



MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

ANTONIO EMANUEL ANDRADE DE SOUZA

**ACCOUNTABILITY NOS PARECERES PRÉVIOS DO TRIBUNAL DE CONTAS
DOS MUNICÍPIOS**

Salvador
2017

ANTONIO EMANUEL ANDRADE DE SOUZA

**ACCOUNTABILITY NOS PARECERES PRÉVIOS DO TRIBUNAL DE CONTAS
DOS MUNICÍPIOS**

Dissertação apresentada no Curso de Mestrado em Administração do Programa de Pós-Graduação da Universidade Salvador - UNIFACS, Laureate International Universities como requisito para obtenção do grau de Mestre.

Orientadora: Prof.^a Dra. Élvia Mirian Cavalcanti Fadul.

Salvador
2017

FICHA CATALOGRÁFICA

(Elaborada pelo Sistema de Bibliotecas da UNIFACS - Universidade Salvador, Laureate International Universities).

Souza, Antonio Emanuel Andrade de,

Accountability nos pareceres prévios do Tribunal de Contas dos Municípios./ Antonio Emanuel Andrade de Souza. – Salvador: UNIFACS, 2017.

93 f. : il.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da UNIFACS - Universidade Salvador, Laureate International Universities, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientadora: Prof.^a Dra. Élvia Mirian Cavalcanti Fadul.

1. Tribunal de Contas - Bahia. 2. Accountability. 3. Modernização.
I. Fadul, Élvia Mirian Cavalcanti, orient. II. Título.

CDD: 340.98142

TERMO DE APROVAÇÃO

ANTONIO EMANUEL ANDRADE DE SOUZA

ACCOUNTABILITY NOS PARECERES PRÉVIOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração, UNIFACS - Universidade Salvador, Laureate International Universities, pela seguinte banca examinadora:

Élvia Mirian Cavalcanti Fadul - Orientadora _____
Pós-Doutora pela École Nationale de Ponts et Chaussées Université Paris-Est Créteil
UNIFACS - Universidade Salvador, Laureate International Universities

Lindomar Pinto da Silva _____
Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia - UFBA
UNIFACS - Universidade Salvador, Laureate International Universities

Denise Ribeiro de Almeida _____
Doutor Aem Administração pela Universidade Federal da Bahia - UFBA
Universidade Federal da Bahia - UFBA

Salvador, de 2017.

Dedico este trabalho a meus pais e a minha
filha Maria Emília.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter traçado essas linhas tortas que me trouxeram até aqui.

Aos colegas do mestrado, pelo companheirismo e pela amizade saboreada nestes anos de convivência, com registro especial a galera do quarteto fantástico: as irmãs Manuela Rios e Taíse Lordelo, e especialmente, a Alessandro Prazeres Macedo pelo apoio onipresente na Unifacs e no TCM. Ao colega Adelmo Gomes Guimarães porque juntamente com Alessandro Prazeres Macedo colocou essa correria de mestrado em minha vida e me fizeram abandonar as aulas de bateria. Talvez para minha sorte.

À minha orientadora Professora, Dra. Élvia Fadul, pela paciência, serenidade e atenção na realização deste trabalho.

A todos os professores do mestrado, com os quais tive o prazer de conviver, em especial aos professores Lindomar da Silva e Daniela Bahia Moscon

Ao Presidente do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, Francisco de Souza Andrade Netto pelo apoio neste projeto.

“[...] No que diz respeito à ética pública, a verdade é que criamos um país devastado pela corrupção. Não foram falhas pontuais, individuais, pequenos deslizes ou acidentes. Foi um modelo institucionalizado, que envolve servidores públicos, empresas privadas, partidos políticos e parlamentares. Eram organizações criminosas, que captavam recursos ilícitos, pagavam propinas e distribuíaam dinheiro público para campanhas eleitorais ou para o bolso. Isto é, para fraudar o processo democrático ou para fins de enriquecimento ilegítimo. É impossível não sentir vergonha pelo que aconteceu no Brasil [...]; Nada do que eu disse deve ser interpretado como qualquer grau de pessimismo em relação ao Brasil. Pelo contrário. Nós estamos às vésperas de um novo tempo. Minha única aflição é a de não desperdiçarmos a chance de fazer um novo país, maior e melhor. Eu sei que tudo parece muito difícil. Mas não custa lembrar: a ditadura militar parecia invencível. A inflação parecia invencível. A pobreza extrema parecia invencível. Já vencemos batalhas impossíveis anteriormente. Não podemos desanimar. Eu concludo com o slogan pessoal que tem me animado nos bons e nos maus momentos: “Não importa o que esteja acontecendo à sua volta: faça o melhor papel que puder. E seja bom e correto, mesmo quando ninguém estiver olhando”.

Luís Roberto Barroso

Ministro do STF

RESUMO

A vida das pessoas acontece nas cidades. Essa proximidade entre Prefeitos e cidadãos, torna a Prefeitura mais sensível às reivindicações da população e essa vizinhança deve repercutir na adoção de políticas públicas, sintonizadas com os anseios da população. A constituição Federal de 1998 elevou os municípios à condição de entes federados e estes buscam cada vez maior participação na distribuição de recursos públicos, situação que fará crescer a responsabilidade de gestores e órgãos de fiscalização. A *accountability* está diretamente relacionada com esse movimento de descentralização de poder e de responsabilidades porque representa, nas sociedades democráticas, o controle dos governados sobre os governantes. Todavia, o foco deste trabalho é o papel do tribunal de contas como agência de *accountability* horizontal, consoante à clássica definição proposta por O'Donnell. Neste contexto, esse trabalho tem como objetivo geral verificar em que medida o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia vem desempenhando seu potencial de *accountability* na apreciação das contas das prefeituras municipais, a partir da análise dos Pareceres Prévios emitidos sobre as contas do exercício de 2014. O estudo demandou a realização de pesquisa exploratória e descritiva, através de pesquisa bibliográfica e documental com análise de conteúdo e abordagem qualitativa nos Pareceres Prévios dos vinte maiores Municípios baianos em termos de arrecadação no exercício de 2014. O resultado da pesquisa revelou que o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia não atingiu o grau máximo de *accountability* nos Pareceres Prévios, de acordo com os indicadores propostos no estudo, estando muito abaixo do máximo possível. Assim, Recomenda-se, dentre outras atitudes, uma mudança na concepção do trabalho realizado pelo tribunal porque sua metodologia não foi concebida para atender as alterações legais ocorridas com a promulgação da Constituição da República de 1988. Observa-se a existência de limitações ao trabalho: a primeira de ordem temporal, porque o trabalho realizado pelo Tribunal de Contas dos Municípios não é estático, sofre as influências da evolução da *accountability*. A segunda limitação verificada é que o trabalho circunscreveu-se à verificação da *accountability* apenas nos Pareceres Prévios emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia.

Palavras-chave: Tribunal de Contas. Pareceres Prévios. *Accountability*.

ABSTRACT

People's lives happen in cities. This closeness between Mayors and citizens makes the City Hall more sensitive to the demands of the population and this neighborhood should have repercussions in the adoption of public policies, in tune with the people's wishes. The Federal Constitution of 1998 elevated the municipalities to the condition of federated entities and these seek more and more participation in the distribution of public resources, a situation that will increase the responsibility of managers and supervisory bodies. Accountability is directly related to this movement of decentralization of power and responsibilities because it represents, in democratic societies, the control of the government by the people. However, the focus of this work is the role of the Court of Accounts as an agency of horizontal accountability, according on the classic definition proposed by O'Donnell. In this context, the general objective of this work is to verify to what extent the Bahia State Court of cities Accounts has been fulfilling its accountability potential in the assessment of cities accounts, based on the analysis of the Preliminary Opinions issued on the accounts for the year of 2014. The study required exploratory and descriptive research, through bibliographical and documentary research with content analysis and qualitative approach in the Preliminary Opinions of the twenty largest municipalities of Bahia in terms of revenue in 2014. The results of the survey revealed that the Bahia State Municipal Court of Accounts did not reach the maximum level of accountability in previous reports, according to the indicators proposed in the study, being well below the maximum possible level. Thus, it is recommended, among other attitudes, a change in the conception of the work done by the Court because its methodology was not designed to meet the legal changes that occurred with the promulgation of the Constitution of the Republic of 1988. It is observed the existence of limitations to work: the first one of temporal order, because the work done by the Court of Accounts of the municipalities is not static, suffers the influences of the evolution of the accountability. The second limitation is that the work was limited to the verification of accountability only in the Preliminary Opinions issued by the Court of Auditors of the Municipalities of the State of Bahia.

Keywords: Court of Auditors. Previous Opinions. Accountability.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AM	Estado do Amazonas
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IAPSEB	Instituto de Assistência e Previdência ao Servidor do Estado da Bahia
IRCE	Inspetoria Regional de Controle Externo
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
PT	Partido dos Trabalhadores
PT	Pronunciamento Técnico
RA	Relatório Anual
REDE	Partido Rede de Solidariedade
RJ	Rio de Janeiro
RM	Relatório Mensal
RMC	Relatório Mensal Complementado
RT	Relatório Técnico
SICCO	Sistema de Contas
SIGA	Sistema de Integrado de Gestão e Auditoria
SEDOC	Setor de Documentação
TCE	Tribunal de Contas Estadual
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
2.1 OS TRIBUNAIS DE CONTAS NO PANORAMA JURÍDICO BRASILEIRO	15
2.2 O MOMENTO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS	18
2.3 A HISTÓRIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA	21
2.4 O MODELO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO TRIBUNAL DE CONTAS MUNICÍPIOS DO ESTADO BAHIA	25
2.4.1 A apresentação das contas mensais	26
2.4.2 A entrega das prestações de contas anuais	28
2.4.3 O Parecer Prévio elaborado pelo Tribunal de Contas dos Municípios.....	32
2.4.4 Inspeções e denúncias – Oportunidades para aprofundar a fiscalização das contas municipais	34
3 REFERENCIAL TEÓRICO	39
3.1 TRIBUNAIS DE CONTAS E <i>ACCOUNTABILITY</i>	39
4 METODOLOGIA E ANÁLISE DE RESULTADOS.....	48
4.1 METODOLOGIA.....	48
4.2 ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS.	54
4.3 ANÁLISES DOS PARECERES PRÉVIOS.	55
4.4 DISCUSSÃO	64
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	68
5.1 RECOMENDAÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	71
REFERÊNCIAS	74
ANEXO A - Resolução nº 1225/06	80
ANEXO B - Resolução nº 222/92*	85
ANEXO C - Quadro n.º 03- Resumo das decisões veiculadas nos Pareceres Prévios	93

1 INTRODUÇÃO

Os brasileiros têm assistido a uma série de denúncias e escândalos envolvendo as maiores autoridades do país, suas principais empresas estatais e grandes empreiteiras nacionais, em conluio para desviar recursos públicos. Isso faz com que a fiscalização dos recursos esteja agora na ordem do dia no Brasil. Se no âmbito da União, tão próxima da grande imprensa e que conta com a ação de órgãos reconhecidamente competentes na apuração de irregularidades envolvendo recursos públicos, como o Tribunal de Contas da União e o Ministério Público Federal, por exemplo, quadro é tão desolador, o que se esperar da situação dos 5.570 municípios brasileiros espalhados pelo território nacional? (BRASIL, 2016)

Os Tribunais de Contas são confrontados com esse cenário de corrupção e malversação de verbas públicas porque são incumbidos, constitucionalmente, da fiscalização desses recursos, portanto, devem evitar essas práticas, consideradas ilegais. Sendo assim, espera-se que realizem sua missão, ao zelar pela honesta aplicação dos recursos públicos, buscando o máximo de seus desempenhos.

Paralelamente a essa realidade de desvio de recursos públicos, existe uma grande demanda de Prefeitos em busca de uma melhor repartição do bolo tributário, com a intenção de que a União reduza sua participação no montante arrecadado, em favor das cidades. Apesar de estudos recentes da Frente Nacional de Prefeitos revelarem que as receitas dos municípios têm crescido seguidamente, mesmo nestes tempos de recessão (FRENTE NACIONAL DE PREFEITOS, 2016).

A perspectiva de mais recursos serem carreados aos municípios faz crescer a importância da fiscalização de sua regular aplicação e, principalmente, que o gasto público seja revertido na melhoria de condições de vida da população, já que este deve ser o objetivo a ser atendido pelos governos.

A necessidade de fiscalizar a aplicação desses recursos e, principalmente de controlar os governos, está no cerne da *accountability*, uma vez que, dos mais variados sinônimos que a expressão recebeu no português, todos tem a conotação de controle, tais como: responsabilização, prestação de contas e direção da sociedade sobre os governos.

A *accountability* é um tema novo para os brasileiros porque a redemocratização ocorreu há pouco mais de trinta anos. Além disso, o país sempre viveu poucos períodos de normalidade democrática, quase sempre entrecortados de momentos de autoritarismo. A

accountability só pode prosperar em ambientes democráticos, uma vez que trata, principalmente, das relações de Poder entre sociedade, governo e cidadãos.

Para Filgueiras (2011), do ponto de vista político, a *accountability* deve ser entendida como um conjunto de processos, procedimentos e valores, ligados a uma ideia de responsabilização e controle de governos, realizada em ambientes transparentes das democracias, ou seja, a *accountability* é um mecanismo de legitimação que exige das autoridades a submissão aos controles estabelecidos e o dever na prestação de contas à população.

Sob o ponto de vista das liberdades civis do Brasil, a Constituição de 1988 foi considerada um marco, pois trouxe consigo inauditas alterações sob a forma de atuação dos Tribunais de Contas para ampliarem as possibilidades do exercício da fiscalização dos recursos públicos e assegurarem sua independência de atuação. Dentre as competências que lhe foram atribuídas, a que mais desperta atenção a este estudo, é aquela prestada pelos titulares do Poder Executivo (artigo 71, inciso I), que resultou na elaboração de um documento denominado “Parecer Prévio”. Tal documento, previsto na Carta de 1988, recebe essa denominação por preceder o julgamento que será realizado pelo Poder Legislativo (BRASIL, 1988). Assim, a emissão do Parecer Prévio é uma tarefa técnica, de responsabilidade do tribunal de contas, que embasa o seu julgamento político. Por conseguinte, os Tribunais, analisam as contas do Presidente da República, dos Governadores e dos Prefeitos, emitindo suas opiniões após a análise anual, sem, contudo, julgá-las.

A elaboração do Parecer Prévio é uma exigência legal e sua emissão não é apenas uma faculdade do tribunal de contas. Sem ele, o Poder Legislativo não poderá executar sua tarefa, de julgar, politicamente, o desempenho do Poder Executivo. Dito julgamento, é o corolário dos regimes democráticos, uma vez que aqueles escolhidos pela população avaliarão o desempenho de Chefes dos Poderes Executivos, também por ela designados. Uma vez informada no exame do mérito dos resultados conseguidos pelo Governo, poderão, renovar ou não, seus mandatos. Temos neste ciclo o fenômeno denominado de *accountability* vertical, conforme preconizou O’Donnell (1998).

O estudo baseia-se no pressuposto de que, sendo os Tribunais de Contas órgãos constitucionais acometidos da competência para a fiscalização dos recursos públicos, devem envidar esforços para que seja atingido o melhor de sua missão constitucional, já que detém o papel legal de fazê-lo, Desse modo, este trabalho estabelece a seguinte questão central de pesquisa: De que forma o Tribunal de Contas dos Municípios realizou seu potencial de *accountability* na apreciação das prefeituras municipais baianas, em 2014?

Para responder a esta questão, estabelece-se os seguintes objetivos:

Objetivo geral:

Verificar de que forma o Tribunal de Contas dos Municípios desempenhou seu potencial de *accountability* na apreciação das prefeituras municipais baianas em 2014, a partir da análise dos Pareceres Prévios emitidos pelo tribunal.

Objetivos específicos:

- a) analisar o conteúdo dos Pareceres Prévios emitidos pelo tribunal das vinte Prefeituras selecionadas no exercício de 2014;
- b) identificar, nos referidos documentos, a presença ou não dos indicadores aptos para avaliação da *accountability*;
- c) quantificar os indicadores atendidos de acordo com a escala de desempenho de *accountability*.

Os Parecer Prévios emitidos pelos Tribunais de Contas são documentos previstos pela Constituição Federal que são emitidos para subsidiar a missão do Poder Legislativo no julgamento das contas dos Chefes do Poder Executivo. Para realização deste trabalho, foram escolhidos os documentos referentes ao exercício de 2014 porque foi o último exercício plenamente apreciado pelo Tribunal durante sua concepção.

Neste contexto, foram eleitos cinco indicadores que interpretam o potencial de *accountability* contido nos Pareceres Prévios. Os indicadores são os seguintes: transparência, responsabilização, cumprimento de prazos, avaliação de programas e iniciativa.

Por conseguinte, uma vez que o Parecer Prévio atenda a todos os indicadores do modelo de análise, será considerado como realizado o máximo do potencial de *accountability*. Caso contrário, constatado o atendimento parcial dos indicadores, constatar-se-á que não houve o atingimento integral do potencial de *accountability* pelo tribunal, sendo atingido um grau de *accountability*, consoante com a quantidade de indicadores selecionados no modelo de análise.

A presente Pesquisa Acadêmica se soma uma série de trabalhos que vem explorando o tema dos Tribunais de Contas no Brasil, em contraponto com a situação constatada por Speck (2000), no final do século passado, de baixa produção acadêmica sobre o tema.

Inspirado no trabalho de Rocha (2013), que investigou a realização de *Accountability* nos Pareces Prévios de contas municipais emitidos pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, propõe-se neste estudo, no entanto, uma mudança no modelo de análise e na amostra estudada, em relação àqueles utilizados na referida pesquisa.

Espera-se que a atual pesquisa contribua com o estudo do funcionamento do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, assim como possa ajudar na melhoria do funcionamento da entidade baiana e, quem sabe, contribuir no aprimoramento da fiscalização dos recursos públicos nos municípios baianos.

Uma vez apresentada à Introdução do Trabalho de Pesquisa, discorre-se sobre os capítulos seguintes que embasarão o contexto introdutório, gerando melhor entendimento do aqui exposto.

O segundo capítulo foi destinado a uma contextualização do tema, contendo o panorama da evolução dos Tribunais de Contas no arcabouço jurídico brasileiro. O momento atual dos Tribunais de Contas e discorre sobre a história do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e aborda o modelo de análise das prestações de contas das Prefeituras, com a emissão do Parecer Prévio.

O capítulo seguinte é dedicado ao Referencial Teórico, sendo aberto com a discussão acerca da relação entre a *accountability*, os Tribunais Contas e o Parecer Prévio, seguido de comentários sobre a relevância do seu papel nas prestações de contas das Prefeituras.

O quarto capítulo foi dedicado apresentação do Modelo de Análise, o quinto foi destinado à análise dos Pareceres Prévios e o capítulo final, às conclusões do trabalho, suas limitações e recomendações propostas.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO

2.1 OS TRIBUNAIS DE CONTAS NO PANORAMA JURÍDICO BRASILEIRO

Os Tribunais de Contas passaram a figurar no panorama jurídico brasileiro a partir de 1891, com a criação do Tribunal de Contas da União. Uma obra resultante do esforço pessoal de Ruy Barbosa, através do Decreto n.º 966-A (BRASIL, 1891).

Conforme Silva (1999), na ocasião de sua implantação, a instituição imaginada pelo jurista baiano, não atuaria como tribunal administrativo que foi idealizado. Naquela época, já existia no Brasil a preocupação em conter o déficit público, assim, o Tribunal de Contas da União surge no início da República como uma repartição do Ministério da Fazenda. Sua tarefa era realizar um exame prévio da despesa pública sob o aspecto da legalidade, sendo um órgão intermediário entre dois poderes: o que autorizava e o que executava a despesa. Guerra (2007) informa que, conquanto tenha havido várias tentativas de implantação do Tribunal de Contas ainda durante o Império, a ideia só se tornou realidade durante a República, sob a inspiração de Ruy Barbosa, que teve seu esforço reconhecido e se tornou posteriormente o patrono dos Tribunais de Contas no Brasil.

Ruy Barbosa, então Ministro da Fazenda, dotou a execução das despesas da República, de um mecanismo simples, ou seja, toda despesa, antes de ser liquidada, teria, obrigatoriamente, que receber o “registro” do tribunal, que confirmaria sua legalidade. Portanto, nenhuma despesa poderia ser paga sem esse registro prévio. Como toda despesa deveria estar contida na Lei Orçamentária e como esta se presumia equilibrada, a contenção das despesas dentro do limite legal, resultaria na inoccorrência de déficit público.

Segundo Albuquerque (2009), o mecanismo imaginado por Ruy Barbosa, de fiscalização através do registro prévio da despesa, só foi abolido em 1967, com a outorga da Constituição do mesmo ano pelo Regime Militar. Não é preciso muito esforço para entender que o mecanismo de registro prévio da despesa como forma de conter a despesa pública, não foi muito exitoso porque o déficit público ainda é um problema crônico no Brasil. Certamente, essa ineficácia do mecanismo ocorreu porque o controle era posterior e não anterior ao ato administrativo que originava o gasto público. De qualquer sorte, revela a dificuldade atávica dos Tribunais de Contas em exercerem plenamente sua missão, o que os acompanha até os dias de hoje, conforme será visto adiante.

Não se sabe ao certo qual origem dessa dificuldade dos Tribunais em exercerem sua missão constitucional, mas Guerra (2007) constata que, desde sua criação, sempre houve um dissenso constitucional histórico no Brasil quanto ao enquadramento desses órgãos na

estrutura de Poder Estatal. Ainda segundo o autor, a Constituição de 1934 os tratou no capítulo dedicado ao Ministério Público, portanto, como parte do Poder Executivo; enquanto a Carta de 1937 os colocou no capítulo dedicado ao Poder judiciário. Apenas em 1946, com a promulgação da Constituição democrática pós Estado Novo, as Cortes das Contas tornaram-se responsabilidade do Poder Legislativo, onde permanecem até hoje.

Com relação ao Poder Legislativo, cabe fazer um esclarecimento: enquanto a Constituição de 1988 o manteve no exercício do Controle Externo (artigo 71) a cargo deste Poder, o que leva muitos estudiosos a enxergarem submissão dos Tribunais ao Legislativo, os Constituintes de 1988 não os colocaram na Seção I, do Capítulo I da Constituição, dedicada ao Congresso Nacional, mas naquela seção destinada à Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, o que enfraquece as teses de submissão (BRASIL, 1988). Assim, os Tribunais de Contas são os responsáveis pelo julgamento das contas dos Chefes dos Poderes Legislativos (artigo 71, II). Assim sendo, não é lógico supor que o subordinado possa ter poderes para julgar as contas de seus superiores (BRASIL, 1988).

Esse dissenso em torno da natureza jurídica dos Tribunais de Contas, aliada à sua denominação, leva aos mais desatentos a os confundirem com os ramos da Justiça, assim, que seriam capazes de decretar a prisão de gestores desonestos, por exemplo. Contudo, como são órgãos administrativos, não possuem as funções jurisdicionais propriamente ditas, embora obedeçam ao modelo que Fernandes (2005) definiu como “Judicialiforme”, ou seja, baseado no modelo de julgamento próprio do Poder Judiciário.

Sarquis e Costa (2014) afirmam que a constituição de 1946 foi a primeira a admitir, ainda que implicitamente, a existência do controle externo municipal exercido pelos tribunais de contas. Ainda de acordo como os autores, já sob a égide do regime militar, a Constituição de 1967 não regulamentou apenas as competências do Tribunal de Contas da União (artigos 71 a 73), mas fez referências aos tribunais locais. Além de prever a intervenção em municípios, no caso destes não prestarem contas, conforme as leis estaduais (BRASIL, 1967).

No âmbito dos Estados, ainda segundo Sarquis e Costa (2014), a Constituição paulista de 1967, permitiu que a Corte de Contas estadual emitisse Parecer Prévio sobre as contas dos municípios paulistas, exceto àqueles que tinham tribunal próprio, como a capital. Além de permitir que os municípios que atingissem certo patamar de arrecadação, instituíssem tribunal de contas próprio e da possibilidade da implantação de tribunais de contas regionais.

Voltando ao âmbito Federal, Sarquis e Costa (2014) informam que a Emenda Constitucional n.º 01, de 17 de outubro de 1969, previu expressamente a criação de Cortes de Contas municipais, mas impôs restrições com condicionantes em relação à arrecadação e a

população das cidades. Em decorrência desta autorização, foi criado o Tribunal de Contas do Município de Rio de Janeiro, em 1976, pouco tempo após da fusão entre o Estado do Rio de Janeiro e o Estado da Guanabara, em 1975.

A Carta de 1988, ao passo que alargou as competências dos Tribunais de Contas, manteve as cortes municipais já existentes, assim como os Tribunais estaduais que fiscalizavam os Municípios. Entretanto, vedou a criação de novos Tribunais de Contas municipais (artigo 31, § 1.º e §4.º). Essa determinação da Constituição de 1988 freou as tentativas de se criarem novos Tribunais de Contas municipais e cristalizou o modelo existente no Brasil com trinta e quatro Corte de Contas (Brasil, 1988). Portanto, existem Tribunais de Contas municipais nos dois maiores municípios do país, São Paulo e Rio de Janeiro, onde as contas dos Chefes do Poder Executivo são apreciadas por Tribunais de Contas, próprios.

Os Estados da Bahia, de Goiás, do Ceará e do Pará possuem Tribunais de Contas estaduais que apreciam exclusivamente as contas dos municípios; enquanto nos demais Estados da federação a competência cabe a um tribunal de contas estadual (TCE), que fiscaliza tanto as contas do próprio Estado quanto às municipais. Além desses, existe o Tribunal de Contas da União, que possui jurisdição nacional para fiscalização dos recursos federais e o Tribunal de Contas do Distrito Federal também exclusivamente dedicado à fiscalização dos recursos da Capital Federal.

Recentemente, o Senador Eunício de Oliveira do PMDB do Ceará, apresentou Projeto de Emenda à Constituição Federal n.º 02 de 2017, que altera os artigos 31 e 75, no sentido de tornarem os Tribunais de Contas como órgãos permanentes e essenciais ao controle externo da administração pública, vedando a extinção dos tribunais de contas municipais ou seus congêneres estaduais, que fiscalizam exclusivamente os municípios. Essa Emenda, caso aprovada pelo Congresso Nacional, significará a perenização do modelo misto existente, além de impedir que os Governos locais possam legislar sobre a matéria (BRASIL, 2017).

Portanto, a situação dos tribunais de contas no arcabouço jurídico brasileiro envolve um dissenso histórico sobre sua posição institucional, além de uma diversidade de espécies que resultam em dispares competências de julgamento: tribunais municipais que fiscalizam apenas o próprio Município. Tribunais de estaduais que fiscalizam apenas os municípios. Outros são corte de contas estaduais que fiscalizam municípios e o Estado. Tribunais estaduais que fiscalizam apenas o Estado e o Tribunal de Contas da União, cuja jurisdição é nacional.

2.2 O MOMENTO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

O período conturbado vivido pela política brasileira tem contribuído para trazer os Tribunais de Contas aos veículos de imprensa e redes sociais, mas nem sempre sob a forma de elogios em relação às Cortes e o seu funcionamento. O Tribunal de Contas da União, por exemplo, teve participação destacada no impeachment da ex-presidente Dilma Russeff, pois, a partir da rejeição das contas do exercício de 2014 da então Presidente, pelo tribunal federal, foi aberto o caminho que propiciou o impedimento da Presidente. Desde 1937 o tribunal não rejeitava as contas de um Presidente da República, e nesta ocasião, a Presidente foi acusada de manobras contábeis em empréstimos do tesouro, junto a bancos federais (BRASIL, 2015).

Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) investigaram o desenvolvimento institucional dos Tribunais de Contas, após a promulgação da Constituição de 1988. No estudo, os autores verificaram que, apesar da Carta de 1988 ter representado um momento vital para o desenvolvimento institucional das cortes, também permitiu a permanência de indicações políticas de seus membros, fenômeno que vem desde a criação do Tribunal de Contas da União em 1891. Neste sentido, conquanto a Constituição de 1988 tenha mitigado o modelo essencialmente político de indicação dos membros existente pré-1998, que concedia ao Poder Executivo, a primazia de indicar todas as vagas dos Tribunais de Contas, passando atualmente para 2/3 das vagas a serem indicadas pelo Poder Legislativo, as indicações político-partidárias permanecem majoritárias.

Enquanto o Poder Executivo perdeu força com a diminuição do número de indicações e com a destinação de duas das três vagas a serem preenchidas pelo Poder Executivo por indivíduos oriundos das carreiras de Auditores (Conselheiros Substitutos) e Procuradores de Contas, deixando apenas uma para o livre preenchimento do Chefe do Poder Executivo, o Legislativo deu continuidade à tradição de indicar, invariavelmente, membros do próprio Poder para as vagas dos tribunais de contas. Em decorrência disso, pesquisa de Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) constatou que, mesmo após a promulgação da Constituição de 1988, cerca de 60% dos membros dos Tribunais de Contas ainda eram oriundos das carreiras político-partidárias, entretanto, segundo levantamento realizado por Fabrini (2017), essa proporção seria de 80%.

Essa alta concentração de indicações políticas pode ser a causa do atraso institucional e resistência às mudanças que foram operadas nos tribunais de contas brasileiros, segundo pesquisa de Loureiro, Teixeira e Moraes (2009). Tal fato ocorreu mesmo em unidade da federação mais avançada social e politicamente como o Estado de São Paulo, onde houve

feroz resistência à criação dos cargos de Auditor e Procurador de Contas, portanto, não havendo o preenchimento das vagas destinadas a essas carreiras no Plenário, que se constituem nas chamadas indicações técnicas.

O atraso na inclusão dos citados cargos técnicos na estrutura dos Tribunais de Contas frustra a implantação do modelo previsto na Constituição de 1988 para as Cortes, à medida que não tendo Auditores Procuradores de Contas em seus quadros, a composição dos Tribunais se circunscreve, na maioria das vezes, a indivíduos oriundos de indicações político-partidárias, além de contribuir para o baixo ativismo do tribunal, como constataram Melo, Pereira e Figueiredo (2009).

A resistência dos Tribunais de Contas paulistas, ao se adequarem ao modelo constitucional, pode explicar as práticas de nepotismo relatadas na pesquisa de Loureiro, Teixeira e Moraes (2009), que representa uma nefasta resistência dos órgãos ao clientelismo, sempre impregnada à administração pública brasileira, que além de desmoralizar, institucionalmente, o órgão que deveria combater essa prática. A pesquisa dos autores, também apontou que o avanço tecnológico das cortes de contas, decorrente especialmente da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, não se refletiu numa maior transparência destes órgãos, numa constatação de que a resistência à mudança tem superado a inovação nestas organizações.

Estudos recentes também foram realizados com o objetivo de avaliar o desempenho dos Tribunais de Contas, destacando-se o trabalho de Puccioni (2016), que averiguou como a estrutura organizacional dos tribunais de contas brasileiros influencia a atividade de controle da administração pública. Além do estudo realizado por Melo, Pereira e Figueiredo (2009), este dedicado a explicação do desempenho dos tribunais de contas brasileiros. Puccioni (2016) constatou que a quantidade de servidores é a variável mais importante para produtividade do tribunal de contas, juntamente com o volume do orçamento à disposição do órgão. Ademais, o autor constatou que a proporção de servidores efetivos, em relação ao número total dos tribunais de contas, apresentou uma média nacional de 69%, inferior à constatada pela administração pública geral, que foi de 71%, enquanto o Tribunal de Contas da União atingiu o percentual de 100% de servidores efetivos.

Melo, Pereira e Figueiredo (2009), verificaram que, em locais onde há maior rotatividade entre os governantes, as cortes de contas têm maior iniciativa de atuação porque a perspectiva de alternância de poder faz com que os mandatários deleguem mais autoridade aos tribunais de contas, que por sua vez, agem com maior pro atividade. O trabalho de Melo, Pereira e Figueiredo (2009) também demonstrou a existência de relação direta entre a

existência cargos de Conselheiro Substituto e Procurador de Contas e a iniciativa na fiscalização. Além disso, quanto mais cedo ocorreu essa implantação, mais iniciativa os Tribunais apresentam à fiscalização.

Os autores também afirmam que a Constituição de 1998 foi determinante para homogeneização do funcionamento dos trinta e quatro Tribunais de Contas brasileiros.

Por outro lado, como constituinte de 1988 determinou como pré-requisito para o candidato assumir o cargo de Conselheiro que este contasse com dez anos de experiência profissional par ser nomeado, mas não obrigou que tivessem formação acadêmica, apenas experiência profissional nas áreas de conhecimento correlatas à fiscalização das contas públicas, o que levou a candidatos que, mesmo sem possuírem curso superior, ocupassem cargos de Ministros do TCU e Conselheiros de Tribunais de Contas Estaduais, que estão equiparados aos de Ministros do Superior Tribunal de Justiça e de Desembargadores, respectivamente.

Mais deletéria que a ausência de requisitos técnicos para o cargo foi a constatação realizada pela Organização Não Governamental Transparência Brasil, tratada em matéria de Góis (2014) do Jornal o Globo, de que 23% dos Conselheiros dos Tribunais de Contas brasileiros respondem a ações criminais, por improbidade administrativa ou tiveram suas próprias contas rejeitadas por Tribunais de Contas, muito embora sejam pré-requisitos para assunção do cargo de Conselheiro, ter reputação ilibada e idoneidade moral. Não é de espantar que indivíduos que respondem a processos por malversação do erário, possam ter condições de conduzir investigações e apurações, tendentes a punir antigos correligionários ou enxergar como ímprobos condutas que o próprio Conselheiro adotou, quando gestor público.

Situações de Conselheiros que tem problemas com a Justiça atingem, segundo matéria de Teixeira e Souza (2017), vinte dos vinte e sete tribunais de contas estaduais. Além disso, ainda segundo a postagem, o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro teve cinco dos sete Conselheiros presos em desdobramento da operação lava-jato, em virtude de delação premiada de outro membro do tribunal. Os Conselheiros são acusados pelo suposto recebimento de propina em troca da blindagem de obras públicas da fiscalização do tribunal.

Diante desse quadro que retrata uma clara disfunção da atividade de fiscalização por parte dos tribunais de contas, cinco propostas de Emenda à Constituição tramitam atualmente no Congresso Nacional com o objetivo de alterar a composição dos Tribunais de Contas. A mais radical delas, é a Proposta de Emenda à Constituição n.º 329/2013, que bane totalmente as indicações políticas (BRASIL, 2013). A proposta foi apresentada pelo Deputado Francisco Praciano (PT/AM) e está sendo relatada pelo Deputado Alessandro Molon (REDE /RJ).

Consoante à proposição, os sete cargos de Conselheiro dos Tribunais de Contas estaduais seriam preenchidos na seguinte ordem: quatro vagas de profissionais oriundos da carreira de Auditores Constitucionais (artigo 73, parágrafo 4.º), atuais Conselheiros Substitutos; uma, por Procuradores de Contas; uma vaga a ser preenchida pela carreira técnica do Órgão e uma vaga, alternadamente preenchida por profissionais indicados pelos Conselhos Profissionais de Administração, Economia, Ciência Contábeis e Ordem dos Advogados do Brasil.

Na justificativa para proposição da Emenda Constitucional, o deputado Praciano fundamenta que o modelo atual de indicação do cargo de Conselheiro se acha esgotado. Afirma que os poderes legislativos estaduais não tem logrado êxito em suas indicações de membros para os tribunais de contas porque, aproximadamente 25% dos Conselheiros, não possuem formação adequada para o cargo, além dos nomeados manterem fortes vínculos com as forças políticas que os indicaram. Além disso, a Proposta de Emenda à Constituição n.º 329/2013 submete os membros dos tribunais de contas à supervisão disciplinar do Conselho Nacional de Justiça, sob o argumento de que a Constituição os equiparou aos magistrados em garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens, além da inexistência atual, de uma instância correcional nacional, capaz de punir administrativamente as condutas ilícitas dos membros dos tribunais de contas. A proposta de reforma à Constituição também veda a nomeação de ministros do TCU, ou integrantes dos tribunais estaduais e municipais daqueles que sejam inelegíveis a cargos públicos por condenação em decisão transitada em julgado ou proferida por órgão colegiado por crimes como lavagem de dinheiro ou tráfico de drogas, exige também formação em nível superior como requisito básico à investidura no cargo.

Como se percebe, estudos recentes constaram que os tribunais de contas apresentam diversos problemas institucionais, como indicações políticas para seus cargos, pouca transparência, nepotismo no seu quadro de servidores e ingerência política em suas decisões. Questões que, indubitavelmente, se refletem em seu funcionamento. Além disso, essas mazelas leva-os a estar sob intensa vigilância da sociedade atualmente. Para que estas instituições não desapareçam elas deverão se tornar cada vez mais acreditadas pela sociedade.

2.3 A HISTÓRIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA

A história do Tribunal de Contas dos Municípios se inicia em 1970, quando o então Governador Luiz Viana Filho encaminhou à Assembleia Legislativa do Estado Projeto de Lei criando o Conselho de Contas dos Municípios. Após a aprovação da proposta pelo Poder Legislativo, foi editada a Lei Estadual n.º 2.838, de 17 de setembro de 1970, que incumbiu ao

órgão a função de auxiliar o controle externo das finanças e dos orçamentos dos municípios e com subordinação jurídica ao poder executivo estadual.

O autor relata ainda que, como os gestores municipais não prestavam de maneira formal contas dos recursos que administravam, a criação do novel órgão de fiscalização foi recebida com críticas e questionamentos quanto à sua legalidade e interpretada como uma interferência do Estado na autonomia municipal. O ambiente foi tão hostil à instalação do Conselho de Contas dos Municípios que foi necessário o Governador mandar novo Projeto de Lei, alterando o artigo 1.º da Lei n.º 2.838/1970 (Bahia, 1970).

Sampaio Filho (2011) informa que, com a edição da Lei n.º 2.900 de 04 de setembro de 1971, o governo dispôs o órgão com a função de auxiliar as Câmaras de Vereadores para o controle externo. No que tange ao questionamento quanto à Constitucionalidade de sua criação, esse dispositivo aplacou as críticas quanto à interferência do Executivo estadual na autonomia municipal, contudo, os questionamentos quanto à constitucionalidade da medida, permaneceram até em 16 de abril de 1975, quando o Supremo Tribunal Federal pôs fim à controvérsia com a declaração formal da constitucionalidade da criação do Conselho de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (BAHIA, 1971). Cabe aqui relatar que, desde o início, foi estabelecida a composição do tribunal de sete Conselheiros, ratificada pela Constituição de 1988, e que passou a ser paradigma para demais Cortes de Contas do país, a exceção do Tribunal de Contas da União, composto de nove ministros, e do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, cujo Pleno é formado por cinco Conselheiros.

Sampaio Filho (2011) relata que a ausência de uma tradição de prestação de contas por parte dos 336 (trezentos e trinta e seis) municípios baianos à época, dificultou o trabalho do incipiente do conselho de contas, pois não havia homogeneidade da documentação encaminhada pelos jurisdicionados, muito menos cuidados com a formalização da documentação.

Muitas normas baixadas pelo tribunal para regulamentar procedimentos foram solenemente ignoradas pelos gestores. O citado autor relata que o caos encontrado na documentação encaminhada pelos Prefeitos demonstrou a clara necessidade de capacitação das administrações municipais, tarefa na qual o conselho contou com o apoio técnico do Tribunal de Contas da União. O conselho contava inicialmente com apenas 32 (trinta e dois) servidores e nenhum veículo para atender às necessidades da fiscalização, num estado com as dimensões da Bahia.

Ainda conforme Sampaio Filho (2011), o ano de 1985 foi marcado pela promulgação da Emenda Constitucional n.º 25, que atribuiu ao Conselho de Contas dos Municípios a

denominação de Tribunal de Contas dos Municípios, significando para o órgão uma alteração muito maior que uma simples troca de nome, mas uma mudança de status com sensíveis repercussões na modernização de sua estrutura fiscalizatória.

Com a promulgação da Constituição de 1988, em 05 de outubro, houve a chamada recepção constitucional das entidades de fiscalização criadas antes de 1988, mas a Constituição vedou a criação de novos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios (artigo 31, § 4.). Esse fato consolidou o tribunal como entidade responsável pela fiscalização dos municípios baianos e, com as novas atribuições da Constituição de 1988, deixou clara a necessidade de modernização do órgão para atender essa nova fase democrática do país (BRASIL, 1988).

Com o advento da Constituição Baiana de 1989, surge a obrigação constitucional para o tribunal apreciar em 180 (cento e oitenta) dias, contados a partir do recebimento das contas das Prefeituras e Câmaras municipais. Conquanto a determinação tenha sido benigna, para dar mais celeridade à fiscalização do tribunal, deparou-se com o órgão estruturalmente despreparado para a tarefa (BAHIA, 1989). À época, a carência de pessoal para cumprimento da exigência constitucional foi suprida com a deletéria cessão de servidores de outras entidades, especialmente do Poder Executivo, fato que postergou a realização do primeiro concurso público para o provimento de seus cargos, que apenas ocorreu em 1996. Neste primeiro certame, foram admitidos 92 (noventa e dois) servidores sendo que 75% deste montante foram lotados nas então 27 (vinte e sete) inspetorias regionais. Antes, no entanto, com a inauguração do novo regime jurídico e promulgação da Constituição Federal, o Tribunal conseguiu que a Assembleia Legislativa aprovasse o Plano de Cargos e Salários, com a edição da Lei Estadual n.º 4.824/1989.

As novas atribuições impostas pela Constituição de 1988, aliada à dificuldade na contratação de pessoal pelo seu custo, demandou a necessidade de informatização das atividades do Tribunal, que obteve grande impulso em 1997, época em que os primeiros servidores concursados foram empossados.

Outra estratégia utilizada pelo tribunal para aperfeiçoar seu trabalho foi a descentralização da fiscalização, com a criação de Inspeorias Regionais de Controle Externo (IRCE), no total de 27 (vinte e sete) espalhadas pelo Estado. Essas unidades, responsáveis pelo exame mensal da documentação dos Municípios, representaram uma aproximação do tribunal da população, em um momento em que as dificuldades de transporte e comunicação eram muito maiores que as de hoje.

O processo de informatização do tribunal foi crucial para a sobrevivência do órgão, visto que ocorreu um incêndio, em 02 de janeiro de 1999, que consumiu o prédio que o abrigava, juntamente com o Tribunal de Contas do Estado. Graças aos *back up*'s dos arquivos, o tribunal pôde, rapidamente, voltar a funcionar no prédio que havia sediado o extinto Instituto de Assistência e Previdência ao Servidor do Estado da Bahia, (IAPSEB), ainda que em condições físicas precárias, mas não houve dissolução de continuidade na atividade fiscalizatória do tribunal.

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal e o crescimento das demandas na fiscalização do tribunal, surgiu a necessidade de realização de novo Concurso para reforçar o corpo técnico da Casa. Esse novo certame só ocorreu em 2004 e seu aprovados ingressaram nos quadros da Corte somente a partir de 2006.

Nesses quase cinquenta anos de existência do TCM, apenas dois concursos públicos foram realizados para a revitalização e a oxigenação de seu corpo técnico. Essa resistência na realização de concursos públicos, aliada à alta taxa de aposentadorias, tem levado o tribunal a uma situação bastante crítica, do ponto de vista do atendimento de suas demandas, já que ao final de 2016 havia 233 (duzentos e trinta e três) servidores efetivos para atender uma demanda de 417 (quatrocentos e dezessete) municípios do Estado. Essa visível carência de pessoal tem reduzido a quantidade de inspeções realizadas e obrigado o órgão a rever o processo estratégico de descentralização da fiscalização, com o fechamento de inspetorias regionais, que hoje são apenas 21 (vinte e uma).

Essa situação de escassez de servidores é preocupante porque consoante o trabalho de Puccioni (2016), a quantidade de servidores é a variável mais importante para produtividade do tribunal de contas, juntamente com o orçamento à disposição do órgão. Por conseguinte, um quadro de servidores aquém do necessário deverá prejudicar ainda mais os trabalhos da corte.

De acordo com o Relatório de Atividades do tribunal de 2016, em 31 de dezembro daquele exercício, do total de 412 (quatrocentos e doze) cargos permanentes criados por Lei, apenas 233 (duzentos e trinta e três) estavam preenchidos, perfazendo um percentual de 56,60%. Logo, para cada Município baiano, o tribunal dispôs de 0,56 servidores para exercer sua fiscalização (BAHIA, 2017).

O trabalho de Puccioni (2016) revelou também que o Tribunal de Contas dos Municípios está abaixo da média nacional dos Tribunais de Contas no que se refere à relação o total de servidores e a quantidade de servidores efetivos, com um percentual de 64%,

enquanto a média nacional dos Tribunais de Contas é de 69%. Portanto, na décima oitava posição no ranking criado pelo referido autor.

No que concerne à sua composição, o Tribunal de Contas dos Municípios é atualmente integrado por 07 (sete) Conselheiros, 04 (quatro) Procuradores de Contas, sendo um deles o Procurador-geral e 05 (cinco) Conselheiros Substitutos, que são incumbidos pela Constituição Federal da substituição dos Conselheiros em seus impedimentos e afastamentos. As instâncias deliberativas do tribunal são: o Pleno, composto por todos os Conselheiros e duas Câmaras que são integradas, cada uma, por três Conselheiros e dois Auditores Constitucionais. Ao Plenário tribunal é atribuída apreciação das contas municipais, o julgamento das contas das entidades da administração indireta, das denúncias e dos termos de ocorrência, estes que são uma espécie auto de infração lavrados por servidores do tribunal quando verificam qualquer irregularidade no exame da documentação que deve ser prontamente estancada. As Câmaras são responsáveis pelo julgamento das aposentadorias oriundas dos Municípios, dos Atos de admissão de pessoal sujeitos a registro pelo tribunal, como Concursos Públicos e Processos Seletivos Simplificados, além do julgamento dos adiantamentos de quantias para servidores, realizados pelas entidades sujeitas a jurisdição do tribunal.

Conforme visto, a história do Tribunal de Contas dos Municípios tem sido marcada pela escassez de concursos públicos para admissão de pessoal, apenas dois certames em quase cinquenta anos de existência do órgão, fato que tem levado a instituição a valer-se de pessoal cedido e de servidores sem vínculos com a administração pública, situação que repercute na posição do tribunal, de está abaixo da média nacional, na relação entre o total de servidores do órgão e o número de efetivos.

2.4 O MODELO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO TRIBUNAL DE CONTAS MUNICÍPIOS DO ESTADO BAHIA

O modelo de fiscalização dos recursos públicos adotado pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia consiste em duas etapas: A primeira delas ocorre pelo exame mensal da documentação das Prefeituras; o segundo, no recebimento da prestação de contas anual destas entidades para emissão do Parecer Prévio. Ambas as situações estão disciplinadas pela Lei Complementar Estadual n.º 06/91- Lei Orgânica da Corte (BAHIA, 1991), pela Resolução n.º 627/02, que é seu Regimento Interno (BAHIA, 2002) e pela Resolução n.º 1.060/05 (BAHIA, 2005) que disciplina a apresentação da documentação mensal de receita e despesa e da prestação de contas anual das Prefeituras, o que será mais detalhado adiante.

2.4.1 A apresentação das contas mensais

Todas as Prefeituras do Estado da Bahia estão obrigadas a transmitir pela internet, até o último dia útil do mês subsequente a que se refere, o movimento mensal de receita e da despesa para recepção do Sistema de Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA) do TCM para que a Inspeção Regional a que estão jurisdicionadas (artigo 1.º da Resolução n.º 1.060/05), realize o exame mensal da documentação (BAHIA, 2005).

As 21 (vinte e uma) regionais do tribunal são divididas pelas regiões administrativas que compreendem a totalidade dos 417 municípios do Estado. No exame mensal da documentação de receita e da despesa, acompanham a execução orçamentária e a gestão econômico-financeira e patrimonial dos órgãos e entidades sujeitas à sua jurisdição. O Regimento Interno do tribunal, Resolução n.º 627/2002, em seu artigo 33, parágrafo 1.º, definiu quais são as atribuições das inspeções regionais nesta análise (BAHIA, 2002). Quais sejam:

- a) examinar a escrituração contábil e a documentação a ela correspondente;
- b) verificar o a regularidade da programação orçamentária e financeira;
- c) examinando as fases de execução da despesa, inclusive verificando a regularidade das licitações e contratos, sob os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade;
- d) examinar a execução da receita bem assim como as operações de crédito, emissão de títulos e verificação dos depósitos de cauções e fianças;
- e) examinar os créditos adicionais como também a conta “restos a pagar” e “despesas de exercícios anteriores”;
- f) acompanhar a contabilização dos recursos provenientes de celebração de convênios.

Durante a análise mensal da documentação pelas IRCE's são elaborados relatórios que demonstram os valores apurados, irregularidades, vícios e impropriedades por ventura encontradas. Este relatório gera uma notificação, objetivando esclarecimentos em relação à documentação apresentada e atos praticados pelos Gestores. Depois de notificado, o Prefeito terá um prazo de quinze dias para responder à diligência e aduzir esclarecimentos que julgar necessários. Tais exames originam um Relatório Mensal (RM) que, após a expedição da notificação e consequente resposta pelo Gestor, resultará no chamado Relatório Mensal Complementado (RMC), que consolida as informações obtidas e as irregularidades que não foram sanadas. Este documento que, naturalmente será em número de 12 (doze), sendo um para cada mês do exercício financeiro, comporá o processo de prestação de contas anual da entidade e servirá de subsídio para o exame a ser realizado pelo Gabinete do Conselheiro Relator. As irregularidades que não forem satisfatoriamente esclarecidas pelo gestor, na sua

resposta à notificação, comporão o chamado Relatório Anual (RA), documento que acumulará, mês a mês, as irregularidades não esclarecidas durante o exercício e que acompanhará o processo de prestação de contas anual, quando da tramitação deste na sede. Cabe esclarecer que o Relatório Anual é gerado automaticamente pelo sistema informatizado SIGA, que é um grande banco de dados com informações transmitidas pelos jurisdicionados.

No decorrer da análise mensal da documentação, realizada pelas inspetorias do tribunal, os processos de pagamento de despesa e os documentos de receita são analisados por amostragem, a exceção daqueles provenientes de despesa relativos a recursos recebidos de convênios com a União ou com o Estado da Bahia que, por força do artigo 71 inciso VI da Constituição Federal, sua fiscalização será exercida pelo Tribunal de Contas da União e pelo Tribunal de Contas do Estado, respectivamente (BRASIL, 1988).

Conquanto este modelo de análise preveja a transmissão das informações por meio digital, isso não isenta as Prefeituras de confeccionarem, fisicamente, a documentação que deverá estar disponível para que o tribunal exerça sua fiscalização “in loco” quando necessário, consoante o artigo 3.º da Resolução n.º 1.323/2013. Portanto, o modelo de exame mensal do TCM, depara-se com o problema de não poder descartar a excessiva circulação de papel, pois, como cada entidade deve imprimir todo seu movimento mensal, no caso das maiores cidades, são geradas grandes quantidades de pastas de processos de pagamento e documentos de receita que, caso necessário, serão reanalisadas pelos servidores do tribunal (BAHIA, 2013).

Outro fator em desfavor do modelo atual de fiscalização reside no fato que o exame realizado pelas regionais se prende ao aspecto formal da documentação, onde os técnicos não têm condições de avaliar sua veracidade e se correspondem à realidade dos fatos. No caso de obras, por exemplo, nem sempre o que a documentação de despesa espelha é o que está ocorrendo na realidade dos canteiros.

O exame da documentação pelas inspetorias também não expõe o real funcionamento da contabilidade municipal que, muitas vezes, contrariando a legislação, funciona fora das dependências da entidade. Sob esse aspecto, cresce a importância do controle social, pois é através da participação da sociedade que o tribunal de contas pode tomar conhecimento de irregularidades que não estão visíveis no exame da documentação gerada pelas Prefeituras. Portanto, conforme preconizou Campos (1990), o Controle Social é importante ferramenta de *accountability*, mas depende que a sociedade se organize e se mobilize para tanto. Neste sentido, é de grande relevância para o controle social, que Constituição de 1988 tenha

contemplado poderes a qualquer cidadão apresentar denúncias diretamente aos tribunais de contas (artigo 74, § 2.º), fato que deu concretude ao Controle Social (BRASIL, 1988).

Essa previsão constitucional levou o Tribunal de Contas dos Municípios a editar Resolução específica para regulamentar o oferecimento de denúncias no âmbito da Corte, sob n.º 1.225/2006, que dispõe sobre denúncia, seu oferecimento, conhecimento e julgamento no âmbito do tribunal, e dá outras providências (BAHIA, 2006). O oferecimento da denúncia por cidadão é importante fonte de informações para subsidiar a fiscalização, além de representar participação direta do cidadão no acompanhamento dos recursos públicos, estando, portanto, diretamente associada à capacidade de *accountability* da sociedade, visto que ela depende de sua atuação para que ocorra.

Como se verá adiante, essa inovação que possibilitou qualquer cidadão a provocar diretamente o tribunal de contas, não foi a única possibilidade que a Constituição previu para que o cidadão pudesse diretamente investigar a boa e regular aplicação dos recursos públicos e questioná-la.

2.4.2 A entrega das prestações de contas anuais

Na apreciação das contas anuais dos Prefeitos, existem prazos constitucionais que têm de ser observados. O primeiro deles é mais uma novidade adotada pela Constituição Federal de 1998 visando o controle social que é a chamada de Disponibilidade Pública. O parágrafo 3.º do artigo 31 da Carta Federal impõe que “as contas municipais ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, na forma da lei” (BRASIL, 1988). Logo, enquanto estiverem em disponibilidade pública, qualquer cidadão poderá examinar a documentação de receita e despesa, bem como as demonstrações contábeis das Prefeituras e apresentar contestações e/ou denúncias, que comporão o processo de prestação de contas anual, analisado pelo Relator das contas quando essas ingressam no tribunal.

Neste ponto, observa-se, mais uma vez, que o legislador Constituinte de 1988 assegurou a participação do cidadão no controle social, através da possibilidade da análise pessoal da documentação e apresentação de denúncias à prestação de contas anual.

Para adequar este mandamento constitucional aos prazos de fiscalização impostos ao TCM, a Constituição do Estado da Bahia determinou, em seu artigo 63, que os Prefeitos enviarão as contas do Poder Executivo Municipal à Câmara de Vereadores até o dia 31 de março do exercício seguinte, cabendo ao Presidente do Legislativo colocá-las em

disponibilidade pública (Bahia, 1989). Visando o respeito destes prazos e cumprimento do dispositivo constitucional da disponibilidade pública, o Tribunal de Contas dos Municípios fixou através do artigo 14 da Resolução n.º 1.060/2005, o dia 30 de março como último prazo para os gestores retirarem da Inspeção respectiva, a documentação de receita e despesa do exercício anterior. Portanto, toda a documentação mensal examinada pela IRCE deverá estar disponível em 31/03 para que os contribuintes possam examiná-la, conforme mandamento constitucional (BAHIA, 2005).

Depois de respeitada a disponibilidade pública, as prestações de contas das Prefeituras e das Câmaras deverão ser encaminhadas, pelo Presidente do Legislativo, ao TCM até 15/06 (art. 55 da Lei Complementar n.º 06/1991) para apreciação (BAHIA, 1991). Nesta etapa, além da documentação já examinada pelas regionais, deverão compor o processo, outros documentos da entidade, como os balanços de encerramento e demonstrativos, conforme previsto no artigo 9.º da Resolução TCM n.º 1.060/05 (Bahia, 2005). Quando do ingresso das prestações de contas no tribunal, o setor de protocolo faz o tombamento, identificando o dia de recebimento e o número de entrada do processo. Oportuno esclarecer que, em caso de remessa intempestiva das contas, o descumprimento à norma poderá repercutir no julgamento de seu mérito. Além disso, em situações em que as contas não são encaminhadas para o tribunal, a presidência poderá determinar a realização de “Tomada de Contas”, que é um procedimento autônomo, previsto na Lei Complementar n.º 06/1991, em seu artigo 34, deflagrado quando o gestor não apresenta voluntariamente suas contas (BAHIA, 1991).

Uma vez protocolizado, o processo de prestação de contas seguirá para o Setor de Documentação (SEDOC), que fará a encadernação da papelada remetida, junto com a que já estava em poder do tribunal.

A etapa seguinte consiste no exame pela Diretoria de Controle Externo. Neste ponto, as Gerências de Exame de Contas analisarão a documentação e emitirão dois relatórios. O primeiro deles, que é informatizado, chama-se Relatório Técnico (RT), onde são lançados os valores referentes à contabilização da receita e da despesa, comparando-os em relação aos valores encontrados pelas Inspetorias no exame mensal da documentação e em relação aos montantes apresentados nos demonstrativos de encerramento do exercício. No segundo exame, realizado pelos técnicos lotados na sede, elabora-se a peça, conhecida como Pronunciamento Técnico (PT). Nele, o servidor faz um detalhado exame do processo de prestação de contas. Nesta verificação os balanços de encerramento são criteriosamente examinados e caso haja alguma irregularidade na demonstração dos saldos das contas ou erros de lançamento, estes serão apontados. Caso ocorram diferenças entre os demonstrativos

analisados pela IRCE mensalmente e as peças apresentadas nesta etapa, serão feitos comentários que servirão de subsídio para a apreciação realizada pelo Conselheiro Relator.

O Pronunciamento Técnico também traz outras importantes informações sobre a Gestão da entidade e que poderão repercutir no mérito das contas, tais como:

- a) Os subsídios pagos ao prefeito, vice-prefeito e secretários municipais;
- b) O montante gasto na manutenção e desenvolvimento do ensino que, segundo preceito constitucional (artigo 212 da C. F.), no caso dos municípios, não poderá ser inferior a 25% da receita resultante de impostos e transferências;
- c) Ainda na área educacional, merece a atenção do examinador, sua aplicação e a gestão dos valores recebidos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB);
- d) O comprometimento da receita corrente da Prefeitura com o pagamento de pessoal também merece destaque no pronunciamento. Neste caso, o técnico deverá comentar se o percentual exceder a 54% da receita corrente líquida;
- e) O cumprimento por parte do gestor, antecessor ou Vereador, de Decisões do Tribunal que determinaram a devolução de subsídios, ressarcimento ao erário ou aplicação de sanção pecuniária;
- f) A regularidade da execução orçamentária é também analisada, com atenção especial à abertura de créditos adicionais suplementares e/ou especiais durante o exercício;
- g) A existência e a regular tramitação das leis que instituíram o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes orçamentárias, bem como da Lei orçamentária Anual;
- h) O examinador deverá analisar todo o processo para certificar-se sobre a existência de denúncias e contestações que possam estar apensadas ao processo durante a disponibilidade pública;
- i) Verificar se as contas da Câmara Municipal foram corretamente contabilizadas nas demonstrações contábeis da Prefeitura;
- j) Observar se a dívida consolidada líquida da Prefeitura atendeu aos limites fixados na Resolução n.º 40 do Senado Federal (Brasil, 2001);
- k) Verificar se constam no processo os pareceres dos Conselhos de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb e do Conselho Municipal de Saúde;
- l) Deverá ser observada também a publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório Resumido da Gestão Fiscal;
- m) Verificar a existência do Relatório Anual do Controle Interno, bem como sua adequação à legislação de regência.

Depois de examinado pelo Chefe e pelo Gerente de Exame de Contas, o Pronunciamento Técnico passará a compor o processo de prestação de contas anual, sendo depois remetido à Secretaria Geral com fins de sorteio do Relator. O Conselheiro designado para relatá-lo, junto com sua Assessoria, analisará todo o processo e, caso verifique a existência de fatos que mereçam esclarecimentos, determinará a citação do Gestor por Edital publicado na Imprensa Oficial do Estado, para que este promova sua defesa no prazo de 20 (vinte) dias (artigo 20, § 1.º do Regimento Interno). Enquanto corre o prazo para o Gestor apresentar suas justificativas, o processo permanecerá no gabinete do Conselheiro Relator, à disposição do Gestor para, querendo, solicitar vista do mesmo (BAHIA, 2002).

Cabe comentar que o procedimento de notificação e a apresentação de sua defesa pelo Gestor visam dar cumprimento aos mandamentos constitucionais do contraditório e da ampla defesa, previstos no inciso LV do artigo 5.º da Constituição Federal e que são pilares da processualística brasileira (BRASIL, 1988).

Decorrido o prazo para o oferecimento da defesa ou para resposta à diligência final, o processo de prestação de contas anual será encaminhado ao Ministério Público de Contas que opinará em relação ao mérito das Contas, analisando-o, independentemente de ter sido ou não respondida pelo Prefeito.

Após o Ministério Público lançar seu parecer, o processo será devolvido ao relator que não está subordinado a um prazo regimental para apreciar o processo. Contudo, consoante com a Constituição Baiana (artigo 91, inciso I), o prazo para emissão do Parecer Prévio é 180 (cento e oitenta) dias do recebimento da prestação de contas, portanto, até 15/12 o Tribunal deverá analisar todas as prestações de contas de Prefeituras e Câmaras municipais referentes ao exercício antecedente (BAHIA, 1989).

Depois de examinada a prestação de contas e preparado o seu Voto, o relator solicita à Secretaria Geral a publicação da pauta de julgamento no Diário Oficial do Estado. O prazo mínimo para que o processo seja apreciado é de 48 horas, contados da publicação da pauta de julgamento.

Caso seja aprovado o Voto do Relator, este se tornará Parecer Prévio. Se o Relator sair vencido da votação, o Conselheiro que abrir a divergência elaborará o Parecer Prévio, conforme artigo 23 do Regimento Interno. Verificada irregularidade de maior monta, deverá ser aplicada multa e/ou determinação de ressarcimento, com a emissão de Deliberação de Imputação de Débito (BAHIA, 2002).

Como o artigo 88 da Lei Orgânica do TCM admite Pedido de Reconsideração de qualquer decisão do Plenário, em caso de engano ou omissão, o gestor que não concordar com

o Parecer Prévio relativo às suas contas terá 15 (quinze) dias, a contar da publicação da Decisão, para apresentar recurso. No entanto, para provimento ou não do pleito, se ocorrer a apresentação de documentos, essa nova análise certamente demandará mais tempo. Cabe esclarecer, todavia, que como não foi estabelecido pela legislação o prazo para o Conselheiro Relator deliberar em relação ao Pedido de Reconsideração, e este, muitas vezes, vem acompanhado de farta documentação, o julgamento do recurso poderá demandar um lapso muito grande de tempo para sua apreciação (BAHIA, 1991).

Além disso, a determinação da Constituição Baiana de que o Tribunal não entrará em recesso antes de apreciadas as prestações de contas de todos os 417 (quatrocentos e dezessete) municípios do Estado (artigo 98), refere-se à emissão do Parecer Prévio sobre as citadas contas. Portanto, não atingindo os Pedidos de Reconsideração, que são o resultado final do julgamento (BAHIA, 1989).

Oportuno registrar que o TCM é composto por sete Conselheiros, contudo, apenas seis deles relatam processos, uma vez que o Conselheiro que está no exercício da Presidência da Corte e comanda as sessões do Plenário não participa dos sorteios.

Outro ponto merecedor de registro neste procedimento, diz respeito à instrução processual que, no caso do Tribunal de Contas dos Municípios, é presidida pelo Relator do processo. Contudo, em outras cortes de contas, como o Tribunal de Contas da União, que é tido como parâmetro para o setor, a instrução processual é toda executada previamente pelos setores técnicos, sendo que o relator já deverá proceder ao seu juízo de convencimento, levando em consideração uma recomendação de mérito da área técnica do tribunal. Esse detalhe tem muita relevância no funcionamento dos gabinetes, devido à quantidade de municípios do Estado da Bahia (417) e o número de Conselheiros disponível para relatar as prestações de contas do Executivo e do Legislativo (6), cada Relator deverá examinar cerca de 70 processos durante os 180 (cento e oitenta) dias que a Constituição Baiana impõe para apreciação. Além desses, outros expedientes pendentes de deliberação tramitam nos gabinetes como as denúncias, as contas descentralizadas municipais, aposentadorias e aqueles relativos à verificação da regularidade na realização de Concurso Público e Processos Seletivos.

2.4.3 O Parecer Prévio elaborado pelo Tribunal de Contas dos Municípios

O modelo atual de apreciação das contas das Prefeituras baianas pelo Tribunal de Contas dos Municípios remonta o período da redemocratização do país, com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios define que tipos de características devem apresentar uma conta para ser classificada como regular, como regular com ressalvas ou irregular (BAHIA, 1991), conforme excerto:

Art. 40. As contas serão consideradas:

I - regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade, a economicidade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável;

II - regulares com ressalvas, quando evidenciarem impropriedade, falta de natureza formal, prática de ato indevido, que não seja de natureza grave e que não represente injustificado dano ao erário ou omissão do dever de prestar contas;

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- b) injustificado dano ao erário, decorrente de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico ou não razoável;
- c) desfalque, desvio de dinheiros, bens, ou valores públicos.

IV - iliquidáveis, na hipótese prevista no art. 44 desta Lei.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas dos Municípios poderá considerar irregular as contas no caso de reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de prestação ou tomada de contas anterior. (BAHIA, 1991).

Neste sentido, para esclarecer ainda mais aos gestores municipais como deverá ocorrer o julgamento de suas contas, o tribunal editou a Resolução n.º 222/1992 (em anexo), que enumera as falhas e irregularidades que, pelo grau de relevância e pelo de nível de incidência, bem como pela extensão e pela gravidade dos prejuízos por elas causados ao erário, poderão motivar a rejeição das contas municipais (Bahia, 1992).

Essa preocupação em estipular como serão julgadas as contas no Tribunal, além de garantir segurança jurídica aos gestores, atende ao princípio da legalidade, que é típico dos processos sancionatórios, e determina que a lei deva previamente definir quais são as condutas passíveis de punição.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios não se ocupou em adequar essa análise das prestações de contas anuais às determinações contidas nos incisos I e II do artigo 71 da Constituição. Portanto, na apreciação das contas dos gestores municipais, não foi realizada, ainda, a segregação entre as contas do Governo e de Gestão dos prefeitos baianos (BRASIL, 1988). Assim sendo, os Pareceres Prévios emitidos pelo tribunal, são documentos híbridos, que agrupam a figura do gestor como Chefe do Poder Executivo Municipal, assim como seus Atos no papel de responsável pelo ordenamento da despesa pública.

Naturalmente, essa característica dos Pareceres Prévios do Tribunal de Contas dos Municípios tem seus reflexos na apreciação das contas municipais porque responsabilizam prefeitos em atos de gestão que não houve sua participação direta, numa espécie de

responsabilização objetiva dos Prefeitos, que independe culpa ou dolo. Ademais, leva ao julgamento da Câmara Municipal, temas que não deveriam constar no Parecer Prévio, tais como irregularidades na contratação de pessoal, empenhamento de despesa a posteriori, erros na celebração de contratos, por exemplo. Portanto, a instrução processual mais consentânea com a Constituição Federal seria a realização a segregação das contas de Governo e de Gestão, fazendo com que, na análise dessas últimas houvesse a responsabilização subjetiva de secretários municipais, com reflexos do julgamento dessas, na apreciação das contas de Governo do Prefeito.

2.4.4 Inspeções e denúncias – Oportunidades para aprofundar a fiscalização das contas municipais

O artigo 91 inciso VII da Constituição do Estado da Bahia comete ao Tribunal de Contas dos Municípios outro importante dispositivo de fiscalização, que é a possibilidade da realização de “inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial”, nas entidades sujeitas à sua jurisdição. Nesse campo, a maior demanda de trabalhos decorre das disposições do artigo 92 da Carta Baiana que faculta a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, o oferecimento ao TCM de denúncias pelo cometimento de irregularidade ou ilegalidade (BAHIA, 1989).

As chamadas inspeções “*in loco*” ocorrem quando a instrução processual realizada com o exame dos documentos carreados ao processo não se mostra suficiente à formação do juízo de convencimento do Relator. Em vista disso, o Relator solicita ao Presidente do tribunal que instaure diligência externa para que técnicos do tribunal sejam designados ao Município para apurarem pessoalmente os fatos descritos no processo, conforme artigo 8.º da Resolução n.º 1.225/06 (BAHIA, 2006). Na maioria dos casos, as inspeções decorrem de Denúncias e de Termos de Ocorrência que estão relacionados à apuração de irregularidades na execução de obras e que demandem uma visita dos servidores para verificação de sua real existência, da modicidade ou não dos preços praticados, ou mesmo para que seja feito confronto do total físico executado e valores desembolsados pelo Município.

O Termo de Ocorrência é um instrumento utilizado pelo tribunal sempre que um servidor tomar ciência de irregularidade ou fato que exija atuação imediata, visando impedir a sua continuidade, por haver desrespeito à legislação ou mesmo para que não haja dano ao erário ou sua cessação. *Mutatis Mutandis*, o Termo de Ocorrência é uma espécie de auto de infração, lavrado pelos servidores do tribunal.

Por determinação da Resolução n.º 1.225/06 (artigo n.º 23), o Termo de Ocorrência deverá ter, para todos os efeitos, tramitação análoga à denúncia. Assim sendo, ambos deverão ter repercussão no mérito do julgamento das contas anuais da Prefeitura, caso sejam julgados procedentes ou parcialmente procedentes (BAHIA, 2006). Essa previsão da repercussão do resultado do julgamento da procedência das denúncias e Termos de Ocorrência no mérito das contas anuais, que é determinada pelo artigo 15 da Resolução TCM n.º 1.225/2006, visa manter a coerência na apreciação das contas anuais em relação à face das apurações e fiscalizações que ocorrem no bojo da execução orçamentária (BAHIA, 2006).

A medida se mostra acertada porque uma prestação de contas anual pode atender a toda série de índices constitucionais e legais, mas pode ter graves irregularidades na contratação de obras e serviços, decorrentes da execução orçamentária de tal monta, que impediriam sua aprovação pelo tribunal. Por conseguinte, a apresentação de denúncias por parte da sociedade é importante ferramenta de controle social e instrumento de *accountability*, pois as delações apresentadas por cidadãos demonstraram interesse destes no gasto público e poderão enriquecer a fiscalização exercida pelo tribunal de contas, cabendo à corte fomentar esse procedimento.

Quando uma denúncia é apresentada ao tribunal ela é protocolada e diretamente encaminhada ao Gabinete da Presidência que a remete à Assessoria Jurídica do Tribunal para que a Unidade ateste que foram preenchidos os requisitos legais para seu conhecimento e processamento. Os requisitos estão descritos no artigo 3.º da Resolução TCM n.º 1225/2006:

Art. 3º Para ser conhecida pelo Tribunal, a denúncia deverá:

I - ser redigida em linguagem clara e objetiva;

II - conter o nome completo do denunciante, sua qualificação, endereço, cópia de seu documento de identidade e da sua inscrição do CPF, e documentos correspondentes, quando se tratar de pessoa jurídica;

III - estar acompanhada de indício razoavelmente convincente do fato denunciado e de provas, cujas formas sejam reconhecidas na legislação cível ou penal, de existência de irregularidades ou ilegalidades;

IV - indicar a qual ou a quais exercícios financeiros refere-se o fato, irregularidade ou ilegalidade denunciada;

V - estar assinada pelo denunciante ou por seu representante legal, no caso de pessoa jurídica.

Caso não atenda os requisitos, a Presidência determinará o seu arquivamento.

Se o documento de denúncia satisfizer aos requisitos citados, a Presidência do tribunal encaminhará o processo à Secretaria Geral para sorteio do Relator. Este, uma vez sorteado, solicitará à Secretaria Geral a citação do denunciado, mediante Edital publicado do diário oficial do tribunal. No Edital de citação deverão constar as seguintes informações:

- a) a tramitação de um processo de denúncia onde se levantam acusações contra o gestor;
- b) a concessão do prazo de 20 (vinte) dias corridos, para a apresentação de defesa.

O processo de denúncia aguardará a manifestação do acusado no gabinete do Relator. Expirado o prazo para a apresentação da defesa, o processo será analisado e relatado. Caso a delação trate de fatos ocorridos no mesmo exercício de prestação de contas que ainda esteja pendente de julgamento no tribunal, a denúncia deverá ser encaminhada para o mesmo relator da prestação de contas. Caso o relator entenda necessário, solicitará à presidência, a realização de diligência externa que poderá ter a forma de auditoria ou inspeção “*in loco*”, com a necessária notificação do acusado.

Os processos de denúncia são hoje os principais motivadores das inspeções “*in loco*” realizadas pelo TCM. Nestas situações, a Presidência designa, através de Ato, uma equipe de servidores que farão a apuração dos fatos descritos na delação e, simultaneamente, promoverão verificações do cumprimento da legislação vigente. Portanto, as denúncias são importantes fontes de informação para o tribunal e, caso seja necessária visita ao município, os trabalhos de campo poderão contribuir para o exame da documentação realizado pela inspetoria regional, bem como aferir o real funcionamento da Prefeitura.

Esse confronto entre a realidade encontrada no Município e aquela demonstrada pela documentação encaminhada pelo gestor, representa um momento importante através do qual o tribunal poderá robustecer o exame da prestação de contas anual. Além disso, quando a inspeção ocorre em época próxima da denúncia, os servidores da Corte ainda encontram os fatos “quentes”, ou seja, torna-se muito mais fácil a colheita de documentos e a tomada de depoimentos relacionados com o contencioso. Outro fator positivo e subjacente aos citados anteriormente está relacionado à imagem da Instituição. Quando a Corte responde, com celeridade a uma provocação da comunidade, demonstra à sociedade que está atenta aos seus reclames, e ao denunciado, que está acompanhando muito de perto sua gestão. Desta forma, os processos de denúncia que versem sobre matéria ainda não julgada devem ter prioridade diante dos demais.

Consoante Puccioni (2016), as auditorias são importantes indicadores do que o autor denominou como ativismo dos Tribunais de Contas, que é a iniciativa das Cortes em realizar fiscalizações não determinadas pela lei. Para o autor, diferentemente da apreciação das contas de Governo, do julgamento das contas de gestão e julgamento dos atos de pessoal, que são determinados pela Constituição Federal, as auditorias e as inspeções são previstas legalmente,

mas a Corte não está legalmente obrigada a fazê-las. Por conseguinte, aos realizá-las, o referido autor entende que os Tribunais demonstram iniciativa em exercer a fiscalização dos recursos públicos (ativismo).

Neste cenário, é válido diferenciar as auditorias de conformidade e aquelas de natureza operacional. A auditoria operacional, conforme Manual do Tribunal de Contas da União compõe-se de revisões metódicas de organismos, programas, atividades, ou segmentos operacionais de uma entidade, com o objetivo avaliar e comunicar se seus recursos estão sendo utilizados eficientemente, e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais (BRASIL, 2010).

Neste sentido, a auditoria operacional persegue determinar:

- a) Se a entidade adquire, protege e emprega seus recursos financeiros, materiais e humanos de maneira econômica e eficiente;
- b) As causas de ineficiências ou de práticas antieconômicas;
- c) Se a entidade tem cumprido as leis e regulamentos aplicáveis em matéria de economia e eficiência;
- d) O grau em que estão sendo alcançados os resultados ou benefícios previstos pela legislação ou definidos em um programa governamental;
- e) A eficácia dos organismos, programas, atividades ou funções; essa entidade tem cumprido as leis regulamentos aplicáveis ao programa.

Por conseguinte, o principal fruto de um programa de auditoria operacional é um relatório com recomendações de melhorias para a eficácia, a eficiência e a economia das operações de uma entidade. É uma auditoria de grande alcance, que deve ser desenvolvida por toda classe de auditores de diferentes formações, pois abrange todas as principais funções de uma organização.

A tradicional auditoria de Conformidade, prevista no artigo 2.º da Resolução TCM n.º 1.259/2007, é definida pela confrontação dos documentos da prestação de contas com as normas pertinentes e pela realização de inspeções *in loco*, tem por finalidade confrontar os atos e ações municipais com regras pré-estabelecidas que os disciplinem. Portanto, as auditorias de conformidade e operacionais são fermentas complementares e não excludentes entre si, devendo o tribunal definir, através de matriz de risco, como se dará a adoção de cada espécie de auditoria para garantir a eficácia da fiscalização.

Em vista do exposto, verifica-se que o modelo de apreciação das contas das prefeituras pelo Tribunal de Contas dos Municípios apresenta diversas oportunidades de melhoria de seu processo. Neste sentido, tem-se como fundamental, a realização de um número maior de

inspeções e auditorias nos municípios pelos técnicos do Tribunal, que seja realizada a segregação das contas de governo e as contas de gestão dos municípios, além da redução no tempo necessário para emissão do Parecer Prévio.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Para concepção deste Trabalho foram considerados os estudos de O'Donnell (1998) sobre a clássica divisão de *accountability* horizontal e vertical. A primeira delas, decorrentes das relações entre as agências legalmente incumbidas de fiscalizar os governos; a segunda caracterizada pelo exercício da soberania popular em punir ou premiar os governantes, de acordo com o seu desempenho. Por conseguinte, os conceitos de O'Donnell (1998) para *accountability* foram adotados nesta pesquisa.

Foram adotados como pontos de apoio neste trabalho a obra de Campos (1990), “Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português”? Além do trabalho de Pinho e Sacramento (2009) “Accountability: já podemos traduzi-la para o português”?

No primeiro deles, serviu de inspiração a perplexidade demonstrada pela autora da ausência de significados para a expressão no português naquele momento do país, suas constatações do momento social e político pré-redemocratização e sua verificação da inexistência dos pressupostos sociais viáveis ao florescimento da *accountability* no Brasil.

O texto de Pinho e Sacramento (2009) foi importante porque trouxe novos significados para a expressão inglesa, num momento em que a sociedade brasileira já vivia sob a égide de uma nova Constituição democraticamente promulgada. Além de o trabalho comentar as transformações da sociedade brasileira sofreu desde a redemocratização.

Este estudo, no entanto, se ocupa da relação existente entre tribunal de contas, como agência de *accountability* horizontal, e o Parecer Prévio, documento previsto na Constituição que consolida o resultado do trabalho do tribunal de contas na avaliação das prestações de contas dos Prefeitos.

Portanto, neste estudo, será avaliado o desempenho do Tribunal de Contas dos Municípios como agência governamental de *accountability*, a partir da análise de amostra dos Pareceres Prévios emitidos do pelo tribunal sobre as contas de 2014.

3.1 TRIBUNAIS DE CONTAS E ACCOUNTABILITY

Não é por acaso que o tema *accountability* é assunto relativamente novo no Brasil, pois, sendo uma democracia relativamente recente, não havia espaço para debate desta natureza numa sociedade dominada por um regime autoritário, como até pouco mais de trinta anos existia no país, pois *accountability* denota o controle do poder pela sociedade. Em vista disso, quando Campos (1990) publicou o seu artigo “Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português”? A constatação da autora, na ausência de sinônimos no português

para a expressão inglesa, dizia muito sobre a sociedade brasileira de então, acostumada a curtos períodos de liberdades sociais alternados com momentos de autoritarismo.

A grande quantidade de Constituições promulgadas ou outorgadas desde sua Independência, em 1824, em número de sete para aqueles que não entendem a Emenda Constitucional n.º 01 de 1967, como uma nova Carta Magna propriamente dita, a exemplo do Supremo Tribunal Federal, representa que o país teve uma nova Constituição a cada 27 anos, desde sua independência da Coroa Portuguesa, o que revela um ambiente de instabilidade política, jurídica e institucional (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2008).

Atualmente, o Brasil possui uma Constituição que já vigora há quase trinta anos, entretanto, já passou por Assembleia Constituinte revisora e já foram promulgadas 96 (noventa e seis) emendas que alteraram significativamente a redação do texto original. Paralelamente a isso, após a redemocratização, um Presidente da República renunciou para não sofrer impeachment, outra Presidente foi impedida e o atual foi acusado formalmente pelo Procurador Geral da República de corrupção. Logo, o solo brasileiro não parece ter sido propício ao florescimento da *accountability*, por ausência dos pressupostos que Campos (1990), identificou como necessários ao seu desenvolvimento:

Uma sociedade precisa atingir um certo nível de organização de seus interesses públicos e privados, antes de tornar-se capaz de exercer controle sobre o Estado. A extensão, qualidade e força dos controles são consequências do fortalecimento da malha institucional da sociedade civil. À medida que os diferentes interesses se organizam, aumenta a possibilidade de os cidadãos exercerem o controle e cobrarem do governo aquilo a que têm direito. Um desses mecanismos de controle seria a participação da sociedade civil na avaliação das políticas públicas, fazendo recomendações a partir dessa avaliação. (CAMPOS, 1990, p. 27).

Neste sentido, a autora apontou a falta de base popular, a fraca fé democrática da população, a ausência de cultura política e de compromisso popular com o associativo, a passividade da população diante do Estado e a fragilidade da imprensa como obstáculos à implantação de uma cultura de *accountability* no Brasil.

Pinho e Sacramento (2009) retornaram ao tema *accountability* vinte anos após a concepção do trabalho de Campos (1990), para estudar se as alterações políticas, sociais e institucionais ocorridas no Brasil naquele interregno, contribuíram para aprimorar a tradução da palavra *accountability* no país. Os autores se preocuparam em pesquisar se o vocábulo inglês já havia ganhado, neste novo contexto social brasileiro, novos significados, além das expressões “responsabilização” e “prestação de contas” que haviam sido definidos por Campos como possíveis sinônimos de *accountability* em seu trabalho.

Na busca por um sinônimo para o vocábulo, Pinho e Sacramento (2009) consultaram

dicionários e constataram a inexistência de uma palavra única que a expresse em português. Este fato os levou a consultar os dicionários de língua inglesa, e, caso encontrassem sinônimos no inglês, fariam a tradução com a utilização de dicionários do tipo inglês-português para adequar a palavra ao vernáculo.

Nesse processo, Pinho e Sacramento (2009) perceberam que o conceito do termo *accountability* denota responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestar contas, além de justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas pelos governantes que devem ter como consequência premiação e/ou punição.

Como exemplo da variedade de sinônimos que a palavra pode ter, mesmo no inglês, os pesquisadores verificaram que o dicionário de Michaelis a associou ao substantivo responsabilidade, bem como aos adjetivos responsável, explicável e justificável. Na visão de Graciliano, Nunes, Pontes e Zampa (2009), a *accountability* se caracteriza pela obrigação dos governos ou daqueles que recebem delegação de agir em nome dele, em explicar suas políticas e objetivos à população, bem como esclarecer como foram despendidos recursos públicos no alcance ou não dos resultados planejados.

Filgueiras (2011), ao estudar *accountability* e transparência, afirmou que a esta deve ser entendida como um conjunto de processos, procedimentos e valores ligados a uma ideia de responsabilização e controle de governos realizado em ambientes transparentes das democracias.

Para Ribas (2011), citando o artigo do Banco Mundial, a *accountability* existe quando ocorre uma ligação entre uma pessoa ou entidade e a atuação deste é submetida à supervisão de outro, com o poder de requerer informações e justificativas do primeiro. Portanto, para o citado autor, *accountability* é entendida como sinônimo de controle. Neste contexto, Rocha (2011), argumenta que, com a evolução da sociedade, novas responsabilidades vão surgindo para manter estrita vigilância sobre os detentores do Poder, e estes prestarem contas de seus atos perante os eleitores. Logo, *accountability* também não seria algo estático, mas que segue a evolução da sociedade.

De qualquer sorte, Filgueiras (2011) anota que o vocábulo *accountability* passou a fazer parte do vocabulário da teoria política contemporânea como sinônimo de um princípio basilar dos regimes democráticos e reforçando as demandas sociais por mais transparência nos governos.

Das mais variadas faces que a *accountability* apresenta, neste atual estudo, o foco é chamada *accountability* horizontal, conforme definição de O'Donnell (1998): a existência de organizações de estatais que possuem a competência para fiscalizar outros agentes do Estado.

Todavia, neste contexto, o objeto do estudo é o desempenho dos Tribunais de Contas como agências de *Accountability*.

Elevados a protagonista do Controle Externo pela Constituição de 1988, por não te-los subordinado a nenhum Poder, rompendo uma tradição de submissão trazida nas Constituições anteriores, os tribunais de contas independem de provocação externa para executarem sua missão, e, ainda assim, são responsáveis pelo julgamento do ato administrativo que questionaram. Essa característica levou Graciosa (2011) a afirmar que as cortes de contas não agem porque querem, mas por sua própria razão se ser. Neste sentido, Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) apontaram que para o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas brasileiros, houve dois momentos críticos: a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual, estes últimos, se tornaram defensores de seus princípios.

Desde 1988, os tribunais de contas são os responsáveis pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta, sobre os aspectos da legalidade, da legitimidade, da economicidade, conforme artigo 70 da Carta de Direitos (Brasil, 1988). Neste contexto, a importância dos tribunais de contas para a consolidação da *accountability* no Brasil é notável porque além do caráter sancionador de sua função fiscalizadora (*accountability* horizontal), esses órgãos devem municiar a sociedade de informações relevantes de seus jurisdicionados para que a população possa realizar a *accountability* vertical (exercício do direito de escolha de seus representantes), conforme a clássica classificação proposta por O'Donnell (1998).

Conforme Rocha (2013), a competência do tribunal de contas através do processo de *accountability* vai muito além da apreciação da gestão orçamentária, patrimonial e financeira. Os tribunais têm o poder-dever de apreciar se as operações realizadas na execução dos orçamentos públicos municipais estão de acordo com as normas constitucionais, legais e regulamentares; avaliar o cumprimento dos programas previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA) quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, à consecução de objetivos e metas, bem como à sua consonância com o Plano Plurianual (PPA) e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); além de avaliar o reflexo da administração financeira e orçamentária municipal no desenvolvimento econômico e social dos municípios a ele jurisdicionados.

Conforme demonstrado, embora o termo *accountability* tenha ganhado diversos sinônimos no português, seus significados estão sempre relacionados com o controle do poder e a responsabilização de agentes públicos, o que denota complementariedade entre as definições propostas pelos diversos autores que estudaram o tema e que foram citados nesta

pesquisa, a exemplo de Rocha (2013), Filgueiras (2011), Graciliano, Nunes, Pontes e Zampa (2009), Pinho e Sacramento (2009) e Campos (1990).

3.2 O PARECER PRÉVIO E *ACCOUNTABILITY*

O Parecer Prévio é o único documento que o legislador Constituinte 1988 previu e nominou expressamente como imprescindível na apreciação das contas prestadas pelos Chefes dos Poderes Executivos. Essa definição constitucional do papel do Parecer Prévio levou Guerra (2007) a caracterizá-lo, com precisão, como uma peça técnica e instrumento de apreciação das contas que dará embasamento para o julgamento delas pelo Legislativo. Neste sentido, para Oliveira (2013), o Parecer Prévio é peça essencial para validação formal de aprovação das contas, pois não existe a possibilidade do Legislativo emitir qualquer decisão sobre as contas, na ausência da emissão do Parecer Prévio pelo respectivo Tribunal de Contas.

O Parecer Prévio é uma exigência legal, não é uma faculdade do tribunal de contas emití-lo. Sem ele, não poderá o Poder Legislativo Executar sua tarefa de realizar o julgamento político do desempenho do Poder Executivo. Dito julgamento é o corolário dos regimes democráticos, pois indivíduos escolhidos pela população, avaliarão o desempenho de Chefes dos Poderes Executivos, que também são designados pela população e esta, informada neste exame de mérito dos resultados conseguidos pelo Governo, renovarão ou não seus mandatos. Temos neste ciclo o fenômeno denominado de *accountability* vertical.

Para Rocha (2011), o Parecer Prévio emitido pelos Tribunais de Contas tem dupla função: informar a população acerca do resultado da administração municipal e materializar o trabalho desenvolvido pelo tribunal. A estas utilidades identificadas pelo autor, adiciona-se a função do Parecer Prévio de servir de base para o julgamento político pela Câmara, visto que o Legislativo já iniciará seu julgamento a partir de uma peça técnica e que para rechaçar o teor deste documento, 2/3 de seus integrantes deverão expressamente se posicionar contrariamente.

Ademais, como bem anotou Guerra (2007), ainda que a Câmara Municipal aprove as contas do Prefeito, essa chancela não elidirá a responsabilização do Gestor civil ou penalmente pelos seus Atos. Muito menos infirmará as multas e ressarcimentos imputados pelos Tribunais de Contas em sede de contas de Gestão.

Em se tratando dos Municípios do Estado da Bahia, a previsão de emissão do documento, como resultado da apreciação das contas dos Podres Executivos do Estado pelo Tribunal de Conta do Estado (Governador) e pelo Tribunal de Contas dos Municípios do

Estado da Bahia (Prefeitos), está consignada na Carta baiana (art. 91, inciso I), que prevê o funcionamento destes órgãos como auxiliares dos Poderes Legislativos, Assembleia Legislativa e Câmaras municipais, respectivamente, no Controle Externo (BAHIA, 1989).

Impende relevar que, com o advento da Lei da Ficha Limpa (alínea g, do inciso I, do artigo 1º), os Pareceres Prévios emitidos pelos Tribunais de Contas que opinam pela rejeição das contas do gestor foram equiparados às condenações criminais para fins de inelegibilidade de candidatos, ainda que, em recente, polêmica e apertada decisão o Supremo Tribunal Federal tenha manifestado que, para fins de apreciação de elegibilidade, o Legislativo detém a palavra final em termos de rejeição de contas (BRASIL, 2010).

Outro ponto de elevada importância na elaboração dos Pareceres Prévios diz respeito ao tratamento dado às denúncias apresentadas pela população, que deve atuar como auxiliar dos órgãos de fiscalização porque não é possível que ela abranja todos os atos administrativos. Além do mais, os Tribunais de Contas, geralmente, estão localizados nas capitais dos Estados, portanto, distantes dos acontecimentos que ocorrem nos rincões mais longínquos, por isso, a participação social deve ser estimulada e o resultado das denúncias ressaltado nos Pareceres Prévios.

Uma das inovações trazidas pela Constituição Federal de 1988 foi ter elevado os Municípios à categoria de ente federado, juntamente com a União e os Estados. Essa autonomia concedida aos Municípios prestigiou o controle social local, vez que a proximidade do povo ao Poder local torna-o mais permeável aos anseios sociais, conforme anotou Holanda (2017). Nesse passo, a própria Constituição Federal de 1998, no capítulo que cuida das competências dos entes federados, privilegiou os Municípios para tratar dos assuntos de interesse local, assim como para suprir as legislações federal e estadual, nos casos de omissão, conforme excerto do texto:

Art. 30. Compete aos Municípios:
I - legislar sobre assuntos de interesse local;
II - complementar a legislação federal e a estadual no que couber. (BRASIL, 1988).

Essa proximidade entre Prefeitos e cidadãos, torna a Prefeitura mais sensível às reivindicações da população e essa vizinhança deve repercutir na adoção de políticas públicas, sintonizadas com os anseios da população.

No caso dos Prefeitos, pelas peculiaridades intrínsecas destes entes federados, a Constituição Federal determinou um rito diferente no julgamento de suas contas, que não é previsto para as contas prestadas pelo Presidente da República e pelos Governadores de Estados, que também são Chefes de Poderes Executivos.

O procedimento específico para os Prefeitos está consignado no artigo 31 da Carta Magna e estabelece que, para rejeitar o Parecer Prévio elaborado pelo Tribunal de Contas sobre as contas do Prefeito (artigo 31, § 2.º), 2/3 dos Vereadores deverão se posicionar contrariamente. Não há previsão desse mecanismo para as contas do Presidente e dos Governadores (BRASIL, 1988). Ademais, para as contas municipais, a Constituição de 1988 também previu o dispositivo da disponibilidade pública (artigo 31, § 3.º), que determina a manutenção das referidas contas à disposição dos contribuintes, por sessenta dias, que poderão apresentar questionamentos acerca de sua legitimidade, ou seja, apresentar denúncia (BRASIL, 1988).

A distinção no tratamento emprestado ao legislador Constituinte aos Prefeitos é coerente com a situação peculiar deste cargo, mormente nos pequenos Municípios, onde eles são mais que administradores municipais. Ocorre que, diferentemente do que se sucede com o Presidente da República, com os Governadores e até com os Prefeitos de capitais que são os responsáveis apenas pelos destinos de suas administrações, nos pequenos municípios os Prefeitos também assumem a função de ordenador de despesa.

A definição da figura do Ordenador de Despesa veio ao mundo jurídico pátrio ainda durante o regime militar, com a edição do Decreto Lei n.º 200/1967, que dispõe a organização da Administração Federal, estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa e estabeleceu outras providências. Os artigos 80 e 81 da referida lei trouxeram a definição do ordenador de despesa e determinaram procedimentos relativos à sua responsabilização (BRASIL, 1967).

Art. 80. Os órgãos de contabilidade inscreverão como responsável todo o ordenador da despesa, o qual só poderá ser exonerado de sua responsabilidade após julgadas regulares suas contas pelo Tribunal de Contas.

§ 1º Ordenador de despesas é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda.

§ 2º O ordenador de despesa, salvo conviência, não é responsável por prejuízos causados à Fazenda Nacional decorrentes de atos praticados por agente subordinado que exorbitar das ordens recebidas.

§ 3º As despesas feitas por meio de suprimentos, desde que não impugnadas pelo ordenador, serão escrituradas e incluídas na sua tomada de contas, na forma prescrita; quando impugnadas, deverá o ordenador determinar imediatas providências administrativas para a apuração das responsabilidades e imposição das penalidades cabíveis, sem prejuízo do julgamento da regularidade das contas pelo Tribunal de Contas.

Art. 81. Todo ordenador de despesa ficará sujeito a tomada de contas realizada pelo órgão de contabilidade e verificada pelo órgão de auditoria interna, antes de ser encaminhada ao Tribunal de Contas (artigo 82).

Parágrafo único. O funcionário que receber suprimento de fundos, na forma do disposto no art. 74, § 3º, é obrigado a prestar contas de sua aplicação procedendo-se, automaticamente, a tomada de contas se não o fizer no prazo assinalado (Brasil, 1967).

Conforme Silva e Bellan (2011), o Prefeito que é ordenador de despesa, além de se ocupar da administração das contas anuais, que serão julgadas pelas Câmaras de Vereadores, também age nas denominadas contas de gestão, assinando atos de efeitos concretos com repercussão na despesa pública e na receita pública, como: emissão de empenho; autorizações de pagamento; suprimento de fundos; compras; liquidação da despesa e arrecadação, guarda e gerenciamento da receita pública.

Para os gestores que não são ordenadores de despesa, ainda consoante Silva e Bellan (2011), suas prestações de contas devem se circunscrever a registros e informações da situação financeira e patrimonial e do endividamento municipal, além da execução orçamentária, com ênfase nas metas físicas e financeiras dos programas governamentais previstos no Plano Plurianual e Lei Orçamentária, nas metas de arrecadação da receita, resultado primário, cobrança da dívida ativa, funcionamento do controle interno e cumprimento dos índices constitucionais de educação e saúde. Esse rol de atividades do Prefeito também é conhecido como Atos Políticos e deverão estar sujeito ao julgamento político da Câmara Municipal.

Silva e Bellan (2011) ressaltam, nestas contas, a importância da execução dos programas de governo fixados no Plano Plurianual porque são programas para execução de um período de quatro anos, que se constituem em compromissos assumidos pela administração e aprovados pelos vereadores, com vistas ao atendimento das demandas sociais. Os referidos autores ainda acentuam que, por outro lado, nas chamadas contas de gestão, o tribunal de contas avalia os Atos dos agentes públicos sob o prisma da legalidade, legitimidade, economicidade, podendo emitir julgamento pelo ressarcimento de recursos públicos, nos casos de dano ao erário, decorrentes da realização irregular da despesa e na captação da receita, além de multas nos casos de descumprimento à legislação.

Portanto, as Contas de Governo subordinam-se ao julgamento político realizado pela Câmara de Vereadores, sendo avaliadas de acordo a consecução das políticas públicas estabelecidas pelo Município como um todo, após o Parecer Técnico proferido pelo Tribunal de Contas. Essa espécie de prestação de contas foi estabelecida pelo artigo 71, inciso I da Constituição Federal, enquanto as contas prestadas pelos ordenadores de despesa tem fundamento no inciso II do mesmo artigo e são julgadas pelos Tribunais de Contas, sem qualquer ingerência do Poder Legislativo (BRASIL, 1988):

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

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

I - 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.

Pelo exposto, para o propósito desta pesquisa, as contas de Governo prestadas pelo Governo tem maior relevância à *accountability* porque nelas deverão estar consignados os resultados alcançados pela gestão no atingimento das metas e programas de governo e que são passíveis de acompanhamento e controle por parte da sociedade.

Nas chamadas de contas de governo, nas quais o Prefeito atua como Chefe do Poder Executivo Municipal, é onde encontramos os assuntos que estão intimamente ligados à *accountability* municipal, e, conseqüentemente aos interesses da população. Afinal o que importa na vida das pessoas é o funcionamento das escolas, o atendimento às necessidades de saúde, já que o pressuposto é que os atos de gestão são legítimos.

Portanto, a apreciação dessas contas de governo pelas cortes de contas deverá se concentrar nos resultados da gestão municipal, não na regularidade dos Atos que resultaram. Nesse sentido, devem ser avaliados detidamente a execução orçamentária, a realização da receita, as mutações orçamentárias, os resultados patrimoniais, a situação financeira e o cumprimento de percentuais legais de educação e saúde, devendo o tribunal de contas, desenvolver indicadores que atestem a realização desses pontos, pelos Gestores.

Por conseguinte, no trabalho de fiscalização dos Tribunais de Contas, o cumprimento das metas e programas de governo deverá obter atenção especial na elaboração do Parecer Prévio, porquanto se trata de verificar se a execução orçamentária da entidade resultou no cumprimento dos programas de governo, bem como nas metas apresentadas no Plano Plurianual.

O grande desafio dos tribunais de contas na elaboração dos pareceres prévios é o de confeccionar uma peça não apenas para atender uma formalidade imposta pela Constituição, mas um documento técnico que reflita a realidade das contas municipais e possa contribuir para que a sociedade possa avaliar os governos. Para conseguir esse objetivo, os tribunais devem atuar com ativismo, atributo que foi definido por Puccioni (2016), como a realização de auditorias e inspeções não obrigatórias, mas determinadas para aprofundar a fiscalização dos gestores em momentos não esperados por eles.

4 METODOLOGIA E ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 METODOLOGIA

O presente estudo está baseado do pressuposto que, sendo os Tribunais de Contas órgãos constitucionais acometidos da competência para a fiscalização dos recursos públicos, ou seja, legalmente obrigados a fazê-lo, devem envidar esforços para o máximo atingimento de sua missão constitucional.

Logo, sendo atendida essa premissa, deverá o órgão apreciar as contas dos municípios, através da análise de uma série de componentes escolhidos pelo próprio Tribunal, baseada na legislação e demais normas internas da Corte, formando um juízo de mérito sobre essas contas apresentadas.

Neste sentido, para responder a questão central estabelecida nesta de pesquisa que é “De que forma o Tribunal de Contas dos Municípios realizou seu potencial de *accountability* na apreciação das prefeituras municipais baianas, em 2014”? Foi estipulado o objetivo geral de verificar de que forma o Tribunal de Contas dos Municípios desempenhou seu potencial de *accountability* na apreciação das prefeituras municipais baianas em 2014, a partir da análise dos Pareceres Prévios emitidos pelo tribunal. Além dos seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar o conteúdo dos Pareceres Prévios das vinte Prefeituras selecionadas no exercício de 2014;
- b) Identificar nos Pareceres Prévios a presença ou não dos indicadores aptos para avaliação da *accountability*;
- c) quantificar os indicadores atendidos de acordo com a escala de desempenho de *accountability*.

Alinhada com os objetivos deste estudo, foi realizada pesquisa exploratória e descritiva, através de pesquisa bibliográfica e documental com análise de conteúdo e abordagem qualitativa nos Pareceres Prévios dos vinte maiores Municípios baianos em termos de arrecadação no exercício de 2014.

A abordagem dos procedimentos metodológicos propostos atende à classificação definida por Vergara (2004) e que é baseada nos critérios que consideram os fins e os meios da pesquisa: Quanto aos fins, a pesquisa é exploratória porque envolve uma área de pouco conhecimento acumulado, com a intenção de torná-lo inteligível; enquanto é descritiva porque captura um cenário, mas não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve.

Quanto aos meios ou procedimentos de investigação, ainda segundo a classificação

proposta por Vergara (2004), foram utilizadas as pesquisas bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica foi realizada em sites, artigos e livros atinentes ao tema controle externo, da accountability e tribunal de contas; ao passo que a pesquisa documental abrangeu a Constituição do Brasil, a Constituição do Estado da Bahia e as leis e resoluções de regência do Tribunal, bem como nos Pareceres Prévios de vinte municípios baianos.

O Objeto de Estudo desse trabalho são os Pareceres Prévios emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, concernentes ao exercício financeiro de 2014. Todavia, como o Parecer Prévio é o resultado da apreciação de todo um processo de prestação de contas, foi examinado todo o processo de prestação de contas anual do Município que se encontra digitalizado pelo tribunal.

Os Pareceres Prévios que foram investigados são decorrentes do exercício de 2014 porque foi o último exercício plenamente examinado durante a concepção deste estudo. Deve-se salientar que os Pareceres Prévios avaliados foram emitidos após os Pedidos de Reconsideração interpostos pelos gestores das contas. Desta sorte, foram examinados os pronunciamentos de finais do tribunal, depois de submetidos ao contraditório final, após a apreciação dos Pedidos de Reconsideração apresentados pelos gestores.

Essa comparação só foi possível porque os Pareceres Prévios emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia são documentos de conteúdo homogêneo, independentemente do Conselheiro que relata as contas. Esse fato decorre da preocupação do tribunal que todos os gabinetes de conselheiros que examinam as contas obedeçam a um modelo único de Parecer Prévio e que abordem os mesmos temas. Essa característica do documento permite a viabilidade da comparação entre as informações contidas em cada Parecer porque são documentos análogos nos temas abordados pelo tribunal.

Os vinte municípios selecionados para pesquisa arrecadaram juntos em 2014 R\$11.389.387.094, 06 (onze bilhões, trezentos e oitenta e nove milhões, trezentos e oitenta e sete mil, noventa e quatro reais e seis centavos), o que representou 42,38% do montante arrecadado, em recursos próprios, em 2014 por todos os 417 (quatrocentos e dezessete) municípios baianos.

Quadro 1 - Ranking das vinte prefeituras que mais arrecadaram em 2014

Posição	PREFEITURA	Valor em R\$
1	SALVADOR	R\$ 4.607.620.333,24
2	CAMAÇARI	R\$ 930.679.117,37
3	FEIRA DE SANTANA	R\$ 754.313.290,02
4	VITORIA DA CONQUISTA	R\$ 507.887.105,29
5	SÃO FRANCISCO DO CONDE	R\$ 431.055.160,37
6	LAURO DE FREITAS	R\$ 383.716.446,77
7	ITABUNA	R\$ 379.937.844,99
8	JUAZEIRO	R\$ 361.446.594,41
9	SIMÕES FILHO	R\$ 314.378.031,58
10	BARREIRAS	R\$ 291.729.201,81
11	PAULO AFONSO	R\$ 286.182.555,97
12	ILHÉUS	R\$ 272.029.510,59
13	TEIXEIRA DE FREITAS	R\$ 271.895.721,77
14	ALAGOINHAS	R\$ 261.424.109,25
15	PORTO SEGURO	R\$ 255.227.544,11
16	JEQUIÉ	R\$ 253.338.847,35
17	CANDEIAS	R\$ 247.807.799,74
18	LUÍS EDUARDO MAGALHÃES	R\$ 207.270.016,15
19	EUNÁPOLIS	R\$ 197.760.027,28
20	MATA DE SÃO JOÃO	R\$ 173.687.836,00
	TOTAL	R\$11.389.387.094,06

Fonte: Relatório do Exercício de 2014 do Sistema Siga.

Cabe salientar que, o termo “recursos próprios” a que faz menção a pesquisa, representa o montante da arrecadação própria do Município, adicionado ao total dos repasses do Estado e da União, que são considerados por lei como receita própria do Município, em determinado exercício.

Para verificar o potencial de *accountability* nos Pareceres Prévios, foram adotados os seguintes procedimentos: a) verificou-se se os Pareceres Prévios contemplavam as dimensões da *accountability*, com o atendimento dos indicadores dispostos no modelo de análise; b) constatou-se contemplação das dimensões com o atendimento ou desatendimento do indicador; c) confrontaram-se os resultados para verificar qual o grau atingimento da *accountability* pelo tribunal.

Assim, foram estabelecidos cinco componentes para avaliar o potencial de *Accountability* dos Pareceres Prévios: Publicidade, Sanção, Tempestividade, Desempenho e Iniciativa, conforme o quadro a seguir:

Quadro 2 - Modelo de Análise - Conceito de Accountability em Pareceres Prévios

CONCEITO	DIMENSÕES	INDICADORES	DEFINIÇÃO DO INDICADOR	PONTUAÇÃO ATRIBUÍDA
Accountability em Pareceres Prévios	Publicidade	Transparência	Verificar se o Tribunal disponibiliza o acesso a todo o conteúdo da prestação de contas.	20 PONTOS
	Sanção	Responsabilização	Verificar se os Pareceres Prévios estipulam sanções aos gestores pelo descumprimento das Leis.	20 PONTOS
	Tempestividade	Cumprimento dos prazos estabelecidos em Lei.	Investigar se o Tribunal cumpre a legislação ao apreciar as contas dos Municípios	20 PONTOS
	Desempenho	Avaliação de Programas	Investigar se o Tribunal realizou a avaliação dos programas previstos no Plano Plurianual	20 PONTOS
	Iniciativa	Avaliação da disposição do Tribunal em realizar fiscalizações não obrigatórias	Apurar se o Tribunal realizou inspeções e auditorias nas contas de 2014 das prefeituras.	20 PONTOS
	Atendimento aos componentes	Cumprimento de Todos os indicadores no Parecer Prévio.	Potencial de Accountability atingido.	100 PONTOS

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Para o componente da Publicidade foi estabelecido o indicador Transparência, que foi aferido pela disponibilização ou não à sociedade no site do tribunal de contas de toda a prestação de contas do município estudado. Essa opção foi embasada pelo estudo de Filgueiras (2011), que ressaltou a importância da transparência das agências oficiais para consolidação da accountability.

Assim sendo, caso o tribunal tenha disponibilizado integralmente a prestação de contas em seu site, o indicador será atendido e foram atribuídos de 20 pontos pelo o cumprimento do indicador. Caso contrário, não sendo atendido, foi atribuído zero ponto.

No componente Sanção (*enforcement*), definido pela imputação de punições decorrentes da apreciação do mérito das contas pela desobediência de normas legais, foi estabelecido como indicador a Responsabilização do Gestor, vocábulo que Kondo (2002) definiu como a possibilidade de identificar e responsabilizar funcionários públicos por suas ações.

Ocorre que, além do mérito das contas, que se receberem parecer pela reprovação, já ocorre uma sanção em si. O tribunal pode estabelecer sanções pecuniárias pelo desatendimento das regras e legais ou pela constatação de dano ao erário, multas e ressarcimento de recursos públicos com a utilização do patrimônio pessoal do gestor, respectivamente.

Neste caso, para verificação do atendimento do indicador proposto, se as contas não foram aprovadas sem ressalvas e não foram estabelecidas penalidades, será considerado desatendido o indicador e será atribuída a pontuação zero. Caso contrário, se estas foram aprovadas com ressalvas ou rejeitadas e foram consignadas as imputações, foi considerado que houve atendimento ao indicador e foram atribuídos 20 pontos.

Para o componente da tempestividade, foi definida como indicador a pontualidade do tribunal em apreciar as contas dos municípios. Sendo este indicador escolhido devido à necessidade que a população tem de receber informações dos tribunais de contas no tempo oportuno, sob pena tornar-se inútil para avaliação dos governos, caso sejam disponibilizadas fora do prazo.

Neste sentido, foi verificado se o tribunal obedeceu ou não aos prazos legais na apreciação das contas municipais. Nos casos em que foram cumpridos os prazos, o indicador foi considerado como atendido e foi atribuída a pontuação correspondente de 20 pontos. Caso contrário, se não foi atendido, foi atribuído zero na pontuação. Registre-se que o prazo estipulado na Lei Orgânica do tribunal para apreciação destas é 15 de dezembro do exercício seguinte a que se referem, contados 180 dias de seu recebimento, que deve ocorrer até 15/06.

O quarto componente do Modelo de Análise é o Desempenho para o qual foi estabelecido como indicador a avaliação ou não pelo tribunal do cumprimento dos programas contidos no Plano Plurianual. Caso o tribunal tenha fiscalizado o cumprimento das metas e programas descritos no Plano Plurianual, será considerado cumprido o indicador e foram atribuídos 20 pontos. Se não houve essa apuração do Parecer Prévio, foi considerado como

desatendido e atribuído zero ponto. Saliente-se que o Plurianual vigente na época do estudo foi instituído pelos Prefeitos em 2014 tendo validade por quatro anos, portanto, até 2017 primeiro ano de mandato dos atuais prefeitos.

A opção pelo indicador foi inspirada no trabalho de Rocha (2013), que enxerga a fiscalização dos tribunais de contas na *accountability*, como aquela que deve avaliar o cumprimento dos programas previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA) quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, à consecução de objetivos e metas, bem como à sua consonância com o Plano Plurianual (PPA) e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

O último componente selecionado foi iniciativa, caracterizada por Puccioni (2016), pela disposição dos tribunais de contas em realizar fiscalizações não obrigatórias, porque não previstas em lei. Ou seja, a disposição que o órgão ostenta em aprofundar o trabalho de fiscalização com inspeções e auditoriais não exigidas pela legislação, mas adotadas para aperfeiçoar o exame rotineiramente realizado na elaboração do Parecer Prévio, que é a apreciação da prestação de contas prestadas voluntariamente pelos gestores.

Para este componente foi escolhido como indicador o ativismo, caracterizado pela realização ou não de auditorias e inspeções nas prestações de contas apresentadas. Logo, se o tribunal determinou a execução de auditorias e ou inspeções na prestação de contas, foi considerado o atendido o indicador, com a consequente atribuição de sua pontuação. Caso o tribunal não as tenha realizado, foi considerado desatendido o indicador e sendo atribuído zero ponto.

Como foram escolhidos cinco componentes para o modelo de análise, cada um destes tendo um indicador correspondente para auferir o potencial de *Accountability* dos Pareceres Prévios, se todos forem atendidos, se considerará alcançado o potencial máximo de *accountability*, com uma pontuação de 100 pontos. Caso contrário, se verificar que o atendimento parcial dos indicadores, se constatará que houve o atingimento parcial de *accountability* pelo Tribunal, de acordo com a pontuação alcançada e conforme a escala de desempenho de *accountability* a seguir:

Quadro 3- Escala de desempenho de Accountability

TOTAL DE INDICADORES CUMPRIDOS	PONTUAÇÃO ATINGIDA PELO PARECER PRÉVIO	DESEMPENHO DE ACCOUNTABILITY DO PARECER PRÉVIO
0	0 PONTO	INEXISTENTE
1	20 PONTOS	MUITO BAIXO
2	40 PONTOS	BAIXO
3	60 PONTOS	MÉDIO
4	80 PONTOS	MUITO ALTO
5	100 PONTOS	MÁXIMO

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

No capítulo seguinte, estão discriminados os resultados da pesquisa realizada nos Pareceres Prévios do exercício de 2014.

4.2 ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS.

Consoante o artigo 40 da Lei Complementar n.º 006/91, para que uma prestação de contas receba o Parecer do Tribunal de Contas dos Municípios pela aprovação sem ressalvas, elas deverão expressar, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade, a economicidade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável. Portanto, segundo a avaliação do tribunal, nenhuma das dezesseis contas estudadas mereceu essa avaliação em 2014 (BAHIA, 1991).

Ainda conforme a citada Lei, para receberem o Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas as contas municipais podem apresentar impropriedades, faltas de natureza formal ou a prática de ato indevido, que não sejam de natureza grave e que não representem injustificado dano ao erário ou omissão do dever de prestar contas. Do total de Pareceres Prévios avaliados, dezessete receberam essa avaliação, 89,50%.

Por fim, ainda de acordo com sua Lei Orgânica, quando o tribunal opina pela rejeição da prestação de contas foi porque verificou a ocorrência de grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, injustificado dano ao erário, decorrente de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico ou não razoável, bem como a constatação da existência de desfalque, desvio de dinheiros, bens, ou valores públicos. O estudo revelou que duas contas (10,50%) receberam parecer pela

rejeição do total de 19 estudadas.

Cabe registrar que, embora o município de Teixeira de Freitas estivesse dentro dos escolhidos na amostra, seu parecer prévio ainda não foi emitido pelo tribunal, por isso, não foi possível avaliar o cumprimento de seus indicadores.

Conforme apurado, a prestação de contas do município de Teixeira de Freitas de 2014 não foi apreciada porque o relator determinou o aprofundamento das investigações e, até o momento da conclusão deste trabalho, o procedimento ainda não foi concluído, devido à carência de servidores aptos a realizar o procedimento.

4.3 ANÁLISES DOS PARECERES PRÉVIOS.

Análise do Parecer Prévio do Município de Salvador. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 8.171/2015. Foram apreciadas inicialmente em 22/12/2015, portanto, após o prazo estipulado de 15/12/2015. Houve Pedido de Reconsideração que foi julgado em 31/05/2016.

Embora as contas tenham sido aprovadas sem ressalvas e não houve imposição de multa ou ressarcimento, foi constatado o gasto de R\$335.905,06 no pagamento de juros e multas pelo atraso no pagamento contas de consumo. Foi verificada também a utilização de R\$87.303,58 de recursos da saúde em despesas com despesas não permitidas pela Lei. Além de R\$30.873,44 em subvenções sociais sem que houvesse julgamento de sua regularidade.

Quadro 4 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Salvador

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Não	Não	Não	Não	Inexistente
Pontuação Atribuída	0	0	0	0	0	0 ponto

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Camaçari. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 7.341/2015. Foram apreciadas inicialmente em 07/07/2016, portanto, após o prazo estipulado de 15/12/2015. Houve Pedido de Reconsideração que foi julgado em 23/03/2017. Houve imposição de multa de R\$18.000,00 e a determinação de ressarcimento de valores ao erário de R\$24.246,51 com recursos pessoais do gestor. Também foi determinada a lavratura de termo de ocorrência para

apuração da contratação de Organização Social para administrar Unidades de Pronto Atendimento em Saúde no Município, no valor de R\$37.972.817,82. Foi determinada também a apuração do repasse de R\$1.526.200,67 em subvenções sociais.

No caso do município de Camaçari, a apreciação de suas contas foi realizada em 2017, quase dois anos após o prazo regulamentar, porque o relator de suas contas determinou o aprofundamento da fiscalização, através de auditoria que foi concluída apenas em 2017.

Quadro 5 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Camaçari

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability Atingido
Atendimento	Não	Sim	Não	Não	Sim	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	0	0	20	40 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Feira de Santana. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação sem ressalvas, através do processo n.º 7.475/2015. Foram apreciadas inicialmente em 22/12/2015, portanto, após o prazo estipulado de 15/12/2015. Houve Pedido de Reconsideração que foi julgado em 02/06/2016. Não houve aplicação de multa ou ressarcimento de valores ao erário. Foi determinada apuração do pagamento de R\$3.428,39 no pagamento de juros e multa de contas de consumo.

Quadro 6 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Feira de Santana

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Não	Não	Não	Sim	Muito Baixo
Pontuação Atribuída	0	0	0	0	20	20 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Vitória da Conquista. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 8.054/2015. Foram apreciadas inicialmente em 26/11/2015, portanto, respeitou o prazo estipulado de 15/12/2015. Houve Pedido de Reconsideração que foi julgado em 25/02/2016. Houve imposição de multa, no valor de R\$2.500,00.

Quadro 7 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Vitória da Conquista

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Sim	Não	Não	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	20	0	0	40 pontos

Análise do Parecer Prévio do Município de São Francisco do Conde. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 7.757/2015. Foram apreciadas inicialmente em 27/10/2015, portanto, dentro do prazo estipulado de 15/12/2015. Houve Pedido de Reconsideração, que foi julgado em 01/03/2016. Houve imposição de multa no valor de R\$4.000,00 e determinação de apuração da documentação apresentada para compor o termo de ocorrência de 3.426/2015.

Quadro 8 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de São Francisco do Conde

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Sim	Não	Sim	MÉDIO
Pontuação Atribuída	0	20	20	0	20	60 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Lauro de Freitas. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 9.127/2015. Foram apreciadas inicialmente em 15/12/2015, portanto, dentro do prazo estipulado de 15/12/2015. Houve Pedido de Reconsideração, que foi julgado em 11/05/2016. Houve imposição de multa, no valor de R\$5.000,00.

Quadro 9 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Lauro de Freitas

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Sim	Não	Não	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	20	0	0	40 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Itabuna. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 8.394/2015. Foram apreciadas inicialmente em 17/12/2015, portanto, fora do prazo estipulado de 15/12/2015. Houve Pedido de Reconsideração, que foi julgado em 17/03/2016. Houve imposição de multa, no valor de R\$20.000,00, bem como de ressarcimento no montante de R\$367.748,07 com recursos pessoais do gestor.

Quadro 10 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Itabuna

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Não	Sim	Não	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	0	20	0	40 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Juazeiro. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 9.721/2015. Foram apreciadas inicialmente em 22/12/2015, portanto, fora do prazo estipulado de 15/12/2015. Houve Pedido de Reconsideração, que foi julgado em 15/03/2016. Houve imposição de multa R\$40.000,00 outra penalidade de R\$29.145,60 pelo excesso de gastos com pessoal. O Parecer prévio também determinou a lavratura de termo de ocorrência para apuração de despesas de R\$1.403.503,30 na contratação de bandas e artistas e a Realização de Auditoria para apuração de diferença na contabilização de disponibilidades de R\$933.463,76.

Quadro 11 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Juazeiro

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Não	Não	Sim	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	0	0	20	40 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Simões Filho. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 8.101/2015. Foram apreciadas inicialmente em 17/12/2015, portanto, fora do prazo estipulado de 15/12/2015. Não foi interposto Pedido de Reconsideração. Houve imposição de multa R\$3.000,00.

Quadro 12 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Simões Filho

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Não	Não	Não	Muito Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	0	0	0	20 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Barreiras. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 8.953/2015. Foram apreciadas inicialmente em 04/11/2015, portanto, dentro do prazo estipulado de 15/12/2015. Houve Pedido de Reconsideração, que foi julgado em 16/03/2016. Houve imposição de multa R\$8.000,00, além da determinação de lavratura de Temo de ocorrência para verificar regularidade no pagamento de salários dos secretários.

Quadro 13 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Barreiras

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Médio
Pontuação Atribuída	0	20	20	0	20	60 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Paulo Afonso. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 7.949/2015. Foram apreciadas inicialmente em 26/11/2015, portanto, dentro do prazo estipulado de 15/12/2015. Não foi interposto Pedido de Reconsideração. Houve imposição de multa de R\$12.000,00 e ressarcimento R\$8.931,30 com recursos pessoais do gestor.

Quadro 14 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Paulo Afonso

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Sim	Não	Não	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	20	0	0	40 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Eunápolis. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 8.614/2015. Foram apreciadas inicialmente em 10/12/2015, portanto, dentro do prazo estipulado de 15/12/2015. O Pedido de Reconsideração foi julgado em 31/05/2016. Houve imposição de multa de R\$12.000,00 e ressarcimento R\$8.931,30 com recursos pessoais do gestor. Foi imposta multa de R\$15.000,00 e o ressarcimento de R\$120.254,56 pelo pagamento de contas de consumo em atraso. Também foi determinada a apuração de transferências entre contas correntes.

Quadro 15 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Eunápolis

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Médio
Pontuação Atribuída	0	20	20	0	20	60 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Ilhéus. As contas obtiveram Parecer Prévio pela rejeição, através do processo n.º 8.073/2015. Foram apreciadas inicialmente em 27/10/2015, portanto, dentro do prazo estipulado de 15/12/2015. O Pedido de Reconsideração foi julgado em 05/07/2016. Houve imposição de multa R\$7.000,00 e mais R\$36.892,75 pelo pagamento de juros de mora e multas em virtude do atraso de pagamentos. Ficou determinada a representação do gestor ao Ministério Público.

Quadro 16 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Ilhéus

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Sim	Não	Não	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	20	0	0	40 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Alagoinhas. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 8.031/2015. Foram apreciadas inicialmente em 05/11/2015, portanto, dentro do prazo estipulado de 15/12/2015. O Pedido de Reconsideração foi julgado em 03/03/2016. Houve imposição de multa de R\$8.000,00 e o ressarcimento de R\$7.413,28. Também houve determinação de lavratura de Termo de ocorrência para apuração da contratação de bandas, além de contrato de licitação para contratação de Consultoria e apuração da saída de R\$1.372.640,44 sem documentos de despesa correspondentes.

Quadro 17 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Alagoinhas

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Médio
Pontuação Atribuída	0	20	20	0	20	60 pontos

Análise do Parecer Prévio do Município de Porto Seguro. As contas obtiveram Parecer Prévio pela rejeição, através do processo n.º 8.952/2015. Foram apreciadas inicialmente em 17/12/2015, portanto, fora do prazo estipulado de 15/12/2015. O Pedido de Reconsideração foi julgado em 18/10/2016. Houve imposição de multa R\$20.000,00 e de ressarcimento no valor de R\$1.130,47 e determinada lavratura de Termo de ocorrência para apuração de suposta acumulação de cargos.

Quadro 18 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Porto Seguro

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Não	Não	Sim	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	0	0	20	40 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Jequié. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 8.048/2015. Foram apreciadas inicialmente em 22/12/2015, portanto, fora do prazo estipulado de 15/12/2015. Não houve Pedido de Reconsideração. Houve imposição de multa de R\$ 6.000,00 e determinação da apuração do pagamento de juros e multas pelo pagamento em atraso de contribuições ao INSS.

Quadro 19 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Jequié

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Não	Não	Sim	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	0	0	20	40 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Candeias. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 7.701/2015. Foram apreciadas inicialmente em 17/12/2015, portanto, fora do prazo estipulado de 15/12/2015. O Pedido de Reconsideração foi julgado em 13/04/2016. Houve imposição de multa de R\$5.000,00. Determinou-se a apuração do repasse de subvenções.

Quadro 20 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Candeias

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Não	Não	Sim	Baixo
Pontuação Atribuída	0	20	0	0	20	40 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Luís Eduardo Magalhaes. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 8.875/2015. Foram apreciadas inicialmente em 28/10/2015, portanto, dentro do prazo estipulado de 15/12/2015. O Pedido de Reconsideração foi julgado em 09/03/2016. Houve imposição de multa R\$3.500,00 e de ressarcimento no valor de R\$8.637,97 pelo pagamento a maior do vice. Não houve comprovação da regularidade do repasse de R\$236.595,00 em subvenções, por isso, determinou-se a tramitação como processo autônomo.

Quadro 21 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Luís Eduardo Magalhaes

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Médio
Pontuação Atribuída	0	20	20	0	20	60 pontos

Fonte: elaborado pelo autor desta dissertação (2017).

Análise do Parecer Prévio do Município de Mata de São João. As contas obtiveram Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas, através do processo n.º 7.824/2015. Foram apreciadas inicialmente em 10/12/2015, portanto, dentro do prazo estipulado de 15/12/2015. Não houve Pedido de Reconsideração. Também não houve imposição de multa ou de ressarcimento.

Quadro 22 - Desempenho de Accountability no Parecer Prévio de Mata de São João

Indicador	Transparência	Responsabilização	Tempestividade	Avaliação de Programas	Iniciativa	Potencial de Accountability atingido
Atendimento	Não	Não	Sim	Não	Não	Muito Baixo
Pontuação Atribuída	0	0	20	0	0	20 pontos

4.4 DISCUSSÃO

Conforme proposto, foram reunidos os Pareceres Prévios de 19 Municípios baianos de 2014 componentes da amostra, foram analisados seus conteúdos e identificados, nos referidos documentos, o atendimento ou não dos indicadores aptos para avaliação da accountability.

No que concerne ao atendimento dos indicadores da dimensão de análise propostos neste estudo, observa-se que não houve o atendimento integral aos indicadores, em nenhum dos processos de prestações de contas estudados, sequer houve parecer prévio que tivesse atingindo 80 pontos, com o atendimento de quatro indicadores simultaneamente.

Em termos de pontuação, a média verificada de desempenho para os Pareceres Prévios foi de 40 pontos, muito abaixo da pontuação máxima que seria de 100 pontos. Portanto, na média, foram atendidos dois indicadores por Parecer Prévio.

De acordo com Escala de desempenho (quadro n.º 03), o resultado médio do potencial de accountability dos Pareceres Prévios estudados situou-os no nível percentual mais próximo do baixo nível de accountability.

Neste ponto, chama à atenção que os menores índices de cumprimento de indicadores tenham recaído nos maiores municípios do Estado: Salvador, com zero ponto atingido (potencial inexistente) e Feira de Santana com 20 pontos, situando-se na faixa de muito baixo desempenho de accountability.

Os indicadores que atingiram os piores resultados de atendimento global na pesquisa foram o da transparência e o da avaliação de programas. O primeiro não foi cumprido por qualquer Parecer Prévio, enquanto o segundo foi cumprido apenas pelo Parecer Prévio do município de Itabuna.

Quanto ao indicador da transparência, não houve o atendimento em nenhum dos processos de prestações estudados porque o tribunal não disponibiliza, em seu site, a íntegra dos processos de prestações de contas das Prefeituras, mas apenas o resultado deste trabalho que é o Parecer Prévio inicial, acompanhado do Voto do Relator após o Pedido de Reconsideração, do Parecer Prévio após o Pedido de Reconsideração e da Deliberação de Imputação de Débito, quando ocorre a imputação.

Neste caso, para que houvesse atendimento ao indicador, seria necessário que todo o processo de prestação de contas estivesse disponível no site do tribunal de contas. O que não ocorreu.

Saliente-se que não se encontram disponíveis para consulta tanto os relatórios gerados pelo tribunal, como os Relatórios Mensais Complementados, tampouco as respostas à notificação dos gestores e o Pedido de Reconsideração.

Neste tópico, vale pontuar que essa conduta do tribunal não está de acordo com a Lei de Acesso à informação porque esta obriga todos os Tribunais de Contas (artigo 1.º, inciso I e 7.º, § 3.º) a divulgar não só as decisões tomadas em Pareceres Prévios, Inspeções e Tomadas de Contas, mas também o resultado de inspeções, auditorias, prestação e tomadas de contas, inclusive às informações, neles contidas, utilizados como fundamento da tomada de decisão e do Ato Administrativo do ato decisório respectivo (BRASIL, 2011).

Ademais, estando o processo de prestações de contas digitalizado, não requer maiores esforços tecnológicos do tribunal para disponibilizá-lo à população. Não se deve esquecer que um dos pilares da *accountability* é justamente a transparência, que deve ser concretizada com o acesso à informação que está disponível nos órgãos públicos.

No que concerne à avaliação de programas, verificou-se que dos dezenove Pareceres Prévios estudados, em apenas um caso (5% do total), houve exame mais acurado por parte do tribunal em relação à verificação do atendimento, já que o tribunal apontou como irregular a apresentação do Plano Plurianual desacompanhando de indicadores para medição do desempenho da administração.

Cabe salientar que, sendo o PPA um plano elaborado pelo Prefeito que durará quatro anos, três anos relativos ao seu mandato e mais um no mandato de seu sucessor, nele deverão estar consignadas as diretrizes, metas e objetivos que deverão ser perseguidos pelo Município naquele período, com uma perspectiva de continuidade da administração. Portanto, é um dos pilares do planejamento que foi implantado pela Constituição de 1988, juntamente com a LDO e a LOA.

Neste contexto, o que se espera do tribunal de contas é que o órgão avalie, ano a ano, o cumprimento das diretrizes, das metas e dos objetivos da administração municipal com fins de propor ajustes e alterações que possam facilitar ou possibilitar o cumprimento daqueles, em benefício da sociedade. Ademais, caberá ao tribunal informar à população dos resultados atingidos para que a sociedade possa exercer o seu papel na *accountability* vertical.

A análise dos Pareceres Prévios, no entanto, revelou que os apontamentos do tribunal de restringiram à existência formal destes documentos, bem como da comprovação de que a lei que os instituiu atendeu ao princípio da publicidade. Em apenas um dos casos houve apontamento da irregularidade na elaboração do Plano Plurianual.

Essa constatação contaria uma das expectativas do projeto deste estudo porque se imaginava que os municípios que executam os maiores orçamentos apresentavam instrumentos de planejamentos mais elaborados que mereceriam um exame mais acurado por Parte do tribunal no cumprimento das diretrizes, objetivos e metas. No entanto, essa expectativa não foi confirmada pela ausência da avaliação dos resultados pelo TCM.

No outro extremo da escala de desempenho, tem-se o indicador da responsabilização que foi registrado o seu atendimento em 16 dos 19 casos estudados, totalizando um percentual de atendimento de 84% dos Pareceres Prévios. Neste caso, observou-se que houve imputação de multa aos gestores em 16 (84%) dos 19 Pareceres Prévios avaliados. Enquanto, no que se refere à imposição de ressarcimento aos cofres públicos com valores pessoais ao gestor, foram registrados em 7 dos dezenove pareceres prévios (36%). Em todos os casos em que houve imputação de ressarcimento houve a imposição de multa também, mas não o contrário.

Cabe esclarecer que, em três casos estudados (16% do total), embora houvesse a aprovação com ressalvas das contas apresentadas, não houve, sequer, a imputação de multa ao gestor, muito embora, nas referidas contas, constatarem-se a ocorrência de desrespeito à legislação que seriam causas ensejadoras da aplicação daquela penalidade pecuniária. Portanto, nesses casos foi considerado o desatendimento do indicador porque as contas não foram aprovadas sem ressalvas e não foi imputada sequer a multa prevista em lei pelo seu descumprimento.

Nessa mesma linha, houve sete casos do total de dezenove estudados, em que o tribunal constatou a ocorrência de irregularidade graves, que resultaram na imputação de ressarcimento de valores ao erário com recursos pessoais do gestor. Entretanto, as contas foram aprovadas com ressalvas. Ainda assim, considerou-se atendido o indicador porque os montantes dos ressarcimentos foram, no geral, de pequena monta.

Já no indicador da tempestividade da apreciação das contas, que se considerou atendido quando a apreciação das contas ocorreu dentro do prazo estabelecido de 15 de dezembro de 2015. Dos dezenove pareceres prévios estudados, comprovou-se o atendimento em 10 do total de dezenove, que representa 52% de atendimento.

Ainda assim, deve-se observar que o tribunal considera cumprido o prazo apreciação das contas quando realiza sua apreciação inicial até 15 de dezembro do exercício seguinte ou até o início do recesso que pode ocorrer após essa data.

Entretanto, como na maioria dos casos o gestor ingressa com Pedido de Reconsideração, que é um recurso para que o tribunal reexamine o mérito de seu processo, a apreciação final das contas se estenderá pelo exercício seguinte e a decisão final só será

conhecida quase dois anos após a execução do orçamento analisado. Dos casos estudados, por exemplo, se fossem considerados como atendido indicador de tempestividade apenas na daqueles casos em que a decisão final de mérito ocorreu até 15/12/2016, somente em dois casos haveria o atendimento, portanto, 10,5%. Ainda assim, nestes casos não houve pedido de reconsideração.

Portanto, do outro lado da escala de cumprimento estariam os outros dezessete municípios, representando 89,50% da população total. Neste rol. Está incluindo o processo de 2014 que mais se alongou e que foi apreciado apenas em 07 de julho de 2016 e Pedido de Reconsideração apenas em 23/03/2017, enquanto o tribunal já apreciava o pedido de reconsideração das contas de 2015 do mesmo Município.

Deve-se ressaltar que, no tocante ao indicador denominado de iniciativa, definido como a determinação do tribunal de realizar auditorias e inspeções nas contas governamentais e com isso, aprofundar a análise das mesmas, mesmo que não esteja legalmente obrigado a fazê-lo, verificou-se na amostra coletada, foram atendidos em onze dos dezenove casos estudados, 58%.

Embora esse percentual de atingimento pareça um tanto quanto alto, traz consigo um complicador: como foi necessário aprofundar a análise das contas com a realização de auditorias e inspeções, o Parecer Prévio foi emitido, para atender ao prazo constitucional, sem considerar em seu mérito, resultado da apuração que foi proposta.

Como resultado disto, pode haver casos em que o Parecer Prévio foi favorável ao gestor, com a conseqüente aprovação das contas sem ressalvas ou com opinião de aprovação com ressalvas, mas o resultado do julgamento das auditorias propostas poderiam tornar essas decisões incompatíveis porque podem ser apurados casos graves de malversação de verbas públicas nestas investigações suplementares.

Logo, em nome do aprofundamento das investigações e do cumprimento do prazo constitucional, pode ser que ocorra o favorecimento a maus gestores, na medida em suas contas podem ter parecer favorável, mas em seu bojo foram executados atos com graves irregularidades e até com desvio de recursos públicos e sem que estes fatos cheguem também ao conhecimento da Câmara Municipal, que deverá dar a última palavra sobre o mérito das contas. Esse fato representa uma disfunção da fiscalização.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Conforme observado no capítulo de introdução, este trabalho pretendeu avaliar como Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia desempenhou seu potencial de *accountability* na fiscalização das contas das Prefeituras, em relação ao rol de competências constitucionais e legais que lhe foram deferidas pelo legislador.

Assim sendo, foi estabelecido como objetivo geral da pesquisa, verificar de que forma o Tribunal de Contas dos Municípios desempenhou seu potencial de *accountability* na apreciação das contas das prefeituras municipais baianas em 2014, e, consonância com este, foram definidos os objetivos específicos de analisar o conteúdo dos Pareceres Prévios das vinte Prefeituras selecionadas no exercício de 2014, bem como identificar nos Pareceres Prévios a presença ou não dos indicadores aptos para avaliação da *accountability* e quantificar os indicadores atendidos de acordo com a escala de desempenho de *accountability*.

Realizada a análise dos Pareceres Prévios emitidos pelo tribunal, verificou-se que o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia não atingiu o grau máximo de *accountability* nos referidos documentos, de acordo com os indicadores propostos no estudo, estando muito abaixo do máximo possível.

Neste cenário, o indicador da responsabilização na apreciação das contas foi o que obteve o melhor resultado, com atingimento em 16(85%), em dezenove dos pareceres prévios.

No outro extremo da tabela, o indicador da transparência foi o que obteve pior resultado, porque em nenhum caso foi constatada a disponibilização integral da prestação de contas aos cidadãos.

No que concerna à tempestividade, dos dezenove casos estudados, em 10 (52%), comprovou-se o atendimento ao indicador, portanto, na maioria dos casos.

Todavia, o Tribunal de Contas dos Municípios entende que exerce a contento seu papel constitucional de fiscalizar as contas municipais baianas dentro do prazo de 180 (cento e oitenta), previsto na Constituição Estadual, verifica-se que essa interpretação pode ser revista, já que em 15 de dezembro de 2015, o tribunal ainda não tinha o resultado definitivo sobre o mérito definitivo de nenhuma das contas de 2014.

Neste sentido, ao final da realização deste trabalho ainda se encontra pendente de apreciação o Município de Teixeira de Freitas porque a auditoria que foi determinada ainda não chegou ao seu final. Ademais, a apreciação de contas do Município de Camaçari apenas ocorreu no decorrer de 2017, três após a realização dos fatos.

Essa constatação do tribunal de que houve cumprimentos prazos, mesmo que a decisão final sobre o mérito dessas tenha ocorrido quase três anos após sua execução, denota que os prazos fixados na legislação podem não ser mais adequados ou a interpretação dada pelo tribunal pode não mais ser adequada para os dias atuais.

Por outro lado, comprovou-se que alguns municípios tiveram suas contas aprovadas com ressalvas, mas não houve a imputação de penalidades ao gestor pelo descumprimento à legislação, fato que pode denotar desrespeito do tribunal a sua própria legislação porque a Resolução n.º 222/1992 (vide anexo) prevê que caso haja perda ao erário as contas deverão receber parecer pela rejeição.

Verificou-se que o tribunal não executa a fiscalização do cumprimento de objetos e metas das administrações municipais, além de não disponibilizar à população as informações completas, referentes ao julgamento das contas que resultaram na emissão dos Pareceres Prévios das Prefeituras dos municípios do Estado da Bahia.

No que tange ao indicador escolhido para avaliar a capacidade de incitativa do Tribunal em fiscalizar os Municípios, foi constatado o descumprimento do indicador em cerca de metade dos pareceres prévios. No entanto, nestes processos em que o Tribunal necessário o aprofundamento de sua fiscalização, houve descumprimento dos demais de indicadores da tempestividade e da responsabilização, já que a decisão acarretou no atraso na apreciação das contas e pode resultar na impunidade do Prefeito no cometimento de graves irregularidades, que não serão registradas no parecer prévio.

Os procedimentos de auditoria e inspeção são importantes porque representam uma fiscalização no local onde o gasto público ocorre e pode ajudar ao tribunal a superar as limitações do exame da documentação encaminhada pelos gestores, pois essa documentação pode não espelhar a realidade das obras e das despesas públicas. Neste particular, chama à atenção a ausência da realização de auditorias de natureza operacional porque estas poderiam diminuir as lacunas existentes na apreciação das prestações e contas no que concerne ao cumprimento das metas e objetivos de governo e quanto ao seu desempenho.

Portanto, além de não exercer ao máximo o potencial de *accountability*, que seria uma obrigação legal fazê-lo, o que se denomina poder-dever, o tribunal também abre mão de seu papel de indutor de uma melhor *accountability*, na medida em que seu trabalho, se desempenhado ao máximo da capacidade, poderia determinar mudanças de comportamento dos gestores no caminho da eficiência, e assim, melhorar o perfil do gasto público.

Ademais, não realizando sua tarefa na plenitude, os tribunais de contas comprometem todo o trabalho de julgamento das contas a ser realizado pelo Poder

Legislativo, e, conseqüentemente entregam a sociedade menos do que ela espera no tocante à fiscalização dos recursos públicos.

De uma forma geral, essas constatações denotam a preocupação do órgão em cumprir o aspecto formal da prestação de contas, sem ocupar-se do seu conteúdo. Importante relembrar que essa constatação já havia sido realizada por Campos (1990), quando a autora debouçou-se sobre o trabalho realizado pelo Tribunal de Contas da União, à época.

Ocorre que no momento em que Campos (1990) emitiu tal veredito, o tribunal federal ainda operava com base numa legislação anterior à Constituição de 1998, que limitava muito a fiscalização tribunais de contas porque foi construída ainda no regime militar, situação não mais vivida pelo Tribunal de Contas dos Municípios.

Essa constatação de que o tribunal de contas se ocupa primordialmente com o aspecto formal da prestação de contas já havia sido percebida no trabalho de Albuquerque e Oliveira (2013), avaliando o potencial de *accountability* dos Pareceres Prévios produzidos pelo Tribunal de Contas do Paraná; por Rocha (2013) que pesquisou a realização do potencial de *accountability* nos Pareceres Prévios de seis municípios catarinenses, incluindo a capital do Estado, Florianópolis, distribuídos entre os exercícios de 2008 e 2009, e por Bezerra e Apolinário (2014), em estudo análogo envolvendo a realização do potencial de *accountability* dos Pareceres Prévios produzidos pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba.

Os citados pesquisadores concluíram que todos os indicadores e componentes da dimensão formal da *accountability* foram atendidos, mas no que refere à dimensão substantiva, houve o atendimento a apenas a dimensão “conformação”, situação que levou aos autores a constatar que o trabalho dos Tribunais de Contas estudados está mais próximo da expressão “prestação de contas” do que da expressão *accountability*.

Portanto, tanto no atual trabalho quanto em outras obras de tema semelhante, não se verificou a preocupação dos tribunais na elaboração relatórios gerenciais e analíticos, contendo indicadores de despesa, receita, resultado e patrimônio e endividamento a serem avaliados no processo de gestão das contas, conforme preceitua Barracho (2000) para os tribunais de contas.

Logo, no cotejamento das diversas obras que se dedicaram ao Estudo da realização do potencial de *accountability* nos Tribunais de Contas, percebe-se que os órgãos vêm exercendo sua fiscalização abaixo dos seus potenciais de *accountability*, situação que Britto (2011) definiu como déficit de aplicabilidade constitucional nos tribunais de contas.

Conclui-se, portanto, que é necessária uma mudança nos métodos de trabalho nas Cortes de Contas no sentido em que elas persigam o grau máximo de desempenho na fiscalização dos recursos públicos.

5.1 RECOMENDAÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA.

Essa alteração na forma de trabalho, no caso mais específico do Tribunal de Contas dos Municípios, deve representar mudança nos métodos de avaliação das contas públicas, que devem ser aperfeiçoados para que a fiscalização exercida pelo tribunal seja o máximo possível contemporânea aos fatos e seja verificada também a execução dos programas e metas da administração pública municipal, que se mostrou não executada, na atual pesquisa.

Neste sentido, existem, hoje, basicamente, três ocasiões da fiscalização: prévia; concomitante e posterior. No controle prévio o ato de gestão é submetido previamente ao crivo de órgão de controle externo, que o aprovará ou não. O controle concomitante se constitui na verificação do ato da administração enquanto ele está ocorrendo. É tipo que geralmente caracteriza a fiscalização dos atos de gestão da Administração Pública. O controle posterior caracteriza-se pela apreciação dos atos administrativos após sua consumação. Como ocorre no julgamento das contas dos gestores públicos. Portanto, quanto mais próxima da execução dos atos de gestão a fiscalização, tanto melhor. Por isso, a fiscalização dos recursos públicos deve ser, tanto quanto possível, prévia ou concomitante com a execução da despesa, permitindo assim correções antes que o gasto irregular se torne irreversível. Assim, o resultado do trabalho do tribunal, com a consequente emissão do Parecer Prévio deve ter seu prazo encurtado.

A necessidade de redução nos prazos de apreciação das contas municipais atende também ao dispositivo constitucional, que foi promulgado no bojo da Emenda Constitucional n.º 45/2004, que determina que os processos judiciais e administrativos devam ter uma duração razoável, decisão do Congresso Nacional que colocou na Constituição Federal dispositivo para torná-los mais céleres.

Essa desejável rapidez no julgamento das contas municipais atenta contra a possibilidade de que os gestores flagrados no cometimento de irregularidades ou de atos ímprobos possam se safar da punição pelo decurso do prazo entre o cometimento do ato e o exaurimento de todas as etapas processuais, a chamada prescrição. Geralmente esse prazo é de cinco anos.

Neste cenário, quanto mais próxima dos fatos, se procede a análise das contas, mais

provável será a correção dos equívocos e erros (caráter pedagógico da fiscalização), bem como a responsabilização dos agentes políticos pelas irregularidades por ventura perpetradas (face punitiva da fiscalização).

Conquanto não tenha sido objeto do estudo, verificou-se no decorrer do trabalho um quadro de baixa ocupação dos cargos efetivos criados por lei para o Tribunal de Contas dos Municípios, cerca de 60% deles, ou seja, quase metade considerandos como ideal para realização do trabalho de fiscalização o montante de 412, com visível prejuízo na realização das atividades de fiscalização do tribunal com atraso no cumprimento do programa de fiscalização.

Por conseguinte, recomenda-se a realização de concurso público para o provimento dos cargos vagos, porque, conforme constatou Puccioni (2016), a existência de servidores concursados, é o mais decisivo fator para melhoria do desempenho dos tribunais de contas.

Além disso, verificou-se que deve haver uma mudança na concepção do trabalho realizado pelo tribunal porque a atual metodologia foi concebida para atender as alterações legais ocorridas logo após a promulgação da Carta de 1988, e, desde daquela ocasião, o tribunal não buscou rever seus métodos de trabalho, apenas informatizá-los. Desta sorte, pode haver tarefas que foram informatizadas, mas que não são mais necessárias, enquanto o órgão deixa de realizar tarefas mais importantes e atuais, como a avaliação dos impactos do gasto público na melhoria das condições de vida população, por exemplo.

Nesse caminho da mudança dos métodos de trabalho, é imperativo que o Tribunal promova a segregação das contas de Gestão das contas de Governo porque, além de estar deslocado entre as demais cortes de contas em não fazê-lo, a segregação das contas permitirá uma melhor distribuição da força de trabalho para o atingimento dos indicadores da tempestividade, da responsabilização e da avaliação dos programas de governo. Portanto, podendo propiciar que seu produto final na apreciação das contas de Governo do Poder Executivo, que é o Parecer Prévio, seja uma ferramenta mais técnica e capaz de melhor subsidiar o trabalho da Câmara Municipal no julgamento final das contas dos Prefeitos.

Ademais, também sintonizado com a modernização da fiscalização a ser exercida pelo TCM, deverá o tribunal realizar a instrução dos processos nas unidades técnicas porque os gabinetes dos Conselheiros não são o local apto para realização desta tarefa e esse é o procedimento adotado nos tribunais mais adiantados na instrução processual, como o TCU.

Ao final, recomenda-se aprofundar as pesquisas em torno do potencial de *accountability* nos pareceres prévios elaborados pelos Tribunais de Contas porque estes órgãos foram dotados de grandes poderes de fiscalização pelos legisladores e o aumento do

potencial de *accountability* nos pareceres prévios é indispensável para a consolidação da *accountability* horizontal nesta jovem democracia brasileira, além de indispensável para sobrevivência deste modelo de fiscalização no atual momento político vivido pelo país, já que existem diversas propostas legislativas visando modificações ou mesmo a extinção dos tribunais de contas.

Ademais, com o aprofundamento das pesquisas neste setor, será possível investigar os motivos pelos quais os Tribunais de Contas não desempenham ao máximo seus potenciais de *accountability* e apontar caminhos para melhoria de seu funcionamento.

No que tange às limitações desta pesquisa, observa-se a existência de limitação de ordem temporal, no sentido que o presente trabalho foi elaborado tendo como base da pesquisa as contas dos municípios do exercício de 2014, mas o exame realizado pelo tribunal de contas é dinâmico, sofre influências dos métodos de trabalho do órgão, bem como das exigências de ordem legal. Assim, não se pode extrapolar o resultado daquele exercício estudado para os demais.

Outra limitação do estudo está relacionada com o local em que a pesquisa foi realizada, o Tribunal de Contas dos Municípios. Desta sorte, as constatações sobre a realização do potencial de *accountability* neste tribunal, não poderão ser estendidas aos demais de tribunais de contas do país. Em virtude disso, espera-se que outros trabalhos desta natureza sejam realizados em busca de diagnóstico nacional acerca do tema *accountability* e tribunais de contas.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Cristhian Carla Bueno de; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de Oliveira. *Accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas do Estado do Paraná: Possíveis Consequências para o desenvolvimento local. **RBDP – Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 2, n. 2, p. 43-57, jul./dez. 2013.
- ALBUQUERQUE, Roberto de Freitas Tenório de. **A Evolução da auditoria operacional em programas de governo no Tribunal de Contas do Estado da Bahia e suas perspectivas**. 2009. Dissertação (Mestrado em Administração Estratégica) - Universidade Salvador – UNIFACS, Salvador, 2009.
- BAHIA. **Constituição do Estado da Bahia**. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/verdoc.php?id=73273>>. Acesso em: 15 jun. 2017.
- BAHIA. **Lei Estadual n.º 2.838, de 17 de setembro de 1970**. Cria o Conselho de Contas dos Municípios e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/>>. Acesso em: 8 maio 2017.
- BAHIA. **Lei Complementar n.º 06, de dezembro de 1991**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e dá outras providências. Texto consolidado até 31/12/2016. Disponível em: <<https://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/70113/lei-complementar-006-91>>. Acesso em: 9 fev. 2017.
- BAHIA. **Lei n.º 2.900, de 10 de março de 1971**. Modifica a Lei n.º 2.388, de 17 de setembro de 1970. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/>>. Acesso em: 8 dez. 2016.
- BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios. **Relatório Anual de Atividade Exercício 2016**. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/>>. Acesso em: 8 dez. 2016.
- BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios. **Resolução n.º 222/92**. Enumera irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais. Disponível em: <<http://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/resolucoes/?f=222>>. Acesso em: 7 jul. 2017.
- BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios. **Resolução n.º 6272/02, de 07 de agosto de 2002**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. Dispõe sobre denúncia, seu oferecimento, conhecimento e julgamento no âmbito do Tribunal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/resolucoes/?f=1225%2F06>>. Acesso em: 17 jun. 2017.
- BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios. **Resolução n.º 1.060/05, de 25 abril de 2005**. Estabelece normas para a apresentação da prestação de conta s mensal e anual de Prefeituras e Mesas de Câmaras e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/05/Resolu----o-1060-2005-atualizada-.pdf>> Acesso em: 7 jun. 2017.
- BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios. **Resolução n.º 1.225/06, de 30 de maio de 2006**. Disponível em: http://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/arquivos_antigos/DiretorioPublicacao/Resolucoes/132313/resolucao132313.pdf> Acesso em: 7 jun. 2017.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios. **Resolução n.º 1.259/07, de 29 de novembro de 2007**. Dispõe sobre as modalidades de Auditorias a serem realizadas pelo Tribunal, disciplina sua programação e execução, institui os procedimentos administrativos pertinentes e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/resolucoes/?f=1259_antigos/DiretorioPublicacao/Resolucoes/132313/resolucao132313.pdf> Acesso em: 29 jul. 2017.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios. **Resolução n.º 1.323/13, de 18 de dezembro abril de 2013**. Altera dispositivos da Resolução TCM nº1060/05, e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/arquivos_antigos/DiretorioPublicacao/Resolucoes/132313/resolucao132313.p> Acesso em: 7 jun. 2017.

BARRACHO, Maria Amarante Pastor. A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da governança e *accountability*. **Revista do Tribunal de contas do Estado de Minas Gerais**, v.34, n.1, p. 129- 161, jan./mar. 2000 . Disponível em:

<http://docplayer.com.br/10371614-A-importancia-da-gestao-de-contas-publicas-municipais-sob-as-premissas-da-governance-e-accountability.html>. Acesso em: 7 jun. 2017.

BEZERRA, Mariúcha Nóbrega; APOLINÁRIO, Ana Karoliny Nascimento. *Accountability em Pareceres Prévios do Tribunal de Contas da Paraíba*. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, 11., 2014. **Anais...** 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 16 jul. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto Constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais N.º 01/92 a 91/2016, Pelo Decreto Legislativo n.º 186/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão N.º 01 a 06/94. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 16 jul. 2017.

BRASIL. **Decreto n.º 966-A**. CREA um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes á receita e despesa da Republica. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html> Acesso em: 31 jul. 2017.

BRASIL. **Decreto Lei n.º 200, de 25 fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 18 jul. 2017.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. **Estimativa da população dos Municípios em 2016**. Disponível em: <http://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/9497-ibge-divulga-as-estimativas-populacionais->. Acesso em: 27 jul. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 18 mar. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 135 de 04 de junho de 2010.** Altera a Lei Complementar n.º 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece de acordo com § 9.º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade que visam proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício de mandato. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp135.htm. Acesso em: 29 jul. 2017.

BRASIL. **Lei n.º 12.527, de 18 de Novembro de 2011,** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 16 dez. 2016

BRASIL. **Projeto de Emenda à Constituição n.º 03/2013.** Altera a forma de composição dos Tribunais de Contas; submete os membros do Ministério Público de Contas ao Conselho Nacional do Ministério Público - CNMP e os Conselheiros e Ministros dos Tribunais de Contas ao Conselho Nacional de Justiça - CNJ e dá outras providência. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=597232>. Acesso em: 17 jul. 2017.

BRASIL. **Projeto de Emenda à Constituição n.º 02/2017,** Altera o § 1º do art. 31 e o art. 75 da Constituição Federal para estabelecer os Tribunais de Contas como órgãos permanentes e essenciais ao controle externo da administração pública. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4984375&disposition=inline>. Acesso em: 17 jul. 2017.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução n.º 40, de 2001** Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. Disponível em <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=221525>. Acesso em: 7 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **As constituições do Brasil.** Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=97174>. Acesso em: 18 jul. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório e Parecer sobre as contas de Governo da República,** Exercício de 2014. Disponível em: http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2014/index.html. Acesso em: 17 jul. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional.** 3. ed. Brasília: 2010.

BRITTO, Carlos Ayres. Tribunais de Contas: instituição pública de berço constitucional.

Revista Técnica dos Tribunais de Contas. RTTC, Belo Horizonte, ano 2, n. 1, p. 13 a 25, set 2011.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, fev./abr. 1990.

FABRINI, Fábio. 80% dos Conselheiros vieram da política. **Universo On Line**. 2017. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/agencia-estado/2017/04/02/80-dos-conselheiros-de-contas-vieram-da-politica.htm>? Acesso em: 1 maio 2017.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e competência**. 2. ed. Belo Horizonte. Fórum, 2005.

FILGUEIRAS, Fernando. Além da Transparência: Accountability e política da publicidade. **Lua Nova**. São Paulo, n.84, p. 65-94, 2011.

FRENTE Nacional de Prefeitos. **Anuário Multi Cidades – Finanças dos Municípios do Brasil**, Ano 11, 2016.

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

GRACIOSA, José Gomes. Tribunal de Contas no Brasil: órgão que auxilia todos os Poderes. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, ano 2, n. 1, p. 39-53, set. 2011.

GÓIS, Chico. Em tribunais de contas pelo país, 23% dos conselheiros respondem ações na Justiça. **O Globo**, 20 jul. 2014. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/brasil/em-tribunais-de-contas-pelo-pais-23-dos-conselheiros-respondem-acoes-na-justica-13317375#ixzz4fvS4y7KA>. Acesso em: 2 maio 2017.

GUERRA. Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2 ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HOLANDA, Ana Carolina Pessoa. A importância do Município na Estrutura Federalista Brasileira para Concretização de uma Democracia Participativa. **Revista Controle**, Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Fortaleza, v.14, n.2, p. 357-390, 2017.

KONDO, Seiichi et al. **Promovendo o Diálogo para fortalecer a boa Governança**. Transparência e Responsabilização no Setor Público. Brasília: MP, SEGES, 2002.

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.43, n.4, p. 739/72, jul./ago. 2009.

MELO, Marcus André; PEREIRA, Carlos; FIGUEIREDO, Carlos Maurício Figueiredo. Political and Institutional Checks on Corruption: Explaining the performance of Brazilian Audit Institutions. **Comparitive Political Studies**, v. 42, n.1217, mar. 2009.

- O'DONNELL, Guilherme. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Revista Lua Nova**, ed. 44, p. 27- 54, 1998.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 5. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- PINHO, José Antonio Gomes; SACRAMENTO, Ana Rita. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.43, n.6, p.1343-1368, nov./dez. 2009.
- PUCCIONI, Felipe Galvão. **Capacidades e Performances dos Tribunais de Contas no Brasil**. 2016. (Mestrado em Administração Pública)- Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2016.
- RIBAS, Ricardo André Cabral. Do mural à blogosfera. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, ano 1, n.0, p. 109-113, set. 2011.
- ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability na Administração Pública: Modelos de Análise e Abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 2, p. 82 - 97, maio/ago. 2011.
- ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização de accountability em Pareces prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n.4, p. 901-25, jul./ago. 2013.
- ROCHA, C. Alexandre Amorim. Especialização e autonomia funcional no âmbito do Tribunal de Contas da União. **Revista de informação Legislativa**, Brasília, v.40, n. 157, jan./mar. 2003. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/843>. Acesso em: 3 maio 2016.
- SAMPAIO FILHO, Carlos **Breve história do TCM**. 2011. Disponível em: <http://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/Historia.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2016.
- SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo; COSTA, Rafael Neubern Demarcchi. **A Composição dos Tribunais de Contas Municipais de São Paulo e Rio de Janeiro**. Tribunais de Contas; temas polêmicos na visão de Ministros e Conselheiros substitutos Coordenador Luiz Henrique Lima; prefácio de Marcos Benquerer Costa. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- SILVA, Elói Rosa da; BELLAN, Rosana Aparecida. A dupla função do Tribunal de Contas na fiscalização das contas do Prefeito Municipal. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, ano 2, n. 1, p. 55-78, set. 2011
- SILVA, Carlos Átila Álvares da Função dos Tribunais de Contas. **Fiscalização dos Gastos Públicos no Brasil**. Brasília: Tribunal de Contas da União; Instituto Serzedello Corrêa, 1999.
- SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas de União**: o papel da instituição da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo. Fundação Konrad Adenaur, 2000. Disponível em: http://www.academia.edu/3810444/Bruno_Wilhelm_Speck_Inova%C3%A7%C3%A3o_e_rot

ina_no_Tribunal_de_Contas_da_Uni%C3%A3o. Acesso em: 15 mar. 2017.

TEIXEIRA, Matheus; SOUZA, Renato. Em 20 das 27 unidades da Federação há denúncias contra conselheiros. **Correio Brasiliense**, abr. 2017. Disponível em: http://www.correiobrasiliense.com.br/app/noticia/politica/2017/04/01/internas_polbraeco,585323/em-20-das-27-unidades-da-federacao-ha-denuncias-contr-conselheiros.shtml. Acesso em: 2 maio2017.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

ANEXO A - Resolução nº 1225/06***RESOLUÇÃO nº 1225/06**

Dispõe sobre denúncia, seu oferecimento, conhecimento e julgamento no âmbito do Tribunal, e dá outras providências.

O TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA, no uso de suas atribuições, com fundamento nos Arts. 1º, XX, e 87, da Lei Complementar nº 6, de 06.12.91, e considerando que é da sua competência decidir sobre denúncias que lhe sejam encaminhadas,

RESOLVE

Capítulo I
Das Denúncias e seus Requisitos

Art. 1º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidade ou ilegalidade perante o Tribunal de Contas dos Municípios – TCM.

Art. 2º A denúncia poderá referir-se a qualquer pessoa física, órgão ou entidade que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Município responda, ou que, em nome deste, assumam obrigações de natureza pecuniária.

Art. 3º Para ser conhecida pelo Tribunal, a denúncia deverá:

I - ser redigida em linguagem clara e objetiva;

II - conter o nome completo do denunciante, sua qualificação, endereço, cópia de seu documento de identidade e da sua inscrição do CPF, e documentos correspondentes, quando se tratar de pessoa jurídica;

III - estar acompanhada de indício razoavelmente convincente do fato denunciado e de provas, cujas formas sejam reconhecidas na legislação cível ou penal, de existência de irregularidades ou ilegalidades;

IV - indicar a qual ou a quais exercícios financeiros refere-se o fato, irregularidade ou ilegalidade denunciada;

V - estar assinada pelo denunciante ou por seu representante legal, no caso de pessoa jurídica.

Parágrafo único. A Folha de Rosto, na forma do Anexo I desta Resolução, disponível no endereço eletrônico do Tribunal na Internet e nos protocolos central e das Inspetorias Regionais, deverá ser preenchida pelo denunciante, se presente, no momento do ingresso da

denúncia.

Capítulo II Do Recebimento e Tramitação

Art. 4º Protocolado, o expediente será remetido ao Gabinete da Presidência, que, caso necessário, o enviará à Assessoria Jurídica - AJU, que opinará acerca da sua tramitação como denúncia, ou não.

§ 1º Após a manifestação da AJU, esta retornará o expediente à Presidência que decidirá pelo seu arquivamento ou sua tramitação como denúncia.

§ 2º Imprimindo-se ao expediente o rito de denúncia, a Presidência o remeterá à Secretaria Geral para fins de sorteio do Relator.

Art. 5º Somente ao Relator compete verificar se a denúncia não preenche os requisitos elencados nos incisos do art. 3º desta Resolução, caso em que emitirá voto pelo não conhecimento, a ser apreciado pelo Tribunal Pleno.

§ 1º Não conhecida a denúncia, nos termos do *caput*, será ela arquivada, devendo o denunciante receber cópia da decisão.

§ 2º É facultada a apresentação de nova denúncia de mesmo conteúdo, desde que saneado o fator motivador do não conhecimento.

Art. 6º Satisfeitos os requisitos legais, o Relator providenciará a notificação do denunciado, através da Secretaria Geral, mediante Edital publicado no Diário Oficial do Estado (Anexo II), objetivando a que, no prazo de 20 (vinte) dias corridos, contados a partir da publicação, observado o disposto no parágrafo único, do art. 99, da Resolução TCM nº 627/02, exercite o seu direito de defesa com a apresentação das suas razões e documentos que entenda necessários.

Parágrafo único. Publicado o Edital, tornará o processo ao Gabinete da Presidência para expedição de ofício, pelo qual se advertirá o denunciado da existência de denúncia contra ele formulada encaminhando cópia da inicial e da publicação de sua notificação.

Art. 7º Após a notificação de que trata o artigo anterior, o processo de denúncia retornará ao Gabinete do Relator onde aguardará o decurso de prazo.

§1º Ingressada a defesa no Protocolo Geral, esta será protocolada e encaminhada ao Gabinete do Relator para anexação aos autos do processo de denúncia.

§ 2º Decorrido o prazo estabelecido no Edital de que trata o art. 6º desta Resolução sem que o denunciado ofereça defesa, estará configurada a revelia, com suas conseqüências, inclusive e principalmente, a presunção de veracidade dos fatos.

Art. 8º Incumbe ao Relator determinar, se entender necessário, em qualquer fase do processo, diligência interna ou externa, bem como requisitar informações e solicitar ao Presidente do TCM a realização de inspeção *in loco*.

Capítulo III Do Julgamento da Denúncia

Art. 9º O julgamento do mérito da denúncia dar-se-á à vista do voto do Conselheiro Relator, emitido com base nas acusações e provas veiculadas, na defesa e nos documentos anexados pelo denunciado, bem como nas instruções produzidas por esta Corte de Contas.

Art. 10. Quanto ao julgamento do mérito, as denúncias classificam-se em procedentes, parcialmente procedentes ou improcedentes.

§ 1º Procedentes são aquelas em que todas as acusações nelas veiculadas revelarem-se verdadeiras.

§ 2º Parcialmente procedentes são aquelas em que parte das acusações forem comprovadas.

§ 3º Improcedentes são as que se mostrarem inverídicas ou não comprovadas.

Art. 11. Em observância ao princípio da celeridade processual, ao ficar constatado que o conteúdo do expediente verse, integralmente, sobre denúncia já apreciada e julgada pelo Tribunal Pleno, poderá ser arquivado por ato do Presidente deste Colegiado. (alterado pela Resolução 1246/06)

Art. 12. O processo de denúncia que diga respeito a matéria que não é de atribuição constitucional e legal deferida à esta Corte de Contas, deverá ser votado pelo encaminhamento ao Órgão competente para apreciá-lo.

Art. 13. A instância competente para determinar o arquivamento da denúncia, quando não conhecida ou julgada improcedente, ou seu encaminhamento ao órgão competente para apreciá-la, é o Tribunal Pleno da Corte. (alterado pela Resolução 1246/06)

Art. 14. Do julgamento da denúncia resultará uma Deliberação, na forma do Anexo III desta Resolução, que será publicada, de forma resumida, pela Secretaria Geral, no Diário Oficial do Estado.

Art. 15. Na hipótese de a denúncia ser julgada procedente ou parcialmente procedente, caberá à Secretaria Geral remeter cópia da correspondente Deliberação à competente Coordenadoria de Controle Externo para que promova sua juntada ao respectivo processo de prestação de contas anual, objetivando sua necessária repercussão.

Capítulo IV

Disposições Finais

Art. 16. Tendo falecido o denunciado e caso a denúncia contenha indícios de desfalque ou desvio de recursos, com possível lesão ao erário, serão notificados para apresentar defesa os herdeiros e sucessores, inclusive por intermédio do inventariante, se houver, respondendo estes pelo integral ressarcimento até o limite do valor do patrimônio transferido.

Art. 17. Por economia processual, deverá um processo de denúncia ser anexado a outro, quando ambos disserem respeito ao mesmo denunciado e exercício e haja similitude entre as ocorrências denunciadas, considerando-se competente para apreciação do feito o Conselheiro que tenha despachado em primeiro lugar. (alterado pela Resolução 1246/06)

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, considera-se anexar um processo outro a inserção do mais recente ao mais antigo, perdendo aquele a sua individualidade (número de registro, autuação e paginação).

Art. 18. Não será permitido ao denunciante promover acréscimos ou alterações na peça acusatória após o denunciado ter sido notificado.

Art. 19. Estará sujeito à pena prevista no art. 339 do Código Penal, com a redação oferecida pela Lei nº 10.028/00, aquele que formular, contra alguém, denúncia caluniosa, dando causa a instauração de investigação, imputando-lhe fato delituoso de que o sabe inocente, além da apenação inserta no § 1º, do art. 83 da Lei Complementar nº 06/91, representação ao Ministério Público.

Art. 20. O TCM não conhecerá das denúncias anônimas, podendo, entretanto, valer-se das suas informações para a realização de auditorias, inspeções ou adoção de providências outras que entenda pertinentes.

Art. 21. A denúncia que tenha sido apensada aos autos do processo de prestação de contas anual, quando da sua disponibilidade pública, poderá ser daqueles desentranhada, a critério do Conselheiro Relator, que a encaminhará, de logo, ao Presidente, o qual determinará sua autuação e tramitação em separado.

§ 1º O processo de denúncia será distribuído, por dependência, ao Conselheiro Relator do processo de prestação de contas anual para apreciação, se possível, simultaneamente a este último.

§ 2º A denúncia em tramitação nesta Corte de Contas, que diga respeito ao mesmo gestor e exercício a que se refere a prestação de contas anual a ser relatada, deverá ser ressalvada no Voto emitido pelo Conselheiro Relator.

Art. 22. O fato identificado por técnicos deste Tribunal, que exija atuação imediata, visando impedir a sua continuidade, deverá ser comunicado à competente Coordenadoria de Controle Externo sob o título de Termo de Ocorrência.

Art. 23. O "Termo de Ocorrência" de que trata o artigo anterior terá rito processual administrativo idêntico ao dos processos de denúncia, assim sendo considerado para todos

os efeitos, tendo a forma discriminada no Anexo IV a esta Resolução.

Art. 24. Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação.

Art. 25. Revogam-se as disposições em contrário, especialmente a Resolução TCM nº 267/95.

SALA DAS SESSÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
30 de maio de 2006.

Conselheiro Raimundo Moreira

Presidente

Conselheiro Paulo Virgílio Maracajá Pereira

Vice-Presidente

Conselheiro Francisco de Souza Andrade Netto

Corregedor

Conselheiro José Alfredo Rocha Dias

Conselheiro Fernando Vita

Conselheiro Otto Alencar

Cons. Substituto Oyama Ribeiro de Araújo

ANEXO B - Resolução nº 222/92*

* publicada em D.O.E. de 30.12.92 e alterada pelas Resoluções nº 224/93, de 09.02.93, 225/93, de 10.06.93, 272/95, 396/99, de 29.12.99, e 471/00, de 26.12.00, com a publicação autorizada pela Resolução nº 648/02, de 19.12.02.

Enumera irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais.

O TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA, no uso de suas atribuições, tendo em vista dispositivos legais, essencialmente os contidos na Constituição da República Federativa do Brasil, de 05.10.88; na Constituição do Estado da Bahia, de 05.10.89; na Lei Complementar nº 101/00 e demais leis complementares federais; nas Leis Federais nº 4.320/64, 6.404/76, 8.666/93; 9.394/96, 9.424/96 e 10.028/00; no Decreto Lei nº 2.848/40 – Código Penal -, com os acréscimos provenientes da Lei Federal nº 10.028/00; na Lei Complementar nº 6, de 06.12.91; nas Resoluções TCM nºs 218/92, 219/92, 220/92, 354/98 e 460/00, e considerando:

- a) que o Tribunal, no desempenho de sua ação fiscalizadora sobre órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal, vem detectando falhas e irregularidades das mais diversas naturezas;
- b) a necessidade de não só enumerar e distinguir as mais frequentes e reiteradas como também a de estabelecer, para o conhecimento dos Gestores, quais as irregularidades e falhas que, pelo seu grau de maior ou menor relevância, pelo seu nível de incidência e por sua frequência, poderão motivar a rejeição das contas municipais;
- c) que a enumeração, por esta Resolução, das mencionadas irregularidades e falhas deverá ser entendida como de cunho exemplificativo e não exaustivo, reservando-se o Tribunal o direito de apontar outras que, contrariando a legislação em vigor, possam também motivar a rejeição das contas municipais;
- d) que, finalmente, o disposto nesta Resolução reveste-se de caráter didático, destinando-se a fazer com que os órgãos e entidades da administração direta e indireta municipal, através desta orientação, possam evitar a prática de procedimentos irregulares no processamento das contas municipais,

RESOLVE:

Art. 1º - São consideradas irregularidades que, pelo grau de relevância e pelo de nível de incidência, bem como pela extensão e pela gravidade dos prejuízos por elas causados ao erário ou ao interesse público, motivarão a rejeição das contas municipais, aquelas abaixo relacionadas:

I - a prática de atos de improbidade administrativa, com prejuízo ao erário, em proveito próprio ou alheio;

II - a não aplicação de, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) da receita tributária municipal, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino público pré-escolar e fundamental (artigo 212 da Constituição Federal e parágrafo único, do artigo 62, da Constituição do Estado da Bahia);

III - a não aplicação de, pelo menos, 60% (sessenta por cento) dos recursos do FUNDEF na remuneração dos profissionais do magistério no efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público, bem como dos 40% (quarenta por cento) restantes, no máximo, na cobertura das despesas previstas no artigo 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996;

IV - a não aplicação do mínimo exigido da receita municipal nas ações e serviços públicos de saúde conforme determina a Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000;

V - a admissão de pessoal sem prévio concurso público de provas ou de provas e títulos, na forma constitucionalmente prevista;

VI - o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra, ou de um órgão para outro, bem como a abertura de créditos suplementares ou especiais, sem a correspondente e prévia autorização legislativa ou sem os respectivos recursos financeiros;

VII - a alienação de bens imóveis sem a correspondente autorização da Câmara;

VIII - a ausência de licitação, o indício de fuga ou a realização de processo licitatório sem observância do disposto na legislação pertinente, inclusive no que se refere a habilitação e cadastro, quando for o caso;

IX - a contratação ou a concessão de empréstimos, a efetivação de operações de créditos ou as concessões de auxílios ou subvenções, sem as respectivas autorizações da Câmara;

X - a constatação de superfaturamento em compras ou pagamento de serviços, a prática de atos que configurem desfalque, desvios de numerários ou bens ou outra qualquer irregularidade da qual resulte dano ao erário municipal, bem como a realização de pagamentos efetuados em duplicidade, caracterizando desvio de recursos;

XI - a sonegação de processo, documento ou informação, a oposição de dificuldades e óbices ou a obstrução ao livre exercício das auditorias, inspeções e verificações determinadas pelo TCM;

XII - o descumprimento de normas ou decisões a que esteja submetido o gestor e ordenador de despesas, aí compreendidas aquelas editadas pelo Tribunal, como sejam as decisões do Plenário ou Câmaras, inclusive as determinações de inscrição de débitos na dívida ativa municipal e sua cobrança, ou ainda a não cobrança de multa ou qualquer outro gravame imposto pela Corte;

XIII - a não prestação de contas na forma da lei, a ação ou a omissão que impossibilite a sua tomada;

XIV - o não encaminhamento, pelo Prefeito, das prestações das contas anuais do Executivo e das descentralizadas à Câmara Municipal, para disponibilidade pública, conforme preceituam as Constituições Federal, a do Estado da Bahia e a Lei Complementar nº 6, de 06.12.91;

XV - a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita sem observância ao que estabelecem os dispositivos da Lei Complementar nº 101/00;

XVI - a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa, sem observância ao que estabelecem os dispositivos da Lei Complementar nº 101/00;

XVII - a movimentação de conta mantida em instituição bancária, efetuando-se saída de numerário, sem comprovação de sua destinação, sem que haja vinculação a documento de despesa correspondente que lhe dê o necessário suporte;

XVIII - ordenar despesa não autorizada por lei;

XIX - ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito interno ou externo sem prévia autorização legislativa;

XX - ordenar ou autorizar a assunção de obrigação nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício financeiro subsequente sem suficiente disponibilidade de caixa;

XXI - manter em caixa valores expressivos, não observando o art. 164, § 3º, da Carta Federal;

XXII - a aquisição de bens sem a correspondente autorização da Câmara, quando a legislação municipal assim o determinar;

XXIII - a celebração de convênios sem as respectivas autorizações da Câmara, quando onerosos ao Município;

XXIV - a não contabilização de quaisquer receitas, inclusive as arrecadadas por outra esfera de Poder;

XXV - realização de compras ou a contratação de obras ou serviços com empresas inexistentes, resultando em transação fictícia causando prejuízos ao erário;

XXVI - a divergência entre os dados encaminhados ao Sistema de Informação sobre Orçamentos Públicos em Saúde – SIOPS, e os dados, de idêntica natureza, constantes das prestações de contas mensais e anuais remetidas ao TCM.

Art. 2º - São consideradas irregularidades que, pelo grau de relevância, pelo nível de incidência e pela frequência verificada, bem como pela extensão e a gravidade dos prejuízos por elas causados ao erário ou ao interesse público, poderão motivar a rejeição de contas municipais, aquelas a seguir especificadas:

I - a utilização da faculdade da contratação por prazo determinado para o atendimento de necessidade temporária de excepcional interesse público, sem a existência de prévia autorização legislativa e de certame seletivo simplificado, quando for o caso, ou se efetivada de modo a burlar a regra constitucional do prévio concurso público;

II - a utilização de créditos extraordinários em desacordo com sua finalidade legal e sem que seja dado imediato conhecimento à Câmara Municipal;

III - o não pagamento, sem motivo de força maior, da dívida fundada, nos termos de Resolução do Senado;

IV - a aplicação de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integrem o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada, por lei, ao regime de previdência social, geral e próprio dos servidores municipais;

V - a aplicação de recursos vinculados e repassados em finalidade diversa de sua destinação, contrariando o quanto dispõe o artigo 8º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/00;

VI - a não inclusão na dívida consolidada dos valores correspondentes aos precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento;

VII - a não promoção de limitação de empenho e movimentação financeira nas situações e montantes necessários, conforme determina a Lei Complementar nº 101/00;

VIII - a ausência de publicação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, e de remessa ao TCM, nos prazos estabelecidos, dos relatórios, demonstrativos e comprovações de publicidade, conforme determinam a Lei Complementar nº 101/00 e a Resolução TCM nº 460/00;

IX - a realização de despesa total com pessoal em percentuais superiores àqueles calculado sobre a receita corrente líquida, definidos pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 101/00;

X - a não eliminação no prazo estabelecido pelo o art. 23 da Lei Complementar nº 101/00, do percentual excedente aos limites definidos no art. 20 do aludido diploma, para a despesa total com pessoal;

XI - o não empenhamento das despesas decorrentes de folhas de pagamento de pessoal dentro do exercício a que se referirem;

XII - a não adoção das medidas pertinentes para conduzir a dívida consolidada municipal ao

limite legal estabelecido, bem assim, em relação às despesas com pessoal;

XIII - a não manutenção em conta bancária específica das disponibilidades de caixa do regime de previdência social municipal;

XIV - a não comprovação ao TCM de ter encaminhado ao Poder Executivo da União, com cópia para o Poder Executivo do Estado da Bahia, as contas anuais até 30 de abril do exercício subsequente;

XV - a não liquidação das operações de crédito por antecipação da receita, incluindo-se os juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 de dezembro do exercício a que se referem;

XVI - a falta de arrecadação dos valores relativos à receita tributária, observando-se o que dispõe o artigo 11 da Lei Complementar nº 101/00;

XVII - a utilização das disponibilidades financeiras do exercício anterior comprometidas para o pagamento de "Restos a Pagar" em finalidade diversa;

XVIII - a inexistência ou o funcionamento ineficaz de controle interno no município;

XIX - cometer infração administrativa contra as leis de finanças públicas, na forma do art. 5º, da Lei Federal 10.028/00, de 19.10.2000.

XX - o não encaminhamento, no prazo estabelecido em norma (sem que se configurem as exceções previstas em Resoluções do TCM), da documentação mensal de receita e de despesa à Inspeção Regional a que esteja jurisdicionado o município, bem como o descumprimento de outros prazos estabelecidos pela legislação, aí particularmente compreendidas as Resoluções do Tribunal;

XXI - a utilização de créditos especiais e suplementares sem o correspondente decreto executivo de abertura;

XXII - a abertura de créditos adicionais mediante utilização de recursos estranhos aos enumerados pelo artigo 43, § 1º, itens I e V, da Lei Federal nº 4.320/64;

XXIII - a ausência de documentos exigidos e considerados essenciais pelas normas e Resoluções do Tribunal;

XXIV - o empenho da despesa realizado "*a posteriori*";

XXV - a ausência de escritura pública na aquisição de imóveis, ainda que se trate de desapropriação amigável;

XXVI - a ausência de contabilização de bens patrimoniais, bem como sua alienação sem a devida contabilização das respectivas baixas;

XXVII - o pagamento de diárias sem amparo legal;

XXVIII - a efetivação de despesas, por regime de adiantamento, sem amparo legal;

XXIX - o pagamento de despesas sem saldo orçamentário, caracterizando a ausência de autorização legislativa;

XXX - a realização de compras ou a contratação de obras ou serviços com empresas inidôneas ou irregulares perante os governos federal, estadual ou municipal;

XXXI - a reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de denúncia, de prestação ou tomada de contas anterior;

XXXII - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesas, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se refere a Constituição Federal;

XXXIII - o pagamento de subsídios a agentes políticos em valores superiores ao definido pela legislação competente ou a vulneração das normas constitucionais de regência;

XXXIV - a inexistência de livros contábeis ou o atraso na sua escrituração;

XXXV - a existência de processos de pagamento sem a identificação dos credores e de recibos de pagamento sem data ou com datas incorretas;

XXXVI - a realização de qualquer pagamento sem que seja através de cheques nominativos, como dispõem as Resoluções TCM n°s 218/92, 219/92 e 220/92, a partir do valor limite fixado em norma deste TCM;

XXXVII - o descumprimento ao artigo 29, V, da Constituição Federal, no que se refere aos princípios da anterioridade e irreversibilidade, para a fixação da remuneração dos Vereadores, observando-se os limites previstos nos artigos 37-XI, 29-VI e 29-A, da Carta Federal;

XXXVIII - o descumprimento das normas constantes da Resolução TCM n° 395/99, as quais se referem a número total de servidores públicos e despesas com pessoal e noticiário, propaganda ou promoção;

XXXIX - a não disponibilização ao Órgão de Controle Interno e ao Conselho de Acompanhamento Social, de forma atualizada e em tempo hábil, dos documentos de receita e de despesa, dos registros contábeis e dos demonstrativos gerenciais relativos à aplicação dos recursos originários do FUNDEF.

XL - a apresentação de balanços e demonstrativos contábeis contendo irregularidades;

XLI - a celebração de contratos sem indicação da dotação orçamentária;

XLII - a emissão de empenhos ou a efetivação de pagamentos sem autorização expressa do Prefeito ou da autoridade competente;

XLIII - a elaboração de inventário sem os valores individuais dos bens;

XLIV - a ausência de devolução, ao erário, do saldo financeiro da Câmara Municipal existente em 31 de dezembro de cada exercício, à exceção dos recursos financeiros que se vinculem exclusivamente ao pagamento de "Restos a Pagar", na exata quantia dos compromissos correspondentes;

XLV - a ausência de atestação de materiais recebidos e/ou serviços prestados ou qualquer outra irregularidade no processo de liquidação da despesa;

XLVI - a aquisição de materiais para obras (serviços) sem que se identifique a sua destinação;

XLVII - a existência de peças contábeis assinadas por profissionais sem a devida identificação de registro profissional no órgão competente;

XLVIII - a falta de atendimento a disposições contidas em Parecer aprovado pela Presidência bem como a perda do prazo ou a não apresentação de resposta à Notificação Mensal expedida pela Inspeção Regional a que estiver jurisdicionado o Município;

XLIX - a ausência de informação ao Tribunal quanto à criação ou extinção de entidades da administração indireta municipal;

L - a ausência de remessa ao Tribunal de declaração do patrimônio do Gestor, com os bens e valores dele integrantes;

LI - a ausência de almoxarifado e/ou sistema de controle de aquisição e distribuição de materiais;

LII - o repasse de subvenções a entidades irregulares ou operando de forma irregular, assim como, a não apresentação da prestação de contas respectiva, na forma da Resolução TCM nº 321/97;

LIII - emissão de cheque sem provisão de fundos;

LIV - realização de contratos com inobservâncias das determinações impostas pela lei federal nº 8.666/93, sobretudo das cláusulas previstas no artigo 55 desse diploma legal;

LV - descumprimento aos artigos 52 e 53 da Resolução TCM nº 460/00;

LVI - realização de despesas imoderadas ferindo os princípios constitucionais da razoabilidade e da economicidade resultando em prejuízo ao erário;

LVII - previsão orçamentária fictícia, apresentando-se significativamente acima da real capacidade de arrecadação do município;

LVIII - despesa com ajuda financeira ferindo o princípio constitucional da impessoalidade ;

LIX - a não colocação, pelo Prefeito, Presidente da Câmara e dirigente das entidades da administração indireta municipal, de toda a documentação mensal de receita e despesa referente ao exercício anterior, nas suas respectivas sedes, à disposição dos contribuintes, na forma prevista no parágrafo único do artigo 54 da Lei Complementar nº 6, de 06.12.91;

Art. 3º - Além das irregularidades e falhas listadas nos artigos 1º e 2º desta Resolução, poderão também motivar a rejeição das mencionadas contas quaisquer outras ali não especificadas que atentem contra a legitimidade, a economicidade, a razoabilidade ou a eficiência das contas municipais ou que afrontem os princípios constitucionais regedores da

administração pública, na dicção do artigo 37, *caput*, da CRFB, ou que, ainda, colidam frontalmente com a legislação em vigor.

Art. 4º - Esta Resolução entra em vigor a partir de 2003.

Art. 5º - Revogam-se as disposições em contrário.

SALA DAS SESSÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS
19 de dezembro de 2002.

Francisco de Souza Andrade Netto
Conselheiro Presidente

Raimundo José Almeida Moreira
Conselheiro Vice-Presidente

José Alfredo Rocha Dias
Conselheiro Corregedor

Plínio Carneiro da Silva
Conselheiro Relator

Paulo Virgílio Maracajá Pereira
Conselheiro

Paolo Marconi
Conselheiro

Evânio Antunes Coelho Cardoso
Conselheiro Substituto

ANEXO C - Quadro n.º 03- Resumo das decisões veiculadas nos Pareceres Prévios

Quadro n.º 03- Resumo das decisões veiculadas nos Pareceres Prévios

MUNICÍPIO	PROCESSO	DECISÃO	RESPONSABILIZAÇÃO
SALVADOR	8.171/2015	Aprovação com Ressalvas	NÃO HOUVE IMPUTAÇÃO.
CAMAÇARI	7.341/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA E RESSARCIMENTO
FEIRA DE SANTANA	7.475/2015	Aprovação com Ressalvas	NÃO HOUVE IMPUTAÇÃO.
VITORIA DA CONQUISTA	8.054/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA
SÃO FRANCISCO DO CONDE	7.757/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA
LAURO DE FREITAS	9.217/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA
ITABUNA	8.394/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA E RESSARCIMENTO*
JUAZEIRO	9.271/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA
SIMÕES FILHO	8.101/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA
BARREIRAS	8.953/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA
PAULO AFONSO	7.949/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA E RESSARCIMENTO
ILHEUS	8.073/2015	Rejeição	MULTA E RESSARCIMENTO
TEIXEIRA DE FREITAS	9.224/2015		
ALAGOINHAS	8.031/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA
PORTO SEGURO	8.952/2015	Rejeição	MULTA E RESSARCIMENTO
JEQUIÉ	8.048/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA
CANDEIAS	7.701/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA
LUÍS EDUARDO MAGALHÃES	8.875/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA E RESSARCIMENTO
EUNÁPOLIS	8.614/2015	Aprovação com Ressalvas	MULTA E RESSARCIMENTO
MATA DE SÃO JOÃO	7.824/2015	Aprovação com Ressalvas	NÃO HOUVE IMPUTAÇÃO.

Fonte: Sistema de Contas do Tribunal.