

DIVERGÊNCIAS ENTRE O POSICIONAMENTO DOS AUDITORES PÚBLICOS E DOS CONSELHEIROS DO TCE-RS NA ANÁLISE DA LRF¹

Rodrigo Vargas Laureano ²

Daniel Wartchow ³

Victorino Piccinini Rosso ⁴

Clea Beatriz Macagnan ⁵

Resumo: O presente artigo contempla uma análise descritiva quanto às divergências entre as conclusões dos Auditores Públicos e o Colegiado de Conselheiros, ambos do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, no que diz respeito ao atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal por parte dos Municípios gaúchos. Através de uma análise de conteúdo, a presente pesquisa avaliou as instruções técnicas, os relatórios e votos e os pareceres emitidos pelo TCE-RS, relativos aos 53 Processos de Contas de Gestão Fiscal do exercício de 2010 em que ocorreram divergências entre a conclusão dos Auditores e a decisão do TCE-RS. O objetivo foi identificar os argumentos que justificam tais divergências. As principais divergências referem-se aos casos de desequilíbrio financeiro, excesso de gastos com pessoal, não recondução das despesas de pessoal aos limites no prazo estabelecido na Lei, não disponibilização de informações em tempo real na internet e o atraso ou a não realização das audiências públicas. Os principais argumentos utilizados pelos Conselheiros para divergir do posicionamento técnico foram: a ausência de relevância do valor do desequilíbrio financeiro, a recondução aos limites de despesa com pessoal dentro do próprio exercício, ou então a possibilidade de recondução a tais limites nos dois quadrimestres subsequentes, o fato de se tratar do primeiro apontamento sobre a matéria, ou então, da única inconformidade apontada no processo. Os resultados indicam uma maior flexibilidade por parte dos Conselheiros no que diz respeito à caracterização do desequilíbrio financeiro, do excesso de gastos com pessoal e quanto à temática da transparência.

Palavras-chave: Tribunal de Contas; Controle Externo; Decisões; LRF.

¹ Artigo recebeu o prêmio de melhor trabalho da área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no X Congresso ANPCONT

² e-mail: rodrigo.laureano@gmail.com. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

³ e-mail: wartchowdaniel@hotmail.com. Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC.

⁴ e-mail: victor.rosso@terra.com.br. Universidade de Passo Fundo – UPF.

⁵ e-mail: clea@unisinis.br. Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

■ DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100106>

■ Artigo Submetido em: 29/12/2016. Revisões Requeridas em: 06/02/2017. Aceito em: 14/03/2017.

DIVERGENCES BETWEEN PUBLIC AUDITOR AND MAGISTRATES OF THE TCE-RS IN THE FISCAL RESPONSIBILITY LAW ANALYSIS

Abstract: This article contemplates a descriptive analysis as to the divergences between the conclusions of the Public Auditors and the Board of Directors, both of the Court of Audit of the State of Rio Grande do Sul, regarding the compliance with the Law of Fiscal Responsibility by the Municipalities of the State of Rio Grande do Sul. Through a content analysis, the present research evaluated the technical instructions, reports and votes and decisions issued by the TCE-RS regarding the 53 Fiscal Responsibility Accounts Processes for the fiscal year of 2010, where there were differences between the Auditor's conclusion and the decision of the TCE-RS. The aim was to identify the arguments that justify such divergences. The main divergences refer to cases of financial imbalance, excess of personnel expenses, non-reinstatement of personnel expenses to limits within the period established in the Law, non-availability of real-time information on the Internet, and delays or failures to hold hearings public. The main arguments used by the Magistrate to deviate from the technical positioning were: the lack of relevance of the value of the financial imbalance, the extension to the limits of personnel expenses within the same period, or the possibility of renewing them within the following two quarters, the fact that it is the first point about the subject, or else, the only nonconformity pointed out in the process. The results indicate a greater flexibility on the part of the Magistrate regarding the characterization of the financial imbalance, the excess of expenses with personnel and the subject of transparency.

Keywords: Audit Courts. External Control. Decisions. Fiscal Responsibility Law.

1. INTRODUÇÃO

Na maior parte dos governos as funções legislativas e executivas são separadas. O Poder Legislativo fornece autoridade para a aquisição e utilização dos recursos financeiros e é responsável pela supervisão administrativa, enquanto que ao Poder Executivo cabe a gestão dos assuntos e recursos financeiros. Em relação à atribuição legislativa de fiscalização, também chamada de Auditoria Legislativa, diversos países a realizam com o auxílio de uma Organização Superior de Auditoria, a qual pode ser constituída sob a forma de Auditoria-Geral, Controladoria-Geral, Comissão de Auditoria ou Tribunal de Contas (International Federation of Accountants – IFAC, 2001).

Estudos da Federação Internacional de Contadores (IFAC, 2001) e do Fundo Monetário Internacional (FMI, 2007) afirmam que as Organizações Superiores de Auditoria possuem uma relevante função em relação à Governança Pública. Em sentido semelhante, Filomena (2012) diz que aos Tribunais de Contas cabe o indispensável papel de análise das contas públicas, sendo que a ação de tais órgãos é um importante elemento da democracia e da cidadania. Embora não possua condições de fornecer total proteção contra falhas ou fraudes, a Governança Pública tem um importante papel na redução de tais situações, especialmente no que diz respeito à atuação dos agentes públicos (IFAC, 2001). Neste sentido, o Estudo 13 do IFAC menciona a existência de três princípios fundamentais de Governança Corporativa, os quais também são aplicáveis ao setor público: transparência, integridade e accountability.

Transparência caracteriza-se pela divulgação de informações completas, claras e precisas das ações e das decisões tomadas pelos agentes públicos, bem como a possibilidade de consulta e de questionamentos em relação a tais ações e decisões. Integridade diz respeito à probidade e à eficiência na administração dos recursos públicos. E accountability, termo sem uma tradução precisa, porém relacionado à responsabilização pela prestação de contas, refere-se ao processo pela qual os governantes e os indivíduos que gerenciam recursos públicos são responsáveis por suas ações e decisões e possuem a obrigação de submeter-se ao escrutínio externo (IFAC, 2001).

Fazendo uma distinção entre accountability vertical e accountability horizontal, O'Donnell (1998) diz que o primeiro relaciona-se as ações individuais ou coletivas realizadas em relação àqueles indivíduos que ocupam posições superiores no Estado. Como exemplo, cita as eleições, as reivindicações sociais e a cobertura da mídia quanto a tais reivindicações e a atos supostamente ilícitos das autoridades públicas. Já a existência de órgãos que possuam o poder legal, o poder de fato e a capacidade de fiscalizar e de punir os agentes e as agências do Estado que tenham atuado de forma ilegal, caracteriza o que O'Donnell define como accountability horizontal. O Ministério Público e os Tribunais de Contas são exemplos de órgãos brasileiros responsáveis pelo accountability horizontal (Arantes, Loureiro, Couto e Teixeira, 2010).

No Brasil, nos termos das competências atribuídas pela Constituição Federal, os Tribunais de Contas exercem o controle externo sobre a Administração Pública. Este controle é exercido sob diversas formas, tais como pela emissão de parecer prévio relativo às contas dos chefes do poder executivo, pelo julgamento das contas daqueles que administram recursos públicos, pela realização de auditoria e de inspeções, entre outras atribuições previstas constitucionalmente (Brasil, 1988). Além destas, a partir do ano 2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) outorgou aos Tribunais de Contas a competência para o exame quanto ao cumprimento das exigências nela estabelecidas (Brasil, 2000). Sobre tal aspecto, Arantes, Loureiro, Couto e Teixeira (2010), dizem que aos Tribunais de Contas foi atribuída a função de guardião da LRF.

A LRF inseriu no ordenamento jurídico brasileiro normas caracterizadas pela necessidade de planejamento, controle, transparência e responsabilidade da Administração Pública. Nesse sentido, foram estabelecidos limites quanto às renúncias de receitas, despesas com pessoal, endividamento, restos a pagar, entre outros. Além disto, tornou obrigatória a entrega e a publicação de relatórios de gestão fiscal e da própria execução orçamentária, bem como a realização de audiências públicas (Brasil, 2000).

No que tange ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS), entre os exercícios de 2000 e 2010 o exame quanto ao cumprimento da LRF por parte dos Municípios era realizado mediante processo específico denominado “Processo de Prestação de Contas de Gestão Fiscal”. Nos exercícios seguintes, tal análise foi alterada. Em 2011 o Processo de Prestação de Contas da Gestão Fiscal continuou existindo, porém, as conclusões da área técnica sobre a LRF eram remetidas para apreciação e julgamento dos Conselheiros em um processo distinto denominado “Processo de Contas”. Tal processo contemplava, também, as auditorias in loco realizadas pelo TCE-RS e os Balanços Gerais enviados pelos Municípios. A partir do exercício de 2012, a análise sobre a Gestão Fiscal passou a ser realizada dentro de um processo denominado “Contas de Governo”, o qual contempla, entre outros aspectos, os Balanços Gerais e a verificação quanto à aplicação em saúde e em educação, nos percentuais mínimos exigidos pela Constituição Federal (TCE-RS, 2000; TCE-RS, 2007; TCE-RS, 2012).

Os Auditores Públicos Externos, servidores efetivos aprovados em concurso público, compõem o chamado Corpo Técnico do TCE-RS, sendo que compete a eles a instrução e análise técnica dos processos, concluindo pelo atendimento ou não à LRF. No entanto, no TCE-RS, como ocorre nos Tribunais de Contas em geral, as decisões são tomadas por um Colegiado de Conselheiros, os quais podem convergir ou divergir do posicionamento adotado pelo órgão técnico (TCE-RS, 2000; TCE-RS, 2015).

Quanto aos Conselheiros, estes são em número de 07. Destes, 04 são livremente escolhidos pelo Poder Legislativo Estadual e 03 são escolhidos pelo Chefe do Poder Executivo Estadual. Dos últimos 03, 01 é livremente escolhido, 01 é escolhido dentre os Auditores Substitutos de Conselheiro e 01 é escolhido dentre os membros Ministério Público junto ao Tribunal de Contas (MPC). Independente do procedimento de indicação, a escolha realizada deverá recair sobre aqueles que preenchem os requisitos constitucionais de idade, idoneidade moral, notórios conhecimentos e experiência comprovada (Brasil, 1988; Rio Grande do Sul, 1989; Brasil, 2002). Como se observa, a totalidade dos Conselheiros é escolhida por agentes políticos, sendo que a maioria de tais escolhas ocorre livremente.

Estudos com amostra brasileira sobre os Tribunais de Contas têm tratado das irregularidades apontadas, das decisões e da efetividade das mesmas e ainda do impacto da análise da LRF sobre o Parecer Prévio (Kronbauer et al., 2011; Rocha, 2013; Crisóstomo, Cavalcante e Freitas, 2015). Já os estudos com amostra de outros países tratam da necessidade de ampliação do caráter técnico, da interpretação do Poder Executivo em relação ao parecer emitido, além da produção de medidas para coletar informações sobre o seu desempenho (Vila, 2014; Funnell, 2015; Talbot e Wiggan, 2010). No entanto não foram encontrados estudos relativos às divergências existentes entre o posicionamento dos Auditores Públicos e a decisão proferida pelos Conselheiros.

O presente estudo avança em relação às pesquisas já realizadas, pois analisa os relatórios técnicos dos Auditores Públicos e os votos proferidos pelos Conselheiros, fazendo a comparação entre tais posicionamentos, especialmente no sentido de indicar os pontos de divergência. Assim, a contribuição para a comunidade científica é no sentido de fornecer subsídios para o debate sobre a dicotomia entre a predominância dos aspectos técnicos ou dos aspectos não técnicos nas decisões dos Tribunais de Contas.

Neste contexto, o objetivo do presente estudo é identificar qual a justificativa para as divergências entre o posicionamento dos Auditores Públicos e a decisão proferida pelos Conselheiros TCE-RS. Na presente pesquisa, a divergência é caracterizada pela opinião dos Auditores pelo Não Atendimento à LRF, enquanto a decisão dos Conselheiros foi pelo Atendimento à referida Lei. A pesquisa não identificou situações em que a decisão dos Conselheiros foi pelo Não Atendimento à LRF, enquanto os Auditores opinaram pelo Atendimento à LRF.

Assim, formula-se a seguinte questão de pesquisa: Quais os argumentos utilizados pelos Conselheiros para justificar as divergências entre a decisão do TCE-RS e a conclusão dos Auditores em relação aos Processos de Contas de Gestão Fiscal?

2. TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL

Em 1890 foi criado o primeiro Tribunal de Contas do Brasil. De acordo com o Decreto 966-A de 07 nov. 1890, o objetivo de tal órgão era examinar, revisar e julgar os atos relativos às receitas e às despesas da República (Brasil, 1890). O Tribunal de Contas obteve status constitucional em 1891, o que foi repetido nas Constituições Federais de 1934, 1937, 1946, 1967, 1969 e 1988. Nestas ocasiões, o contexto político do país determinava a ampliação ou a restrição quanto à autonomia e às atribuições dos Tribunais de Contas (Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009).

Atualmente, o Tribunal de Contas da União está abrigado constitucionalmente nos artigos 71 a 75 da Constituição Federal de 1988. Os regramentos gerais e as atribuições previstas na Constituição Federal, por simetria, são estendidos aos chamados Tribunais de Contas subnacionais, que contempla os Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal, do Município ou dos Municípios (Brasil, 1988; Simões, 2014). Os regramentos específicos estão contemplados nas respectivas Constituições Estaduais, Leis Orgânicas, Regimentos Internos, entre outros dispositivos legais.

Dentre as competências atribuídas pela Constituição Federal, cabe aos Tribunais de Contas apreciar as contas prestadas anualmente pelos chefes do Poder Executivo, mediante parecer prévio; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal, excetuadas as nomeações para cargos em comissão; apreciar a legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões; realizar inspeções e auditorias de diversas naturezas (Brasil, 1988). Além destas, a partir do ano 2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) outorgou aos Tribunais de Contas a competência para o exame quanto ao cumprimento das exigências nela estabelecidas (Brasil, 2000). Em relação a tais competências, Arantes, Loureiro, Couto e Teixeira (2010), dizem que aos Tribunais de Contas foi atribuída a função de guardião da LRF.

Dentre os Tribunais de Contas subnacionais está o TCE-RS, objeto da presente pesquisa. O TCE-RS foi criado pelo Decreto Estadual nº 5.975/1935 por iniciativa do então Governador Flores da Cunha. A jurisdição do órgão, que atualmente supera 1.250 órgãos, alcança todos aqueles que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos pelos quais respondam o Estado ou qualquer dos Municípios que o compõem (TCE-RS, 2000; TCE-RS, 2015; Rio Grande do Sul, 2000).

O TCE-RS é composto de 07 Conselheiros. Destes, 04 são livremente escolhidos pela Assembleia Legislativa e 03 são indicados pelo Governador do Estado. Dentre estes 03, 01 é livremente escolhido, 01 é escolhido dentre os Auditores Substitutos de Conselheiro, também chamados de Conselheiros Substitutos, e 01 é escolhido dentre os membros do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado (Brasil, 1988; Rio Grande do Sul, 1989; Brasil, 2002). Em relação à escolha dos Conselheiros, é importante observar que estes devem preencher os seguintes requisitos: idade mínima de 35 e má-

xima de 65 anos; idoneidade moral e reputação ilibada; notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública; além de possuir mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos nas áreas anteriormente mencionadas (Brasil, 1988).

Além dos Conselheiros, existem 7 Conselheiros Substitutos que são nomeados pelo Governador do Estado após aprovação em concurso público. Entre outras atribuições, a eles compete, quando necessário, compor o quórum das sessões de julgamento e substituir os Conselheiros em seus impedimentos legais (Rio Grande do Sul, 1989; Rio Grande do Sul, 2000; TCE-RS, 2000; TCE-RS, 2015).

Com independência funcional em relação ao TCE-RS, ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas (MPC) cabe promover a defesa da ordem jurídica; comparecer a todas as sessões do TCE, sob pena de nulidade das deliberações adotadas; propor a instauração de tomadas de contas especiais e a realização de auditorias e inspeções especiais e extraordinárias; além de opinar em todos os processos relativos à função fiscalizadora do TCE. Tal órgão é composto por 1 Procurador e por 3 Adjuntos de Procurador, sendo que estes últimos cargos são providos mediante aprovação em concurso público. No caso de vacância no cargo de Procurador, o mesmo será preenchido por um Adjunto de Procurador, nos termos da legislação estadual e dos regimentos do órgão (Rio Grande do Sul, 1998).

Também previsto na estrutura do TCE-RS, o chamado Corpo Técnico é composto, em sua ampla maioria, por servidores públicos dos cargos de Auditores Públicos Externos e Oficiais de Controle Externo, todos aprovados em concurso público. Aos Auditores Públicos Externos é atribuída a instrução dos processos, que contempla (1) a realização de auditorias tradicionais ou de regularidade, também conhecidas como “auditorias de campo” ou “auditorias in loco”; (2) a instrução técnica relativa à gestão fiscal; (3) a análise dos esclarecimentos prestados pelos gestores públicos, quanto às inconformidades levantadas pelo TCE; (4) entre outros trabalhos técnicos (TCE-RS, 2007; TCE-RS, 2010b).

Após a fase de instrução, os processos são apreciados, em um primeiro momento pelo MPC, cuja manifestação ocorre por intermédio da emissão de Parecer, e em um segundo momento, pelo Conselheiro-Relator que profere um voto como proposta de decisão. Tal proposta de voto é apresentada em sessão de julgamento que pode ser tanto o Tribunal Pleno, que é composto pela totalidade dos Conselheiros; quanto nos órgãos fracionários, quais sejam, as Câmaras, compostas, em regra, por 3 (três) Conselheiros ou as Câmaras Especiais, cuja composição é definida por regulamentação específica (TCE-RS, 2000; TCE-RS, 2015). São nas sessões de julgamento que ocorrem as decisões do órgão, inclusive no que se refere ao atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal.

A próxima seção contempla os aspectos relativos à Lei de Responsabilidade Fiscal.

3. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Seguindo experiências realizadas na União Europeia, Tratado de Maastrich, 1992; Estados Unidos, Budget Enforcement Act, 1990; e Nova Zelândia, Fiscal Responsibility Act, 1994 (Quintana; Jacques; Macagnan, 2013), no ano 2000 passou a vigorar no Brasil a Lei Complementar Federal nº 101/2000. Tal Lei também é chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal e sua aplicabilidade estende-se à União, aos Estados e aos Municípios. A LRF integrou o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal e o seu objetivo era a rápida e drástica redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto – PIB (Brasil, 1999).

A LRF estabeleceu normas de finanças públicas que consistem na adoção de ações planejadas e transparentes por parte da Administração Pública. De acordo com o texto da Lei, tais ações são capazes de prevenir riscos e corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas, sendo tal equilíbrio obtido a partir do cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência de aspectos contemplados na LRF (Brasil, 2000).

Dentre tais aspectos destacam-se: (1) a restrição quanto à renúncia de receitas (artigo 14); (2) a definição de limites quanto às despesas com pessoal (artigos 18 a 23); (3) a definição de condições e de limites para o endividamento e para a realização de operações de crédito (Resolução nº 40/2001 e 43/2001 do Senado Federal, respectivamente, nos termos do artigo 30, inciso I); (4) a vedação quanto à realização de despesas nos últimos quadrimestres do mandato, as quais não possam ser cumpridas dentro do mesmo (artigo 42); (5) a definição de instrumentos de transparência da gestão fiscal, tais como a realização de audiências públicas (artigo 9, §4º; artigo 48, §1º), a publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (artigo 48, caput; artigo 52), a publicação do Relatório de Gestão Fiscal (artigo 48, caput; artigo 54), dentre outros.

De acordo com o Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional, embora a clareza das leis e regulamentos seja indispensável para a transparência fiscal, a sua correta aplicação prática é igualmente importante (FMI, 2007). Neste aspecto, destaca-se que foi atribuída aos Tribunais de Contas a fiscalização quanto ao cumprimento das exigências contidas na LRF, inclusive quando constatadas situações que coloquem em risco o equilíbrio fiscal dos órgãos da Administração Pública.

A próxima seção contextualiza a análise da LRF pelo TCE-RS, objeto do presente estudo.

4. A ANÁLISE DA LRF PELO TCE-RS

Em virtude das competências atribuídas pela LRF aos Tribunais de Contas, em especial o artigo 59, desde a publicação da referida Lei diversas Resoluções e Instruções Normativas foram emitidas pelo TCE-RS com o objetivo de regulamentar os procedimentos atinentes à análise da Gestão Fiscal. Entre os exercícios de 2000 e 2010 o exame quanto ao cumprimento da LRF por parte dos Municípios ocorreu mediante processo específico denominado “Processo de Prestação de Contas de Gestão Fiscal”, que, em síntese, conforme pesquisa realizada, seguia o seguinte fluxo processual: (1) envio de arquivos digitais por parte dos Municípios; (2) a análise das informações realizada pelos Auditores Públicos do TCE-RS, representado pelo Serviço de Acompanhamento de Gestão – SAG; (3) a emissão de Parecer por parte do MPC; (4) o voto proferido pelo Conselheiro-Relator do Processo e (5) a decisão emitida pelo órgão julgador.

De acordo com o regramento vigente durante o exercício de 2010, os critérios utilizados pelo TCE-RS para considerar a LRF como não atendida poderiam ser: ultrapassar o limite da despesa com pessoal, e a não eliminação do percentual excedente nos termos da Lei; assumir, nos dois últimos quadrimestres do mandato, despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem a suficiente disponibilidade de caixa para esse fim; ultrapassar o limite de endividamento público, bem como a não eliminação gradual do percentual excedente; a falta de publicação e divulgação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO) e Relatórios de Gestão Fiscal (RGF); a não realização das audiências públicas; a constatação de situação de desequilíbrio financeiro das contas públicas; entre outros (TCE-RS, 2006; TCE-RS, 2010a).

No que diz respeito ao andamento processual, a análise das informações realizada pelos Auditores Públicos contempla o exame dos arquivos digitais enviados pela Administração Municipal ao TCE-RS, para fins de verificação quanto ao atendimento dos seguintes aspectos: entrega e transparência do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e do Relatório de Validação e Encaminhamento (RVE); realização das Audiências Públicas; instituição, assinatura do Controle Interno no RGF e na Manifestação Conclusiva da Unidade de Controle Interno; cumprimento dos limites da despesa com pessoal; verificação quanto ao Equilíbrio Financeiro e quanto ao Endividamento e as Operações de Crédito. Após a realização das referidas análises, os Auditores Públicos emitem o seu Relatório, denominado Instrução Técnica Final, em que concluem pelo atendimento ou não à LRF. A partir dos documentos encaminhados pela Administração Municipal e após o trabalho realizado pelos Auditores Públicos, o MPC emite um Parecer que contempla sua opinião quanto ao atendimento ou não atendimento à LRF.

Conforme estabelecido no Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (RITCE-RS), cada processo é distribuído a um Relator a quem compete conduzir o andamento do processo. Tal condução culmina com a elaboração de um voto, também chamado de Relatório e Voto. O voto, em regra, contém uma breve apresentação dos acontecimentos do processo e contempla o entendimento do Relator sobre os temas abordados. Neste sentido, destaca-se que o posicionamento adotado pode ser convergente ou divergente em relação às manifestações adotadas pelos Auditores Públicos e pelo MPC. Em qualquer um dos casos, em regra, os Conselheiros apresentam no voto os motivos que os levaram a adotar tal posicionamento.

Por fim, o voto do Relator é apresentado na sessão de julgamento onde cabe aos demais julgadores que compõem o quórum daquela sessão manifestar sua convergência ou divergência em relação ao voto proposto, sendo que a posição majoritária é acolhida como decisão do Tribunal de Contas. No caso dos Processos de Contas de Gestão Fiscal tal decisão culmina com a emissão de um Parecer pelo Atendimento ou pelo Não Atendimento à LRF.

Embora os procedimentos de análise sejam muito semelhantes, é importante observar que o Parecer relativo à LRF é diferente do Parecer Prévio emitido aos Chefes do Poder Executivo. A análise do primeiro é restrita às exigências previstas na Lei Complementar Federal nº 101/2000, sendo que a emissão do Parecer foi prevista inicialmente no artigo 4º da Resolução TCE-RS nº 921/2001. Já no segundo, a análise refere-se à globalidade da gestão, contemplando, por exemplo, aspectos relacionados aos Balanços Gerais do órgão, ao cumprimento da aplicação mínima em Educação e em Saúde, além de aspectos relacionados à Gestão Fiscal. A emissão do Parecer Prévio está prevista no artigo 71, inciso I, da Constituição Federal.

A próxima seção aborda a Teoria Institucional na concepção de Douglass North.

5. TEORIA INSTITUCIONAL

Na perspectiva de Douglass North (1990) para a Teoria Institucional, as Instituições referem-se às limitações concebidas pelo homem para a interação na sociedade, seja ela no âmbito político, social ou econômico. Tais limitações modelam o comportamento dos agentes e, com isto, possibilitam que as instituições atinjam o seu objetivo, que é a redução da incerteza (North, 1990; Macagnan, 2013; Lopes, 2013). Ainda segundo North, as instituições são compostas por regras formais e informais, com a funcionalidade estabelecida por mecanismos sancionatórios.

As regras formais são aquelas regulamentadas através de acordos escritos, tais como leis, estatutos, normativas, entre outros. As regras informais dizem respeito às convenções estabelecidas em uma determinada sociedade, por exemplo, a cultura, os costumes e as tradições, as quais são transmitidas através do processo cultural. Já os mecanismos sancionatórios tratam da existência de uma terceira parte, capaz de exercer, de forma efetiva, o poder coercitivo em relação àqueles que atuam em desacordo com as regras estabelecidas (North, 1990 e 1993). Neste contexto, os mecanismos de averiguação em relação às violações e à aplicação de punições são condições necessárias para garantir o adequado funcionamento das instituições (Macagnan, 2013).

Quanto ao processo de tomada de decisão, Gala (2003) diz que os agentes não possuem as capacidades mentais e computacionais para conhecer e processar todas as informações pertinentes à sua tomada de decisão. Assim, a racionalidade não consistiria em atingir uma situação ótima, mas sim agir da maneira mais razoável possível com a finalidade de alcançar determinados fins, em razão da ausência de informações. Em sentido semelhante, Carvalho, Vieira e Goulart (2005) afirmam que o homem não pode processar todos os dados sensoriais num cálculo racional. A partir disto, ele faz uso e forma conceitos que, baseados em sua experiência anterior, ajuda-o a tomar decisões e agir.

Na presente pesquisa observa-se que as decisões no âmbito do TCE-RS são tomadas por um Colegiado de Conselheiros, sendo que tais decisões podem convergir ou divergir do posicionamento adotado pelo órgão técnico. Contextualizando a presente pesquisa com a abordagem de North, os órgãos de controle externo são constituídos por regras formais e por regras informais as quais modelam não só a atuação dos gestores públicos, mas também a atuação dos Auditores Públicos e dos próprios Conselheiros. Assim, as divergências existentes podem estar relacionadas à influência exercida por regras formais ou por regras informais.

6. ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE TRIBUNAIS DE CONTAS

O estudo de Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015) teve por objetivo analisar o impacto da LRF na análise das contas municipais pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará. Dentre os resultados da pesquisa foi observado que a LRF foi mencionada em 89 dos 105 dos pareceres prévios emitidos, o que corresponde a 84,76% dos casos. Além disto, observou-se que em 32,7% dos casos a reprovação das contas teve como embasamento aspectos relativos à LRF.

Zuccolotto e Teixeira (2014) tiveram por objetivo identificar a efetividade dos Institutos Supremos de Auditoria (SAIs) e dos Poderes Legislativos na transparência fiscal. Os resultados encontrados indicam que a transparência melhora a accountability e reduz a corrupção, sendo que ambas, em conjunto, melhoram o nível de democracia de um país. Destacam, também, que nos países em que a independência e o poder das SAIs são constitucionalmente definidos, há um maior nível de transparência, eis que tais órgãos agirão a partir de interesses distintos dos do executivo, o que reduz os conflitos de interesses entre governantes e governados.

Loureiro, Teixeira e Moraes (2009) estudaram as transformações pelas quais passaram os Tribunais de Contas brasileiros sob o enfoque do desenvolvimento institucional, abordando aspectos das diferentes realidades e analisando as transformações institucionais pelas quais passaram os referidos órgãos após a Constituição Federal de 1988 e a promulgação da LRF. O estudo indica que se tratam de instituições antigas e tradicionais, onde os agentes ligados ao status quo têm mais força política do que os agentes da mudança. Os autores destacam a importância da LRF, no sentido de alterar o quadro de forças po-

líticas relacionadas aos Tribunais de Contas, eis que a referida norma proporcionou um fortalecimento de tais órgãos a partir das responsabilidades atribuídas.

Funnell (2015) estuda as potenciais ameaças que a realização de auditorias de desempenho pode representar para os auditores do setor público. Tal estudo foi realizado no contexto australiano, examinando o envolvimento do órgão geral de auditoria em uma auditoria de desempenho altamente politizada. Dentre as contribuições deste trabalho, o autor destaca que quando o órgão de auditoria emite um relatório favorável das ações e do desempenho do Executivo, este último interpretará tal avaliação como uma confirmação das suas políticas e do direito de governar.

Vila (2014) faz uma comparação entre o Tribunal de Contas da Espanha e o Tribunal de Contas da Comunidade Europeia e conclui pela necessidade de ampliação do caráter técnico do órgão espanhol. Segundo o autor, o órgão espanhol é composto por 12 Conselheiros, sendo 6 indicados pelo Senado e os outros 6 pela Câmara dos Deputados. O estudo indica que a ampliação do caráter técnico seria capaz de garantir a efetividade e a independência na atuação do Tribunal de Contas espanhol, contribuindo para a despolitização do órgão e evitando as influências de outros poderes sobre o mesmo.

Gong (2009) estudou o desenvolvimento da capacidade da auditoria de estado da China, tratando do rápido desenvolvimento ocorrido nas décadas de 1980, 1990 e 2000. O autor destaca que, apesar dos avanços ocorridos, muitas das características que auxiliam na melhoria da capacidade da auditoria do estado ainda não estão presentes na China. Neste sentido, exemplifica que cabe aos líderes dos comitês locais do Partido Comunista Chinês as decisões sobre quem, como e em que medida a auditoria deve atuar, revelando um problema de independência dos auditores. Gong conclui que os pilares da auditoria devem incluir a independência, a objetividade e o profissionalismo dos auditores, sendo que a participação da sociedade e de outras partes interessadas pode contribuir para tornar mais poderoso o regime de auditoria do estado.

Barker (2006) avaliou as estruturas do Tribunal de Contas Europeu (European Court of Auditors – ECA) e identificou aspectos que podem aprimorar a função de auditoria na União Europeia. Dentre os achados do estudo destaca-se (1) a necessidade de apenas 05 Auditores Gerais, devendo os mesmos serem escolhidos de acordo com critérios de competência; (2) a necessidade de colaboração entre os órgãos de auditoria, com o objetivo de reduzir a carga de auditorias duplicadas; e (3) a revisão por pares por um órgão externo.

7. METODOLOGIA

De acordo com dados estatísticos do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul relativos ao exercício de 2010, dos 496 municípios gaúchos, o Serviço de Acompanhamento de Gestão – SAG concluiu pelo atendimento à LRF em 407 processos e pelo não atendimento em 89. No entanto, o Parecer emitido pelo TCE-RS contemplou o atendimento à LRF em 460 processos e o não atendimento à LRF em 36 processos. Como se observa, há uma divergência entre o posicionamento adotado pelo órgão técnico e a decisão dos Conselheiros em 53 processos, o que corresponde a 10,69% do total de processos analisados no exercício. Caso sejam considerados apenas os processos em que os Auditores Públicos sugeriram o não atendimento à LRF, tal posicionamento divergente equivale a 59,55% dos casos.

A escolha pelo exercício de 2010 refere-se ao fato de que este corresponde ao último exercício em que a análise da Gestão Fiscal por parte do TCE-RS foi realizada em um processo específico para tal finalidade. Tendo em vista que o objeto da presente pesquisa é a divergência entre a conclusão dos Auditores Públicos e a decisão emitida pelo TCE-RS em relação à LRF, a população corresponde aos 53

processos em que ocorreram tais divergências no referido exercício. Em relação à amostra, todos os processos em que ocorreram tais divergências foram selecionados para análise, fazendo com que a análise realizada contemple 100% dos casos.

Após a seleção dos processos a serem examinados, mediante consulta ao site do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (www.tce.rs.gov.br) foram obtidos os seguintes documentos relativos a cada um dos 53 processos: Instrução Técnica Final/Encerramento do exercício financeiro de 2010, elaborado pelo SAG; Relatório e Voto proferido pelo Conselheiro-Relator; Parecer sobre a Gestão Fiscal emitido pelo TCE-RS (TCE-RS, 2016). A partir dos dados obtidos, efetuou-se a análise de conteúdo dos documentos mencionados, contemplando as seguintes etapas: 1) pré-análise, 2) exploração do material, 3) tratamento dos resultados obtidos e 4) interpretação (Minayo, 2002).

Na presente pesquisa, a pré-análise contemplou organização dos documentos denominados “Instrução Técnica Final” e “Relatório e Voto”, sendo realizada uma leitura preliminar de tais materiais com o objetivo de definir as unidades de registro e de contexto. A unidade de registro refere-se à forma como o conjunto da mensagem será decomposto para fins de análise, por exemplo, palavras, frases, temas, ou até mesmo os personagens de uma narrativa. Já a unidade de contexto, como o próprio nome sugere, refere-se ao contexto da qual a mensagem faz parte. Trata-se, portanto, de uma referência mais ampla (Minayo, 2002).

No caso da presente pesquisa, a unidade de registro diz respeito às frases utilizadas nos Relatórios e Votos dos Conselheiros, visto que tais unidades oportunizam uma melhor compreensão das justificativas apresentadas em relação ao posicionamento adotado. Já a unidade de contexto refere-se às situações em que foi estabelecida divergência entre os Votos dos Conselheiros e a opinião dos Auditores Públicos. Ou seja, quando o Voto dos Conselheiros é no sentido de considerar a LRF Atendida, enquanto que a conclusão do Relatório Técnico era pelo Não Atendimento à LRF.

A exploração dos documentos denominados “Instrução Técnica Final” e “Relatório e Voto”, contemplou a realização de leituras nos referidos documentos. A análise da “Instrução Técnica Final” elaborada pelos Auditores Públicos teve por finalidade identificar as razões que fundamentaram a conclusão pelo não atendimento à LRF. Já a análise do “Relatório e Voto” proferido pelo Conselheiro-Relator teve a finalidade de identificar as justificativas apresentadas pelo Conselheiro para divergir da conclusão dos Auditores Públicos, portanto, alinhada ao objetivo da pesquisa.

Quanto ao tratamento dos resultados, os motivos que levaram os Auditores Públicos à conclusão pelo Não Atendimento à LRF foram agrupados em sete categorias, de acordo com a natureza da inconformidade apontada. A partir de cada uma destas naturezas, as justificativas apresentadas pelos Conselheiros foram agrupadas em novas categorias, de acordo com os fundamentos utilizados pelos Conselheiros para divergir dos Auditores Públicos. Realizados tais procedimentos, foi apurada a respectiva estatística descritiva dos dados e após os resultados obtidos foram interpretados.

8. ANÁLISE DAS EVIDÊNCIAS

As tabelas 1 a 8, apresentadas nesta seção, evidenciam os resultados encontrados.

Na tabela 1 são apresentadas as inconformidades identificadas pelo SAG que fundamentaram a conclusão do referido serviço pelo não atendimento à LRF. Com base nas Instruções Técnicas examinadas, relativas aos 53 processos com divergência de posicionamento entre a Instrução Técnica e a decisão proferida pelo TCE-RS, foram identificadas 65 inconformidades. Em 41 processos em que a conclusão

dos Auditores Públicos foi pelo não atendimento à LRF teve como fundamento uma inconformidade em cada processo. Nos 12 processos remanescentes, foram indicadas duas inconformidades em cada.

Tabela 1: Inconformidades que fundamentam a Conclusão dos Auditores pelo Não Atendimento LRF

Descrição das Inconformidades	Processos com 1 inconformidade	Processos com 2 inconformidades	Total de inconformidades
Desequilíbrio Financeiro	27	3	30
Despesa com Pessoal além do limite estabelecido na LRF (art. 20)	3	6	9
Não Disponibilização de Informações em Tempo Real na Internet	6	1	7
Atraso ou Não Realização de Audiência Pública	5	1	6
Despesa com pessoal não reconduzida aos limites estabelecidos na LRF no prazo previsto (art. 23)	0	5	5
Atraso ou Não Publicação do RREO	0	3	3
Atraso ou Não Publicação do RGF	0	3	3
Atraso ou Não Entrega do RVE	0	1	1
Atraso ou Não Entrega do RGF	0	1	1
Total de Inconformidades	41	24	65

Fonte: Dados de pesquisa.

Conforme apresentado na tabela 1, na conclusão dos Auditores Públicos pelo não atendimento à LRF, questões relacionadas ao desequilíbrio financeiro estão contempladas em 30 das 65 inconformidades, o que corresponde a 46,15% dos casos. Além destes, inconformidades relacionadas ao excesso de gastos com pessoal (9 inconformidades), com a não disponibilização de informações em tempo real na internet (7 inconformidades), com o atraso ou a não realização das audiências públicas (6 inconformidades) e com despesas com pessoal não reconduzidas ao limite estabelecido na LRF no prazo previsto (5 inconformidades) também são frequentes e, em conjunto, representam 87,69% das inconformidades identificadas.

Posteriormente à análise quanto aos motivos que fundamentaram a conclusão pelo não atendimento à LRF por parte dos Auditores, foram analisados os votos proferidos pelos Conselheiros-Relatores nos casos em que houve divergência entre o posicionamento adotado pelo órgão técnico e o parecer sobre a LRF emitido pelo Tribunal de Contas do Estado. Destaca-se que a análise realizada nos Pareceres emitidos pelo TCE-RS nos 53 processos relativos à presente análise, observou-se que todos os votos proferidos pelos Relatores foram acolhidos à unanimidade pelos demais componentes da sessão plenária. Tal situação evidencia, no presente caso, a inexistência de divergências entre os Conselheiros participantes da sessão de julgamento, mesmo nos casos em que houve divergência em relação à conclusão do SAG.

As tabelas 2 a 8 apresentam as informações relativas aos fundamentos utilizados pelos Conselheiros-Relatores para a divergência estabelecida em relação à conclusão adotada pelos Auditores Públicos.

Tabela 2: Desequilíbrio Financeiro

Fundamentação Utilizada pelos Conselheiros para o Voto pelo Atendimento à LRF	Qtde. Inconf.
O percentual da insuficiência financeira em relação à RCL é baixo	8
Baixo valor da insuficiência financeira em relação à Receita ou ao Orçamento	7
O valor da insuficiência financeira está dentro do limite da razoabilidade	5
A insuficiência financeira decorre de Restos a Pagar Não Processados	4
A redução nos Restos a Pagar é superior ao acréscimo da Insuf. Financeira	4

O valor da insuficiência financeira é irrisório	2
Total	30

Fonte: Dados de pesquisa.

Na tabela 2 pode-se observar que dos 30 casos de desequilíbrio financeiro apontados pelos Auditores, em 50% dos casos os Conselheiros entenderam a insuficiência financeira era baixa em relação à Receita Corrente Líquida, à Receita ou ao Orçamento. Fundamento semelhante é utilizado em outros 7 casos em que os Conselheiros divergem dos Auditores, justificando que o valor da insuficiência técnica está dentro do limite da razoabilidade ou é irrisório. Por fim, dos últimos 8 casos de desequilíbrio financeiro entendidos como atendimento à LRF pelos Conselheiros, os mesmos justificam que 4 são decorrentes de Restos a Pagar não Processados e 4 referentes a redução nos Restos a Pagar superior ao acréscimo da insuficiência financeira.

Tabela 3: Despesa com Pessoal além do limite (art. 20)

Fundamentação Utilizada pelos Conselheiros para o Voto pelo Atendimento à LRF	Qtde. Inconf.
Existência de previsão legal para recondução aos limites nos dois quadrimestres seguintes	7
Reconduziu aos limites dentro do exercício	2
Total	9

Fonte: Dados de pesquisa.

Como demonstrado na tabela 3, os Conselheiros utilizaram dois argumentos para fundamentar os seus votos pelo atendimento a LRF nos casos em que os Auditores indicaram que a despesa com pessoal estava acima do limite permitido. Em 7 casos, a justificativa utilizada era a existência de previsão legal para que os limites fossem reestabelecidos nos dois quadrimestres seguintes. Nos 2 casos restantes, o argumento foi no sentido de que houve recondução aos limites dentro do exercício.

Tabela 4: Não Disponibilização de Informação em Tempo Real da Internet

Fundamentação Utilizada pelos Conselheiros para o Voto pelo Atendimento à LRF	Qtde. Inconf.
O voto do Relator não traz justificativa. Apenas opta pela advertência.	6
O voto do Relator não traz justificativa. Apenas opta pela advertência.	1
Total	7

Fonte: Dados de pesquisa.

Quanto a não apresentação de informação em tempo real na Internet, dos 7 casos julgados como atendimento à LRF pelos Conselheiros, em 6 casos os votos mencionaram que se tratava do primeiro apontamento sobre o assunto, sendo que em 1 não houve justificativa para a decisão.

Tabela 5: Não Realização ou Atraso na Realização das Audiências Públicas

Fundamentação Utilizada pelos Conselheiros para o Voto pelo Atendimento à LRF	Qtde. Inconf.
Única inconformidade do processo	3
A inconformidade não trouxe prejuízo à gestão	1
O voto do Relator não apresenta justificativa	2
Total	6

Fonte: Dados de pesquisa.

Em relação a não realização ou ao atraso na realização das audiências públicas, na metade dos casos os conselheiros justificaram o voto pelo atendimento a LRF por se tratar da única inconformidade do

processo. Em uma inconformidade foi alegado que não houve prejuízo à gestão, e nas duas restantes não foram apresentadas justificativas para a discordância em relação aos Auditores.

Tabela 6: Não recondução das despesas com pessoal ao limite no prazo estabelecido (art. 23)

Fundamentação Utilizada pelos Conselheiros para o Voto pelo Atendimento à LRF	Qtde. Inconf.
Excesso de Gastos de Pessoal reconduzido ao limite até o final do exercício	5
Total	5

Fonte: Dados de pesquisa.

A tabela 6 contempla a não recondução das despesas com pessoal ao limite no prazo estabelecido no artigo 23 da LRF. A referida norma prevê que, para o caso da despesa com pessoal ultrapassar os limites definidos no art. 20, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes. No presente caso, os Conselheiros justificaram os seus votos sob o argumento de que o excesso de gastos de pessoal foi reconduzido ao limite até o final do exercício.

Tabela 7: Ausência ou Atraso na Publicação do RREO e do RGF

Fundamentação Utilizada pelos Conselheiros para o Voto pelo Atendimento à LRF	Qtde. Inconf. RREO	Qtde. Inconf. RGF
Princípio da razoabilidade - Atraso de 1 dia	1	1
A ausência de divulgação é suprida pela publicação na página do TCE-RS	1	1
O voto faz referência a processo anterior, optando-se pela advertência ao Gestor	1	1
Total	3	3

Fonte: Dados de pesquisa.

A tabela 7 evidencia as divergências correspondentes à ausência ou atrasos na publicação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO) e Relatórios de Gestão Fiscal (RGF). No presente caso, os Conselheiros apenas optaram por advertir o gestor em 2 oportunidades, sendo que nas outras 4, levou-se em consideração o princípio da razoabilidade, visto que ocorreu atraso de apenas 1 dia, e que a ausência de divulgação dos respectivos relatórios poderia ser suprida pela publicação dos mesmos na página do TCE.

Tabela 8: Ausência ou Atraso na Entrega RVE e do RGF

Fundamentação Utilizada pelos Conselheiros para o Voto pelo Atendimento à LRF	Qtde. Inconf. RVE	Qtde. Inconf. RGF
O voto apresenta as inconformidades como formais	1	1
Total	1	1

Fonte: Dados de pesquisa.

Por fim, a tabela 8 demonstra a ausência ou atraso na entrega do Relatório de Validação e Encaminhamento (RVE) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Em tais inconformidades a divergência entre os Auditores e os Conselheiros decorre do entendimento do Relator de que tais inconformidades se tratam de formalidades não obedecidas pelo Gestor, não trazendo prejuízos à Administração Pública.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi identificar as justificativas utilizadas pelos Conselheiros do TCE-RS para a divergência entre o posicionamento adotado pelos Auditores Públicos e a decisão proferida pelo TCE-RS, possibilitando aos leitores uma evidência empírica sobre os fundamentos de tais divergências, conforme resultados apresentados na seção 8.

Os resultados da pesquisa indicam que nos processos em que os Auditores opinam pelo não atendimento à LRF, os Conselheiros do TCE-RS divergem em 59,55% dos casos. Sendo que em todos os casos, o voto do Relator foi acolhido à unanimidade pelos demais integrantes do órgão julgador. Observou-se, ainda, que 87,6% das divergências referem-se a questões de desequilíbrio financeiro, despesas com pessoal, disponibilização de informações na Internet e realização de audiências públicas.

Em relação às divergências decorrentes de desequilíbrio financeiro, tal situação decorre do entendimento dos Conselheiros de que a insuficiência financeira era baixa em relação à Receita ou ao Orçamento, ou então, que o valor seria irrisório ou estaria dentro do limite da razoabilidade. A LRF não conceitua desequilíbrio financeiro, apenas dispõe sobre a necessidade de ações planejadas no sentido de evitar o desequilíbrio das contas públicas. Neste aspecto, os resultados evidenciados indicam um posicionamento mais flexível por parte dos Conselheiros no que diz respeito à caracterização do desequilíbrio financeiro. Algo semelhante ocorre nos casos de despesa de pessoal em que os Conselheiros também adotaram posicionamento mais benéfico aos gestores.

Deve ser observado, ainda, que 21 inconformidades (32,3% da análise realizada) tratam de questões relacionadas à transparência, tais como, realização de audiências públicas, envio e publicação de demonstrativos fiscais e disponibilização de informações na internet. Tal situação denota que em relação a tais temas, também existe uma maior flexibilização por parte dos Conselheiros, eis que são tratados como itens formais, como não trazendo prejuízo à gestão, como primeiro apontamento sobre o assunto, como única inconformidade do processo, além dos casos em que não foram apresentadas justificativas. Neste sentido é de se observar que o estudo de Zuccoloto e Teixeira (2014) indica que a transparência melhora o accountability e reduz a corrupção, contribuindo, inclusive, para o avanço da democracia no país.

No presente estudo observa-se que diante de não conformidades dos gestores municipais em relação à LRF os Auditores Públicos e os Conselheiros assumem posicionamentos divergentes, cabendo aos últimos a flexibilização da interpretação quanto aos termos da LRF. Considerando a concepção de North para a Teoria Institucional, percebe-se que os Auditores Públicos estariam vinculados ao que North chama de regras formais, ou seja, firmando seu posicionamento em estrito alinhamento ao texto legal. Por outro lado, os Conselheiros além das regras formais também são influenciados por regras informais, visto que a lei é seguida, porém existem casos em que outros aspectos, relacionados, por exemplo, à cultura e aos costumes, ou então, como refere Carvalho, Vieira e Goulart (2005), a conceitos baseados em experiências anteriores, que os levam a adotar posicionamento mais flexível.

Desta forma, embora o TCE-RS preencha os requisitos citados por O'Donnell para o desempenho das funções relacionadas ao accountability horizontal, tais funções restam prejudicadas pelas divergências existentes entre as diferentes instâncias do TCE-RS. Nessas situações em que o TCE-RS decidiu pelo atendimento à LRF, contrariando o posicionamento dos Auditores, o gestor público pode interpretar tal situação como uma aprovação às suas atitudes, mesmo em contrariedade ao disposto na legislação, em sentido semelhante às conclusões de Funnell (2015). Além disto, tal situação pode afetar a imagem dos Tribunais de Contas como observado por Arantes, Abrucio e Teixeira (2005), em que para 2/3 dos entrevistados manifestaram que existe predominância de critérios ou de injunções políticas nas decisões dos Tribunais de Contas. Tais aspectos podem prejudicar, ainda, a imagem dos Tribunais de Contas de guardiões da LRF (Arantes, Loureiro, Couto e Teixeira, 2010), inclusive no que se refere ao fortalecimento e aos avanços institucionais oportunizados pela referida norma (Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009).

Nota-se que a delimitação da presente pesquisa diz respeito à análise dos argumentos utilizados pelos Conselheiros para divergirem dos Auditores do TCE-RS na análise dos Processos de Contas de Gestão Fiscal do exercício de 2010. No presente estudo não foi analisada a coesão destas decisões com outras decisões proferidas, ou então, das características comuns entre os Municípios cujas divergências foram identificadas. Tais aspectos podem ser objeto de estudos futuros, assim como a ampliação do período de análise, bem como de outros processos examinados pelos Tribunais de Contas brasileiros.

REFERÊNCIAS

Arantes, R. B., Abrucio, F. L.; Teixeira, M. A. C. (2005). A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, v. 56, n. 1, p. 57 - 83, jan./mar. 2005.

Arantes, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., Teixeira, M. A. C. (2010). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: Loureiro, M. R.; Abrucio, F. L.; Pacheco, R. S. *Burocracia e política no Brasil. Desafios para o Estado democrático no século XXI*. Rio de Janeiro: FGV, v. 26.

Barker, P. (2006). Big Ticket Auditing: A Review of the Structures of the European Court of Auditors. *Irish Accounting Review*, v. 13, n. 2.

Brasil. (1890). Decreto nº 966-A, de 07 de novembro de 1890. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos 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: 05 fev. 2016.

Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 05 fev. 2016.

Brasil. (1999). Projeto de Lei do Poder Executivo nº 18, de 1999. Regula o art. 163, incisos I, II, III e IV, e o art. 169 da Constituição Federal, dispõe sobre princípios fundamentais e normas gerais de finanças públicas e estabelece o regime de gestão fiscal responsável, bem assim altera a Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990. *Diário da Câmara dos Deputados, Brasília – DF, Ano LIV – n. 141, p. 39213 – 39232, 02 set. 1999.*

Brasil. (2000). Lei Complementar 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: 05 fev. 2016.

Brasil. (2002). Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 892-RS. Tribunal de Contas Estadual: Composição. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo261.htm#Tribunal de Contas Estadual: Composição](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo261.htm#Tribunal%20de%20Contas%20Estadual%20Composi%C3%A7%C3%A3o)>. Acesso em: 05 fev. 2016.

Brasil. (2009). Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009. Lei Complementar da Transparência. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 05 fev. 2016.

Brasil. (2011). Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Lei de Acesso à Informação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 05 fev. 2016.

Carvalho, C. A.; Vieira, M. M. F.; Goulart, S. (2005). A trajetória conservadora da teoria institucional. *RAP – Revista de Administração Pública*, vol. 39, n. 4, p. 849-874, 2005.

Crisóstomo, V. L.; Cavalcante, N. S. C.; Freitas, A. R. M. C. (2015). A LRF no Trabalho de Controle de Contas Públicas – Um Estudo de Pareceres Prévios Conclusivos de Contas de Governos Municipais. *Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN*, v. 7, n. 1, p. 233 – 253.

Filomena, C. L. (2012). Democracia, Políticas Públicas e Controle. In: Oliveira, M. de; Bergue, S. T. (Org.). *Políticas públicas: definições, interlocuções e experiências*. Recurso eletrônico. Caxias do Sul/RS. Educus, 2012. p. 165-183.

Fundo Monetário Internacional. (2007). *Manual de Transparência Fiscal*.

Funnell, W. (2015). Performance Auditing and Adjudicating Political Disputes. *Financial Accountability & Management*, v. 31, n. 1, p. 92-111.

Gala, P. (2003). A Teoria Institucional de Douglass North. *Revista de Economia Política*, vol. 23, n. 2 (90), p. 89-105, 2003.

Gong, T. (2009). Institutional learning and adaptation: Developing state audit capacity in China. *Public Administration and Development*, v. 29, n. 1, p. 33-41.

International Federation of Accountants – IFAC. (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. Study 13.

Kronbauer, C. A. et al. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 5 n. 12, p. 48-71.

Lopes, H. C. (2013). Instituições e crescimento econômico: os modelos teóricos de Thorstein Veblen e Douglass North. *Revista de Economia Política*, v. 33, n. 4 (133), p. 619-637, 2013.

Loureiro, M. R.; Teixeira, M. A. C.; Moraes, T. C. (2009). Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos Tribunais de Contas no Brasil recente. *Revista Administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 43, p. 739-772.

Macagnan, C. B. (2013). Teoría Institucional: Escrito teórico sobre los protagonistas de la escuela institucionalista de economía. *BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 10, n. 2, p. 130-141, 2013.

Minayo, M. C. S. (2002). *Pesquisa Social: teoria, método e criatividade*. Petrópolis: Editora Vozes, 2002.

North, D. (1990). *Instituciones, cambio institucional y desarrollo económico*. México: Fondo de Cultura Económica, 1995. Tradução de: *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge university press, 1990.

North, D. (1993). Desempenho económico en el transcurso de los años. In: Conferência de Douglass C. North em Estocolmo, Suécia. 1993.

O'Donnell, G. (1998). Horizontal Accountability in New Democracies. *Journal of Democracy*. v.9, n. 3, p. 112-126, 1998.

Quintana, A. C.; Jacques, F. V. S.; Macagnan, C. B. (2013). *Transparência: Instrumento para governança pública no Brasil*. Porto Alegre: Entremeios.

Rio Grande do Sul. (1935). Decreto Estadual nº 5.975, de 26 de junho de 1935. Cria o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=56248&Texto=&Origem=1>. Acesso em: 01 fev. 2016.

Rio Grande do Sul. (1989). Constituição do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=9p-X_3esaNg%3d&tabid=3683&mid=5358>. Acesso em: 01 fev. 2016.

Rio Grande do Sul. (1998). Lei Estadual nº 11.160, de 26 de maio de 1998. Cria cargos no Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=6288&hTexto=&Hid_IDNorma=6288>. Acesso em: 01 fev. 2016.

Rio Grande do Sul. (2000). Lei Estadual nº 11.424, de 06 de janeiro de 2000. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=3676&hTexto=&Hid_IDNorma=3676>. Acesso em: 01 fev. 2016.

Rocha, A. C. (2013). A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista Administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 47, p. 901-925.

Simões, E. (2014). *Tribunais de Contas - Controle Externo das Contas Públicas*. Saraiva.

Talbot, C.; Wiggan, J. (2010). The Public Value of the National Audit Office. *International Journal of Public Sector Management*, v. 23, n. 1, p. 54-70.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS. (2000). Resolução TCE-RS nº 544/2000 – Regimento do TCE-RS. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:2516594676583319::NO:RP:P4_CD_LEGISLACAO:260735>. Acesso em: 06 fev. 2016.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS. (2006). Resolução TCE-RS nº 765/2006. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:2516594676583319::NO:P4_CD_LEGISLACAO:260440>. Acesso em: 06 fev. 2016.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS. (2007). Resolução TCE-RS nº 771/2007. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:4180223094219684::NO::P4_CD_LEGISLACAO:260396>. Acesso em: 06 fev. 2016.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS. (2010a). Resolução TCE-RS nº 882/2010. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:2516594676583319::NO:RP:P4_CD_LEGISLACAO:305571>. Acesso em: 06 fev. 2016.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS. (2010b). Resolução TCE-RS nº 885/2010. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:2516594676583319::NO::P4_CD_LEGISLACAO:306004>. Acesso em: 06 fev. 2016.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS. (2012). Resolução TCE-RS nº 943/2012. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:846972170571822::NO::P4_CD_LEGISLACAO:430201>. Acesso em: 06 fev. 2016.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS. (2015). Resolução TCE-RS nº 1.028/2015 – Regimento do TCE-RS. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:7252500638314370::NO::P4_CD_LEGISLACAO:657193>. Acesso em: 06 fev. 2016.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS. (2016). Área de Atuação. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/area_de_atuacao>. Acesso em: 30 nov. 2016.

Vila, C. I. (2014). El Control Jurisdiccional de las Cuentas Públicas en Europa: El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas Español. Teoría y Realidad Constitucional. n. 33, pp. 341 – 352.

Zuccolotto, R.; Teixeira, M. A. C. (2014). As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. Revista Contabilidade & Finanças - USP, 25(66), 242-254.