Estado com a sociedade e entre as instâncias dos poderes públicos, exigindo postura diferenciada dos servidores públicos nas suas ações.

Envolve conhecimento e capacidade de interferir nas estruturas das instituições de modo a produzir efeitos positivos. Há uma maior exigência dos servidores quanto a sua especialização para o exercício de suas atividades, pois necessitam possuir capacidade de produzir saídas para a implementação das

---

<sup>33</sup> As funções normais da administração expressam-se na sigla POSDCORB, iniciais de palavras inglesas que significam em português planejamento, organização, administração, direção, coordenação, informação e orçamento (GULIK, 1937 apud MEIRELLES, 2009, p. 65).

políticas e não apenas obedecer a ordens de seus superiores. O gestor tem mais liberdade que o administrador, pois se espera dele tomada de decisões.

Nesta concepção, os servidores são atores essenciais e protagonistas da ação estatal. Contudo, essa mesma amplitude na atuação dos servidores pode colaborar para possíveis insucessos na implementação das políticas, considerando que, se eles podem interferir positivamente nas ações e decisões necessárias à implementação de políticas, também podem fazê-lo negativamente.

Todavia, a expressão gestão não aparece explicitamente na norma brasileira. Exemplo disso é o capítulo constitucional que trata da *administração pública* e não da *gestão pública*. De algum modo, reforça que, hierarquicamente, a Administração ainda está acima da gestão na norma e na literatura. Para os propósitos desta tese foram referenciados aspectos envolvendo as duas expressões, considerando que a norma não oferece outra opção embora minha compreensão seja a de que gestão seria o termo mais apropriado e vou utilizá-lo sempre que possível.

#### 4.1.1 Os modelos de administração pública e o cenário brasileiro

As características das administrações públicas são marcadas pelas diferentes formas de relação entre a sociedade e o Estado e são representadas por modelos que denotam as concepções de gestão da atividade pública em cada época.

Todavia, alguns elementos que compõem diferentes modelos constituem-se heranças e se perpetuaram ao longo dos tempos, como é possível observar especialmente nas reformas administrativas que ocorreram nas últimas décadas no mundo globalizado.

No Brasil, um marco da criação do Estado administrativo brasileiro ocorreu na década de 1930, no Estado Novo. Segundo Lima Junior (2002, p. 5), foi um período que representou

[...] a quebra da espinha dorsal das Oligarquias, onde o Estado administrativo brasileiro apresentava-se com mecanismos da administração racional-legal, isto é com estatutos normativos e órgãos normativos e fiscalizadores, envolvendo administração de material, financeira e pessoal.

O autor aponta que num período de 10 anos, a partir de 1930, foram estabelecidas as normas básicas que criaram a administração pública no Brasil e conclui:

Tratou-se, assim, e de acordo com a teoria administrativa vigente, de organizar uma administração pública orientada pela padronização, prescrição e pelo controle. Tais iniciativas tiveram caráter absolutamente pioneiro. (LIMA JUNIOR, 2002, p. 6).

Na evolução histórica da administração pública, três modelos são claramente identificados: patrimonial, burocrático e a nova gestão pública (ou gerencial). A transição entre esses modelos, no entanto, revela muitas vezes, na sua essência, traços dos modelos que os antecederam. Isto significa, por exemplo, que muitas características do modelo patrimonial e do modelo burocrático permaneceram na nova gestão pública. É claramente perceptível, ainda hoje, nas administrações, no mundo, elementos do patrimonialismo como, por exemplo, o nepotismo e a corrupção. Contudo, é também evidente que a superação de cada modelo tem sido uma busca política constante, pois os objetivos das reformas, de modo geral, estão vinculados a tentativa de reorganizar a administração pública. É visível nas reformas administrativas a modificação dos modelos de gestão, contudo, muitas vezes, ao serem substituídos, tais modelos carregam traços que inicialmente não foram pensados, reproduzindo procedimentos anteriores ou sendo redesenhados no processo de implementação.

Nesta tese não pretendo discutir os modelos que evoluíram ao longo da história da humanidade, contudo, uma reflexão acerca de reformas mais recentes da administração pública brasileira é pertinente. Lima Junior (2002) apresenta uma revisão das reformas administrativas realizadas no país, de 1930 até a reforma promovida no governo Fernando Henrique Cardoso, capitaneada pelo ministro Bresser Pereira. O balanço apresentado pelo autor demonstra que “as grandes reformas, precisamente pela sua abrangência, nunca foram efetivamente implementadas” (ibidem, p. 31). Para este autor,

[...] As dificuldades de implementação das grandes reformas, advindas principalmente de sua grande complexidade, resultam também de sua interação negativa com o contexto político mais geral, pela carga retórica de que se fazem acompanhar, e pelo fato de subestimarem os aspectos técnicos necessários à sua implementação. (ibidem, p. 31).

Rezende (2002) apresenta uma reflexão sobre as falhas permanentes das reformas administrativas<sup>34</sup>. Embora o autor aprofunde o tema num estudo de caso sobre a extinção do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado

---

<sup>34</sup> Lança mão da teoria da falha permanente, formulada por Meyer e Zucker (1989), que pretende explicar *como organizações que apresentam baixa performance conseguem sobreviver?*

(MARE) é possível compreender seus argumentos para a descontinuidade das políticas de modo geral. O autor reafirma que as “reformas se sucedem para combater velhos e persistentes problemas de *performance* no aparato burocrático” (ibidem, p. 123). Justifica a utilização dessa teoria afirmando que

[...] esta condição se alinha aqui com o problema das políticas de reforma administrativa, uma vez que elas são formuladas para lidar com problemas crônicos de *performance* nas organizações do setor público que persistem em funcionar em condições de desempenho sub-ótimo. (ibidem, p. 128).

Nas palavras de Rezende (p. 125, 2002) “Independentemente de sua natureza, contexto e especificidade, as reformas administrativas são políticas que se voltam para a melhoria da *performance* do aparato burocrático do Estado”.

Revisitando modelos, o *patrimonialista*, mais distante cronologicamente, predominou até os anos 1930. Relaciona-se a um determinado tipo de poder social, o de dominação tradicional<sup>35</sup> (WEBER, 1974), em que a legitimidade assenta na crença nas normas e nos poderes senhoriais existentes *desde sempre* (na tradição, por isso o nome *dominação tradicional*); não há governantes e cidadãos e sim senhores e súditos, a obediência ocorre em virtude da fidelidade do súdito ao senhor. A administração patrimonialista no Brasil tinha como principal característica a inexistente distinção entre o que era patrimônio público e o que era privado, isto é *a coisa pública* se confundia com o patrimônio privado dos governantes. O poder do Estado era tido como uma extensão do poder soberano. Outra característica era que as funções públicas eram utilizadas como moedas de troca e os servidores investidos na função pública tinham *status* de nobreza e sua investidura era associada às trocas políticas. A corrupção e nepotismos eram fortes nesse modelo de gestão.

No Brasil, segundo Faoro (2001), o patrimonialismo tinha características da apropriação privada da coisa pública, sobretudo nas práticas administrativas e estamentais<sup>36</sup>. Isto se evidenciava nos privilégios existentes para os nobres e nas relações desses com as elites dominantes, principalmente agrárias, do Brasil colônia. Embora o controle da administração pública existisse nesse período, ele era restrito ao controle do patrimônio, pois não havia interesse dos detentores do poder

---

<sup>35</sup> Para Weber toda dominação se manifesta na forma de governo, seja ela tradicional, carismática, ou racional-legal.

<sup>36</sup> O estamento, segundo Weber, supõe distância social, um grupo de servidores cuja elevação se calca na desigualdade social.

de controlar seus próprios atos. Não se pode imaginar neste período traços de *accountability*, pela própria essência desse modelo.

A *administração burocrática* insere-se na dominação racional-legal, na qual a legitimidade do poder/obediência funda-se na crença da regra estatuída, sancionada corretamente quanto à forma. Weber se preocupava com o controle da burocracia, pois via, além de suas virtudes, o perigo que poderia colocar à democracia. No Brasil, embora tentativas e práticas mais isoladas, a proposta de generalização da administração burocrática do Estado surgiu com o Estado Novo, dando ênfase, no que diz respeito ao controle da administração, a processos e resultados. Buscou definir procedimentos e rotinas para a atividade pública, de forma a torná-la mais eficaz. Promoveu a separação entre o público e o privado. Deu ênfase à técnica e à norma escrita<sup>37</sup>. As características da carreira administrativa, do ponto de vista prescritivo, eram o profissionalismo e a meritocracia, ingresso por concurso, dentre outras. Perpassou vários governos, inclusive os do regime militar, com diferentes características. Notadamente dois presidentes tiveram governos expressivos no que tange às questões administrativas: Vargas (em dois períodos) e Kubitschek, o primeiro com reformas na estrutura administrativa e o segundo pela postura em relação à condução das questões administrativas e que descrevo a seguir.

No ciclo intervencionista e centralizador<sup>38</sup> do primeiro governo de Vargas, foi criada, em 1930, a Comissão Permanente de Padronização, com atribuições voltadas para a área de material e, no ano seguinte, a Comissão Permanente de Compras. Em 1935 foi criada a então chamada Comissão Nabuco, cuja atribuição era a de reorganizar a estrutura de vencimentos dos servidores que exerciam funções com iguais responsabilidades.

Segundo Lima Junior (1998), a proposta de Vargas para a administração pública resultou em significativa expansão dos órgãos no âmbito do executivo, pois a criação de autarquias e empresas constituiu-se a base para o futuro Estado desenvolvimentista. Para o autor,

---

<sup>37</sup> Modelo denominado racional-legal (cujo tipo mais puro é a dominação burocrática), na concepção de Max Weber; ele tipificou o modo de dominação racional-legal representado pela burocracia como tipo ideal, quer dizer, o autor estudou o fenômeno em diversas sociedades e desse estudo decorreu a caracterização dos traços típicos da dominação racional-legal.

<sup>38</sup> A criação, em cada estado, de Departamentos Administrativo, órgão colegiado, indicado pelo presidente e subordinado ao ministério da Justiça, com poderes de revisar as decisões dos interventores, também nomeados pelo presidente em cada estado (LIMA JUNIOR, 1998).

[...] criação de institutos, autarquias e grupos técnicos foi o recurso utilizado pelo governo para intervir diretamente nas relações econômicas, até então essencialmente privadas: equilibrar o consumo e a produção; regular a exportação e a importação; incentivar a indústria; e implantar, ampliar e remodelar a infraestrutura com vistas a industrializar o país. (p. 7).

Um marco importante da administração Vargas é a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (Dasp), em 1938, no seu primeiro governo e em consonância com os princípios estadonovistas. O departamento foi criado para aperfeiçoar a máquina pública e assessorar a Presidência da República. Dentre as atribuições do Dasp estava a de organizar a proposta orçamentária e fiscalizar sua execução, entretanto, esta tarefa ficou sempre a cargo do Ministério do Planejamento. A criação do Dasp não atendeu ao que foi proposto. Passou por mudança na nomenclatura no governo de Dutra e, no governo de Ernesto Geisel, voltou à designação original, contudo sem alterar seus objetivos. Ele foi extinto em 1986, dando lugar à Secretaria da Administração Pública (Sedap).

O Governo de Juscelino Kubitschek (JK) foi marcado pela proposição de um Plano Nacional de Desenvolvimento – o Plano de Metas, como era chamado, e que tinha como slogan “cinquenta anos em cinco”. Visava a estimular o crescimento econômico. JK conseguiu criar um clima de estabilidade política, pela busca de conciliação de diferentes interesses políticos e da sociedade brasileira à época. Uma medida utilizada pelo governo federal foi a de implementar o Plano de Metas através das autarquias e sociedades de economia mista, coordenadas por pessoas nomeadas diretamente pelo presidente. Seu governo foi caracterizado pela denominada administração paralela, evitando, assim, possíveis conflitos de maior magnitude ao longo do mandato. Contudo, apesar de alguns avanços serem considerados na sua gestão, uma marca nada positiva foi o endividamento do Estado brasileiro e a necessária busca de socorro junto ao Fundo Monetário Internacional (FMI).

Outras normas<sup>39</sup> importantes marcaram este período: uma delas foi a Lei 4.320, de 1964, que trata da elaboração e controle do orçamento público, sancionada pelo presidente João Goulart; outra foi o Decreto 200, de 1967, que dispôs sobre a organização da administração federal e estabeleceu as diretrizes da reforma administrativa, assinado pelo presidente Castelo Branco. Estas normas ainda estão em vigor.

---

<sup>39</sup> Estas normas serão abordadas adiante neste estudo.

À administração burocrática, no entanto, com o passar dos anos, foi sendo atribuída a incapacidade de superar problemas de eficiência e eficácia na ação governamental; a prática desse modelo de administração pública tem sido cunhada de ineficiente e morosa e, por consequência, denunciada como impotente no atendimento das necessidades dos cidadãos e do crescimento econômico.

Este quadro repetiu-se nas grandes potências mundiais, induzindo reformas administrativas mais recentes, o que, embora mais tardiamente, também chegou ao Brasil. Na segunda metade do século XX surgiram movimentos que conduziram a propostas de reforma do Estado para atender necessidades da expansão da economia e para tornar o estado mais ágil e eficiente. É o surgimento da nova gestão pública<sup>40</sup>, no mundo globalizado. Representou uma perspectiva de mudanças, no bojo do ideário neoliberal, orientada para a adoção, pelo Estado, de uma gestão semelhante àquela praticada na iniciativa privada, o que conduziria a maior eficiência, com redução de custos da atividade estatal, através de diversos meios, como o estabelecimento de relações contratuais na implementação das políticas ou reorientação de funções estatais – da execução direta de serviços para funções regulatórias (regulamentação, controle, fiscalização).

No Brasil a nova gestão pública (NGP) teve como marco a reforma administrativa do Estado, nos anos 1990<sup>41</sup>, sob o comando do então ministro Bresser Pereira. Em 1995 houve a criação do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), órgão responsável por planejar e introduzir concepções, estratégias e mecanismos de/para uma nova administração pública.

Os componentes básicos dessa reforma, conforme Pereira (1997) foram: delimitação das funções do Estado (redução do seu tamanho), redução do grau de interferência estatal (desregulação), o aumento da governança (capacidade de tomar decisões em processo) e o aumento da governabilidade (aumento de consensos).

Pereira argumentava: “a reforma do Estado deve ser um processo de transformação das instituições para melhorar a governabilidade através das

---

<sup>40</sup> Outras denominações: gerencialismo (Brasil), new public administration (EUA) e new public management (Inglaterra).

<sup>41</sup> Houve tentativas de reformas no governo de Collor de Melo, interrompidas pelo *impeachment* e que não tiveram a sequência esperada no governo Itamar Franco. A modernização idealizada ainda no governo de Itamar, pelo então ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso, somente teve consequências no seu governo, com o plano capitaneado por Bresser Pereira.

privatizações, terceirizações, ajuste fiscal e mecanismos de controle via mercado” (ibidem, p. 18).

À época da reforma afirmou:

[...] o Estado do século vinte-e-um será um Estado Social-Liberal: social porque continuará a proteger os direitos sociais e a promover o desenvolvimento econômico; liberal, porque o fará usando mais os controles de mercado e menos os controles administrativos, porque realizará seus serviços sociais e científicos principalmente através de organizações públicas não estatais competitivas, porque tornará os mercados de trabalhos mais flexíveis, porque promoverá a capacitação dos seus recursos humanos e de suas empresas para a inovação e a competição internacional. (ibidem, p. 18).

Para este ator político e autor, grande parte do setor público deveria ser administrada como é o setor privado; a adoção de procedimentos aplicados no setor privado pelas administrações públicas viabilizaria a redução dos gastos públicos, dimensão que deve ser considerada como central na estratégia reformista, pois haveria setores protegidos disso que deveriam ser mantidos funcionando dentro do modelo burocrático, entre eles os tribunais de contas e demais órgãos de controle.

As principais estratégias desse modelo eram: descentralização administrativa, através das privatizações e terceirizações, ênfase na eficiência do setor público, disciplina fiscal, controle econômico através do mercado, ênfase nos resultados, dentre outros. Contudo, princípios da burocracia permaneceram nesse modelo, como a estruturação da burocracia da carreira pública, a meritocracia, avaliação de desempenho. Há, no entanto, certa abertura para a participação da sociedade civil através das instituições do terceiro setor. Nesta visão, o interesse público é voltado para os cidadãos-clientes, para os quais o serviço público deve ser eficiente.

O resultado, no entanto, não foi o esperado, o endividamento do país foi acelerado, as privatizações atingiram setores estratégicos para o Estado brasileiro, agravando problemas sociais. A extinção do MARE em 1998 foi uma demonstração de que essa reforma não atingiu o esperado. Para Rezende (2002, p. 125) o apoio parcial dos atores estratégicos representou fator causal para a falha, mesmo com êxito em algumas questões, como as mudanças constitucionais relativas à administração pública. Esta avaliação é contrária à de Bresser Pereira, quem afirma que a extinção do MARE e a fusão do mesmo com o Ministério do Planejamento ocorreu porque a reforma institucional havia sido realizada com êxito e a implementação dependia de orçamento, sendo necessária, então, a transferência dessas atribuições ao Ministério responsável pelo orçamento.

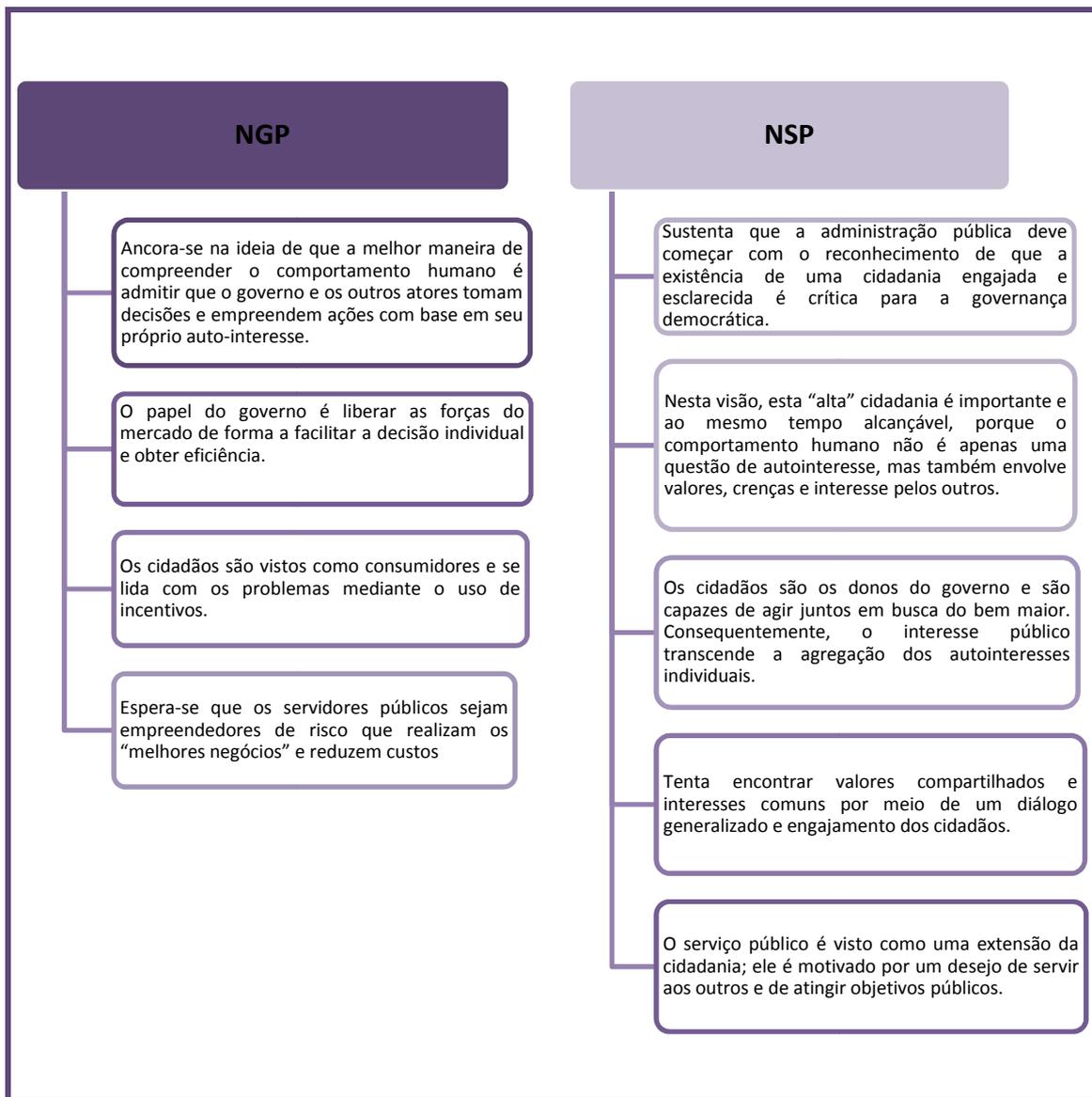
A nova gestão pública (NGP) é modelo bastante presente na administração pública brasileira, em todos os níveis de governo, misturando-se ou confrontando-se com formas de organização e práticas tipicamente burocráticas. Observamos que, embora ainda não se tenha um novo modelo estruturado e demarcado, o formato desse modelo vem sendo modificado ao longo dos anos<sup>42</sup>. Alguns movimentos dos governos que sucederam o primeiro governo de FHC, assim como movimentos da sociedade, impulsionaram mudanças em procedimentos da administração pública brasileira e mundial. Uma das principais mudanças se relaciona ao conceito de cidadania que permeia as políticas públicas no Brasil e no mundo. A concepção do que se entende por *interesse público* passa por um processo de mudança e vem influenciando a criação de novas abordagens para a administração pública. Nessa perspectiva, uma concepção baseada na teoria humanística democrática começa a ser desenhada para contrastar com a NGP.

Denhardt (2011) aponta o modelo do novo serviço público (NSP), inspirado na teoria democrática, como alternativa à nova gestão pública. O novo serviço público, conforme descrito pelo autor, surge como uma alternativa à velha administração pública e à nova gestão pública. Seu principal foco é o cidadão. O autor aponta as principais características que diferenciam os dois modelos, apresentadas na figura a seguir.

---

<sup>42</sup> O MARE foi extinto quatro anos depois e suas funções incorporadas ao Ministério do Planejamento e Gestão.

Figura 2 – Características da nova gestão pública e do novo serviço público



Fonte: Elaborado pela autora conforme conceitos de Denhardt (2011).

Denhardt (ibidem) argumenta que esse modelo fundamenta-se em sete princípios:

- servir cidadãos e não consumidores;
- perseguir o interesse público;
- dar mais valor à cidadania e ao serviço público do que ao empreendedorismo;
- pensar estrategicamente, agir democraticamente;
- reconhecer que a *accountability* não é simples;
- servir em vez de dirigir;
- dar valor as pessoas, não apenas à produtividade.

Estes princípios se originam na necessidade de promoção da dignidade e do valor do novo serviço público, assim como dos valores da democracia, da cidadania e do interesse público, como valores proeminentes da administração pública, afirma o autor. Esta compreensão se fundamenta na preocupação com as conexões entre governo e cidadão, na busca de aproximá-los no compartilhamento da gestão. Embora o autor se refira a outro *lugar*, os Estados Unidos da América (EUA), suas concepções podem se aplicar ao campo da administração pública de toda nação democrática. A compreensão de interesses públicos e cidadania têm significados semelhantes aos defendidos por diversos segmentos da sociedade brasileira, por exemplo.

Uma reflexão importante nesse momento diz respeito à existência e ao formato dos mecanismos da *accountability* no NGP e no NSP. Denhardt sinaliza desafios ao afirmar que no NSP a *accountability* não pode ser simples, ao contrário, ela é complexa. O autor sustenta que

é um erro supersimplificar a natureza da *accountability* democrática, enfocando apenas um conjunto reduzido de medidas de desempenho ou tentando imitar as forças de mercado – ou, pior, simplesmente escondendo-se atrás de noções de uma *expertise* imparcial. (DENHARDT, 2011, p. 267).

Para o autor, a *accountability*, no NSP, envolve o equilíbrio entre normas e responsabilidades. Esta compreensão exige do servidor público uma postura mais desafiadora no sentido de valorizar os estatutos legais e os interesses dos cidadãos.

Ao discutir a busca de *accountability* democrática na NGP, Behn (1998) aponta que os defensores deste modelo enfatizavam os resultados, preocupando-se pouco com o combate à corrupção e, por consequência, com a criação de mecanismos de *accountability*.

Behn aponta a necessidade de uma *accountability* diferente daquela proposta na administração tradicional, com formato linear e reduzida aos eleitos (*accountability* vertical) que podem ser substituído em novo pleito, caso não atendam aos anseios do eleitorado. Para o autor, esse formato não se aplicaria às características da NGP. Afirma que “qualquer mecanismo de *accountability* deve permitir que o público participe do debate sobre a escolha das metas, e no acompanhamento e avaliação da consecução das mesmas” (ibidem, p. 37). Todavia, segundo o autor, esta visão foi ignorada pelos defensores da NGP.

Na prática, o que podemos observar ao longo dos anos é que o foco da *accountability* da NGP estava no controle dos resultados através de indicadores e na regulação dos contratos de gestão firmados com entes não estatais e, ainda assim, de forma precária, pois não impediram os mesmos problemas dos modelos anteriores, como os desvios de recursos públicos e a corrupção. Neste período histórico, contudo, surgiram as instituições de controle social, ainda que de forma tímida, que vêm aos poucos se consolidando numa perspectiva de exercício de novos modos de cidadania política na esfera pública. A atuação destas instituições já é prevista no aparato constitucional-legal brasileiro, como nos conselhos de controle existentes na educação.

Será que o modelo institucional da administração pública brasileira pode apresentar algum grau de *accountability*? Para a dimensão vertical, entendida na concepção de O'Donnell, por exemplo, com a existência de eleições periódicas que permitem aos cidadãos reconduzir ou não seus representantes, podemos considerar que existe, sim, certo grau de *accountability*, mesmo considerando as fragilidades já apontadas.

Neste estudo não discuto a qualidade da dimensão vertical. Contudo, cabe ressaltar que o jogo político possui um viés de cooperação, representado pelas alianças político-partidárias, que muitas vezes anula ou reduz a capacidade do eleitor em fazer as mudanças voltadas aos interesses coletivos. Por outro lado, algumas vezes, o próprio eleitorado busca proteger seus interesses individuais (ou de determinados grupos), reconduzindo aqueles que, ao menos no seu ponto de vista, lhes trazem algum benefício pessoal. Essa característica é muito evidenciada nos grupos que se associam em torno de determinadas candidaturas, o que fragiliza essa dimensão da *accountability*.

#### 4.1.2 Administração pública na Constituição Federal de 1988

A Constituição de 1988 trata da administração pública brasileira, da organização dos poderes, assim como da competência de cada um deles. Parte dos princípios e normas da AP hoje em vigor foi introduzida através da EC nº 19 de 1998, que modificou o regime e dispôs sobre as normas da administração no que diz respeito aos servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas. Esta emenda tinha como principal objetivo a modernização da máquina

administrativa, tratando das carreiras dos servidores (investidura nos cargos, empregos e funções públicas, remuneração, e estabilidade), e dos agentes políticos (subsídios). Esta reforma administrativa constituiu-se na base da reforma do Estado brasileiro, a reforma gerencial.

O interesse da coletividade previsto nesta Carta e que é defendido pela administração pública ocorre através da função administrativa do Estado, que é predominante no Executivo, todavia, é exercida também no Legislativo e Judiciário. Embora tenham atribuições definidas, há participação dos poderes em funções de outros poderes, seja pelo que está previsto no ordenamento constitucional-legal, seja na prática política. Isto se deve ao fato de não haver uma separação absoluta dos poderes e também para assegurar o sistema de freios e contrapesos exercidos entre os poderes. Por exemplo, o executivo pode exercer funções legislativas na adoção de medidas provisórias, ou quando encaminha projetos de lei, dentre outras.

O Poder Executivo<sup>43</sup> é exercido pelo presidente da república com a colaboração dos ministros de Estado (União); governador e secretários de Estado (estados); prefeito, secretários (municípios). Tem como responsabilidade governar, executando as políticas públicas e os programas de governo, assim como fazer as leis funcionarem. Tem autoridade para formular projetos de lei, vetar ou sancionar leis aprovadas pelo legislativo, editar decretos e medidas provisórias (no âmbito da União).

É constituído por agentes públicos políticos e administrativos. A administração pública é constituída por órgãos diretos (ministérios, secretarias ou equivalentes, polícia civil e militar) e indiretos (empresas públicas, autarquias, empresas mistas, fundações e institutos).

O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional (Câmara Federal de Deputados e Senado Federal (na esfera federal); assembleias legislativas (na esfera estadual); e câmaras municipais (na esfera municipal). Dentre suas atribuições está a de legislar sobre todas as matérias de competência da União e discutir temas e propostas de interesse público. É órgão de controle externo do respectivo Executivo e do Judiciário, com apoio do Tribunal de Contas.

O Poder Judiciário compreende órgãos do Poder Judiciário federal (como o Supremo Tribunal Federal ou os tribunais regionais federais); e tribunais e juízes dos estados (estados). Tem como principal função resolver os conflitos da sociedade.

---

<sup>43</sup> No impedimento dos titulares o poder é exercido pelos vices eleitos.

Julga agentes públicos e privados numa ação corretiva de algo que já ocorreu. O Supremo Tribunal Federal é a instância máxima da Justiça Federal. É composto por tribunais de instâncias diversas.

Além dos chamados *três poderes*, a organização dos poderes da República brasileira conta com instituições vinculadas às funções essenciais à Justiça; uma delas é o Ministério Público (MP), responsável pela defesa dos interesses da sociedade no sentido mais amplo. O MP atua na administração pública, como também nas questões de infância e juventude, meio ambiente, direitos e garantias individuais e coletivas, bens e valores artísticos, culturais, históricos, dentre outros. Enfim, garante os direitos fundamentais e sociais previstos nas constituições federal e estaduais. A estrutura do MP compreende o Ministério Público Federal e os ministérios públicos dos estados.

Além da estrutura organizacional do Estado brasileiro, a delimitação da administração pública brasileira requer a especificação dos princípios legalmente estabelecidos como fundamentos da organização da administração pública e do exercício de funções na administração pública. Estes princípios norteiam toda a atividade pública e especialmente o papel dos órgãos de controle da administração pública. É com fundamento nesses princípios que o TCE atua na fiscalização e controle das finanças públicas no Rio Grande do Sul.

Os *princípios constitucionais* sintetizam as normas para o exercício das atividades da AP. Eles representam a essência das normas, sejam elas específicas ou gerais nas diversas áreas de atuação do Estado e se aplicam a todas as esferas de governo da organização política brasileira. Na Constituição Federal de 1988 (CF), o título III, da Organização do Estado, trata da administração pública no capítulo VII e está organizado em quatro seções. Na primeira, das disposições gerais, estão definidos os princípios da administração pública.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]. (CF, 1988).

O princípio da legalidade é a garantia do respeito aos direitos individuais. Juntamente com o controle do judiciário, nasceu com o estado de direito. Define e estabelece os limites da atuação administrativa (DI PIETRO, 2003).

Segundo Meirelles,

[...] a legalidade, como princípio de administração, significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. (MEIRELLES, 2009, p. 89).

O princípio da *impressoalidade* é introduzido pela primeira vez com a Constituição de 1988. Está relacionado com a finalidade pública (norteadas pelo interesse público) e pode se referir tanto aos administrados quanto à administração (DI PIETRO, 2003). O ingresso em cargos públicos mediante concurso e a exigência de licitações nos gastos com recursos públicos são exemplos de normas que obedecem a este princípio. Com isso, o ingresso na função pública deve respeitar a ordem de classificação em concursos e a correlação com a natureza do cargo, assim como os contratos de prestação de serviços à administração pública devem ser efetivados mediante processos licitatórios, guardando-se neutralidade nesses processos.

O princípio da *moralidade* exige da administração comportamento não apenas lícito, mas também consoante com a moral, os bons costumes, as regras de boa administração (ibidem). O princípio pode rever a preocupação com a probidade e a ética na administração pública, contudo, a autora alerta que a existência desse conceito não é aceita por todos, por avaliarem ser vago e impreciso e que o mesmo é absorvido pelo próprio conceito de legalidade ou até mesmo por estar relacionado à ideia de probidade, que é um dever inerente na função pública

A *publicidade* como princípio pretende a transparência pública, a divulgação de todo ato administrativo. Pode indicar o nível de responsabilidade política dos gestores, garantindo ao cidadão o acesso às informações sobre os atos administrativos. Os *sites* da internet de transparência pública nas três esferas de governo são uma prática que lentamente está sendo implementada no Brasil, ainda que timidamente. Podemos, no entanto, acompanhar os convênios de transferências de recursos do governo federal para os municípios, assim como a divulgação das receitas, despesas e contratos efetuados entre prefeituras e prestadores de serviços

Conforme Di Pietro (ibidem, p. 73), “o dispositivo assegura o direito à informação não só para assuntos de interesse particular, mas também de interesse coletivo ou geral, com o que se amplia a possibilidade de controle popular da Administração Pública”.

Completa os princípios constitucionais o da *eficiência*, introduzido no texto constitucional pela Emenda constitucional nº 19/1998<sup>44</sup>, que tratou de aspectos que conformaram uma reforma administrativa do Estado, por referência à organização administrativa preconizada no texto original da CF de 1988. Este princípio define como a administração deve agir para produzir os melhores resultados a partir de seus atos. Diz respeito ao modo (conduta) como os gestores atuam buscando o melhor desempenho possível para obter os melhores resultados. É diferente da eficácia, pois esta se relaciona à forma como são desempenhadas as atribuições

Di Pietro explica:

[...] o princípio apresenta [...] dois aspectos, podendo tanto ser considerado em relação **ao modo de atuação do agente público**, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de **organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública**, também com o mesmo objetivo de alcance os melhores resultados na prestação do serviço público. (2009, p. 82).

Os princípios<sup>45</sup> estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal se aplicam a qualquer dos poderes, seja na administração direta ou indireta. A primeira é constituída pelos serviços da estrutura administrativa da Presidência e seus ministérios, assim como dos governos estaduais e municipais e suas secretarias; enquanto a segunda é constituída pelas estruturas das demais categorias da administração pública, que compreendem as autarquias, as empresas e fundações públicas, assim como as sociedades de economia mista<sup>46</sup>.

A regulamentação dos artigos 163 e 165 da CF de 1988, assim como o artigo 30 da EC 19 de 1998, resultaram na Lei nº 101 de 2000 – Lei de responsabilidade Fiscal –, que se constitui na instrumentalização dos princípios constitucionais, especialmente os princípios da legalidade, publicidade, moralidade, impessoalidade e eficiência, com vistas a atender o objetivo principal de regulamentar a gestão fiscal pública, pelo estabelecimento de normas para o planejamento, o controle e a responsabilização dos gestores públicos.

<sup>44</sup> Já constava no decreto 200 de 1967.

<sup>45</sup> Di Pietro se refere a outros princípios além dos que constam na CF de 1988 e que resultam de leis complementares e da Constituição Estadual do RS (CE-RS), tais como: supremacia do interesse público (no direito administrativo); razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público (CE-RS); razoabilidade, finalidade, motivação, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público (Lei 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal).

<sup>46</sup> Empresas dependentes, assim consideradas por receberem recursos públicos.

Outro elemento a ser acrescentado neste item, que trata da materialização da função executiva da Administração Pública praticado precipuamente pelos órgãos executivos, são os *atos administrativos*.

Na definição Meirelles, ato administrativo

[...] é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria. (2009, p. 152).

O ato administrativo possui cinco elementos constitutivos que asseguram as condições para que mesmo produza efeitos jurídicos<sup>47</sup>. São eles:

- Competência: o sujeito que o pratica deve ter competência legal para tal;
- Objeto: efeito imediato que o ato produz.
- Forma: definição legal da forma de exteriorização (na maioria das vezes é a escrita);
- Finalidade: definição dos resultados a serem atingidos (o que sucede à prática do ato);
- Motivo: os pressupostos de fato e de direito que fundamentam o ato (antecede o ato, é a razão pela qual a administração deverá agir).

Os atos administrativos que afetam de algum modo o patrimônio público são tratados pela contabilidade pública.

## 4.2 A Contabilidade da gestão pública brasileira

A Contabilidade Pública é um ramo da ciência contábil e tem o objetivo de registrar e interpretar os fenômenos e variações que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais da administração pública. O objeto da contabilidade pública é o orçamento público. Para isso, registra receitas, fixa as despesas previstas no orçamento público, assim como as variações sofridas no mesmo. O objeto da contabilidade pública é o patrimônio público.

Conforme a Resolução nº 1.129/08<sup>48</sup>, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), patrimônio público é

<sup>47</sup> Quando esses elementos não são observados o ato pode ser nulo.

<sup>48</sup> Aprova a NBC T 16. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis.

[...] o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

A Constituição Federal de 1988 trata dos orçamentos públicos no art. 165, estabelecendo, no parágrafo 9º, incisos I e II, a criação de lei complementar que os regulamente.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais

[...]

§ 9º Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Todavia, pela ausência desta regulamentação após a promulgação da Carta, a contabilidade pública encontra os fundamentos na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Contudo, esta norma não contempla todas as temáticas necessárias ao exercício da contabilidade pública e, portanto, outras leis e normas tratam de detalhamentos relativos à aplicação, registro e fiscalização dos recursos públicos, como é o caso da Lei nº 101 de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal.

O objeto principal da norma de 1964 é o orçamento público, instrumento legal que prevê as receitas e despesas para fins da materialização do planejamento público e a consecução das políticas públicas. Além dessa norma, a contabilidade pública é orientada por normas definidas por resoluções e portarias que são estabelecidas periodicamente. Considerando que nesta tese a análise foi realizada num período delimitado de três anos (de 2007 a 2009) foram consideradas, para fins de análise dos procedimentos a serem seguidos pelos municípios no que diz respeito à contabilidade do Fundeb, as normas respectivas<sup>49</sup> a esse mesmo período e que dizem respeito aos recursos da MDE e Fundeb.

---

<sup>49</sup> Constam nos anexos dessa tese.

A Carta Constitucional atribui ao Executivo a iniciativa de proposição dos instrumentos do orçamento público, ferramentas fundamentais da contabilidade pública. O orçamento público é um instrumento de planejamento que reflete as decisões políticas que definem as ações do governo para atender as demandas da sociedade. O Brasil adota a tipologia de orçamento-programa<sup>50</sup>. Este tipo de orçamento dá ênfase às ações do governo e aos meios reais que utiliza.

São três as peças orçamentárias em cada esfera de governo: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei de Orçamento Anual (LOA). É uma legislação que expressa, em termos financeiros, a alocação dos recursos públicos disponíveis.

O PPA define as prioridades do governo por um período de quatro anos, devendo ser enviado pelo Executivo ao Legislativo no primeiro ano de mandato, contendo diretrizes, objetivos e metas da administração pública.

A LDO define as metas e prioridades para o exercício seguinte e orienta a elaboração do Orçamento. Deve ser enviado pelo Poder Executivo ao Legislativo anualmente. Quando aprovada serve para a elaboração do Orçamento (LOA) do ano seguinte. Deve ser enviada até agosto do ano em curso e vigora no exercício subsequente.

A LOA disciplina todas as ações de um governo. Nenhuma despesa pública pode ser executada fora do orçamento. Caso haja necessidade de realizar despesas acima do que foi previsto nesta lei, será necessário aprovar projeto de lei para suplementação orçamentária.

A CF de 1988 estabelece os prazos de elaboração e aprovação das peças orçamentárias que são apresentadas no quadro abaixo.

---

<sup>50</sup> Contém programas e ações vinculadas ao planejamento público. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

Quadro 11 – Prazos de elaboração e aprovação das peças orçamentárias segundo a Constituição Federal de 1988

<b>Instrumentos Legais</b>	<b>Encaminhamento*</b>	<b>Prazo final para votação</b>	<b>Vigência</b>
<b>PPA (Plano Plurianual)</b>	Primeiro ano do mandato (normalmente em agosto)	31 de dezembro	4 anos
<b>LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias)</b>	abril	30 de junho	1 ano
<b>LOA (Lei Orçamentária)</b>	agosto	31 de dezembro	1 ano

Fonte: Constituição Federal (1988).

\* A Lei orgânica de cada município estabelece o prazo final a ser seguido.

É importante lembrar que as despesas fixadas no orçamento não podem ultrapassar os recursos previstos na arrecadação (toda a despesa deve ter fonte de receita definida).

O artigo segundo da Lei nº 4.320/1964 estabelece os princípios de unidade, universalidade e anualidade. Isto é, cada esfera possuirá apenas um orçamento, composto de todas as receitas e despesas, contemplando todas as instituições no seu âmbito e com vigência de um ano fiscal, portanto,

- o Executivo consolida a proposta que foi elaborada pelos poderes legislativo e judiciário e o próprio executivo;
- o Legislativo aprecia e vota;
- o orçamento é executado, acompanhado e avaliado na sua execução.

Esta norma prevê, ainda, o controle da execução orçamentária, sendo este interno e externo. Compreende, conforme consta no art. 75 desta norma:

- I. a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II. a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III. o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Embora esta norma seja anterior à atual Constituição Federal brasileira, seu conteúdo não apresenta conflito com os princípios constitucionais da administração pública. As normas mais recentes, contudo, complementaram esta Lei,

especialmente no caso do controle, da fiscalização e da responsabilização, como é o caso da Lei de Responsabilidade Fiscal, de 2001.

O controle dos orçamentos públicos, contudo, é anterior a esta lei, não somente no Brasil, mas também em outras nações, conforme apresento a seguir.

#### **4.3 O controle dos gastos públicos: um breve histórico, contexto e perspectivas recentes no Brasil**

Mesmo em se tratando de uma expressão bem antiga, a *accountability* nem sempre esteve tão vinculada à gestão pública como atualmente, até mesmo porque acompanhar os gastos dos recursos públicos não é preocupação recente da humanidade. Povos mais antigos já demonstravam preocupações com a aplicação dos mesmos. Os registros mostram que os primeiros mecanismos mais estruturados surgiram na Grécia e em Roma antigas. Embora não contassem com um órgão controlador específico, tornaram-se referências para os modelos atuais de controle das contas públicas, como os órgãos de controle externo.

Os órgãos de controle externo surgiram dessa necessidade de fiscalizar os gastos públicos. No mundo, é possível identificar duas tipologias distintas de controle externo: as controladorias e os tribunais de contas. A primeira tipologia funciona como órgão de auditoria com funções centralizadas num Controlador Geral, ou seja, é um órgão singular a quem cabe a responsabilidade sobre a tomada de decisões. A segunda tipologia, de formato colegiado, preocupa-se em verificar a aplicação devida dos recursos públicos pelos gestores (CITADINI, 1994). Todavia, estas instituições, as controladorias e os tribunais de contas, constituem-se como instituições de *accountability* não eleitoral.

Existem diferentes formas de organização e de atribuições desses órgãos em diferentes países. Muitos foram criados no século XIX, na Europa, gerando distintos modelos: o modelo francês de controle *a posteriori*, isto é, as contas são analisadas depois de o dinheiro ter sido aplicado pela administração pública; o modelo italiano, com exame prévio dos atos da despesa e direito de veto absoluto aos controladores, com o que fica impedido o ato contestado; e o modelo belga, com exame prévio e veto relativo (PESSANHA, 1997). Todavia, a primeira instituição de controle externo surgiu oficialmente no século XV, na Espanha, como se observa no quadro 12.

Quadro 12 – Instituições de controle nas administrações em vários países

PAÍS	ANO	NOME
Espanha	Séc. XV	Tribunal de Cuentas
Prússia	1714	Generalrechnkammer
Áustria	1761	Hofrechnkammer
França	1807	Cour dès Comptes
Holanda	1814	Algeme Rekenkamer
Finlândia	1824	General Revision Court
Bélgica	1830	Rekenhof
Grécia	1833	Court of Audit
Luxemburgo	1840	Chambre des Comptes
Portugal	1842	Tribunal do Tesouro Público
Dinamarca	1849	Riksrevisionen
Itália	1862	Corte dei Conti
Inglaterra	1866	Controller and Auditor General
<b>Brasil</b>	<b>1891</b>	<b>Tribunal de Contas</b>
Irlanda	1921	Controller and Auditor General
Suécia	1921	National Accounts Board
Estados Unidos	1921	General Accounting Office

Fonte: Speck (2000).

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU), foi criado em 1891, com a primeira constituição republicana, entretanto, desde 1549, já existia alguma forma de controle das contas dos provedores das capitanias. Também existiram as Juntas das Fazendas, criadas em 1780, responsáveis pela verificação dos livros da Fazenda Pública.

Os tribunais de contas dos estados e em municípios, no entanto, foram criados gradativamente em toda a federação brasileira. São órgãos colegiados constitucionalmente autônomos, independentes, que atuam em colaboração com o Legislativo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública nas três esferas de governo, incluindo administração direta e indireta. O primeiro TCE criado foi o do estado do Piauí, em 1899; seguido do TCE da Bahia, em 1915; do TCE de São Paulo em 1923. O TCE-RS foi criado em 1935. São ao todo 27 TCE, incluindo o do Distrito Federal, criado em 1960.

Apenas dois municípios brasileiros possuem TCM: o da cidade de São Paulo, criado em 1968; e o da cidade do Rio de Janeiro, criado em 1980. A partir da CF de 1988 não é permitida a criação de TC pelo município. Contudo, há amparo constitucional para que os estados criem tribunal de contas dos municípios (responsável pelas contas dos municípios de sua área geográfica). Atualmente são cinco os tribunais de contas dos municípios: no estado do Ceará, criado em 1954; no estado de Goiás, criado em 1977, no estado do Pará, criado em 1980; e, no estado da Bahia, criado em 1989. O último TCE criado foi o do estado do Amapá, em 1991.

O interesse da coletividade e do Estado democrático de direito na constituição também é previsto pela divisão do Estado brasileiro em poderes<sup>51</sup> (legislativo, executivo, judiciário e funções essenciais à Justiça) harmônicos e independentes, com funções distintas. Esta forma de organização constitui-se mecanismo de limitação mútua de poder, contudo o controle de *balance* já apontado por O'Donnell pode apresentar-se frágil em algumas circunstâncias, segundo os argumentos descritos anteriormente deste autor

#### **4.4 O controle da administração pública nas constituições brasileira e rio-grandense**

Uma característica da Carta Constitucional de 1988 é o caráter participativo e de transparência pública nas relações do Estado com a sociedade, com capilaridade em toda a administração federativa. É o marco do Estado Democrático de Direito. Esta nova ordem constitucional previu iniciativas em todas as esferas de governo para o fortalecimento federativo, influenciando no processo de democratização do Estado. Embora a capacidade de influenciar na tomada de decisões a respeito das políticas públicas ainda seja insuficiente, desde 1988 são facultadas aos cidadãos formas de intervenção política da democracia que vão além do sufrágio universal, como a participação em plebiscitos e referendos<sup>52</sup> ou a possibilidade de submeter projetos de lei<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> A teoria dos três poderes foi desenvolvida por Montesquieu e apresentada em seu livro "O Espírito das Leis" (1748). Baseia-se na afirmação de que "só o poder freia o poder".

<sup>52</sup> Recentemente, no Pará, houve plebiscito para decidir sobre a divisão ou não daquele estado em três outros; em 2005, foi realizado referendo sobre a proibição de comercialização de armas de fogo e munições.

<sup>53</sup> A chamada Lei da Ficha Limpa originou-se de projeto de iniciativa popular que reuniu mais de dois milhões de assinaturas para ser protocolado.

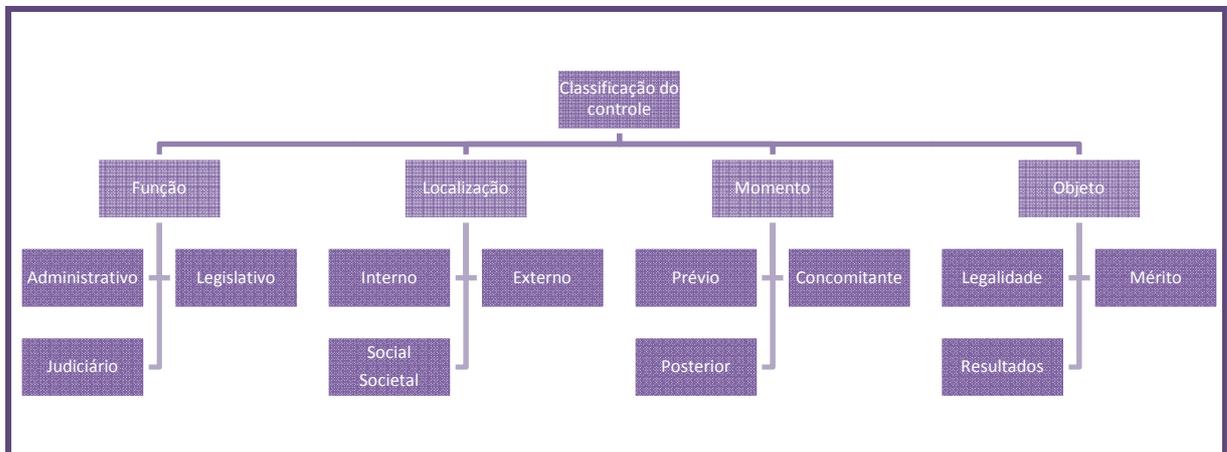
As inovações produzidas nos procedimentos de controle da gestão pública a partir da CF de 1988 introduziram novas dinâmicas e criaram tipologias de fiscalização e controle que orientam no sentido de fortalecimento das instâncias com legitimidade legal para a vigilância dos atos da administração pública. Instâncias essas como as denominadas por O'Donnell de *accountability* horizontal de *balance* e de *accountability* horizontal *asignada*, essas últimas abrangendo instituições com atribuições precípuas de fiscalização e controle externo, como já referido anteriormente.

Almeida (2005) explica:

O Controle da Administração Pública pode se dar sob dois aspectos: político e administrativo. O primeiro, estudado pelo Direito Constitucional, está diretamente relacionado ao “sistema de freios e contrapesos”, enquanto o segundo, estudado pelo Direito Administrativo, se refere à atividade administrativa propriamente dita. (p. 1).

As tipologias<sup>54</sup> mais comuns do controle levam em conta a sua função, localização, momento e objeto, conforme é apresentado na figura 3.

Figura 3 – Tipologias do controle da administração pública



Fonte: Di Pietro (2010), Carvalho Filho (2005), Meirelles, (2009), Constituição Federal (1988).

Quanto à *função*, o controle é denominado *administrativo* quando é exercido pelos órgãos da administração nos três poderes. Quando exercido pelo poder legislativo ou judiciário no uso das suas atribuições, é denominado, respectivamente, controle legislativo e controle judiciário.

<sup>54</sup> Esta classificação é a mais comumente utilizada, contudo, há variações.

No que se refere à *localização*, denomina-se controle interno aquele realizado dentro do mesmo poder e até mesmo do próprio órgão controlado; já o controle externo é exercido por um órgão de outro poder. O controle realizado pela sociedade tem se apresentado em dois formatos: o *social*, institucionalizado na figura dos conselhos de controle social e o controle da sociedade<sup>55</sup>, que pode ser individual ou organizado, chamado aqui de *societal*<sup>56</sup>.

Em relação ao *momento*, a norma brasileira estabelece o controle prévio, que ocorre no andamento do processo da atividade pública e ainda sujeito às correções cabíveis nos desvios de finalidade, isto é ocorre antes de ato; o controle concomitante ocorre em todo o processo; e, o posterior ocorre após o ato administrativo.

Ao tratar do *objeto* a ser observado, o controle pode ser da legalidade, quando avalia a compatibilidade com a lei; de mérito, quando verifica a conveniência e a oportunidade da conduta administrativa conforme o que se pretende atingir com o ato administrativo; de resultados, quando avalia o desempenho do gestor para atingir a finalidade do ato administrativo.

O controle da administração pública, para Carvalho Filho (2007, p. 808), “representa o conjunto de mecanismos administrativos e jurídicos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder”.

Segundo Meirelles (2000), o controle da administração pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

Di Pietro (2002) define o controle da administração pública como o poder de fiscalização e correção que exercem os órgãos dos poderes judiciário, legislativo e executivo, para garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Tais conceitos, que se relacionam à garantia da transparência, têm a ver com o planejamento, execução e fiscalização da atividade pública. O objetivo é assegurar a legalidade, impondo limites à atuação dos gestores públicos. Como se constata em todos os conceitos acima revisados, o controle tem caráter procedimental e requer

---

<sup>55</sup> Smulovitz e Peruzzotti (2001) – controle vertical não eleitoral.

<sup>56</sup> Por tratar-se do tema central dessa tese, retomo essa classificação de objeto do controle mais adiante.

poder de fiscalização e, ao mesmo tempo, poder de corrigir atos e condutas, ambos esteados na observância dos mandamentos jurídicos. Deste modo, o controle procura assegurar o Estado de direito, como sustenta Gomes (2008, p. 8):

[...] o sistema de controle da atividade administrativa é um corolário do Estado de Direito, posto que limita a legalidade e a conveniência da atuação do administrador a dois postulados básicos: o princípio da legalidade e o da finalidade pública [...] os mecanismos de controle da administração representam elemento essencial para assegurar que o governo tutele o interesse público com eficiência, efetividade e dentro dos preceitos legais da ordem democrática.

A CF de 1988 – nos artigos 70 a 75 – define a abrangência da fiscalização da administração pública direta e indireta como sendo contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional. Fernandes (1997) explica cada uma destas categorias de modo objetivo.

O controle contábil diz respeito aos registros, exame e análise das operações financeiras, orçamentárias e patrimoniais e serve para verificar os procedimentos levados a efeito pela administração pública. No controle financeiro são analisadas as movimentações financeiras no exercício, tais como os recebimentos e os pagamentos, bem como aqueles provenientes de exercícios anteriores e os que se transferem para o exercício seguinte.

As despesas públicas somente têm validade se estiverem autorizadas. A lei orçamentária anual é o dispositivo legal que autoriza os gastos públicos. O controle orçamentário “verifica a obediência ao princípio da legalidade, no que tange à realização de despesas” (ibidem, p. 7).

O controle patrimonial diz respeito ao conhecimento dos elementos que compõe o patrimônio público e que se acham espelhados no balanço patrimonial; abrange o conhecimento dos bens de caráter permanente pertencentes à entidade pública, bem como os responsáveis por sua guarda e administração.

Por fim, o controle operacional criado na CF de 1988, tem como “gênese o orçamento-programa [...] pela necessidade de mecanismos legais autorizativos de receitas a arrecadar e despesas a realizar, com indicações claras e objetivas que permitissem a identificação de programas e projetos prioritários (ibidem, p. 8).

Esta tipologia de controle permite a avaliação dos atos administrativos na perspectiva da economia, da eficiência e eficácia e introduziu uma modalidade diferenciada de auditoria pelos tribunais de contas, denominada auditoria operacional, como já ocorre no TCE-RS. A auditoria operacional é “a comparação

imparcial entre o fato concreto e o desejado, com intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários materializados em relatórios de auditoria” (ARAÚJO, 2008, p. 15).

Este autor ressalta a importância dessa ação e sua relação com a *accountability*, apontando que a auditoria poderá informar, de forma independente, como a *accountability* foi ou está sendo cumprida.

Um avanço neste campo pode ser considerado a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal no âmbito dos poderes executivo, legislativo e judiciário das três esferas de governo, abrangendo os tribunais de contas e o Ministério Público, nas administrações diretas, indiretas, fundações, autarquias e empresas estatais.

Tramita no Congresso Nacional matéria relativa à criação de legislação semelhante voltada à responsabilidade educacional. A proposta, de 2005, de autoria do ex-deputado Paulo Delgado (PT-MG), foi reapresentada pelo Deputado Carlos Abicalil (PT), em 2007. Para esse parlamentar,

Trata-se de uma matéria de responsabilidade que incide sobre procedimentos de gestores e pais. Para além disto, já há algumas disposições legais. Entretanto, ainda há uma lacuna em relação à regulação e responsabilidade do setor privado que precisa ser discutida.<sup>57</sup>

Abicalil reconhece os avanços no controle a partir do Fundef, no entanto, destaca que o tema já é discutido há décadas, e que é necessário combater falhas existentes na aplicação das verbas, especialmente com as metas propostas no Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE).

Neste sentido, para o Ministro da Educação, Fernando Haddad,

Responsabilidade da Educação é um desdobramento tomado pelo Ministério da Educação nos últimos anos. Com o lançamento do PDE, o governo conseguiu o apoio dos 26 Estados e do Distrito Federal em torno da promoção de um sistema educacional que mude a realidade atual do Brasil. O tema é de extrema relevância e pode ser uma ferramenta importante para que políticas educacionais tenham continuidade a longo prazo.<sup>58</sup>

Além do projeto acima citado, outros projetos de Lei buscam disciplinar a responsabilidade educacional, tais como: Projeto de Lei (PL) 7.420/06, da ex-

---

<sup>57</sup> Matéria relativa ao PL 600 de 2007. Disponível em:  
<<http://www.24horasnews.com.br/index.php?mat=263474>>. Acesso em: 22 ago. 2008.

<sup>58</sup> Ibidem.

deputada Professora Raquel Teixeira<sup>59</sup>, que determina que a educação básica, em cada rede e sistema de ensino do País, obedeça a critérios obrigatórios de qualidade, entre os quais a jornada escolar universal em tempo integral de pelo menos sete horas diárias no ensino fundamental, e de cinco horas no ensino médio. Além disso, o PL estabelece que a qualidade da educação seja aferido periodicamente por processo nacional de avaliação escolar, conduzido pelo MEC<sup>60</sup>; PL 8039/2010, do Poder Executivo, que altera a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985<sup>61</sup> para disciplinar a ação civil pública de responsabilidade educacional.

Gomes<sup>62</sup> (2008), através da Unesco, publicou documento intitulado *Fundamentos de uma lei de responsabilidade educacional*, apresentado no *Seminário Internacional Ética e Responsabilidade na Educação: compromisso e resultados*, por solicitação do Movimento Todos pela Educação, que apresenta dados da realidade educacional brasileira, seus *nós críticos* e possibilidades para avançar na disponibilização de maior aporte de recursos e no fortalecimento do controle dos gastos através da proposição de outros instrumentos de gestão, como uma lei de responsabilidade educacional.

Contudo, é a Constituição o alicerce de toda a matéria que pretenda propor mecanismos de aperfeiçoamento do controle da gestão pública. O art. 37 desta Carta reza os princípios aos quais a administração pública deverá obedecer:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Submetem-se universalmente ao controle todos os gestores públicos que exercem atividades relacionadas ao ordenamento de despesas, arrecadação, guarda, ou administração de dinheiro e bens públicos ou que a atividade resulte em perda ao patrimônio público, o que é explicitado no parágrafo único do art. 70 da Constituição República:

---

<sup>59</sup> Atualmente, todos os projetos que tratam da matéria na Câmara dos Deputados estão apensados a esse projeto.

<sup>60</sup> Agência Câmara de Notícias.

<sup>61</sup> Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico e dá outras providências.

<sup>62</sup> Titular da Cátedra Unesco de Juventude, Educação e Sociedade da Universidade Católica de Brasília.

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

O controle deve incidir sobre os atos administrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de todas as unidades administrativas dos poderes executivo, legislativo e judiciário, bem como das administrações indiretas e de toda sociedade instituída e mantida pelo poder público.

Como já mencionado anteriormente, o controle pode ser classificado quanto a sua localização em controle interno, externo e social.

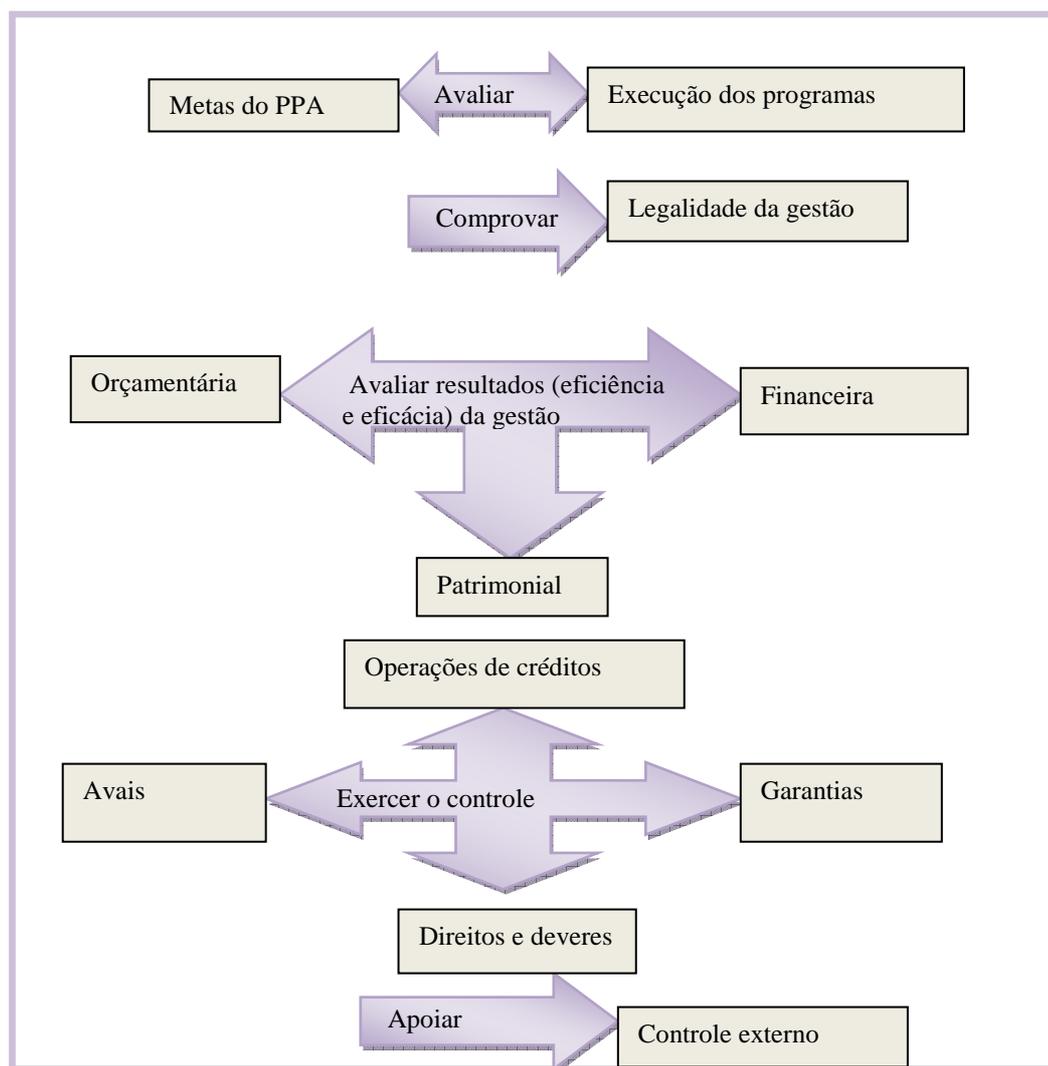
O *controle interno* é um instrumento preventivo já previsto na legislação (Lei 4.320/64, CF 1988, Lei 101/2000). Por ser um sistema preventivo, o controle interno serve de suporte na verificação do atendimento das normas nos atos administrativos. Permite que o gestor identifique possíveis ilicitudes e irregularidades concomitantemente ao ato praticado. Serve de ferramenta de apoio à gestão. Resulta do poder de autotutela da administração pública, isto é, o poder que a administração pública tem de rever seus atos, torná-los nulos, se irregulares ou ilegais ou revogá-los, se inoportuno ou inconveniente<sup>63</sup>.

De acordo com o art. 74 da CF de 1988, os poderes Legislativo Executivo e Judiciário (da União, estados e municípios) manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com finalidades especificadas, conforme representado a seguir, na figura 4.

---

<sup>63</sup> Súmulas do Supremo Tribunal Federal nº 346 e nº 473: a administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial (DI PIETRO, 2010).

Figura 4 – Finalidades do sistema de controle interno



Fonte: Art. 74 da Constituição Federal (1988).

A importância de apoiar o controle externo requer a observância das demais finalidades mencionadas nesse artigo da Constituição Federal de 1988. Este apoio se constitui como ferramenta de apoio à gestão, na medida em que a avaliação da metas previstas no plano plurianual e nos programas orçamentários se comprovem na legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública, que inclui o controle das operações de créditos, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União, estados e municípios (CF, 1988, art. 74).

O sistema de controle interno pode se constituir num instrumento importante de *accountability* por se tratar de uma ação preventiva que permite ao gestor fiscalizar os próprios atos antes que se configurem em ato ilícito ou inadequado da administração e há uma vinculação direta desse sistema com o controle externo, pois, segundo a Constituição Federal, os responsáveis pelo controle interno darão

ciência aos tribunais de contas das irregularidades que tomarem conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária, assim como reconhece, como parte legítima, a denúncia de irregularidade realizada pelos cidadãos, partidos políticos, associações e sindicatos perante este tribunal.

A LRF reforça a atuação dos sistemas de controle interno e considera uma irregularidade a não implantação dos mesmos, pois a referida lei estabelece limites para o gasto público, assim como elaboração de relatórios da gestão financeira e publicização dos mesmos, cabendo ao sistema de controle interno, inicialmente, a verificação do cumprimento desses limites. Se constatada a não existência ou funcionamento inadequado, a situação é apontada pelo tribunal de contas respectivo. O controle interno também é previsto na constituição dos estados e Lei Orgânica dos municípios.

O *controle externo* está previsto no art. 70 da CF de 1988:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo.

Estende-se às três esferas de governo, de acordo com as normas de cada esfera da federação, isto é, o controle externo no âmbito dos estados e municípios é regido pelas constituições estaduais ou pelas leis orgânicas dos municípios, respectivamente.

Ao Congresso Nacional (CN) recaem competências exclusivas no que tange ao controle. Constam nos artigos 49 a 52 da Constituição. Incluem julgamento das contas da Presidência da República, fiscalização dos atos dos três poderes, inclusive da administração indireta, convocação de ministros e titulares de órgãos públicos a prestarem informações sobre assuntos previamente definidos.

À Câmara dos Deputados, exclusivamente, compete autorizar processos contra o presidente e vice-presidente da República e proceder à tomada de contas quando estas não forem previamente apresentadas ao CN. Ao Senado compete privativamente processar e julgar o presidente e o vice-presidente da República, ministros de estado e os comandantes da marinha, do exército e da aeronáutica, do Supremo Tribunal Federal, os membros do Conselho Nacional de Justiça e do Conselho Nacional do Ministério Público, o procurador-geral da república e o advogado-geral da União nos crimes de responsabilidade.

Outras competências do CN se referem à autorização de operações externas de natureza financeira de interesse para as três esferas de governo; o estabelecimento dos limites globais dessas operações; estabelecimento dos limites e condições para o montante da dívida mobiliária dos estados, municípios e Distrito Federal, assim como limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno.

O papel de auxiliar o legislativo no controle externo previsto no artigo 70 é complementado no artigo 71 da CF de 1988, que atribui ao Tribunal de Contas da União (TCU) papel de auxiliar o legislativo e define as competências constitucionais do TCU<sup>64</sup>.

O papel auxiliar do TCU de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial implica em desempenhar determinadas funções de modo a atender as competências previstas no art. 71. O TCU desempenha papéis de órgão fiscalizador, consultivo, normativo, judicante, punitivo, corretivo. Esses papéis se materializam na emissão de parecer prévio das contas, na realização de inspeções e auditorias, no julgamento das contas dos demais

---

<sup>64</sup> I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

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

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

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

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

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

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

administradores públicos, na edição de normas, na aplicação de penas e fixação de prazos para correção das situações irregulares. Além disso, tem papel de prestar informações sobre as fiscalizações e o resultado das mesmas, assim como de receber e apurar denúncias da sociedade em geral.

O que está previsto na Constituição Federal se aplica às esferas estaduais e municipais, com as adequações postas pelas constituições estaduais. Na Constituição do estado do Rio Grande do Sul a fiscalização da administração pública estadual e de municípios gaúchos consta no art. 70.

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, e de quaisquer entidades constituídas ou mantidas pelo Estado, quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes, observado o disposto nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal

Como já foi dito, o controle exercido pelo Congresso Nacional e pelo legislativo estadual e municipal contam com o apoio dos tribunais de contas. As competências do TCU se estendem aos demais tribunais, como o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE), que têm suas atribuições previstas no artigo 71 da Carta Constitucional gaúcha como será visto no próximo item.

O cumprimento constitucional do controle externo está relacionado à efetividade do controle interno, quer dizer, seu êxito pleno depende da disposição do gestor público de manter um sistema de controle interno que de fato efetive a verificação dos atos administrativos simultaneamente ao ato praticado e em conformidade com as normas.

A participação da sociedade pode ocorrer por meio do *controle social* (institucionalizado), exercido, especialmente, pelos conselhos de controle social nas mais diversas áreas públicas, como os Conselhos de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb (Cacs-Fundeb), no âmbito da União, dos estados e dos municípios. Tais conselhos têm a participação da sociedade civil (pais e alunos), professores e servidores administrativos das escolas, e representantes do poder executivo.

Utilizando os procedimentos e mecanismos já existentes ou criando novos mecanismos de controle dos gastos, os legislativos, os tribunais de contas e as

diversas instâncias atualmente existentes de acompanhamento social poderiam estar articulados na atividade fiscalizadora do uso dos recursos públicos.

Segundo Campelo<sup>65</sup>,

[...] o Controle Externo deve integrar o conjunto de mecanismos e procedimentos formalmente instituídos para lidar com a dimensão participativa e plural da sociedade, na expectativa de que isso sirva de estímulo para a expansão e o aperfeiçoamento dos diversos meios de interlocução que contribuem para a supremacia do interesse público (CAMPELO, 2003, p. 9).

Para o autor, o “controle social é a concretização do ideal de democracia participativa. Revela-se promissor, na medida em que os indivíduos e as suas entidades representativas podem deflagrar ações concretas para proteger os interesses da coletividade” (CAMPELO, 2003, p. 9).

A finalidade do controle é a de assegurar que a administração pública atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, eficiência, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito<sup>66</sup> e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa (DI PIETRO, 2003).

O TCU e os TCE são órgãos de controle externo, independentes dos poderes, embora tenham o papel de auxiliar os respectivos legislativos na fiscalização da gestão dos recursos públicos. Não se pode deixar de lembrar, todavia, que mesmo possuindo estabilidade funcional, os membros dos tribunais de contas (os conselheiros) são indicações do executivo e do legislativo. Portanto, de certa forma, temos a indicação do controlador pelo controlado, o que, em algumas situações, pode não garantir a transparência e isenção esperada na atuação dos tribunais. Têm sido recorrentes as indicações *partidárias*, tanto da cota dos executivos quanto da cota dos legislativos.

A partir de 1996, um novo desenho constitucional-legal relativo ao financiamento da educação brasileira trouxe implicações para as atividades controladoras dos gastos com recursos públicos. Repercutiu na criação da dimensão de controle social dos gastos, intensificou o controle interno e o controle externo

---

<sup>65</sup> Ministro do TCU.

<sup>66</sup> No direito administrativo há uma ampliação que inclui, além daqueles princípios já mencionados nas CF de 1988 e CE de 1989, o de mérito, em que os aspectos não atingidos pela lei serão apreciados com certo grau de liberdade conferido pela própria lei. É uma flexibilização em prol do interesse público.

realizado pelo legislativo, auxiliado pelos tribunais de contas da União, estados e municípios. Foram duas emendas constitucionais, aqui reiteradas.

A Emenda Constitucional nº 14/96 e, posteriormente, a Emenda Constitucional nº 53/06, bem como a legislação decorrente, reafirmaram o papel dos tribunais na fiscalização dos recursos da MDE, especialmente em relação ao Fundef e ao Fundeb. As consequências foram evidenciadas no acompanhamento da execução orçamentária na vigência do Fundef em todo o país, como na fiscalização desses fundos, na aplicação dos percentuais mínimos de (sub)vinculação e de redistribuição dos recursos, o atendimento das metas de inclusão de matrículas e de ampliação dos recursos pelas três esferas de governos.

Contudo, ocorreram interpretações divergentes quanto a diversos dispositivos da Lei nº 9.424/96, que regulamentou o Fundef, embora, de modo geral, os procedimentos dos tribunais de contas tenham sido semelhantes. Um exemplo, que aqui reitero, é que o TCE-RS, inicialmente, tinha interpretação diferenciada dos demais tribunais de estados quanto à definição de profissionais do magistério em efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental, assunto do artigo 7º da Lei do Fundef. Não reconhecia os profissionais do magistério em exercício de funções não docentes – como diretores de escolas ou coordenadores pedagógicos – como professores do ensino fundamental em efetivo exercício do magistério. Tal interpretação impedia que as remunerações desses profissionais pudessem ser computadas para fins de comprovação de gasto de 60% dos recursos do Fundef com pagamento de professores. Entretanto, pressionado pelas consultas e reivindicações de dirigentes municipais e profissionais da educação, o TCE-RS reviu tal interpretação, aceitando a inclusão da remuneração dos profissionais do magistério não docentes para fins de comprovação de aplicação de pelo menos 60% dos recursos do Fundef no pagamento do magistério.

Em outro exemplo, Davies (2007) cita o TCE do estado do Mato Grosso que, num determinado ano, considerou a necessidade de aplicação na educação do percentual mínimo da receita de impostos (35%) fixado pela Constituição daquele estado e, em outros anos, considerou o percentual de 25% da CF de 1988, sem justificativa alguma.

Das irregularidades mais frequentemente encontradas quanto ao uso dos recursos da educação, pode-se destacar a não aplicação, por estados e municípios, dos percentuais constitucionais de 25% da receita líquida dos impostos na MDE,

desvio de recursos para outras áreas das administrações públicas, alheias à educação, procedimentos irregulares nos processos de compra, corrupção, por parte dos gestores, de servidores e dos prestadores de serviços contratados.

Além de divergências na interpretação das normas, outros fatores colocam desafios aos tribunais de contas no controle dos gastos públicos. A edição de Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – e as denúncias de irregularidades nos gastos com a educação induziram a criação de novos mecanismos de controle por parte desses órgãos. A referida lei pressupõe ações de planejamento e controle favorecendo a transparência e induzindo a um novo modo de governar, fortalecendo as ideias de *accountability* democrática.

Deste modo, um aspecto importante da LRF é o capítulo referente à transparência, controle e fiscalização. Estabelece os instrumentos de transparência da gestão fiscal<sup>67</sup> (art. 48, LRF). No artigo 49 trata da disponibilidade das contas, durante todo o exercício, ao poder legislativo. Orienta a escrituração das contas públicas (art. 50). Define a publicação, inclusive em meio eletrônico, das contas do exercício anterior até junho do ano corrente (art. 51). Nos artigos 52 e 53 estabelece a elaboração e divulgação do relatório resumido da execução orçamentária bimestral e de relatório quadrimestral da gestão fiscal (art. 54 e 55). O parecer prévio<sup>68</sup> das contas é tratado nos artigos 56, 57 e 58.

A fiscalização da gestão fiscal nesta Lei é de responsabilidade do poder legislativo, diretamente ou com o auxílio dos tribunais de contas, do sistema de controle externo de cada poder e do Ministério Público (art. 59).

Embora já tenham se constituído mecanismos eficientes no controle dos gastos com a educação pública, novos procedimentos decorrentes da EC nº 53/06 e da Lei nº 11.494/07, que regulamentam o Fundeb, têm sido editados, tendo em conta as inovações dessas normas e possíveis irregularidades que possam ocorrer na implementação da política.

Outra iniciativa importante é o viés de transparência que deve ser implementado na gestão pública. Os princípios fundamentais da Constituição prescrevem as exigências que asseguram o Estado Democrático de Direito. Inerente ao princípio democrático, a transparência pública tem reforço nas normas mais

---

<sup>67</sup> No parágrafo único do art. 48, salienta o incentivo à participação popular mediante audiências públicas no momento do planejamento.

<sup>68</sup> Ocorre antes de consumar-se a conduta administrativa. Pressupõe a correção antes de findar tal conduta.

recentes. Por exemplo, a Lei n.º 131 de 2009 alterou dispositivos da lei de responsabilidade fiscal, de 2001. Conforme estabelece esta norma no parágrafo único, a transparência será assegurada mediante:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (NR).

A existência de portais de transparência, implícita nestes preceitos, nos remete para a *accountability* social na medida em que prevê obrigações da publicização das contas nos sites de governos e de órgãos de controle e a responsabilizações dos administradores no caso de não cumprimento dos mesmos. É um reforço importante desta norma para a responsabilidade fiscal. Até 2013 todos os municípios brasileiros deverão estar adequados ao previsto nestes preceitos.

Recentemente, em 18 de novembro de 2011, outra norma de importante impacto na transparência foi promulgada. De caráter mais amplo que a Lei 131 de 2009, a Lei nº 12.527 já é conhecida como lei de acesso a informações públicas. Aplica-se aos três poderes da União e estados e aos executivos e legislativos dos municípios, a todas as instituições da administração pública indireta, assim como a todas as entidades sem fins lucrativos que recebam recursos públicos diretamente ou indiretamente<sup>69</sup>.

Art. 3º, os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

- I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
- II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;
- IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;
- V - desenvolvimento do controle social da administração pública

---

<sup>69</sup> Municípios com menos de 10 mil habitantes não precisam publicar na internet o conjunto mínimo de informações exigido. Entretanto, precisam cumprir a Lei da Transparência (Lei Complementar nº 131/2009).

A lei define as formas de acesso, as restrições de acesso a informações e, também, as condutas ilícitas que ensejam responsabilidades. Deve vigorar a partir de 180 dias da sua edição e representa mais um esforço em garantir a transparência pública e a responsabilização dos administradores públicos e poderá se constituir em outro importante mecanismo de *accountability* da administração pública.

Mesmo reconhecendo as exigências de transparência às quais as instituições brasileiras estão submetidas, seja na Constituição brasileira que introduziu avanços em relação às cartas anteriores na temática do controle, seja nas demais normas que regulamentam os artigos da Constituição, há de se observar a fragilidade do efetivo controle dos atos dos governantes, assim como os significativos índices de corrupção que persistem no Brasil.

A Constituição do Estado do Rio Grande do Sul reafirma, para o estado, o que já foi estabelecido na CF de 1988 e os municípios são fiscalizados pelas câmaras municipais, com apoio do TCE de cada estado, salvo exceções já apresentadas. Além das competências propositivas do legislativo (assembleias e câmaras de vereadores) referentes à administração pública, este poder tem função essencial de analisar os relatórios emitidos pelo TCE enquanto pareceres prévios das contas dos prefeitos e governadores no controle externo da gestão pública.

#### **4.5 O Tribunal de Contas do Estado (TCE): identidade, estrutura e competências**

Como já mencionei anteriormente, o controle da administração pública é exercido pelo legislativo com auxílio do tribunal de contas, órgão de controle externo responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública. Junto ao TCE existe a estrutura do Ministério Público de Contas (MPC), previsto na Constituição Federal de 1988. Contudo, esse surge nas normas rio-grandenses através da Lei nº 3.643 de 17 de dezembro de 1958 em que se lê: “É instituído o Ministério Público, no Tribunal de Contas, constituído como corpo especial e parte integrante do mesmo Tribunal” (Lei 3.643/58, art. 1º). A composição do então MPC foi definida pela Lei nº 6.850 de 20 de dezembro de 1974.

Na legislação vigente, o MPC está previsto na CF de 1988, art. 127 e 130, e na Constituição do Rio Grande do Sul, no art. 77, assim como tem seus cargos

definidos na Lei Estadual nº 11.160, de 26 de maio de 1998. Sua estrutura é bem enxuta e composta por um procurador e três adjuntos de procurador. A atuação desse Ministério, assim como suas competências, está contida no Regimento Interno do TCE (Res. 544/2000), como será visto neste item.

#### 4.5.1 O TCE, segundo o TCE

A história do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul começou em 1935 com sua criação pelo Decreto nº 5.975 de 26 de junho de 1935. Naquela ocasião a composição do TCE era de cinco juízes nomeados pelo governador com aprovação da Assembleia Legislativa do Estado (AL). Tinha como atribuições acompanhar a execução orçamentária do estado e dos municípios, julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e bens públicos, assim como dar parecer prévio sobre toda e qualquer iniciativa da administração estadual ou dos municípios que importasse despesas não previstas em seus respectivos orçamentos.

Assim como os demais tribunais brasileiros, na implantação do Estado Novo, em 1939, o TCE foi extinto (Decreto 7.858/1939) e assim ficou até 1945, quando foi reativado (Decreto-Lei 947/1945), com funções plenas de fiscalização das administrações públicas. Era formado por corpo de sete ministros, nomeados pelo Executivo Estadual. No ano de 1970 a denominação de seus membros passou a ser de *conselheiros*, permanecendo até hoje.

A configuração do TCE está prevista na norma vigente: Constituição Federal de 1988; Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, de 1989; Lei Orgânica do TCE e o Regimento Interno do TCE. Estas normas legais definem sua constituição, competências e funcionamento.

A CF de 1988, contudo, é a norma matriz que rege os tribunais em todo território nacional. Todavia, não há uma uniformidade na instituição e funcionamento dos mesmos. A data e o ato de criação de cada um dos tribunais, já mencionados, revelam as diferentes formas com que foram instituídos. Alguns foram criados através das constituições estaduais (ou em emenda), outros, por lei ou até mesmo por decreto, como é o caso do TCE-RS. Outras características diferenciam os tribunais de contas, como as competências adicionais contidas nas normas específicas de cada corte, assim como o seu planejamento. Embora haja semelhanças, não há, portanto, uma uniformização no âmbito nacional.

A falta de padronização dos procedimentos dos tribunais de contas no Brasil fez com que alguns deles buscassem alternativas para qualificar as atividades por eles exercidas. Adotaram nos seus planejamentos o que denominam de boas práticas, submetendo suas atividades às normas de qualidade com certificação internacional. Este caminho também foi adotado pelo Tribunal do Rio Grande do Sul. Uma opção adotada para melhorar a qualificação das atividades de tribunais, segundo eles, foi a da gestão da qualidade total.

Qualidade total é uma ferramenta gerencial de gestão, que surgiu fortemente nos anos 1990, dentro das políticas de reestruturação produtiva e de globalização capitalistas, embora sua origem remontasse aos anos 1960<sup>70</sup>. Trazia no seu bojo características de atualização da organização dos processos de trabalho da teoria científica de Taylor. Tem um conceito amplo, contudo seus princípios apontam principalmente para a eficiência (resultados) e a satisfação do cliente. Para atingir tal feito, os programas de qualidade total propõem a utilização de um conjunto de técnicas e métodos de padronização de procedimentos no interior das organizações. Essa visão gerencial também passou a ser defendida por alguns administradores na gestão pública, buscando modelos de excelência no atendimento dos *clientes*. Exemplo disso foi à adoção do Programa da Qualidade e Participação na Administração Pública do MARE<sup>71</sup>, principal instrumento de aplicação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho Estado.

O TCE implantou o Sistema de Gestão pela Qualidade (SGQ) Total em 1997. Período em que instituiu o Conselho da Qualidade e elaborou o Manual de Padronização da Documentação do TCE e o Manual da Qualidade (MQ), o qual estabelece as diretrizes gerais do SGQ.

Em sua página institucional da internet, o TCE publiciza o seu planejamento e procedimentos de gestão identificando a certificação e o SGQ, a identidade organizacional, o Planejamento Estratégico do Tribunal (PET), assim como os indicadores institucionais e metas.

A primeira edição do planejamento estratégico foi realizada em 2002, abrangendo o período 2002-2005. Segundo este tribunal, o planejamento surgiu

---

<sup>70</sup> Armand Feigenbaum é considerado o pai da qualidade total com o best-seller “Controle total de qualidade (1968) e Kaoru Ishikawa, Japão, 1962 introduziu o conceito de círculos de qualidade e posteriormente criou o diagrama de Ishikawa – ferramentas utilizada nos processos de qualidade total.

<sup>71</sup> Ver Caderno 4 (MARE – reforma do estado).

como necessidade de integrar todos os seus segmentos na busca e no comprometimento com os resultados, com vistas a alcançar a qualidade de seus serviços. Neste período foi definida a identidade organizacional do tribunal (missão, visão e valores).

Segundo informações do TCE (2011) a síntese dos resultados obtidos para o quadriênio 2002-2005 foi:

- I. aperfeiçoamento do processo de comunicação externa com a criação da Ouvidoria, implantação da pesquisa de satisfação do cliente e criação da Agenda Cidadão;
- II. aperfeiçoamento do processo de comunicação interna com a criação do Mural Institucional, e retorno da publicação do Boletim Informativo do TCE;
- III. capacitação e aperfeiçoamento dos técnicos com a criação da Escola de Gestão e Controle Francisco Juruena e a apresentação do Manual Geral de Auditoria;
- IV. criação do Memorial TCE, como forma de aprimorar o processo de registro histórico da Casa;
- V. implementação da auditoria ambiental;
- VI. desenvolvimento e/ou aperfeiçoamento de Sistemas Corporativos, tais como: Sistema para Controle de Obras Públicas (Siscop), Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal (Siapes), Sistema de Acompanhamento da Gestão Fiscal (AGF) e Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC);
- VII. Desenvolvimento e/ou aperfeiçoamento de banco de dados, como: Base de Legislação Municipal (BLM) e Banco de Dados de Admissão (BDA);
- VIII. desenvolvimento e implantação do Sistema de Gestão da Qualidade e a Certificação ISO 9001:2000;
- IX. para a área de recursos humanos, criação e implantação do Perfil das Funções, das avaliações do clima organizacional, do desempenho do corpo funcional e da eficácia do treinamento.

No Planejamento Estratégico, em 2004, indicou o seu Sistema de Gestão para obtenção da certificação de qualidade da *British Standards Institution* (BSI)<sup>72</sup>, o qual foi obtido em 2005. No ano seguinte, o TCE conquistou o Troféu Bronze no Prêmio Qualidade RS (PQRS-2006). Recebeu recertificação até dezembro de 2013.

Mesmo considerando satisfatórios esses resultados, é destacada a importância das ações relacionadas com a *Visão de Futuro da instituição* estabelecida para 2002: “emitir parecer prévio e julgar *no exercício* as contas do exercício anterior até dezembro de 2005”. Esta visão “descreve o patamar de desenvolvimento e o nível de excelência que o tribunal deseja atingir e pelo qual deseja ser reconhecido, tendo em vista os propósitos estabelecidos em sua missão”.

Para atingir esse feito, em 2003 foram tomadas medidas (legais), tais como a criação das câmaras especiais para julgar o passivo histórico dos processos em andamento no tribunal, planos de ação para redução de estoque de processos e definição de medidores com metas para os serviços da instituição. Estas medidas resultaram na redução do estoque de processos de tomadas e de prestação de contas, razão pela qual foram levados à definição de uma nova *Visão de Futuro* da instituição, criando um novo *status* do TCE, a partir de 2005.

A identidade organizacional do TCE, atualmente definida no PET, segundo informações do TCE, é resultado da avaliação da conjuntura, que considera a análise ambiental externa, identificando ameaças e oportunidades, e a análise interna, enumerando pontos fortes e fracos. Esta identidade organizacional possibilitou o estabelecimento das diretrizes estratégicas que se desdobram nos indicadores e metas do tribunal. Sinteticamente essa identidade é expressa pela *Missão, Visão de Futuro, Política de Qualidade*<sup>73</sup>.

A Missão do TCE é:

Exercer o Controle Externo através da fiscalização e Acompanhamento da Gestão dos Recursos do Estado e dos Municípios do Rio Grande do Sul, em conformidade com os princípios que regem a Administração Pública, tendo em vista a plena satisfação da sociedade.

A Visão de Futuro: “Ser reconhecido pelos jurisdicionados, servidores e demais segmentos da sociedade como instituição paradigma, na área do controle”.

---

<sup>72</sup> Segundo a Norma ABNT ISO 9001:2000 e interpretações correspondentes que coloca o TCE-RS entre as melhores práticas de gestão do mundo.

<sup>73</sup> Site oficial do TCE-RS. Disponível em:

<[http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/qualidade/identidade\\_organizacional](http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/qualidade/identidade_organizacional)>. Acesso em: 21 jan. 2009.

A Política de Qualidade: “Assegurar o aperfeiçoamento contínuo do controle externo, com fidelidade aos nossos valores e princípios constitucionais”.

Essa identidade está assentada nos valores definidos pela instituição:

*Efetividade*: atuar orientando para resultados que assegurem o cumprimento da Missão e a excelência da imagem institucional.

*Profissionalismo*: atuar de forma técnica, competente, responsável, imparcial, coerente e objetiva, comprometido com a Missão institucional.

*Independência*: atuar com imparcialidade e autonomia, rejeitando a interferência de qualquer interesse que não o público.

*Transparência*: tornar públicas, em linguagem clara e acessível, na máxima extensão permitida pela lei, todas as decisões e os seus atos de gestão.

*Valorização das Pessoas*: criar um clima organizacional participativo e agradável, que propicie um alto desempenho pessoal e institucional e promova o incremento das relações entre o TCE e a sociedade em geral.

O PET também definiu os indicadores e metas para o período 2008-2010, apresentados no quadro 13, a seguir:

Quadro 13 – Indicadores institucionais e metas

INDICADORES	POSIÇÃO			
	2008	2009	2010	Metas 2010
1. Índice de satisfação de clientes.	92,0	72,2 (*)	(1)	89,0
2. Número de ações junto à sociedade	8	14	13	7
3. Índice de redução de estoques de processos.	1,2	1,0	1,4	0,9
4. Índice de processos de TCs apreciadas no prazo regimental	93,8 (*)	92,3	89,6	90,0
5. Índice de processos de PCs apreciadas no prazo regimental.	95,0	94,0	90,5	90,0
6. Índice de técnicos participantes de intercâmbios e de programas de parcerias.	29,6	34,6	34,6	12,0
7. Nº de eventos de intercâmbios e de programas de parcerias.	46,0	43	46	20
8. Índice de jurisdicionados participantes em eventos técnicos.	77,5	59,3 (*)	63,4 (*)	65,0
9. Índice de aderência à Norma ISO 9000.	83,5	88,8	74,8 (*)	84,0
10. Índice de pontos no PGQP <sup>74</sup> .	76,00	75,6 (*)	NA	NA
11. Índice de satisfação do usuário dos sistemas.	71,6	73,9	68,9 (*)	70,0
12. Número de projetos de inovação implementados.	4	4	2	2
13. Índice de satisfação dos servidores.(1)	68,4	69,0	69,7	69
14. Índice de aplicação de recursos orçamentários	98,8	98,5 (*)	99,13 (*)	100

Fonte:

<[http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/qualidade/identidade\\_organizacional](http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/qualidade/identidade_organizacional)>. Acesso em: 15 ago. 2011.

Notas:

(1) A nova pesquisa realizada teve o foco no interesse do Tribunal em saber o grau de conhecimento / confiança da população do RS com o TCERS e não mais a satisfação do cliente como até então era elaborada. Dessa forma, não é possível mensurar esse indicador;

(2) Posição no prazo regimental: 31/03 para PCs e 30/06 para TCs;

(3) Nova metodologia de cálculo resultou na correção da série

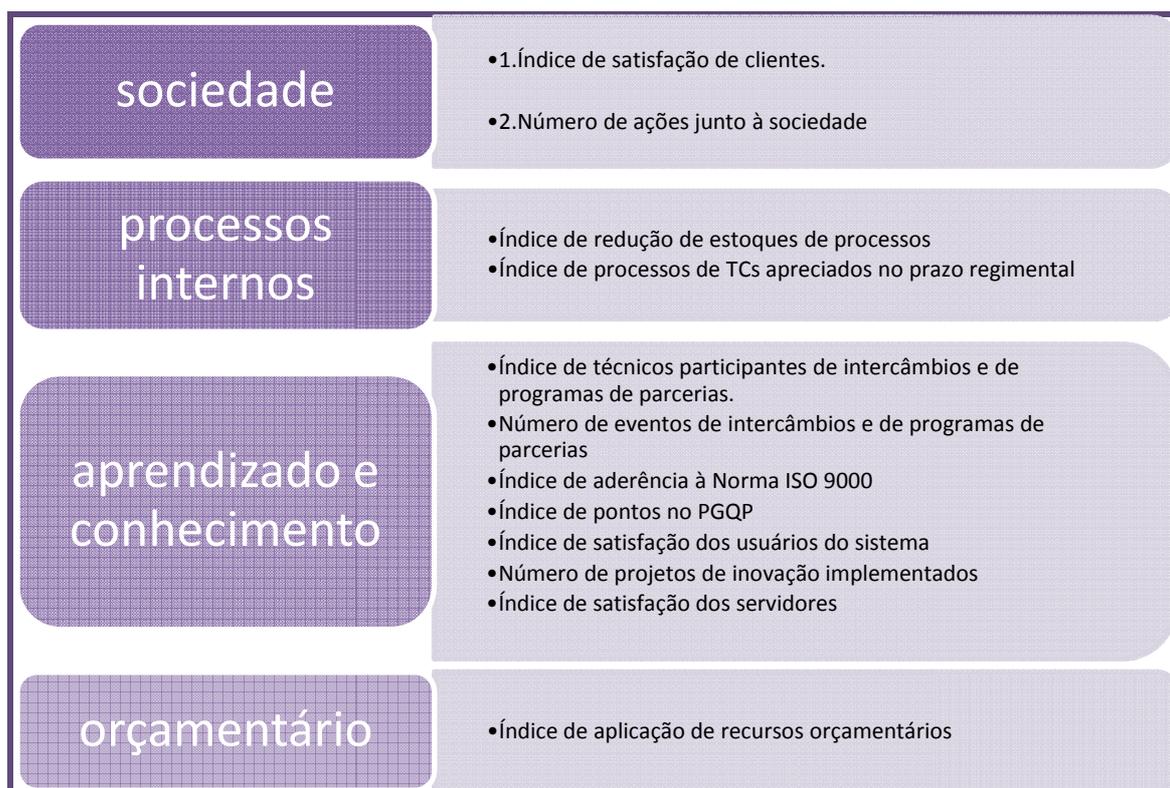
NA – Não Aplicável – Indicador excluído em Reunião R5 de 05-03-2010;

(\*) metas não atingidas.

Estes indicadores estão relacionados aos objetivos estratégicos estabelecidos pelo tribunal nas perspectivas de perspectivas da sociedade (clientes), processos internos, aprendizado e conhecimento e orçamentário. Na figura 5 são apresentadas as estratégias e respectivos indicadores.

<sup>74</sup> Programa Gaúcho da Qualidade e Produtividade.

Figura 5 – Objetivos estratégicos e indicadores



Fonte: adaptado do planejamento estratégico do TCE- 2009-2011.

Para cada objetivo estratégico são avaliadas metas estabelecidas considerando: 1) a satisfação da sociedade com a atuação do TCE e o número de ações de interações sociais do tribunal junto à sociedade/comunidade; 2) a relação entre processos apreciados e o total de processos autuados no exercício e o percentual apreciado no prazo regimental; 3) o número de técnicos participantes e o número de intercâmbios e programas de parcerias no exercício, o percentual de aderência à Norma ISO 9000 e aos critérios do PGQP, percentual de satisfação dos usuários dos sistemas do TCE, o número de projetos de inovação implementados e o percentual de satisfação dos servidores do tribunal; e, 4) a relação entre a execução orçamentária e o orçamento do TCE.

Com esta busca por padrões de produtividade, qualidade e melhor eficiência, característicos dos programas de qualidade total, o TCE revela fortemente a sua preferência pela competitividade como meio de obter melhores resultados: fazer mais e melhor em menos tempo e obter resultados mais imediatos. Está explícito nos cinco objetivos globais do Sistema de Gestão pela Qualidade total do TCE:

- introdução da cultura de responsabilidade pelos resultados;

- otimização dos prazos de tramitação dos processos;
- aumento da eficiência dos procedimentos;
- redução das perdas/desperdícios; e
- adesão à filosofia da qualidade total.

Embora não haja um direcionamento à competitividade por resultados de mercado (financeiros, especialmente) nos demais aspectos há uma convergência do SGQ deste tribunal com os programas empresariais. Ressalto, por exemplo, que dentre os valores apontados encontramos 1) o de “valorização das pessoas” que aponta para “criar um clima organizacional participativo e agradável [...] e [que] promova o incremento das relações entre o TCE e a sociedade em geral”; 2) o de “independência”, que aponta para “atuar com imparcialidade e autonomia, rejeitando a interferência de qualquer interesse que não o público”.

Analisando esses dois aspectos, percebo uma dificuldade de tornar isso um fato real. Primeiro, o próprio conceito e princípios da qualidade total já estabelecem métodos e técnicas de padronização de procedimentos que deverão ser seguidos para atingir seus objetivos e estabelecem também que a participação ocorre a partir de um direcionamento de uma hierarquia superior o que, avalio, dificultaria uma real participação no interior da instituição. Segundo, a composição do tribunal, isto é, a escolha de seus conselheiros, tem sido alvo de discussões tensas, tendo em vista que as indicações (pelo executivo e legislativo) têm sido predominantemente (ou até totalmente) político-partidárias. Não há como conceber, em minha opinião, que essa escolha de fato assegure a independência na atuação de seus membros ou se configure como plenamente verdadeira.

Contudo, por tratar-se de instituição pública que não visa o lucro, o TCE aponta nos conceitos do seu PET aspectos de eficiência no sentido de cumprimentos das normas e de transparência. Mesmo no aspecto da transparência, observo que é muito recente o acesso às informações acerca da gestão e dos procedimentos do TCE para a sociedade de modo geral. Pois o TCE-RS sempre foi uma instituição *fechada* e de difícil acesso (ainda é assim, embora tenha avançado um pouco) no que diz respeito a divulgar suas concepções e procedimentos ao público em geral, inclusive aos pesquisadores.

Recentemente a presidência do TCE foi entregue a um servidor de carreira, que inicia um processo de abertura institucional voltada para a sociedade. De minha

parte fica uma expectativa de avanços futuros no que diz respeito à transparência na atuação desse órgão, o que, afirmo, ainda é prematuro avaliar.

#### 4.5.2 A estrutura e a organização do TCE

O TCE está organizado por um conjunto de estruturas que asseguram o seu funcionamento. Suas atividades, jurisdicional e administrativa, são ininterruptas. Recebe o tratamento de *Egrégio*; seus membros têm o título de *Conselheiro* e o tratamento de *Excelência*. É composto por sete conselheiros nomeados na forma da Constituição do Estado. A jurisdição desse tribunal abrange:

[...] todos os responsáveis, pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos pelos quais respondam o Estado ou qualquer dos Municípios que o compõem, ou que assumam obrigações em nome do Estado ou de Município. (art. 5º, Resolução 544/2000).

A estrutura completa do TCE compreende:

- Tribunal Pleno
- as Câmaras;
- as Câmaras Especiais e as Câmaras Especiais Reunidas;
- os Conselheiros;
- a Presidência;
- a Vice-Presidência;
- a Corregedoria-Geral;
- a Auditoria e os Auditores Substitutos de Conselheiros;
- o Corpo Técnico e os Serviços Auxiliares;
- o Juízo Singular.

O *Tribunal Pleno* (TP) é o responsável pela fiscalização da gestão dos recursos públicos. É constituído pela totalidade de seus conselheiros. É subdividido em câmaras: a primeira e segunda Câmaras; primeira e segunda Câmaras especiais e Câmaras especiais Reunidas, para analisar os processos de prestação de contas e auditorias. As sessões do Tribunal Pleno serão dirigidas pelo Presidente (ou substituto legal).

São membros do TP os conselheiros (7) e auditores substitutos dos conselheiros, sendo esses últimos, nomeados após aprovação em concurso público de provas e títulos, na forma da Lei Orgânica do Tribunal.

Um terço dos conselheiros é indicado pelo Executivo estadual e dois terços pela Assembleia Legislativa. Assim como os ministros do TCU, os conselheiros do TCE gozam das prerrogativas dos desembargadores da Justiça, do mesmo modo que os auditores substitutos de conselheiro quando atuam como tal. Além disso, compete ao Legislativo estadual a responsabilidade de aprovar previamente, após arguição pública, a escolha dos conselheiros (2) indicados pelo governador do estado. Os conselheiros (e os auditores substitutos) poderão funcionar como Juízo Singular, em matérias definidas no regimento. Junto ao TP funciona o Ministério Público de Contas (MPC), regido por norma específica, como já mencionei.

São requisitos para ser indicado conselheiro do TCE (CF, 1988, art. 73):

- I. mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade;
- II. idoneidade moral e reputação ilibada;
- III. notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;
- IV. mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.

O Tribunal Pleno funciona com no mínimo cinco dos seus conselheiros para o exercício de suas competências. Além das câmaras já constituídas, o tribunal poderá criar novas câmaras que devem funcionar em regime de exceção com a maioria dos seus membros.

O TP é a instância responsável pelo controle externo no TCE, aprecia todos os processos de tomada de conta dos administradores públicos, como será visto no próximo item.

Além das competências relativas ao controle propriamente dito, tem competências relativas ao funcionamento do órgão. Uma das atribuições do TP é a escolha do presidente, vice-presidente, presidente das câmaras e corregedor-geral, que compõem a administração superior do TCE, com mandato de dois anos; trata da perda de cargo e penalidades dos conselheiros e auditores substitutos; elabora o

regimento interno e tratar da organização do corpo técnico e dos serviços auxiliares<sup>75</sup>.

É também responsável por:

- escolher os Conselheiros que integrarão as Câmaras;
- decidir sobre a perda do cargo de Conselheiro e de Auditor Substituto de Conselheiro, bem como a aplicação de qualquer penalidade administrativo-disciplinar aos seus membros e Auditores Substitutos de Conselheiro, observado o devido processo legal;
- elaborar e alterar o Regimento Interno;
- decidir sobre a organização do Corpo Técnico e dos Serviços Auxiliares;
- propor à Assembleia Legislativa a criação e a extinção de cargos e funções e a fixação da respectiva remuneração, bem como a alteração da organização do Tribunal de Contas;

As *Câmaras* são compostas por três membros conselheiros, dentre os quais um é escolhido para presidi-la. Eventualmente poderá ser presidida por um auditor substituto de conselheiro. Fazem a apreciação dos atos dos administradores públicos dentro das competências do TCE.

O *Presidente*<sup>76</sup> exerce a representação externa do Tribunal de Contas, sendo responsável por presidir o TP, administrar o órgão e seu corpo técnico e os serviços auxiliares. Tem mandato de dois anos. As atribuições do presidente são de ordem técnica e administrativa, dentre elas destaco:

- fazer cumprir as deliberações do TP;
- convocar as sessões;
- propor ao Pleno os nomes de conselheiros para integrar as Câmaras;
- propor emendas ao Regimento Interno;
- submeter ao Pleno as matérias de sua competência;
- proferir voto de desempate;
- convocar Auditores Substitutos de Conselheiros;
- autorizar despesas nos casos e limites estabelecidos em lei, podendo delegar essas atribuições;

---

<sup>75</sup> Art. 7 da resolução 544/2000 – Regimento Interno.

<sup>76</sup> O Vice-Presidente do TCE compete substituir o Presidente nos casos previstos em lei, e responder por atribuições delegadas pelo presidente, assim como presidir o Conselho de Informática.

- prestar, nos termos constitucionais, informações que forem solicitadas ao Tribunal de Contas por autoridades públicas;
- determinar a realização de inspeções especiais;
- encaminhar à Assembleia Legislativa, trimestral e anualmente, relatório das atividades do Tribunal;
- comunicar à Câmara Municipal a falta de prestação de contas do Prefeito em tempo hábil.

A Corregedoria-Geral do Tribunal de Contas é cargo privativo de conselheiro efetivo cuja função é a de fiscalização e disciplina dos serviços técnicos e administrativos do Tribunal. “O Corregedor-Geral possui a incumbência de correição permanente dos serviços técnicos e administrativos do Tribunal, zelando pelo bom funcionamento da jurisdição de contas e demais atribuições que lhe forem cometidas por lei e em ato normativo” (art. 23 do Regimento Interno do TCE-RS).

Os *auditores substitutos de conselheiro* substituem os conselheiros nos casos previstos em lei, mediante rodízio. Devem estar presentes na sessões do TP e em número de dois, nas Câmaras.

O *Corpo Técnico* e os *Serviços Auxiliares*, constituído por servidores de carreira com ingresso por concurso público, são nomeados pelo Presidente do TCE que possui, ainda, um quadro de cargos em comissão.

A estrutura TCE é considerada enxuta, pela própria instituição, tanto na parte física quanto de recursos humanos e orçamentários. Contudo, a existência de cargos em comissão é bem significativa na estrutura do tribunal, sendo que mais da metade atuam como assessor parlamentar (1), assessor de gabinetes de conselheiros (46), assessor de gabinete da presidência (8) e assessor de gabinete de procuradores (6). O quadro de pessoal pode ser observado na tabela 1.

Tabela 1 – Servidores ativos e inativos TCE-RS

	Ativo	Inativo
Servidores efetivos	725	420
Servidores magistrados	9	30
Cargo em comissão	105	15
Ministério Público de contas	4	5
Total	843	470
Total geral	1313	

Fonte: TCE-RS (2011)

Cabe destacar que nos últimos cinco anos (desde 2006) houve ingresso de 47 servidores de cargos em comissão (44,8% dos cargos atuais) enquanto o ingresso por concursos foi de 129 servidores (17,8% dos cargos atuais).

A Sede do TCE se localiza no centro histórico da capital gaúcha (prédio principal e o anexo). Possui também serviços administrativos regionais que englobam os municípios de cada localidade:

Quadro 14 – Quantidade de jurisdicionados por regional do TCE-RS

Sede regional	Municípios	Câmaras de vereadores
SRCS – Caxias do Sul	58	58
SRWF – Frederico Westphalen	53	53
SRPL – Pelotas	31	31
SRSC – Santa Cruz do Sul	56	56
SRSM – Santa Maria	46	46
SRSL – Santana do Livramento	20	20
SRSA – Santo Ângelo	57	57
SREC – Erechim	49	49
SRPF – Passo Fundo	67	67

Fonte: Adaptado de *Detalhamento administrativo dos serviços regionais*<sup>77</sup>.

#### 4.5.3 As competências do TCE e do MPC na fiscalização do executivo municipal

As competências do TCE definidas nas constituições federal e estadual, na sua lei orgânica e, no Regimento Interno são as seguintes:

- I - emitir parecer prévio sobre as contas que os Prefeitos Municipais devem prestar anualmente;
- II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

<sup>77</sup> Disponível em:

<[http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/localizacao/PORTAL\\_REGIONAIS.pdf](http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/localizacao/PORTAL_REGIONAIS.pdf)>. Acesso em: 21 ago. 2011.

IV - realizar, por iniciativa própria, das assembleias legislativas, das câmaras municipais de comissão técnica ou de Inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - prestar as informações solicitadas pelo legislativo, ou por qualquer das respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VI - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

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

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão ao legislativo;

VIII - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

IX - encaminhar ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

X - avaliar os valores estabelecidos nos contratos de locação de prédios e de serviços firmados entre quaisquer das entidades referidas no artigo anterior e fundações privadas de caráter previdenciário e assistencial de servidores encaminhados ao Tribunal de Contas.

XI - avaliar a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades por ele fiscalizados.

XII - encaminhar à Assembleia Legislativa, anualmente, relatório da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação de recursos públicos, bem como dos respectivos quadros demonstrativos de pessoal.

Sinteticamente, constitui-se competência *emitir parecer prévio* das contas apresentadas anualmente pelos os prefeitos municipais, realizar inspeções e auditorias, *julgar as contas* dos demais administradores públicos, apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, *representar ao Executivo e Legislativo municipal*, sobre irregularidades ou abusos apurados no exercício de suas atividades fiscalizadoras.

Cabe ainda ao tribunal de contas sempre que houver fundamentos ou indícios de ilícito penal *determinar o encaminhamento de processos* ao Procurador-Geral de Justiça; aplicar multas e ressarcimentos ao erário, em caso de irregularidades ou ilegalidades; *acompanhar evolução patrimonial* dos administradores públicos; e, *estabelecer prazos* para cumprimento das decisões.

Existem duas concepções acerca da natureza jurídica das decisões dos tribunais de contas. Uma que considera a *natureza jurisdicional* e outra que considera que as decisões *são manifestações administrativas*, podendo ser revistas pelo poder judiciário. Contudo, por ter jurisdição própria e privativa, previstas na constituição, são de fato reconhecidos como órgãos de natureza jurisdicional,

prevalecendo seu parecer prévio, cabendo, no entanto, ampla defesa e possibilidade de reavaliação pelo judiciário em determinadas situações. Cabe ressaltar que o TCE não realiza julgamentos dos chefes do executivo e sim emite parecer prévio, como será visto adiante, nas suas competências. No entanto, este parecer prévio somente poderá ser alterado pelo legislativo com maioria simples, no caso do Governador, e dois terços dos votos, no caso dos prefeitos.

Para o TCE além das competências já mencionadas, recaem também competências de orientação acerca dos procedimentos e documentos dos processos de prestação e tomada de contas, bem como tomada de contas especial<sup>78</sup> a ser adotada. Recebe denúncias de todo cidadão ou representação no que tange ao uso indevido dos recursos públicos e responde a consultas de matérias de sua competência formuladas pelas autoridades competentes, conforme será visto neste item.

No próximo capítulo desenvolvo o funcionamento e os procedimentos do TCE e do MPC para emitir o parecer prévio das contas dos prefeitos.

---

<sup>78</sup> Esta ocorre a pedido do MPC quando verificadas irregularidades na gestão.

## 5 ACCOUNTABILITY HORIZONTAL: A ATUAÇÃO DO TCE-RS NA EFETIVAÇÃO DO CONTROLE DOS GASTOS EM EDUCAÇÃO

A primeira verdade dos governos livres é que a responsabilidade deve estender-se igualmente por todos os graus da hierarquia governamental. Todo aquele que, revestido de autoridade, exerce mediata ou imediatamente qualquer função pública, desde o agente de polícia até os mais altos funcionários do Estado, não pode evitar a responsabilidade de seus atos perante os tribunais ou perante a nação. (Rui Barbosa, 1865).

Neste capítulo descrevo e analiso o processo de prestações de contas dos prefeitos municipais, destacando os procedimentos, o entendimento e interpretações do TCE relativo ao arcabouço de normas que prescrevem e sustentam a fiscalização exercida por este órgão. Inclui o fluxo do rito processual, os critérios utilizados no exame das contas com vistas à emissão do parecer prévio e os apontamentos relativos à educação das contas não aprovadas no período analisado.

### 5.1 Os procedimentos e o funcionamento do TCE-RS

A fiscalização da administração municipal envolve, em dois processos distintos, uma relação entre três atores: o Executivo, o tribunal de contas e o Legislativo. No primeiro processo, após examinar as contas do executivo, o tribunal *emite o parecer prévio* sobre as mesmas e, no segundo processo, o Legislativo *julga* essas contas considerando o parecer prévio.

O parecer é denominado *prévio* justamente porque antecede o julgamento que será realizado pelo Legislativo. É a palavra final do tribunal no exercício do controle externo sobre as contas do Executivo. O parecer é de natureza opinativa (não é decisivo), sua importância e relevância são indiscutíveis, pois dele depende o julgamento das contas pelo poder Legislativo (este sim, decisivo), isto é, o julgamento somente pode existir após a emissão do parecer prévio. Para que o Legislativo reverta o parecer prévio do tribunal de contas é necessária maioria qualificada dos votos dos vereadores (mínimo de 2/3) e, ainda, com justificativas bem fundamentadas. Por outro lado, a emissão de parecer desfavorável não enseja a inelegibilidade, uma das sanções aplicadas às contas com parecer prévio

desfavorável, pois é preciso que este seja julgado pelo legislativo<sup>79</sup>. É uma análise técnica a do tribunal de contas, que serve de pré-requisito para um julgamento político pelo Legislativo. Por isso diz-se que o controle político é exercido pelo Legislativo enquanto o controle técnico é exercido pelo tribunal de contas.

A afinação entre esses dois processos da fiscalização da gestão pública deve ser realizada de forma transparente e imparcial (sem interferências político-partidárias), o que nem sempre ocorre. Estes processos se configuram como elemento importante no sistema de freios e contrapesos necessários entre os poderes. São processos frágeis, pois os modelos de governo construídos através de coalizões que buscam garantir a aprovação de projetos do Executivo, no qual se situa o caso brasileiro, podem trazer prejuízos ao controle mútuo entre os poderes.

Atualmente são 1.244 instituições da administração direta e indireta sob a jurisdição do TCE-RS.

Quadro 15 – Universo de atuação do TCE-RS

	Esfera municipal	Esfera estadual
Administração direta	992	42
Autarquia	55	9
Consórcio administrativo	41	0
Empresa pública	4	0
Governo do estado	0	1
Fundação	38	21
Sociedade anônima	16	18
Sociedade de economia mista	1	0
Associação	0	2
Sociedade limitada	3	1
Total por esfera	1.150	94
Total geral		1.244

Fonte: Adaptado do site do TCE-RS<sup>80</sup>.

A fiscalização do TCE ocorre segundo a característica do jurisdicionado. Os principais processos de controle externo estão na figura 6:

<sup>79</sup> Na tomada de contas do Legislativo, porém, basta a decisão contrária à aprovação das contas deste poder pelo TCE para que haja a inelegibilidade do presidente da câmara envolvido nas irregularidades.

<sup>80</sup> Disponível em <<http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/areadeatuacao>>. Acesso em: 21 ago. 2011.

Figura 6 – Perfil do jurisdicionado e o processo de controle



Fonte: Resolução 544//2000 (RITCE).

Os chefes de executivo (prefeitos e governador) prestam contas de cada um dos exercícios da gestão para o qual foram eleitos. As contas são auditadas (com inspeções *in loco*), gerando um relatório final com a emissão do parecer prévio que poderá ser favorável ou desfavorável às contas, o qual, posteriormente, será levado ao julgamento do Legislativo.

Para os demais administradores públicos é feita a tomada de contas. Depois de auditadas, resultam num relatório e podem ser consideradas contas *regulares* ou *contas irregulares*, sendo que na primeira situação poderá conter baixa de responsabilidade com ressalvas, isto é, as falhas apontadas não se configuram em prejuízo de gestão e, por isso, é dada baixa da responsabilidade, contudo, são feitas recomendações para que não haja reincidências.

Conforme consta no RITCE, por um critério de hierarquia constitucional cabe ao Tribunal Pleno examinar as contas do governador, enquanto a instância do TCE

com competência para examinar as contas dos executivos municipais é formada pelas Câmaras<sup>81</sup> (1ª e 2ª) do TCE.

Em relação ao executivo municipal, além desta atribuição, compete também às Câmaras<sup>82</sup>, apreciar, para fins de registro, os atos de admissões, inativações e pensões; emitir parecer sobre as contas da gestão fiscal e julgamento de recursos. Toda apreciação que envolve determinado município irá compor o relatório final que sustentará o parecer prévio proferido pelo conselheiro relator.

É comum no Brasil cada tribunal estabelecer o formato de sua atuação no que diz respeito aos procedimentos para o processo de prestação de contas. Contudo, é reconhecida pelos técnicos dos tribunais brasileiros a necessidade de uniformização desses procedimentos, pois a existência de padrões no âmbito nacional é uma condição importante para melhorar a atuação dessas equipes técnicas no que diz respeito à interpretação dos dados e informações, servindo de parâmetros para que avaliações mais consistentes e criteriosas contribuam na melhoria dos mecanismos de controle externo repercutindo, desse modo, na promoção da *accountability* e na qualidade democrática dos governos.

De todo modo, me parece claro que a margem de entendimento diferenciado por parte dos tribunais é bem estreita, tendo em vista que as normas existentes definem os principais procedimentos da contabilidade pública e precisam ser seguidas. Os tribunais examinam contas com base nas normas e, evidentemente, as interpretações dessas normas nem sempre são as mesmas, o que faz com que muitas vezes atos iguais praticados pelos gestores sejam interpretados de modo diferente nos diversos tribunais brasileiros, entretanto, na essência, os entendimentos são comuns, especialmente em se tratando da educação, em que as rotinas de aplicação dos recursos têm uma definição razoavelmente clara e a consolidação das políticas já se constituem num legado que permite certo grau de padronização, o que, talvez, em outras áreas, não se constitua do mesmo modo.

Contudo, o diferencial para examinar as contas que identifiquei se relaciona aos procedimentos utilizados por esse órgão, seja por meio de visitas *in loco* com

---

<sup>81</sup> Nos casos em que as Câmaras avaliem ser de relevância ou complexa a matéria (dos municípios), essas podem declinar de sua competência para o TP.

<sup>82</sup> Os Conselheiros e os Auditores Substitutos de Conselheiro, funcionando como juízo singular, poderão decidir os processos de que tratam os incisos I, XII e III, desde que a decisão não seja pela negativa do registro e que não haja discrepância entre a conclusão do técnico e do MPC.

objetivos bem planejados, seja através dos documentos enviados ou pelos sistemas informatizados de transferência de dados. Outro fator importante são os encontros para orientar os gestores públicos. Este é o perfil do TCE, que possui uma diversidade de sistemas e realização de auditorias com inspeção *in loco*, inclusive em temáticas específicas, como será visto adiante.

Os procedimentos adotados pelos tribunais brasileiros para realizar as auditorias também consideram os princípios fundamentais incluídos nas orientações da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai)<sup>83</sup>, da qual o Brasil é membro, através do TCU. A Intosai periodicamente atualiza as orientações para os tribunais membros, os quais, por sua vez, reproduzem manuais e normas próprias, levando em conta tais orientações. Recentemente foi publicado o livro denominado *Normas de Auditoria Governamental – NAGs*<sup>84</sup> com o objetivo de aprimorar as práticas auditoriais dos tribunais de contas brasileiros. Esta obra leva em conta, além da carta constitucional brasileira, as orientações da Intosai. A obra resultou de estudos realizados pelos tribunais de contas brasileiros desde 2006 e contou posteriormente com a coordenação do Instituto Rui Barbosa (IRB)<sup>85</sup> para sua conclusão.

Embora não tenha sido adotada oficialmente por todos os tribunais de contas brasileiros (em dezembro de 2011 apenas três haviam adotado), já consta no site do TCE-RS, no rol de manuais do portal. Contudo, é o regimento interno do TCE (RITCE) que define, com base nas normas vigentes sobre a fiscalização da administração pública, o funcionamento e os procedimentos para exercer o controle externo. O tribunal edita seus próprios manuais de orientações para os administradores públicos e para os servidores que executarão as auditorias. Nas

---

<sup>83</sup> A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai, em inglês) foi fundada em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil. A organização contava, em agosto de 2008, com 188 membros. A “Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria”, adotada no Congresso Internacional de 1977, na Magna Carta da auditoria governamental, fornece as bases filosóficas e conceituais dos trabalhos desenvolvidos pela Intosai. (Fonte: TCU).

<sup>84</sup> Lançada em 2011, as NAGs definem os princípios básicos que devem reger as atividades de auditoria governamental dos TC brasileiros, fornecendo subsídios que permitam determinar os procedimentos e as práticas a serem utilizados no planejamento, na execução das auditorias, na elaboração dos relatórios, sendo aplicáveis tanto às auditorias de regularidade, incluindo as auditorias contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e de cumprimento legal das contas públicas, quanto às de natureza operacional, em todos os seus enfoques, ou seja, economicidade, eficácia, eficiência, efetividade e equidade e relação ao meio ambiente.

<sup>85</sup> Com apoio Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros (Promoex)/ Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e Banco Mundial (BID).

situações em que o RITCE é omissivo, os auditores recorrem ao Código de Processo Civil (CPC) para a análise das contas e fundamentação do parecer prévio.

O TCE também proporciona encontros de formação para os gestores e os servidores municipais responsáveis pelo envio de informações. A realização de encontros para orientar os gestores públicos sobre as finanças públicas e como realizar as prestações e tomada de contas ocorre em cada exercício. Contudo, não há uma regularidade ou agenda oficial de todos os encontros. Destacam-se de forma regular os encontros regionais de controle e orientação (Erco). De acordo com informação fornecida por auditor do TCE, em entrevista realizada para a elaboração dessa tese *“os mesmos se destinam aos municípios auditados de cada regional e têm duração de um dia em cada Regional”*. Está na 10ª edição. Outra formação a destacar é a de final de mandato, com objetivo de orientar os procedimentos/cuidados no fechamento de contas do referido mandato. Além disso, o TCE produz manual de orientação para final e início de mandato, de admissão e de orientação sobre o Fundeb.

## **5.2 O rito processual para emissão do parecer prévio**

O processo de exame das contas realizado pelo TCE é de natureza administrativa, obedece aos princípios constitucionais e assegura ampla defesa ao gestor. O auditor público externo do TCE/RS, Hülsendeger (2008), sintetiza o significado do processo de apreciação das contas dos prefeitos municipais e demais administradores públicos:

[...] são processos administrativos por meio dos quais o TCE exerce o múnus público de fiscal das contas da Administração Pública, nos quais não há lide, por não haver pretensões resistidas, mas atividade de fiscalização, a qual decorre do próprio mandamento constitucional que investe o Tribunal de Contas do poder-dever de exigir que os Administradores prestem contas de sua gestão. (p. 52).

O rito processual para exame das contas é composto de inúmeros procedimentos que ocorrem simultaneamente ao longo e no encerramento do exercício e fornecem elementos que compõem o relatório para a emissão do parecer prévio. Ou seja, as atividades do TCE na execução do controle externo são de vigilância permanente dos atos dos administradores públicos, seja através de inspeções e auditorias regulares ou especiais, seja pelos canais de denúncias. É um

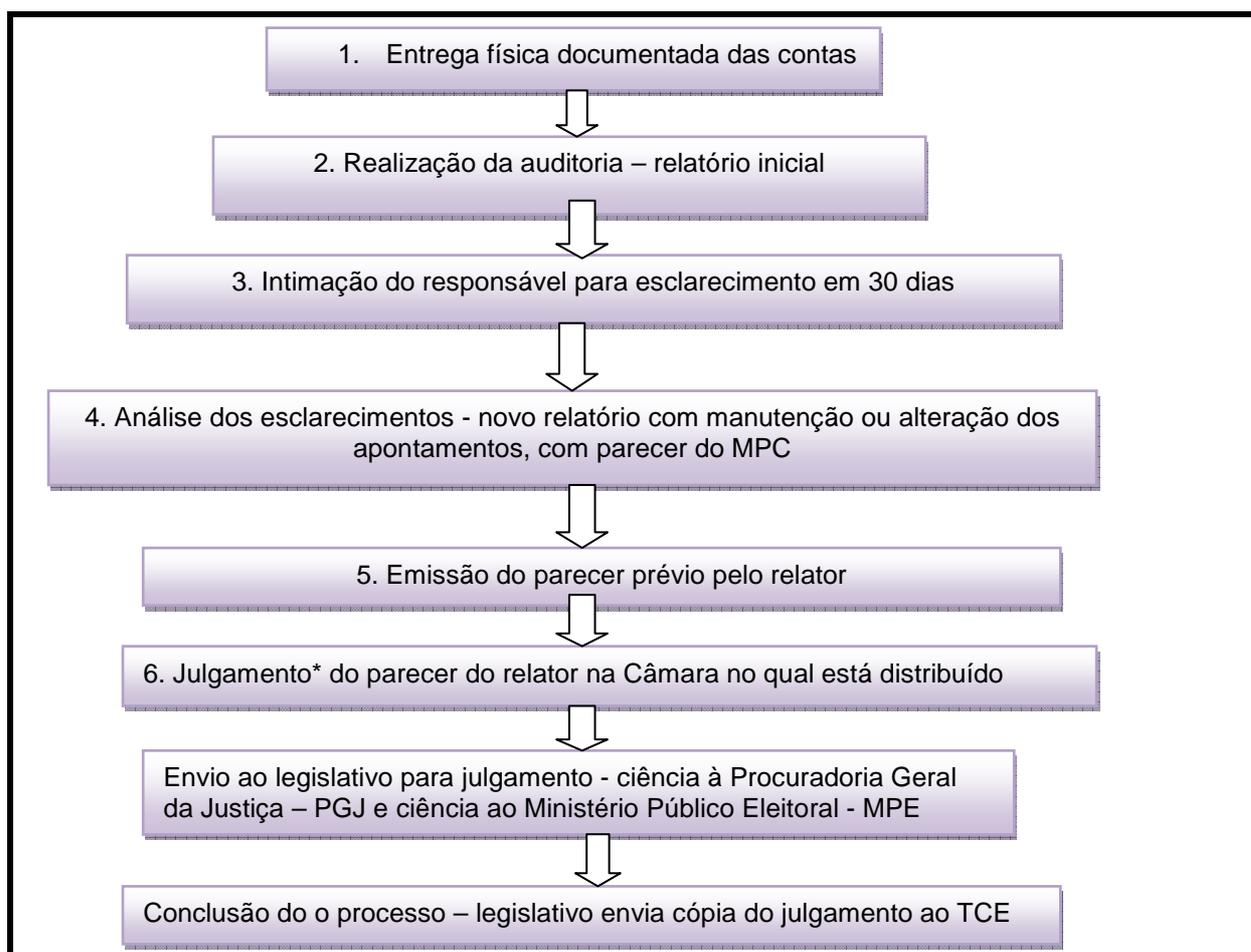
processo contínuo e ininterrupto que pode contribuir com a *accountability* na gestão pública.

Cada processo de contas é de responsabilidade de um relator escolhido entre os conselheiros das Câmaras (exceto o presidente). De acordo com o regimento interno do tribunal, o relator é o responsável por:

- ordenar o andamento do processo proferindo decisões interlocutórias;
- determinar diligências para a complementação da instrução;
- determinar a intimação do responsável para apresentar defesa e esclarecimentos numa única oportunidade;
- determinar a inclusão do processo em pauta de julgamento;
- relatar o processo em 60 dias e apresentar o voto por escrito à Câmara que integrar;
- determinar a cientificação do responsável acerca do conteúdo do relatório de auditoria;
- determinar o arquivamento do processo quanto cientificado do cumprimento da decisão;
- intimar o responsável quando este não entregar os documentos necessários a apreciação das contas;
- intimar o responsável quando esta não entregar os documentos necessários à verificação da gestão fiscal;
- alertar ao titular do executivo das ocorrências previstas na Lei 101 de 2000;
- intimar o responsável para apresentar defesa em processo de infração administrativa da gestão fiscal;
- determinar, em caráter de urgência, as medidas acautelatórias ao erário.

O rito processual das contas do executivo está representado sinteticamente na figura 7, a seguir.

Figura 7 – Fluxograma do rito processual do TCE para o executivo municipal



Fonte: RITCE, elaboração própria.

\*Julgamento administrativo ou técnico.

Após serem protocolados, os processos são distribuídos segundo sua tipificação e natureza ao conselheiro relator, respeitando alternatividade e sorteio. Toda a documentação relativa ao processo que posteriormente venha a ser encaminhada é juntada no mesmo processo. Um cuidado importante definido nas normas do TCE é a de não distribuir ao mesmo conselheiro processo de exercícios sucessivos do mesmo administrador.

A instrução dos processos de prestação de contas é realizada pelos auditores públicos externos, cuja principal atribuição é analisar as provas que compõem a prestação de contas composta exclusivamente por documentos (fotos e reprografia são consideradas documentos). Neste processo não são admitidas provas testemunhais, a menos que estejam transformadas em documentos. Os documentos são classificados em documentos contábeis, documentos públicos e documentos privados. Além desses, constitui-se prova o relatório do sistema de controle interno.

Os documentos contábeis são aqueles que demonstram todas as operações contábeis do órgão ou instituição. São considerados documentos públicos todos aqueles produzidos pela administração pública, emitidos em papel com timbre do órgão emissor e assinatura por servidor habilitado para tal. O documento privado é aquele produzido por qualquer pessoa para cientificar fato, expressar uma vontade ou reconhecer direito. Os documentos precisam resguardar a coerência com os fatos em apreciação e não conter rasuras.

#### *5.2.1 Os documentos da prestação de contas*

As contas do chefe do executivo municipal são entregues ao tribunal até o dia 31 de março do ano subsequente ao exercício que será apreciado. Segundo o art. 113 do RITCE, deverão conter obrigatoriamente as documentações relativas à:

- a) gestão econômico-financeira e patrimonial;
- b) gestão dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino;
- c) gestão dos recursos vinculados às ações e serviços públicos de saúde.

Quadro 16 – Documentos necessários ao exame das contas do executivo municipal

I – Relativamente à gestão econômico-financeira e patrimonial	<p>a) <i>relatório circunstanciado do Prefeito sobre a sua gestão, quanto às metas atingidas</i>, conforme consta na LOA, LDO e PPA, bem como <i>informações físico-financeiras</i> sobre recursos aplicados na MDE, no Fundeb e em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS).</p> <p>b) <i>relatório ou parecer do responsável pelo sistema de controle interno</i></p> <p>c) declaração firmada pelo contador, ratificada pelo Prefeito, informando a realização de conciliações bancárias e seus respectivos resultados;</p> <p>d) balanço geral do exercício anterior compreendendo os balanços orçamentários, financeiro e patrimonial, e a demonstração das variações patrimoniais;</p> <p>e) Leis e Decretos de abertura de créditos adicionais e de operações de crédito, inclusive antecipações de receitas orçamentárias (ARO), com respectivo mapa de créditos;</p> <p>f) Plano Plurianual (PPA);</p> <p>g) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);</p> <p>h) Lei Orçamentária Anual (LOA);</p> <p>i) declaração firmada pelo Prefeito de que os agentes públicos que desempenham atividades no Poder Executivo estão em dia com a apresentação das declarações de bens e rendas, nos termos da Resolução nº 833/2008.</p>
II – Relativamente à gestão dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino	<p>a) <i>relatório e parecer do Conselho de Acompanhamento e Controle Social Fundeb</i>, acerca da alocação e da aplicação dos recursos vinculados a esse Fundo.</p> <p>b) <i>relatório e parecer do responsável pelo sistema de controle interno</i> relativamente à gestão dos recursos vinculados à MDE.</p>
III – Relativamente à gestão dos recursos vinculados às ações e serviços públicos de saúde:	<p>a) <i>relatório e parecer do Conselho de Saúde</i> de que trata o art. 77, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;</p> <p>b) <i>relatório e parecer do responsável pelo Sistema de Controle Interno</i> relativamente à gestão dos recursos vinculados às ações e serviços públicos de saúde.</p>

Fonte: Resolução 544//2000 (RITCE).

Essa especificidade de documentos relativos à educação é exigência das normas vigentes, especialmente do art. 212 da CF que versa sobre a vinculação de recursos de impostos para a MDE e das normas que regulamentam o Fundeb. Como já foi dito no capítulo 3, uma das ilicitudes verificadas nas contas diz respeito ao conselho do Fundeb. Isto, somado aos problemas com o sistema de controle interno, também constatado nas auditorias, constitui as principais falhas e irregularidades verificadas no exame das contas pelo tribunal. Se esses sistemas internos de controle não funcionam, resta ao TCE identificar as inconformidades nas inspeções que realiza, o que fragiliza o controle externo, pois o bom funcionamento do controle interno se constitui prova importante no exame das contas, conforme previsto na legislação.

O TCE deve comunicar a câmara de vereadores quando o envio de todos os documentos não ocorrer nos prazos estabelecidos, além de tomar outras providências e aplicar sanções de sua competência.

Além da documentação já mencionada, o processo das contas é complementado pelos sistemas informatizados de coleta e extração de dados desenvolvidos pelo tribunal nos últimos anos.

O TCE investe intensamente na informatização de dados e de informações dos entes públicos e, segundo este tribunal, desde os primeiros sistemas criados os mesmos têm se revelado importantes no sentido de reduzir o número de horas dedicado ao exame das contas pelos técnicos do TCE, assim como do tempo dispensado pelos entes para prestarem as informações. Implicou também na redução do número de diligências efetuadas e no tempo de tramitação dos processos desde o ato de inicial até a decisão final, de acordo com as avaliações do próprio tribunal.

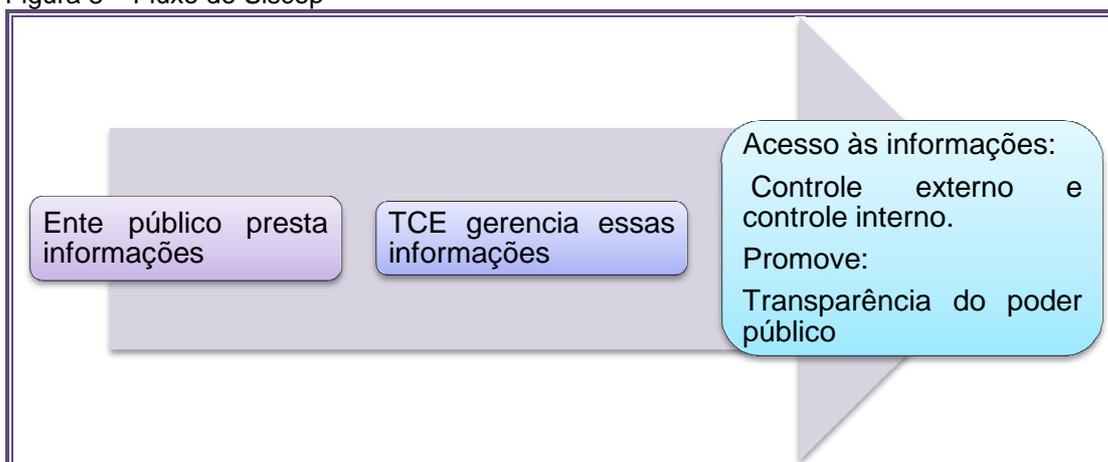
### *5.2.2 Os sistemas informatizados do TCE*

Atualmente o tribunal de contas gaúcho utiliza cinco sistemas para a prestação de contas dos prefeitos: Sistema para o Controle de Obras Públicas (Siscop), Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal (Siapes), Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC), Base de Legislação Municipal (BLM) e o Sistema de Pensões e Inativações da Esfera Municipal (Sapiem), que são apresentados a seguir.

#### 5.2.2.1 Sistema para o Controle de Obras Públicas (Siscop)

É um sistema para cadastro e acompanhamento de obras e de serviços de engenharia realizados para as prefeituras, seja por empresa terceirizada ou mesmo por servidor público municipal. Todas as informações referentes às licitações, contratos (e aditivos) e descrição do local e das características da obra devem ser alimentadas nesse sistema pelos entes públicos (manual do Siscop, 2004). Tem sua concepção representada na figura 8, a seguir:

Figura 8 – Fluxo do Siscop



Fonte: elaboração própria, adaptada do manual Siscop (2004, p. 5).

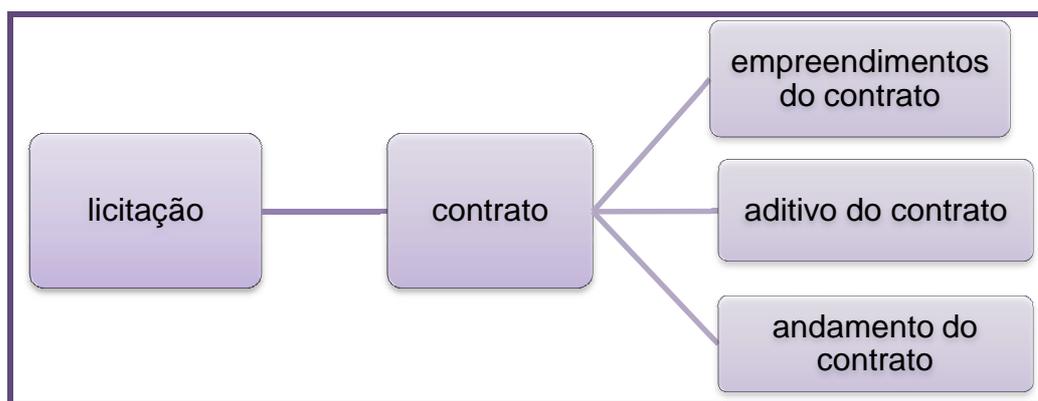
De acordo com as orientações referentes ao Siscop, todos os órgãos públicos estaduais e municipais deverão prestar as informações nesse sistema. Devem ser informados os contratos de obras e serviços de engenharia enquadrados em despesas de capital ou despesas correntes com valor global maior ou igual a R\$ 10.000,00 (para os municípios), em vigência na primeira remessa de informações do sistema e todos os demais já empenhados. Além das obras devem ser informadas as compras de materiais para obras com este mesmo valor global. Se não houver no bimestre compra de material e efetivação de contratos, o ente deverá declarar explicitamente a inexistência de obra.

A segurança do sistema é garantida pela utilização de senha exclusiva para acesso, em equipamento onde o sistema é instalado, com certificação digital e, ainda, as informações fornecidas pelo órgão são criptografadas antes de seu envio e descriptografadas ao chegarem ao tribunal. O calendário com os prazos de envio é definido anualmente pelo TCE e repassado aos municípios. A estrutura do Siscop permite o armazenamento de dados referentes às obras e serviços de engenharia em cinco níveis de registro: licitações, contratos, andamentos, aditivos e empreendimentos<sup>86</sup>.

Represento na figura 9 a estrutura a ser registrada nesse sistema pelo TCE.

<sup>86</sup> Empreendimento = bem público (imóvel: rios, estradas, ruas e praças, redes de saneamento) com as benfeitorias de obras e os custos dessa obra (TCE, Manual Siscop).

Figura 9 – Estrutura do Siscop para inserção e armazenamento das informações



Fonte: Siscop (2011). Adaptado pela autora.

Esta estrutura em árvore permite a inserção e armazenamento de dados referentes a obras e serviços de engenharia nos cinco níveis de registro já mencionados.

Os gestores devem registrar nas telas do sistema todos os procedimentos dos processos licitatórios para execução de obras e serviços de engenharia, desde o edital até a conclusão da obra com o respectivo pagamento dos credores, incluindo também, caso existam, os convênios de transferências financeiras para execução dessas obras<sup>87</sup>. Os credores de cada contrato resultante de licitação de execução de obras e serviços de engenharia devem ser cadastrados, assim como o empenho orçamentário dos recursos para fins de pagamento. O empreendimento no qual a obra será executada tem o cadastro realizado com as especificações do bem (terreno ou prédio que será reformado), assim como as especificações das benfeitorias que serão realizadas através do contrato firmado após o processo licitatório. A obra é acompanhada no sistema durante toda a execução, até que seja dada por concluída. Caso existam, os aditivos também são registrados no Siscop.

O não envio das informações, ou envio com inconsistências deliberadas, poderá ensejar a emissão de parecer desfavorável à aprovação das contas dos agentes públicos que efetuaram tais práticas.

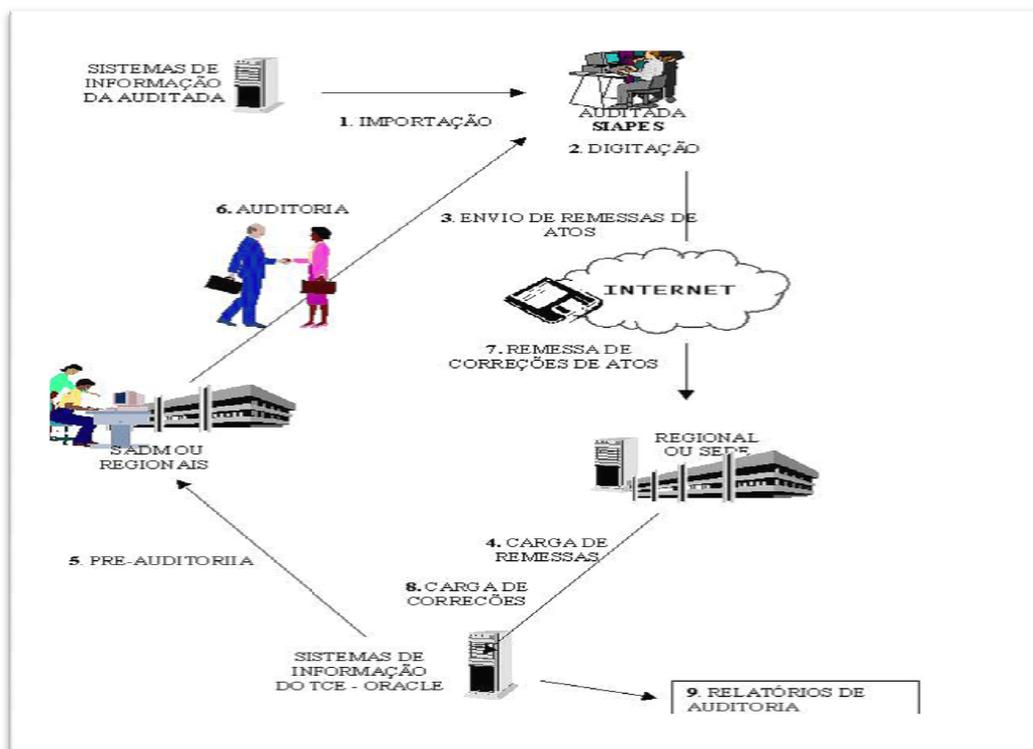
<sup>87</sup> As transferências financeiras da União são fiscalizadas pelo TCU, para qualquer dos programas conveniado com os municípios, contudo as fontes de recursos precisam igualmente ser registradas no sistema.

### 5.2.2.2 Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal (Siapes)

A resolução nº 787, de 2007 dispõe sobre a remessa, em meio informatizado, de dados para exame da legalidade dos atos de admissão de pessoal realizado pelos municípios, disciplinando os procedimentos relativos ao Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal (Siapes). O executivo municipal deverá informar semestralmente esses dados.

O sistema permite troca de informações de forma contínua e ordenada, via internet, para agilizar e reduzir os custos das auditorias. Funciona como um programa de entrada de dados relativos a atos de pessoal.

Figura 10 – Diagrama de funcionamento do Siapes



Fonte: retirado do guia do usuário do Siapes (2007, p. 13).

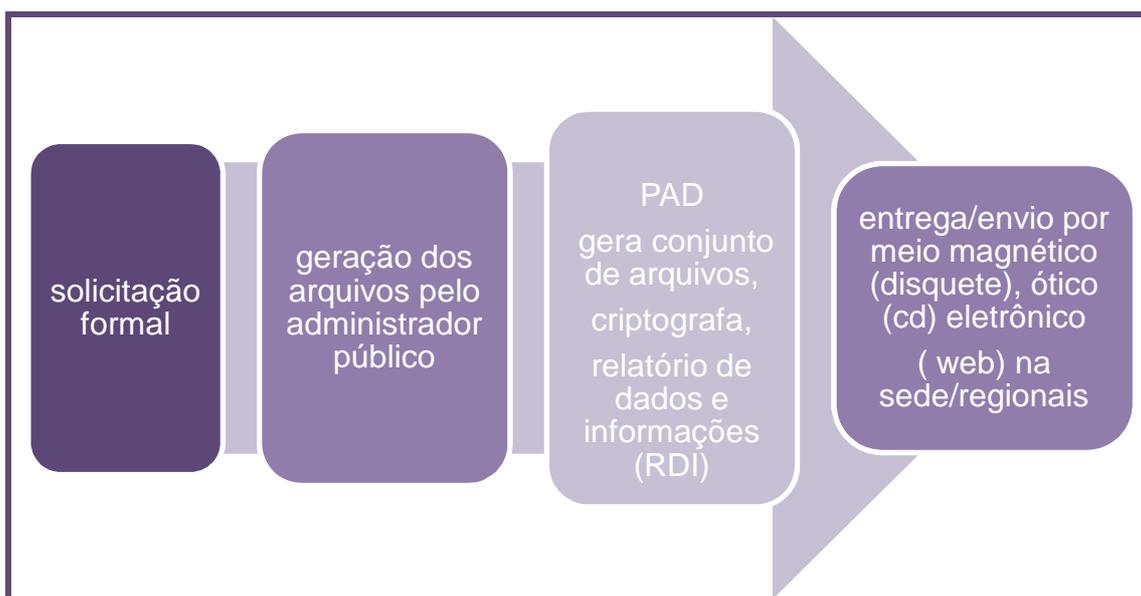
São registrados atos relativos aos concursos, contratações temporárias, decisões judiciais e reenquadramentos funcionais, sendo que todos os lançamentos feitos no sistema podem ser alterados caso seja identificado o preenchimento incorreto ou se houver alteração na situação do servidor. A análise envolve: a apreciação das informações para fins de registro da *legalidade* de admissões de pessoas, concessões de aposentadorias, transferência para a reserva, reformas e

pensões, bem como a revisão destas (art. 7, inciso X e art. 12, inciso I); apreciação da *regularidade* dos atos derivados de pessoal relativos à reenquadramentos, transposições de regime jurídico, transferências de municípios-mãe, reintegração, readaptações, readmissões, reconduções, reversões e reaproveitamentos (art. 12, inciso XIII).

### 5.2.2.3 Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC)

Este é o sistema que envolve toda a execução orçamentária da administração pública. Trata pormenorizadamente da execução orçamentária e financeira dos entes jurisdicionados municipais, inclusive de consórcios públicos, regida pela Lei Federal nº 4.320/64 (Manual SIAPC, TCE-RS, 2007, p. 5).

Figura 11 – Fluxo das informações do SIAPC/PAD



Fonte: SIAPC (TCE-RS, 2009).

Um dos objetivos desse sistema é a padronização das informações, proporcionando maior agilidade na análise das informações que serão integradas ao processo de prestação de contas dos prefeitos gaúchos. O volume de dados que são gerados para fins de auditoria e exame das contas muitas vezes não pode ser enviado de modo impresso junto com a documentação prevista para a emissão do parecer prévio das contas. A entrega/envio é feita através do Programa Autenticador

de Dados (PAD), pela internet, meio magnético ou ótico na sede do TCE ou nas unidades regionais.

As informações tratam basicamente das movimentações contábeis. Contudo, como já mencionei no quadro dos documentos necessários à prestação de contas, as informações relativas aos recursos vinculados são diferenciadas de modo a atender o previsto na legislação (Lei nº 4.320/64, LRF, dentre outras). Os procedimentos que são registrados por este sistema passam por reformulações sistemáticas, adequando-os ano a ano às normas vigentes.

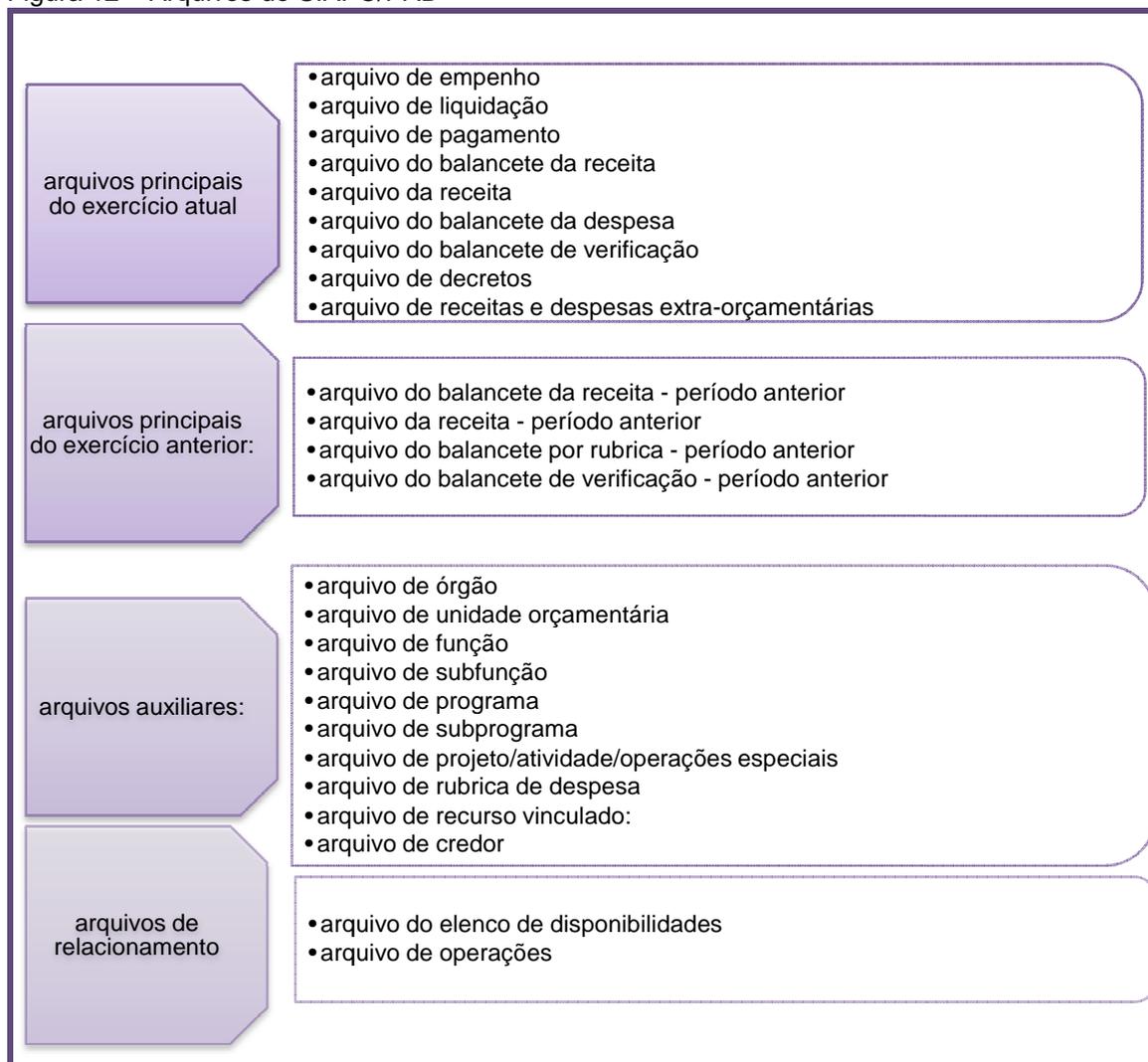
Este programa atende às padronizações de consolidação das contas públicas normatizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e que estão contidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), instituído através de portaria desta secretaria, visando atender a lei de responsabilidade fiscal. Um dos papéis da STN neste sentido é “promover a articulação com os estados, o Distrito Federal e os municípios, visando à compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos sistemas, nos planos federal, estadual, distrital e municipal” (Lei 10.180/2001). O volume III do MCASP trata dos procedimentos contábeis específicos nos quais se enquadram as vinculações para a educação e são referência para os tribunais de contas estabelecerem seus procedimentos para a realização de auditorias nesta área.

O TCE normatizou as padronizações de sistemas feitas pela STN na Resolução nº 766 de 2007 e estabeleceu os procedimentos para o envio por meio informatizado, a entrega física e a disponibilização para o TCE dos dados e informações para que o mesmo exerça sua competência constitucional relativa ao controle externo. A instrução normativa 25 de 2007 regulamentou esta resolução. Posteriormente, outras instruções foram editadas, para adequações às mudanças das normas e aos ajustes, conforme entendimento do tribunal, considerando a prática das auditorias e as especificidades dos recursos da educação no exame das contas.

Em 2007 o tribunal de contas publicou a cartilha denominada *Aspectos relevantes da legislação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação*, reeditado em 2008, orientando os procedimentos de acordo com o entendimento desta corte em relação ao Fundeb.

Os sistemas digitais<sup>88</sup> do SIAPC geram arquivos que são classificados em três grupos: arquivos principais, arquivos auxiliares e arquivos de relacionamento. Eles estão relacionados na figura 12.

Figura 12 – Arquivos do SIAPC/PAD



Fonte: Manual SIAPC (TCE-RS, 2007).

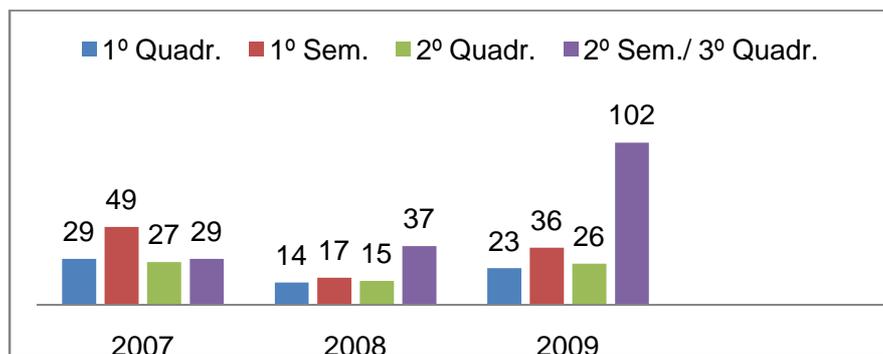
Os arquivos principais contêm os dados e informações específicos de cada item a ser analisado, divididos em arquivos principais do exercício atual e arquivos principais do exercício anterior; os arquivos auxiliares agregam os dados complementares aos arquivos principais; os arquivos de relacionamento são usados para elencar as operações do ente jurisdicionado em relação às informações constantes nos arquivos principais.

<sup>88</sup> Os arquivos digitais que serão gerados pelo sistema têm uma definição de leiautes pelo TCE que é divulgada a todos os jurisdicionados, com informações detalhadas para que possam cumprir os prazos.

Além desses arquivos já mencionados, o PAD gera outros documentos: relatório de validação e encaminhamento (RVE), relatório de gestão fiscal do executivo (RGF) e relatório de gestão fiscal do legislativo. Esses relatórios permitem o acompanhamento da gestão fiscal definidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que impôs o planejamento e a transparência na gestão como forma de prevenir e corrigir os riscos capazes de afetar o equilíbrio financeiro das contas públicas (art. 1º, LRF). Esta norma estabelece metas de resultado entre receitas e despesas, limites de gastos com pessoal e dívida consolidada, condições para a renúncia de receitas e inscrição de garantias para *restos a pagar*, dentre outros. Com ela veio a obrigatoriedade da publicação de relatório resumido de gestão fiscal, bimestralmente, e relatório de gestão fiscal completo, quadrimestralmente, os quais devem ser publicizados na internet.

A partir dos relatórios da gestão fiscal, o TCE emite alerta ao gestor, relativo ao gasto de pessoal, de modo que ao final do exercício sejam cumpridos os limites máximos de gastos na folha de pagamento, tanto do executivo quanto do legislativo. Os alertas emitidos nas contas do executivo municipal no período referido nesta tese estão no gráfico a seguir.

Gráfico 1 – Alertas emitidos pelo TCE/RS – Gestão Fiscal-executivo municipal



Fonte: TCE-RS.

Com esses alertas os municípios poderiam realizar a correção de curso, de modo que, ao final do exercício, tivessem suas contas aprovadas. Todavia, isso não se verifica na prática, pois no exame das contas para fins de emitir o parecer prévio, alguns municípios tiveram parecer pelo não atendimento na gestão fiscal, como será visto mais adiante.

Além do PAD, outro programa integra o SIAPC, trata-se da Manifestação Conclusiva do Controle Interno (MCI). Este programa é preenchido pelo presidente do sistema de controle interno e acompanha o relatório de gestão fiscal (RGF). É uma exigência da LRF, que prevê que este relatório deve ser assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno.

Este programa é constituído por duas telas: a de cadastro do sistema de controle interno da prefeitura e outro com respostas a perguntas objetivas feitas ao presidente do sistema de controle interno.

As questões abordadas no programa MCI, definidas na LRF, relativas ao poder executivo versam sobre:

1. realização de audiência pública relativa às metas fiscais;
2. informações sobre conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), conforme LRF;
3. previsão dos riscos fiscais capazes de afetar as contas públicas;
4. disponibilização dos estudos e estimativas da receita;
5. cronograma mensal de desembolsos;
6. metas bimestrais de arrecadação;
7. limitação de empenho e movimentação financeira;
8. escrituração das operações de crédito e restos a pagar;
9. dívida consolidada líquida;
10. aplicação da receita de alienação de bens;
11. consolidação das contas;
12. utilização dos recursos vinculados;
13. identificação de beneficiários de pagamentos de sentenças judiciais;
14. renúncia de receita;
15. publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO);
16. publicação do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
17. despesas com pessoal;
18. instituição, previsão e efetiva arrecadação de tributos;
19. informações sobre inativos e pensionistas;
20. contribuição para custeio de despesas de outros entes da federação.

Pelo teor dessas questões, é possível aquilatar que o papel de zelar pela conformidade dos atos administrativos praticados pelos gestores não é tarefa

simples para o sistema de controle interno. A complexidade já começa pela composição dessa instância e pela garantia de que a atuação não será apenas formal, para cumprir a lei que obriga sua criação. Se esta etapa de composição do sistema for vencida com êxito, resta ainda um trabalho árduo no sentido de acompanhar todas as outras que envolvem a execução do orçamento dentro das normas vigentes, dos registros e publicização, em conformidade com a norma legal, pois, de acordo com a LRF, o exame das contas resultará também na emissão de parecer da responsabilidade fiscal (pelo atendimento ou pelo não atendimento) e implicará na aprovação ou não das contas do chefe do executivo municipal.

#### 5.2.2.4 Base de legislação municipal (BLM)

Este sistema contém a legislação referente ao município. A BLM é alimentada no município por servidor previamente credenciado. De acordo com o manual da BLM, compete ao servidor responsável:

- remeter legislação através do site do TCE-RS;
- executar procedimentos para eliminar pendências de remessa;
- gravar trimestralmente confirmação de período entregue;
- verificar a lista de períodos pendentes de entrega de legislação;
- efetuar alterações e/ ou exclusões em normas da BLM.

O sistema permite o acesso imediato às normas dos municípios, necessárias para a realização das auditorias e controle dos atos e fatos administrativos.

#### 5.2.2.5 Sistema de Pensões e Inativações da Esfera Municipal (Sapiem)

Este sistema entrou em funcionamento em 2011, definido pela resolução nº 905/2011. Tem por objetivo a remessa das informações necessárias ao exame dos registros das concessões previdenciárias custeadas pelos regimes próprios de previdência, no âmbito municipal (Manual do Sapiem, 2011).

A premissa do sistema é a total veracidade dos dados remetidos, que devem corresponder à exata realidade do que ocorreu na vida funcional do servidor, e que estejam devidamente registrados e formalizados através dos respectivos atos administrativos. (p. 4).

O sistema gera documentos físicos que, num segundo momento, devem ser obrigatoriamente entregues ao tribunal. São eles: o ato concessor<sup>89</sup> e o termo de compromisso<sup>90</sup>.

Além desses documentos é obrigatório também enviar aqueles relativos ao servidor que solicita a inativação, sendo o próprio servidor o responsável pela maioria das informações; são documentos tais como:

- a via original do requerimento do servidor ou do laudo médico que declare a invalidez, conforme o caso;
- cópia autenticada da comprovação do implemento de idade, quando for o caso;
- a tabela de vencimentos vigente na data da inativação;
- certidões de tempo de serviço/contribuição estranhos ao Município:
  - expedidas pelo INSS (original);
  - expedidas por outros órgãos públicos: federal, estados e municípios (original);
- certificado de reservista ou certidão expedida pelo serviço militar (cópia autenticada ou original, se certidão);
- certidões comprobatórias do exercício de funções de Magistério expedidas por outros órgãos, estranhos ao município que faz a remessa: federal, estados e municípios (original);
- laudo técnico pericial relativo à insalubridade, periculosidade e penosidade, emitido por órgão ou profissional competente (cópia).

Mesmo após o envio de arquivos digitais, a informação somente é considerada pelo tribunal quando o ente entregar o ato concessor e o termo de compromisso onde consta o código de barras do envio digital e os demais documentos relativos ao servidor. Ainda assim o ente precisa guardar todos os documentos comprobatórios da vida funcional do servidor, pois em qualquer tempo esses poderão ser solicitados pelo tribunal para verificação da veracidade das

---

<sup>89</sup> É o ato inativatório, gerado pelo Sapiem, com o respectivo código de barras e que deve ser assinado pela autoridade competente (art. 2º, inciso II, Res. 905/2011) e entregue no TCE.

<sup>90</sup> Trata-se da certidão declaratória da veracidade dos dados e informações incluídos no Sapiem, devidamente assinada pela autoridade competente e com o visto do responsável pelo respectivo controle interno (art. 2º, inciso III, Res. 905/2011).

informações, sob pena das autoridades responsáveis sofrerem sanção no caso de não atendimento.

Além do envio e da entrega dos documentos, e dos sistemas informatizados, as auditorias e as inspeções com visitas *in loco* completam o rol de procedimentos para coleta de dados pela corte gaúcha e podem ser considerados no fortalecimento da *accountability*, pois não só permitem ao TCE o acompanhamento (controle), como permitem a responsabilização do agente ao informar e, ele próprio, prestar informações e esclarecimentos e ainda controlar seus atos.

### 5.2.3 As auditorias governamentais externas

O termo auditoria é definido por Araújo (2008) como “a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditorias” (p. 15). Araújo enxerga a auditoria como uma prática de *accountability* que está sendo cumprida<sup>91</sup>.

O glossário do TCE define auditoria como a

[...] Tecnologia Contábil que tem por objetivo a verificação ou revisão de registros, demonstrações e procedimentos adotados para a escrituração, visando avaliar a adequação e veracidade das situações memorizadas e expostas. A auditoria é uma avaliação, por revisão, análise, estudo, a fim de opinar sobre o comportamento patrimonial, sobre a gestão de administradores, sobre a conduta de pessoas às quais se confiam bens ou riquezas.<sup>92</sup>

A compreensão de Araújo transparece nesse conceito do tribunal de contas. Aqui se estabelece uma relação em que, por um lado, a responsabilidade delegada precisa ser controlada e, por outro lado, há uma obrigatoriedade de resposta, um compromisso de prestar contas. A auditoria vai dar, de forma independente, o *feedback* dos atos praticados ao órgão controlador, bem como aos responsáveis por esses atos.

Araújo (2008) apresenta as tipologias de auditorias quanto ao:

- campo de atuação: governamental e privada;

---

<sup>91</sup> O autor parte da compreensão do Escritório do Auditor-Geral do Canadá que a conceitua “como a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida” (ARAÚJO, 2008, p. 15).

<sup>92</sup> Portal TCE-RS. Disponível em: <<http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/publicacoes/glossario/A0589ADFAA9F9EDDE04010AC3C027303>>. Acesso em: 4 jun. 2010.

- forma de realização: interna e externa;
- objetivos dos trabalhos: contábil ou financeira, operacional ou de otimização de recursos, integrada.

O que interessou neste estudo foram as auditorias governamentais externas com objetivos contábeis e operacionais, nas quais é considerada também a avaliação realizada pelo sistema de controle interno sobre as contas do respectivo município.

Trata-se das auditorias realizadas nos órgãos da administração pública, direta e indireta, nas três esferas de governo. Praticadas por técnicos dos tribunais (auditores de controle externo), estas representam um conjunto de procedimentos para averiguar se as demonstrações contábeis e financeiras estão em conformidade com os princípios da contabilidade pública (auditoria contábil) ou para averiguar o desempenho em determinado programa fundamentado em critérios específico e até mesmo avaliar a efetividades desse programa.

Nos procedimentos do tribunal existem basicamente três tipos de auditoria: a tradicional, a de gestão ambiental e a operacional. Todas têm por objetivo a verificação ou revisão dos registros que possibilitem opinar sobre os atos do administrador público. Contudo, cada uma delas ocorre em situações distintas.

A auditoria tradicional ou de regularidade faz parte dos procedimentos para a análise geral das contas do executivo. É um dos elementos cujo resultado compõe o relatório das contas do exercício para emissão do parecer prévio.

A auditoria de gestão ambiental, que também comporá o relatório da prestação de contas, resulta da ampliação do escopo da auditoria tradicional antes centrada nos aspectos financeiros e contábeis e que passou, desde 2004, a analisar a eficiência, a eficácia e a efetividade da ação governamental. É de natureza preventiva e buscar analisar os sistemas de gestão ambiental e sua adequação às normas existentes, dando suporte para as mudanças necessárias nas políticas governamentais da área.

Quanto à auditoria operacional, esta se destina a avaliar o desempenho de determinados programas, considerando critérios específicos. Tem sido utilizada pelo TCE para avaliar a aplicação dos recursos em educação em determinadas etapas da educação básica, por exemplo. Este tipo de auditoria apresenta um grau de profundidade maior que a auditoria contábil. Enquanto esta última se preocupa em

*verificar* se os registros contábeis estão em conformidade com a lei, a primeira se preocupa em *avaliar* o resultado das práticas e de programas considerando a eficiência, eficácia e economicidade destes.

Atualmente estão disponíveis no site do TCE-RS os relatórios de auditorias operacionais com foco na educação de quatro municípios e uma do governo estadual. O resultado dessas auditorias faz parte das respectivas prestações de contas. São elas:

1. avaliação da educação infantil no município de Santana do Livramento;
2. ações de capacitação continuada de professores do Ensino Fundamental da Rede Pública Estadual – Secretaria da Educação;
3. avaliação do Desempenho da Ação Governamental na Implementação do Programa *Atendimento, com Melhoria da Qualidade, na Educação de Jovens e Adultos*, no município de Caxias do Sul;
4. avaliação das Ações da Administração Municipal de Santa Cruz do Sul destinadas ao Ensino Fundamental;
5. avaliação das Ações da Administração Municipal de Alvorada no Ensino Fundamental.

As auditorias para o exame das contas compreendem a análise das informações contidas nos documentos enviados pelo executivo, informações enviadas eletronicamente nos sistemas disponibilizados pelo TCE e verificação, no local, que ocorre ao menos uma vez a cada 12 meses em cada um dos municípios gaúchos. Muitas vezes esta verificação ocorre no ano seguinte ao do exercício devido à grande demanda de trabalho dos auditores e a quantidade de municípios do estado. Isto faz com que numa mesma verificação seja possível examinar *in loco* atos administrativos relativos ao exercício encerrado, o que constituirá o relatório das contas anual, quanto será possível o exame do exercício em andamento e que permite prevenir falhas e até sustar ato irregular e alertar o sistema de controle interno, que também é alvo do exame das contas.

De acordo com o art. 11 do RITCE, as verificações no local, previamente programadas, atenderão os seguintes objetivos em geral<sup>93</sup>:

- a) examinar, com vista à sua legitimidade e regularidade, os atos praticados no exercício, dos quais resulte a arrecadação de receita ou a realização de

---

<sup>93</sup> Outros objetivos poderão ser estabelecidos caso a caso, conforme prevê o RI.

despesa, em conformidade com as competências constitucionais do Tribunal de Contas;

**b)** permitir formar juízo, quanto ao período examinado, a respeito da regularidade ou não das contas do exercício sob apreciação;

**c)** considerar as falhas detectadas em verificações anteriores ou em exercícios precedentes, bem como as geralmente ocorrentes em órgãos ou entidades de semelhante natureza, apontando a sua eventual reiteração, tudo no propósito de ensejar a imediata adoção das providências corretivas necessárias e das sanções cabíveis.

É importante destacar que esses objetivos estão relacionados aos princípios constitucionais da administração pública e a normas, tais como a Lei nº 101 de 2000, da Responsabilidade Fiscal e demais correlatas. A fiscalização do TCE acompanha o que é prescrito em cada nova norma editada, além do previsto na Constituição Federal de 1988 e na Constituição Estadual de 1989, isto é, as (re)definições dos procedimentos estão em conformidade com as modificações *do ambiente externo* à instituição. A atuação desse órgão se reestrutura conforme a legislação vigente e, de algum modo, sempre acumula as experiências anteriores, como foi com a transição e mudança de Fundef para Fundeb.

A implementação do Fundeb foi fato novo pra todos os envolvidos: executivos, órgãos de fiscalização e até mesmo a sociedade em geral. Embora seja mais abrangente, o Fundeb recebeu do Fundef um legado importante para sua implementação. A natureza dos fundos é a mesma, pois se trata também de um fundo contábil e os procedimentos de aplicação e fiscalização são muito semelhantes, o que facilita a identificação de possíveis irregularidades, ilícitos ou fraudes na sua execução.

É neste sentido que a resolução nº 414 de 1992 (e as alterações) estabelece uniformização de critérios para a emissão de parecer desfavorável sobre as contas do governador do estado e dos prefeitos municipais. No art. 6º, aponta as práticas contrárias às normas de administração financeira e orçamentária detectadas na análise da prestação de contas que se revelem como deficiências materiais e humanas e que, ainda assim, podem ensejar a emissão de parecer ou decisão favorável das contas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, tais como: falta de formalização das dispensas de licitação nos casos, estritamente para estas, capitulados em lei; cadastro de fornecedores incompleto; falta de registro funcional dos servidores; falta de inventário; não observância do empenho prévio (com existência de dotações próprias); e ausência de licitação em despesas de pequeno vulto e que não caracterizem o previsto a intencionalidade de aquisição do

material ou serviço de um único fornecedor. Todavia, o gestor será advertido e a reincidência em outro exercício implicará na emissão de parecer prévio desfavorável.

Os atos contrários às normas de administração financeira e orçamentária podem ensejar a emissão de parecer desfavorável à aprovação das contas dos agentes públicos. De acordo com a Resolução 414 de 1992<sup>94</sup>, os mais graves se relacionam às despesas e empenhos orçamentários em desconformidade com as normas orçamentárias, remuneração e vantagens indevidas aos servidores, falta de cobranças da dívida ativa, deficiências do sistema de controle interno, não atendimento à gestão fiscal, aplicação indevida dos recursos vinculados para MDE e serviços de assistência à saúde e as irregularidades graves de obras.

A gravidade da prática de atos contrários às normas para ensejar parecer desfavorável em contas se fundamenta precipuamente na violação dos princípios constitucionais, assim como fere outros preceitos constitucionais e da Lei 4.320/64, que estabelecem, dentre outros, o plano plurianual com as diretrizes para as despesas públicas e a lei orçamentária que orienta o orçamento propriamente dito, estabelecendo as ações e os limites para as despesas públicas. Isto implica também nas dotações destinadas a despesas de pessoa, incluindo as vantagens para os servidores públicos, recolhimento à previdência social dos mesmos, assim como as deficiências/inexistência do sistema contábil em prejuízo da correta escrituração contábil.

Analisando esses atos contrários às normas da administração financeira e orçamentária, que balizam a emissão de parecer prévio desfavorável, é possível constatar que a lei orçamentária é que define, em última instância, onde e como os recursos devem ser aplicados, assim como pauta o que o TCE irá focar no exame e as auditorias das contas. Ou seja, o que não estiver previsto no orçamento não poderá ser executado e para estar no orçamento precisa estar em conformidade com as disposições legais para a elaboração da lei orçamentária (LDO, PPA e Lei nº 4.320 de 1964). Isto inclui a veracidade das dotações e suplementações futuras, com vista a não caracterizar a existência de dotações fictícias em que não há previsão verdadeira de receitas.

---

<sup>94</sup> Anexo A - Incisos I a XIV do art 3º da Resolução 414 de 1992 (TCE-RS) com as alterações ocorridas até Resolução 918 de 10/10/2011.

Por outro lado, esse foco é complementado pelo efetivo funcionamento do sistema de controle interno, fundamental para que o tribunal exerça o controle externo.

Além desses exemplos de atos contrários às normas, outros exemplos de atos praticados pelos gestores considerados contrários às normas poderão ensejar parecer favorável com ressalvas, advertindo-o que a prática futura de semelhantes atos será considerada negativamente na apreciação de suas contas (art. 7º, Res. 414/1992). Dentre esses atos posso destacar: falta de formalização das dispensas de licitação quando couber; cadastro de fornecedores incompleto; falta de registro funcional dos servidores; não observância do empenho prévio (com existência de dotações próprias) e ausência de licitação em despesas de pequeno vulto.

Outra medida considerada pelo tribunal no exame das contas é dar atenção às metas estabelecidas em normas anteriores e ainda não atingidas. Trago como exemplo e destaque o caso do atendimento à Educação Infantil, previsto no Plano Nacional de Educação (PNE, 2001).

Um estudo realizado pelo MPC<sup>95</sup> em 2007, relativo às garantias de acesso a Educação Infantil, deu origem à elaboração de uma representação de caráter amplo desse Ministério, encaminhada com cópia do estudo ao TCE, propugnando-se pela

[...] inclusão, como **item obrigatório de verificação**, nas unidades jurisdicionadas, de tópico específico relacionado à **educação infantil** nos exames levados a efeito pelas equipes de controle externo e quando da apreciação das Contas dos administradores responsáveis, incluindo-se, nessa verificação, a observância das normas constitucionais e legais de regência e a análise de natureza operacional, especialmente quanto à eficiência, eficácia e economicidade na respectiva gestão. (MPC, 2007, p. 97 – grifos meus).

A proposta do estudo foi a de identificar a defasagem dos investimentos para essa etapa da educação básica e que produziram e produzem lacunas na formação dos cidadãos e que são refletidas nos indicadores sociais. Resultou então na indicação de que fossem tomadas medidas no controle dos recursos aplicados na área, não só no montante, mas também na eficácia das ações e das metas governamentais a eles vinculadas, partindo de realização de pesquisa sobre o tema pelo tribunal. Os dados encontrados levaram à inclusão do tema no exame das contas desde esta data.

---

<sup>95</sup> Nesta ocasião o procurador o MPC era o Conselheiro César Miola, atual presidente do TCE.

O relatório da *Radiografia da Educação Infantil no RS – Análise do desempenho 2009/2010*, publicado pelo TCE, aponta o universo examinado até 2010, considerando que os municípios foram selecionados por critérios técnicos e incluídos gradativamente. Inicialmente foram selecionados 45 municípios em cada ano, representando 70% do *déficit* na área. Em 2011, foram previstos 72 municípios, representando 80% do *déficit*. Esta análise leva em conta o montante de recursos investidos comparativamente aos gastos com ensino fundamental, a evolução da taxa de atendimento em creches e pré-escola e o total dos recursos conveniados por nível de ensino. De acordo com o relatório:

Nestes primeiros anos em que o TCE analisa especificamente o tema da educação infantil, os principais objetivos são: diagnosticar, alertar e recomendar as medidas cabíveis, pois o atendimento à educação infantil deve ser tratado como um projeto de toda a sociedade, cuja construção está em andamento. (TCE-RS, 2010, p. 3).

Os resultados publicados nesse relatório apontam para um sensível aumento tanto na taxa de atendimento quanto nas matrículas dos municípios analisados e nos demais municípios gaúchos, sendo que a atuação do tribunal na identificação das situações mais críticas em relação à educação infantil no RS é avaliada como o positiva pelo seu atual presidente, conselheiro César Miola. Nas palavras do presidente:

Ao apontar os problemas como a insuficiência de vagas, o atendimento inadequado, a falta de qualificação de recursos humanos e de instalações, o TCE induz à adoção de políticas e ações que minimizem esses problemas e vão ao encontro das metas fixadas no Plano Nacional de Educação, as quais, em alguns casos, estão longe de serem atendidas. (ibidem, p. 3).

Alguns desses resultados podem ser observados na tabela abaixo:

Tabela 2 – Taxa de atendimento à educação infantil

Taxa de atendimento	Taxa de atendimento 2008			Taxa de atendimento 2010		
	Creche	Pré-escola	Ed. Infantil	Creche	Pré-escola	Ed. Infantil
<b>RS</b>	16,56%	48,59%	28,18%	21,39%	61,64%	35,61%
<b>45 municípios</b>	13,44%	36,83%	21,90%	17,85%	49,67%	28,91%

Fonte: retirado do relatório *Radiografia da Educação Infantil no RS – Análise do desempenho 2009/2010* (p. 2).

Segundo Miola, comparando as taxas de crescimento do atendimento da educação infantil do RS e do Brasil, percebemos que o primeiro cresceu 7,43%,

enquanto o segundo cresceu 5,69%, repetindo outros desempenhos em que o estado gaúcho superou a média do país no atendimento em creche. Certamente que isso não representa uma situação confortável, tendo em vista que as metas do PNE não foram atingidas.

As metas para a Educação Infantil no PNE, que já deveriam ter sido atingidas, são foco no exame das contas desde a competência de 2007, isto é, o atendimento desta etapa da educação básica faz parte das auditorias e representam um avanço nas práticas deste tribunal que se propõe verificar a evolução da política para educação infantil nos municípios gaúchos.

As auditorias tradicionais e operacionais são desenvolvidas por equipes técnicas com formações em diversas áreas devido à abrangência da natureza dos trabalhos que serão auditados. Os processos de prestação de contas, objeto das auditorias, não são de acesso público. Contudo, o TCE disponibiliza no seu portal o relatório final contendo o parecer prévio e os apontamentos das irregularidades identificadas na análise.

Além dos procedimentos sistemáticos do tribunal para a prestação e tomada de contas, já mencionados, esse órgão coloca à disposição da sociedade em geral os serviços da ouvidoria com a finalidade de receber denúncias e realizar consultas. Esta instância acolhe as denúncias referentes a todos os jurisdicionados. Trata-se de um canal de comunicação do tribunal com a sociedade, pelo qual é possível realizar denúncias de irregularidades, fraudes, fazer críticas e sugestões a respeito dos serviços e agentes públicos no âmbito de atuação desse órgão. A atuação da ouvidoria pode promover também o controle pela sociedade, quando exercida efetivamente. É vinculada à corregedoria do tribunal e tem como responsável o corregedor-geral.

Para fazer uso desse serviço não é necessário que o cidadão se identifique (nem sempre foi assim). Se as informações prestadas forem confirmadas nas inspeções, o caso será encaminhado para auditoria. Se não houver comprovação com os dados inicialmente fornecidos pelo denunciante, o tribunal aguardará até 30 dias para a complementação da denúncia com novas informações, caso contrário o processo deve ser arquivado. As demandas são distribuídas nos serviços regionais para verificação junto com as auditorias previstas no plano anual do tribunal que assegura que todas são apuradas.

Os documentos entregues/enviados, as auditorias realizadas, as informações e dados fornecidos nos sistemas informatizados, assim como as denúncias, quando confirmada sua veracidade por inspeção especial, constituem o processo de contas do prefeito. A partir da análise realizada pelo auditor público externo responsável pelo processo, o relator irá proferir sua apreciação e concluir o relatório preliminar, passando à etapa seguinte, em que o gestor público é chamado para tomar ciência e prestar esclarecimentos dos apontamentos registrados.

#### *5.2.4 Esclarecimentos e defesa*

O chefe do executivo é convocado para tomar conhecimento dos apontamentos quando é dado vista ao processo mediante a entrega de cópia do mesmo para que este gestor preste os esclarecimentos e justifique seus atos num prazo de até 30 dias. A defesa deve conter argumentos que possibilitem justificar os atos ou os possíveis enganos afastando a irregularidade, pois caso contrário o parecer desfavorável das contas poderá se efetivar. A cada apontamento, além de explicação, devem ser juntados documentos que comprovem que não houve irregularidades.

No manual de orientação aos novos administradores municipais (2008, p. 28), o tribunal aponta os principais problemas identificados na apresentação da defesa:

- esclarecimentos idênticos e duplicidade de documentos em peças distintas, quando há mais de um administrador no período auditado, quando deveriam ser encaminhados em peça única e assinados pelos administradores citados;
- os administradores apresentam esclarecimentos desnecessários, sobre itens que não se constituem em irregularidades, sem ordenar e identificar os itens com mesma numeração que compõem o relatório;
- muitos dos documentos probantes não guardam ordem e identidade com as irregularidades contraditadas, não identificando os números das irregularidades a que se referem;
- documentos iguais apresentados em até três vezes, além dos que já compõem a auditoria; documentos idênticos são levados no esclarecimento e no recurso, quando isso não é necessário, bastando

apesar ser feita a referência a folha onde o mesmo se encontra no processo;

- documentos desnecessários são juntados, exigindo mais tempo para o trabalho de análise;
- procurações em número igual ao número de partes que figuram no processo, desnecessárias quando o procurador é o mesmo de todas as partes;
- documentos inábeis para a comprovação do alegado sem a devida autenticação, carimbo, cargo do servidor, matrícula e assinatura;
- cópias ilegíveis ou parciais de documentos;
- pedido de sustentação oral sem indicação de advogado habilitado;
- apresentação de documentos fora do prazo regimental (art. 48, § 3º, RITCE);
- transcrição de doutrina ou jurisprudência dos tribunais pátrios sem a citação da fonte pesquisada;
- apresentação de fotos sem os respectivos negativos.

O tribunal de contas orienta e responde a consultas relativas a todas as fases da prestação de contas, desde o envio dos documentos até a fase de defesa, de modo que em todo o processo seja assegurada a comprovação dos atos e a defesa do gestor. Todavia, tem sido recorrente na fase de defesa a fragilidade dos argumentos e dos documentos comprobatórios que poderiam reverter os apontamentos, segundo relato do auditor público externo entrevistado.

#### *5.2.5 A análise dos esclarecimentos e a emissão do parecer prévio*

A análise dos esclarecimentos é realizada na Câmara para a qual o processo foi distribuído, são confrontadas as informações fornecidas na defesa e é tomada uma decisão pela manutenção ou não dos apontamentos e das possíveis glosas que tenham sido feitas no relatório inicial. Não existe prazo regimental para o andamento dos processos após a apresentação de esclarecimentos com as devidas comprovações. De modo geral, os processos com parecer desfavorável têm sido concluídos em média em dois anos a contar da entrega da prestação de contas.

Existem casos em que dois ou três exercícios do mesmo município estão simultaneamente sob análise de diferentes auditores e conselheiros no âmbito do TCE.

Encerrada a fase de análise dos esclarecimentos, os autos do processo são encaminhados ao MPC para que opine sobre a gestão das contas analisadas. Após, o conselheiro Relator emite seu voto, favorável ou desfavorável à aprovação das contas. No voto pelo parecer favorável ou desfavorável poderá haver ressalvas, recomendações e glosas, no intuito de resguardar o interesse da boa gestão dos recursos públicos (art. 2º, Res. 414/1992).

O relatório final do relator é apreciado e julgado em sessão ordinária da respectiva Câmara do tribunal. Conforme o RITCE, as câmaras realizam sessão semanal, com o quorum de três membros conselheiros, incluindo o relator, além de contarem com a presença do MPC. No intuito de resguardar o interesse da boa gestão dos recursos públicos, as recomendações contidas no parecer envolvem ainda a adoção de medidas que apontem para a anulação de atos e ressarcimentos ao erário. Poderão até mesmo resultar em denúncia ou abertura de inquérito policial, a critério do Ministério Público, no caso de haver indícios de existência de crime contra a administração pública (art. 4º, Res. 414/1992).

Após o julgamento na Câmara, é proferido o parecer prévio. O executivo em questão poderá ainda interpor recurso ao parecer prévio emitido, mesmo sendo parecer favorável, pois esse parecer às contas poderá conter multa e glosa. Este recurso tem caráter suspensivo da sanção até trânsito em julgado, isto é, a multa e glosas aplicadas ficam suspensas até o julgamento. A partir do julgamento do recurso o parecer poderá ser mantido, revertido ou revisto parcialmente. Nesta última hipótese poderá haver redução de glosas, por exemplo, ou extintos apontamentos que porventura sejam considerados justificados na defesa feita pelo gestor.

Em não sendo revisto o parecer após o recurso, resta ao chefe do executivo o pedido de revisão do parecer. Contudo, neste caso não há o efeito suspensivo do pagamento de multa e dos valores de glosa, quando esta representar débito, como ocorre no recurso e, deste modo, esses valores deverão ser pagos pelo administrador.

Para estes pagamentos existe um prazo de 30 dias, do contrário o tribunal emitirá certidão de decisões. As multas que constarem no parecer prévio são

devidas à Procuradoria Geral do Estado. Se for proferido débito, este é devido ao município do administrador cujo parecer prévio foi emitido<sup>96</sup>.

Encerrado o julgamento no âmbito de TCE, se o parecer for desfavorável, é dada ciência ao Ministério Público Eleitoral, que tomará as providências quanto à inelegibilidade, bem como à Procuradoria Geral da Justiça, para as providências civis ou criminais, se assim for julgado necessário, posto que o parecer desfavorável definitivo não enseja necessariamente abertura de processo civil ou criminal pela justiça do estado. Não há imposições que possam ser feitas pelo TCE para que isso ocorra, fica a critério do poder judiciário avaliar se é ou não cabível mover ação contra o administrador em questão. De todo modo, o parecer desfavorável com trânsito em julgado traz consequências ao gestor público.

Silva (2004) traz uma contribuição importante acerca das repercussões que o parecer prévio produz para o chefe do poder executivo que recebe parecer desfavorável. Tais repercussões estão no campo jurídico e político. Ou seja, o resultado desse parecer prévio poderá alterar o patrimônio jurídico e/ou patrimônio político do prefeito. Quando desfavorável, as implicações administrativas e políticas podem ser fatais à carreira política já que, além de responder civil e criminalmente (se for o caso) pelas falhas apontadas, ficará inelegível para qualquer cargo nos três poderes da União. De acordo com a Lei 64 de 1990, serão inelegíveis<sup>97</sup>

os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição. (art.1º, inciso I, item g).

Contudo, o autor adverte que, se houver parecer favorável, emitido indevidamente

[...] a partir do trânsito em julgado da referida decisão administrativa [...] o assunto estará administrativamente encerrado e o gestor responsável, efetivamente desonerado de qualquer obrigação em nível administrativo relativo à conta examinada. (SILVA, 2004, p. 9).

---

<sup>96</sup> No caso da cobrança pelo município poderá haver negociação de parcelamentos de dívida, que será inscrita em dívida ativa para cobrança.

<sup>97</sup> Alterada pela lei 135 de 2010, lei da ficha limpa.

Neste caso, o autor alerta que em ocorrendo tal situação poderá haver “responsabilização civil do colegiado emissor de indevido parecer prévio” (SILVA, 2004, p. 9). Afirma o autor que

[...] o direito de não ter mais de responder por qualquer falha das contas aprovadas pela Corte de Contas passa a integrar o patrimônio jurídico do gestor auditado a partir do trânsito em julgado da emissão do parecer prévio favorável. Não fosse assim, os responsáveis pelas contas públicas jamais teriam a tranquilidade necessária para prosseguirem suas vidas, pois sempre haveria o risco de serem penalizados por alguma falha descoberta supervenientemente às contas apreciadas pelo órgão de execução de controle externo. E tal hipótese conflitua frontalmente com o consagrado e já mencionado princípio da segurança jurídica. (ibidem, p. 9).

Esta última situação apontada pelo autor, de emissão indevida de parecer favorável, não foi constatada nas contas examinadas neste estudo e nem identificada nos diversos documentos aqui analisados.

Todo este aparato de procedimentos compostos por documentos, sistemas, auditorias e denúncias ainda são insuficientes para garantir que os atos praticados pelos executivos estejam revestidos de total regularidade e conformidade com a norma, pois ainda é muito frágil a fiscalização da aplicação dos recursos públicos no Brasil, especialmente no que tange ao acompanhamento do cumprimento de sanções aplicadas. A confiabilidade nas informações fornecidas também é prejudicada pelo preenchimento nem sempre adequado e completo, por parte dos responsáveis nos municípios, de formulários e outros documentos; muitas vezes, por falta de entendimento de determinado sistema, os dados e informações não são registrados corretamente e completamente.

### **5.3 Parecer prévio desfavorável nas contas dos executivos municipais: exercícios de 2007 a 2009 nos municípios gaúchos**

As informações referentes às decisões sobre as contas dos gestores públicos estão disponíveis no site do TCE-RS. Existe a possibilidade de acessar os relatórios de exame das prestações de contas de cada exercício, independente do parecer emitido, e também é possível consultar diretamente relatórios que dizem respeito a municípios cujo processo de prestação de contas foi concluído com parecer desfavorável às contas do prefeito cuja decisão já é definitiva, isto é, não cabe mais recurso ou revisão e, neste caso, o mesmo já passa a sofrer as sanções estabelecidas: multa, débito e inelegibilidade para qualquer cargo eletivo. A

publicização do resultado do exame das contas com parecer desfavorável é feita conforme são concluídos os processos, e não por exercícios.

Nos últimos oito anos, 285 prefeituras receberam parecer prévio desfavorável às contas dos respectivos prefeitos. Em relação ao período delimitado nesta tese, de 2007 a 2009, é de 48 o número de municípios cujos prefeitos receberam parecer desfavorável, sendo 35 municípios em 2007, 21 em 2008 e dois municípios em 2009<sup>98</sup>.

Optei por analisar os apontamentos dos municípios com pareceres prévios desfavoráveis por tratarem de decisões definitivas e que permitiriam identificar os principais problemas dessas contas. A análise que realizei neste estudo implicou em, primeiramente, fazer o recorte por exercício, selecionando todos os relatórios e decisões referentes aos anos de 2007, 2008 e 2009, com trânsito em julgado, isto é, cujo processo foi concluído até dezembro de 2011.

Elegi cinco aspectos dessas contas para analisar: 1) parecer quanto à gestão fiscal<sup>99</sup> (pelo atendimento ou não atendimento; 2) apontamentos na educação; 3) funcionamento do sistema de controle interno; 4) multas impostas; 5) débitos fixados.

Cabe destacar novamente que não há exame específico da educação; embora essa área tenha recursos vinculados significativos, a aplicação dos mesmos é examinada dentro dos requisitos apontados no art. 3º da resolução 414 de 1992 e normas correlatas. O TCE não possui um banco de dados consolidado com informação relativa ao exame das contas com recorte para educação. Portanto, foi necessário analisar cada relatório de contas e consolidar as informações. Apesar desses relatórios representarem uma decisão definitiva, não se pode afirmar que o processo foi encerrado com total êxito, em razão de não se ter conhecimento do cumprimento das sanções aplicadas, especialmente em relação à devolução de recursos aplicados indevidamente ao erário municipal.

O cumprimento da maioria das sanções imputadas, isto é, aplicação de multas e débitos, é uma incógnita, pois não há dados sobre o montante de recursos que retornaram aos cofres públicos dos municípios. Isto ocorre devido aos recursos encaminhados na justiça comum pelos gestores e, mesmo quando isso não ocorre,

---

<sup>98</sup> Ao consultar as decisões de 2009 encontrei 55 municípios com parecer prévio desfavoráveis, contudo apenas dois desses tem parecer definitivo, isto é, não cabe mais recurso ou revisão no âmbito do TCE-RS.

<sup>99</sup> Referente ao cumprimento da lei de responsabilidade fiscal.

muitos municípios não se empenham em buscar o pagamento dos valores já inscritos na dívida ativa, mesmo que isso represente ao atual gestor o risco de ter as próprias contas não aprovada. A única sanção que pode ser mais bem acompanhada é aquela relativa à inelegibilidade e que fica ao encargo do TRE assegurar seu cumprimento, ainda assim fica sujeita aos recursos impetrados na justiça.

No quadro 17 apresento os 48 municípios que receberam parecer desfavorável definitivo no âmbito do TCE, parecer esse mantido no julgamento pelas respectivas câmaras municipais, assim como os apontamentos de acordo com os aspectos definidos anteriormente para análise dessas contas.

Quadro 17 – Apontamentos de municípios com pareceres prévios desfavoráveis – exercícios 2007, 2008 e 2009

Municípios	Exercícios	Gestão Fiscal Atendimento (AT) / Não Atendimento (NA)	Controle interno	Educação	Multa	Débito
1. Água Santa	2008	AT	X	X	X	X
2. Ametista	2008	AT	X	X	X	-
3. Arroio dos Ratos	2007/2008	AT	-	-	X	X
4. Barão Triunfo	2009	NA	-	-	X	-
5. Barra do Guarita	2007	AT	-	-	X	X
6. Barra do Ribeiro	2007	NA	-	-	X	X
7. Barra Funda	2008	AT	X	-	X	-
8. Bom Jesus	2007	AT	-	X	X	X
9. Cacequi	2007	AT	-	-	X	X
10. Candiota	2007	NA	-	X	X	X
11. Chiapetta	2007/2008	AT	X	X	X	X
12. Cidreira	2007	AT	X	-	X	X
13. Cotiporã	2008	AT	X	-	X	X
14. Dezesseis de Novembro	2008	NA	-	-	X	X
15. Dois Lajeados	2008	NA	X	-	X	X
16. Encantado	2007	NA	-	-	X	X
17. Entre Rios do Sul	2007/2008	AT	X	-	X	X
18. Giruá	2008	NA	-	-	X	-
19. Herval	2007	AT	-	-	X	-
20. Itapuca	2007	AT	X	X	X	X
21. Itaqui	2007	AT	-	X (FNDE)	X	X
22. Jacutinga	2008	AT	X	X	X	X
23. Lajeado do Bugre	2007	NA	-	X	X	X
24. Machadinho	2008		X	X	X	X
25. Manoel Viana	2007	NA	-	-	X	-

26. Maximiliano de Almeida	2007/2008	NA(2008)	X/X	X	X	X
27. Nonoai	2007	AT	X	X	X	X
28. Nova Esperança do Sul	2008	NA	-	-	X	X
29. Nova Pádua	2007/2008	AT	X	-	X	-
30. Palmeira das Missões	2007	AT	X	-	X	X
31. Pinheiro Machado	2007	NA	X	X	X	-
32. Progresso	2008	AT	X	-	X	-
33. Rio dos Índios	2007	NA	X	X	X	X
34. Riozinho	2008	AT	-	X	X	X
35. Salto do Jacuí	2007	NA	X	-	X	X
36. Santa Rosa	2007	AT	-	X	X	X
37. Santana do Livramento	2007	AT	X	-	X	X
38. Santo Expedito do Sul	2007	AT	X	X	X	X
39. São João da Urtiga	2007/2008	NA	X/-	-	X	X
40. São Pedro do Sul	2007/2008	NA(2008)	X/X	-	X	X
41. São Sepé	2007	AT	X	-	X	X
42. Sarandi	2007	AT	X	-	X	X
43. Serafina Corrêa	2007	AT	X	-	X	X
44. Tapejara	2007/2008	AT	X/X	X	X	X
45. Trindade do Sul	2007	AT	X	-	X	X
46. Triunfo	2007	AT	X	-	X	X
47. Vila Lângaru	2007/2009	NA(2009)	X/X	X	X	X
48. Vila Maria	2007/2008	AT	X	-	X	-
<b>Total de apontados</b>		<b>17</b>	<b>31</b>	<b>19</b>	<b>48</b>	<b>38</b>

Fonte: Decisões - TCE.

O apontamento relativo à educação do município de Itaqui refere-se a recurso federal. Embora a competência para controlar os recursos de transferência da União não seja de responsabilidade do TCE-RS, as incoerências nas informações municipais fornecidas e confrontadas com os demonstrativos de repasse são apontadas nos relatórios, como ocorreu no município de Itaqui.

Os demais apontamentos da educação se referem aos recursos da MDE e incluem o Fundeb. A síntese dos apontamentos do universo considerado está na tabela 3

Tabela 3 – Síntese dos apontamentos no período referido

<b>Apontamentos</b>	<b>Municípios*</b>	<b>%</b>
Não atendimento da gestão fiscal	17	35
Apontamento do sistema de controle interno	31	64
Apontamentos na educação	19	39
Imposição de multa	48	100
Fixação de débito	38	79

Fonte: TCE - Universo de 48 municípios com parecer prévio desfavorável no período referido (2007-2009). Elaborado pela autora.

Em relação à gestão fiscal, 35% dos municípios tiveram parecer pelo não atendimento, apesar dos alertas que o tribunal emite durante cada exercício vigente. Ampliando a análise do mesmo período estudado (2007-2009), incluindo todos os municípios do RS (496), independente de parecer emitido para as contas e, de estar ou não concluído o processo de prestação de contas, foram identificados 172 pareceres pelo não atendimento.

A questão mais delicada apontada nos relatórios, contudo, diz respeito ao sistema de controle interno dos municípios. O auditor público externo do TCE que entrevistei revela que uma das maiores fragilidades encontradas no controle externo refere-se ao funcionamento do sistema de controle interno dos municípios, o que foi constatado pelo número significativo de apontamentos no conjunto de relatórios analisados. A avaliação feita por esse técnico é de que os membros que compõem o controle interno não possuem o perfil adequado para as funções que precisam desempenhar e que sua nomeação para a função tem o objetivo apenas de cumprir com a obrigatoriedade da existência desse sistema.

Do universo analisado, constatei o que já foi alertado pelo referido auditor: 64% dos municípios (31 dos 48) com parecer desfavorável apresentaram problemas de existência, funcionamento e constituição do controle interno. Os apontamentos referentes ao controle interno dos relatórios analisados são:

- deficiência na estrutura e no funcionamento;
- seus membros desempenham as atividades em concomitância com as de seus cargos efetivos, quando ao menos um deles deveria ter dedicação exclusiva às funções no controle interno;
- falta de atuação relativa às competências legais, tais como a não realização de auditorias internas nas secretarias municipais;

- ausência de profissional contador ou técnico em contabilidade no sistema de controle interno;
- falta de autonomia de seus membros;
- ausência de estrutura, desempenho insatisfatório em relação às situações de falhas e irregularidades detectadas;
- atuação não planejada e sem integração com os órgãos setoriais, atuação restrita e deficiente no exercício;
- é composto por servidor ocupante de cargo em comissão.

As orientações para o funcionamento do controle interno estão contidas no parecer 03/2003 e informação 60/2002. Embora as orientações sejam claras e objetivas, estas não são seguidas pela maioria dos gestores públicos.

A imposição de multa se dá sempre que falhas são detectadas e pode ser imposta tanto aos gestores que receberam parecer favorável quanto aos que receberam parecer desfavorável. Na primeira situação isto se justifica nas falhas identificadas nos atos praticados pelo gestor, mas que não implicam em prejuízos ao erário ou caracterizam má fé. Na segunda situação, em que as falhas representem prejuízos além da multa aplicada, o gestor fica obrigado a devolver ao erário os recursos aplicados indevidamente e que por isso sofrem a glosa de valores, neste caso é dito que o gestor, além da sanção de multa, sofre a sanção de débito.

Existe também a possibilidade de ocorrerem glosas sem que haja a imposição de débito. Por exemplo, um gasto computado na composição do percentual mínimo de vinculação à manutenção e desenvolvimento do ensino exigido por lei poderá ser glosado se o tribunal entender que não se trata de gasto na MDE. Nem sempre o parecer desfavorável implicará em fixação de débito, contudo, nesses casos, como já foi dito, poderá haver imposição da multa.

O total de certidões de multa e débito emitido pelo tribunal para o período estudado consta na tabela 4, a seguir.

Tabela 4 – Certidões de multas e débitos emitidas pelo TCE no período referido

Ano	Certidões de multa	Multas (R\$)	Certidões de débito	Débitos (R\$)
2007	597	628.808,83	391	12.424.372,88
2008	357	398.755,56	242	8.800.362,82
2009	433	544.793,89	382	13.982.277,64
	<b>1.387</b>	<b>1.572.358,28</b>	<b>1.015</b>	<b>35.207.013,34</b>

Fonte: serviço de acompanhamento de gestão do TCE.

Ressalto que esses valores e os respectivos quantitativos de certidões foram aplicados às contas do Executivo e Legislativo, sendo elas aprovadas (somente multa) ou não aprovadas (multa e débito).

Se forem considerados apenas os processos do executivo com parecer desfavorável no período, o montante ainda assim é muito significativo.

Todavia, como já foi dito, não existe dentro do TCE um acompanhamento do cumprimento dessas sanções, considerando que quem recolhe é o Tesouro do Estado, no caso das multas ou os municípios, no caso dos débitos. Estes últimos ficam inscritos na dívida ativa e são passíveis de serem cobrados na justiça comum. Caso o gestor tenha bens, estes poderão ser usados para quitar a dívida, contudo precisam ser acionados pelo município na justiça comum.

O último aspecto deste item se relaciona aos apontamentos relativos à educação identificados nas contas analisadas, os quais apresento a seguir.

1. Lançamentos contábeis divergentes e falta de controle de itens adquiridos:
  - utilização de códigos de recursos vinculados dissociados dos empenhos realizados;
  - a movimentação financeira nas contas bancárias com destinação específica (recursos vinculados da MDE e outros) não correspondeu com a execução orçamentária;
  - ausência de controle na distribuição de livros e uniformes escolares;
  - o relatório circunstanciado do Prefeito sobre a sua gestão não contempla informações quanto às metas atingidas;

- divergência por lançamento de valor a menor no SIAPC/PAD – Programa Autenticador de Dados do Exercício de 2007 e os demonstrativos de transferências do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) e de recursos estaduais.
2. Irregularidades no transporte escolar:
- inexistência de procedimento licitatório para a contratação de serviços de transporte escolar;
  - utilização de veículo com capacidade inferior ao número de alunos transportados;
  - inexigência, junto às empresas que realizam o transporte escolar no Município, do laudo atualizado de vistoria dos veículos respectivos;
  - ausência de lucratividade na aplicação diária dos recursos atinentes ao programa de transporte escolar (PNATE);
  - contratação de serviço de transporte escolar em cujas planilhas não constam especificações de custos unitários, número de alunos transportados, capacidade dos veículos e itinerários;
  - reajuste no valor do contrato para a prestação de serviços de transporte escolar sem previsão contratual e adequações para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro.
3. Não cumprimento dos índices de atendimento na educação infantil:
- concessão de bolsas de estudos a universitários e não atendimento das metas para ampliação do atendimento na educação infantil;
  - insuficiência/ausência da aplicação de recursos na Educação Infantil.
4. Relativas ao pessoal da educação:
- existência de professores sem a habilitação para o exercício do magistério;
  - pagamento de unidocência a professores que não atenderam os requisitos preestabelecidos em norma municipal;
  - subsídio de secretária municipal de educação em inconformidade com lei municipal;

- pagamento irregular de função gratificada;
- alteração ilegal de carga horária de servidor sem amparo legal;
- não foi instituído o novo Plano de Carreira para o Magistério;
- pagamento de despesas de curso de formação de professores antes da conclusão dos serviços;
- acúmulo remunerado de cargos públicos.

Os argumentos apresentados pelo TCE ao apontar tais falhas e irregularidades basearam-se principalmente nas normas vigentes. Contudo, a interpretação é feita por um corpo técnico formado principalmente nas áreas do direito, administração e contabilidade. Não existem, no quadro de servidores, técnicos da área da educação (assim como da saúde). Portanto, posso afirmar, sem nenhum demérito a esses profissionais, que as concepções que permeiam as decisões são do universo de conhecimento e do olhar dessas áreas de formação. Mesmo reconhecendo que tais áreas do conhecimento possuem habilidades que talvez os profissionais da educação e saúde não possuam, a recíproca é verdadeira. Existem concepções na educação, por exemplo, que são fruto de anos de debate e estudo aos quais os docentes se debruçaram buscando encontrar caminhos mais adequados para a oferta de uma educação de qualidade e creio que isso é algo inatingível ainda. Não consigo vislumbrar que o fato de ser conhecedor das leis, como o profissional do direito, possibilite a prevalência do entendimento sobre determinado tema de outras áreas alheias a sua, mesmo que se considere a vasta experiência que possam ter.

Quanto aos critérios utilizados para definir o que pode e o que não pode ser considerado MDE, o auditor entrevistado neste estudo aponta que o TCE utiliza primeiro a legislação vigente e, quando essa não for clara o suficiente, os técnicos buscam orientação, no Conselho Nacional de Educação e no Conselho Estadual de Educação do RS, para esclarecimentos, surgindo, a partir disto, a interpretação do TCE-RS. Ponderei sobre a necessidade de haver no corpo técnico profissionais da educação para que o órgão pudesse contar com um olhar especializado na área em caráter permanente, considerando o volume de recursos destinado à educação, o aparato normativo que precisa ser seguido e as reais necessidades que avalio poderiam ser melhor identificadas por profissionais da área. Salientei que reconheço

que seria inviável o quadro do TCE comportar técnicos de todas as áreas, entretanto, tanto na área da saúde quanto na da educação, há fortes elementos a serem considerados para ser avaliada a inclusão de técnicos com formação nestas áreas, tendo em conta interpretações contrárias já feitas por este tribunal, divergentes de interpretações de educadores em outras ocasiões, como já foi mencionado anteriormente.

O entrevistado reconhece a complexidade da questão, no entanto, lança mão da Constituição Federal de 1988 para iniciar sua argumentação contrária à hipótese de minha ponderação afirmando que:

*Um norte nos é dado pela Constituição Federal, a qual, em seu art. 73, § 1º, inciso III, exige que os Ministros do TCU e os Conselheiros dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais apresentem notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública. (APE/TCE, 2011).*

Afirma que esse entendimento do legislador não impede que os tribunais criem cargos de outras áreas e que o TCE-RS, com o tempo talvez possa fazê-lo. Contudo, também argumenta que “*seria muito complexo ter um corpo técnico para todas as áreas*” (APE/TCE, 2011). De todo modo, os requisitos evocados do art. 73, acima transcritos, não parecem dar suporte à avaliação do Auditor. Isso porque, a especialização nas áreas da educação e da saúde, por exemplo, pode ser encarada como adicional ao notório conhecimento nos demais campos. Uma pessoa especializada em educação não pode ter, em princípio, sólidos conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos, financeiros ou de administração pública? Ademais, existe um *ou* no preceito, o que significa que não são esperados notórios conhecimentos em todos os campos.

De todo modo, analisando as possibilidades desse aparato de procedimentos e mecanismos utilizados pelo TCE na perspectiva de que estes promovam a *accountability*, observo que há, nos últimos anos, por parte do tribunal, uma intensa busca pela adoção de medidas que fortaleçam o processo de exame das contas prestadas pelo executivo municipal.

O formato dos sistemas informatizados facilita a transmissão dos dados e das informações, todavia, permanece a fragilidade de que quem fornece as informações são os próprios agentes que estão sob exame e que podem burlar as normas, mesmo considerando que a entrega física de documentos seja exigida ou que

deverá ficar à disposição para confronto quando necessário. Os sistemas abrangem as áreas de investimentos mais impactantes nos orçamentos e cujas normas são bem rigorosas quanto aos gastos efetuados. Destaco os gastos com pessoal, prestação de serviços terceirizados e obras, especialmente com a aplicação dos recursos vinculados, como os da educação.

No que concerne a esses recursos vinculados, é possível encontrar outras situações difíceis de serem detectadas apenas pelo sistema, como a inclusão de nomes de servidores do quadro geral nas folhas de pagamento da educação ou da saúde, aquisição de bens e serviços que são utilizados por outras secretarias do governo. Nestes casos, o controle interno seria a instância essencial na identificação desses atos. Caso contrário, apenas as denúncias pontuais poderiam auxiliar na identificação das irregularidades.

O acompanhamento da aplicação dos recursos da educação e da saúde, conforme a Lei nº 4.320/64 exige códigos específicos para os recursos legalmente vinculados<sup>100</sup> e a execução orçamentária e financeira (empenho) deve ser realizada observando estes códigos. As receitas que não têm vinculação legal devem receber código de recurso vinculado único, denominado recurso livre, e não podem ser computadas nos percentuais mínimos de vinculação. No entanto, na minha experiência pessoal de dirigente municipal de educação, vivenciei algumas tentativas de inclusão de gastos alheios à educação, tanto na folha de pagamento quanto na prestação de serviços por parte do próprio governo. Neste caso, fica na mão do dirigente da educação ou do sistema de controle interno impedir que isso ocorra, pois dificilmente o tribunal, numa auditoria tradicional, poderá detectar a irregularidade, uma vez que essas são realizadas por amostragem dos gastos efetivados pelo gestor e não em todo o gasto de cada ente auditado.

Em relação às obras e à terceirização da prestação de serviços, como por exemplo, o de transporte escolar, mesmo considerando que são ações em que mais os municípios são apontados, ainda assim situações irregulares não são detectadas. O direcionamento de licitação é um deles, pois muitas vezes é sutil demais para ser percebido, a não ser em caso de denúncias ou de ser auditado nas visitas *in loco*. Existem situações que não são detectadas mediante auditoria dos registros, pois os

---

<sup>100</sup> Aqui são denominados recursos vinculados todos aqueles com destinação específica, inclui MDE, Fundeb, recursos da saúde e, também, com outras destinações de receitas como os Fundos previdenciários.

lançamentos nesses sistemas aparentemente podem não conter informações suficientes para caracterizar o ilícito. Mesmo nas visitas *in loco* não há condições de acompanhar todas as obras contratadas ou de verificar se equipamentos e materiais adquiridos estão em conformidade com o contratado. Somente as auditorias operacionais dão conta de aprofundar determinadas ações, contudo, elas também são eventuais e não atingem todas as ações dos governos.

Por essa razão, é preciso considerar que o controle externo começa bem antes da atuação do tribunal. Ele inicia na postura responsável dos gestores ao praticar atos administrativos e na atuação consolidada do sistema de controle interno que, desse modo, poderá alertar o gestor quanto a possíveis falhas nos procedimentos adotados, bem como fornecer ao tribunal relatório da fiel realidade da gestão.

Estes fatores carecem ser aprimorados dentro e fora do TCE, no intuito de assegurar a *accountability*. O pleno funcionamento, com autonomia, dos sistemas de controle interno dos municípios, a criação de condições de acompanhamento dos processos de prestação de contas para além do trâmite que ocorre dentro do TCE, para garantir que as sanções sejam plenamente cumpridas, bem como a ampla publicização desse acompanhamento, assegurando a transparência pública, poderão contribuir na redução das práticas ilícitas na gestão pública.

Em relação às normas brasileiras, posso dizer que estas apontam instrumentos importantes de fortalecimento da *accountability* e que são referenciais essenciais nas práticas dos tribunais de contas. A LRF, por exemplo, limita gastos com pessoal, limita o endividamento público, estabelece metas fiscais, exige realização de audiências públicas e atuação do sistema de controle interno, dentre outros. A própria legislação do Fundeb, que define a composição do fundo e a redistribuição do mesmo, assim como em que os recursos podem ser aplicados no âmbito de cada ente municipal e estadual.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo caracterizar a *accountability* da administração pública evidenciada nas práticas do TCE-RS no acompanhamento da implementação do Fundeb no RS, no período de 2007 a 2009. A pesquisa documental foi realizada através da investigação de orientações e procedimentos exercidos pelo tribunal relativos à prestação de contas de chefes de executivo municipal no Rio Grande do Sul.

Minha questão central foi: quais os referenciais técnico-políticos – da administração pública e da educação – levados em conta pelo TCE-RS para a promoção da *accountability* horizontal, no que diz respeito aos recursos da manutenção e desenvolvimento do ensino, principalmente os do Fundeb? Esta questão se desdobrou em outras com vistas a identificar as orientações relativas às receitas e despesas e consequentes implicações no uso dos recursos da educação, a forma como essas orientações são dadas aos municípios, que procedimentos são tomados pelo TCE para examinar as contas e quando detectadas as irregularidades nas mesmas.

No primeiro capítulo foi apresentado o desenho metodológico da pesquisa de campo; partiu da conceituação de pesquisa qualitativa, focando a análise documental, passando a descrever os procedimentos adotados para o tratamento dos dados e das informações. Tratou-se do estudo de documentos relativos aos procedimentos do TCE, de entrevista com auditor externo do TCE, bem como, das normas vigentes relativas ao tema. Utilizei aspectos da análise de conteúdo no tratamento e análise dos dados e informações, organizando-os em categorias de análise.

No segundo capítulo abordei os conceitos e as dimensões dos mecanismos (instrumentos institucionais) de controle externo na perspectiva da *accountability* política. O propósito foi discutir conceitos, dimensões e implicações da *accountability* na consolidação das novas democracias, buscando uma aproximação para o caso brasileiro, com vistas a situar o TCE-RS como órgão responsável pela fiscalização da administração pública na perspectiva da *accountability*, refletindo sobre esse significado no contexto brasileiro. A fundamentação teórica para desenvolver este tema envolveu uma incursão pelas diversas concepções e interpretações para a

expressão *accountability*, em especial pelos conceitos e dimensões abordados por O'Donnell. Embora seja uma expressão sem tradução para nossa língua, seu significado foi utilizado para ampliar o conceito e significado de controle, mais especificamente do controle externo exercido pelo tribunal de contas na fiscalização da administração pública. Traduzida muitas vezes por controle ou responsabilização, *accountability* tem, na realidade, um significado bem mais amplo que essas traduções, porque sua compreensão contém elementos importantes para explicar as relações entre desempenho de governos e democracia.

A partir das concepções de Shedler, O'Donnell, Smulovitz e Peruzzotti, Mainwaring, Pessanha, Przeworski, Stokes, Manin, Moreno, Crisp, Shugart e Kenney, foi possível identificar o quão amplo ou restrito pode ser seu significado. No sentido amplo, há os que reconhecem as diferentes dimensões da *accountability*, isto é, dimensão horizontal, vertical e social, sua existência independe das possibilidades de sanções, pode ocorrer em toda a atividade pública. No sentido mais restrito, os autores se referem ao fato de ser limitada às transgressões legais, existir apenas entre os desiguais (*accountability* vertical) ou entre agente e principal (eleito e eleitor).

O objetivo de aprofundar essas concepções foi o de aproximar a noção para o contexto brasileiro, situando o TCE-RS na *accountability* horizontal concebida por O'Donnell, considerando inclusive as fragilidades apontadas pelo autor. Trata-se de uma concepção ampla, por reconhecer a dimensão vertical da *accountability*, e restrita, por se limitar às transgressões legais, contudo, oferecendo um número considerável de meios jurídicos de responsabilização dos agentes públicos. O sentido restrito defendido por O'Donnell, de aplicar sanções apenas nas transgressões legais, apresenta-se também prejudicado pelo não acompanhamento do cumprimento efetivo das penalidades no âmbito do judiciário, no caso brasileiro. As limitações dos sistemas de freios e contrapesos trazidas pelo autor se materializam, muitas vezes, na descontinuidade ou fragilidade do acompanhamento das sanções aplicadas pelo TCE que não recebe ou busca um *feedback* do processo pós emissão do parecer prévio, isto é, não acompanha se foi de fato cumprida a sanção aplicada.

Os argumentos de Moreno, Crisp e Shugart (2003), ao questionarem a existência da AH por entenderem que a mesma só existe entre o principal-agente, podem até ganhar força nos sistemas políticos em que as relações frágeis para a

democracia permitem que os parlamentares se *protejam* adiando o cumprimento de fato de determinadas normas contra a corrupção, como o caso da lei brasileira denominada da ficha limpa, tão difícil de vigorar.

De todo modo, em sendo superadas as fragilidades apresentadas nas concepções dos autores estudados e percebidas nas instituições brasileiras, é possível conceber que a *accountability* se constitua de fato como um indicador importante de qualidade democrática.

No terceiro capítulo abordei o financiamento da educação, revisitando o aparato normativo a partir da Constituição Federal de 1988, com especial atenção ao conteúdo das emendas constitucionais nº 14/1996 e nº 53/2006, que instituíram, respectivamente, o fundo para ensino fundamental e o fundo para a educação básica, introduzindo mudanças significativas na aplicação dos recursos para a MDE. Descrevi os dispositivos constitucionais-legais do Fundef e do Fundeb, abordando as características e o processo de implementação do Fundef, buscando assinalar erros, irregularidades e principais apontamentos de tribunais de contas e da Controladoria Geral da União (CGU); Em relação ao Fundeb, caracterizei o novo fundo, a inclusão dos novos recursos, das etapas e das modalidades que passaram a constituir os beneficiários do mesmo, assim como a forma de distribuição dos recursos, com as ponderações de matrículas para os anos 2007, 2008 e 2009. Além disso, apresentei as orientações iniciais para implementação do Fundeb as quais são utilizadas como parâmetros para a fiscalização do TCE.

No capítulo quatro apresentei o conceito de administração pública e os modelos mais recentes, relacionando-os com o momento político nos quais ocorreram e o formato de *accountability*, quando presente nos mesmos. Cabe destacar que, embora cada modelo tenha uma marcação temporal, não se apresentou um modelo puro em cada período e algumas das características de um se mantém em outro subsequente. Na sequência tratei da origem do controle das contas públicas, identificando-o nas normas brasileiras, assim como das normas da contabilidade pública que orientam os atos contábeis e financeiros da administração pública brasileira.

A superação das falhas e ilicitudes na administração pública são características dos diversos modelos de gestão, mesmo com as diferenças de concepção de cada um. Contudo, há um diferencial importante que diz respeito à publicidade que hoje é dada às práticas ilegais de gestores, mesmo considerando

que, na maioria das vezes, isso não se converte em cumprimento pleno das sanções aplicadas. Até mesmo porque, pensar num corpo de servidores comprometidos com a responsabilização dos agentes públicos, valorizando os estatutos legais e interesses dos cidadãos, como propõe Denhardt, está ainda num horizonte distante da democracia brasileira. Todavia, esta postura *cidadã* de transparência pública tende a reforçar uma visão de administração pública nos moldes propostos por esse autor, nas concepções do NSP. A participação e o fortalecimento da *accountability* social/ societal poderá contribuir nesse processo. Contudo, é importante lembrar que não há mecanismos de sanção associados a esta dimensão de *accountability* na norma brasileira, o que nos leva de volta as fragilidades da *accountability* nas suas diferentes dimensões.

No capítulo, situo também: a administração pública na norma brasileira, abordando os aspectos administrativos e legais das estruturas e dos procedimentos da atividade pública; as normas da contabilidade pública; um breve histórico, conceito e os mecanismos do controle da gestão pública, assim como a estrutura e organização do TCE-RS, procurando identificar os contornos dos mecanismos de *accountability* desse órgão de controle externo no Rio Grande do Sul.

No quinto capítulo apresentei uma descrição detalhada dos procedimentos para exame das contas, assim como, os apontamentos das contas com parecer desfavorável com trânsito em julgado relativas ao período de 2007 a 2009, tudo isso no que concerne ao âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Para realizar essa competência de emitir parecer prévio às contas do executivo municipal, o TCE-RS realiza uma série de procedimentos que envolvem a entrega de documentos físicos pelos gestores, assim como a coleta de informações enviadas através dos sistemas informatizados disponibilizados aos gestores, com preenchimento obrigatório e prazos preestabelecidos. Este formato de transferência de dados e informações foi desenvolvido para agilizar e facilitar tanto o trabalho de prestação de contas dos gestores como para tornar mais ágil a consolidação e a análise das informações por parte dos auditores e conselheiros do TCE.

Todas as informações são processadas através de auditorias, divididas em auditoria operacional (eventual), utilizada para verificar e avaliar programa específico, e auditoria tradicional (sistemática), realizada para o exame das contas prestadas. Nessa última são considerados todos os documentos enviados, as informações alimentadas nos sistemas, as auditorias operacionais ocorridas no

período, assim como a verificação de denúncias recebidas e comprovadas relativas ao exercício sob análise.

A análise dos procedimentos do TCE revelados pelos documentos estudados permitiu conhecer não somente o fluxo do rito processual de prestação de contas dos prefeitos, como também as práticas desse órgão na fiscalização da administração pública municipal. Além dos documentos contábeis exigidos na prestação de contas por imposição das normas legais, outras práticas envolvem o rito processual do TCE. O conjunto de sistemas informatizados permite a este tribunal receber em tempo real, de forma sistematizada e preestabelecida, dados e informações relativas aos atos administrativos praticados pelo executivo municipal. Além disso, o tribunal realiza auditorias e inspeções *in loco* com vistas à verificação direta da veracidade das informações e dos dados fornecidos pelos prefeitos.

Além dos documentos, auditorias e sistemas informatizados, existe a ouvidoria do tribunal, que recebe as denúncias, as quais verificada a possibilidade de serem verídicas, passam a ser alvo das auditorias e inspeções e, por consequência, poderão constar no relatório da prestação de contas do executivo.

Parece evidente que no TCE há a compreensão de que a *accountability* horizontal só se aplica nas transgressões legais. Nos procedimentos e práticas do tribunal, o principal referencial é a norma vigente, mesmo que sujeita a interpretações às vezes divergentes entre seus conselheiros, ou mesmo em relação a interpretações de outros órgãos de controle no Brasil

É possível afirmar que o TCE-RS possui um aparato de orientações, procedimentos e práticas que podem contribuir na promoção da *accountability* horizontal na qual este órgão se enquadra, todavia, as fragilidades encontradas nesse estudo relativas a algumas etapas do rito processual podem comprometer as (boas) intenções desse órgão.

Refiro-me a algumas constatações do processo de prestação de contas. Uma delas é o fato de o tribunal, de certa forma, *enxugar* a sua atuação, buscando atingir as metas propostas no seu planejamento estratégico, com o intuito de reduzir procedimentos com vistas a melhorar indicadores propostos nesse planejamento estratégico. Se, por um lado, vemos o empenho, especialmente do atual presidente, em tornar o órgão mais transparente ao público em geral, por outro lado há uma clara intenção de dar relevo à estatística da atuação do órgão, mais do que apresentar resultados efetivos que esta atuação produz na fiscalização dos

gestores. Este fato é perceptível no acompanhamento das sanções aplicadas, especialmente relativa aos recursos que precisam ser devolvidos aos cofres públicos. O fato da atuação do TCE encerrar no parecer prévio, com as manifestações de sanções de débito, bem como a indefinição, inexistência e/ou ineficiência de um órgão que exerça o papel de garantir que a devolução dos recursos seja efetivada, passa, de certo modo, uma sensação de impunidade. Todavia, o presente estudo não dá conta de analisar profundamente os meandros que envolvem aspectos mais subjetivos, tais como a constituição do corpo de conselheiros do TCE, em razão do formato das indicações para ocupação das vagas. Do mesmo modo, foi apenas esboçada uma discussão sobre os cargos públicos existentes para os técnicos auditores públicos externos, quer dizer, o fato de não haver atualmente cargos para profissionais com formação nas áreas da educação e da saúde em razão da interpretação dos membros do tribunal de que a atual configuração dos cargos é adequada para o exercício das competências desse órgão.

Outra fragilidade revelada pelo próprio tribunal e constatada na análise dos relatórios das prestações de contas com parecer desfavorável no período é a que diz respeito aos sistemas de controle internos das prefeituras, que não cumprem o papel a eles designado nas normas brasileiras.

Existe um robusto aparato legal e previsão/operação de procedimentos bem estruturados do TCE para realizar a fiscalização da administração pública. Contudo, a atuação do TCE-RS é prejudicada na sua finalidade pelas fragilidades apresentadas. De acordo com as evidências que emergiram do estudo, é possível afirmar que a identificação das principais irregularidades, ilicitudes e falhas dos atos dos administradores não tem sido a maior dificuldade na fiscalização exercida pelo tribunal, mesmo considerando que as informações são fornecidas pelos gestores e o TCE precisa confiar nas mesmas ou investigar mais profundamente quando são inconsistentes. É perceptível, porém, em todo o rito processual, a fragilidade do sistema de controle externo e a descontinuidade no acompanhamento da aplicação das sanções, o que compromete a promoção da *accountability* no seu sentido pleno que associa prestação de contas, controle e responsabilização. O fortalecimento da *accountability* representa um passo importante no estabelecimento de políticas mais consistentes de combate às irregularidades dos atos da administração pública e, por efeito, na melhoria desempenho dos governos. Nessa perspectiva, a dimensão

horizontal da *accountability* tem um lugar e desafios prementes que ainda precisam ser enfrentados, o que procurei descrever e discutir ao longo dessa tese.

Finalizo reconhecendo que um estudo desta natureza é permeado por limites inerentes a uma pesquisa documental, especialmente por envolver atores que, de certo modo, oferecem resistência no sentido de dizer algo mais do que já está escrito ou publicado. Além disso, por se constituir numa análise que trata de referenciais e de interpretações desses atores, sempre nos deparamos com algumas armadilhas às quais nem sempre podemos escapar. Todavia, fica minha expectativa de ter conseguido avançar no debate e contribuído com os escritos já existentes sobre a temática em questão.

## REFERÊNCIAS

### Livros, revistas e artigos

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. **Finanças públicas, democracia e accountability**. 2004. Disponível em: <<http://aldeiajurídica.incubadora.fapesp.br>>. Acesso em: 27 set. 2008.

\_\_\_\_\_; GAETANI, Francisco. **Avanços e perspectivas da gestão pública nos estados**: agenda, aprendizado e coalizão. Brasília: Consad, 2006.

\_\_\_\_\_. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, Edição Especial Comemorativa, 1967-2007, v. 41, p. 67-86, 2007.

ALMEIDA, Geórgia Campos de. O papel dos Tribunais de Contas no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 9, n. 845, 26 out. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7487>>. Acesso em: 23 set. 2007.

AMARAL, Marcelo Santos. **Accountability, governo local e democracia**: investigação em portais municipais do estado da Bahia. Dissertação (Mestrado em Administração) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2007.

ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal de; BARROS, Laura Correa de. O Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. **Revista do tribunal de contas do estado de Minas Gerais**, v. 77, n. 4, out./dez. 2010.

ANDRADA, Antônio Carlos Doorgal de. **A Natureza Jurídica do parecer prévio emitido pelos Tribunais de Contas estaduais e admissibilidade de recurso**. [2006?]. Disponível em <<http://www.antoniocarlosandrada.com.br/files/artigos/130420101521395500.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

ARAÚJO, Marcelo; SANCHEZ, Oscar Adolfo. A corrupção e os controles internos do estado. **Lua Nova, Revista de Cultura e Política**, São Paulo, v. 65, p. 137-173, 2005.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009.

BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da *accountability* democrática. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 49, n. 4, out./dez. 1998.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Brasília: Editora UNB, 1998.

CAMPELO, Valmir. **Futuro dos tribunais de contas no Brasil**. [palestra no TCU-DF], 2003.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: Quando poderemos traduzi-lá para o português? **Revista de administração Pública**, Rio de Janeiro, 24(2) 30-50 fev/abril. 1990.

CARNEIRO, Carla Bronzo Ladeira. Governança e accountability: algumas notas introdutórias. **Fundação João Pinheiro**, Belo Horizonte, ago. 2004. Disponível em <[http://www.ceas.sc.gov.br/downloads/accountability\\_1.doc](http://www.ceas.sc.gov.br/downloads/accountability_1.doc)>. Acesso em: 21 set. 2008.

CARVALHO, José Tanajura. *Accountability* democrática: expressões essenciais à sua efetivação. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 147-173, 1983.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Ed. Rio de Janeiro, 2005.

CAVALCANTE, Maria Amélia Holanda Cavalcante. O controle da administração pública. **Revista Controle – TCE-CE**. Disponível em: <[http://www.tce.ce.gov.br/sitetce/arq/RevistaControle/2006/20\\_ARTIGO\\_AMELIA.pdf](http://www.tce.ce.gov.br/sitetce/arq/RevistaControle/2006/20_ARTIGO_AMELIA.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2008.

CELLARD, André. A análise documental. In: POUPART, J. et al. **A pesquisa qualitativa**: enfoques epistemológicos e metodológicos. Petrópolis: Vozes, 2008. p. 295-316.

CHEIBUB, J. A.; PRZEWORSKI, A. Democracia, eleições e responsabilidade política. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 12, n. 35, fev. 1997. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-69091997000300004&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-69091997000300004&script=sci_arttext)>. Acesso em: 14 set. 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução a Teoria Geral da Administração**: uma visão abrangente da moderna administração das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CITADINI, Antonio Roque. **O controle externo da Administração Pública**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1994.

\_\_\_\_\_. [Palestra]. In: FORO DEMOCRACIA Y CONTROL EXTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 1999, Venezuela. Disponível em: <<http://www.citadini.com.br/atuacao/1999/ven990906.htm>>. Acesso em: 4 nov. 2007.

CONSEJO LATINOAMERICANO DE ADMINISTRACIÓN PARA EL DESARROLLO – CLAD. Consejo científico. **La responsabilización (“accountability”) em la Nueva Gestión Pública Latinoamericana**. Buenos Aires: Eudeba, 2000.

CUNHA, Luciana Gross Siqueira. Ouvidoria: mecanismos de controle democrático. In: Encontro Anual da ANPOCS, 24, 2000, Petrópolis. Disponível em: <<http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/ar/libros/anpocs00/gt12/00gt1234.doc>>. Acesso em 21 set. 2010.

DAHL, Robert A. **Poliarquia**. São Paulo: Edusp, 1997.

\_\_\_\_\_. **Sobre a democracia**. Brasília: Editora UnB, 2001.

DAVIES, Nicolas. **Tribunais de Contas e Educação**: quem controla o fiscalizador dos recursos? Brasília: Editora Plano, 2001.

\_\_\_\_\_. Aplicação dos recursos vinculados à educação. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, Brasília, v. 88, n. 219, p. 345-362, maio/ago. 2007.

DENHARDT, Robert. **Teoria Geral da Administração Pública**. São Paulo: Editora Cengage Learning, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**. Rio de Janeiro: Globo, 2001.

FARENZENA, Nalú. **Diretrizes da política de financiamento da Educação Básica brasileira**: continuidade e inflexões no ordenamento constitucional-legal (1987-1996). 2001. Tese (Doutorado em Educação) – Programa de Pós-Graduação em Educação, Faculdade de Educação, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

\_\_\_\_\_. **A política de financiamento da educação básica**: rumos da legislação brasileira. Porto Alegre: UFRGS, 2006.

\_\_\_\_\_; MACHADO, Maria Goreti Farias. **Fundeb e Fundef**: trânsito entre duas políticas de financiamento da educação pública brasileira. 2007. Mimeografado.

FÁVERO, Osmar (org.). **A educação nas Constituições Brasileiras**: 1823/1988. Campinas: Autores Associados, 2001.

FERNANDES, Carlos Thompson Costa. **A despesa pública e o Tribunal de Contas**. 2001. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001.

FERNANDES, Ciro Campos Christo. **A reforma administrativa no Brasil**: oito anos de implementação do Plano Diretor – 1995-2002. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/PublicAdministrationReform-Portugues.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2011.

FERNANDES, Flávio Sátiro. Prestação de contas: instrumento de transparência da Administração. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 1, n. 15, jun. 1997. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=335>>. Acesso em: 29 set. 2007.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Os limites do poder fiscalizador do Tribunal de Contas do Estado**. Disponível em <[http://www.senado.gov.br/web/cegraf/ril/Pdf/pdf\\_142/r142-15.PDF](http://www.senado.gov.br/web/cegraf/ril/Pdf/pdf_142/r142-15.PDF)>. Acesso em: 25 out. 2007.

FERREIRA, Dimas Enéas Soares. **Mecanismos de controle sobre o processo de orçamentação pública**. [2005]. Disponível em: <[http://www.achegas.net/numero/vinteetres/dimas\\_ferreira\\_23.htm](http://www.achegas.net/numero/vinteetres/dimas_ferreira_23.htm)>. Acesso em: 25 out. 2007.

FIGUEIRAS, Fernando de Barros. **A corrupção no Brasil e as instituições políticas**. Centro de Pesquisas Estratégicas “Paulino Soares de Souza” UFJF. Disponível em: <<http://www.ecsbdefesa.com.br/fts/ACBIP.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2008.

FIGUEIREDO, Argelina Cheibub. Instituições e política no controle do Executivo. **Dados**, Rio de Janeiro, v. 44, 689-727, 2001.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício. **Prestação de contas e responsabilização: uma oportunidade de interação entre os Tribunais de Contas e cidadão**. [2007]. Disponível em: <<http://www.tcontas.pt/eurosai/EurosaiOlacefs/Docs/1ST/Brasil-Atricom/WS1BR-AT-port.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2008.

FONSECA, Francisco C. P.; SANCHEZ, Oscar A. **Mecanismos de combate à corrupção e de apoio à cidadania no Estado de São Paulo**. São Paulo: Cedec, 2000. (Série Didática, nº 3).

\_\_\_\_\_. Controles internos da administração. Os controles internos. In: SPECK, Bruno Wilhelm (Org.). **Caminhos da transparência**. São Paulo: Editora da Unicamp, 2002. p. 29-50.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995a.

\_\_\_\_\_. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, 1995b.

GOMES, Fernanda Cunha. **O controle da administração pública no estado democrático de direito**. [2006]. Disponível em: <[http://www.juspodivm.com.br/artigos/artigos\\_722.html](http://www.juspodivm.com.br/artigos/artigos_722.html)>. Acesso em: 15 set. 2008.

GOMES, Candido Alberto. **Fundamentos de uma lei de responsabilidade educacional**. Brasília: Unesco, 2008.

GOMES NETO, José Mario Wanderley. Instituições e *accountability* na teoria democrática contemporânea. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito – RECHTD**, v. 1, n. 1, p. 56-64, jan./jun. 2009.

GUEDES, Álvaro Martins; FONSECA, Francisco (Orgs.). **Controle social da Administração Pública: cenários, avanços e dilemas no Brasil**. São Paulo: Cultura Acadêmica: Oficina Municipal; Rio de Janeiro: FGV, 2007.

HAGGARD, Stephan. A reforma do Estado na América Latina. In: LANGONI, C. (Org.). **A nova América Latina**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas Editora, 1996.

HORACHOVSKI, Rodrigues Rossi. *Accountability* e seus mecanismos: um balanço histórico. In: ENCONTRO ABCP, 6., 2008, Campinas. **Anais...** Campinas: Unicamp, 2008. Disponível em: <<http://201.48.149.88/abcp2008/AprovacaoSt2.asp?IdAtividade=2157&tipo=E>>. Acesso em: 24 set. 2008.

HOUAISS, A. **Minidicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

HÜLSENDEGER, César Augusto. A apreciação das provas em análises de esclarecimentos nos processos das contas dos Executivos Municipais. **Revista do Tribunal de Contas - Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 24, n. 40, p. 47-86, 2008.

KENNEY, Charles D. Horizontal *Accountability*: concepts and conflicts. In: MAINWARING, S.; CHRISTOPHER, W. (Eds.) **Democratic accountability in Latin America**. New York: Oxford University Press, 2003. p. 55-76.

LA PALOMBARA, Joseph G. **A política no interior das nações**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1982. (Coleção pensamento Político, 60).

LASSWELL, Harold. A linguagem da política. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1982.

LIMA JUNIOR, Olavo Brasil de. As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos. **Revista do Serviço Público**, v. 49, n. 2, abr./jun. 1998.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios do Direito administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1987.

MACHADO, Maria Goreti Farias. **A proposta de Fundeb do Executivo Federal: interlocuções na formulação da política**. 2007. Dissertação (Mestrado em Educação) – Programa de Pós-Graduação em Educação, Faculdade de Educação, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

MANIN, Bernard; PRZEWORSKI, Adam. STOKES, Susan C. Eleições e representações. **Lua Nova, Revista de Cultura e Política**, São Paulo, v. 67, p. 105-138, 2006.

MARIA, João Francisco Araújo. Desenho institucional e *accountability*: pressupostos normativos da teoria minimalista. **Revista de Sociologia e Política**, v. 18, n. 35, p. 27-40, fev. 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, Clóvis Alberto Vieira de. **Alta corrupção como resposta a baixos níveis de accountability**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Centro de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003.

\_\_\_\_\_. O viés majoritário na política comparada: responsabilização, desenho institucional e qualidade democrática. **RBCS**, v. 22, n. 63, fev. 2007.

MIOLA, César. **A educação e o controle externo**. [2001]. Disponível em: <[http://portal.tce.rs.gov.br/pls/portal\\_prod/PK\\_PORTAL\\_NOTICIAS.PRC\\_Mostra\\_Clipping\\_Estatico?p\\_noticia=583&p\\_setor=160](http://portal.tce.rs.gov.br/pls/portal_prod/PK_PORTAL_NOTICIAS.PRC_Mostra_Clipping_Estatico?p_noticia=583&p_setor=160)>. Acesso em: 14 nov. 2007.

MIGUEL, Luis Felipe. Impasses da accountability: dilemas e alternativas da representação política. **Revista Sociologia Política**, Curitiba, n. 25, p. 25-38, 2005.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MORENO, Erika.; CRISP, Brian F.; SHUGART, Matthew S. The *accountability* deficit in Latin America. In: MAINWARING, S.; CHRISTOPHER, W. **Democratic accountability in Latin America**. New York: Oxford University Press, 2003. p. 79-131

MOTA, Ana Carolina Yoshida Hirano de Andrade. **Accountability no Brasil: os cidadãos e seus meios institucionais de controle dos representantes**. 2006. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Departamento de Ciência Política, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova, Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998a.

\_\_\_\_\_. Poliarquias e a (in)efetividade da lei na América Latina. **Novos Estudos**, São Paulo, n. 51, p. 37-62, jul. 1998b.

\_\_\_\_\_. *Accountability* horizontal: La institucionalización legal de la desconfianza política. **Revista Española de Ciência Política**. Num. 11, octubre 2004, p11-31.

\_\_\_\_\_. Acerca de varias *accountabilities* y sus interrelaciones. In: \_\_\_\_\_. **Disonancias: críticas democráticas a la democracia**. Buenos Aires: Prometeo Libros, 2007.

OLIVEIRA, Maria Marly de. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis: Vozes, 2008.

OSÓRIO, Fábio Medina. Novos rumos da Gestão Pública brasileira: dificuldades teóricas ou operacionais? **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado – REFE**, Salvador, n. 1, mar./maio 2005. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 20 jul. 2010.

OSBORNE, David. **Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. Brasília: MH Comunicação, 1995.

PACHECO, Regina Silva. **Reformando a administração pública no Brasil: eficiência e accountability democrática**. 1998. Disponível em: <<http://www.fundaj.gov.br/docs/eg/semi4.rtf>>. Acesso em: 18 fev. 2010.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle**. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997. (Cadernos MARE da reforma do estado, v. 1).

\_\_\_\_\_. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo: Editora 34, 1998.

PERUZZOTTI, Enrique. La política de accountability social en América Latina. In: VERA, Ernesto Isunza; RIVERA, Alberto Olvera. **Democratización, rendición de cuentas y sociedad civil: participación ciudadana y control social**. México: CIESAS, 2006.

\_\_\_\_\_. **Marco conceptual de la rendición de cuentas**. In: REUNIÓN TÉCNICA DE LA COMISIÓN DE RENDICIÓN DE CUENTAS DE LA ORGANIZACIÓN CENTROAMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES DE FISCALIZACIÓN SUPERIOR (OLACEFS), Auditoria General de la Nación, Buenos Aires, 2008.

PESSANHA, Charles. **Relações entre os poderes Executivo e Legislativo no Brasil – 1946-1994**. 1997. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Programa de Pós-Graduação em Ciência Política, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.

\_\_\_\_\_. **Accountability e controle externo no Brasil e Argentina**. In: GOMES, Ângela de Castro (Org.). **Direito e cidadania: justiça, poder e mídia**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

POUPART, Jean-Pierre et al. **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. Petrópolis: Vozes, 2008.

REZENDE, Flávio da Cunha. Porque reformas administrativas falham. **RBCS**, v. 17, n. 50, p. 123-184, out. 2002.

\_\_\_\_\_. Tendências da gestão pública nos países da OCDE. In: LEVY, Evelyn; DRAGO, Pedro Anibal (Org.). **Gestão pública no Brasil contemporâneo**. São Paulo: Fundap, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SANCHEZ, Oscar Adolfo. **Os controles internos da administração pública: a e-governança e a construção de controles no estado de São Paulo**. 2005. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Programa de Pós-Graduação em Ciência Política, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

SCHEDLER, Andréas. Conceptualizing *accountability*. In: SCHEDLER, Andréas; DIAMOND, Larry; PLATTER, Marc F. (Eds.). **The self-Restraining State: power and accountability in new democracies**. London: Lynne Rienner Publisher, 1999.

\_\_\_\_\_. ¿Qué es la rendición de cuentas? **Cuadernos de Transparencia**, México, n. 3, jan. 2004.

SCHIMITT, Rosane Heineck. **Tribunais de Contas no Brasil e controle da constitucionalidade**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-

Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

SCHIMIN, Guilherme Gomes Pedrosa. Lei de improbidade administrativa. Breve Histórico. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 12, n. 1594, 12 nov. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10639>>. Acesso em: 6 dez. 2009.

SCLIAR, Wremyr. **Democracia e controle externo da administração pública**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

SHIROMA, Eneida Oto; CAMPOS, Roselane Fátima; GARCIA, Rosalba Maria Cardoso. Decifrar textos para compreender a política: subsídios teórico-metodológicos para análise de documentos. **Perspectiva**, Florianópolis, v. 23, p. 427-446, jul./dez. 2005.

SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. Considerações sobre os sujeitos do parecer prévio dos Tribunais de Contas e seus reflexos jurídicos e políticos. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 9, n. 206, 28 jan. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4717>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

SMULOVITZ, Catalina. Judicialización y *accountability* social em Argentina. In: INTERNATIONAL CONFERENCE DE LA LATIN AMERICAN STUDIES ASSOCIATION, 22., 2001, Washington D.C. Disponível em: <<http://lasa.international.pitt.edu/Lasa2001/SmulovitzCatalina.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2008.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**. São Paulo: Konrad Adenauer Stiftung, 2000.

\_\_\_\_\_; NAGEL, José. A fiscalização dos recursos públicos pelos Tribunais de Contas. In: SPECK, Bruno Wilhelm (Org.). **Caminhos da transparência**. Campinas: Editora da Unicamp, 2001.

TEIXEIRA, Anísio. **Educação não é privilégio**. Rio de Janeiro: Editora da UFRJ, 1999.

TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. **Os tribunais de contas e o controle financeiro da administração pública no Brasil**. 2004. Disponível em: <[http://www.pucsp.br/neamp/artigos/artigo\\_45.htm](http://www.pucsp.br/neamp/artigos/artigo_45.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2007.

UMANN, Jorge Miguel Bonato. **O controle social e público da gestão financeira da educação através dos conselhos municipais em Triunfo/RS**: uma reflexão das relações governo e sociedade. 2008. Dissertação (Mestrado em Educação) – Programa de Pós-Graduação em Educação, Faculdade de Educação, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

VIEIRA, Jorge Blascoviski. Estado, sociedade civil e *accountability*. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 26, n. 1, p. 605-626, jun. 2005.

WEBER, Max. **Ensaio de sociologia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1974.

WILGES, Ilmo José. **Finanças públicas**: orçamento e Direito Financeiro: para cursos e concursos. Porto Alegre: AGE, 2006.

ZYLMLER, Benjamin. **O controle externo**: o Tribunal de Contas da União. In: CURSO DE TREINAMENTO DE NOVOS ASSISTENTES JURÍDICOS DA ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO, 2007.

### **Documentos legais**

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940. Código Penal Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1940.

\_\_\_\_\_. Lei nº 1.079 de 10 de abril de 1950. Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 abr. 1950.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320 de 17 de março 1964. Estatui normas gerais Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 1964.**

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 201 de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

\_\_\_\_\_. Lei 5.692 de 11 de agosto de 1971. Lei de Diretrizes e Bases da Educação de 1971. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 ago. 1971.

\_\_\_\_\_. Lei nº 7.106, de 28 de junho de 1983. Define os crimes de responsabilidade do Governador do Distrito Federal, dos Governadores dos Territórios Federais e de seus respectivos Secretários, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 jun. 1986.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 dez. 1986.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 64, de 18 de maio de 1990. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 maio 1990.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 jun. 1992.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 14 de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 set. 1996.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996. Lei de Diretrizes e Bases da Educação de 1996. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 dez. 1996.

\_\_\_\_\_. Ministério da Administração Federal e reforma do Estado. A Reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. Brasília: MARE, 1997. (Cadernos MARE, n. 1).

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Lei da Responsabilidade Fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.028, de 19 de dezembro de 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 out. 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.832 de 29 de dezembro de 2003. Altera o § 1º e o seu inciso II do art. 15 da Lei 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e o art. 2º da Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998, que dispõem sobre o Salário-Educação. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2003.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 5.483 de 30 de junho de 2005. Regulamenta, no âmbito do Poder Executivo Federal, o art. 13 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, institui a sindicância patrimonial e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1º jul. 2005.

\_\_\_\_\_. **Síntese de relatórios do programa de fiscalização do 17º sorteio de municípios, 2005**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Noticias/2006/noticia00906.asp>>. Acesso em: 23 nov. 2008.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 53 de 2006. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 mar. 2006.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 339, de 28 de dezembro 2006. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2006.

\_\_\_\_\_. Resolução MEC nº 1, de 15 de fevereiro de 2007. As ponderações aplicáveis à distribuição proporcional dos recursos advindos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb. Brasília: MEC, 2007.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.091 de 24 de abril de 2007. Define e divulga os parâmetros anuais de operacionalização do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb, para o exercício de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 abr. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.494 de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jun. 2007.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.170 de 25 de julho de 2007. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 set. 2007.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 559, de 21 de agosto de 2007. Altera a forma de elaboração do Anexo X – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, integrante da 6ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 ago. 2007.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.253 de 13 de novembro de 2007. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb, regulamenta a Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.278 de 29 de novembro de 2007. Altera o Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007, que dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb e regulamenta a Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. **Manual de instruções sobre Tomada de Contas Especial**. Brasília, DF: CGU, 2008.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. **Olho vivo no dinheiro público**. Fundeb. Orientações para acompanhamento das ações do Fundeb. Brasília: CGU, 2008.

\_\_\_\_\_. Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008. Aprova o Manual de Receita Nacional e de Despesa Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. **Subsídios ao Ministério Público para acompanhamento do Fundeb**. Brasília: MEC, 2008.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 131, de 27 de março de 2009. Acrescenta dispositivo à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados,

do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2009.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 59 de 2009. Acrescenta § 3º ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para reduzir, anualmente, a partir do exercício de 2009, o percentual da Desvinculação das Receitas da União incidente sobre os recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, dá nova redação aos incisos I e VII do art. 208, de forma a prever a obrigatoriedade do ensino de quatro a dezessete anos e ampliar a abrangência dos programas suplementares para todas as etapas da educação básica, e dá nova redação ao § 4º do art. 211 e ao § 3º do art. 212 e ao caput do art. 214, com a inserção neste dispositivo de inciso VI. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 7.185 de 27 de maio de 2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 maio 2010 – Edição extra.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 135, de 4 de junho de 2010. Altera a Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Lei de acesso à informação. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011 – Edição extra.

\_\_\_\_\_. **Manual de Demonstrativos Fiscais Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Válido para o exercício de 2012. Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 20 de junho 2011. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)>. Acesso em: 22 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 25 de 17 de janeiro de 2008. Altera a Portaria nº 559, de 21 de agosto de 2007, que estabelece a forma de elaboração do Anexo X – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, integrante da 6ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, aplicável ao exercício de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 jan.2008.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 213, de 2 de março de 2011. Aprova a Resolução nº 5, de 22 de fevereiro de 2011, da Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 mar. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Constituição (1989). **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, 1989.

\_\_\_\_\_. Resolução 2.288 de 18 de janeiro de 1991. Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, 1991. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 18 jan. 1991.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.683, de 4 de janeiro de 1996. Estabelece obrigatoriedade e fixa normas aos gestores da administração pública quanto à prestação de contas de seus antecessores. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 4 jan. 1996.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 11.299 de 29 de dezembro de 1998. Dispõe sobre os contratos celebrados pela administração pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes do Estado e regulamenta os artigos 24, inciso V, 53 e 70, caput, da Constituição do Estado. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 30 dez. 1998.

## **Documentos e sistemas do TCE-RS**

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Educação infantil**: a primeira infância relegada à sua própria (má) sorte. Porto Alegre: MPC, 2007.

NUNES, Valtuir Pereira. **A atuação conjunta dos Tribunais de Contas e dos Ministérios Públicos no controle das obras públicas (e no combate à corrupção)**. Disponível em:

<[http://www.mp.sp.gov.br/portal/page/portal/cao\\_cidadania/Congresso/II\\_Congresso](http://www.mp.sp.gov.br/portal/page/portal/cao_cidadania/Congresso/II_Congresso)>. Acesso em: 5 jan. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 5.975 de 26 de junho de 1935. Cria o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 26 jun. 1935.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 7.858 de 7 de julho de 1939. Extingue o Tribunal de Contas; Cria, na Secretaria de Interior, a Diretoria de Administração Municipal, provê sobre obrigações dos prefeitos e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 26 jun. 1935.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 947 de 24 de outubro de 1945. Revoga em parte o Decreto-Lei n.º 7.858, de 7 de julho de 1939, revigora o Decreto nº 5.975, de 26 de junho de 1935, e mantém a Diretoria das Prefeituras Municipais, dando outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 25 out. 1945.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 948 de 24 de outubro de 1945. Altera disposições do Decreto nº 5.975, de 26 de junho de 1935, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 25 out. 1945.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.424, de 6 de janeiro de 2000. Lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 7 jan. 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Tribunal de Contas**: síntese histórica. Porto Alegre, TCE-RS, 1974.

\_\_\_\_\_. **Memória do Tribunal de Contas**. Porto Alegre, TCE-RS, 1985.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 414 de 1992. Estabelece uniformização de critérios para a emissão de parecer sobre as contas do Governador do Estado e dos Prefeitos Municipais. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 9 ago. 1992.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 520 de 1998. Estabelece normas para a emissão e o fornecimento de certidões aos representantes dos órgãos sob jurisdição deste Tribunal de Contas e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 17 set. 1998.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 535 de 1999. Dispõe sobre a remessa, pelos Prefeitos Municipais, através de meio informatizado, magnético ou eletrônico, de dados e informações referentes às competências estatuídas nos incisos I, II e III do artigo 71 da Constituição Federal, adaptados ao Estado por força do artigo 71 da Constituição Estadual, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 18 nov. 1999.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 544 de 2000. Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 21 jul. 2000.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 553 de 2000. Dispõe sobre a fiscalização, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado, do que estabelece a Lei Complementar Federal nº 101, de 5 de maio de 2000, e altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado, bem como a Resolução nº 414, de 5 de agosto de 1992. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 4 jul. 2000.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa 12 de 2000. Dispõe sobre a regulamentação da Resolução TCE-RS nº 553, de 6 de setembro de 2000.** **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 27 set. 2000.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 572 de 2001. Dispõe sobre o exame de legalidade, para fins de registro, de atos já apreciados pelo Tribunal de Contas. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 28 maio 2001.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 573 de 2001. Altera Resolução nº 544/2000 - Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado, dando nova redação ao parágrafo único do artigo 26, inserindo os incisos IX, X e XI ao artigo 48, renumerando e dando nova redação ao artigo 167. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 2 jul. 2001.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 577 de 2001. Altera a Resolução nº 544/2000 - Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado, dando nova redação ao parágrafo único do

artigo 59. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 27 jul. 2001.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 587 de 2001. Estabelece a forma de processamento e julgamento da infração administrativa prevista no artigo 5º da Lei Federal nº 10.028 de 19/10/2000, pelo Tribunal de Contas do Estado. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 28 dez. 2001.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 591 de 2002. Altera a redação dos arts. 80, e seu § 3º, dos arts. 113, 115 e 139, todos do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado, aprovado pela Resolução nº 544/2000, e inclui o inciso XIII no art. 3º da Resolução 414 de 1992. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 19 abr. 2002.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 612 de 2002. Dispõe sobre a adoção do Sistema para Controle de Obras Públicas - Siscop, destinado ao acompanhamento de obras e serviços de engenharia contratados pelos órgãos e entes jurisdicionados, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 24 dez. 2002.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa 4 de 2002. Dispõe sobre os procedimentos de adequação, em vista das modificações implementadas Resolução TCE nº 591/2002, do processamento e exame, por esta Corte, das matérias relativas à aplicação dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino e ações e serviços públicos de saúde no âmbito municipal. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 6 maio 2002.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 640 de 2003. Dispõe sobre a emissão e fornecimento de Certidões aos representantes das Entidades sob jurisdição deste Tribunal de Contas e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 5 nov. 2003.

\_\_\_\_\_. **Sistema para Controle de Obras Públicas – Siscop**. Porto Alegre: TCE-RS, 2004.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 742 de 2006. Dispõe sobre a normatização da emissão, disponibilização, das Certidões na home-page deste Tribunal, e a forma de retificação dos percentuais apurados e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 16 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa 17 de 2006. Dispõe sobre a remessa de dados e de informações pelos Órgãos e Entidades da Administração Direta e Indireta Estadual, para fins do exercício, pelo Tribunal de Contas do Estado, da competência prevista na Lei Complementar Federal n. 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 30 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Alertas emitidos pelo TCE-RS - Gestão Fiscal - Alertas síntese - 2007**. Porto Alegre: TCE-RS, 2007

\_\_\_\_\_. **Análise de contas da gestão municipal - ACG 2007**. Porto Alegre: TCE-RS, 2007.

\_\_\_\_\_. **Elenco de contas - SIAPC 2007**. Porto Alegre: TCE-RS, 2007.

\_\_\_\_\_. **Estatística de gestão fiscal - 2007**. Porto Alegre: TCE-RS, 2007.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa 25 de 2007. Dispõe sobre a entrega, o envio e a disponibilização dos dados e das informações em meio informatizado, que os responsáveis pelos órgãos ou entidades da administração direta e indireta municipal, inclusive consórcios públicos, devem fazer a este Tribunal, de acordo com as competências estatuídas nos incisos I, II, III e IV do art. 71 da Constituição Federal, adaptados ao Estado por força do art. 71 da Constituição Estadual, e dá outras providências, de que trata a Resolução nº 766, de 07 de fevereiro de 2007. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 20 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. **Planejamento estratégico do TCE - PES 2008-2011**. Porto Alegre: TCE-RS, 2007.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 766 de 2007. Dispõe sobre a entrega, envio e disponibilização dos dados e informações em meio informatizado, que os responsáveis pelos órgãos ou entidades da administração direta e indireta municipal, inclusive consórcios públicos devem fazer a este Tribunal, de acordo com as competências estatuídas nos incisos I, II, III e IV do art. 71 da Constituição Federal, adaptados ao Estado por força do art. 71 da Constituição Estadual, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 20 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 787 de 2007. Dispõe sobre a remessa que os responsáveis pelos órgãos ou entidades da administração direta e indireta do Estado e dos Municípios devem fazer a este Tribunal de Contas, em meio informatizado, dos dados necessários à apreciação da legalidade dos atos de admissão de pessoal, para fins de registro e dos atos administrativos derivados de pessoal. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 10 set. 2007.

\_\_\_\_\_. **Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal – Siapes**. Porto Alegre: TCE-RS, 2007.

\_\_\_\_\_. **Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas – SIAPC**. Porto Alegre: TCE-RS, 2007.

\_\_\_\_\_. **Relatório de atividades do TCE-RS 2007**. Porto Alegre: TCE-RS, 2008.

\_\_\_\_\_. **Alertas emitidos pelo TCE-RS - Gestão Fiscal - Alertas síntese - 2008**. Porto Alegre: TCE-RS, 2008.

\_\_\_\_\_. **Análise de contas da gestão municipal - ACG 2008**. Porto Alegre: TCE-RS, 2008.

\_\_\_\_\_. **Aspectos relevantes da legislação do Fundeb**. Porto Alegre: TCE-RS, 2008.

\_\_\_\_\_. **Elenco de contas - SIAPC 2008**. Porto Alegre: TCE-RS, 2008.

\_\_\_\_\_. **Estatística de gestão fiscal - 2008**. Porto Alegre: TCE-RS, 2008.

- \_\_\_\_\_. **Guia prático de admissões e inativações.** Porto Alegre: TCE-RS, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Guia prático de aposentadoria e pensões.** Porto Alegre: TCE-RS, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Manual Fundeb.** Porto Alegre: TCE-RS, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Manual de orientação aos novos administradores municipais – ONAM.** Porto Alegre: TCE-RS, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Orientações para encerramento de mandatos.** Porto Alegre: TCE-RS, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Planejamento estratégico do TCE - PES 2009-2012.** Porto Alegre: TCE-RS, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Manual Técnico Responsável Operacional das Entidades.** Porto Alegre: TCE-RS/TCEnet, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Relatório de atividades do TCE-RS 2008.** Porto Alegre: TCE-RS, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Alertas emitidos pelo TCE-RS - Gestão Fiscal - Alertas síntese - 2009.** Porto Alegre: TCE-RS, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Análise de contas da gestão municipal - ACG 2009.** Porto Alegre: TCE-RS, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Base da legislação municipal – BLM.** Porto Alegre: TCE-RS, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Elenco de contas - SIAPC 2009.** Porto Alegre: TCE-RS, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Estatística de gestão fiscal - 2009.** Porto Alegre: TCE-RS, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Relatório de auditoria operacional de municípios do RS.** Porto Alegre: TCE-RS, 2009.
- \_\_\_\_\_. Resolução nº 839 de 2009. Acrescenta alínea “i” ao inciso VIII do artigo 3º da Resolução nº 414, de 05 de agosto de 1992, que estabelece uniformização de critérios para a emissão de parecer sobre as contas do Governador do Estado e dos Prefeitos Municipais. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 2 mar. 2009.
- \_\_\_\_\_. **Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas – SIAPC.** Porto Alegre: TCE-RS, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Relatório de atividades do TCE-RS 2009.** Porto Alegre: TCE-RS, 2010.
- \_\_\_\_\_. **Metodologias e experiências de trabalho na fiscalização de despesas de pessoal.** [2011]. Disponível em: <[http://www.tc.df.gov.br/ice4/forum/TCE\\_RS\\_Fiscalizacao.ppt](http://www.tc.df.gov.br/ice4/forum/TCE_RS_Fiscalizacao.ppt)>. Acesso em: 23 nov. 2011.
- \_\_\_\_\_. Resolução nº 905 de 2011. Institui a remessa de dados e informações relativos às concessões de inativação no âmbito municipal ao Tribunal de Contas do

Estado do Rio Grande do Sul, através do Sistema de Pensões e Inativações na Esfera Municipal – Sapiem, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 3 fev. 2011.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 918 de 2011. Dispõe sobre a emissão, a disponibilização na home-page e a retificação das Certidões fornecidas por este Tribunal de Contas e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 11 out. 2011.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 921 de 2011 - Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pelo Tribunal de Contas do Estado para fiscalização, no âmbito municipal, de que trata a Lei Complementar Federal n. 101, de 4 de maio de 2000, bem como sobre a publicação, na página do Tribunal de Contas na Internet, dos Relatórios de Validação e Encaminhamento (RVE), de Gestão Fiscal (RGF), da Manifestação Conclusiva da Unidade de Controle Interno (MCI), entre outros, visando à transparência da gestão fiscal na administração pública municipal direta e indireta. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 25 out. 2011.

\_\_\_\_\_. **Sistema para Controle de Obras Públicas – Siscop**. Porto Alegre: TCE-RS, 2011.

### **Entrevista realizada**

MACHADO, Paulo Lourenço. **Procedimentos do TCE na prestação de contas do executivo municipal**. Porto Alegre, 2011. Entrevista concedida à autora desta tese pelo Auditor Público Externo (APE) do TCE-RS.

### **Sites institucionais consultados**

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Homepage**. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br>>. Acesso em: 21 dez. 2008.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. **Homepage**. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: 17 jan. 2010.

BRASIL. Presidência da República. Controladoria Geral da União. **Homepage**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 03 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **Homepage**. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br>>. Acesso em: 16 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. **Homepage**. Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br>>. Acesso em: 27 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Homepage**. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br>>. Acesso em: 27 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. **Homepage**. Disponível em:  
<<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 27 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Controladoria Geral da União. **Portal da  
Transparência**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br>>. Acesso em:  
03 set. 2009

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Homepage**. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf>>.  
Acesso em: 16 ago. 2008.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Homepage**. Disponível em:  
<<http://www.tce.ce.gov.br>>. Acesso em: 17 jan. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. **Homepage**. Disponível em:  
<<http://www.tce.rs.gov.br>>. Acesso em: 5 jun. 2008.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado. **Homepage**. Disponível em:  
<<http://www.tce.sp.gov.br>>. Acesso em: 17 jan. 2010.

SCIENTIFIC ELECTRONIC LIBRARY ONLINE. **Homepage**. Disponível em:  
<<http://www.scielo.br>>.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Homepage**. Disponível em:  
<<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2007.

## APÊNDICE A – Termo de consentimento informado

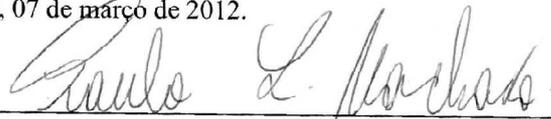
**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**FACULDADE DE EDUCAÇÃO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM EDUCAÇÃO**  
**Termo de consentimento informado – TCE-RS**

Eu, Maria Goreti Farias Machado, aluna do curso de doutorado em Educação no Programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, estou desenvolvendo estudo para tese de doutorado cujo objetivo é *caracterizar os mecanismos de accountability da administração pública exercido pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS na implementação do Fundeb no RS, no período de 2007 a 2009, com base na investigação de orientações e procedimentos exercidos pelo Tribunal em relação a administrações públicas municipais no Rio Grande do Sul, assim como do comportamento dos governos frente a esta instância de controle externo.*

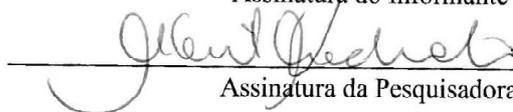
Utilizei como técnica de coleta de dados a pesquisa documental disponível na legislação e nos documentos do TCE-RS disponibilizados em seu site. Contudo, para compreender o processo relativo à prestação de contas dos prefeitos dos municípios gaúchos e as condições para o TCE-RS proferir o parecer prévio, é necessária a realização de entrevista com representantes deste Tribunal. Para realizar a pesquisa assumo o compromisso de compatibilizar as necessidades de minha pesquisa com as disponibilidades das pessoas que prestarão informações para a pesquisa. Comprometo-me a esclarecer devida e adequadamente qualquer dúvida ou questionamento que eventualmente venham a surgir na entrevista ou até mesmo posteriormente pelo telefone (51)99557932 ou e-mail [mgoretimachado@gmail.com](mailto:mgoretimachado@gmail.com).

Após ser devidamente informado de todos os aspectos desta pesquisa e ter esclarecido todas as minhas dúvidas, eu, Paulo Lourenço Machado, Auditor Público Externo do TCE-RS, devidamente autorizado pela Direção do referido Tribunal, concordo em prestar as informações e os esclarecimentos solicitados relativamente à matéria da alçada da Corte, e autorizo minha identificação no estudo.

Porto Alegre, 07 de março de 2012.



Assinatura do Informante



Assinatura da Pesquisadora

## **APÊNDICE B – Instrumento para entrevista com auditor público externo do TCE**

### **Esclarecimentos**

O presente instrumento foi elaborado com o objetivo de coletar informações a respeito das orientações quanto aos procedimentos para a prestação de contas pelo chefe do executivo municipal dadas pelo TCE-RS aos municípios, no cumprimento da competência deste Tribunal de emitir parecer prévio das contas. O interesse principal é obter conhecer os procedimentos e apontamentos ocorridos no período compreendido entre 2007 e 2009, especificamente sobre a aplicação dos recursos da educação (MDE, com ênfase no Fundeb). Este questionário faz parte do trabalho de campo da pesquisa do projeto de tese de doutorado em Educação que desenvolvo na Faculdade de Educação da UFRGS.

---

### **Dados do informante**

**Nome:**

**Cargo ou função:**

---

### **I - QUESTÕES DE ORDEM TÉCNICA**

#### **1 Orientações do TCE-RS para os municípios**

1.1 De que forma o chefe do executivo de município é orientado quanto às responsabilidades na gestão dos recursos públicos?

( ) formação presencial de início de mandato ( ) formação periódica durante o mandato ( ) formação eventual ( ) outra, especificar

---

Considerações complementares:

---

1.2 O TCE-RS ofereceu curso de capacitação para os municípios do RS específicos sobre as mudanças ocorridas após aprovação da Emenda à Constituição n. 53/2006 e regulamentação do Fundeb?

( ) sim, qual o formato dessa capacitação e quantos municípios atingiu?

---

( ) não

1.3 Quanto às orientações sobre a utilização do arquivo dos sistemas eletrônicos de informações, o TCE-RS realiza capacitação para os municípios periodicamente?

1.4 Qual o retorno dos municípios em relação às orientações fornecidas pelo TCE-RS para prestações de contas e preparação de documentos a serem auditados?

**2 O processo de prestação de contas**

2.1 Qual a competência do TCE, enquanto órgão de controle externo no RS, em relação à atuação do chefe do executivo municipal?

---

---

---

---

---

2.2 Qual o processo de prestação de contas do chefe do executivo municipal?

---

---

---

---

---

2.2 Qual o processo de exame das contas do executivo realizado pelo TCE-RS?

---

---

---

---

---

2.4 Quais os prazos para a prestação de contas pelos prefeitos?

---

---

---

---

---

2.5 Que aspectos são considerados para definir a regularidade das contas dos prefeitos? Que normas são levadas em conta?

---



---



---



---



---

2.6 Quais as sanções possíveis para contas irregulares? Prazo para cumprimento das mesmas?

---



---



---



---



---

2.7 Quem controla e como é controlado o cumprimento dessas sanções? Quais as consequências para quem não cumpre?

2.8 Informe dados estatísticos de contas irregulares (trânsito em julgado) com os respectivos valores de multa e débito ocorridos no período avaliado

Ano	Número de contas irregulares	Montante das multas	Montante dos débitos
2007			
2008			
2009			
Valores efetivamente pagos deste período			

2.9 Informe dados sobre os apontamentos de contas irregulares no período de 2007-2009 em relação aos recursos da educação.

	NÚMERO DE MUNICÍPIOS APONTADOS
MDE	
Fundeb	

TRANSPORTE ESCOLAR	
PNAE	
SALÁRIO EDUCAÇÃO	

2.10 Em que situação o MPC atua no controle da prestação de contas dos prefeitos?

---



---



---



---



---



---

2.11 Existe uma relação entre a atuação do TCE e a do Tribunal de Justiça quanto à responsabilização de prefeitos com contas irregulares?

---



---



---



---



---

2.12 Em que situação é realizada tomada de conta especial, inspeção e auditoria operacional?

---



---



---



---

2.13 Que cuidados foram recomendados aos prefeitos na implementação gradativa do Fundeb de 2007 a 2009?

---



---



---



---



---

2.14 Como funciona o canal de denúncias do TCE? Quais os efeitos do uso do mesmo, desde sua criação?

---

---

---

---

---

## II - QUESTÕES DE ORDEM TÉCNICO/POLÍTICA

1 O legado da política de financiamento anterior, o Fundef, é considerado nos procedimentos do TCE para fiscalizar o Fundeb?

---

---

---

2 Que critérios o TCE-RS leva em conta para decidir o que é e o que não pode ser considerado MDE?

---

---

---

3 Em que medida o planejamento estratégico do TCE influenciou a qualidade do controle exercido pelo Tribunal?

---

---

---

4 Quais as fragilidades e limites identificados por essa instituição em relação aos mecanismos de controle do executivo municipal?

---

---

---

5 Como o TCE relaciona o papel por ele exercido e desempenho democrático da administração pública?

---

---

---

6 Como é avaliada pelo TCE a participação da sociedade no controle social da administração pública?

---

---

---

---

7 Quais as referências utilizadas pelo TCE/RS no exame das contas públicas e nas orientações aos municípios no que diz respeito aos gastos com a MDE? A legislação referente ao planejamento e a execução orçamentários dos órgãos públicos? A legislação e normas da educação? Outras?

---

---

**ANEXO A – Incisos de I a XIV do art. 3º da Resolução 414/1992****I - Autorização de despesa sem recurso orçamentário próprio, porque:**

- a) é vedada, constitucionalmente, a realização, por qualquer dos poderes, de despesas que não constem ou excedam os créditos orçamentários ou adicionais (CF, 1988, art. 167, incisos I, II);
- b) constitui crime de responsabilidade, capitulado na Lei nº 1.079/50, ordenar despesas não autorizadas por lei ou sem observância das prestações legais relativas às mesmas (art. 11), e no Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes (artigo 1º, item V);
- c) são desviados recursos destinados a outros programas autorizados por lei;
- d) ficam desfalcadas as disponibilidades da entidade ou comprometido o seu patrimônio pela inscrição do débito que, se não ressarcido pelo responsável, terá que ser coberto com recursos do Erário;
- e) caracteriza-se a realização de gastos contrariamente ao autorizado pelo legislativo que, em última instância, deverá julgar as contas.

**II - Empenho de despesas por conta de dotações criadas ou suplementadas por créditos adicionais cujos recursos não se realizarem, quando ficar configurada a intencionalidade em criar dotações fictícias, e não apenas uma falha de previsão ou erro de estimativa, porque:**

- a) tem-se verificado a prática de indicação de arrecadação a maior no final do exercício, quando pelos próprios registros da entidade, o administrador já tem conhecimento de sua inviabilidade de realização, o que caracteriza, não uma falha de previsão ou erro de estimativa, mas a intencionalidade de criar dotações meramente escriturais;
- b) ocorre, também, a indicação de operações de crédito em final de exercício, quando não há mais tempo de realizá-las, com o mesmo fim;
- c) o empenho de despesas por conta de dotações infladas através desses artifícios serve apenas para aparentar sua legalidade, pois, em realidade, trata-se de despesas irregulares (item I).

**III - Empenho de despesas por conta de dotações criadas ou suplementadas por créditos adicionais abertos sem autorização legislativa, porque:** caracteriza-se a realização de gastos contrariamente ao autorizado pelo Legislativo (Orçamento) que, em última instância, deverá julgar as contas.

**IV - Autorização de despesas sem o cumprimento do processo licitatório, nos casos apurados em inspeção e que caracterizem a intencionalidade de aquisição do material ou serviço de um único fornecedor, porque:**

- a) nos termos do artigo 2º, do Decreto-Lei nº 2.300/86, as compras, obras e serviços efetuar-se-ão com estrita observância do princípio da licitação;
- b) constitui crime de responsabilidade a ordenação de despesas sem observância das prescrições legais relativas às mesmas ou em desacordo com as normas financeiras pertinentes (código penal e Decreto-Lei nº 201/67);
- c) não se caracteriza, no caso, apenas uma falha formal. A evidência de favorecimento ilícito decorre da própria intencionalidade do ato.

**V - Autorização de pagamento a servidores admitidos sem concurso, nos termos do inciso II do artigo 37 da Constituição Federal, porque:**

- a) tal comportamento constitui crime de responsabilidade, capitulado na Constituição Federal, parágrafo 2º do artigo 37 e artigo 1º, item XIII, do Decreto-Lei nº 201/67;
- b) o pagamento onera dotações destinadas aos servidores legalmente admitidos;
- c) a manutenção de servidores nessas condições implica reconhecimento de direitos trabalhistas que acarretam ônus ao Erário.

**VI - Falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, sempre que se tiver efetivado a retenção na fonte, porque:**

- a) a retenção na fonte de parcelas da remuneração dos servidores que não são recolhidas aos órgãos da previdência, bem como sua utilização como recurso financeiro, configura uma apropriação indébita;
- b) o não recolhimento dessas parcelas dentro dos prazos previstos implica pagamento de acréscimos (multa e correção monetária) que oneram, indevidamente, os cofres públicos;
- c) não é válida, neste caso, a alegação de falta de recursos ou dificuldade financeira utilizada para o não recolhimento das contribuições previdenciárias do empregador,

porque a parcela do empregado foi recolhida e não pode ficar retida ou ser usada por terceiros.

**VII - Desobediência às normas de inscrição e cobrança da dívida ativa, sempre que ficar caracterizado significativo prejuízo em relação ao total da receita da Entidade, porque:**

- a) os prejuízos da falta de empenho no controle e cobrança da Dívida Ativa são evidentes e de grande repercussão em face da injustiça fiscal que se estabelece (beneficiamento do mau pagador em detrimento dos contribuintes que se mantêm em dia com as obrigações fiscais);
- b) constitui crime de responsabilidade negligenciar a arrecadação das rendas, impostos e taxas, bem como a conservação do patrimônio nacional (Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, artigo 11).

**VIII - Deficiência do sistema de controle interno mantido pelo Executivo, sempre que essa circunstância tenha impedido ou dificultado a criação das condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa (CF, caput do art. 74 e inciso IV), ou seja:**

- a) ausência de contabilidade, nos termos da legislação em vigor;
- b) atraso na escrituração contábil, ou em quaisquer registros de controle das receitas e despesas, por espaços de tempo que tenham prejudicado a ação das equipes de inspeção (fato que deverá ser expressamente declarado nos relatórios);
- c) falta de consistência do sistema contábil, sempre que se tenha caracterizado o prejuízo antes referido;
- d) falta de controle em tesourarias, almoxarifados, depósitos de material, em dimensão que tenha dificultado a eficácia do controle externo (ocorrências devidamente especificadas em relatório);
- e) falta de controle de prestações de contas relativas a recursos transferidos a título de auxílios, contribuições ou subvenções, bem como de adiantamentos de numerário, sempre que dessa circunstância advir qualquer prejuízo decorrente de desvios ou irregularidades.
- f) prestar declarações falsas ou informações incorretas, com base nas quais o Tribunal de Contas venha a emitir certidão.

*g) o não envio de dados e informações contábeis, bem como os relativos à execução orçamentária por meio informatizado, magnético ou eletrônico, no prazo assinalado, bem como a inconsistência deliberada entre os mesmos e os constantes nas respectivas peças documentais.*

h) o não envio de dados e informações relativas às obras públicas por meio informatizado, magnético ou eletrônico, no prazo assinalado, bem como a inconsistência deliberada entre os mesmos e os constantes nas respectivas peças documentais.

i) a não adoção de procedimentos de controle quanto à guarda, manutenção e atualização da legislação do município, a sua não remessa ao Tribunal ou a remessa além dos prazos determinados em legislação desta Corte.

**IX - Elaboração da Lei Orçamentária em desconformidade com as disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias, do Plano Plurianual e da Lei 4320/64, porque:**

a) fere o disposto no parágrafo 2º, art. 165 da Constituição Federal, uma vez que a Lei de Diretrizes Orçamentárias serve de orientação para a elaboração do orçamento, traçando normas, direcionando ações e estabelecendo limites;

b) contraria a previsão do parágrafo 7º do art. 165 da Constituição Federal, pois o Plano Plurianual estabelece, de forma generalizada, as 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;

c) a Lei nº 4320/64, em seus arts. 2º a 4º, determina que devem integrar e acompanhar a Lei Orçamentária diversos Quadros Demonstrativos, evidenciando a política econômico-financeira e o programa de trabalho da Administração, abrangendo as funções, programas, subprogramas, projetos e atividades, elementos e subelementos, que devem ser fielmente observados, constituindo-se num orçamento-programa;

**X - Concessão de vantagens ou aumento de remuneração, criação de cargos ou alteração de estrutura de cargos; admissão de pessoal, a qualquer título, pois a Constituição Federal, art. 169, incisos I e II, dispõe que deve haver:**

a) prévia dotação orçamentária, que seja suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes, pois ao ser elaborado o

orçamento, deve o administrador prever os reajustes que irá conceder aos servidores, bem como as despesas que advirão com a criação, o provimento e a reestruturação de cargos;

b) autorização específica na Lei de Diretrizes Orçamentárias, pois tal autorização irá servir de base ou diretriz para o cumprimento do contido na letra “a” supra-referida;

**XI - Realização de despesas em desacordo aos princípios constitucionais e, em especial, os de moralidade, impessoalidade e legalidade, estatuídos no caput do art. 37 da Constituição Federal, porque:**

a) a não observância desses princípios, em conjunto ou isoladamente, ataca o ato administrativo no plano de sua validade, constituindo, pois, uma questão de legalidade;

b) no tocante à legalidade estritamente considerada e, particularmente à questão da Lei Orçamentária, a despesa deve guardar estrita conformidade com a unidade orçamentária, o programa, o subprograma, o projeto ou a atividade, bem como o elemento ou subelemento da despesa, até o nível em que a despesa tenha sido discriminada, nos termos do que dispõe o art. 15 da Lei nº 4.320/64.

**XII - A emissão de parecer desfavorável relativamente ao processo de gestão fiscal.**

**XIII – Irregularidades na aplicação dos recursos vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino e ações e serviços públicos de saúde.**

**XIV – A constatação da ocorrência de irregularidades graves em obras públicas no âmbito da administração pública estadual ou municipal.**

## ANEXO B – Cargos do TCE

<b>Auditor Público Externo</b>	<b>CRIADO</b>	<b>PROVIDO</b>	<b>VAGO</b>
Arquiteto	7	7	0
Bacharel em Administração de Empresas	47	37	10
Bacharel em Ciências Atuariais	3	0	3
Bacharel em Ciências Contábeis	163	162	1
Bacharel em Ciências Econômicas	74	54	20
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais	168	127	41
Engenheiro Civil	40	40	0
Técnico em Processamento de Dados	42	42	0
<b>TOTAL</b>	<b>544</b>	<b>469</b>	<b>75</b>
<b>Bibliotecário</b>	<b>CRIADO</b>	<b>PROVIDO</b>	<b>VAGO</b>
Bibliotecário	3	2	1
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>
<b>Oficial de Controle Externo</b>	<b>CRIADO</b>	<b>PROVIDO</b>	<b>VAGO</b>
Administrativo	8	8	0
Oficial de Enfermagem	8	7	1
Oficial de Informática	4	4	0
Oficial Instrutivo	235	222	13
Oficial de Transportes	16	10	6
<b>TOTAL</b>	<b>271</b>	<b>251</b>	<b>20</b>
<b>Jornalista</b>	<b>CRIADO</b>	<b>PROVIDO</b>	<b>VAGO</b>
Jornalista	2	0	2
<b>Auxiliar de Serviços Gerais</b>	<b>CRIADO</b>	<b>PROVIDO</b>	<b>VAGO</b>
Extranumerários	0	0	0
Serviços Gráficos	2	2	0
Manutenção	5	5	0
<b>TOTAL</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>0</b>
<b>Última movimentação - 13/01/2012</b>			

<b>Função Gratificada(FG) / Cargo em Comissão(CC)</b>	<b>CRIADO</b>	<b>PROVIDO</b>	<b>VAGO</b>
Providas por FG	198	193	5
Providas por FG ou CC	140	138*	2
* 26 providas por FG e 112 por CC			
<b>Magistrados</b>	<b>CRIADO</b>	<b>PROVIDO</b>	<b>VAGO</b>
Conselheiro	7	6	1
Auditor Substituto de Conselheiro	7	5	2
<b>Membros do Ministério Público de Contas</b>	<b>CRIADO</b>	<b>PROVIDO</b>	<b>VAGO</b>
Procurador	1	1	0
Adjunto de Procurador	3	3	0
<b>Última movimentação - 19/12/2011</b>			

## ANEXO C – Minuta – Perguntas do programa MCI (SIAPC 2009)

### ANEXO I – PODER EXECUTIVO

As telas serão exibidas em todos os períodos. Se houver alguma exceção, colocaremos nas observações

#### 1 - AUDIÊNCIA PÚBLICA

(1) O Poder Executivo demonstrou e avaliou o cumprimento das metas fiscais do (2) <3º quadrimestre do exercício anterior ou 2º quadrimestre do exercício atual>, em audiência pública?

( ) Sim ( ) Não

(1) Se a resposta for “Não”, ficarão desabilitados os itens 3 e 6:

(2) Referir os quadrimestres de acordo com as seguintes premissas:

<3º quadrimestre do exercício anterior>, no caso de a entrega referir-se ao 1º Quadr ou 1º Sem do exercício atual;

<2º quadrimestre do exercício atual>, no caso de a entrega referir-se ao 2º Quadr, 2º Sem ou 3º

Quadr do exercício atual;

(3) Onde foi realizada a audiência pública? \_\_\_\_\_

(6) A audiência foi realizada no prazo estabelecido no art. 9º, § 4º da LRF?

( ) Sim ( ) Não

(4) O Poder Executivo demonstrou e avaliou o cumprimento das metas fiscais do 1º quadrimestre do exercício atual, em audiência pública?

( ) Sim ( ) Não

(4) Este item aparece somente no 1º Quadrimestre e 1º Semestre.

(5) Onde foi realizada a audiência pública? \_\_\_\_\_

(5) Este item aparece somente no 1º Quadrimestre e 1º Semestre e se for respondido “sim” no item

(7) A audiência foi realizada no prazo estabelecido no art. 9º, § 4º da LRF?

( ) Sim ( ) Não

## 2 - LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – LDO

*Este item deve constar somente no 1º Q e no 1º S*

(1) Informe o nº da Lei de Diretrizes Orçamentárias e sua data de publicação:

LDO nº \_\_\_\_\_ publicada em \_\_/\_\_/\_\_\_\_

Em relação à LDO, podemos afirmar:

(2) Contém matéria acerca do equilíbrio entre receitas e despesas?

Sim  Não

(3) Fixou critérios e forma de limitação de empenho?

Sim  Não

(4) Estabeleceu normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos?

Sim  Não

(5) Definiu demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas?

Sim  Não

## 3 - ANEXO DE METAS FISCAIS

*Este item deve constar somente no 1º Q e no 1º S*

(1) O Anexo de Metas Fiscais integrou o Projeto da LDO?

Sim  Não

(2) No Anexo de Metas Fiscais constaram as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício de \_\_\_\_\_ e para os dois seguintes?

Sim  Não

Verificou-se, ainda, que o Anexo de Metas Fiscais:

(4) Contemplou a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior?

Sim  Não

(5) Contém o demonstrativo das metas anuais para o exercício de \_\_\_\_\_, devidamente instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos?

Sim  Não

(5) no caso de resposta negativa (não contém), os itens (7) e (8) a seguir ficarão desabilitados.

(7) As metas anuais foram comparadas com as fixadas nos três exercícios anteriores?

( ) Sim ( ) Não

(8) Foi evidenciada a consistência das metas anuais com as premissas e os objetivos da política econômica nacional?

( ) Sim ( ) Não

(9) Trata da evolução do patrimônio líquido para os três últimos exercícios?

( ) Sim ( ) Não

*(9) no caso de resposta negativa (não trata), o item (10) a seguir fica desabilitado*

(10) Na evolução do patrimônio líquido estão sendo destacadas a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos?

( ) Sim ( ) Não

(11) Possui a avaliação da situação financeira e atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores – RPPS?

( ) Sim ( ) Não

*(11) somente será exibido este item se responder “sim” na pergunta referente ao RPPS da tela 3*

(12) Possui a avaliação da situação financeira e atuarial dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial?

( ) Sim ( ) Não

(13) Contém o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita?

( ) Sim ( ) Não

(14) Contém o demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado?

( ) Sim ( ) Não

#### **4 - ANEXO DE RISCOS FISCAIS**

*Este item deve constar somente no 1º Q e no 1º S*

(1) A LDO contém o Anexo de Riscos Fiscais?

( ) Sim ( ) Não

*(1) no caso de resposta **negativa** (não contém), ficam desabilitados os itens (2) e (3)*

No anexo de Riscos Fiscais:

(2) Foram avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas?

( ) Sim ( ) Não

(2) no caso de resposta **negativa** (não foram), fica desabilitado o item (3)

(3) Foram informadas as providências a serem tomadas, caso os riscos se concretizem?

( ) Sim ( ) Não

## 5 - DISPONIBILIZAÇÃO DOS ESTUDOS E ESTIMATIVAS DA RECEITA

*Este item deve constar somente no 3º Q e no 2º S*

(1) O Poder Executivo colocou à disposição do Poder Legislativo Municipal os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da Receita Corrente Líquida, bem como as respectivas memórias de cálculo?

( ) Sim (2) em \_\_/\_\_/\_\_\_\_ ( ) Não

(1) Se a resposta for “sim”, é obrigatório o preenchimento da data (2).

(1) no caso de resposta **negativa**, ficam desabilitados os itens (2) e (3)

(3) O prazo da **LRF** foi observado?

( ) Sim ( ) Não

## 6 - CRONOGRAMA MENSAL DE DESEMBOLSOS

*Este item deve constar somente no 1º Q e no 1º S*

(1) O Poder Executivo estabeleceu a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso?

( ) Sim ( ) Não

(1) no caso de resposta **negativa**, fica desabilitado o item (2).

(2) A programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso foram estabelecidos pelo Poder Executivo em até trinta dias após a publicação dos orçamentos?

( ) Sim ( ) Não

## 7 - METAS BIMESTRAIS DE ARRECADAÇÃO

*Este item deve constar somente no 1º Q e no 1º S*

(1) As receitas previstas foram desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação?

( ) Sim ( ) Não

(1) no caso de resposta **negativa**, ficam desabilitados os itens (2) a (5)

(5) Foi observado o prazo definido no art. 8º da LR F (30 dias após a publicação dos orçamentos) para desdobramento das receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação?

( ) Sim ( ) Não

Foram especificados em separado:

(2) As medidas de combate à evasão e à sonegação?

( ) Sim ( ) Não

(3) A quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa?

( ) Sim ( ) Não

(4) A evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa?

( ) Sim ( ) Não

## **8 - LIMITAÇÃO DE EMPENHO E MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA**

(1) O Poder Executivo Municipal constatou que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal, estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais? (se a resposta for “sim”, poderá ser marcada mais de uma opção)

( ) Sim, no 1º bim. ( ) Sim, no 3º bim. ( ) Sim, no 5º bim.

( ) Sim, no 2º bim. ( ) Sim, no 4º bim. ( ) Não

*(1) se marcar “sim” poderá marcar mais de uma alternativa com “sim”. Se marcar “não”, a resposta é única.*

10/11/2009 - 14:02 7

(2) O Poder Executivo Municipal promoveu a limitação de empenho e movimentação financeira?

( ) Sim ( ) Não

*(2) se marcar “não”, ficam desabilitados os itens (3), (4) (5) (7) e (8).*

A<s> limitação<ões> de empenho e movimentação financeira:

- (3) <foi/foram todas> efetuada<s> no montante necessário?

( ) Sim ( ) Não

- (4) <foi/foram todas> efetuada<s> observando o prazo legal?

( ) Sim ( ) Não

- (5) <foi/foram todas> efetuada<s> de acordo com os critérios fixados na LDO?

( ) Sim ( ) Não

(6) Houve restabelecimento da receita prevista?

( ) Sim, total ( ) Sim, parcial ( ) Não

(7) Houve recomposição de dotações?

( ) Sim ( ) Não

(7) se marcar “não”, fica desabilitado o item (8).

(8) A recomposição de dotações foi efetuada de forma proporcional às reduções efetivadas?

( ) Sim ( ) Não

*Obrigatório o preenchimento do Quadro de Observações quando:*

- for assinalada mais de uma opção na pergunta 1 e:

-se responder “não” nos itens 2, 3, 4, 5, 7 ou 8 acima

-se responder “Sim, parcial” ou “não” na pergunta 6 acima.

## 9 - OPERAÇÕES DE CRÉDITO

(1) Podemos afirmar que os itens abaixo foram escriturados de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no \_\_\_\_\_ de \_\_, detalhando, ao menos, a natureza e o tipo de credor:

- as operações de crédito?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não houve

- as inscrições em Restos a Pagar?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não houve

- as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não houve

(2) Houve realização de operações de crédito por antecipação de receita (ARO) no exercício?

( ) Sim ( ) Não

(2) Se a resposta for “**não houve**”, ficarão desabilitados os itens (3) e (4).

(3) A ARO foi realizada somente a partir do décimo dia do início do exercício?

( ) Sim ( ) Não

(4) A ARO foi liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro do exercício?

( ) Sim ( ) Não

## 10 - DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA

(3) Foram identificados valores registrados no grupo de contas que compõe a Dívida Consolidada ou Fundada?

( ) Sim ( ) Não

*(3) Se a resposta for “não”, ficará desabilitada a próxima pergunta.*

(1) A Dívida Consolidada Líquida foi apurada no (2) \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_ de acordo com o estabelecido na Resolução do Senado Federal nº 40/2001, Inciso II do art. 3º e nas Resoluções e Instruções Normativas do TCE-RS?

( ) Sim ( ) Não

*(1) Se a resposta for “não”, torna obrigatório o preenchimento das observações.*

## 11 - APLICAÇÃO DA RECEITA DE ALIENAÇÃO DE BENS

(6) No \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_ houve registro de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público?

( ) Sim ( ) Não

*(6) Se a resposta for “não” ficarão desabilitados os demais itens.*

(1) O Poder Executivo aplicou no \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_ receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa?

( ) Sim ( ) Não

*(1) Se a resposta for “não” ficarão desabilitados os demais itens*

(7) A receita de capital foi vinculada a algum código de recurso específico?

( ) Sim, (8) códigos \_\_\_\_\_

( ) Não, foi registrada no recurso livre.

*(7) Se a resposta for “não” ficará desabilitado o item (8). Se a resposta for “sim”, é obrigatório o preenchimento do item (8).*

(2) A receita de capital foi aplicada em despesa...

( ) Corrente ( ) De Capital ( ) Ambas

*(2) Se responder “ambas” torna obrigatório o preenchimento do quadro observações.*

(3) O Poder Executivo aplicou no \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_ receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público em pagamento aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos?

( ) Sim ( ) Não

*(3) Se a resposta for “não” ficará desabilitado o item (4)*

(4) A aplicação citada no item anterior foi autorizada por Lei Municipal?

( ) Sim (5) Lei Municipal nº \_\_\_\_\_ de \_\_/\_\_/\_\_\_\_ ( ) Não

*(4) Se a resposta for “sim” é obrigatório o preenchimento do nº da Lei e da data. Se for não, ficará desabilitado o item (5)*

## **12 - CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS**

*Este item deve constar somente no 1º Q e no 1º S*

(1) O Poder Executivo encaminhou suas contas ao Poder Executivo da União?

( ) Sim (5) em \_\_/\_\_/\_\_\_\_ ( ) Não

*(1) Se a resposta for “não”, ficarão desabilitados os itens (2), (3), (4) e (5)*

*(1) Se a resposta for “sim”, é obrigatório o preenchimento da data (5)*

(2) O envio ocorreu dentro do prazo fixado no inciso I do §1º do art. 51 da LRF?

( ) Sim ( ) Não

(3) Enviou cópia ao Poder Executivo Estadual?

( ) Sim ( ) Não

*(3) Se a resposta for “não”, ficará desabilitado o item (4)*

(4) O envio ao Poder Executivo Estadual ocorreu dentro do prazo fixado no inciso I do §1º do art. 51 da LRF?

( ) Sim ( ) Não

## **13 - UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS VINCULADOS**

(1) As disponibilidades constam de registro próprio?

( ) Sim ( ) Não

(5) Os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória estão identificados e escriturados de forma individualizada?

( ) Sim ( ) Não

(2) As disponibilidades do RPPS estão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada entidade?

( ) Sim ( ) Não

*(2) somente será exibido este item se responder “sim” na pergunta referente ao RPPS da tela 3*

(3) As disponibilidades do RPPS estão aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira?

( ) Sim ( ) Não

(3) somente será exibido este item se responder “sim” na pergunta referente ao RPPS da tela 3

(4) Os recursos legalmente vinculados à finalidade específica foram utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação?

( ) Sim ( ) Não

*Se for respondido “não” nas questões 1, 2, 3, 4 e/ou 5, torna obrigatório o preenchimento do campo “Observações”.*

#### **14 - IDENTIFICAÇÃO DE BENEFICIÁRIOS DE PAGAMENTOS DE SENTENÇAS JUDICIAIS**

(1) Existem beneficiários de pagamento de sentenças judiciais no Executivo?

( ) Sim ( ) Não

*(1) Se a resposta no item for “não”, ficarão desabilitados os itens (2) e (3).*

(2) A contabilidade identifica os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais?

( ) Sim ( ) Não

*(2) Se a resposta no item for “não”, ficará desabilitado o item (3)*

(3) É possibilitada a observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição?

( ) Sim ( ) Não

#### **15 - RENÚNCIA DE RECEITA**

(1) No \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_houve renúncia de receita decorrente da concessão e/ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária?

( ) Sim ( ) Não

#### **16 - PUBLICAÇÃO DO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – RREO**

Assinale os períodos nos quais as publicações e divulgações bimestrais dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária – RREO foram efetuadas conforme estabelecido nas Resoluções e Instruções Normativas do TCE-RS, bem como os bimestres onde o prazo fixado no art. 52 da LRF e os modelos da STN foram observados:

*Para o município que possui menos de 50.000 habitantes, aparecerá o seguinte parágrafo:*

*Considerando que o município possui menos de 50.000 habitantes, o Poder Executivo poderá optar pela publicação do RREO no jornal ou pela afixação no mural, sendo obrigatória a disponibilização via internet.*

1Bi 2Bi 3Bi 4Bi 5Bi 6Bi

- Quanto à fixação em mural:

- (1) O RREO foi fixado em mural?
- (2) Foi observado o prazo?
- (3) Foram observados os modelos da STN?

- Quanto à divulgação, em jornal ou Diário Oficial do Município:

- (4) O RREO foi divulgado em jornal ou Diário Oficial do Município?
- (5) Foi observado o prazo?
- (6) Foram observados os modelos da STN?

- Quanto à disponibilização na Internet:

- (7) o RREO foi disponibilizado na Internet?
- (8) foi observado o prazo?
- (9) foram observados os modelos da STN?

## **17 - PUBLICAÇÃO DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL – RGF**

Em relação às publicações e divulgações dos Relatórios de Gestão Fiscal – RGF do (10) \_\_\_\_\_ do Poder Executivo, responda se foram efetuadas conforme estabelecido nas Resoluções e Instruções Normativas do TCE-RS, bem como se o prazo fixado no § 2º do art. 55 da LRF e os modelos da STN foram observados:

*Para o município que possui menos de 50.000 habitantes, aparecerá o seguinte parágrafo:*

*Considerando que o município possui menos de 50.000 habitantes, o Poder Executivo poderá optar pela publicação do RREO no jornal ou pela afixação no mural, sendo obrigatória a disponibilização via internet.*

- Quanto à fixação em mural:

- (1) O RGF foi fixado em mural?
- (2) Foi observado o prazo?
- (3) Foram observados os modelos da STN?

(1) Se a resposta for “**não**”, ficarão desabilitados os itens 2 e 3

- Quanto à divulgação, em jornal ou Diário Oficial do Município:

- (4) O RGF foi divulgado em jornal ou Diário Oficial do Município?

(5) Foi observado o prazo?

(6) Foram observados os modelos da STN?

(4) Se a resposta for “**não**”, ficarão desabilitados os itens 5 e 6

- Quanto à disponibilização na Internet:

(7) O RGF foi disponibilizado na Internet?

(8) Foi observado o prazo?

(9) Foram observados os modelos da STN?

(7) Se a resposta for “**não**”, ficarão desabilitados os itens 8 e 9

## 18 - DESPESAS COM PESSOAL

### Tela 1:

A - Informe o percentual de Despesa com Pessoal do período atual:

Período: \_\_\_\_\_ Exercício: \_\_\_\_\_ Percentual: \_\_\_\_\_ %

B - Houve excesso no período anterior?

( ) Sim ( ) Não

*Se responder “nãõ”, ficarão desabilitados os textos abaixo até o item E, inclusive.*

Informe desde quando há excesso:

C - Período em que ocorreu o excesso: \_\_\_\_\_ Exercício: \_\_\_\_\_

D - Primeiro período seguinte: \_\_\_\_\_ Exercício: \_\_\_\_\_

D.1 - Houve redução de 1/3 do excesso?

( ) Sim ( ) Não

D.2 - Houve redução total do excesso?

( ) Sim ( ) Não

E - Segundo período seguinte: \_\_\_\_\_ Exercício: \_\_\_\_\_

E.1 - Houve redução total do excesso?

( ) Sim ( ) Não

*Se na letra D o período for igual ao da letra A, ficará desabilitado o item E.*

*- se for respondido “sim” na pergunta D2, ficará desabilitado o item E*

*- se a resposta da pergunta D2 ou E for “sim”, o período respectivo deverá ser igual ao da pergunta A e o percentual da pergunta A deverá estar dentro dos limites.*

*- se a resposta da pergunta D2 ou E for “nãõ” e o período respectivo for igual ao da pergunta A, o percentual da pergunta A deverá ser superior aos limites.*

*- o período da pergunta E não pode ser superior ao da pergunta A.*

(1) A Despesa com Pessoal do Poder Executivo foi apurada conforme o

estabelecido nas Resoluções e Instruções Normativas do TCE-RS?

( ) Sim ( ) Não

(16) Houve a realização de ato que resultou aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal?

( ) Sim ( ) Não

*(16) O parágrafo acima deve constar somente no caso de o exercício corresponder a encerramento de mandato (se for 3º Q ou 2º S e estiver assinalado “sim” na pergunta correspondente da tela 4).*

## **19 - INSTITUIÇÃO, PREVISÃO E EFETIVA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS**

*Este item deve constar somente no 3º Q e no 2º S*

(1) Houve a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do Município?

( ) Sim ( ) Não

(2) As previsões de receita observaram as normas técnicas e legais?

( ) Sim ( ) Não

(3) As previsões de receita consideraram os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante?

( ) Sim ( ) Não

(4) As previsões de receita foram acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas?

( ) Sim ( ) Não

*Se for respondido “não” nas questões 1, 2, 3 e/ou 4, tornará obrigatório o preenchimento do campo*

*“Observações”.*

## 21 - RESTOS A PAGAR – ÚLTIMOS 8 MESES DO MANDATO

*Este item deve constar somente no caso de o exercício corresponder a encerramento de mandato (se for 3º Q ou 2º S se estiver assinalado “sim” na pergunta correspondente da tela 3).*

(1) O Poder Executivo no que concerne a Restos a Pagar por recursos vinculados apresentou insuficiência financeira, decorrente de empenhos emitidos no período de 1º-05 a 31-12- (2) \_\_\_\_\_ (últimos dois quadrimestres do mandato)?

( ) Sim ( ) Não

## 22 – EQUILÍBRIO FINANCEIRO

*Este item deve constar somente se na tela 4 for escolhido o período 2º S ou 3ºQ (1)*

Na análise do saldo de Restos a Pagar por recursos vinculados do Poder Executivo constatou-se existência de recursos financeiros para a cobertura dos mesmos?

( ) Sim ( ) Não

(1) Se a resposta na tela for “**Sim**”, ficarão desabilitados os itens (2) a (4) a seguir:

(2) Informe o valor da Insuficiência Financeira: R\$ \_\_\_\_\_

(3) Percentual da Insuficiência Financeira em relação aos Restos a Pagar:  
\_\_\_\_\_ %

(4) Situação da Insuficiência Financeira em relação ao exercício anterior:

( ) Superior ( ) Inferior ( ) No exercício anterior não houve insuficiência

## 23 - INFORMAÇÕES SOBRE INATIVOS E PENSIONISTAS

**Quanto à complementação de aposentadorias:**

(1) O Município paga complementação de proventos?

( ) Sim ( ) Não

(1) Se a resposta for “*não*”, ficarão desabilitados os demais itens

(2) Número total de inativos originários do Poder Executivo que recebem complementação de proventos

(3) Número total de inativos originários do Poder Executivo que passaram a receber complementação de proventos no exercício

(4) Número total de inativos originários do Poder Legislativo que recebem complementação de proventos

(5) Número total de inativos originários do Poder Legislativo que passaram a receber complementação de proventos no exercício

**Quanto aos inativos:**

Número total de inativos pagos pelo (6) <\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_>

(7) Número de inativações concedidas no exercício

**Quanto às Pensões não compensáveis:**

Total de pensões não compensáveis pagas pelo (8) <

\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_ >

(9) Total de pensões não compensáveis concedidas no exercício

## **24 – CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DE DESPESAS DE OUTROS ENTES DA FEDERAÇÃO**

*Este item deve constar somente se na tela 4 for escolhido o período 2º S ou 3ºQ*

(1) O município contribuiu para custeio de despesas de competência de outros entes da Federação no exercício de \_\_\_\_\_?”

( ) Sim ( ) Não

*Se a resposta no item for “não”, ficará desabilitado o item (2)*

(2) O procedimento foi efetuado de acordo com os incisos I e II do art. 62 da LRF?”

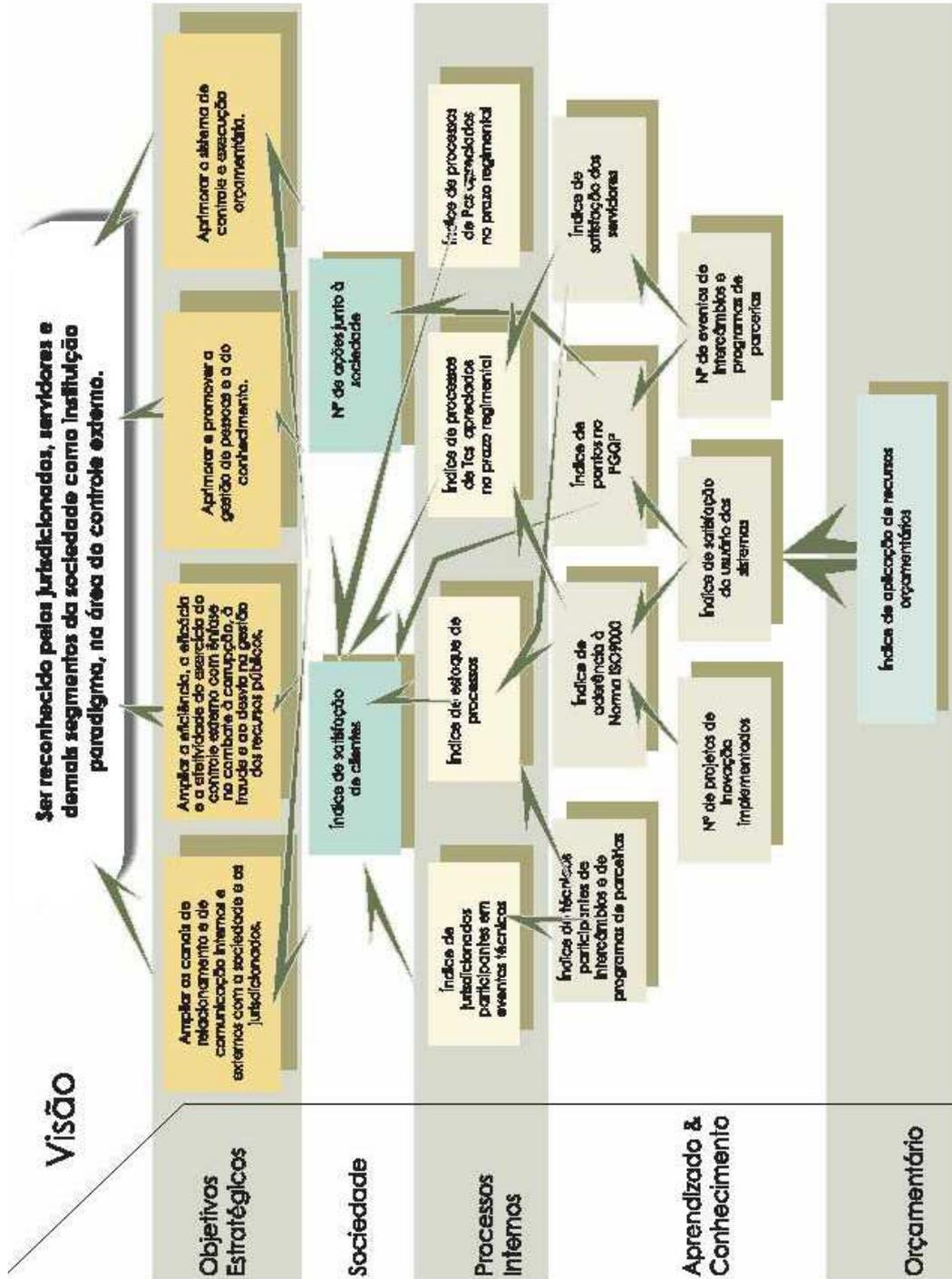
( ) Sim ( ) Não

*Se for respondido “sim” no item (1), tornará obrigatório o preenchimento do campo “Observações”*

*onde deverão ser detalhadas as respostas da tela, informando quais as contribuições efetuadas, especificando a quais entidades se destinaram, o instrumento autorizador e o valor envolvido”.*

ANEXO D – Painel de Controle e Mapa Estratégico do TCE

5. Painel de Controle



### 4. Mapa Estratégico

