

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
FACC - FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

YAN RODRIGO BLANCO DA SILVA SANTOS

Análise dos Pareceres Prévios do Tribunal de Contas da União

RIO DE JANEIRO  
2019

**YAN RODRIGO BLANCO DA SILVA SANTOS**

Análise dos Pareceres Prévios do Tribunal de Contas da União

Monografia apresentada como pré-requisito de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, orientado pelo professor Marcus Pinto.

RIO DE JANEIRO

2019

YAN RODRIGO BLANCO DA SILVA SANTOS

Análise dos Pareceres Prévios do Tribunal de Contas da União

Monografia apresentada ao curso de graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito para a obtenção do título de bacharelado.

COMISSÃO EXAMINADORA

## Sumário

1 Introdução .....	6
2 Revisão de Literatura.....	7
2.1 Governança Pública.....	7
2.1.1 Controle Interno.....	11
2.1.2 Controle Social .....	13
2.1.3 Controle Externo .....	15
2.1.3.1 Tribunal de Contas da União .....	15
2.1.3.2 Parecer Prévio.....	16
2.2 Estudos Anteriores.....	19
3 Metodologia.....	20
4 Análise dos dados .....	22
4.1 Ressalvas dos Parecer sobre o Balanço Geral da União.....	22
4.2 Ressalvas dos Pareceres do Relatório de Execução Orçamentária da União .....	28
5 Conclusão .....	32
6 Referências .....	36

## **Resumo**

O Tribunal de Contas da União (TCU) tem a obrigação de emitir um parecer prévio anual sobre a prestação de contas apresentada pelo Chefe do Poder Executivo Federal, neste parecer prévio o Tribunal realiza uma análise técnica com a finalidade de orientar o Poder Legislativo no julgamento das contas públicas. Dado o exposto, tem-se o seguinte questionamento: o governo tem solucionado as irregularidades apontadas no Parecer Prévio elaborado pelo Tribunal de Contas da União? O objetivo deste estudo é identificar quais são os fatores que motivam as ressalvas levantadas pelo TCU e verificar se estes motivos foram sanados com o passar dos anos. A técnica metodológica utilizada é do tipo análise de conteúdo, por meio de pesquisa descritiva, bibliográfica e com abordagem predominantemente qualitativa. A pesquisa foi realizada nos pareceres entre os exercícios de 2013 a 2017 elaborados pelo TCU. Os resultados evidenciam que houve melhora com relação a informações que nos períodos iniciais da pesquisa não eram apresentadas, contudo, a qualidade da informação ainda é insuficiente e ainda há diversos dispositivos legais que não são cumpridos para a aprovação sem ressalvas dos pareceres. Portanto, sugere-se o acompanhamento dos pareceres e a verificação se as ressalvas estão sendo sanadas.

**Palavras-chaves:** Tribunal de Contas. Parecer Prévio. Ressalvas.

## **Abstract**

*The Tribunal de Contas da União (TCU) has an obligation to send an annual previous opinion about the rendering of accounts presented by to President of Federal Power. In this previous opinion, the Court performs a technical analysis with the purpose of guiding the Legislative Power in judging the public accounts. Based on the above considerations, the following question is asked: the government has remedied the irregularities identified in the previous opinion prepared by the TCU? The objective of this research is to identify the factors that motivate the fault mentioned by TCU and to verify if these reasons have been remedied over the years. The adopted methodological procedure is contented analysis, by the use of descriptive and bibliographical research and a qualitative approach. The research analyzed involves the opinions between the years 2013 to 2017 prepared by TCU. The results evidence that there was an improvement regarding information that was not presented in the initial research periods, however, the quality of the information is still insufficient and there are still*

*several legal provisions that are not met for approval without fault. Therefore, it is suggested to follow the opinions and check if the caveats are being remedied.*

**Keywords:** Court. Previous opinion. Irregularities.

## 1 Introdução

A Constituição Federal (CF) de 1988, no seu capítulo VII, seção IX, artigos 70 a 75, estabelece a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta na observância dos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação e subvenção e renúncia de receitas, sendo esta fiscalização exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Ainda em apreciação a Constituição Federal, artigo 71, o controle externo estará a cargo do Congresso Nacional e será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). Aos parágrafos deste artigo apresentam-se as medidas que devem ser tomadas pelo TCU para a realização da fiscalização, dentre as medidas está a necessidade de gerar um Parecer Prévio anual sobre a prestação de contas apresentada pelo Presidente da República.

O Tribunal de Contas da União não é meramente um auxiliar do Congresso Nacional, sua atuação é de suma importância para o Brasil, visto que diferente das Casas Legislativas seus critérios de julgamento não são subjetivos. Ao contrário, pois os julgamentos dos Tribunais de Contas só podem obedecer a parâmetros de ordem técnico-jurídica. Ressalta-se ainda que, sua atuação é de junto ao Congresso, mas não do lado de dentro. (BRITTO, 2002)

“[...] o Parecer Prévio, emitido pelos Tribunais de Contas, pode ser percebido como uma importante e imprescindível peça de natureza técnica que orienta o Poder Legislativo no julgamento das contas prestadas pelo Poder Executivo”. (ANDRADA; BARROS, 2010)

O objeto de estudo do Parecer Prévio do TCU é o Balanço Geral da União (BGU) e o Relatório sobre a Execução dos Orçamentos da União. Observa-se que o BGU divulga a posição financeira, orçamentária, contábil e patrimonial da União; e o Relatório sobre a Execução dos Orçamentos da União apresenta uma análise sobre a execução orçamentária. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2017)

Observado o objetivo do Tribunal de Contas da União e do Parecer Prévio produzido por este órgão. Faz-se o seguinte questionamento: **o governo tem**

## **solucionado as irregularidades apontadas no Parecer Prévio elaborado pelo Tribunal de Contas da União?**

Esta pesquisa tem por objetivo examinar os pareceres emitidos, elucidar as ressalvas mais recorrentes, verificar se os temas das ressalvas foram sanados com o decorrer dos anos e ampliar o conhecimento sobre a prestação de contas federal.

A pesquisa justifica-se pela relevância do tema abordado, considerando que todos os cidadãos contribuem com impostos para a realização de uma administração pública. Além disso, nos pareceres prévios é possível verificar resumidamente os equívocos realizados e recomendações para a administração pública.

## **2 Revisão de Literatura**

### **2.1 Governança Pública**

O conceito de governança, até a década de 1990, estava vinculado à ideia de desempenho gerencial e administrativo, surgindo como uma referência de bom governo e da capacidade do estado de gerir de forma eficaz suas políticas públicas e os recursos arrecadados da população. (CASTRO; CARVALHO, 2016)

Os anos foram se passando e a discussão acerca do assunto, passou o conceito de Governança Pública a incorporar outras variáveis, sendo uma das principais, a atuação da sociedade, criando uma relação mais próxima entre a população e o Estado. Dessa forma, a Governança Pública pode ser entendida como a força que determina o equilíbrio entre o poder entre governantes, gestores, servidores e sociedade com a finalidade de fazer prevalecer o interesse público. (CASTRO; CARVALHO, 2016)

Para garantir a qualidade e transparência dos serviços prestados à sociedade são necessários princípios, que devem ser seguidos para assegurar que a gestão pública e seus processos estão sendo geridos da melhor forma. Na gestão pública são aplicados vários princípios, abaixo serão discutidos os princípios constitucionais e os supra princípios, pois são os pilares para a atuação do gestor público. (JESUS et al., 2018)

Os princípios constitucionais definidos no seu art. 37 determina que a administração direta e indireta obedeça a cinco princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Nos parágrafos a seguir estão apresentados cada um dos cinco princípios constitucionais.

O princípio da Legalidade, de acordo com o art. 5º inciso II, da Constituição Federal 1988, descreve que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Entende-se que qualquer ação do Estado ou da pessoa enquanto gestor público necessita estar previsto em lei. Este princípio difere as ações de

um cidadão comum, que pode fazer tudo o que a lei não proíbe, do gestor público, que só pode fazer o que a lei determina ou autoriza. (JESUS et al., 2018)

Jesus et al. (2018) define que o princípio da Impessoalidade como “qualquer gestor público, eleito, concurso ou indicado, está ocupando um posto a servir aos interesses do povo”. Portanto, seus atos devem ser impessoais, visando sempre o bem da coletividade e não sua vontade própria.

Em consonância com o art. 37, da Constituição Federal de 1988, o princípio da Moralidade torna necessário que, além de legal, o ato administrativo seja aceitável do ponto de vista ético-moral. Obedecendo a esse princípio o gestor público, deve agir de forma moral comum, fazendo o que for melhor e mais útil ao interesse público. (JESUS et al., 2018)

Jesus et al. (2018) define o princípio da Publicidade como “a gestão pública deve divulgar os atos praticados, por meio de mídias, para que sejam reconhecidos por órgãos estatais e por toda a sociedade”. Além deste importante princípio, foi criada a Lei 12.527/77 que estabelece o acesso à informação pública como regra, e o sigilo, a exceção.

O princípio da Eficiência está definido conforme Jesus et al. (2018) como “o gestor público deve realizar suas atribuições com agilidade, perfeição e rendimento funcional, ou seja, objetivando os melhores resultados, com satisfatório atendimento às necessidades da comunidade, e o menor custo.”

Vale o destaque ainda aos supra princípios, que não estão expressos na Constituição Federal, porém são conhecidos como os pilares do regimento jurídico-administrativo por serem norteados dos demais princípios da gestão pública. Os supra princípios são: o princípio da supremacia do interesse público e o princípio da indisponibilidade do interesse público. (JESUS et al., 2018)

O supra princípio da Supremacia do Interesse Público, se assemelha ao princípio da Impessoalidade, pois determina que os interesses da coletividade devam prevalecer aos interesses individuais, ou seja, na gestão pública os interesses e necessidades da sociedade como um todo devem estar acima dos interesses pessoais. (JESUS et al., 2018)

Já o supra princípio da Indisponibilidade do Interesse Pública, é similar ao princípio da Legalidade, pois este define que a atuação do gestor público, quando exercendo sua função, deve atender ao estabelecido em lei, sendo este o único dispositivo capaz de determinar o que é o interesse público. Jesus et al. (2018)



acrescenta ainda que: “Caso o gestor transponha dos interesses públicos, sem estar expressamente autorizado por lei, receberá pena de responsabilidade funcional, podendo ser afastado de suas atribuições ou ser dispensado de seu cargo efetivo”.

Há ainda, os princípios contábeis que são de suma importância para a elaboração de relatórios fidedignos com a realidade e que visam facilitar, aos seus usuários, a interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e fluxo financeiro. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008)

Os princípios fundamentais da contabilidade são sete, e devem todos eles ser interpretados sob a perspectiva do setor público, são eles: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, atualização monetária, competência e prudência.

O princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular do patrimônio da organização. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008) Na perspectiva do setor público, o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 42) define que: “a autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos”.

O princípio da continuidade define que a vida da entidade seja definida ou provável, e este prazo seja considerado quando da classificação e da avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008) No âmbito da entidade pública, o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 42) define que o princípio da continuidade “está vinculado ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade”.

O princípio da oportunidade está definido no Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 43) como:

O princípio da Oportunidade é a base indispensável à integridade e a fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

O princípio do registro pelo valor original, o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 43) define como: “Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos

valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais”.

O princípio da Atualização Monetária está definido no Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 44) desta forma: “Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos os registros contábeis por meio do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais”.

O princípio da Competência conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 45) define que “é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento”. É destacado ainda que, o patrimônio público deve ser contabilizado por competência, e deve ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008)

E por último, o princípio da Prudência que, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 46), determina “A adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo”. Este princípio impõe a escolha que resulte o menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Observados os princípios constitucionais, os supra princípios e os princípios fundamentais da contabilidade, percebe-se a importância destes alicerces para a transparência e a gestão pública de qualidade. Nas próximas seções desta pesquisa estão analisadas as legislações que amparam os controles para uma boa administração dos recursos públicos.

Para fins de assegurar estas boas práticas de governança pública se fazem necessárias à existência de controles eficazes e autônomos, que fiscalize os atos de gestão do administrador público, visando à garantia de forma mais econômica e eficiência. (CASTRO; CARVALHO, 2016)

O controle na administração pública segundo Kruger (2012, p.02), pode ser definido como:

Na administração pública os controles objetivam verificar a racional aplicação dos recursos orçamentários e os resultados obtidos, bem como melhorar a própria gestão. Portanto, o orçamento é um natural sistema de custos e serve como referencial básico para atividades de controle. No âmbito governamental brasileiro existem duas espécies de controle: o controle estatal, exercido diretamente pelo Poder Público, e o controle social, exercido pelo cidadão.

### 2.1.1 Controle Interno

A Constituição Federal (CF) de 1988, no seu capítulo VII, seção IX, artigos 70 estabelece a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta na observância dos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação e subvenção e renúncia de receitas.

Para proteção desses preceitos, faz-se necessária a existência de um sistema de controle eficaz e eficiente que fiscalize os atos dos administradores públicos, para a concretização de políticas públicas, atingimento de metas e o cumprimento dos planos de governo previstos no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA). (CASTRO; CARVALHO, 2016)

No website do Ministério da Economia, Planejamento, Desenvolvimento e Gestão é encontrada a descrição do Plano Plurianual, a Lei de Diretriz Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, conforme a seguir:

O Plano Plurianual (PPA) é um instrumento previsto no art. 165 da Constituição Federal, destinado a organizar e viabilizar a ação pública, com vistas a cumprir os fundamentos e os objetivos da República. Por meio dele, é declarado o conjunto das políticas públicas do governo para um período de 4 (quatro) anos e os caminhos trilhados para viabilizar as metas previstas. O PPA define as políticas públicas do Governo Federal para construir um Brasil melhor, com base nos compromissos firmados na eleição.

O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) estabelece as metas e prioridades para o exercício financeiro seguinte; orienta a elaboração do Orçamento; dispõe sobre alteração na legislação tributária; estabelece a política de aplicação das agências financeiras de fomento.

É no Projeto de Lei Orçamentária Anual (LOA) que o governo define as prioridades contidas no PPA e as metas que deverão ser atingidas naquele ano. A LOA disciplina todas as ações do Governo Federal. Nenhuma despesa pública pode ser executada fora do Orçamento, mas nem tudo é feito pelo Governo Federal.

Em relação aos planos acima citados, cabe ressaltar que o planejamento da utilização dos recursos públicos é realizado através do Plano Plurianual, que a finalidade essencial deste plano, conforme previsto constitucionalmente, consiste em estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e outras delas decorrentes de programas de duração continuada. (CULAU; FORTIS, 2006)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias cabe definir as metas e prioridades da administração pública e especialmente orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual. Entre as principais atribuições da LDO, destacam-se a fixação das metas fiscais,

a competência para dispor sobre critérios e formas de limitação de empenho – também conhecido como “contingenciamento”. (CULAU; FORTIS, 2006)

Já a LOA é um dispositivo que apresenta a alocação de recursos públicos para o exercício de um ano, sendo realizada por meio de diversas ações, compatibilizado com o PPA e a LDO. Neste instrumento encontram-se as escolhas no momento da elaboração do planejamento e orçamento e quais setores serão mais beneficiado, de acordo com as ideias dos governantes daquele exercício. A LOA é orientada pelas diretrizes, pelos objetivos e pelas metas do PPA, e segue as metas e prioridades estabelecidas na LDO. (JESUS et al., 2018)

O Controle interno é de suma importância para a administração pública, pois a sua função é de verificar a correta, eficiente e moral aplicação dos recursos públicos recebidos. Além disso, o controle deve avaliar a gestão da coisa pública no que diz respeito à eficácia, eficiência e economicidade da gestão financeira, orçamentária e patrimonial, bem como dos repasses e termos firmados com entidades de direito privado. (CASTRO; CARVALHO, 2016)

A Lei Complementar 101/2000 (Lei Responsabilidade Fiscal) representou a tentativa de criação de um compromisso com a gestão fiscal responsável e com o equilíbrio das contas públicas. Ademais, esta lei complementar introduziu novos mecanismos de controle, restrições à conduta de seus administradores e a criação de instrumentos de transparência. (CULAU; FORTIS, 2006)

Outro marco importante na LRF diz respeito à previsão de penalidades do agente público que cometer infrações aos dispositivos desta lei, que fica sujeito a sanções de caráter administrativo, civil e penal. Deve-se esclarecer, em primeiro lugar, que as punições podem ser de duas naturezas: institucionais ou pessoais. (CULAU; FORTIS, 2006)

Os principais aspectos da fiscalização a ser exercida pelos agentes públicos são: a) verificação do cumprimento das metas fiscais; b) observância dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição de despesas em restos a pagar; c) adoção de medidas para a adequação de despesas com pessoal e despesas com a dívida pública; e d) respeito aos limites aplicáveis aos gastos do Poder Legislativo. (CULAU; FORTIS, 2006)

A LRF no seu artigo 1º § 1º descreve pontos importantes para o efetivo controle das contas públicas, e os pontos gerais desta lei, conforme abaixo:

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

Conforme Castro e Carvalho (2016, p. 8), o controle interno é de suma importância para a realização do orçamento e planejamento público:

As informações gerenciais que podem ser obtidas pelo Controle Interno permitem que o gestor público faça as adequações e correções necessárias para o atendimento das metas e programas previstos nas Leis Orçamentárias e Planejamento, bem como subsidiam novas ações para satisfação do interesse público local.

Assim, o Sistema de Controle Interno engloba o controle patrimonial, contábil, de custos, orçamento, recursos humanos, compras, relatórios da LRF e relatórios gerenciais.

### **2.1.2 Controle Social**

As políticas públicas podem ser consideradas como estratégias que apontam a diversos fins, todos eles de alguma forma desejados pelos diversos grupos que participam do processo decisório. Estes grupos influenciam as escolhas feitas nas políticas públicas. Assim, muitos problemas da sociedade se transformam em política pública a partir da reivindicação da sociedade civil, daí a importância da participação dos cidadãos. (GRUMAN, 2012)

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como pilares a transparência e o planejamento. Entre suas características, cabe destacar que se trata de uma lei complementar, portanto, os requisitos para sua alteração são rígidos e exigentes. Além disso, a abrangência da lei é nacional e vigora para as três esferas do governo, os três poderes, o Ministério Público e para todos os órgãos e entidades pertencentes à administração pública. (CULAU; FORTIS, 2006)

O artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, alterado, em 2009, pela Lei Complementar nº 131, a qual incluiu novos dispositivos, aumentando, assim, a transparência das informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, devem ser amplamente disponibilizadas ao público, inclusive por meios eletrônicos, todas as informações necessárias para a instrumentalização do acompanhamento da gestão pública por parte dos interessados, incluindo, dentre estas informações, os instrumentos de planejamento e os relatórios de prestação de contas, incluídos os respectivos pareceres prévios.

O conteúdo do capítulo IX da LRF estabelece regras e procedimentos com a finalidade de orientar a elaboração e a divulgação de relatórios fiscais e demonstrativos contábeis, dispondo ainda sobre mecanismos de fiscalização e controle. Dentre os principais instrumentos de transparência fiscal estão: a) planos, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos; b) prestações de contas e respectivos pareceres prévios; c) relatório resumido de execução orçamentária e relatório de gestão fiscal; e d) versões simplificadas destes documentos. (CULAU; FORTIS, 2006)

Outro dispositivo importante da LRF é a determinação em diversos dispositivos que as informações apuradas sejam divulgadas em meio eletrônico, promovendo a ampliação do acesso mediante o acesso à Internet. Seguindo essa mesma linha, a legislação brasileira criou a figura do Portal da Transparência, que se constitui na inovação do governo em matéria de transparência da gestão pública. (CULAU; FORTIS, 2006)

Além disso, CULAU (2016, p. 8) destaca a importância dos Portais da Transparência para a ampla divulgação das informações apuradas, conforme abaixo:

Em consonância com os preceitos constitucionais da publicidade e da eficiência, e visando a estimular a gestão racional e responsável dos recursos públicos, o portal veicula informações sobre execução orçamentária e financeira dos ministérios. O Portal atua, ainda, como instrumento de publicitação da prestação de contas dos ministérios, revelando à sociedade como os recursos dela extraídos têm sido aplicados.

Outro marco importante para o Brasil foi a Lei nº 12.527/2011, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação, foi criada com a finalidade de garantir o acesso à informação a qualquer pessoa. A lei vale para os três poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive aos Tribunais de Contas e Ministério Público. Entidades privadas sem fins lucrativos que recebam recursos públicos também se aplicam as disposições desta lei.

Segundo o artigo 3º da Lei 12.527/2011, devem ser observadas as seguintes diretrizes para o acesso a informação: a) a divulgação deve ser preceito geral, e o sigilo exceção; b) divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações (transparência ativa); c) utilização de meios de comunicação para a disponibilização da informação; d) fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência; e) desenvolvimento do controle social na administração pública.

A Lei de Acesso à Informação em seu artigo 8º dispõe sobre a divulgação em local de fácil acesso de informações de interesse coletivo ou geral produzida ou custodiada pelo órgão. Além disso, no § 2º deste mesmo artigo, a divulgação das

informações relevantes para os cidadãos se torna obrigatória em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

Os governantes, ao estarem obrigados a prestar contas de sua gestão, submetem o seu desempenho à avaliação da sociedade. Portanto, os gestores públicos submetem-se ao controle social, que é um complemento indispensável ao controle institucional realizado pelos órgãos que fiscalizam os recursos públicos. (GRUMAN, 2012)

Nos casos em que há informação suficiente, é possível analisar criticamente os números apresentados pelo governo e a metodologia utilizada para a elaboração dos dados divulgados, essencial para a mensuração do resultado de políticas públicas. Isto porque há, sempre, o risco de o governo utilizar metodologias questionáveis com o objetivo de superdimensionar os resultados de suas políticas públicas. (GRUMAN, 2012, p. 6)

### **2.1.3 Controle Externo**

#### **2.1.3.1 Tribunal de Contas da União**

O Tribunal de Contas da União foi criado com a 1ª Constituição Republicana de 1891, e sua instalação ocorreu em 17 de janeiro de 1893, esta Constituição institucionalizava o Tribunal e descrevia as competências no seu Título V, artigo 89:

Art. 89 – É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestados ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença.

Passados os anos, mais funções foram atribuídas ao Tribunal de Contas da União, a Carta Magna atualmente, apresenta competências constitucionais e privativas do Tribunal de Contas nos artigos 33, §2º, 70, 71, 72, §1º, 74, §2º e 161, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988. Além de outras leis específicas que trazem outras atribuições conferidas ao Tribunal. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2017)

O TCU é um órgão de controle externo que possui por missão acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade, levando a uma administração pública mais eficiente, ética, ágil e responsável. O Tribunal é também responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do país quanto à legalidade, legitimidade e economicidade (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2017)

No regimento interno do Tribunal de Contas da União constam ainda as competências que órgão de controle externo deve cumprir, dentre eles se destaca no art. 1º inciso II, conforme descrito a seguir:

II – realizar, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, de suas casas ou das respectivas comissões, auditorias, inspeções ou acompanhamentos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e demais órgãos e entidades sujeitos à sua jurisdição;

Vale ressaltar ainda que, o Tribunal de Contas não é meramente um auxiliar do Congresso Nacional, é um órgão independente e que não se subordina ao Congresso, diante do exposto, o Tribunal tem sua autonomia para tomar decisões sem a influência de políticos. (BRITTO, 2002)

No Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, art. 34, define que os ministros do Tribunal de Contas da União, em número de nove, são nomeados pelo Presidente da República, observados os requisitos constitucionais, sendo dois terços escolhidos pelo Congresso Nacional e um terço pelo Presidente da República.

Entretanto, no caso da escolha de um terço do Presidente da República, estes deverão ter aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente entre ministros-substitutos e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Plenário, segundo os critérios de antiguidade e merecimento, na forma estabelecida no Regimento Interno do TCU, no art. 36.

O Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, no seu art. 221, define que o Tribunal de Contas da União apreciará as Contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar da data de seu recebimento. As contas prestadas pelo Presidente da República consistirão nos balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder executivo sobre a execução dos orçamentos.

#### **2.1.3.2 Parecer Prévio**

O Parecer Prévio pode ser definido como um documento que contém a análise técnica, elaborado pelo Tribunal de Contas, sobre determinados aspectos das contas prestadas anualmente pelos chefes dos Poderes Executivos, esta análise que orientará o Poder Legislativo no julgamento das contas públicas. (ANDRADA; BARROS, 2010)

O Tribunal deverá emitir dois tipos de juízo sobre as contas no sentido estrito e no sentido amplo. No sentido estrito, o Tribunal opina sobre a representação adequada da posição financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro. No sentido amplo, reportará seus achados e emitirá um juízo sobre a observância das



normas constitucionais, legais e regulamentares, assim como os princípios que regem a Administração Pública, na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais. (LIMA; OLIVEIRA; CAMARGO, 2017)

No sentido restrito das contas, o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União (2015, p. 55) no seu artigo 228 define que:

(...) o parecer prévio será conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que gerem a administração pública federal.

Esta é uma função de certificação de fiabilidade dos balanços e demonstrativos contábeis, patrimoniais, financeiros, orçamentários, fiscais, que se assemelha às atividades de auditoria externa independente desempenhada no setor privado. (LIMA; OLIVEIRA; CAMARGO, 2017)

No sentido amplo, o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União (2015, p. 55) definiu no seu art. 228 § 1º que:

O juízo prévio conterà registros sobre a observância às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

Identificadas operações inconstitucionais, ilegais, ilegítimas, antieconômicas, ineficientes ou, por qualquer outra razão, qualificadas sob o rótulo geral “irregulares”, o Tribunal as reportará minuciosamente no relatório: os fatos, as análises que empreendeu, as informações e contra análises que recebeu dos órgãos governamentais, os exames dessas informações e, se for o caso, o reexame de suas análises iniciais. (LIMA; OLIVEIRA; CAMARGO, 2017)

A importância deste relatório é diferente do relatório da auditoria do setor privado, pois no caso deste a importância está na descrição das irregularidades, nos argumentos que sustentam as imputações, os contra-argumentos e nas conclusões e fundamentos, divergente do setor privado onde a razão da auditoria é a emissão de uma opinião. (LIMA; OLIVEIRA; CAMARGO, 2017)

Segundo Pereira (2014), o resultado do trabalho dos auditores gera o parecer prévio que pode ser classificado como: 1) regular; 2) regular com ressalvas; 3) irregular e 4) ilíquidável. No quadro a seguir pode-se conferir as características de cada parecer.

Tabela 1 – Tipos de Parecer de Auditoria Governamental

<b>Tipos de parecer</b>	<b>Características</b>
Parecer regular	Observância dos princípios exigidos na legislação
Parecer regular com ressalvas	Verificou-se falhas ou impropriedades no cumprimento das normas governamentais, porém, não se caracterizou irregularidade de agentes públicos
Parecer irregular	Não observância dos princípios exigidos na legislação, além de desfalques, desvios de bens, ou qualquer irregularidade que resulte em dano erário.
Parecer iliquidável	O exercício da ampla defesa fica comprometido, em decorrência do longo intervalo entre os fatos e a sua apuração, por razão alheias à vontade do responsável.

Fonte: Adaptado (Pereira, 2014).

Destaco ainda que, os Tribunais de Contas no Brasil utilizam uma denominação similar à do quadro número I, contudo, para esclarecer outras nomenclaturas que podem ser constatada nos pareceres prévios dos Tribunais de Contas, segue a seguinte descrição:

Tabela 2 – Denominação dos Tipos de Parecer de Auditoria Governamental

<b>Tipos de parecer</b>	<b>Denominação similares</b>
Parecer regular	Parecer favorável
Parecer regular com ressalvas	Parecer favorável com ressalva
Parecer irregular	Parecer contrário
Parecer iliquidável	Parecer iliquidável

Fonte: Adaptado (Pereira, 2014).

Dado o exposto, pode-se verificar de forma rápida, como foi classificada a prestação de contas, no sentido restrito, pelo Tribunal de Contas. Contudo, no sentido amplo, os pareceres apresentam as irregularidades encontradas, sem a classificação apresentada acima, distinto do sentido estrito.

Vale destacar ainda que o Parecer Prévio elaborado pelo TCU é de grande importância para a análise técnica e apolítica do julgamento das prestações de contas realizada pelo Chefe do Poder Executivo. (ANDRADA; BARROS, 2010)

Nessa mesma linha, o Parecer Prévio torna-se importante para impedir que subjetividades de caráter político-partidário predominem na realização desse julgamento, ou seja, o caráter técnico do Parecer Prévio cumpre o papel de conferir maior objetividade e imparcialidade ao julgamento a ser feito pelo Poder Legislativo sobre as contas consolidadas pelo Poder Executivo.

## 2.2 Estudos Anteriores

Diversos autores pesquisaram sobre os pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas, dentre eles no estudo de Andrada e Barros (2010) foi apresentada a importância do parecer prévio. Neste estudo pode-se constatar que os pareceres são documentos de elevado teor técnico e com apreciação apolítica das contas apresentadas, com isso, é possível obter informações sobre a gestão dos recursos públicos que estão sendo administrados pelo poder executivo.

No estado de Santa Catarina, Rocha (2013) realizou um estudo sobre a realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina foram analisados seis municípios. Constatou-se que os Tribunais de Contas não são tão exigentes no cumprimento da lei, na exigência e divulgação sobre informações das prestações de contas.

Já Feitosa et al. (2013) apresentou as principais irregularidades nos pareceres prévios das prestações de contas dos prefeitos dos municípios do estado do Ceará, foram analisados 114 pareceres até o dia 5 de junho de 2012. Foi constatado que as prestações não estavam em conformidade com a lei e houve má gestão sobre a máquina pública.

Macêdo (2014) realizou um estudo com o objetivo de descrever o conteúdo informativo dos pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas dos estados brasileiros no período de 2008 a 2010, o universo é de 27 estados, contudo, foi excluído aqueles que não possuíam sites oficiais resultando em uma amostra de 21 estados. Foram encontradas divergências entre os pareceres produzidos e também, descumprimento de lei por parte dos gestores.

Já Pereira (2014) fez uma pesquisa sobre os pareceres prévios nas prefeituras do Cariri Paraibano, foi observado o período de 2008 a 2013. Constatou-se que 70% dos pareceres prévios foram emitidos contabilizando 121 pareceres, sendo 82 favoráveis, 6 favoráveis com ressalva, 33 contrários a aprovação e nenhum iliquidável.

Santos et al. (2015) realizou um estudo sobre as características dos municípios fluminenses e suas falhas que foram ressaltadas nos pareceres prévios emitidos pelo TCE-RJ no exercício de 2013. Constatou-se que existem falhas referentes a contabilização prejudicando assim a *accountability* e o controle social.

E por fim, Silva (2017) analisou três anos consecutivos (2011, 2012 e 2013) do município de Serrinha na Bahia que obteve pareceres rejeitando as contas anuais. Nesta pesquisa foram constatadas diversas infrações dentre elas: excesso de gasto com

peçoal, falta de harmonização das peças contábeis, ausência de critérios técnicos para elaboração do orçamento e outros.

### **3 Metodologia**

Neste estudo foi utilizado o método de pesquisa descritiva, segundo Gil (1999, p. 42) “as pesquisas descritivas têm como primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno”, neste caso foi retirado dos pareceres prévios a descrição dos erros encontrados nas prestações de contas.

A abordagem da pesquisa predominantemente é qualitativa de dados, pois conforme Richardson (1999, p. 80) “as pesquisas qualitativas diferem, em princípio, do quantitativo à medida que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema”, dado o exposto, classifica-se o estudo como qualitativo, visto que, não foram serão utilizados métodos estatísticos.

No que concerne aos procedimentos, adotou-se a pesquisa documental e bibliográfica, segundo Gil (1999, p. 44) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” ainda segundo Gil (1999, p. 46) em relação à pesquisa documental “nesta categoria estão os documentos conservados em arquivos de órgão público e instituições privadas”. Gil (1999) afirma ainda que a pesquisa bibliográfica e a documental se assemelham bastante, diferenciando que a documental possui fontes mais diversificadas e dispersas.

Em relação à coleta de dados, a pesquisa foi realizada no site oficial do Tribunal de Contas da União, na aba de “Controle e Fiscalização” onde é possível encontrar os pareceres de 2013 até o exercício de 2017.

As ressalvas encontradas nos pareceres de prestação de contas do Tribunal de Contas da União foram transcritas para Excel e agrupadas em dois grupos: a) as ressalvas do Balanço Geral da União que foram agrupadas por ano e tema; e b) as ressalvas referente à Execução do Orçamento da União que foram agrupadas por ano e pela base legal fundamentada em cada item.

Em relação às ressalvas do Balanço Geral da União, constatou-se que alguns assuntos descritos nos pareceres possuíam características similares, por isso foram criados temas que agruparam estes assuntos. Para esclarecimento dos conteúdos aglutinados aos temas, seguem abaixo os critérios utilizados no agrupamento dos conteúdos para os temas:

Tabela 3 – Tema x Conteúdo

<b>Temas</b>	<b>Conteúdo</b>
Crédito a Receber	Créditos a Receber; Dívida Ativa; Ajuste para perdas de créditos; créditos tributários a receber e Juros a Receber
Gastos com Pessoal	13 Salário; Adiantamento de Salário; Férias; Abono salarial e Despesas com militares
Imobilizado	Imobilizado e Depreciação
Participação Societária	Participações Societárias; Consolidação; Equivalência Patrimonial; Operações Intragovernamentais e Parte Relacionadas
Patrimônio Social	Divergência do Superávit financeiro e o Balanço Patrimonial; Patrimônio Social; Capital Social; Adiantamento para Futuro Aumento de Capital e Ajustes de Exercícios Anteriores
Reconhecimento de Passivo/Ativo	Reconhecimento Passivo; Reconhecimento Ativo e Passivo contingente
Dívida Pública	Despesas com a Dívida Pública; Operações de Crédito; Dívida Mobiliária Interna e Dívida Pública

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da União

A Tabela acima visa esclarecer como os conteúdos foram agrupados em temas, estes temas foram criados com a finalidade de agrupar assuntos que possuem semelhanças entre si, de forma que, os temas criados consigam representar os diversos assuntos sem perda da representatividade.

Para melhor entendimento, observa-se o tema “Crédito a Receber”, no exercício de 2013 o tema “Crédito a Receber” apresentou quatro ressalvas, que estão relacionadas aos seguintes conteúdos: dívida pública e créditos a receber. Já no exercício seguinte, com o mesmo total de quatro ressalvas, os conteúdos foram diferentes do ano anterior: créditos tributários a receber, dívida ativa e ajuste para perdas de créditos a receber. Todos os conteúdos apresentados nas ressalvas estão relacionados e agrupados no tema “Créditos a Receber”.

Ainda em relação à tabela 3, tendo como referência o ano de 2013, o tema de “Crédito a Receber” teve como assunto a Dívida Ativa mencionada três vezes em diferentes ressalvas. Na análise dos dados verificou-se que este assunto foi citado três vezes por motivos diferentes, com as seguintes justificativas: divergência no valor, ausência de notas explicativas e divergência metodológica para cálculo das provisões para perda, todas estas ressalvas relacionadas à Dívida Ativa, portanto, foram agrupados e reconhecidas como “Créditos a Receber” totalizando três citações.

#### 4 Análise dos dados

Por meio desta pesquisa foi realizada uma análise das ressalvas das contas públicas do Tribunal de Contas da União (TCU). Considerando que o TCU tem autonomia e é um órgão técnico, espera-se que as informações sejam apolíticas e com o objetivo do desenvolvimento da gestão pública.

As análises abaixo foram realizadas de acordo com os pareceres do Tribunal de Contas da União referente aos exercícios de 2013 a 2017. Vale destacar que, em nenhum ano o parecer teve aprovação sem ressalva tanto no Balanço Geral da União como na Execução do Orçamento da União, conforme descrito abaixo:

Tabela 4 – Opinião dos Pareceres

<b>Balanço Geral da União</b>		<b>Execução do orçamento da União</b>	
<b>Ano</b>	<b>Opinião</b>	<b>Ano</b>	<b>Opinião</b>
2013	Com Ressalva	2013	Com ressalva
2014	Com Ressalva	2014	Contrário
2015	Com Ressalva	2015	Contrário
2016	Com Ressalva	2016	Com ressalva
2017	Com Ressalva	2017	Com ressalva

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da União

Conforme tabela acima, verifica-se que em 2014 e 2015 o Tribunal emitiu opiniões contrárias sobre a execução orçamentária da União, isto é, os ministros entenderam que as irregularidades, individualmente ou em conjunto, são relevantes nos relatórios analisados, portanto, emitiram opinião contrária às prestações de contas.

Em todos os anos, exceto os anos de 2014 e 2015, foi emitida opinião de aprovação com ressalvas, isto é, verificaram-se falhas ou impropriedades no cumprimento das normas governamentais, porém, não se caracterizou irregularidades ou falhas relevantes nos relatórios apresentados.

##### 4.1 Ressalvas dos Parecer sobre o Balanço Geral da União

Observa-se na Tabela 4, que em todos os anos foram apresentadas ressalvas com relação ao Balanço Geral da União. Contudo, destaca-se que, apesar da variação dos números, é necessária atenção na análise, pois conforme passam os anos, os critérios podem ser alterados e conseqüentemente o número de ressalvas pode ser um dado que leve a análises equivocadas.

Tabela 4.1 – Quantidade de Ressalvas

<b>Balanço Geral da União</b>	
<b>Ano</b>	<b>Ressalvas</b>
2013	16

<b>Balço Geral da Uniõ</b>	
<b>Ano</b>	<b>Ressalvas</b>
2014	18
2015	19
2016	19
2017	14
<b>Total</b>	<b>86</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da Uniõ

Considerando a hipótese levantada acima, na tabela abaixo, as ressalvas estõ classificadas por tema, pois assim  possível analisar as ressalvas que foram sanadas, mantidas e as que surgiram com o passar dos anos. Portanto, a Tabela 4.1.1, esclarece quais os temas foram abordados nos pareceres entre os anos de 2013 a 2017.

Tabela 4.1.1 – Ressalvas por Tema

<b>Temas</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>Total</b>
Créditos a Receber	4	2	4	3	3	16
Gastos com Pessoal	2	2	2	3	3	12
Imobilizado	2	4	1	2	2	11
Participaõ Societária	1	3	3	0	2	9
Patrimônio Social	0	1	0	4	1	6
Previdência Social	3	1	2	0	0	6
Reconhecimento de Passivo/Ativo	0	0	3	2	1	6
Dívida Pública	1	0	1	1	1	4
Processo Judicial	1	1	0	1	1	4
Empréstimos e Financ. concedidos	0	1	2	0	0	3
Receitas	0	1	0	2	0	3
Restos a Pagar	2	1	0	0	0	3
Classificaõ Orçamentária	0	0	0	1	0	1
Falta de comparabilidade	0	0	1	0	0	1
Repasses a Programas Sociais	0	1	0	0	0	1
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>18</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>14</b>	<b>86</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da Uniõ

A tabela acima torna a análise mais objetiva, visto que as ressalvas foram elencadas por tema, e assim, desconsidera o problema encontrado na tabela 4.1. Isto porque, em uma análise por tema, não se julga a enumeraõ dos tpicos feitos pelos responsáveis, mas sim o conteúdo apresentado pelo parecer.

Esclarecido o assunto, a Tabela 4.1.1, demonstra que os temas “Créditos a Receber”, “Gastos com Pessoal” e “Imobilizado” estiveram presentes em todos os pareceres como ressalva do Balço Geral da Uniõ, entre os exercícios de 2013 a 2017. Vale destacar ainda, os temas “Participaõ Societária”, “Dívida Pública” e “Processo

Judicial” que só não estiveram presentes em somente um exercício, dentre os cinco anos analisados.

Observado a quantidade e o tema das ressalvas apresentadas pelos pareceres produzidos pelo TCU, resta saber os motivos das ressalvas. Conforme a tabela apresentada a seguir, as ressalvas foram classificadas em quatro grandes grupos de justificativa, assim classificados: superavaliação, subavaliação, limitação/ausência de informação e erro/divergência.

Tabela 4.1.2 – Motivo da ressalva

Ano/Descrição	Superavaliação	Subavaliação	Limitação/ Ausência	Erro/ Divergência
<b>2013</b>	1	3	10	5
<b>2014</b>	0	3	9	7
<b>2015</b>	5	2	7	5
<b>2016</b>	6	3	0	11
<b>2017</b>	6	5	2	3
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>16</b>	<b>28</b>	<b>31</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da União

É importante destacar que na Tabela 4.1.1, a quantidade de ressalvas no exercício de 2017 apresentou uma baixa, assim como apresentado na Tabela 4.1.2, isto demonstra uma relação entre a quantidade de ressalvas e os motivos apresentados. Contudo, observa-se na tabela acima que mesmo no exercício de 2017, os quatro motivos apresentados para fundamentação das ressalvas estão presentes. Portanto, apesar da quantidade de ressalvas apresentarem uma diminuição, os motivos das ressalvas continuaram presentes.

Vale destacar ainda que, os motivos das ressalvas não podem ser comparados com a quantidade de ressalvas, porque uma única ressalva pode estar classificada em mais um motivo. Por exemplo, quando o Tribunal de Contas ressalva o tema Créditos a Receber por não apresentar o ajuste de perda de crédito, o motivo para está ressalva está na “Limitação/ausência” de informação, devido à falta de registro do ajuste e na “Superavaliação”, pois este ajuste gera uma diminuição no total do valor a receber.

Contudo, pode-se auferir que em primeiro lugar os motivos para as ressalvas estão nos erros e/ou divergências de informações apresentadas, sendo o maior número de citações em 2016 com 11 citações no total de 31 neste período. Em segundo lugar as limitações e/ou ausência de informações que motivam 28 ressalvas, e claramente apresentando melhoras com o decorrer dos anos. As motivações por mensurações estão



classificadas em: a) superavaliação com 18 ressalvas; e b) subavaliação com 16 ressalvas, ambas as ressalvas apresentam aumentam nos anos finais pesquisados.

Para uma melhor análise, seguem abaixo as quatro tabelas, relacionando os motivos das ressalvas por tema, onde são utilizados os temas descritos na Tabela 4.1.1, com a finalidade de verificar o comportamento dos quatro motivos por tema, ao decorrer do período entre 2013 a 2017.

Tabela 4.1.3 – Limitação e/ou Ausência de Informação

<b>Itens com Limitação e/ou Ausência de Informação</b>					
<b>Descrição/Ano</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Créditos a Receber	X		X		X
Imobilizado	X	X	X		
Previdência Social	X	X	X		
Gastos com Pessoal	X	X	X		
Processo Judicial	X	X			
Participações Societárias	X		X		
Receita		X			
Repasse - Programas Sociais		X			

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da União

Na Tabela acima, podemos verificar a alta concentração de dados entre os exercícios de 2013 a 2015, sendo 2016 não apresentado nenhuma ressalva com limitação e/ou ausência de informação e em 2017, apenas um tema com este motivo. Conclui-se que as prestações de contas do governo apresentaram uma quantidade maior de informações, praticamente sanando as ressalvas com relação à falta ou limitação de informações.

Observa-se na Tabela abaixo, que em todos os anos foram apresentadas ressalvas por motivo de erro e/ou divergência de informação, demonstrando que os controles do governo ainda precisam melhorar. Vale destacar que, ao contrário da tabela acima que demonstra uma melhora no exercício de 2016 referentes à limitação e/ou ausência de informação, a tabela abaixo, apresenta a maior concentração em 2016. Logo, pode-se observar que em 2016, apesar das informações terem sido apresentadas, estas continham erros e/ou divergência.

Tabela 4.1.4 – Itens com Erro e/ou Divergência de Informação

<b>Itens com Erro e/ou Divergência de Informação</b>					
<b>Descrição/Ano</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Créditos a Receber	X	X	X	X	
Imobilizado	X			X	X
Gastos com Pessoal				X	X

<b>Itens com Erro e/ou Divergência de Informação</b>					
<b>Descrição/Ano</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Patrimônio Social		X		X	
Empréstimos e Financ Concedidos		X	X		
Dívida Pública	X		X	X	
Participações Societárias		X	X		X
Receita				X	
Restos a Pagar	X	X			
Classificação Orçamentária				X	

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da União

Além das ressalvas que apresentaram erros e/ou divergências e limitação e/ou ausência de informações, foi constatado nos itens a justificativa de superavaliação e subavaliação de alguns assuntos presentes no Balanço Geral da União, conforme demonstrado abaixo, nas tabelas 4.1.5 – itens superavaliados e 4.1.6 – itens subavaliados, pode-se verificar quais temas foram classificados com estas fundamentações.

Tabela 4.1.5 – Itens superavaliados

<b>Itens Superavaliados</b>					
<b>Descrição/Ano</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Créditos a Receber			X	X	X
Gastos com Pessoal				X	X
Previdência Social	X		X		
Dívida Pública					X
Patrimônio Social				X	X
Participações Societárias			X		X
Receita				X	
Reconhecimento Ativo/Passivo			X	X	

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da União

Percebe-se nesta tabela acima a concentração maior no período entre 2015 a 2017, este período que equivale ao período final da pesquisa. Além disso, no período de 2016, houve uma baixa nas informações com limitações e/ou ausência de informação e um aumento nos itens superavaliados.

Verifica-se a relação entre a Tabela 4.1.3 e 4.1.5, quando observado as ressalvas com tema de “Créditos a Receber”, “Gastos com Pessoal” e “Receitas” estas que antes de 2016 possuíam informações com limitações/ausência, no exercício de 2016 passaram a ser classificadas como superavaliadas. Com isso, percebe-se que apesar das informações estarem prestadas ainda apresentam problemas com relação a sua mensuração.

Na Tabela abaixo é possível verificar os temas que foram descritos nas ressalvas como subavaliados, no período de 2013 a 2017, assim como nas tabelas anteriores os critérios de agrupamento dos assuntos por temas já foram esclarecidos.

Tabela 4.1.6 – Itens subavaliados

Descrição/Ano	Itens Subavaliados				
	2013	2014	2015	2016	2017
Créditos a Receber					X
Imobilizado		X		X	X
Gastos com Pessoal				X	
Previdência Social	X				
Processo Judicial				X	X
Participação Societária	X	X			X
Restos a Pagar	X	X			
Equivalência Patrimonial		X			X
Reconhecimento Ativo/Passivo			X		X

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da União

Pode-se observar que no ano de 2015 apenas o tema “Reconhecimento Ativo/Passivo” referente ao reconhecimento de passivo contingente e obrigações que não foram registradas, gerou uma subavaliação na mensuração do passivo no ano de 2015.

A maior concentração se encontra no exercício de 2017, assim como os itens superavaliados, pode-se auferir que devido aos itens com ausência/limitações terem sido diminuídos, a consequência foi novas informações com problemas na mensuração e confiabilidade.

Vale ressaltar ainda, o tema “Imobilizado” que apresentou 11 ressalvas no total (conforme tabela 4.1.1). Este tema no período de 2013 a 2015 apresentava ressalvas referentes à limitação e/ou ausência de informação, e após este período apresentou aumento nas ressalvas referente à subavaliação e itens com erros e/ou divergência, analisado o parecer conclui-se que foi devido a não contabilização de imóveis.

Em relação ao tema “Participação Societária” observa-se que ainda se encontram diversos problemas. Verificou-se a presença deste tema em todos os quatro grupos de motivos para fundamentação: a) limitação de informação nos anos de 2013 e 2015; b) erro e/ou divergência em 2014, 2015 e 2017; c) subavaliação 2013, 2014 e 2017; e d) superavaliação nos anos de 2015 e 2017.

Ainda vale destacar os temas de “Processo Judicial” e “Dívida Pública” onde ambos apresentaram quatro ressalvas nos cinco anos analisados. A rubrica “Dívida Pública” apresentou erro e/ou divergência nos anos de 2013, 2015 e 2016, já ao ano de

2017 foi ressalvada por item superavaliado. Em relação ao “Processo Judicial” apresentou aos anos de 2013 e 2014 limitações de informações, e aos anos de 2016 e 2017 os itens foram ressalvados por apresentarem registros subavaliados por não serem contabilizados ou registrados a menor.

Nesta análise realizada das ressalvas dos pareceres do Tribunal de Contas da União percebeu-se que aos anos de 2013 a 2015 há um número maior de limitações e/ou ausências que foram sendo sanadas nos anos de 2016 e 2017. Contudo, acarretou problemas relacionados à mensuração dos itens, confirmados pelo aumento nos itens subavaliados e superavaliados. Vale destacar ainda que, os erros e/ou divergências se mantiveram em todos os anos, dentre os anos pesquisados, e sempre em uma grande quantidade em relação aos números absolutos.

Portanto, o governo apesar de melhorar os seus controles, confirmado pela baixa da fundamentação de ausência/limitação de informação, ainda necessita se aprimorar com relação à mensuração, transparência e aos erros/limitações. Isto é confirmado, devido ao aumento dos itens que foram superavaliados, subavaliados e aos erros/limitações que serviram de fundamentação para as ressalvas do parecer do Tribunal de Contas.

#### **4.2 Ressalvas dos Pareceres do Relatório de Execução Orçamentária da União**

No parecer do Tribunal de Contas da União há ainda uma parte relativa ao relatório de Execução Orçamentária da União. Nesta segunda seção de análise o foco está nas ressalvas relativas ao Relatório da Execução Orçamentária.

Na tabela abaixo, verifica-se que em todos os anos os ministros do TCU emitiram ressalvas referentes ao Relatório de Execução Orçamentária, com destaque para os anos de 2014 e 2015, que além de apresentarem parecer adverso, também tiveram o maior número de ressalvas.

Tabela 4.2 – Quantidade de ressalvas Orçamento

<b>Execução Orçamentária</b>	
<b>Ano</b>	<b>Ressalvas</b>
2013	8
2014	14
2015	17
2016	6
2017	8
<b>Total</b>	<b>53</b>

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da União

Na tabela 4.2.1, conforme abaixo, os dados são referentes às legislações que foram utilizadas para a fundamentação de cada ressalva por ano. Esta tabela descreve melhor os problemas apresentados nas prestações de conta do que a tabela 4.2, pois considera a fundamentação apresentada para as ressalvas, e não apenas a quantidade.

Tabela 4.2.1 – Legislações por ano

<b>Base Legal</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
<b>Lei Complementar 101/2000</b>		9	12	3	4
<b>Constituição Federal art. 37</b>		8		2	3
<b>LDO</b>	1	3	2	1	1
<b>Orçamento de Investimento</b>	2	2	3		
<b>Lei 4.320/1964</b>	1	1	4		
<b>PPA</b>	1	1	1	1	2
<b>ADCT</b>				1	4
<b>LOA</b>		1	3		
<b>Lei 12.527/2011 art. 7º</b>				2	1
<b>Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário itens 9.1.5 e 9.1.6</b>	1				
<b>Acórdão 3.249/2012-TCU-Plenário itens 9.2.3 e 9.2.4</b>	1				
<b>Decreto 93.872/1986</b>		1			
<b>Lei 12.350/2010 art. 29</b>				1	
<b>Constituição Federal art. 165, § 8º</b>			1		
<b>Constituição Federal art. 167, § 3º</b>			1		
<b>Constituição Federal art. 212</b>					1

Fonte: Elaboração própria a partir dos pareceres do Tribunal de Contas da União

A tabela acima está classificada por ordem de quantidade, isto é, a Lei Complementar 101/2000 é a maior em termos de citações na fundamentação das ressalvas do parecer do Tribunal de Contas da União, não sendo feita menção a esta lei apenas no exercício de 2013.

Na segunda posição, a Constituição Federal no seu artigo 37, que descreve os princípios constitucionais aplicados à administração pública, que são eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Vale ainda o destaque para o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias que estiveram presentes em todos os pareceres do TCU analisados.

Para o melhor entendimento das ressalvas apresentadas no parecer do TCU, as tabelas a seguir descrevem as principais fundamentações apresentadas nos exercícios entre 2013 e 2017. A começar pela Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Tabela 4.2.2 - LRF

<b>LEI COMPLEMENTAR 101/2000 (LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL)</b>	
<b>ARTIGO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
Art. 1º	A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.
Art. 32	O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.
Art. 9	Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.
Art. 8	Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4o, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso
Art. 36	É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.

Fonte: Elaboração própria a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal e das ressalvas analisados

Pode-se observar que diversos artigos da Lei de Responsabilidade Fiscal são utilizados nos pareceres do Tribunal de Contas. Vale o destaque para o Artigo 1º referente aos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável, demonstrando a falta de qualidade e eficiência na gestão dos recursos públicos.

Logo após a LRF, observa-se que o disposto mais citado foi a Constituição Federal no seu artigo 37, que trata sobre os princípios constitucionais que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Já citados na seção 2.1 pela sua importância na gestão pública. Estes princípios que são de suma importância para a gestão de qualidade e transparente.

Na Tabela 4.2.3, observa-se a Lei 4.320/1964 que foi citada entre os exercícios de 2013 a 2015, e os artigos que foram mencionados nos pareceres. Esta lei que foi criada para instituir normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Tabela 4.2.3 – Lei 4.320/1964

<b>Lei 4.320/1964</b>	
<b>Artigo</b>	<b>Descrição</b>
Art. 39	Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.
Art. 36	Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.
Art. 40 e 41	São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento; E como são classificados os créditos adicionais
Art. 12	A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas

Fonte: Elaboração própria a partir da Lei 4.320/1964 e das ressalvas analisados

Pode-se observar que os artigos são relativos às normas que foram infringidas na elaboração e controle dos orçamentos. Por exemplo, na classificação da despesa, dos créditos adicionais e nos Restos a Pagar.

Os instrumentos de suma importância para o planejamento e o orçamento das contas da União, também estão presentes nos pareceres, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), além desses, vale destacar o Orçamento de Investimento. No quadro abaixo está presente os artigos que foram utilizados visando à fundamentação relacionada a estes instrumentos:

Tabela 4.2.4 – Instrumentos de Planejamento

<b>INSTRUMENTOS E PLANEJAMENTO E ORÇAMENTÁRIOS</b>	
LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL	Abertura de créditos suplementares e especiais qualificados indevidamente como créditos extraordinários
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	Ausência do rol de prioridades da administração pública federal A execução da Lei Orçamentária de 2014 e dos créditos adicionais obedecerá aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na administração pública federal, não podendo ser utilizada para influir na apreciação de proposições legislativas em tramitação no Congresso Nacional.
	Se for necessário efetuar a limitação de empenho e movimentação financeira de que trata o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Poder Executivo apurará o montante necessário e informará a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, até o vigésimo segundo dia após o encerramento do bimestre

---

**INSTRUMENTOS E PLANEJAMENTO E ORÇAMENTÁRIOS**


---

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	<p>As proposições legislativas e respectivas emendas, conforme art. 59 da Constituição Federal , que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem diminuição de receita ou aumento de despesa da União, deverão estar acompanhadas de estimativas desses efeitos no exercício em que entrarem em vigor e nos dois subsequentes, detalhando a memória de cálculo respectiva e correspondente compensação, para efeito de adequação orçamentária e financeira e compatibilidade com as disposições constitucionais e legais que regem a matéria.</p> <p>Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.</p>
PPA	<p>Existência de distorções materiais que afastam a confiabilidade de parcela significativa das informações relacionadas à consecução das metas previstas no Plano Plurianual</p> <p>Ausência de divulgação dos parâmetros anuais utilizados pelos órgãos responsáveis para acompanhar, qualificar e prestar contas sobre o andamento das metas quadrienais definidas no Plano Plurianual</p>
ORÇAMENTO DE INVESTIMENTO	<p>Extrapolação do montante de recursos aprovados, no Orçamento de Investimento, para a fonte de financiamento Recursos Própria</p> <p>Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento</p>

Fonte: Elaboração própria a partir das ressalvas analisadas

Observa-se que as justificativas apresentadas nas fundamentações das ressalvas, demonstram a falta de transparência e como o governo federal descumpre diversos dispositivos dos instrumentos citados acima. Além disso, demonstra a falta de eficiência nos controles orçamentários do governo, pois são utilizadas despesas sem dotação, extrapolção de montante de recursos aprovados, abertura de créditos indevidos e outros.

## 5 Conclusão

A atividade desenvolvida pelo TCU é de suma importância para o Brasil, visto que este órgão fiscaliza e tem por objetivo garantir que o dinheiro público seja utilizado de forma eficiente atendendo aos interesses públicos. Considerada uma instituição brasileira com um corpo técnico e apolítico.

O Tribunal de Contas tem a obrigação de elaborar um Parecer Prévio, que pode ser definido como um documento que contém a análise técnica sobre determinados aspectos das contas prestadas anualmente pelos chefes dos Poderes Executivos, esta análise que orientará o Poder Legislativo no julgamento das contas públicas. (ANDRADA; BARROS, 2010)



O Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, no seu art. 221, define que o Tribunal apreciará as Contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar da data de seu recebimento.

Dado exposto acima, o Tribunal emitiu dois tipos de juízo sobre as contas no sentido estrito e no sentido amplo. No sentido estrito, o Tribunal opina sobre a representação adequada da posição financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro. No sentido amplo, reportou seus achados e emitiu um juízo sobre a observância das normas constitucionais, legais e regulamentares, assim como os princípios que regem a Administração Pública, na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais. (LIMA; OLIVEIRA; CAMARGO, 2017)

Os pareceres prévios apresentaram em todos os anos, de 2013 a 2017, ressalvas sobre as prestações de contas apresentadas pelo Presidente da República. Na seção que trata sobre o Balanço Geral da União, os pareceres foram aprovados com ressalvas. Na segunda seção, que trata sobre a execução orçamentária, nos anos de 2014 e 2015 foi emitida opinião adversa referente à prestação de contas, e nos anos de 2013, 2016 e 2017 foram aprovadas com ressalvas.

Vale destacar que em ambos os casos houve grande número de ressalvas apresentadas. No Balanço Geral da União foi apresentado um total de 86 ressalvas no período de cinco anos. No Relatório de Execução Orçamentária as ressalvas chegaram ao montante de 53 ressalvas no mesmo período de cinco anos.

Em análise as ressalvas apresentadas referentes ao Balanço Geral da União valem destacar as contas de Créditos a Receber, Gastos com Pessoal e Imobilizado que foram mencionadas em todos os cinco anos analisados nesta pesquisa. Além disso, estas ressalvas apresentaram um grande número de menções: Créditos a Receber somando 16 citações, Gastos com pessoal totalizando 12 e Imobilizado 11.

Ainda cabe ressaltar os temas Participações Societárias, Dívida Pública e Processo Judicial que não estiveram presentes em apenas um exercício, sendo cinco anos analisados. As Participações Societárias totalizaram nove citações, não sendo mencionada apenas no ano de 2016, a Dívida Pública e Processo Judicial ambas foram citadas quatro vezes, sendo 2014 e 2015, respectivamente, o único exercício que não foram mencionadas.

Além da quantidade de ressalvas que foram apresentadas nas tabelas, também foram analisados os motivos que foram separados em quatro grandes grupos de fundamentações: superavaliação, subavaliação, limitação/ausência de informação e erro/divergência.

Verifica-se que há uma alta concentração de dados entre os exercícios de 2013 a 2015, referente à limitação e/ou ausência de informação, já em 2016 não foi mencionada nenhuma ressalva com este motivo. Em 2017, apenas um tema foi ressalvado por limitação e/ou ausência de informação. Portanto, as prestações de contas do governo apresentaram uma quantidade maior de informações com o passar dos anos, sanando os problemas com relação à falta ou limitação de informações.

Contudo, apesar das informações terem sido apresentadas, as ressalvas apresentaram um aumento com relação aos erros e/ou divergência. Vale destacar ainda que, em todos os anos foram apresentadas ressalvas por motivo de erro e/ou divergência de informação, demonstrando que os controles do governo ainda precisam melhorar.

Além do aumento das ressalvas que apresentaram erro e/ou divergência de informação, nos anos finais analisados também foi constatado um aumento relacionado à mensuração dos itens, confirmados pelos temas que apresentam aumento nos itens subavaliados e superavaliados. Portanto, o governo apesar de melhorar com relação à apresentação de informação, ainda necessita se aprimorar com relação à mensuração, transparência e aos erros/limitações.

No parecer do Tribunal de Contas da União também é obrigatória a opinião sobre o Relatório de Execução Orçamentária, nesta parte do parecer observa-se a execução das despesas e receitas da União com base no orçamento. Em nenhum dos anos analisados, de 2013 a 2017, a prestação de contas foi aprovada sem ressalvas.

Nos pareceres apresentados nesta pesquisa, constata-se que foram citadas 16 legislações com o total de 87 ressalvas no período de cinco anos, com destaque para a Lei de Responsabilidade com 28 citações, não sendo citada apenas no ano de 2013, a Constituição Federal com 13 menções e a Lei de Diretrizes Orçamentárias com oito.

Na LRF art. 1º foi citado diversas vezes nos pareceres, este artigo que se refere aos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável, citados devido à falta de qualidade na prestação de contas. Todos os artigos citados relativos a esta legislação estão descritos na análise e constata-se que os demais artigos são relativos à má gestão dos recursos públicos.

A Constituição Federal no seu artigo 37 foi citada 13 vezes em três anos diferentes, sendo citadas cinco vezes nos últimos dois anos pesquisados. Este artigo que descreve os princípios constitucionais aplicados à administração pública, que são de suma importância para uma gestão de qualidade e transparente, descritos conforme a seguir: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Os principais instrumentos para o planejamento e orçamento das contas da União, também estão presentes nos pareceres como ressalvas, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), além desses, vale destacar o Orçamento de Investimento.

Dentre os instrumentos acima citados, a LDO foi a mais citada totalizando oito menções em todos os cinco anos. O Orçamento de Investimento foi mencionado sete vezes nos anos de 2013, 2014 e 2015, concentrados principalmente na parte inicial da pesquisa. O PPA também esteve presente em todos os anos, totalizando seis citações. E por último, a LOA que foi citada em 2013 e 2014 com a soma de quatro menções.

Observa-se que as fundamentações apresentadas nas ressalvas dos pareceres referentes ao Relatório de Execução Orçamentária demonstram a falta de transparência e como o governo federal descumpra diversos dispositivos dos instrumentos citados acima. Além disso, demonstra a falta de eficiência nos controles orçamentários do governo, pois são utilizadas despesas sem dotação, extrapolação de montante de recursos aprovados, abertura de créditos indevidos, descumprimento dos princípios constitucionais e outros.

Este tema é de grande importância para a população, pois demonstra como o governo administra o dinheiro arrecadado pelo povo e a importância do Tribunal de Contas para a fiscalização desses recursos. Portanto, sugerem-se estudos dos próximos anos para se verificar se o Estado está solucionando os problemas com relação à transparência e má gestão dos recursos públicos.

## 6 Referências

Andrada, A. C. D. de; de Barros, L.C. O Parecer Prévio\* como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 77 – n. 4, 2010. Disponível em: <http://www.al.pb.leg.br/elegispb/wp-content/uploads/2013/08/O-Parecer-Previo-como-instrumento-de-transparencia.pdf>. Acesso em: 27 out 2019.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 out 2019.

BRASIL. Lei Complementar N° 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 14 abr 2019.

BRASIL. Lei n 4.320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 27 out 2019.

BRASIL. Lei n 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o Acesso à Informação. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm). Acesso em: 14 abr 2019.

Britto, C. A. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. Revista da Esmese, n. 02, 2002. Disponível em: <http://www.diario.tjse.jus.br/revistaesmese/revistas/2.pdf#page=71>. Acesso em: 15 out 2019.

CASTRO, R. P. A. DE; CARVALHO, E. F. DE. Guia Prático de Controle Interno na Administração Pública, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais e Normas de Contabilidade. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro\\_Principios-e-NBCs.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf)> Acesso em: 15 out 2019.

CULAU, A. A.; FORTIS, M. F. DE A. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Ciudad de Guatemala, 10 Nov. 2006. Disponível em: <https://cladista.clad.org/handle/123456789/4122>. Acesso em: 13 abril 2019.

Feitosa, A. K. et. al. Controle na execução orçamentária municipal: principais irregularidades apuradas em municípios cearenses, 2013. Revista Controle v. 11 n. 1 (2013). Disponível em: <http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/263>. Acesso em: 19 jan 2019.

Gil, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRUMAN, M. Lei de Acesso à Informação: Notas e um breve exemplo. REVISTAS DEBATES, Porto Alegre, v.6, p.97-108, set. dez. 2012. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/debates/article/view/34229>. Acesso em: 28 abr 2019.

JESUS, C. R. de et al. Introdução à Gestão Pública. Governo do Estado Secretaria da Educação do Paraná. Disponível em: [http://www.gestaoescolar.diaadia.pr.gov.br/arquivos/File/gestao\\_em\\_foco/gestao\\_publica\\_unidade1.pdf](http://www.gestaoescolar.diaadia.pr.gov.br/arquivos/File/gestao_em_foco/gestao_publica_unidade1.pdf)> Acesso em: 15 out 2019.

KRUGER, G. P.; KRONBAUER, C. A.; DE SOUZA, M. A. Análise dos fatores explicativos de inconformidades apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais, 2012. Revista ConTexto, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 43-58, 2º semestre 2012. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/27482>. Acesso em: 13 abril 2019.

LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista. Contas governamentais para o controle externo - estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

Macêdo, F. F. R. R.; Costa, I. C. D. S. Análise do conteúdo informativo dos pareceres dos auditores dos tribunais de contas dos estados brasileiros, 2014. Revista Contexto, Porto Alegre, v. 14, n. 28, p. 83-99, set/dez 2014. Disponível em: <http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/42931>. Acesso em: 19 jan 2019.

Ministério da Economia, Planejamento, Desenvolvimento e Gestão - website. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/> Acesso em: 14 out 2019.

Pereira, R. de C. N. Parecer prévio: um estudo nas prefeituras do Cariri Paraibano, 2014. Disponível em: <http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/4707/1/PDF%20-%20Rita%20de%20C%20C3%A1ssia%20Nunes%20Pereira.pdf>. Acesso em: 18 jan 2019.

Richardson, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Rocha, C. A. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina, 2013. Revista Administração Pública – Rio de Janeiro 47 (4): 901-25, jul/ago 2013. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9638/8671>. Acesso em: 19 jan 2019.

Santos, C. M. V. dos. Características dos Municípios Fluminenses e suas Falhas Ressalvadas nos Pareceres de Prestação de Contas do TCE-RJ. Revista Pensar Contábil, Vol. 18 n. 67 2016. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/2946>. Acesso em: 19 jan 2019.

Silva, D. C. da. Análise do parecer de rejeição de contas do município da Serrinha, 2017. Disponível em: <https://www.riuni.unisul.br/handle/12345/2825>. Acesso em: 19 jan 2019.

Tribunal de Contas da União. Prestação de contas do governo – Disponível em: [portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/](https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/). Acesso em: 22 out 2019.

Tribunal de Contas da União. Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 30 mai 2019.