

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA

GIAN LEONARDO SAULLIN ALVARO

**ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA ENTRE OS ÓRGÃOS DE CONTROLE E A
TRANSPARÊNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL: ANÁLISE PELA TEORIA
DEMOCRÁTICA**

Maringá

2020

GIAN LEONARDO SAULLIN ALVARO

**ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA ENTRE OS ÓRGÃOS DE CONTROLE E A
TRANSPARÊNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL: ANÁLISE PELA TEORIA
DEMOCRÁTICA**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do centro de Ciências Sociais aplicadas da Universidade Estadual de Maringá.

Área de Concentração: Controladoria

Linha de Pesquisa: Contabilidade para Usuários Externos

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Simone Letícia Raimundini Sanches

Coorientadora: Prof^a. Dr^a. Kerla Mattiello

Maringá

2020

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
(Biblioteca Central - UEM, Maringá - PR, Brasil)

A473c

Alvaro, Gian Leonardo Saullin

Acordo de cooperação técnica entre os órgãos de controle e a transparência da informação contábil : análise pela teoria democrática / Gian Leonardo Saullin Alvaro. -- Maringá, PR, 2020.
222 f.: il. color., figs.

Orientadora: Profa. Dra. Simone Letícia Raimundini Sanches.

Coorientadora: Profa. Dra. Kerla Mattiello.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Estadual de Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2020.

1. Teoria democrática - Informação contábil. 2. Informação contábil - Transparência. 3. Informação contábil - Qualidade. 4. Tribunais de Contas - Brasil. 5. Secretaria do Tesouro Nacional - Brasil. I. Sanches, Simone Letícia Raimundini, orient. II. Mattiello, Kerla, coorient. III. Universidade Estadual de Maringá. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. IV. Título.

CDD 23.ed. 657.1

Elaine Cristina Soares Lira - CRB-9/1202

ATA DE DEFESA PÚBLICA

Aos vinte e sete dias do mês de agosto do ano de dois mil e vinte, às quatorze horas, realizou-se pela Universidade Estadual de Maringá, sob modalidade excepcional de realização exclusivamente por videoconferência conforme Portaria nº 36/2020-CAPES e Portaria nº 122/2020-GRE/UEM, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: "**Acordo de Cooperação Técnica entre os Órgãos de Controle e Transparência da Informação Contábil: análise pela Teoria Democrática**", de autoria de **Gian Leonardo Saullin Alvaro**, aluno do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Mestrado – Área de Concentração: Controladoria, linha de pesquisa: Contabilidade para Usuários Externos.

Membro da banca	Função	IES
Profa. Dra. Simone Leticia Raimundini Sanches	Presidente	PCO/UEM
Profa. Dra. Kerla Mattiello	Membro examinador	UEM
Profa. Dra. Joyce Menezes da Fonseca Tonin	Membro examinador	PCO/UEM
Prof. Dr. Robson Zuccolotto	Membro examinador	Externo - UFES

Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, o candidato foi **APROVADO** pela Banca Examinadora, devendo, em um prazo máximo de **60 dias**, encaminhar à coordenação do programa, dois CDs contendo cada, um arquivo em formato digital da dissertação completa, para serem distribuídos da seguinte forma: um na Secretaria do PCO e outro na Biblioteca Central da UEM, bem como demais documentos exigidos para expedição do Diploma de Mestre. E, para constar, foi lavrada a presente Ata que vai assinada pela Coordenadora do Programa e pelos membros da Banca Examinadora.

Maringá, 27 de agosto de 2020.



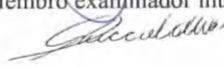
Prof.ª Dr.ª Simone Leticia Raimundini Sanches
(Presidente)



Profa. Dra. Kerla Mattiello
(Membro examinador interno)



Profa. Dra. Joyce Menezes da Fonseca Tonin
(Membro examinador interno)



Prof. Dr. Robson Zuccolotto
(Membro examinador externo – UFES)


Prof.ª Simone Leticia Raimundini Sanches
Coordenadora do Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis

DEDICATÓRIA

À Mel (*in memoriam*), meu eterno anjo de quatro patas, à qual me fazia companhia nas madrugadas de estudo e que em virtude dessa rotina acabei me ausentando em muitos dos seus últimos momentos de vida. O mesmo amor, saudosamente, estendo à Maggie e a Lilica.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pela oportunidade, discernimento e força necessários em diversos momentos nesta jornada.

À minha mãe Cecília, por ter desempenhado desde o meu nascimento o papel materno e paterno e sempre me guiado pelo caminho correto e mostrado a importância dos estudos na construção do caráter e dignidade de um ser humano.

Aos meus irmãos Luciano e Hugo, por diversas vezes terem entendido minha ausência e me ajudado em momentos que necessitei durante essa trajetória.

À minha orientadora, Prof. Dr^a. Simone, por compartilhar seus conhecimentos, por me instruir, guiar e incentivar durante todo o programa, de modo que o profissional contábil que me tornei hoje devo em grande parte a ela, a qual tenho como exemplo.

À minha coorientadora, Prof. Dr^a. Kerla, por ter aceito o desafio de me coorientar, por me ajudar em incontáveis momentos quando pensei não mais ter saída, por sempre propor soluções ao desenvolvimento da minha pesquisa e por me dar lições valiosíssimas na área pública as quais levarei para o resto da vida.

Aos estimados avaliadores Prof. Dr. Robson Zuccolotto e Prof. Dr^a. Joyce Menezes pelas excelentes contribuições para melhoria da presente pesquisa, sou grato por terem compartilhado o conhecimento de vocês e terem sido fundamentais na conclusão desta.

A todos os meus amigos do PCO da Turma de 2018 (Turma 5), aos quais compartilhamos momentos incríveis e que na lembrança desses momentos e redação destes agradecimentos conseguem facilmente me tirar lágrimas, todos vocês foram especiais, mas gostaria de agradecer em especial aos meus colegas David, Hélio, Felipe, Rafa, Elvis e em especial meu parceiro de dupla e ariano favorito, Alan, quem ouviu muitas das minhas queixas, compartilhou muitos dos seus conhecimentos e se mostrou um ser humano incrível e de um caráter incomparável. Enfim, todos vocês foram especiais e continuarão sendo por toda minha vida.

Aos professores do Programa de Mestrado (PCO) por terem partilhado seus conhecimentos e auxiliado ao longo de todo este percurso, o qual foi cansativo, mas extremamente prazeroso e, que se preciso fosse, o faria novamente.

E por fim, mas não menos importante, à Câmara Municipal de Cruzeiro do Oeste, na figura do Presidente do Legislativo e meus colegas de profissão, por ter permitido que eu me ausentasse por diversas vezes em virtude do Mestrado, por me proporcionar crescimento profissional e pessoal e por me permitir a aplicação dos conhecimentos adquiridos no Mestrado no dia a dia da organização.

"O príncipe e o soberano, sendo a mesma pessoa, não formam, por assim dizer, senão um governo sem governo."

(O Contrato Social - Rousseau)

Alvaro, G. L. S. (2020). *ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA ENTRE OS ÓRGÃOS DE CONTROLE E A TRANSPARÊNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL: ANÁLISE PELA TEORIA DEMOCRÁTICA*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.

RESUMO

O objetivo dessa pesquisa é analisar, na perspectiva da Teoria Democrática, a transparência e qualidade das informações contábeis na União, Distrito Federal, Estados e suas capitais em decorrência do Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 - STN/ATRICON/IRB. Os fundamentos teóricos que orientaram a pesquisa foram as características qualitativas desejáveis da informação pública, as condições necessárias para existência de transparência na esfera pública sob o contexto da teoria democrática, assim como o conhecimento do usuário da informação e seu papel na democracia representativa, os órgãos de controle que compunham o Acordo de Cooperação Técnica e suas atribuições também fez-se necessário. O *locus* da pesquisa foi composto pelos Poderes Executivos da União, do Distrito Federal, dos Estados e Municípios, compreendidos pelas capitais dos Estados, e a estratégia de pesquisa adotada foi a análise documental dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) referentes ao 3º Quadrimestre de 2019, sendo os objetos dessa análise. Os dados da pesquisa foram analisados pela técnica de análise de conteúdo, tendo sido as contas e as Notas Explicativas das demonstrações que compunham o RGF definidos como unidades de análise. Os resultados da pesquisa demonstraram que nenhum dos Poderes Executivos Brasileiros analisados apresentou informação de qualidade segundo os preceitos do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) tanto quanto não foram transparentes no que se referem às condições necessárias descritas na teoria democrática. Não obstante, o Acordo de Cooperação Técnica demonstrou não ser suficiente para melhorar a qualidade nem a transparência da informação contábil pública, sendo esta uma atribuição dos Tribunais de Contas (TC). A partir desses resultados depreendem-se as seguintes conclusões: (i) se o intuito era a melhoria da transparência e da qualidade informacional pública, o acordo não possibilitará recursos para que isto ocorra, de modo que, o alcance desses objetivos somente será possível por meio de uma efetividade no mecanismo de *enforcement* exercido pelos Tribunais de Contas quanto ao cumprimento dos dispositivos legais junto aos jurisdicionados; (ii) a pactuação do acordo seria uma maneira pensada pela STN de transferir a ela parte da legitimidade detida pelos TCs assim como uma possível superposição de estrutura institucional a longo prazo e que, consequentemente, afetaria o mecanismo de *checks and balances*, em que os TCs desempenham papel de destaque no controle de abuso de poder pelo Executivo; e (iii) a inefetividade no desempenho do papel institucional dos Tribunais de Contas afetam de forma negativa o exercício do controle social. O estudo contribui na perspectiva teórica-acadêmica ao demonstrar no que se refere à possível influência exercida sobre o mecanismo de freios e contrapesos em virtude da celebração do ACT, e que isso pode vir a desestabilizar a ordem democrática, no que se refere às contribuições práticas, os possíveis efeitos da execução do acordo nas atividades diárias dos entes quanto ao retrabalho na geração de informações.

Palavras-chave: Teoria Democrática. Transparência. Qualidade da Informação. Tribunais de Contas. Secretaria do Tesouro Nacional.

Alvaro, G. L. S. (2020). *TECHINAL COOPERATION AGREEMENT BETWEEN THE CONTROL ORGANIZATIONS AND THE TRANSPARENCY OF ACCOUNTING INFORMATION: ANALYSIS BY THE DEMOCRATIC THEORY*. Accounting Master's degree dissertation, State University of Maringá, Maringá, PR, Brazil.

ABSTRACT

The aim of this research is to analyze, from the perspective of Democratic Theory, the transparency and quality of accounting information in the Union, Federal District, States and states capitais as a result of the Technical Cooperation Agreement 01/2018 – STN/ATRICON/IRB. The rationales which conduct the research were the desirable qualitative characteristics of public information, the necessary conditions for the transparency in the public sphere within the democratic context, as well as the user knowledge about the information and its role in the representative democracy, the control organs that composed the Technical Cooperation Agreement and its attributions are also necessary. The *locus* of this research was composed of the Executive Powder of the Federal Government, Federal District, States and Cities, comprehended by the States' capitals, and the research's strategy, which has been adopted, was the documentary analysis of the Fiscal Management Reports (RGF) related to the third Quarter of 2019, had as objects of this analysis. The data has been analysed by the contact analysis technique, comprehended by the expense and Explanatory Notes from the demonstratives that took part of RGF, defined by units of analysis. The results have demonstrated that none of the analysed Brazilian Executive Powders had demonstrated quality information, according to the precepts from the Accounting Manual for the Public Sector (MCASP), as much as it has not been transparent when it came to the descriptive necessary conditions stated by the democratic theory. Nevertheless, the Technical Cooperation Agreement has demonstrated not to be sufficient to improve the quality nor the transparency of accounting public information, being this a duty from the Court of Auditors. With this result, it was possible to conclude: (i) were the institute to be the increased by both transparency and public informational quality, the agreement would not enable funds to do so, so as to achieve those objectives will only be possible through an effective mechanism of enforcement, which is performed by the Court of Auditors when fulfilling the legal devices alongside the jurisdictional orders.; (ii) the pact would be a planned way by STN to transfer to that some part of the held legitimacy by the Court of Auditors, as well as a possible overlap of institutional structure in a long term and that, consequently, would affect the checks and balances mechanism, where the TCs play an important role when controlling the misuse of power by the Executive Power; and (iii) the infectivity when performing the institutional role of Court of Auditors may negatively affect the exercise of the social control. The study contributes to the theoretical-academic perspective when demonstrating what refers to the possible influence, being performed over the checks and balances mechanism due to the celebration of ACT, and this may come to destabilise the democratic order, with respect to the practical contributions, possible effects of the execution of the agreement in the daily activities when having the rework in the information generation.

Keywords: Democratic Theory. Transparency. Quality Information. Court of Auditors. National Treasury Secretariat.

Índice de Quadros

Quadro 1 - Os três modelos de ISCs reconhecidos pela literatura especializada	46
Quadro 2 - Oito pilares de fortalecimento institucional	51
Quadro 3 - Tipos de auditoria do setor público	54
Quadro 4 - Atributos da inferibilidade - transparência.....	69
Quadro 5 - As quatro direções de transparência.....	71
Quadro 6 - Anatomia da transparência	73
Quadro 7 - Transparência e suas perspectivas em trabalhos acadêmicos.....	76
Quadro 8 - Características Qualitativas da Informação Contábil	77
Quadro 9 - Limites da Despesa com Pessoal.....	81
Quadro 10 - Limites da Dívida Consolidada Líquida/RCL.....	81
Quadro 11 - Limites das Garantias Concedidas/RCL	81
Quadro 12 - Limites das Operações de Crédito Internas e Externas e por Antecipação da Receita	82
Quadro 13 - Links de acesso aos RGFs dos Poderes Executivos das UFs.....	93
Quadro 14 - Quadro-resumo da coleta de dados	94
Quadro 15 - Quadro resumo dos documentos coletados	95
Quadro 16 - Construtos para elaboração da análise de conteúdo	97
Quadro 17 - <i>Disclosure</i> dos Demonstrativos do RGF da União - 3º Quadrimestre de 2019 .	108
Quadro 18 – <i>Disclosure</i> dos Demonstrativos do RGF dos Estados e do DF - 3º Quadrimestre de 2019	109
Quadro 19 – <i>Disclosure</i> dos Demonstrativos do RGF das capitais dos Estados brasileiros - 3º Quadrimestre de 2019.....	109
Quadro 20 – <i>Disclosure</i> em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo I do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019	113
Quadro 21 – <i>Disclosure</i> em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo I do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019	116
Quadro 22 – <i>Disclosure</i> em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo II do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019 (Parte I)	119
Quadro 23 – <i>Disclosure</i> em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo II do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019 (Parte II)	120
Quadro 24 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites da DCL entre os Estados.....	121

Quadro 25 – <i>Disclosure</i> em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo II do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019 (Parte I)	123
Quadro 26 – <i>Disclosure</i> em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo II do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019 (Parte II)	124
Quadro 27 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites da DCL entre as capitais estaduais	125
Quadro 28 – <i>Disclosure</i> em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo III do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019.....	126
Quadro 29 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites do Total das Garantias sobre a RCL entre os Estados.....	127
Quadro 30 – <i>Disclosure</i> em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo III do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019.....	129
Quadro 31 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites do Total das Garantias sobre a RCL entre as capitais estaduais	130
Quadro 32 – <i>Disclosure</i> em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo IV do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019.....	131
Quadro 33 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites do Total das Operações de Crédito Internas e Externas entre os Estados	132
Quadro 34 – <i>Disclosure</i> em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo IV do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019.....	134
Quadro 35 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites do Total das Operações de Crédito Internas e Externas entre os Estado	135
Quadro 36 – <i>Disclosure</i> em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo V do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019.....	137
Quadro 37 - Estados que não apresentaram dados em uma ou mais colunas do Anexo V do RGF	138
Quadro 38 – <i>Disclosure</i> em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo IV do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019.....	140
Quadro 39 – <i>Disclosure</i> em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo VI do RGF referente ao 3ºdrimestre de 2019	142
Quadro 40 – Comparativo entre os percentuais divulgados e os percentuais legais entre do Anexo VI com seus anexos de origem em nível estadual	144

Quadro 41 – Comparativo entre os valores divulgados no Anexo VI com aqueles apresentados em seus anexos de origem em nível estadual	146
Quadro 42 – <i>Disclosure</i> em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo VI do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019.....	149
Quadro 43 – Comparativo entre os percentuais divulgados e os percentuais legais entre do Anexo VI com seus anexos de origem em nível municipal	151
Quadro 44 – Comparativo entre os valores divulgados no Anexo VI com aqueles apresentados em seus anexos de origem em nível municipal	153
Quadro 45 - Análise da transparência do RGF dos Poderes Executivos Estaduais - 3º Quadrimestre 2019	157
Quadro 46 - Análise da transparência do RGF dos Poderes Executivos Municipais - 3º Quadrimestre 2019	158
Quadro 47 - Análise das características qualitativas desejáveis da informação contábil pública do RGF dos Poderes Executivos Estaduais - 3º Quadrimestre 2019.....	164
Quadro 48 - Análise das características qualitativas desejáveis da informação contábil pública do RGF dos Poderes Executivos Municipais - 3º Quadrimestre 2019	166
Quadro 49 - Particularidades encontradas na elaboração do RGF pelos Poderes Executivos Estaduais no 3º Quadrimestre de 2019	169
Quadro 50 - Particularidades encontradas na elaboração do RGF pelas capitais estaduais no 3º Quadrimestre de 2019.....	172
Quadro 51 - Particularidades aplicadas aos entes federativos conforme disposto no MDF...	174

Índice de Figuras

Figura 1 - Organização da pesquisa.....	33
Figura 2 - Os percalços institucionais dos TCs brasileiros.....	48
Figura 3 - Surgimento dos sistemas de coletas de dados nos Tribunais de Contas	64
Figura 4 - As direções da transparência.....	71
Figura 5 - Relação entre a dicotomia de eventos e processos	72
Figura 6 - Quadro-resumo dos aspectos da transparência	74
Figura 7 - As 4 fases do ACT 1/2018 - STN/IRB/ATRICON	100
Figura 8 - Adesão pelos TCs ao ACT (situação em 04/02/2019).....	101
Figura 9 - Desenvolvimento das ações pelos GTs - ACT 1/2018	104
Figura 10 - Controle de gastos com pessoal Poder Executivo Estadual do ES em 12/2019 ..	161

Lista de Abreviaturas e Siglas

ACT - Acordo de Cooperação Técnica

AP - Amapá

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

CEF - Caixa Econômica Federal

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

COFINS - Contribuições Sociais

DC - Dívida Consolidada

DCL - Dívida Consolidada Líquida

DF - Distrito Federal

D.O.E. - Diário Oficial do Estado

D.O.U. - Diário Oficial da União

DTP - Despesa Total com Pessoal

EFS - Entidades Fiscalizadoras Superiores

e-GOV - *Eletronic Government*

ES - Espírito Santo

e-SIC - Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão

EUA - Estados Unidos da América

FIA/USP - Fundação Instituto de Administração da Universidade de São Paulo

FMI - Fundo Monetário Internacional

FNDE - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

GT - Grupo de Trabalho

HP - Homogeneidade de Procedimentos

INTOSAI - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IRB - Instituto Rui Barbosa

IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte

ISSAI - Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores

ISC - Instituição Superior de Controle

LAI - Lei de Acesso à Informação

LC - Lei Complementar

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

LRFM - Lei de Responsabilidade Fiscal Municipal

LT - Lei de Transparência

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MDF - Manual de Demonstrativos Fiscais

MF - Ministério da Fazenda

MP - Ministério Público

MPC - Ministério Público de Contas

MSC - Matriz de Saldos Contábeis

NBCASP - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NE - Nota Explicativa

ONG - Organização Não Governamental

ONU - Organização das Nações Unidas

PCA - Prestação de Contas Anual

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCN - Plano de Contas Nacional

PEC - Projeto de Emenda à Constituição

PR - Paraná

PROMOEX - Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados

RCL - Receita Corrente Líquida

RGF - Relatório de Gestão Fiscal

RPPS - Regime Próprio de Previdência Social

RR - Roraima

RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária

RRGF - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal

RSF - Resolução do Senado Federal

SAI - *Supreme Audit Institutions*

SI - Sistema de Informação

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira

SIC - Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

SIM-LRF - Sistema de Informações Municipais - Lei de Responsabilidade Fiscal

SISTN - Sistema de Coleta de Dados Contábeis e Fiscais dos Entes da Federação

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TC - Tribunal de Contas

TCE - Tribunal de Contas Estado

TCM - Tribunal de Contas Municipal

TCU - Tribunal de Contas da União

TI - Tecnologia da Informação

UA - Unidades de Análise

UF - Unidade Federativa

XBRL - *Extensible Business Reporting Language*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	20
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	20
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	26
1.3 OBJETIVO DA PESQUISA	27
1.3.1 Objetivo Geral	27
1.3.2 Objetivos Específicos	27
1.4 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS.....	28
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	32
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	32
2 REFERENCIAL TEÓRICO	35
2.1 TEORIA DEMOCRÁTICA	35
2.2 DEMOCRACIA REPRESENTATIVA	40
2.4 TRIBUNAIS DE CONTAS (TCs)	45
2.5 SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN)	56
2.6 TRANSPARÊNCIA GOVERNAMENTAL.....	59
2.7 ASPECTOS DO MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS (MDF) E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)	78
2.8 CONSOLIDAÇÃO NO SETOR PÚBLICO	84
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	90
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	90
3.2 COLETA DOS DOCUMENTOS.....	91
3.3 ANÁLISE DOS DOCUMENTOS	95
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	98
4.1 ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA Nº 01/2018 - STN/ATRICON/IRB	98
4.2 ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA E QUALIDADE DA INFORMAÇÃO PÚBLICA	107
4.2.1 Demonstrativo da Despesa com Pessoal (Anexo I - RGF)	111

4.2.1.1 Distrito Federal e Estados	111
4.2.2 Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (Anexo II - RGF)	118
4.2.2.1 Distrito Federal e Estados	118
4.2.2.2 Municípios	121
4.2.3 Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores (Anexo III - RGF)	
125	
4.2.3.1 Distrito Federal e Estados	125
4.2.3.2 Municípios	128
4.2.4 Demonstrativo das Operações de Crédito (Anexo IV - RGF)	130
4.2.4.1 Distrito Federal e Estados	130
4.2.4.2 Municípios	133
4.2.5 Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar (Anexo V - RGF)	
136	
4.2.5.1 Distrito Federal e Estados	136
4.2.5.2 Municípios	138
4.2.6 Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal (Anexo VI - RGF)	
141	
4.2.6.1 Distrito Federal e Estados	141
4.2.6.2 Municípios	148
4.2.7 Da Análise Conjunta dos Dados Quanto à Transparência e à Qualidade da Informação Contábil	154
4.3 PARTICULARIDADES NA ELABORAÇÃO DO RGF	167
4.4 O ACT 1/2018 E POSSÍVEIS EFEITOS NA QUALIDADE E TRANSPARÊNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA	176
4.5 O DESEQUILÍBRIO DO MECANISMO DE <i>CHECKS AND BALANCES</i>	178
4.6 DISCUSSÃO GERAL	181
5 CONCLUSÃO	185
REFERÊNCIAS	189

APÊNDICE A - Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 - STN/ATRICON/IRB	205
APÊNDICE B - Adesão expressa dos TCs ao ACT 01/2018.....	218
APÊNDICE C - Grupos de Trabalho - ACT 01/2018	219
APÊNDICE D - Mapeamento das divergências conceituais entre as orientações contidas no MDF e as regras estabelecidas pelos TCs.....	221

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Avaliar a transparência das informações é uma premissa fundamental para o amadurecimento das democracias (Oliveira, Silva, Silva & Campelo, 2019) e o acesso à informação pública é uma regra a ser cumprida e não uma exceção (Ribeiro & Zuccolotto, 2012). Para Bobbio (1986), a transparência é um princípio elementar em um sistema democrático de governo pois, as ações de um governo, devem ser conhecidas pelo povo, que é o soberano, sendo um dos princípios mais importantes de um Estado constitucional.

A transparência é preceito básico, mas não suficiente, para o exercício de controle em uma democracia sendo, por meio desta, que os cidadãos podem analisar as ações dos seus representantes e responsabilizá-los ou recompensá-los (Alverga, 2003). Bobbio (1986) ressalta que, a democracia é o governo do "poder visível", e que é da natureza da democracia o fato de que nenhuma ação deva permanecer escondida, ou como ele diz, no espaço do mistério.

Consagrado expressamente como um dos vetores imprescindíveis à Administração Pública, o princípio constitucional da publicidade¹, obriga o Estado a fornecer e a divulgar informações de todos os atos praticados na arena pública, sob pena de responsabilização política, civil e criminal, salvo nas hipóteses constitucionais de sigilo (art. 5º, inciso XXXIII, CF/88; Pinto, 2008; LAI, 2011; Decreto 7.724/2012).

As mudanças sociais, econômicas e políticas, assim como a consolidação da democracia no Brasil, moldaram os cidadãos, de modo que, estes passaram a ser mais exigentes com a gestão das organizações e a transparência dos atos administrativos (Beuren, Moura & Kloeppel, 2013). Este aspecto começou a demandar das entidades públicas e privadas, novos modelos de gestão e novos instrumentos e formas de administração (Soares Junior & Santos, 2007).

No contexto Brasileiro, essas exigências tiveram início com a aprovação da Lei Complementar 101 de 2000 - Lei de responsabilidade Fiscal (LRF), sendo reforçada posteriormente pela Lei Complementar 131 de 2009 - Lei de Transparência (LT) e pela Lei 12.527 de 2011 - Lei de Acesso à Informação (LAI), tendo esses mecanismos como objetivo garantir maior transparência dos procedimentos da Administração Pública, não somente no que

¹ Art. 37 da Constituição Federal de 1988 - Princípios Fundamentais da Administração Pública.

se referem aos aspectos orçamentários e financeiros, mas também, quanto aos seus atos (Beuren, Moura & Kloeppel, 2013).

Alicerçada em 4 (quatro) eixos (Planejamento, Controle, Responsabilização e Transparência), a LRF regulamentou, dentre outros, o art. 163 da CF/88, o qual trata das normas gerais das finanças públicas, bem como criou padrões de responsabilidade na gestão das contas públicas por meio de instrumentos de transparência fiscal (Santana Junior, Libonati, Vasconcelos & Slomski, 2009).

A transparência e o acesso à informação estão previstos como garantias constitucionais do cidadão e dever do Estado (art. 5º, inciso XXX, CF/88). Diversas normas como a LRF, a LT (regulamentada pelo Decreto 7.185/2010 quanto ao padrão mínimo de qualidade do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI) e a LAI (regulamentada pelo Decreto 7.724/2012 quanto ao sigilo de informações) visam materializar a noção de transparência na Administração Pública (Oliveira, Silva, Silva & Campelo, 2019; Angélico, 2012).

Quanto à disponibilização dessas informações, a utilização de tecnologias da informação e da *internet*, denominado de governo eletrônico ou *eletronic government (e-gov)* (Okot-Uma, 2000; Riecken, 2008; Janowski, Pardo & Davies, 2012; Beuren, Moura & Kloeppel, 2013), são vistos como viabilizadores da transparência (Ribeiro, 2008) pois permitem o acesso às informações e serviços públicos a qualquer tempo e em qualquer local (Araujo & Laia, 2004; Bhuiyan, 2011). Ainda, a governança eletrônica engloba, segundo Holzer & Kim (2008), o *e-gov* e a democracia eletrônica, sendo o *e-gov* relacionado a prestação de serviços aos cidadãos (Holzer & Kim, 2008; Evans & Yen, 2006; Georgescu, 2008; Mello, 2009) e a democracia eletrônica à todas as formas e recursos de comunicação eletrônica visando aproximar o governo dos cidadãos (Okot-Uma, 2000).

Os estudos de Silva (2016) e Santos (2018) identificaram que a vontade política interfere na modernização e uso de tecnologias da informação, por conseguinte, na qualidade da informação contábil-fiscal em municípios localizados no estado do Paraná. Silva (2016), por meio de fatores contingenciais inibidores e incentivadores para a adoção da *Extensible Business Reporting Language (XBRL)* de maneira voluntária para o envio de informações ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) em três municípios do Paraná, menciona a vontade do gestor como fator contingencial que atua como inibidor ou facilitador. E, Santos (2018), ao estudar dois municípios paranaenses, identificou que a vontade do gestor influencia na capacitação dos usuários do sistema de informação contábil-fiscal do governo local, logo no desenvolvimento de capacidades dinâmicas dos recursos humanos.

Zuccolotto & Teixeira (2017) corroboram com os achados de Santos (2018), demonstrando que a transparência orçamentária dos estados brasileiros depende estritamente da vontade específica do gestor em ser transparente ou não. Ainda, sob a perspectiva de influência política nas decisões, Albuquerque, Silva & Oliveira (2017), ao efetuarem análise de 5 (cinco) julgamentos do plenário de Poderes Legislativos, os quais aprovavam as contas do prefeito mesmo tendo o Tribunal de Contas do Estado (TCE) dado parecer pela rejeição, constataram que as aprovações padeciam de fundamentação jurídica e legal acerca da aprovação, tendo sido seu julgamento influenciado pelo fator político (Lins, 2012; Milanezi & Monte-mor, 2017).

Seja por imposição legal ou exigência da sociedade civil, não se admite mais que o poder público deixe de dar transparência aos seus atos políticos, administrativos e econômicos (Beuren, Moura & Kloeppel, 2013). Para os autores, como é a sociedade quem provém os recursos necessários ao funcionamento da máquina pública para que esta possa cumprir com o poder que lhe fora delegado, os recursos econômicos também são objetos da transparência do *e-gov*.

Uma Administração transparente permite seu controle de forma mais satisfatória, característica que se amolda à eficiência, que pressupõe o exame dos resultados produzidos por aquela diante da consecução do interesse público (Nobre Junior, 2005). A exemplo, o inciso II, art. 74 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) está correlacionado com a eficiência, ao mencionar que a manutenção de controle interno no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, destina-se a comprovar a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, patrimonial e financeira dos órgãos e entidades integrantes da Administração Federal.

Com relação à estudos realizados sob o tema transparência, estes normalmente são realizados com o objetivo de monitorar, medir e comparar o desenvolvimento da transparência nos governos (níveis de transparência) e se concentram em verificar a existência ou não de leis e instituições que facilitem a transparência nestes órgãos (Gavelin, Burrell & Wilson, 2009). Para os autores, porém, deixavam de verificar o alcance e a efetividade desses mecanismos na qualidade da transparência em si, assim como analisar o impacto causado pela efetividade dessas leis e instituições, de que forma contribuíram para melhora da transparência ou, caso contrário, quais esforços precisam ser realizados para atender à essa necessidade.

Embora dada a importância da transparência na arena pública, a pesquisa de Alvaro, Sanches, Mattiello & Neumann (2019) demonstraram que é insatisfatória no que se refere à

forma de divulgação e a falta de integridade das informações públicas, ao analisar as Notas Explicativas (NE) dos Balanços Orçamentários dos Poderes Executivos Estaduais brasileiros, bem como apontou uma falha no mecanismo de controle exercido pelos TCs, os quais priorizam o controle quantitativo (cumprimento de limites legais) ao qualitativo (descritivo informacional).

O acesso às informações é necessário para reduzir a assimetria de informação entre os atores governamentais (participantes do governo) e os não governamentais (população em geral), sendo tido como um dos principais obstáculos à efetiva participação cidadã no controle dos atos da administração e no processo decisório governamental (Oliveira, 2007). Para o autor, ainda que ocorra a participação da sociedade civil na formulação e avaliação das políticas, fazem-se necessários instrumentos mais efetivos que proporcionem uma real participação, a exemplo, o acesso às informações.

De modo geral, a transparência deve contemplar todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, dando acesso e compreensão a todos os cidadãos, do que eles têm realizado por meio do poder de representação que lhes foram confiados (Alcântara, 2019). Nesse sentido, publicidade não é a mera divulgação de dados ou informações, é preciso que estes sejam transparentes, ou seja, precisam ser compreensíveis (Cruz, Silva & Santos, 2010) e disponibilizadas de forma clara e acessível, sobretudo permitindo o controle, a fiscalização e a participação nos assuntos públicos pela sociedade (Alcântara, 2019).

Pitkin (2006) destaca que, em uma democracia, além da representação política, valores como participação, abertura, transparência das informações, prestação de contas e a constante responsividade dos agentes, são elementos fundamentais e interligados. Portanto, é necessário o estabelecimento da transparência em um Estado democrático, mas que as outras dimensões que versam a teoria democrática e que, de algum modo, sofrem influências da transparência, devem estar inter-relacionados (Heald, 2006; Meijer, Hart & Whorthy, 2015). Desse modo, o conceito de abertura é bem mais amplo do que o acesso às informações governamentais, significa que as ações das instituições públicas estão abertas ao escrutínio do público (Alcantara, 2019).

Este conceito de abertura, também conhecido por *openness*, diz respeito à exposição de conteúdos em estado bruto, dados técnicos, números ou documentos sem sofrer qualquer tipo de processamento, de maneira a expor o Estado ao máximo possível (Almada, 2017). E que a transparência transcende a abertura, pois as informações governamentais podem ser abertas,

mas divulgadas de forma não compreensível ou deixando de serem esclarecidas de forma correta (Figueiras, 2011).

Nas pesquisas sobre transparência, na atualidade, faz-se necessária mais do que uma discussão sobre a relevância da transparência na Administração Pública, mas uma avaliação da eficácia das ações que estão sendo tomadas, a fim de que se torne um processo efetivo, o qual realmente propicie maior possibilidade de acesso às informações do setor público pelos cidadãos (Nery, 2014).

Assim, fundamentado no princípio constitucional da eficiência, sendo sua derivação de natureza econômica e que consiste em a Administração Pública alcançar seus objetivos utilizando o menor custo possível e sem descumprimento às normas administrativas de gestão pública (Nobre Junior, 2005) e, com o propósito de fomentar a transparência na gestão fiscal, a União, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), publicou em 13/03/2018, o Extrato de Acordo de Cooperação Técnica nº 1/2018. Esse documento busca, dentre os objetivos propostos, reduzir as divergências e as duplicidades de dados e informações, bem como harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas relativas à execução orçamentária.

No Brasil, os Tribunais de Contas (TC ou TCs) guardam com o Poder Legislativo relação baseada no modelo de delegação fundado na teoria da agência, e que, sendo aplicado nos preceitos da *accountability* horizontal realizado pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), o TC seria o agente que atuaria por delegação do Poder Legislativo, o qual assumiria a posição de principal (Willeman, 2020). De acordo com a autora, nesse sentido o Legislativo delegaria parte de sua função de controle para o TC, pois o mesmo dispõe de conhecimento técnico suficiente e necessário para subsidiar a fiscalização levada a efeito pelo Parlamento. O vínculo entre Legislativo e TCs bem como seu nível de dependência é claro, a exemplo do julgamento das contas do chefe do Poder Executivo Municipal, em que as Câmaras Municipais não podem apreciá-las sem o parecer prévio do TC, da mesma forma que irregularidades apontadas pelos TCs pós auditoria externa, passíveis de cassação do prefeito municipal, somente terão efeitos se apreciadas pelo plenário dos respectivos Poderes Legislativos Municipais (art. 71, inciso I, CF/88). O parecer prévio é peça auxiliar no exercício do controle externo, fortalecendo os mecanismos de *checks and balances* entre esses poderes (Andrada & Barros, 2010). O estudo de Santiso (2009) menciona que a efetividade das Instituições Superiores de Controle (ISCs) depende da qualidade e fluidez das suas relações com os outros componentes do sistema de *checks and balances*.

Quanto à homogeneidade, unificação e uniformização de procedimento e entendimentos defendidas por meio do Acordo de Cooperação Técnica (ACT) 01/2018, verificou-se que, está em trâmite, no Congresso Nacional, desde 28/03/2007, a Proposta de Emenda a Constituição (PEC) 28/2007, a qual objetiva criar um Conselho Superior dos Tribunais de Contas, objetivando o resgate da credibilidade das Cortes de Contas perante à sociedade e geraria, de certa forma, padronização entre os TCs, porém esta PEC está sem movimentação desde 08/02/2017. Mas este conselho gestor dos TCs ainda não é uma realidade, de modo que cada TC atua de forma autônoma em relação aos demais, possuindo seus próprios procedimentos de gestão e suas formas específicas de responsabilização (Silva & Mario, 2018).

De acordo com o disposto na Carta Republicana de 1988, a titularidade do controle externo pertence ao Poder Legislativo, que o exercerá em todas as esferas da Federação Brasileira, como auxílio dos Tribunais de Contas (arts. 70 e 71 da CF/88). Esse sistema está estritamente relacionado com o sistema de *checks and balances* (freios e contrapesos), de modo que, por meio desse mecanismo, cada Poder, de maneira harmônica e de modo a preservar suas competências, pode participar do outro, prevenindo-se o absolutismo e a hipertrofia de cada um deles (Mourão, Ferreira & Piancastelli, 2017). De acordo com os autores, a participação do Poder Legislativo nos outros poderes dar-se-á diretamente, por meio de atos próprios, ou indiretamente, por meio do órgão auxiliar de controle.

Quanto aos tipos de controle externo exercidos pelo Legislativos, temos: o controle político e o controle financeiro (Mourão, Ferreira & Piancastelli, 2017). O controle político é realizado pelo Legislativo por meio da apreciação de mérito e legalidade quanto às decisões administrativas de todos os poderes, à medida em que o controle financeiro, salvo em casos específicos é, na prática, esse é exercido pelos TCs (Mourão, Ferreira & Piancastelli, 2017).

Para Santiso (2009), as ISCs constituem uma ligação essencial em um sistema de freios e contrapesos mais amplos e em uma rede de relações de responsabilização. Essas ISCs, como componentes essenciais do sistema de *checks and balances* na governança financeira, contribuem para firmar o Estado de Direito na Administração Pública, sendo tidas como componente central do que tem sido rotulado como "*accountability* horizontal" dentro do Estado (Santiso, 2009). Como descrito pelo autor, as agências de responsabilização de classificação horizontal fornecem precauções auxiliares para frear o Poder do Executivo, impedir seu uso indevido e corrigir seu abuso, ainda, a realização de auditorias externas das finanças do governo são importantes nas relações de despesas entre Executivo e Legislativo

servindo, a princípio, para fortalecer os freios e contrapesos nas finanças públicas, restringir o Poder Executivo e apoiar a supervisão do Legislativo.

Esse ACT é um dos resultados da LRF a qual, segundo Loureiro, Teixeira & Prado (2008), tem proporcionado reestruturação e modernização interna nos Tribunais de Contas (TCs). Esses autores comentam que essa reestruturação e modernização se dá por meio de sistemas de informações que recebem e compartilham informações, padronizam procedimentos técnicos relativos à análise de informações oriundas das exigências da LRF e procedimentos de julgamento, e capacitam funcionários. Proporcionando esta, a eficiência da burocracia e de recursos no setor público, pela otimização nas atribuições dos servidores.

Pelo fato de a unificação dos sistemas de informações ser um procedimento facultativo entre os órgãos da Administração Pública, Freitas & Guimarães (2007) tratam da importância da legitimação, como ocorreu com a aceitação das atividades de auditoria dos TCs. Foi devido à disposição de suas atribuições na CF/88, de maneira que os auditados alegavam que "se está na Constituição, então deve ser feito" (Freitas & Guimarães, 2007).

Então, a construção de mecanismos de transparência, possibilitado pelas tecnologias da informação, é um processo político necessário à legitimação política dos governantes (Loureiro, Teixeira & Prado, 2008). Esses autores colocam que a criação dessas ferramentas de transparência e controle pode ser vista como um processo de desenvolvimento institucional advindo da necessidade de se legitimarem perante organizações internacionais, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), para fins de financiamento da dívida pública, exigindo equilíbrio das contas públicas, os quais acabam resultando e desencadeando processos de reestruturação e modernização do Estado (isomorfismo).

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Tendo em vista que o Acordo de Cooperação Técnica 1/2018 fora assinado por representantes da STN, ATRICON e IRB e que, o delineamento dos ambientes institucionais ocorre por duas dimensões, sendo: organizações poderosas compelem suas redes relacionadas imediatas a se adaptarem as suas estruturas e, essas mesmas organizações tentam impor seus procedimentos e objetivos na sociedade como regras institucionais (Meyer & Rowan, 1977). Dessa forma, a concentração de todo o poder decisório na cúpula Federal (STN) levaria todos os seus subordinados a se adaptarem às suas novas normativas.

Considerando o objetivo deste ACT de fomentar a transparência da gestão fiscal, apoiar o exercício do controle social, racionalizar os custos de controle e regulação, reduzir as divergências e duplicidades de dados e informações, promover a transferência de conhecimentos e harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimoniais relacionadas à contabilidade pública e gestão fiscal. Observado que o propósito das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o de fornecer informações úteis sobre a entidade que reporta a informação (*reporting entity*), voltadas para a prestação de contas, responsabilização e para a tomada de decisão (Brasil, 2018). Sob a ótica da teoria democrática questiona-se: **Como o Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 - STN/ATRICON/IRB pode afetar a transparência e a qualidade informacional na União, no Distrito Federal, nos Estados e suas Capitais, tendo a sociedade como usuária primária dessa informação?**

1.3 OBJETIVO DA PESQUISA

Considerando o problema de pesquisa e os impactos que a transparência e a qualidade informacional contábil na Administração Pública podem operar sobre o poder de fiscalização exercido pela sociedade, define-se o objetivo desta pesquisa.

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar, sob a perspectiva da teoria democrática, a transparência e a qualidade das informações contábeis na União, Distrito Federal, Estados e suas capitais, em decorrência da adesão ao Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 pela STN, ATRICON e IRB.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar a transparência e a qualidade da informação constante no Relatório de Gestão Fiscal dos respectivos Entes Federativos.
- b) Analisar as particularidades de cada ente federativo, no que tange à evidenciação do Relatório de Gestão Fiscal.

- c) Analisar os potenciais efeitos na transparência e qualidade da informação contábil da Administração Pública considerando o Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 - STN/ATRICON/IRB.
- d) Analisar os potenciais conflitos no sistema de *checks and balances* am virtude da adesão ao Acordo de Cooperação Técnica.

1.4 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

A temática do estudo adveio de um problema empírico encontrado nas rotinas dos entes da Administração Pública, a superposição de tarefas aos elaboradores das demonstrações contábeis públicas afeta a qualidade informacional destes relatórios, em função da alta demanda por cumprimento de obrigações e a necessidade de serem enviadas informações semelhantes, para órgãos distintos, detentores de sistemas de informação distintos, devido às suas particularidades, em virtude das heterogeneidades normativas e de entendimento de cada ente.

Ainda, o controle social dos gastos públicos pode ser comprometido, uma vez que, a qualidade das informações públicas se torna insatisfatória² pelo fato de os agentes da administração despenderem maior parte do tempo cumprindo a agenda de obrigações impostas por órgãos normatizadores. Desse modo, a opção por ferramentas facultativas, mas que otimizam a eficiência de recursos públicos, não é priorizada.

Estruturado no princípio basilar da eficiência (Nobre Junior, 2005) e de fomento da transparência na gestão fiscal, o ACT 01/2018 firmado entre a STN, o IRB e a ATRICON em 13/03/2018, tem por finalidade, dentre os objetivos propostos, reduzir as divergências e as duplicidades de dados e informações, bem como harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas relativas à execução orçamentária, financeira e patrimonial, de modo que uma otimização da Administração Pública nesse sentido, pode impactar positivamente na prestação de serviços públicos.

Estudos como os de Azevedo & Aquino (2016), Cruz, Ferreira, Silva & Macedo (2012) e Souza (2016), justificam que a inefetividade de mudanças organizacionais nos governos brasileiros dá-se em virtude da falta de recursos ou à baixa coerção dos TCs. Ainda,

² De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), são classificadas como informações de qualidade aquelas dotadas de atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. sendo estes: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade (MCASP, 2018).

organizações, como os Municípios, podem subutilizar recursos que estejam à sua disposição quando as finalidades para as quais estes foram concedidos não estejam alinhadas aos interesses dos responsáveis pela organização (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019), de maneira que, mesmo sem o contingenciamento de recursos, a adoção de novos procedimentos não se concretizaria (Oliver, 1997).

Para Campos (1990), além da STN, outros órgãos em diferentes ministérios, exercem de forma descoordenada o controle das entidades públicas, demonstrando a existência de controles superpostos (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009) que nada acrescentam à eficácia da *accountability*. E que, uma das deficiências no controle burocrático brasileiro seria a indevida preocupação com a uniformidade, ou seja, as distinções entre os órgãos públicos e suas respectivas missões, e nem como isso interfere nas distintas formas de controle e avaliação (Campos, 1990).

A problemática da transparência de informações fiscais, orçamentárias e financeiras da Administração Pública afeta o exercício da *accountability* pela sociedade perante o Estado, vinculada à baixa instrução da população, a incomparabilidade de informações entre entidades distintas e a complexidade da linguagem técnica utilizada e que, de acordo com Nunes & Nunes (2003), a criação de uma "Rede de Informações", caracterizado pela disponibilização de todas as informações solicitadas pela LRF em um único site, ajudaria a contornar esse problema, sendo esse achado sustentado pelos trabalho de Santos (2018), ao realizar pesquisa quanto à implantação de novas tecnologias de informação contábil em órgãos públicos e, Culau & Fortis (2006) no que se refere ao aumento de transparência e aproximação do governo com o cidadão.

Ainda que o contexto se mostre favorável à existência de recursos tecnológicos para a criação de um sistema que busque a unificação dos procedimentos e das informações em um único repositório nacional, há que se analisar a existência da vontade política, a qual foi demonstrada por meio de estudos, que pode ser incentivadora ou inibidora à adoção de novas práticas no setor público.

Outra justificativa fundamenta-se na contemporaneidade do assunto acerca do acordo firmado entre os TCs e a STN, o qual visa a harmonização dos conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal, assim como o estímulo ao controle social por meio do compartilhamento e disponibilização dos referidos dados. Cabe ressaltar que já há uma tendência para um progresso na efetividade desses procedimentos, haja vista a existência de legislações que garantem à STN atribuições para que esta aja de forma a criar mecanismos

de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) as quais devem ser seguidas por todos os Entes da Federação, bem como a premissa de edição de normas e manuais com esse intuito, como é o caso do MCASP e do MDF.

O ACT 01/2018, datado de 06 (seis) de março de 2018, possui um período de 60 (sessenta) meses contados da data de sua publicação, para que sejam realizadas as 4 (quatro) fases de cooperação constantes no item 2 (dois) do referido acordo, sendo elas: contextualização e articulação para adesão dos TCs, definição e instalação dos grupos de trabalho (GTs), condução dos grupos de trabalho e resultados e proposições de ações conjuntas e demais encaminhamentos.

Dessa maneira, verifica-se um prazo de 5 (cinco) anos para que haja todo o trâmite dos procedimentos, assim como diagnóstico das atividades elencadas no acordo para, de maneira conjunta, serem formulados novos acordos, iniciativas, forças-tarefa, projetos e atividades permanentes entre as entidades partícipes com vistas ao alcance dos objetivos do Acordo. Logo, o conhecimento desse processo em sua fase inicial faz-se necessário em virtude de permitir possível auxílio na correção de falhas ou no apontamento de problemas no processo ainda em sua gestação.

Cabe salientar que, desde a vigência da LRF, no ano de 2000, todos os poderes e órgãos referenciados no art. 20, § 2º, da referida lei, englobando todas as esferas do Ente Federativo, devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardando a autonomia de cada um (art. 48, § 6º). O sistema ao qual a legislação se refere não mantém relação com a plataforma para disponibilização de dados junto à STN por meio do SICONFI, mas sim, os sistemas de gestão utilizados nas atividades contábeis-financeiras diárias dos órgãos públicos, os quais devem possuir determinadas características mínimas, as quais são elencadas no Decreto Federal nº 7.185/2010.

Um outro problema a ser discutido seria, em caso de unificação, quem ficaria a encargo da fiscalização das informações? O Poder Executivo nacional ou os TCs? Ainda, o que nos leva a um problema descrito por Campos (1990) de quem controlaria o controlador? A quem caberia essa tarefa? E que esse conflito pode ter consequências sobre a legitimidade desses órgãos (Suchman, 1995).

Os TCs surgiram historicamente com a República no Brasil, sendo concebidos como órgãos de assessoria técnica do Legislativo em sua atividade de controle das contas públicas e que, apesar de sua nomenclatura como tribunais, não são órgãos judiciais (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010). Os autores descrevem que as atribuições constitucionais destas Cortes

de Contas foram ampliadas ao longo da era republicana e a capacidade de maior efetividade das ações destas oscilaram em virtude das alterações no regime e da vulnerabilidade do Legislativo frente ao Executivo.

As pesquisas realizadas no âmbito da ciência política demonstram o quão falhos são os papéis de controle realizados pelos corpos Legislativos no que se refere à atividade estatal, de modo que diversas críticas são realizadas no sentido de que o Poder Legislativo tem negligenciado sua responsabilidade de supervisão, enquanto o Executivo vem ganhando cada vez mais espaço no exercício do poder político (Willeman, 2020). Ainda, o Poder Executivo vem se valendo de atribuições normativas, amplo poder de agenda e vantagens informacionais, à medida que o Poder Legislativo utiliza suas iniciativas de controle como moeda de barganha política nas relações com o próprio Poder Executivo (Willeman, 2020; Lemos & Power, 2013).

Dado o exposto, as contribuições do presente estudo podem ser percebidas sob aspectos teóricos-acadêmicas e práticos. As implicações teóricas-acadêmicas podem ser percebidas no que se refere à possível influência exercida sobre o mecanismo de freios e contrapesos em virtude da celebração do ACT, e que isso pode vir a desestabilizar a ordem democrática, bem como o conhecimento de possíveis alterações na qualidade da informação contábil e seus reflexos na transparência, de maneira a impactar negativamente na responsabilização dos gestores públicos.

Ainda, por se tratar de uma iniciativa nupérrima entre órgãos de controle de esferas de fiscalização distintas, há ausência de pesquisas específicas sobre o assunto de maneira que, a elaboração de um prospecto e o mapeamento das convergências entre estudos e teorias diversas, visando suprir uma lacuna teórica de um problema detectado empiricamente, pode trazer contribuições acadêmicas em pesquisas sobre a gestão de recursos públicos, tanto econômicos quanto procedimentais. Quanto às contribuições práticas, os possíveis efeitos da execução do ACT nas atividades diárias dos órgãos públicos no que se refere ao retrabalho na geração de informações ou quanto ao excesso de normas editadas a serem seguidas e que podem levar os gestores à uma falsa conformidade (*decoupling*) bem como a pesquisa apontou falhas tanto na prática da elaboração quanto da divulgação do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) pelos Poderes Executivos das respectivas Unidades Federativas (UFs), de maneira que, por meio do panorama traçado, os órgãos de controle podem atuar em pontos específicos para melhora da qualidade e transparência da informação pública.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Considerando que o objetivo da pesquisa é analisar a transparência, sob aspectos legais e teórico-democráticos, assim como a qualidade das informações contábeis na Administração Pública prestadas à sociedade e possíveis efeitos sobre estas em consequência de uma provável unificação de conceitos e procedimentos entre órgãos de controle, o objetivo está limitado às metas definidas no Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 - STN/ATRICON/IRB, utilizando-se dos anexos que compõem o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) das UFs Brasileiras para análise desses efeitos, tendo sido os dados coletados em Fevereiro de 2020, haja vista que o prazo para publicação do RGF, referente ao 3º Quadrimestre de 2019, pelos Entes Federativos era até 30 de Janeiro de 2020. Outra delimitação, no que concerne à execução do Acordo de Cooperação Técnica repousa no fato de que, atualmente, esse se encontra em sua 3ª fase, a qual teve início nos dias 06 e 07/02/2019 e se estenderá até junho de 2022, de maneira que, por não estarem completos os trabalhos, o mesmo se aplica aos seus respectivos documentos.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Para melhor compreensão sobre a organização desta pesquisa, a Figura 1 apresenta o encadeamento lógico do contexto, problema de pesquisa, objetivo, teoria de base, método, resultados e considerações finais.

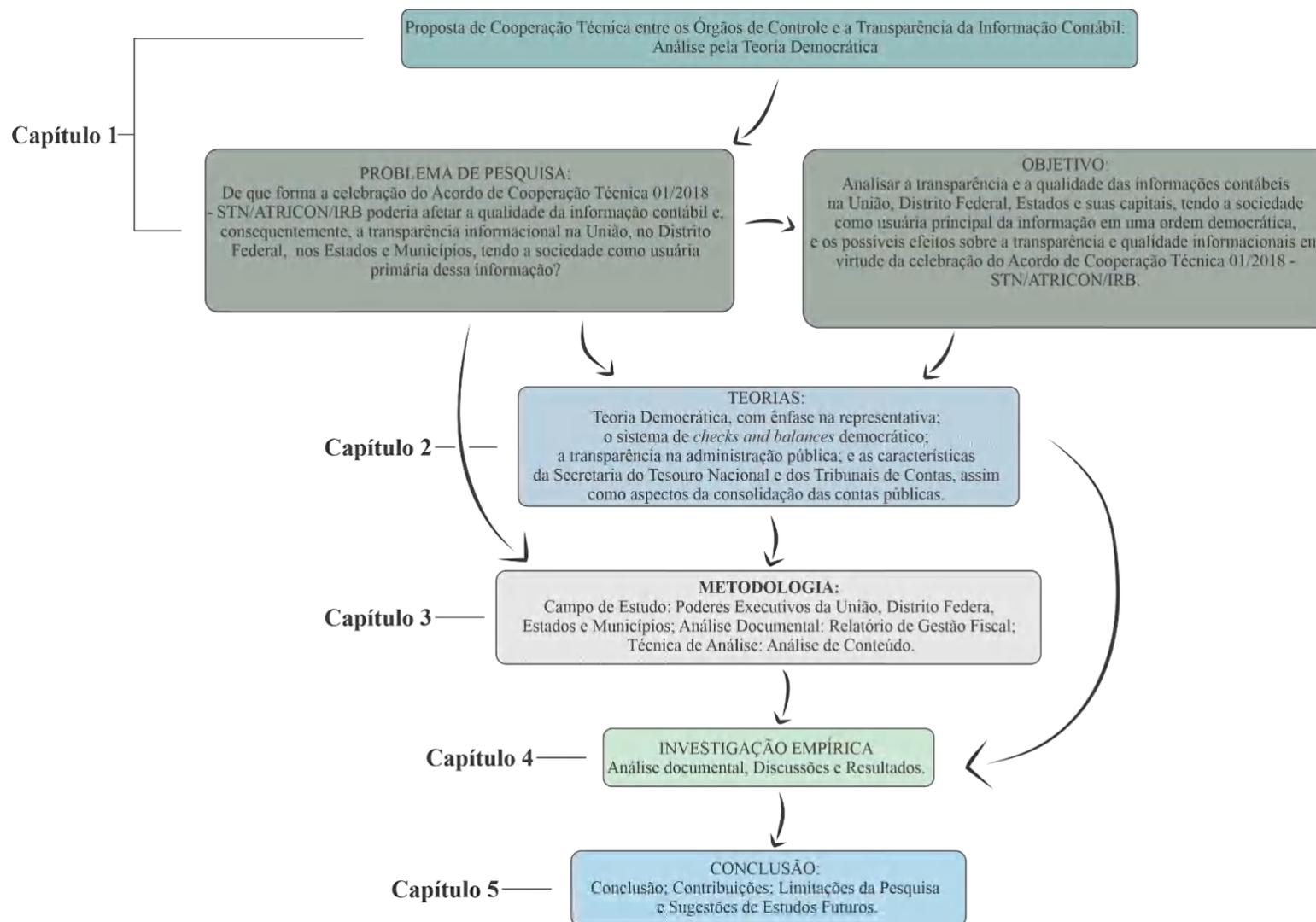


Figura 1 - Organização da pesquisa
Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Quanto à organização do estudo, após as considerações iniciais, apresenta-se a revisão acerca da teoria democrática, das atribuições da STN e dos TCs, aspectos da transparência na Administração Pública para um entendimento das possíveis consequências em virtude da pactuação de um acordo de cooperação entre órgãos de controle.

Complementar, apresentar-se-ão os aspectos metodológicos quanto à coleta e organização dos dados e sua validação, etapa a qual consiste nos procedimentos necessários e que devem preceder a análise de dados. Por fim, o último capítulo abrange as conclusões obtidas pelo estudo, realizando o confronto de aspectos teóricos e empíricos, bem como suas contribuições para o arcabouço teórico, para a sociedade e para a academia, de maneira que sugestões de pesquisas futuras serão apresentadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta o referencial teórico desta pesquisa. O capítulo está dividido em 8 (oito) seções. A primeira seção trata dos fundamentos da teoria democrática. A segunda seção trata do modelo de democracia representativa, o qual é aplicado no contexto brasileiro, a questão da democracia representativa tem continuidade na terceira seção ao serem tratados os aspectos introdutórios às instituições democráticas ao equilíbrio dos poderes em um Estado Democrático de Direito. As seções quatro e cinco abordam, respectivamente, os Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional, descrevendo suas características como órgãos de controle. Na seção seis, é tratada a transparência governamental e adentra-se o aspecto técnico e legal, apresentado na seção sete, sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Por fim, na seção oito, é abordada a relação entre a transparência e a consolidação de informações na área pública.

2.1 TEORIA DEMOCRÁTICA

A origem etimológica do termo democracia, tido como sistema político, é grega, no cerne da aristocracia, sendo uma junção das palavras *demo*, a qual significa povo, e *kracia*, que remete ao governo, portanto, em sentido literal, democracia é o governo do povo (Azambuja, 1998). Além disso, democracia pode ser entendida como uma forma de governo orientada por três princípios primordiais, os quais consistem em um governo emanar da vontade popular, que se torna a principal fonte de soberania, os governantes devendo prestar contas ao povo e serem responsabilizados, perante este, pelos atos ou omissões no exercício do poder, assim como o Estado deve ser regido por regras que delimitem seu campo de atuação e, simultaneamente, estimulem a defesa básica dos direitos dos cidadãos (individuais ou coletivos) (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010).

De acordo com Warren (2014), a democracia não poderia ser concebida, muito menos praticada, sem vastas e complexas redes de prestação de contas entre os povos e aqueles que governam em seu nome. Para eles, a prestação de contas é algo tão central para a democracia que, grande parte da literatura sobre esse tema pode ser reformulada sob esse preceito.

De modo geral, espera-se que a conduta e os resultados das políticas dos agentes públicos (classificados como políticos eleitos, burocratas, agentes indicados e servidores em geral) sejam passíveis de verificação e sanção permanentes em uma democracia (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010). Essa definição é reforçada por Bobbio (2000), o qual

acrescenta que uma das engrenagens que garantem o funcionamento de um regime democrático é o conhecimento, por parte do povo soberano, de todos os atos e decisões dos governantes.

O consenso geral quanto aos aspectos da democracia é quanto à forma desta ser oposta ao governo autocrático e de considerar que ela é caracterizada por um conjunto de regras que estabelecem quem está autorizado a tomar as decisões e com quais procedimentos (Bobbio, 1986). Desse modo, a existência dessas regras, de acordo com o autor, é necessária para que uma decisão seja aceita como coletiva ao ser tomada e, tendo como regra fundamental na democracia a regra da maioria, ou seja, a decisão adotada pela maioria é válida para a coletividade.

Vinculados aos três ideais democráticos, existem regras e instituições políticas como as eleições, que buscam dar efetividade à soberania popular, assim como diversos outros mecanismos de controle institucionais que podem ser acionados durante o exercício dos mandatos, por meio dos quais se busca efetivar a prestação de contas ou responsabilização dos governantes instituídos (*accountability*) (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010).

Não obstante, a CF/88, em seu art. 1º, parágrafo único, demonstra o protagonismo do povo ao descrever que *"todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição"* e que a forma e a ferramenta de escolha de representatividade dos indivíduos é tida como o disposto no art. 14 da Carta Magna *"a soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos"*.

Segundo Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira (2010), o controle sobre a Administração Pública é essencial em uma democracia, envolvendo distintos arranjos institucionais de representação política e delegação de poderes. Quanto à representação popular na ordem democrática, Bobbio (2000) destaca que a coletividade, e não a individualidade, é protagonista na sociedade democrática, sendo esta composta pelo povo que, embora dividido em correntes contrapostas, ainda contrapõe o modelo de soberania.

A representação pode ser vista como um problema, pois os políticos têm metas, interesses e valores individuais e sabem coisas e realizam ações que os cidadãos não podem observar ou podem monitorar apenas a um custo (Przeworski, Stokes & Manin, 1999). Para Rousseau (1996), o sistema democrático deveria ser representativo e participativo, uma vez que, de acordo com o autor, a soberania não pode ser representada pela mesma razão que não pode ser alienada, ela consiste em sua essência na vontade geral, a qual não se representa, pois se isso ocorresse, segundo ele, já não seria mais um povo. No entendimento de Rousseau

(1996), a vontade do povo soberano não pode ser delegada a outrem, pois se isso acontecesse, estaria sendo executada a vontade de um, e não da maioria.

Para Pateman (1992), os teóricos que elaboraram a concepção de democracia participativa tinham, como proposição, a participação dos indivíduos nas decisões tomadas em toda a esfera pública e não somente na escolha daqueles que as tomariam como sendo seus representantes. A autora explica que a participação é um ato aprendido e que demanda efetivo exercício, logo, se essas pessoas forem excluídas desse processo de aprendizado, conseqüentemente, mal representadas, continuarão desinteressadas pela participação nas decisões políticas (Pateman, 1992; Sales, 2014).

Pateman (1992) retoma a concepção clássica, à luz de Rousseau, de que a participação nas decisões políticas é elemento primário para que o sistema democrático seja eficaz e traga benefícios à sociedade. A mesma ainda refuta a teoria de estudiosos como Schumpeter (2003), o qual resume a participação do indivíduo apenas no que tange ao voto, e a de Dahl (2012), o qual fomenta que a participação popular deve ser quantitativa e não qualitativa no que diz respeito à escolha de representantes habilitados para tomar decisões em prol do bem comum (Sales, 2014).

Tido como o pilar mais importante em um governo democrático, o sufrágio popular caracteriza a soberania do povo, devendo a prestação de contas pelos políticos eleitos aos seus representantes estar aliada a este sustentáculo e ser realizada periodicamente (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010). Os autores descrevem que somente o pleito eleitoral não se faz suficiente para o bom desempenho democrático.

A conexão entre democracia e representatividade, para Przeworski, Stokes & Manin (1999), repousa no fato de que, na democracia, os governos são representativos, pois são eleitos, desde que as eleições possam ser livremente contestadas, a participação seja generalizada, os cidadãos gozem de liberdades políticas e os governantes ajam em prol do bem da população. Em uma visão sob a perspectiva eleitoral, as eleições servem para selecionar bons políticos ou boas políticas públicas, de modo que os candidatos expõem suas propostas e de que forma elas afetariam o bem da população, assim, por meio do pleito eleitoral, a sociedade escolhe o político para exercer o mandato (Przeworski, Stokes & Manin, 1999).

Sob a ótica de prestação de contas e responsabilização, as eleições servem para punir ou recompensar os representantes políticos com base em suas ações passadas (Przeworski, Stokes & Manin, 1999; Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010; Urbinati, 2006), ou seja, as eleições são uma forma de responsabilização extemporânea. Por dependerem do julgamento dos

eleitores, os políticos são induzidos a escolherem políticas que, em seu julgamento, serão avaliadas positivamente pelo povo soberano no próximo sufrágio (Przeworski, Stokes & Manin, 1999).

As eleições não possuem instrumento que obrigue os eleitos a cumprirem as promessas feitas no pleito eleitoral, de modo que é necessário que haja instrumentos de fiscalização e a participação dos cidadãos nas decisões coletivas durante o mandato dos eleitos (Abrucio & Loureiro, 2004). Os autores afirmam que o exercício do controle deve ser realizado além das eleições, sendo ao longo do tempo, de modo que esse controle é condicionado pela transparência e visibilidade dos atos do poder público (Abrucio & Loureiro, 2004; Urbinati, 2006).

Alguns dos instrumentos de controle que podem ser exercidos pela sociedade durante o mandato podem ser caracterizados como os plebiscitos, a formulação de conselhos deliberativos de diversas políticas públicas, pela participação em processos orçamentários e a parceria com organizações não governamentais (ONGs) na provisão de serviços públicos (Abrucio & Loureiro, 2004). Outro mecanismo de controle durante o exercício dos mandatos seria aquele realizado pelos órgãos legitimados (os *checks and balances*) (Abrucio & Loureiro, 2004; Ipea, 2010; O'Donnell, 1998).

Para Bobbio, Matteucci & Pasquino (1998), o cerne da representação caracteriza-se pela responsabilidade periódica a que estão sujeitos os atores políticos, tendo, por responsabilidade, o ato de ser chamado a prestar contas das suas ações perante o povo soberano, aquele que tem o poder de designar e destituir. Para os autores, a representação pressupõe um complexo de direitos políticos, aqueles descritos por Dahl como instituições da poliarquia e retratados novamente por Bobbio (1986).

Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira (2010) descrevem que o exercício do controle, o qual vai além das eleições e afeta o mandato dos representantes eleitos, está vigorosamente condicionado à transparência e visibilidade dos atos do poder público, mantendo essa definição íntima relação com o Art. 48 da LRF. Os autores acrescentam que, ainda que não seja uma condição suficiente, a transparência faz-se necessária para o controle dos governantes.

Quatro questionamentos são levantados por Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira (2010) a fim de examinar alguns dos mecanismos de verificação e controle das ações em uma democracia representativa, são eles: por que o controle dos governantes é necessário em uma ordem democrática? Quem é controlado? Como se controla? O que é controlado?

Quanto ao primeiro questionamento, o controle é somente um ponto em meio a todo o aparato de representação política, a qual tem início no pleito eleitoral e perdura durante todo o mandato do governante (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010), sendo esse controle necessário para garantir que os representantes do povo procurem agir de maneira a buscar satisfazer aos interesses dos seus principais, o povo ao qual representa (Przeworski, Stokes & Manin, 1999). No que se refere à segunda indagação, os mecanismos de controle devem ser utilizados na verificação dos atos e responsabilização de três atores políticos³ sendo estes: o político eleito, o burocrata e o dirigente público (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010).

Por sua vez, a responsabilização na Administração Pública pode ser individual e coletiva, isto é, qualquer agente que representa a entidade pode ser requerido a prestar contas, independente do alcance da sua responsabilidade e contribuição pelos atos do órgão (Bovens, Schillemans & Goodin, 2014).

Na terceira questão, o controle é efetuado utilizando-se um aparato institucional que garanta a responsabilização política do poder público, de modo a atestar que este atue, de fato, como representante do povo. Podem ser consideradas três formas de responsabilização desses agentes, como descrito por Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira (2010): o processo eleitoral, as instituições de controle estatal (*checks and balances*), que surgiram como consequência da insatisfação da sociedade pelos resultados da primeira forma de responsabilização, e a criação de normas pelo Estado de maneira a controlar o poder e atuação do próprio Estado, dadas as alterações políticas (Abrucio & Loureiro, 2004; Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010).

Além disso, Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira (2010) afirmam, no que se refere ao que é controlado, como algo mais complexo de elucidar. Mas que a Administração Pública e as legislações as quais a obrigam a fornecer informações financeiras são passíveis desse controle, assim como as políticas e as contas públicas, recaindo não somente sobre os políticos essa avaliação, mas também sobre os burocratas e os gestores públicos, haja vista cada vez mais a influência destes no campo político e vice-versa, conhecidos como burocratização da política e politização da burocracia (Zuccolotto, 2014; Loureiro, Abrucio & Pacheco, 2010). Assim sendo, o controle realizado sobre a burocracia no Brasil é exercido por meio de fiscalização orçamentária pelos parlamentares (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010) com o auxílio dos TCs (Campos, 1990).

³ Para as definições de cada um desses atores, bem como seus respectivos papéis, ver a obra de Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010: *Controles democráticos sobre a Administração Pública no Brasil: Legislativo, Tribunais de Contas, Judiciário e Ministério Público*.

O orçamento público é um dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, ao qual a lei garante que deverá ser dada ampla transparência (art. 48, LRF). Ademais, é o principal instrumento para a construção de uma administração contábil e financeira sólidas desde o advento da Lei 4.320/1964 (MCASP⁴, 2018). Quanto ao aspecto relevante do orçamento público, a CF/88 exige a elaboração do orçamento anual, a sua aprovação pelo Poder Legislativo e a sua disponibilização à sociedade, sendo a ferramenta por meio da qual a sociedade fiscaliza a gestão das entidades públicas diretamente, respaldada pela Constituição, ou indiretamente, por meio de representantes (MCASP, 2018).

A necessidade da existência de mecanismos institucionais nas democracias representativas é descrita por Zuccolotto, Rocha e Suzart (2017) como uma forma não somente de delegar poderes aos agentes políticos, mas de controlá-los e, ao final do mandato, recompensá-los ou puni-los com a possível reeleição ou não. Contudo, para que haja essa interação entre sociedade e agentes públicos, segundo os autores, é necessária a existência de transparência.

2.2 DEMOCRACIA REPRESENTATIVA

Representação política consiste na possibilidade de controlar o poder político atribuído a quem não pode exercer pessoalmente o poder, ou seja, seria um mecanismo político para a realização de uma relação de controle entre governados e governantes (Bobbio, Matteucci & Pasquino, 1998). De acordo com os autores, poderia ser definida como uma representação eletiva, mas que não bastaria qualquer tipo de eleição, havendo necessidade daquelas que sejam competitivas e que ofereçam minimamente condições para garantir liberdade para expressão do sufrágio.

A Democracia representativa é definida, para Bobbio (1987), como aquela em que as deliberações que dizem respeito à coletividade, são tomadas não diretamente pelo povo, mas por representantes eleitos por ele para essa finalidade. Yolton (1993) corrobora com a existência da democracia representativa ao afirmar que a escolha dos representantes pertence unicamente ao povo, de modo que, ao tratar da representatividade, Locke (1983) afirma que uma correção

⁴ A partir desse ponto, as Portarias Conjuntas STN/SOF nº 06/2018, STN/SPREV nº 07/2018 e a Portaria STN nº 877/2018, as quais dão origem ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, passarão a ser referenciadas unicamente e de forma conjunta como (MCASP, 2018). Da mesma forma que a Portaria STN nº 389/2018 que cria o Manual de Demonstrativos Fiscais passará a ser referenciada como (MDF, 2018).

para a distorção de representatividade do povo seria delegar mais representantes às cidades mais populosas e importantes e reduzir o número nas menos populosas.

Uma das características centrais da democracia representativa seria a responsividade, pois conecta os cidadãos ao processo de tomada de decisão e não à sua restrição apenas ao momento de seleção dos líderes por meio das eleições (Esaiasson & Wlezien, 2016). Assim compreendidas, responsividade e responsabilidade são variáveis das quais depende a governabilidade democrática, sendo que a responsividade ocorre quando o processo democrático induz o governante a formular e implementar políticas que os governados querem e responsabilidade, quando há a capacidade de os governados avaliarem aqueles que agem em seu benefício, de modo a propor-lhes sanções positivas ou negativas (recondução ou não ao cargo) (Morlino, 2004; Morlino & Quaranta, 2014; Powell, 2004; Azevedo & Anastasia, 2002).

Ainda relativo à democracia representativa (indireta), Sartori (1987) define-a como aquela em que o povo não administra politicamente os assuntos públicos por si mesmo, mas por meio da eleição de representantes políticos, os quais exercerão o governo em prol de seus eleitores. O autor afirma também que, na democracia representativa, as eleições não são para decidir sobre assuntos e questões políticas, mas para escolher aqueles que irão decidi-las pelo povo.

Bobbio (2000) reafirma a descrição dada por Sartori (1987), ao dizer que o traço principal da democracia representativa contemporânea seria as eleições, por meio das quais o voto não seria para decidir, mas para eleger quem decidiria. Para o autor, a democracia representativa contemporânea ainda poderia adotar, em algumas circunstâncias, o mecanismo de participação política de forma direta da população, a exemplo dos plebiscitos e referendos, agregando que essa heterogeneidade seria chamada de democracia semidireta.

Para Alverga (2003), a corrente da teoria política que defende a democracia representativa, a teoria competitiva da democracia, a qual Sartori filia-se, é, na verdade, complementada por outra corrente teórica, a da teoria poliárquica, proposta por Dahl. Neste sentido, Schumpeter buscava entender o funcionamento da democracia de modo que Dahl queria promover a democracia em si, ou seja, "Dahl utiliza a palavra democracia para descrever o ideal e poliarquia ao se referir à manifestação da democracia no mundo real" (Sartori, 1987; Alverga, 2003).

De acordo com Alverga (2003), Bobbio é um defensor da transparência como princípio basilar da democracia, sendo que, por meio dela, a população governada pode exercer o controle social sobre as políticas públicas, coibindo abusos de poder pelos governantes, à medida que

Sartori alega que o excesso de transparência criaria mais problemas, pois os governantes agiriam de forma demagógica, ou acarretaria paralisações nos processos decisórios. Assim sendo, esse posicionamento de Sartori contraria um dos fundamentos básicos da teoria democrática, ao qual pertence, o controle.

Como demonstrado, todas as decisões e atos em geral dos governantes devem ser conhecidos pelo povo soberano, sendo esse um dos eixos do regime democrático, o qual fora definido como governo direto do povo ou controlado pelo povo (Bobbio, 1986). O autor ainda levanta um questionamento no sentido sobre como poderia um governo ser controlado pelo povo se este se mantivesse escondido?

A visibilidade em si não depende apenas da apresentação em público de quem está investido no poder, mas da proximidade espacial entre o governante e o governado, de modo que o caráter público do governo de um município é mais direto justamente devido à maior visibilidade dos administradores e das suas decisões (Bobbio, 1986).

2.3 *CHECKS AND BALANCES* (FREIOS E CONTRAPESOS)

A economia política constitucional concentrou-se no desenho das regras constitucionais que se fizessem suficientes para restringir o poder governamental, sendo dada maior atenção ao desenho dessas regras que eram tidas como restrições em si do que às instituições que seriam necessárias para aplicá-las (Holcombe, 2018). Acontece que essas regras são interpretadas pela elite política, que tende a interpretá-las e aplicá-las de modo a atender aos seus interesses sobrepondo aos da massa (Holcombe, 2018).

Holcombe (2018) continua descrevendo que, nesse contexto, a supervisão democrática é ineficaz, pois os eleitores percebem que não possuem influência sobre as políticas públicas, de modo que um sistema de freios e contrapesos dentro do governo faz-se necessário para impor restrições constitucionais pelo fato de dividir o poder entre as elites com interesses concorrentes, de tal forma que uma passe a verificar o poder da outra. O autor indica que o sistema de freios e contrapesos é necessário para impedir o governo de abuso de poder.

Na antiguidade, Aristóteles e Cícero preconizaram que, na organização do Estado, deveria haver três organismos desempenhando as funções de elaborar as leis, aplicá-las e de administrar a justiça, rejeitavam a ideia de acumular as funções em um mesmo órgão (Jacoby Fernandes, 2016). O mesmo assunto foi abordado na obra *O Espírito das Leis* de Montesquieu (1996) e no *Segundo Tratado Sobre o Governo* de Locke (1988), os quais abordavam a teoria

da separação dos poderes, como ficou conhecida, embora o correto fosse ser tratado por separação de funções (Jacoby Fernandes, 2016) e que, erroneamente, de acordo com Jacoby Fernandes, ficou institucionalizado como poder, de acordo com o descrito no art. 2º da CF/88, a qual descreve que os Poderes da união são independentes e harmônicos entre si. Na realidade, poder é um só, o poder político, uno, indivisível e indelegável, mas que se desdobra e compõe de várias funções, que são funções executiva, legislativa e judiciária (Jacoby Fernandes, 2016).

Para Przeworski, Stokes & Manin (1999), a separação de poderes e o efetivo exercício do sistema de freios e contrapesos é considerado uma das quatro razões genéricas, as quais levam os governantes a representarem os interesses das pessoas. As outras três, segundo os autores, são: somente as pessoas de espírito público se oferecem para o serviço público e permanecem incorruptíveis pelo poder enquanto permanecerem no cargo; enquanto indivíduos que se oferecem para o serviço público tiverem interesses que divergem dos eleitores, estes tendem a escolher aqueles candidatos cujos interesses são iguais ou aqueles que são ou permanecem devotos ao serviço público enquanto exercem a função e, por último, enquanto alguém que ocupa o cargo pode querer buscar atingir interesses privados ou valores distintos aos do povo, os cidadãos ameaçam-nos, por meio do voto, para não se desviarem do caminho.

Nas democracias que adotam efetivamente o princípio dos *checks and balances*, o Judiciário costuma ocupar posição de destaque no sistema de separação de poderes (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010). Nesses governos presidencialistas, o Judiciário só age quando provocado, tendo o intuito de controlar os demais poderes nos casos em que seus atos estejam divergentes da lei máxima (Marion, 2019). Embora Santiso (2009) argumente, de maneira persuasiva, que as Instituições Superiores de Controles (ISCs) constituem uma ligação essencial em um sistema de freios e contrapesos mais amplos e em uma rede de relações de responsabilização.

As democracias modernas dispõem de mecanismos de controle mútuo, baseados na constituição de instâncias relativamente autônomas, com poderes de revisão sobre a atuação de outras instituições (Speck, 2000). Na democracia brasileira, os exemplos para esses controles internos são, dentre outros, o veto pelo chefe do Executivo aos projetos de lei aprovados pelo Legislativo, a possibilidade de responsabilização do representante do Executivo por improbidade pelo plenário do Legislativo e a revisão da constitucionalidade das leis e atos pelo Judiciário (Speck, 2000).

As ISCs, como componentes essenciais do sistema de *checks and balances* na governança financeira, contribuem para firmar o Estado de Direito na Administração Pública,

sendo tidas como componente central do que tem sido rotulado como "*accountability horizontal*" dentro do Estado (Santiso, 2009). Como descrito pelo autor, as agências de responsabilização de classificação horizontal fornecem precauções auxiliares para frear o Poder do Executivo, impedir seu uso indevido e corrigir seu abuso. Além disso, a realização de auditorias externas das finanças do governo é importante nas relações de despesas entre Executivo e Legislativo servindo, a princípio, para fortalecer os freios e contrapesos nas finanças públicas, restringir o Poder Executivo e apoiar a supervisão do Legislativo.

O fenômeno dos *checks and balances* é materializado por meio da *accountability horizontal*, a qual é realizada entre os poderes constituídos nos quais agentes estatais têm o poder/dever de supervisão de atos e aplicação de sanções em outros agentes estatais que possam ter infringido os pressupostos legais (O'Donnell, 1998). Juntamente com o princípio da separação dos poderes e o reconhecimento dos direitos fundamentais, o mecanismo de *checks and balances* constituem meios de limitação às formas arbitrárias de poder do Estado (Rocha, 2019).

As regras constitucionais não serão restritivas a menos que aqueles que as interpretem e apliquem também sejam restringidos e se, uma pequena elite interpreta e aplica as regras, qualquer controle desse poder deverá partir de outras elites (Holcombe, 2018). O autor ainda cita que as massas não possuem poder para conter a elite, nem pela supervisão democrática e nem por outros meios e que, se as massas possuíssem a mínima chance de controlar o poder do governo e efetuar o equilíbrio, seria se as instituições separassem as elites em grupos com interesses concorrentes, as quais deveriam possuir poder de veto sobre as outras.

Um sistema de *checks and balances* requer uma separação de poderes dentro da estrutura governamental (Persson, Roland & Tabellini, 1997), mas que cabe observar que a separação dos poderes não é a mesma coisa que *checks and balances* e que, por si só, pode levar a resultados piores para o povo (Holcombe, 2018). Dessa maneira, se os poderes são meramente separados, isso poder dar aqueles com alguns poderes a capacidade de agir unilateralmente em detrimento dos outros (Brennan & Hamlin, 1994). A separação de poderes pode criar um problema comum, em que alguns podem usar seus poderes (separados) para benefício próprio de forma impositiva sobre outrem, outros em diferentes ramos do governo e outros sobre os cidadãos em geral (Holcombe, 2018).

Holcombe (2018) deixa claro que, no sistema de freios e contrapesos, com a separação dos poderes, um ramo do governo não pode agir unilateralmente sem o consentimento da outra parte, mas que, mesmo assim, isso não é suficiente. O autor continua descrevendo que os

diversos poderes da esfera pública devem ser desenhados para que tenham interesses conflitantes, contudo, devem chegar a um acordo para uma ação coletiva, pois, se os interesses de todos fossem iguais, eles se juntariam para alcançar seus objetivos comuns ao invés de um tentar equilibrar o outro.

A concorrência intergovernamental também pode frear os poderes dos governos concorrentes por meio da realização de pressões junto aos governos para que respondam as demandas dos seus cidadãos, gerando outro benefício de um sistema federal (Tiebout, 1956). Cabe mencionar que a imprensa livre é outro mecanismo que controla o poder dos governantes, tratando-se de uma instituição de restrição que fica fora do governo, mas que pode ser ativada ou inibida pelo controle governamental da mídia (Coyne & Leeson, 2009).

2.4 TRIBUNAIS DE CONTAS (TCs)⁵

Os sistemas políticos contemporâneos adotam diversos modelos de instituições de controle da gestão pública financeira, denominadas Instituições Superiores de Controle - ISC (*Supreme Audit Institutions - SAI*) (Willeman (2020), as quais possuem caracterizações distintas e moldam-se de acordo com a cultura e ordenamento jurídico de cada país, de modo a exercerem formas distintas de controle (Ribeiro, 2002). Dentre esses modelos, estão compreendidos os órgãos colegiados, modelos monocráticos, auditorias independentes e Cortes vinculadas ao Poder Legislativo (Posner & Shahan, 2014). O modelo brasileiro segue, desde a instauração da República, a tradição napoleônica da *Cour de Comptes* na França, o qual assiste tecnicamente ao Poder Legislativo no controle das finanças públicas (Willeman, 2020).

Os TCs possuem legitimidade na sociedade por resguardarem a probidade e a legalidade (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019). De acordo com os autores, os prefeitos, secretários e auditores praticarão a *compliance* ou *decoupling*⁶ das expectativas desses atores, de maneira que, ao ter suas contas validadas pelo TC, o prefeito e sua equipe de agentes conferem a si próprios parte daquela legitimidade. Porém, uma organização pode desviar-se dos valores dos

⁵ Além dos 27 TCs estaduais, há o TCU, que analisa as contas do governo federal, dois de município (São Paulo e Rio de Janeiro) e quatro municipais que examinam as contas de todos os municípios de seus respectivos estados. São eles: o TCM de Goiás, criado em 1989; o TCM da Bahia, criado em 1991; o TCM do Ceará, em 1992 e extinto em 2017 pelo STF; e o TCM do Pará, em 1994. Nesses estados, coexistem assim dois TCs, um que avalia as contas do estado e outro que avalia as contas das prefeituras (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009).

⁶ Para mais detalhamentos acerca dos significados, sugiro a leitura da obra *Strategic Responses to Institutional Processes* de Oliver (1991).

indivíduos, mas manter sua legitimidade, pois esse desvio não atrai desaprovação da maioria (Suchman, 1995).

Teixeira & Alves (2011) destacam a importância da sociedade civil para a legitimação dos TCs, que, embora tenham sido criados como órgão auxiliar do Legislativo, mantêm contato direto com os cidadãos, os quais fortalecem esses órgãos e dão-lhes autonomia em suas atividades.

O Quadro 1 apresenta um resumo das principais características dos modelos de ISCs reconhecidos pela literatura, cabendo destaque ao modelo napoleônico, vigente no contexto institucional brasileiro.

	Cortes de Contas (Modelo Napoleônico)	Auditoria-Geral (Modelo de Westminster)	Colégio de Auditores (Board Model)
Posição no quadro dos poderes orgânicos estatais	Órgão independente, mas com significativa interação com o Parlamento e, em casos raros, com o Judiciário.	Agência de apoio e supervisão parlamentar das atividades do Poder Executivo.	Agência de apoio à supervisão parlamentar das atividades do Poder Executivo.
Competências funcionais	Funções de Julgamento, de natureza judicial ou quase judicial.	Não emite julgamentos. Adota recomendações a serem consideradas pelo Legislativo.	Não emite julgamentos. Adota recomendações a serem consideradas pelo Legislativo.
Capacidade de enforcement	Exerce competências sancionatórias e de responsabilização autonomamente.	Depende do Poder Legislativo para o <i>follow-up</i> de suas recomendações.	Depende do Poder Legislativo para o <i>follow-up</i> de suas recomendações.
Vínculo funcional das instâncias de direção	Instância colegiada. Magistrados com estabilidade ou vitaliciedade.	Instância monocrática. Dirigente exerce mandato a termo fixo.	Instância colegiada. Dirigente exerce mandato a termo fixo.
Formação profissional prevalecte no staff	Interdisciplinaridade, com predomínio da formação jurídica.	Interdisciplinaridade, com predomínio da formação em contabilidade e economia.	Interdisciplinaridade, com predomínio da formação em contabilidade e economia.
Tipo de auditoria enfatizada	Conformidade/legalidade.	Performance/auditoria operacional.	Performance/auditoria operacional.
Países representativos	Países de tradição românica - França, Espanha, Itália, Portugal, Brasil.	Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Chile, Colômbia, México.	Alemanha, Holanda, Suécia, Argentina.

Quadro 1 - Os três modelos de ISCs reconhecidos pela literatura especializada

Fonte: Willeman (2020).

O modelo atual de TCs teve origem em 1807 na França, com o intuito de responsabilizar políticos pelo *compliance* da gestão financeira (Speck, 2000). Por um lado, as características dos TCs envolvem processo decisório por colegiado, vitaliciedade de ministros e conselheiros, poderes jurisdicionais, poder coercitivo, procedimentos de fiscalização formais, burocráticos e

legalistas (Ribeiro, 2002; Silva & Mario, 2018). Por outro lado, como demonstram os autores, no modelo de controladoria, há a existência de mandatos e o seu controle dá-se de forma consultiva e opinativa, não possuindo poderes jurisdicionais ou coercitivos por geralmente estarem vinculados a algum poder que já tenha essa força coercitiva e, ainda, suas técnicas de auditoria são similares às aplicadas às empresas privadas.

A principal função de uma SAI, como descrito pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) é, examinar se os recursos na Administração Pública estão sendo gastos de forma econômica e eficiente, bem como verificar a *compliance* destes procedimentos (INTOSAI, 2013). Cabe referir que essas entidades fiscalizadoras devem ser livres de influências exteriores, de forma a possuir autonomia⁷ (Silva & Mario, 2018).

Em 2002, a Fundação Instituto de Administração da Universidade de São Paulo (FIA/USP) divulgou um diagnóstico dos TCs brasileiros, apontando pontos falhos e sugestões de melhorias na atuação dessas entidades fiscalizadoras (Silva & Mario, 2018; Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009), sendo que essa pesquisa foi base para criação do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados (PROMOEX). Como mostrado pelos autores, o diagnóstico demonstrou baixa integração técnica entre os TCs, com a adoção de procedimentos diversos para resolver problemas similares (falta de homogeneidade), levando a interpretações distintas sobre os atos julgados, pois não havia um procedimento consolidado (institucionalizado) para os Tribunais (Silva & Mario, 2018). Esse achado também foi percebido por Aquino, Azevedo & Lino (2016) ao mostrar que os TCs emitem entendimentos muitas vezes distintos acerca de uma legislação federal em relação aqueles emitidos por outros TCs.

A trajetória dos TCs no Brasil é mostrada na Figura 2 contemplando alterações ao longo do tempo no que se refere às suas atribuições e composição do seu quadro antes da vigência da CF/88.

⁷ Loureiro, Teixeira & Moraes (2009) concluíram que a dependência de recursos pode afetar a autonomia dos entes fiscalizadores ao demonstrarem que os tribunais municipais, na medida em que possuem orçamentos vinculados ao governo estadual e que seus conselheiros são escolhidos pelas assembleias legislativas e pelo governador, manifestariam, em princípio, maior capacidade fiscalizatória ou mais autonomia ante o Executivo municipal do que os tribunais estaduais diante do Executivo estadual.

	Constituições				
	1891	1934	1937	1946	1967
Atribuições constitucionais	Verificar a legalidade das contas do Executivo.	Verificar a legalidade das contas do Executivo.	Verificar a legalidade da execução orçamentária e dos contratos celebrados pelo Executivo.	Verificar a legalidade das contas do Executivo, bem como a concessão de aposentadorias, reformas e pensões.	Verificar a legalidade das contas do Executivo e realizar auditorias nas entidades fiscalizadas.
Desenvolvimento		↔ (Mantém)	↑ (Avança)	↑ (Avança)	↑↓ (Avança/Retua)
Requisitos para se tornar ministro conselheiro	Não consta.	Não consta.	Não consta.	Lei no mínimo 35 anos de idade e gozar plenamente dos direitos políticos.	Idade mínima de 35 anos, idoneidade moral, notórios conhecimentos jurídicos, econômicos, financeiros ou de administração pública.
Desenvolvimento		↔ (Mantém)	↔ (Mantém)	↑ (Avança)	↑ (Avança)
Forma de recrutamento ministro/conselheiro	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Legislativo.	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Legislativo.	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Conselho Federal.	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Legislativo.	Nomeados pelo Executivo com aprovação do Legislativo.
Desenvolvimento		↔ (Mantém)	↓ (Retua)	↑ (Avança)	↔ (Mantém)
Garantias a ministro conselheiro	Só perderiam a cargo por sentença judicial.	Mesmas oferecidas aos ministros da Corte Suprema.	Mesmas garantias que aos ministros do Supremo Tribunal Federal.	Mesmas direitos, garantias, prerrogativas e vencimentos destinados aos juizes do Tribunal Federal de Recursos.	Mesmas garantias, prerrogativas, vencimentos e impedimentos dos ministros do Tribunal Federal de Recursos.
Desenvolvimento		↑ (Avança)	↔ (Mantém)	↔ (Mantém)	↔ (Mantém)

Figura 2 - Os percalços institucionais dos TCs brasileiros

Fonte: Loureiro, Teixeira & Moraes (2009) e Speck (2000).

A criação dos TCs no Brasil compreende uma janela temporal de 100 (cem) anos (1891-1991) (Lino & Aquino, 2018), tendo sido o Tribunal de Contas da União (TCU) criado pelo Decreto nº 966-A de 7 de novembro de 1890, sob inspiração de Rui Barbosa, na qualidade de Ministro da Fazenda do Governo Provisório, e iniciando suas atividades em 1891, sendo a classificação dessa Corte de Contas a um dos Poderes da República um tema não muito pacífico

e que ainda gera, entre doutrinadores, juristas e professores de Direito Constitucional, posicionamentos diversos (TCU, 2020). Alguns acreditam tratar-se de órgão integrante do Poder Legislativo, pois exerce funções típicas do Legislativo (art. 71, CF/88), como fiscalizar (TCU, 2020), ainda havendo autores que os descrevam como auxiliares do Legislativo (Loureiro, Teixeira & Prado, 2008).

Outros posicionam-se desfavoráveis a essa vinculação, uma vez que os TCs são órgãos dotados de autonomia (Willeman, 2020). Porém, pelo fato de a autonomia ser um dos preceitos essenciais a uma auditoria sem qualquer viés, a Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 11 que trata das diretrizes e boas práticas da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) relacionadas com a independência das EFS, aponta a autonomia financeira, gerencial/administrativa, de recursos humanos, materiais e monetários, como um dos 8 (oito) princípios de maneira a melhorar a independência das EFS. Cabe acrescentar que, em seu art. 1º, § 3º, inciso I, alínea "a", a LRF descreve os TCs como órgãos vinculados ao Poder Legislativo.

Quanto à autonomia, a qual é tratada pela INTOSAI, os TCs possuem-na dado o disposto na Carta Magna, bem como nos Regimentos Internos de cada um desses órgãos e nas respectivas Leis Orgânicas Estaduais, as quais tendem a seguir a simetria do disposto no art. 75 da CF/88. Ainda no que se refere ao 8º (oitavo) princípio da ISSAI 11, é descrito claramente, em sua diretriz, que o Executivo não deve controlar ou dirigir acesso a esses recursos, e que cabe ao Legislativo ou uma de suas comissões a garantia aos recursos adequados para que essas EFS cumpram seu mandato.

Mais uma vez, a autonomia dos TCs pode ser vista no fato deles possuírem dotação orçamentária própria, capacidade de autorregulação (Leis Orgânicas próprias) e de estabelecer vínculos diretos com o sistema de justiça, com os partidos políticos, sindicatos, Organizações Não Governamentais (ONGs) e, inclusive, com o cidadão comum, por meio das ouvidorias (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010). Se a fiscalização por parte do Legislativo é frágil, o mesmo não ocorre em relação ao TCU, em que, por meio de depoimentos, funcionários do governo federal "temem mesmo é a fiscalização do TC", mostrando que o controle administrativo-financeiro exercido vem sendo mais eficiente (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010).

A CF/88 pode ser considerada um momento de ruptura para os TCS, principalmente no que tange à composição do corpo do referido órgão de fiscalização, pois ela criava novas práticas e regras formais que, mesmo de maneira lenta e gradual, possuíam altos custos políticos

de reversibilidade (Silva & Mario, 2018). Entre essas mudanças, podem ser mencionadas a ampliação de funções dos TCs, maior parte de seus dirigentes passou a ser indicada pelo Poder Legislativo, atribuindo à população o exercício da responsabilização sobre a Administração Pública de forma mais intensa (Silva & Mario, 2018), ainda, embora alguns defendessem a estruturação dos TCs no modelo de controladoria semelhante ao dos Estados Unidos da América (EUA), não foi o modelo que prevaleceu.

Outra mudança demonstrada por Silva & Mario (2018) foram quanto à composição do corpo dirigente, sendo a seleção por concurso público e a indicação exclusiva pelo Executivo com a confirmação do Legislativo. Entretanto, o Executivo perdeu o poder na indicação dos membros dirigentes⁸ (ministros no caso do TCU e conselheiros nos demais tribunais), passando a indicar apenas 1/3 (um terço) deles, enquanto o Legislativo ficou responsável pela indicação dos outros 2/3 (dois terços), mantendo-se a aprovação de todos pelos parlamentares, tendo sido mantidas a vitaliciedade e as mesmas garantias oferecidas ao alto escalão do Poder Judiciário (Silva & Mario, 2018).

Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira (2010) relatam que, embora esses avanços tenham sido importantes para o desenvolvimento dos TCs, eles ainda têm convivido com as práticas tradicionais de nepotismo e corrupção, as quais se fazem presentes nesses órgãos no que se refere às nomeações e posicionamentos, muitas vezes, políticos. Abrucio & Loureiro (2004) citam, como exemplo, a nomeação de membros para comporem o TCU, embora a CF/88 tenha descentralizado todo o poder do Executivo em realizar as nomeações, mesclando-as entre o Poder Executivo e Legislativo para evitar politização excessiva do órgão ou conveniência política, não foi o que realmente aconteceu na prática em muitos estados.

A interferência que o Executivo ainda exerce sobre o Legislativo afetou os TCs em boa parte dos estados, pois vários governadores conseguiram politizar esses órgãos de controle, seja por meio das suas escolhas ou das escolhas pelo Legislativo por meio de seus correligionários (Abrucio & Loureiro, 2004). Os autores descrevem que, inclusive, muitos governos passaram a utilizar os TCs para neutralizar a fiscalização institucional ou para controlar os prefeitos de cidades que discordem da política adotada pelo governo estadual.

No contexto de avanço do Poder Executivo sobre o Legislativo, quais mecanismos e ferramentas dispõem os Parlamentos para monitorar, supervisionar e controlar as ações do

⁸ A a CF/88 prevê que, para cada três membros indicados pelo Executivo, dois devem ser selecionados entre os auditores de carreira dos próprios TCs e de representantes do Ministério Público de Contas (MPC) (Silva & Mario, 2018)

governo? Nos sistemas presidencialistas, tem-se os instrumentos internos (requerimentos de informações, propostas de fiscalização e controle, convocação de ministros, funcionamento de comissões permanentes de controle, realização de audiências públicas e a criação de comissões parlamentares de inquérito, entre outros) e os instrumentos auxiliares externos, também chamados de instituições extralegislativas de *accountability* (as agências anticorrupção, as ouvidorias e as ISCs) (Willeman, 2020).

Para Willeman (2020), uma gama de instituições desenhadas para incrementar a *accountability* das instâncias do governo, operando fora do Parlamento e do processo político que lhe é característico, mas ainda em colaboração com ele, está compreendida entre esses instrumentos auxiliares externos. A autora acrescenta que a criação dessas instituições decorre das deficiências e falhas na realização da *accountability* quando feitas exclusivamente pelo Legislativo, o que torna necessárias essas estruturas auxiliares.

Ademais, tem-se por controle Legislativo ou Parlamentar aquele constituído por todos os mecanismos que propiciam ao Poder Legislativo exercer o controle de determinados atos de outros poderes, o qual pode ser exercido por meio de seus órgãos (Congresso Nacional, Câmara dos Deputados, Assembleias Legislativas, Senado Federal, Câmara Distrital e Câmara de Vereadores) de forma direta (por meio de seus plenários ou comissões parlamentares) ou indireta (por órgãos como os TCs) (Mourão, Ferreira & Piancastelli, 2017).

As ISCs podem ser vistas como um dos oito pilares que sustentam o fortalecimento institucional, como apresentado por Dye & Stapenhurst (1998) no Quadro 2.

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> 1 - Vontade Política; 2 - Reformas Administrativas; 3 - Agências de Combate à Corrupção e Instituições Supremas de Auditoria; 4 - Parlamentos; 5 - Conscientização/ Envolvimento Público; 6 - Instâncias Judiciais; 7 - Mídia; 8 - Setor Privado. |
|--|

Quadro 2 - Oito pilares de fortalecimento institucional

Fonte: Adaptado de Dye & Stapenhurst (1998).

De acordo com Dye & Stapenhurst (1998), esses pilares são interdependentes, sendo que a junção deles alicerça a integridade do sistema nacional. Os autores descrevem que se um desses pilares está enfraquecido, aumenta a carga sobre os demais, e que é atribuição do governo mantê-los em equilíbrio. Logo, o descompasso na efetividade de uma ISC pode

interferir na adoção de medidas para o bom funcionamento do Estado, afetando a integridade nacional.

Para Loureiro, Teixeira & Moraes (2009), compreender o processo de desenvolvimento institucional demanda o conhecimento não somente dos fatores precursores da mudança, mas também seus obstáculos, os quais se tornam mais fortes quanto mais antigas forem as instituições, devido ao retorno positivo trazido no passado. De acordo com os autores, o desenvolvimento institucional é tido como uma transformação de mais longo prazo, a qual ultrapassa escolhas individuais, ocorre em ritmo mais desacelerado e são marcadas por situações de *path dependence*⁹ (processos históricos), os quais uma vez traçados esses caminhos, são de difícil reversão.

Segundo Loureiro, Teixeira & Moraes (2009), a literatura aborda três mecanismos de desenvolvimento institucional: a superposição de novas a velhas estruturas, como a criação de novos órgãos com atribuições conflitantes ou sobrepostas aos antigos, objetivando derrubar barreiras criadas por agentes com interesses prejudicados pela inovação; a conversão institucional, onde as instituições existentes são redirecionadas, com mudanças nas funções que exerciam ou nas atribuições de seus atores e, por fim, a difusão, nada mais que um processo de isomorfismo¹⁰, no qual algumas instituições são copiadas, parcial ou integralmente, para outros espaços, sendo esse mecanismo consequência da busca por legitimidade ou pela simples dependência de recursos financeiros pelas instituições que estão sendo copiadas.

A despeito do isomorfismo sentido pelos TCs, Aquino, Azevedo & Lino (2016) demonstraram que as incertezas enfrentadas pelas Cortes de Contas em virtude de pressões coercitivas levaram a soluções originadas da colaboração técnica e compartilhamento de códigos de sistemas entre os próprios tribunais. Os autores acrescentam que apesar do isomorfismo, com o tempo os tribunais de cada Estado podem ter diferentes níveis de automatização em virtude das suas especificidades ao longo do tempo, desenvolvendo novas versões para os atuais sistemas, buscando soluções à problemas específicos de cada Estado.

Assim, uma possível solução apresentada pelo ACT a curto prazo não impediria de gerar um novo problema de divergências de automação a longo prazo, de modo que os TCs

⁹ *Path dependence* é um termo muito utilizado na Teoria Institucional, segundo o qual as decisões que as pessoas enfrentam em determinada circunstância é limitada pelas decisões tomadas no passado ou por eventos que já ocorreram, de modo que, para maior entendimento do termo, bem como o conhecimento dos seus três estágios, sugiro a leitura da obra *Organizational Path Dependence: A Process View*, de Schreyögg & Sydow (2011).

¹⁰ Para mais definições quanto ao significado de isomorfismo bem como quanto a aplicação das suas três formas no desenvolvimento institucional dos Tribunais de Contas, sugiro a leitura das obras de DiMaggio & Powell (1983), Aquino, Azevedo & Lino (2016), Freitas e Guimarães (2007) e Scott (1991).

acabassem entrando em uma espécie de *looping* de automação e que os atuais problemas de divergências institucionais apenas seriam postergados.

As atribuições constitucionais dos TCs ampliaram-se ao longo dos tempos no campo republicano e a capacidade de maior efetividade da sua ação oscilou em função do regime político e da vulnerabilidade do Legislativo frente ao Executivo (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010). Para os autores, a promulgação da LRF ampliou as funções fiscalizatórias desses entes, atribuindo-lhes o papel de guardião. No sistema de Corte de Contas, a ISC detém competências decisórias próprias e exerce controle de natureza quase judicial, não se limitando a expedir recomendações ou a atuar apenas com a recomendação do Legislativo (Willeman, 2020), até porque, de acordo com a autora, a dependência das ISCs por parte do Legislativo pode afetar a efetividade do controle externo, em que a ação final do controle é atribuída ao Legislativo, cabendo-lhe deliberar sobre as recomendações expedidas pelas Cortes de Contas e realizar eventuais sanções.

Embora tendo o título de guardiões, as práticas de nepotismo e corrupção estão ainda presentes nesses órgãos, o que mostra uma limitação das nossas instituições democráticas, as quais não têm sido eficazes nos mecanismos de fiscalização de seus próprios órgãos de controle, ou seja, não conseguindo controlar seus próprios guardiões, o que fundamenta o questionamento levantado por Campos (1990) (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010).

Campos (1990) descreve que a função de controle dos tidos controladores constituiria prerrogativa dos cidadãos, dada a soberania deles em um sistema democrático. Mas ela acrescenta que o controle não seria efetuado pelos cidadãos de forma individual, fazendo-o na forma da cidadania organizada.

O papel fundamental e constitucional dos TCs é descrito no trabalho de Posner & Shahan (2014), assim como pode ser visualizado no art. 70 da CF/88, o qual descreve que "*A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (...)*" será exercida pelo Poder Legislativo com o auxílio dos TCs, no caso, a CF aponta o Poder Executivo Federal, porém essa premissa é aplicável às demais esferas. O art. 59 da LRF também demonstra a essencialidade desse órgão de fiscalização.

As entidades públicas devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso de recursos, tanto para os que proveem recursos como para os usuários dos serviços prestados por elas, incluindo os cidadãos (INTOSAI, 2013). Desse modo, as SAIs buscam o

cumprimento e análise desses preceitos, na forma de auditoria, sendo essas instituições um dos mais importantes pilares dos sistemas democráticos, desempenhando relevante papel no aperfeiçoamento da Administração Pública ao enfatizar princípios de transparência, responsabilização, governança e desempenho (INTOSAI, 2013).

As auditorias do setor público, como descritos por Posner & Shahan (2014) e na ISSAI 100, podem ser classificadas em três tipos principais, que são a auditoria financeira, auditoria operacional e a auditoria de conformidade, as quais estão resumidas no Quadro 3, cabendo destacar que elas podem ser realizadas de forma isolada ou em conjunto umas com as outras.

Tipo de Auditoria	Definições
Auditoria Financeira	Foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável.
Auditoria Operacional	Foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade ¹¹ , bem como se há espaço para aperfeiçoamento.
Auditoria de Conformidade	Foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

Quadro 3 - Tipos de auditoria do setor público

Fonte: Elaborado pelo autor (2020) com base na ISSAI 100 (INTOSAI, 2013).

Como descrito na ISSAI 200, a auditoria financeira objetiva aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos, as quais envolvem três elementos distintos: um auditor, a parte responsável pela informação do objeto e o público-alvo (INTOSAI, 2013). Ainda de acordo com a ISSAI 200, como exemplos de objetos desse tipo de análise, seriam a posição financeira, o desempenho financeiro, o fluxo de caixa e as NEs apresentadas nas demonstrações financeiras, de modo que eles devam seguir uma estrutura básica, mas não precisam ser engessados, pois o foco seria se estão sendo elaborados, tendo em vista os objetivos dos usuários, e contenham os atributos qualitativos da informação contábil.

¹¹ Os princípios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade podem ser definidos da seguinte forma como descritos na ISSAI 300: 1) O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço; 2) O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade; 3) O princípio da eficácia é definido como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados; 4) O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos e; 5) O princípio da equidade, que pode ser derivado da dimensão de efetividade da política pública, baseia-se no princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado (INTOSAI, 2013; Cohen & Franco, 1993).

Em relação a ISSAI 300 descreve o plano de trabalho para realização de uma auditoria operacional, a qual busca promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz, bem como contribuir para o processo de responsabilização da Administração Pública, utilizando a transparência como ferramenta (INTOSAI, 2013). Como descrito na ISSAI 300, essa sanção aplicável pela sociedade seria no que compete às decisões tomadas pelo poder Legislativo ou pelo Executivo, se elas estão sendo formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz, tendo, como exemplo, a análise dos programas de políticas públicas ou ações de campanha de vacinação, em que são analisados desde os seus objetivos até os seus resultados.

Quanto ao terceiro tipo de auditoria, a de conformidade, ela é regida pela ISSAI 400, consiste na avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis identificadas como critérios, centrando-se na obtenção de evidência suficiente e apropriada relacionada à conformidade com esses critérios (INTOSAI, 2013). Embora pareçam compartilhar características similares, o que diferencia a auditoria financeira da de conformidade, de acordo com o ISSAI 400, seria que a financeira busca determinar se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aceitável.

Cabe ressaltar que os TCs estão, cada vez mais, distanciando-se da função estritamente legalista que os caracterizava, passando a auditar não somente se os gastos foram realizados segundo as prerrogativas legais, mas quanto à eficiência e eficácia desses recursos (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009).

Dentre as atribuições conferidas ao TCU com base no disposto nos arts. 70 a 75 da CF/88, assim como disposto no § 3º da Lei 8.443/1992, as quais simetricamente se aplicam aos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais (TCEs e TCMs) (art. 75, CF/88), podem ser verificadas, embora a característica de controle desse órgão, a existência de funções de cunho Legislativo e Judiciário. Dentre as atribuições, podemos destacar: aplicar aos responsáveis, em casos de ilegalidade de despesa ou de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras coisas, multas proporcionais ao dano causado; estabelecer prazo para o órgão ou entidade adotar as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, em caso de irregularidade, ou sustar ato impugnado, e expedir atos e instruções normativas sobre as matérias de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento sob pena de responsabilidade (Mourão, Ferreira & Piancastelli,

2017). Esse acúmulo de atribuições e permanência de estrutura fixa leva a problemas de tempestividade na condução de processos (Ribeiro, 2002).

2.5 SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (STN)

A STN/MF foi criada pelo Decreto nº 92.452/1986 como um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro do Governo Federal, subordinada ao Ministério da Fazenda (MF). Essa criação deu-se porque havia inconsistência nos dados utilizados em razão das informações serem oriundas de fontes diversas e distintas, bem como acerca das interpretações diferenciadas sobre um mesmo conceito, além da inexistência de mecanismos que pudessem evitar a ineficiência de utilização dos recursos públicos, assim como atribuição de responsabilização aos maus gestores (STN, 2019a).

Por meio do disposto nos incisos I do art. 11 e I do art. 17 da Lei 10.180/2001 e I do art. 6º do Decreto 6.976/2009, é conferida à STN a condição de órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal, cabendo-lhe as competências descritas no art. 18 da Lei 10.180/2001, complementadas pelas definidas no art. 7º do Decreto 6.976/2009 e as definidas no art. 49 do Decreto 9.745/2019.

Em meio as atribuições legais da STN elencadas na Lei 10.180/2001 e nos Decretos 6.976/2009 e 9.745/2019, algumas podem ser destacadas dadas as suas características de cunho normatizador ou de controle, a saber:

- I - Estabelecer normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública;
- II - Supervisionar as atividades contábeis dos órgãos e entidades usuários do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, com vistas a garantir a consistência das informações;
- III - Editar normas gerais para consolidação das contas públicas;
- IV - Elaborar, sistematizar e estabelecer normas e procedimentos contábeis para a consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- V - Promover a harmonização com os demais Poderes da União e das demais esferas de governo em assuntos de contabilidade;
- VI - Definir, coordenar e acompanhar os procedimentos relacionados com a disponibilização de informações da União, dos Estados, do Distrito Federal (DF) e dos Municípios, para fins de transparência, controle da gestão fiscal e aplicação de restrições;

VII - Promover a adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP;

VIII - Expedir recomendações técnicas quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar necessário, os anexos que compõem a Lei 4.320/1964 (estrutura dos Demonstrativos Contábeis);

IX - Editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

X - Adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

XI - Com base em apurações de atos e fatos inquinados de ilegais ou irregulares, efetuar os registros pertinentes e adotar as providências necessárias à responsabilização do agente, comunicando o fato à autoridade a quem o responsável esteja subordinado e ao órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno;

XII - Realizar tomadas de contas dos ordenadores de despesa e demais responsáveis por bens e valores públicos e de todo aquele que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao erário; e

XIII - Verificar o cumprimento dos limites e das condições relativos à realização de operações de crédito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de forma que sejam compreendidas a administração direta, os fundos, as autarquias, as fundações e as empresas estatais dos referidos entes federativos.

A LRF prevê a constituição de um conselho de gestão fiscal formado por representantes de todos os Poderes e esferas de governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, devendo as funções serem voltadas à harmonização e coordenação entre os entes da Federação, à transparência fiscal, à consolidação das contas públicas e à padronização das prestações de contas e demonstrativos de gestão fiscal (Culau & Fortis, 2006).

Dentre as realizações na trajetória da STN, citamos a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que é responsável pelo processamento e controle da execução financeira de unidades gestoras, e do Sistema de Contabilidade Federal, que normatiza os padrões contábeis, orçamentários e patrimoniais, viabilizando a consolidação das

contas públicas nas diversas esferas de Governo. Esses dois sistemas contribuíram para a consolidação da função da STN como órgão Central (STN, 2019b). Novas atribuições foram dadas a STN, como a programação financeira da União alinhada a LRF; a administração das suas dívidas interna e externa; o relacionamento do Governo Federal como as demais esferas de poder (estaduais e municipais); a gestão de fundos e de ativos da União e; a consolidação e divulgação dos dados fiscais do setor público (STN, 2019b). Com isso, foi sendo ampliada a transparência das contas públicas e novos sistemas foram criados, tais como: Novo SIAFI; SICONFI; Tesouro Direto; Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) e; o Tesouro Transparente (STN, 2019b).

Criado pela Portaria 86/2014 do Tesouro Nacional, com o objetivo de reunir em um mesmo ambiente as informações contábeis e fiscais de todos os entes federativos, assim como substituir o Sistema de Coleta de Dados Contábeis e Fiscais dos Entes da Federação (SISTN), outrora criado pela Portaria 683/2011, o SICONFI busca aprimorar a transparência da gestão pública na utilização de recursos, assim como acompanhar o conceito de transparência com o advento da ampliação informacional disponível para controle social em virtude da convergência aos padrões internacionais de contabilidade pública (STN, 2019c).

O SICONFI é um sistema onde se concentram as informações pertinentes à LRF de todos os jurisdicionados do país, as mesmas informações prestadas aos TCs de cada Estado são enviados de maneira avulsa para esse repositório nacional, em que os dados podem ser consultados pela sociedade, porém, os dados apresentados possuem divergências daqueles informados aos entes municipais para os TCs de cada Estado, haja vista a autonomia de cada Ente em criar suas próprias legislações, o que acaba gerando problemas institucionais a uma possível unificação em nível federativo. A obrigatoriedade em preencher as informações pelos jurisdicionados e enviá-las à STN por meio do SICONFI encontra amparo legal no § 2º do art. 48 da LRF.

No que se refere às competências da STN de harmonização, homogeneização e integração de procedimentos e contas públicas (inciso XXVI, art. 7º, Decreto 6.976/2009; incisos XIII e XXIII, art. 49, Decreto 9.745/2019), a Portaria 184/2008 do Ministério da Fazenda (MF) determina à STN o desenvolvimento de algumas ações com o objetivo de promover a convergência às NBCASP, sendo estas: a de identificar a necessidade de convergência às normas internacionais de contabilidade; editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional (PCN) e adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos pelo Comitê Gestor da

Convergência no Brasil, instituído pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.103/07.

Quanto à ação executada pela STN de editar normativos e elaborar manuais tendo em vista a convergência, consolidação e unificação de procedimentos e entendimentos, foi elaborado o MCASP, estando em vigência a sua 8ª edição, instituído pelas Portarias Conjuntas STN/SOF 06/2018, STN/SPREV 07/2018 e pela Portaria STN 877/2018. O MCASP é um instrumento de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação em um único documento, contendo as regras, conceitos e procedimentos de reconhecimento e apropriação das receitas e despesas orçamentárias, buscando a padronização e a convergência aos padrões internacionais (MCASP, 2018). A Portaria 634/2013, editada pela STN, em seu art. 3º, § 1º, torna de observância obrigatória o MCASP para todos os entes da Federação.

Ainda utilizando a mesma competência de edição de normativos e manuais, a STN também editou o MDF, o qual se encontra em sua 10ª edição, que tem validade a partir do exercício financeiro de 2020, por esse motivo foi utilizada a 9ª edição, instituída pela Portaria STN 389/2018, com vigência para o exercício de 2019, período em que foi realizada a análise de dados. O MDF traz as alterações decorrentes da padronização e da harmonização conceituais, bem como os modelos (padrões) de *layout* dos demonstrativos e relatórios a serem seguidos para elaboração dos anexos da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (MDF, 2018).

2.6 TRANSPARÊNCIA GOVERNAMENTAL

Um dos eixos dos regimes democráticos repousa no fato de que todas as decisões e atos dos governantes devem ser conhecidos pelo povo (Bobbio, 2000), sendo que a transparência é uma das reivindicações morais fundamentais nas sociedades democráticas em que o direito de acesso à informação pelo povo seja amplamente aceito (Pasquier & Villeneuve, 2007; Zuccolotto & Teixeira, 2019). Ademais, transparência é central nas discussões contemporâneas de governança democrática e reforma do serviço público, desde o momento em que a transparência passou a ser fundamental para promover a responsabilização pública (Hood, 2001).

A natureza promissora das iniciativas de transparência não auferem tanta credibilidade em virtude de definições ambíguas que o termo recebe (Michener & Bersch, 2013). De acordo com os autores, a transparência dissipa a opacidade, que seria o primeiro abrigo da corrupção, ineficiência e incompetência, abordando as assimetrias, as quais impedem que informações confiáveis sirvam como base para democracias.

Mesmo havendo legislações que incentivam a transparência e responsabilidade no setor público, não se pode negar a ocorrência de assimetria informacional. A assimetria informacional na Administração Pública pode dificultar o trabalho de fiscalização dos agentes (órgãos competentes e sociedade), fazendo com que o gestor venha a utilizar, de forma inadequada, os recursos públicos (Queiroz, Nobre, Silva & Araújo, 2013).

A transparência, compreendida como a elaboração e a divulgação sistemática de informações, é considerada um dos pilares sobre os quais repousa a LRF (Culau & Fortis, 2006). Dispositivos legais, como a LRF, a LT e a LAI, são ferramentas que obrigam os agentes públicos a disponibilizarem, em tempo real, todas as informações inerentes às execuções orçamentárias, bem como toda e qualquer informação solicitada pelo cidadão, desde que não viole os direitos de sigilo do contribuinte e do Estado. Essas legislações não só preveem obrigações para os agentes, mas também sanções ou recompensas pelos seus atos, demonstrando vínculo aos preceitos da teoria democrática. Além disso, o termo transparência passou a ser tido como princípio contábil na década de 1980, ao ser utilizado relacionado à transparência financeira (Michener & Bersch, 2013).

A relevância da transparência na esfera pública pode ser percebida pelo trabalho de Chapman (1995), o qual descreveu que os titulares de cargos públicos devem ser o mais aberto possíveis sobre todas as ações que eles tomam, de modo que as informações só devem ser restringidas quando o interesse público mais amplo exigir claramente. Assim sendo, de acordo com o autor, a abertura (transparência) é um dos sete princípios que regem a vida pública¹².

Embora estudiosos não convergiram para um significado comum para o termo transparência, uma definição que é aceita multidisciplinarmente para o mesmo é de que este possui duas condições necessárias e suficientes, complementares uma a outra, tratando-se da visibilidade (*visibility*) e da inferibilidade (*inferability*) (Michener & Bersch, 2013). Para os autores, a primeira condição é tida como uma luz, a qual torna o objeto visível, a medida em

¹² Para um conhecimento mais amplo acerca desses princípios, consultar a obra de Chapman (1995): *The First Nolan Report on Standards in Public Life*.

que a segunda remete a algo que pode ser inferido com algum grau de precisão (Michener & Bersch, 2013).

De acordo com Michener & Bersch (2011), a transparência está intimamente ligada à informação de maneira que, se esta não for visível ela perde sua relevância, de modo que, para serem visíveis estas devem refletir alto grau de integridade. Os autores descrevem que uma informação incompleta impacta no seu percentual de visibilidade, logo de transparência. Na área das Ciências Políticas, o termo transparência está associado à divulgação de informações por parte dos governos para atores internos e externos e sua respectiva utilização como instrumento de responsabilização dos agentes públicos quando estes adotam procedimentos inadequados para o uso dos recursos públicos (Grigorescu, 2003; Loureiro, Teixeira, & Prado, 2008; Zuccolotto, 2014).

Um exemplo da visibilidade como característica da transparência pôde ser percebido historicamente por meio das concessões de empréstimos por entidades como o FMI, o qual adotou determinados mecanismos de transparência, tendo estes sido utilizados como forma de transferir a culpa, que tradicionalmente recebiam por emprestarem dinheiro a líderes corruptos ou incompetentes (Michener & Bersch, 2013).

Nota-se que a transparência está implícita ao termo responsabilização (Pinho & Sacramento, 2009). Para Meijer (2014), há relação positiva entre transparência e responsabilização da Administração Pública, de modo que as principais medidas de transparência consistem no fornecimento de arquivos, atas de audiências públicas e na publicação de documentos governamentais, incluindo as demonstrações contábeis, assim como legislações.

Como resultado da premissa descrita por Meijer (2014), houve a redação de diversas leis de acesso à informação no mundo, as quais tiveram aumento ao longo do tempo, de uma média de 12 leis em 1990, passando a existirem em mais de 90 países no final de 2012 (Michener, 2011; Ackerman & Sandova-Ballesteros, 2005). No Brasil, essas leis são essencialmente caracterizadas pela LRF, LT e LAI. Além disso, a ideia de liberdade de informação passou a ser considerada como uma marca da governança democrática, de modo que países ao redor do mundo passaram a desempenhar um esforço para institucionalizar a transparência governamental (Roberts, 2006).

Meijer (2014) cita a ideia do filósofo Jeremy Bentham para abertura, na qual transparência seria a chave para a prevenção de abusos de poder, sendo forte a sua influência para o desenvolvimento do setor público moderno. De acordo com o autor, a divulgação de

arquivos, sessões públicas dos corpos representativos e a publicação de documentos governamentais utilizadas hoje em dia estão todas relacionadas com a ideia de abertura proposta por Bentham, um defensor da divulgação das contas do governo para que pudessem ser expostas à análise da população.

Para Michener & Bersch (2013), transparência deve admitir uma suposição principal, a de transparência como uma informação registrada. Os autores mencionam o exemplo da decisão tomada por uma Assembleia, mesmo que tenha sido tomada por meio de um processo aberto, ainda assim, só seria transparente para as pessoas "fora" do processo, se essas decisões fossem visíveis ou audíveis, de forma que o princípio da visibilidade seria o motivo pelo qual as transcrições parlamentares e os votos registrados teriam se tornado essenciais, de forma que não haveria transparência processual sem um registro; o que seria tido apenas como resultado.

Outro argumento no que diz respeito à transparência seria de que as pessoas tendem a comportar-se de maneira correta quando estão sendo vistas e que a visibilidade tende a levar ao cumprimento das normas (*compliance*), sendo esse argumento aplicado a burocratas e representantes eleitos (Meijer, 2014). À medida que a liberdade de acesso à informação normalmente é sobre o acesso à informação a pedido/solicitação, uma geração nova de legislações passou a ser editadas, introduzindo o foco na transparência ativa das informações governamentais (Meijer, 2014).

No que tange ao comportamento dos que estão sendo "vistos", embora a premissa da existência da *compliance* por eles, ainda há autores que afirmam que a opinião pública tem pouca influência na maioria das decisões políticas e que o objetivo dos políticos seria mudar as percepções do público do que sua própria agenda (Baum, 2020). Para o autor, somente em circunstâncias que os políticos se sentem muito pressionados pelo sentimento público, eles parecem seguir a vontade desses últimos, sem muito confronto, de modo a escolher a decisão que satisfaça a maioria.

A obrigatoriedade de práticas, como as geradas pela adesão ao ACT, objeto da presente pesquisa, gera expectativa por parte de atores externos que as apoiam, como dos próprios TCs, de que a organização seguirá a regulação (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019). Como a organização e os que detêm o poder dentro desta precisam legitimar-se no campo organizacional (Meyer & Rowan, 1977; Suchman, 1995), respostas estratégicas serão desencadeadas, as quais que podem ir desde o real cumprimento e adoção das práticas

(*compliance*) até o disfarce quanto ao cumprimento das normas (*decoupling*)¹³ (Oliver, 1991). Neste sentido, o posicionamento desses atores dependerá de como as novas práticas contrariam os valores, os ritos e cerimônias, implícitas nas rotinas organizacionais (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019; Meyer & Rowan, 1977), sendo essas práticas sustentadas por Scott (2014), quanto às possíveis respostas em virtude da imposição de mecanismos coercitivos.

A Figura 3 mostra a diversidade da automatização entre os TCs, o que pode ocasionar diferentes níveis de coerção por essas cortes em seus jurisdicionados (Aquino, Azevedo & Lino, 2016). Para os autores, o reconhecimento dessas diferenças elucidada como o processo de fiscalização e de tomada de contas pode afetar e explicar o desempenho de entidades em matérias fiscais (Aquino, Azevedo & Lino, 2016). Ademais, a disparidade da estrutura administrativa e institucional das regiões do Brasil afeta, de maneira negativa, a transparência e o controle da sociedade sobre os recursos públicos (Culau & Fortis, 2006).

¹³ Para Campos (1990), este problema tem origem no excesso de Leis e regulamentos aprovados, os quais nunca são obedecidos, e também são destinados a não serem.

Corroborando com os achados descritos anteriormente, temos a pesquisa de Cardoso, Aquino & Bitti (2011), os quais se propuseram a estudar a sumarização de um *framework* de sistema de custos no setor público. Desse modo, os autores concluíram que, embora as características institucionais de diferentes entes federativos não sejam significativamente distintas, fatores como: pressão orçamentária, ambiente político, tecnologia de sistemas já existentes e natureza de serviços prestados, podem reduzir a difusão desses sistemas no futuro.

A prática de *decoupling*¹⁴ nada mais é do que uma resposta estratégica defensiva (Bjerregaard, 2011), que consiste na prática de a organização fazer uso cerimonial da nova estrutura implantada, objetivando "parecer" racional, evitando censura social, reduzindo *accountability* externa, aumentando suas chances de segurança quanto à manutenção da sua legitimidade (Greenwood, Oliver, Suddaby & Sahlin-Andersson, 2008). Essa mesma prática foi demonstrada por Platt Neto, Cruz, Ensslin & Ensslin (2007), os quais evidenciaram a publicação de relatórios somente com o intuito de cumprir a legislação, mas sem o devido tratamento (ausência de compreensibilidade pelo cidadão, texto em fontes de formatação pequenas, e meios restritivos de divulgação), os quais interferiam na transparência das contas públicas, pois não há *compliance* com a LAI.

A existência de transparência, acessibilidade e usabilidade das informações pode, por si só, não serem suficientes para promover a responsabilização do gestor público, mas uma aproximação dos canais institucionais (*sites* e portais da transparência) com os cidadãos pode gerar melhora na eficiência dos gastos públicos (Bodart, Torres & Silva, 2015). Sendo assim, essa ideia é corroborada com o fato de que transparência e assimetria informacional são inversamente proporcionais ao desperdício de recursos, dessa forma, quanto mais transparente, maior é o controle sobre os atos dos órgãos públicos e menor é a falha de gestão (Figueiras, 2011).

Sobre isso, Bodart, Torres & Silva (2015) relatam que, embora existam legislações que estabeleçam o acesso às informações públicas, os poderes públicos não estão preparados para disponibilizá-las aos interessados, não pela falta de informação, mas devido à falta de qualidade. Nesse raciocínio, as informações contábeis do setor público são, também, fonte de assimetria e falta de transparência à sociedade, isto é, quando seu conteúdo é compreensível somente por aqueles que possuem conhecimento contábil (Platt Neto, Cruz, Ensslin & Ensslin, 2007; Augustinho, Oliveira & Guimarães, 2015).

¹⁴ Para Azevedo (2016), a prática de *decoupling* é mais suscetível de ocorrer em virtude de fortes pressões coercitivas e, entre os adotantes tardios, quanto à implementação daquela nova prática.

Como mostrado por Michener & Bersch (2013), defensores da transparência, estes dissertam que a visibilidade das informações e estas serem passíveis de monitoramento, por si só, não são itens suficientes para garantir a transparência, de modo que a inferibilidade delas faz-se necessária. Os autores acrescentam que o movimento de dados abertos tem sido algo bastante defendido pelos pesquisadores de transparência, pois enfatiza a disponibilização dos dados brutos, visto que acreditam que os relatórios, uma vez manipulados pelos burocratas, podem conter distorções do que seria tido como verdadeiro.

A inferibilidade está correlacionada com a qualidade da informação, de modo a significar até que ponto estas podem ser usadas para que conclusões possam ser tiradas acerca das informações que conhecemos e das que não conhecemos (Michener & Bersch, 2011). Os autores agregam que, se os dados são imprecisos ou obscurecem as informações subjacentes, eles interferem na nossa capacidade de extrair inferências verificáveis dessas informações e, assim, colocam em dúvida a credibilidade do que foi tornado visível, de maneira que informações incompreensíveis ou ininteligíveis são inverificáveis e, conseqüentemente, não são utilizáveis.

Nesse sentido, as informações brutas são as mais capazes de serem inferidas, especialmente quando verificadas por terceiros e simplificadas por algum mecanismo de rótulo ou pontuação, a exemplo que, se os valores os quais buscam ser estudados são aqueles referentes à gastos públicos, números brutos e desagregados são preferíveis a totais altamente agregados (Michener & Bersch, 2011). Para os autores, de posse desses dados brutos, o mediador, tido como aquele detentor de conhecimento técnico ou alguma legitimidade pelo usuário da informação, irá verificá-la a fim de atestar a precisão desses dados. Um exemplo dessa mediação seriam os relatórios anuais em que os auditores examinam os dados brutos e depois os apresentam publicamente na forma de informações mediadas como tabelas ou gráficos (Michener & Bersch, 2011).

A consolidação da democracia e a venda simultânea de empresas estatais deram origem a preocupações com a transparência em virtude da crescente apreensão com o seu oposto, a opacidade (Michener & Bersch, 2013; Black, 1997). Neste sentido, cumpre agregar que a transparência é considerada como potencial antídoto para a corrupção, um fator não desejado na arena pública (Ball, 2009; Weitzner, Abelson, Berners-Lee, Feigenbaum, Hendler & Sussman, 2008; INTOSAI, 2013). Ainda, historicamente, a transparência foi tida como um meio para descrever ou explicar um fenômeno, mas raramente abordada como algo a ser explicado (Cukierman, 2009; Fung, Graham & Weil, 2007), de forma que, a maioria das

pesquisas empíricas que tratam do assunto, abordam a transparência em seu aspecto de visibilidade, ou seja, analisa a presença, ausência ou quantidade de informações disponíveis nos *sites*, embora esse aspecto já tenha sido descrito como insuficiente para auferir transparência (West, 2007).

Quanto à ambiguidade do termo transparência, três perspectivas básicas são descritas como um esforço na busca da consolidação pelo seu significado, a transparência como uma virtude, como uma relação ou como um sistema (Meijer, 2014). Para o autor, ela é definida como virtude de um agente quando este é transparente no que se refere ao seu comportamento e intenções.

A definição da transparência como relação dá-se devido ao fato de caracterizar-se como uma relação institucional entre um agente e um principal (Heald, 2006; Meijer, 2014). Moser (2001) define o ato de ser transparente como a abertura de procedimentos de trabalho que não são imediatamente visíveis para aqueles que não estão diretamente envolvidos. Além disso, a transparência pode ser descrita por meio de três elementos: um observador, algo a ser observado e meios de observação (Oliver, 2004).

Por fim, quanto à caracterização como um sistema, deve-se ao fato de que a relação informacional institucional não é isolada, mas existe dentro de um sistema de relações (Meijer, 2014). Para o autor, neste ponto, a análise foca nas regras que guiam o comportamento dos atores no sistema.

O fato de que algumas informações são mais visíveis ou inferíveis que outras está alinhado à questão de que alguns governos podem ou não ser mais transparentes que outros (Michener & Bersch, 2013). Devido a essas características serem componentes da "transparência", elas também são tidas como complementares uma da outra, pois, para que haja transparência, fazem-se necessárias a existência das duas simultaneamente (Michener & Bersch, 2013).

A princípio, embora a inferibilidade por si só pareça ser suficiente para a existência de transparência, pois possa assumir o fato de que ao poder conferir algo, esse algo precisa estar visível, o que não é verdadeiro, se não forem gravados ou transcritos para se ter acesso a qualquer tempo (Heald, 2006), mantendo estreita relação com o exposto no art. 1º da LT. Para Michener & Bersch (2013), enquanto a característica de visibilidade está intrínseca às informações, a inferibilidade depende da capacidade receptiva do público-alvo (compreensibilidade) (Goertz, 2006).

Assim sendo, as entidades governamentais devem preocupar-se em direcionar suas prestações de contas não somente aos órgãos fiscalizadores e regulamentadores, mas também à sociedade, por meio de relatórios claros e objetivos para que todos possam compreender (Carneiro, Oliveira & Torres, 2011), como orienta a LT, ou seja, a informação precisa ser verificável para que seja inferível, de maneira que a linguagem precise atender seu público-alvo, o povo soberano democraticamente falando, e não somente estarem visíveis, pois a visibilidade não garante a verificabilidade e usabilidade, deste modo, percebe-se que a informação frequentemente disfarça-se de transparência falsa (Michener & Bersch, 2011).

O grau de compreensibilidade aumenta a medida que alguns atributos são adicionados à informação, por exemplo, a informação pode tornar-se mais inferível à medida que se torne mais simples (gráficos), podem ser apresentadas de formas segregadas ou ainda verificadas por terceiros (Michener & Bersch, 2013; Goertz, 2006). Esse terceiro atributo pode ser reconhecido nas informações contábeis públicas, as quais ganham mais credibilidade, uma vez que verificadas pelas Cortes de Contas, dada a legitimidade constitucional desses órgãos.

A visibilidade das informações é condição necessária à existência da transparência e que, para serem visíveis, as informações devem ser razoavelmente completas e encontradas com relativa facilidade (Michener & Bersch, 2013). Como descrito pelos autores, a transparência pode ser caracterizada como ativa ou passiva, considerando-se como ativa, aquela informação tornada pública por coerção ou de forma voluntária, por sua vez, é a passiva, a que venha a ser solicitada. A exemplo, temos a Lei de Transparência, como transparência ativa, e a LAI, como transparência passiva.

Quanto à questão da facilidade de acesso como um dos atributos para que haja visibilidade da informação pública, a pesquisa de Cruz, Ferreira, Silva & Macedo (2012), utilizaram a metodologia de busca *online* pela plataforma *Google*, tendo por expressão de busca padrão o nome do ente, considerando *home pages* válidas aquelas que possuíam a extensão *.gov* que, conforme descrito por Paiva & Zuccolotto (2009), esta seria a forma mais simples para um cidadão leigo em tecnologia da informação para acessar as informações da Administração Pública.

Para Yazigi (1999), a transparência ativa inclui, dentre outras informações, indicadores de gestão, explicação das funções, atividades, dotação, orçamentos, objetivos e sistemas de atendimento aos cidadãos, as quais devem ser estruturadas de forma a permitir a comparação entre um exercício e outro. A transparência passiva denota a obrigação ao Estado de fornecer,

aos cidadãos que precisam, acesso oportuno às informações mantidas pelos órgãos públicos, a menos que haja razão legalmente estabelecida para justificar o sigilo, conforme Yazigi (1999).

Os registros públicos não são transparentes se mantidos fechados dentro dos gabinetes públicos e nenhum governo é transparente somente pelo fato de possuir uma lei que garanta o acesso à informação, só quando esses registros são tornados públicos é que a transparência se concretiza (Michener & Bersch, 2013). Os autores acrescentam que um componente à visibilidade das informações seria a sua integridade, de modo que as informações devem ser divulgadas de forma completa, caso contrário, ainda assim não seriam visíveis.

Outra característica descrita por Michener & Bersch (2013) como necessária à visibilidade é a probabilidade de serem encontradas as informações. Eles descrevem que a informação pode estar visível/disponível, mas nem sempre é fácil de ser encontrada.

A segunda condição necessária à existência da transparência é o grau em que as informações são inferíveis, essa característica associa-se ao fato de até qual ponto as informações disponíveis podem ser usadas para serem extraídas inferências precisas (Michener & Bersch, 2013). Essa característica está relacionada com a qualidade das informações ou dados, de modo que se os dados forem imprecisos, eles afetam a qualidade das informações, colocando em dúvida a credibilidade dessas informações tornadas visíveis (fidedignidade) e que, vinculados a essa condição, estão os atributos de desagregação, verificabilidade e simplificação (Michener & Bersch, 2013).

O Quadro 4 apresenta as definições dos atributos relacionados à condição da transparência (inferibilidade).

Atributos	Características
Desagregação	Atributo relativo às informações que, na medida do possível, não são adulteradas e estão mais próximas à fonte (dados brutos). Os dados brutos, por vezes, podem sofrer interferências no processo de preparo das informações, afetando a tomada de decisão técnica ou política. Ainda, os dados brutos (abertos) são mais fáceis de reutilizar do que os dados agregados, o que permite que o usuário crie uma visualização de acordo com a sua necessidade, o que não é possível quando são fechados (imagens ou cópias impressas), uma vez que os dados já foram processados e reduzem a capacidade de serem processados novamente. Erros na entrada de dados e lacunas nos dados também diminuem a inferibilidade dos resultados.
Verificabilidade	Atributo relativo à legitimidade adquirida por uma informação à medida que esta tenha sido examinada por terceiros. Cabe ressaltar que nem todos os dados verificados são confiáveis, levando em consideração uma série de características daqueles que as analisaram.
Simplificação	Este atributo está relacionado ao fato de as informações serem mais compreensíveis (inferíveis), de modo que a simplificação das informações torna-as mais acessíveis. Porém, cabe dizer que a simplificação está restrita às necessidades e capacidade dos produtores da informação e de seu público-alvo.

Quadro 4 - Atributos da inferibilidade - transparência

Fonte: Elaborado pelo autor (2020), com base nas obras de Gant & Turner-Lee (2011) e Michener & Bersch (2013).

Os atributos que aumentam a inferibilidade das informações possuem contingências, as quais consistem na manipulação em todo o processo de preparação desses dados, assim, quando se pretende avaliar a qualidade da inferibilidade, é necessário levar em consideração como a informação é mediada e quais os incentivos motivam os fornecedores de informação (Gant & Turner-Lee, 2011; Michener & Bersch, 2013). Os autores ainda acrescentam que devem ser consideradas as capacidades dos produtores da informação (governos) e consumidores (cidadãos) no que se refere às suas capacidades informacionais.

Hood (2007) descreve que a transparência deve ser elaborada de acordo com o seu público-alvo, sendo que o autor diferencia transparência entre indireta e direta. De acordo com ele, a transparência indireta é aquela entendida por especialistas, à medida que a direta seria aquela que atinge o público em geral. Porém, há que se afirmar que, embora esperar que a informação seja entendida por todo público seja ideal, o preparo dessa informação tendo esse objetivo pode criar menos transparência, colocando a generalização acima da precisão (Michener & Bersch, 2013).

Heald (2006) assinala que, nas discussões acerca dos custos e benefícios da transparência, quatro direções devem ser consideradas, as quais estão descritas no Quadro 5, sendo elas: transparência para cima e para baixo, tidas como transparência vertical, assim como transparência para dentro e para fora, tidas como transparência horizontal.

Direções da Transparência	Características
Transparência para Cima	Assim como a transparência para baixo, ela está relacionada a termos hierárquicos, sendo que, neste caso, o superior ou principal hierárquico pode observar a conduta, comportamento e/ou resultados do subordinado. Esse modelo parece adaptar-se mais às análises de fluxo informacional entre burocracias e governo, uma vez que, para analisar a efetividade de suas políticas, os governantes eleitos precisam monitorar os burocratas.
Transparência para Baixo	Este tipo de transparência ocorre quando os governados podem observar a conduta, o comportamento e/ou os resultados de seus governantes, sendo que este tipo de transparência está mais vinculado à ordem democrática, frequentemente subsidiado pela <i>accountability</i> .
Transparência para Dentro	Ocorre quando pessoas de fora podem observar o que está acontecendo dentro da organização, sendo essa primordial para as legislações de acesso à informação e para mecanismos de controle social. Uma questão importante na transparência para dentro é que ela traz consigo uma associação muito forte com vigilância, levando a uma discussão sobre os limites desse tipo de transparência para que não seja invasivo à privacidade do cidadão ou do governante.
Transparência para Fora	Ocorre quando o subordinado ou agente hierárquico pode observar o que está acontecendo fora da organização, sendo a capacidade de ver de fora fundamental para uma organização, por meio da qual é possível entender seu habitat e monitorar o comportamento de seus pares e/ou concorrentes. Essa direção da transparência é primordial em estruturas federativas, uma vez que uma unidade subnacional necessita ver além de si mesma, ou seja, precisa acompanhar o movimento dos pares para dimensionar suas estratégias políticas, econômicas e orçamentárias.

Quadro 5 - As quatro direções de transparência

Fonte: Elaborado pelo autor (2020), com base em Heald (2006) e Zuccolotto (2014).

A Figura 4, adaptada da obra de Heald (2006), mostra um diagrama de Venn, o qual contempla as quatro direções de transparência e seus respectivos pontos de intersecção.

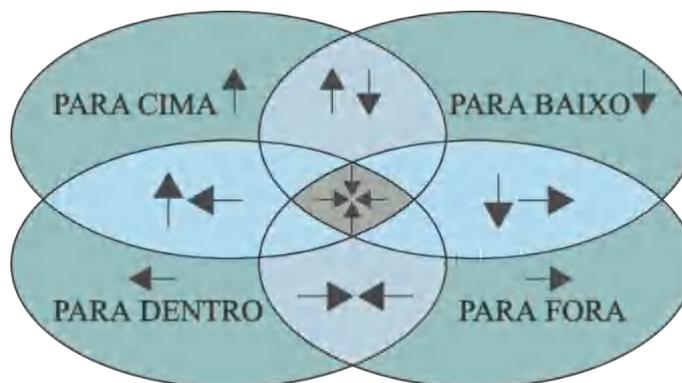


Figura 4 - As direções da transparência

Fonte: Adaptado de Heald (2006).

Heald (2006) pondera que se ocorrer a intersecção entre as quatro direções de transparência, isso acarretaria uma transparência completamente simétrica. O autor acrescenta que considerar, abstraindo a questão de direções, a transparência também pode ser analisada por um conjunto de dicotomias, as quais gerariam variedades de transparência das quais

poderiam ser analisadas suas características e consequências: transparência de eventos *versus* de processos, transparência retroativa *versus* tempestiva e transparência nominal *versus* efetiva.

No que se refere à transparência de eventos, aquilo que deve ser exibido (objetos) pode ser entradas (*inputs*), saídas (*outputs*) ou resultados (*outcomes*), eventos apresentam pontos que são externamente visíveis e, a princípio, mensuráveis (Heald, 2003). Os eventos são ligados por processos, os quais não são mensuráveis da mesma forma que os eventos, porém podem ser descritos, caso as informações estejam disponíveis e eles são de aspectos procedimentais e operacionais (Heald, 2003).

A Figura 5 demonstra como são dadas as relações entre a dicotomia de eventos e processos.

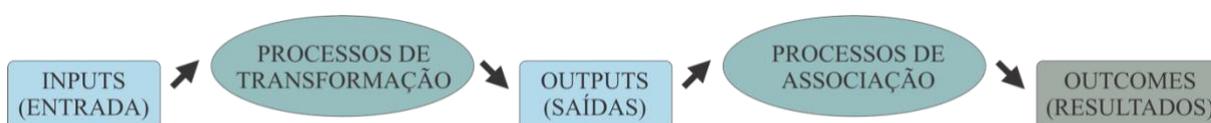


Figura 5 - Relação entre a dicotomia de eventos e processos

Fonte: Adaptado de Heald (2006).

Quanto à transparência retroativa, relacionada à disponibilização *ex post*, ela permite à organização que conduza seus negócios e, em intervalos periódicos, disponibilize as informações sobre a gestão dos recursos públicos (Heald, 2006; Zuccolotto, 2014). Segundo os autores, uma divulgação *ex post*, por se referir a fatos já ocorridos, os quais não podem ser modificados ou alterados, e que, ademais, pela divulgação ser cíclica, há sempre um atraso informacional, assim sendo a sociedade não participa nas decisões. O RGF e o RREO são exemplos de transparência retroativa, assim como o Sistema de Informação Municipal de Acompanhamento Mensal (SIM-AM no Paraná).

Quanto à transparência tempestiva (tempo real), Heald (2006) indica que os processos internos da organização são divulgados continuamente, de modo a serem suscetíveis a poderem sofrer alterações pela participação popular (Zuccolotto, 2014), tendo como exemplo a LT.

A divulgação das informações em tempo real pode afetar as análises destas, uma vez que ainda não foram auditadas (Zuccolotto & Teixeira, 2019), mas a janela de prestação de contas está sempre aberta, de modo que a vigilância é contínua (Held, 2006). Além disso, a divulgação *ex post* acaba por gerar uma janela de responsabilização, haja vista que, durante esse período, as informações não são divulgadas, as partes interessadas não têm como avaliar a gestão pública (Held, 2006).

No que se concerne aos aspectos da terceira dicotomia, a transparência efetiva ocorre quando os receptores das informações disponibilizadas pelos governos são capazes de processá-

las, compreendê-las e utilizá-las (Heald, 2006). Porém, quando a informação é divulgada, mas não assimilada pelos cidadãos, observa-se a existência de transparência nominal (Heald, 2006). Essas definições mantêm relação com o descrito por Michener & Bersch (2013), em que a simples visibilidade das informações não as tornam transparentes.

A diferença entre a transparência nominal e efetiva é conhecida como o fenômeno de "ilusão de transparência", verificando-se quando se tem a sensação de a transparência estar aumentando, mas, na verdade, está diminuindo (Heald, 2006). Como exemplos dessa ilusão de transparência, Zuccolotto (2014) destaca a Lei Orçamentária Anual (LOA), definindo-a como simples peça orçamentária, liberação de informações para privilégio de um determinado grupo (como fraudes em licitações), manipulação de dados sobre as receitas e despesas do Ente, alterando os índices de DTP.

O Quadro 6 objetiva uma sintetização dos conceitos e classificações apresentados nesse tópico no que tange à transparência.

Conceitos de Transparência	Classificação dos Conceitos
Quanto à direção	Vertical - Transparência para cima e Transparência para baixo
	Horizontal - Transparência para fora e Transparência para dentro
Quanto à variedade	Transparência de Eventos e Transparência de Processos
	Transparência Retroativa e Transparência Tempestiva
	Transparência Nominal e Transparência Efetiva
Quanto à iniciativa	Transparência Ativa e Transparência Passiva
Quanto às dimensões conceituais	Visibilidade e Capacidade de inferência

Quadro 6 - Anatomia da transparência

Fonte: Zuccolotto (2014).

Mattiello (2018) afirma que o termo transparência começou a ganhar destaque no que se refere à sua existência para reduzir, ou até mesmo coibir, a corrupção, a qual é um fenômeno que enfraquece a democracia, a credibilidade no Estado, a legitimidade dos governos e a moral da arena pública. Mas, segundo ela, a existência da transparência não é suficiente para a prestação de contas devido à falta de interesse da sociedade no exame dos registros públicos

A Figura 6 mostra um resumo dos aspectos que envolvem a transparência quanto à sua estrutura, de forma a facilitar o que foi descrito neste tópico.

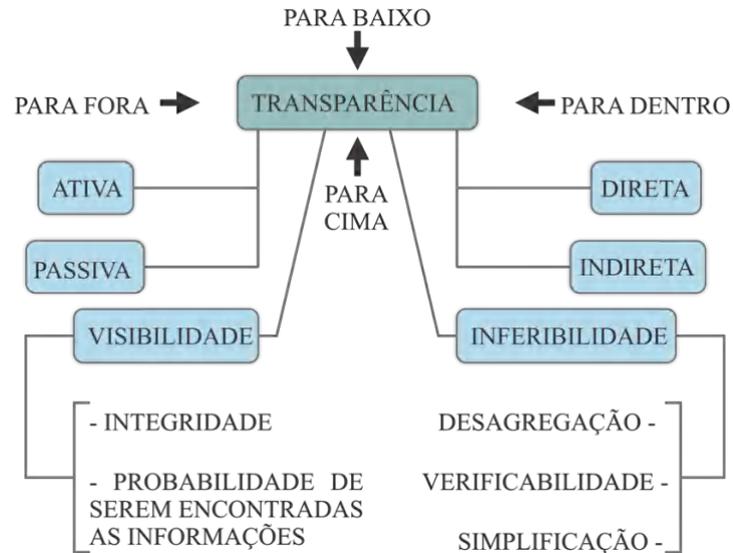


Figura 6 - Quadro-resumo dos aspectos da transparência

Fonte: Elaborado pelo autor (2020) com base nos dados da pesquisa.

O Quadro 7, originalmente, elaborado por Zuccolotto (2014), com informações extraídas de órgãos internacionais como a Organização das Nações Unidas (ONU), o FMI e o *International Budget Partnership*, objetiva, como descrito pelo autor, apresentar algumas das perspectivas que são utilizadas em trabalhos de forma relacionada à transparência.

Dimensão da Transparência	Definição	O que analisar
Fiscal	Consiste na evidenciação de todas as informações orçamentárias relevantes de maneira sistemática e tempestiva e que permitam ao cidadão, além de visualizá-las, fazer inferências a partir das mesmas.	Relatórios pré-orçamentários, Proposta orçamentária do executivo, Orçamento cidadão, Orçamento aprovado, Relatórios de acompanhamento da execução orçamentária, Relatórios intermediários e de fim de ano (Balanço Orçamentário) e Relatórios de auditoria.
Contábil	Consiste na evidenciação de todas as informações patrimoniais e financeiras de maneira sistemática e tempestiva, de forma que o usuário possa, além de acessá-las, avaliar a capacidades econômica, financeira e patrimonial dos entes.	Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração de Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Divulgação das Principais políticas contábeis do ente, notas explicativas às Demonstrações Contábeis e quadros auxiliares (como, por exemplo, relação de bens de valor histórico).
Institucional ou organizacional	Consiste na evidenciação de todas as informações sobre a organização do Estado, cargos e responsabilidades e, normas e relatórios.	Organograma do Estado (executivo, legislativo e judiciário) com definição de cargos, funções, responsabilidades e formas de contato dos órgãos e dos seus respectivos chefes. Informações sobre o número de servidores dos órgãos segregados por cargos eleitos, nomeados, concursados. Disponibilidade de acesso às legislações, normas, atas e relatórios dos governos. Fluxogramas de processos.
Social (cívica)	Consiste na existência de mecanismos de informação e atenção ao cidadão e compromisso com a cidadania.	Horários de funcionamento especialidades dos estabelecimentos de saúde, existência de mecanismos de participação e acompanhamento de audiências públicas, existência de fóruns, existência de espaço para as associações sem finalidade de lucros divulgarem suas informações, existência de informações sobre os conselhos, sua organização, função, responsáveis e responsabilidades, metas, avaliação de desempenho e formas de participação.

Continua

Conclusão

Dimensão da Transparência	Definição	O que analisar
Do Processo Licitatório	Consiste na divulgação de informações sobre a contratação de obras, materiais e serviços por parte dos governos, bem como informações sobre o fluxo desse processo, valores, concorrentes e resultados.	Editais de contratação de obras, materiais ou serviços, bem como mapas e plantas quando se tratar de obras, organograma de execução da obra, órgão e servidor responsável pelo processo de compra, atas com os resultados do processo, recursos impetrados pelos concorrentes, resultados dos recursos, vencedor do processo, lista de vencedores de processos de licitação nos últimos exercícios, lista de recursos impetrados, organograma revisado de execução quando se tratar de obras.
Dos Contratos e convênios	Consiste na divulgação dos contratos, convênios, termos de parceria e de cooperação estabelecidos por um governo.	As atribuições de responsabilidades nos contratos, convênios e termos de parceria, as medidas de avaliação de desempenho, os prazos e valores e as cláusulas de penalidades.
Midiática (eletrônica)	Consiste na avaliação de uma ou mais dimensões da transparência descritas anteriormente, todavia em meio eletrônico de acesso público.	Os itens já descritos em cada dimensão, todavia apenas em páginas da WEB de cada Estado.

Quadro 7 - Transparência e suas perspectivas em trabalhos acadêmicos

Fonte: Zuccolotto (2014).

As perspectivas descritas no Quadro 7 foram apresentadas demonstrando as visões comumente adotadas em trabalhos que tratam do termo transparência na área pública, de modo que, de acordo com o autor, as pesquisas envolvendo esse tema precisam ser bem delineadas para que não haja transposições de classificações e mensurações que possam prejudicar a elaboração de pesquisas futuras (Zuccolotto, Teixeira & Riccio, 2015).

Como é possível observar, existem diversas perspectivas para a transparência, sendo que cada uma delas é conceitualmente diferente e as formas de mensurá-las também. Neste sentido, é fundamental que a elaboração de pesquisas que envolvam o tema transparência tenha preocupação em estabelecer a perspectiva de forma correta, tanto do ponto de vista conceitual como de sua classificação, sob pena de termos transposições de conceitos e medidas que prejudiquem a qualidade da análise ou até mesmo a inviabilizem.

Embora Meijer (2014) entenda que a liberdade de informação é fundamental sobre o acesso à informação quando esta é requisitada, no Brasil, qualquer atividade de um Ente Público deve estar prevista em lei. Para isso, a existência da LRF, LT e LAI para que órgão público

possa informar somente o que está expressamente explícito, sem a utilização de interpretações para vantagem própria e sem ferir a hierarquia da legislação nos níveis das esferas públicas.

A contabilidade fornece uma representação parcial e limitada das informações necessárias para utilização pelas partes interessadas, bem como a linguagem técnica dificulta o entendimento por parte daqueles que não possuem conhecimento contábil, sendo assim um inibidor das práticas de responsabilização (Collier, 2005). O art. 5º da Lei 12.527/2011 assegura ao cidadão informação de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão, mostrando sua paridade com o objetivo da contabilidade, o de suprir os tomadores de decisão com informações úteis (Bontempo, 1997).

O Quadro 8 apresenta as características qualitativas desejáveis da informação contábil na área pública, de forma que, para atender aos preceitos de informação contábil satisfatória, os demonstrativos devem possuir as referidas características. Cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras, todavia, na prática, talvez não seja possível alcançar todas elas e, nesse caso, um equilíbrio ou compensação entre algumas delas poderá ser necessário (Brasil, 2018).

Características	Definições
Relevância	Capaz de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. As informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer essa influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos.
Representação Fidedigna	Corresponde à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.
Compreensibilidade	Permite que os usuários compreendam o seu significado. As demonstrações contábeis devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada.
Tempestividade	Disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins do objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil.
Comparabilidade	Possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
Verificabilidade	Ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nas demonstrações contábeis representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

Quadro 8 - Características Qualitativas da Informação Contábil

Fonte: Adaptado de MCASP (2018).

Podem ser distintas as formas de serem usados os demonstrativos públicos pelos usuários da informação, tendo a exemplo um dos mais comuns pelos agentes fiscalizados para análise de índices de gestão e de concessão de recursos, como o acompanhamento dos índices constitucionais, como o de despesa com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias, bem como a aplicação de recursos em saúde e educação nos moldes legais.

O conhecimento dos aspectos relacionados à receita e à despesa no âmbito do setor público, principalmente diante da LRF, é relevante quanto à sua contribuição nas práticas de transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos diversos usuários, especialmente por intermédio do RREO e RGF (MCASP, 2018).

A LT, no tocante à informação contábil do setor público, alterou a LRF, ao estabelecer que informações pormenorizadas de execução orçamentária e financeira devem ser disponibilizadas em tempo real. O Art. 48 da LRF estabelece o RREO e o RGF como instrumentos de transparência e de gestão fiscal, com ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, coadunados com a LAI.

O tópico a seguir possui conteúdo técnico necessário à fundamentação da obtenção dos dados e à sua respectiva análise, tendo sido desenvolvido com base na LRF e legislações posteriores que a alteraram, bem como o MCASP 8ª e 9ª edições e o MDF 9ª edição.

2.7 ASPECTOS DO MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS (MDF) E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

A transparência pode ser percebida nas legislações orçamentárias públicas como demonstrado por Miranda, Silva, Ribeiro Filho & Silva (2008), sendo que, no Brasil, a LOA segue o modelo autorizativo e, neste sentido, ocupa-se em definir as fontes de arrecadação, estimar as receitas e fixar as despesas para o ano seguinte ao ano de sua elaboração. Os autores ainda levantam a seguinte indagação: mas, como verificar se o orçamento governamental realizou-se em conformidade com as disposições expressas nessa lei e de forma equilibrada? Verificamos nessa questão uma necessidade de haver transparência para que haja responsabilização dos dirigentes da Administração Pública.

A transparência, como um dos oito princípios orçamentários que norteiam os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público, consiste em “divulgar o orçamento público de forma ampla à sociedade, publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal e disponibilizar, para qualquer pessoa, informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa” (MCASP, 2018, p. 30).

A LRF, em seu art. 48, dispõe que os planos, orçamentos, leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o RREO e o RGF, bem como suas versões simplificadas, são instrumentos de transparência da gestão fiscal, devendo ser-lhes dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. No mesmo

artigo, a LRF descreve que a transparência também será assegurada mediante o incentivo à participação popular em seus procedimentos, liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público e adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda ao padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União (LC 101/00; LC 131/09; Decreto 7.185/2010; LC 156/2016).

Outro aspecto a ser destacado no que tange à transparência é quanto ao dever da União, dos Estados, do DF e dos Municípios de disponibilizarem suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais de acordo com a periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, devendo serem divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público (LC 101/00; LC 156/16), obrigação que deve ser realizada nos moldes do §2º do art. 48 da LRF.

Por exemplo, o RGF é mencionado no caput do art. 48 da LRF e sua periodicidade é quadrimestral, iniciando no mês de janeiro de cada exercício financeiro. Sua obrigatoriedade de emissão e publicação é de até 30 (trinta) dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico (LC 101/00; MCASP, 2018). O não cumprimento do prazo estabelecido em lei para publicação do RGF e do RREO (prazo de até trinta dias após o encerramento do bimestre a que corresponder) sujeita o ente à sanção prevista no §2º do art. 51¹⁵. Esses relatórios deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67¹⁶ da LRF.

A padronização mencionada na LRF para o RREO e RGF está normatizada por meio do MDF, o qual é editado anualmente, com base nas atualizações que se fizerem necessárias, conforme deliberação do conselho mencionado no art. 67 da LRF. O RGF é de obrigatoriedade do Poder Legislativo (incluindo os TCs), o Poder Judiciário, o Poder Executivo e o Ministério Público (MP) nas esferas federal, distrital, estadual e municipal (quando couberem) (Brasil, 2001; MDF, 2018).

¹⁵ O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LC 101/00).

¹⁶ O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade (LC 101/00).

O RGF é composto por demonstrativos comparativos com os limites que a LRF trata em seu art. 55 (montantes da despesa total com pessoal, dívida consolidada líquida, concessão de garantias e contragarantias e operações de crédito). E, no último quadrimestre de cada exercício financeiro, deve ser elaborado, de modo adicional, o demonstrativo do montante da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar. Além disso, de acordo com o MDF, o RGF objetiva dar transparência à gestão fiscal do Ente realizada no período, principalmente, por meio da verificação do cumprimento dos limites legais.

Cabe mencionar que não existe qualquer diferenciação entre os Entes no que se refere à necessidade de elaboração do RGF, sendo as particularidades com relação à apresentação dos demonstrativos em alguns casos (MDF, 2018). Quanto aos limites de que trata o art. 55 da LRF, eles são calculados com base na RCL do Ente, temos, assim, o limite legal ou limite máximo, utilizado para avaliação da gestão fiscal do Ente Federativo, devendo ser informados aqui os limites de despesa com pessoal, que são impostos pela LRF, e os limites de dívida consolidada líquida, operações de crédito e garantias, instituídos pelo Senado Federal por meio de resolução (LC 101/2000; MDF, 2018) e, caso o limite máximo seja ultrapassado, o Ente terá 2 (dois) quadrimestres para adotar medidas visando à recondução ao limite (art. 23, LRF), obrigando-o a apresentar em nota de rodapé ou em NEs a Tabela da Trajetória de Retorno ao Limite da Despesa com Pessoal.

O limite prudencial estabelece que alguns atos que ocasionem aumento de despesa com pessoal devem ser vedados a fim de evitar que o limite máximo seja ultrapassado, o qual representa 95% do limite máximo legal, à medida que o limite de alerta foi estabelecido para acompanhamento pelos TCs, da despesa com pessoal, dívida consolidada líquida, operações de crédito e garantias, correspondendo a 90% do limite máximo legal para a despesa com pessoal e dívida consolidada líquida (Brasil, 2001; MDF, 2018). É recomendável ao ente que inclua NE no RGF a ser divulgado, as medidas corretivas de recondução ao limite adotadas ou a adotar com o objetivo de conferir maior transparência em relação à situação fiscal tanto à sociedade quanto aos TCs (MDF, 2018).

Os percentuais demonstrados no Quadro 9 foram elaborados seguindo o disposto no art. 19 da LRF para definição do limite máximo, o art. 22 da referida lei para definição do limite prudencial e o art. 59 da LRF para definição do limite de alerta.

Limites para a Despesa Total com Pessoal			
	Poder Executivo Federal*	Poder Executivo Estadual	Poder Executivo Municipal
Limite Máximo	37,90%	49%	54%
Limite Prudencial	36,01%	46,55%	51,30%
Limite de Alerta	34,11%	44,10%	40,60%

* Valores considerando o percentual de 3% destacado do Poder Executivo Federal conforme Decreto 3.917/2001.

Quadro 9 - Limites da Despesa com Pessoal

Fonte: Elaborado pelo autor (2020) com base na LRF.

O Quadro 10 mostra os percentuais editados pela Resolução do Senado Federal (RSF) 40/2001, na qual a Dívida Consolidada Líquida (DCL) não pode ser superior a 200% da RCL nos Estados e no DF (art. 3º, inciso I) e 120% nos Municípios (art. 3º, inciso II). O art. 59, §1º, inciso III da LRF define, como limite de alerta nesses termos, 90% dos referidos percentuais.

Limites da Dívida Consolidada Líquida/RCL			
	União	Estados/DF	Municípios
Máximo	*	200%	120%
Alerta	*	180%	108%

* Até a publicação do MDF 10a edição versão 3 em 26/02/2020 ainda não havia sido definido um limite para a Dívida Consolidada Líquida para a União pelo Senado Federal.

Quadro 10 - Limites da Dívida Consolidada Líquida/RCL

Fonte: Elaborado pelo autor (2020) com base na LRF e legislações correlatas.

Por sua vez, o Quadro 11 demonstra os percentuais editados pela RSF 43/2001, a qual dispõe, em seu art. 9º, que o saldo global das garantias concedidas pelos Estados, pelo DF e pelos Municípios não poderá exceder a 22% (vinte e dois por cento) da RCL ou, como descrito no Parágrafo Único do mesmo artigo, o limite de que trata o caput poderá ser elevado para 32% (trinta e dois por cento) da RCL, quando alguns requisitos dispostos na resolução forem atendidos cumulativamente. Além disso, o art. 59, §1º, inciso III da LRF, define, como limite de alerta nesses termos, 90% dos respectivos percentuais (Resolução 43/2001). À medida que o percentual de limite máximo aplicado à União é de 60%, como descrito no art. 9º da RSF 48/2007 (Resolução 48/2007).

Limites das Garantias Concedidas/RCL		
	União*	Estados/DF/Municípios
Máximo	60%	22% ou 32%
Alerta	54%	19,80% ou 28,80%

* Conforme art. 9º da Resolução 48/2007, o limite da União poderá ser elevado temporariamente, em caráter excepcional, a pedido do Poder Executivo, com base em justificativa apresentada pelo MF.

Quadro 11 - Limites das Garantias Concedidas/RCL

Fonte: Elaborado pelo autor (2020) com base na LRF e legislações correlatas.

Os percentuais demonstrados no Quadro 12 foram extraídos da RSF 43/2001, na qual os limites das operações de crédito internas e externas são de 16% (dezesseis por cento) da RCL

para os Estados, o DF e os Municípios (art. 7º, inciso I) e 60% para a União como descrito no art. 7º, inciso I da RSF 48/2007.

Limites das Operações de Crédito Internas e Externas e por Antecipação da Receita Orçamentária/RCL		
	União	Estados/DF
Máximo	60%	16%
Alerta	54%	14,40%
Antecipação da Receita Orçamentária (Máximo)		7%

Quadro 12 - Limites das Operações de Crédito Internas e Externas e por Antecipação da Receita

Fonte: Elaborado pelo autor (2020) com base na LRF e legislações correlatas.

Complementarmente, o saldo devedor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária não poderá exceder, no exercício em que estiver sendo apurado, a 7% da RCL (art. 10). Ademais, o art. 59, §1º, inciso III da LRF define, como limite de alerta nesses termos, 90% dos respectivos percentuais, excluído o de antecipação da receita.

2.7.1 Demonstrativos Que Compõem o RFG

O Demonstrativo da Despesa com Pessoal (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a"), parte integrante do RGF do Poder Executivo, Legislativo, Judiciário, TCs e MP, objetiva a transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira quanto à adequação aos limites impostos pelo art. 20 da LRF (MDF, 2018). Dentre as despesas indedutíveis com pessoal, temos o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), haja vista que, do ponto de vista do ente empregador, o IRRF não é despesa, mas receita tributária, dessa forma, a despesa com a remuneração bruta do servidor, a qual engloba o IRRF, é despesa com pessoal (MDF, 2018).

Quanto às particularidades desse demonstrativo, a União deve publicar quatro Demonstrativos da Despesa com Pessoal, em um deles, deduzindo os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no DF e nos Estados do Amapá (AP) e Roraima (RR), assim como três outros individuais, evidenciando apenas os recursos da União para cada um desses Entes Federativos. Ademais, os demonstrativos da União não evidenciarão as transferências obrigatórias da União relativas às emendas individuais, conta que promove o ajuste da RCL para a apuração do cumprimento do limite da despesa com pessoal, conforme determina o § 13 do art. 166 da CF/88, de maneira que esse ajuste ocorrerá somente na apuração da despesa com pessoal dos Estados, Municípios e DF.

No demonstrativo do DF e dos Estados do AP e de RR, não será computada a Despesa com Pessoal realizada com recursos da União (art. 19, §1º, inciso V, LRF), estando as despesas

custeadas com receitas do Fundo de Saúde, instituído para os servidores da Polícia Militar e Corpo de Bombeiro do DF, excetuadas as contribuições dos próprios servidores, a cargo da União (art. 21, XIV, CF/88).

O Demonstrativo da DCL (LRF, art. 55, inciso I, alínea "b") compõe apenas o RGF do Poder Executivo (art. 55, §1º. LRF) e abrange os Poderes da União, Estados, DF e Municípios. As informações pertinentes desse demonstrativo devem guardar conformidade com o Anexo VI - Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal do RREO.

O detalhamento, a forma e a metodologia de apuração da DCL visam assegurar a transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação e verificar os limites de endividamento de que trata a legislação e outras informações relevantes. Ainda, como apresentado na 9ª edição do MDF, a União apresenta várias particularidades quanto à elaboração desse demonstrativo, sendo que o MDF possui um anexo específico para esse Poder.

O Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores (LRF, art. 55, inciso I, alínea "c" e art. 40, §1º) integra apenas o RGF do Poder Executivo e propõe-se a assegurar a transparência das garantias oferecidas a terceiros por Ente da Federação e verificar os limites de que trata a LRF, bem como as contragarantias vinculadas, decorrentes das operações de crédito internas e externas.

O Demonstrativo das Operações de Crédito (LRF, art. 55, inciso I, alínea "d" e inciso III alínea "c") compõe apenas o RGF do Poder Executivo e objetiva assegurar a transparência das operações de crédito contraídas pelo Ente da Federação e verificar os limites de que trata a LRF e as Resoluções do Senado Federal. Em virtude das peculiaridades existentes entre a União e os Estados, DF e Municípios, o MDF dispõe de modelos distintos de demonstrativos a serem preenchidos pelos referidos entes.

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar (LRF, art. 55, inciso III, alínea "a") é parte integrante do RGF e objetiva dar transparência ao equilíbrio entre a geração de obrigações de despesa e a disponibilidade de caixa, bem como ao equilíbrio entre a inscrição em restos a pagar não processados e a disponibilidade de caixa. Esse demonstrativo somente será elaborado no último quadrimestre pelos Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário, o TC, o MP e a Defensoria Pública.

Os Entes Federativos poderão promover aberturas (desdobramentos) para contemplar as vinculações mais detalhadas ou mesmo as fontes de recursos utilizadas, ressaltando que, nesses casos, as linhas totalizadoras devem corresponder às linhas do demonstrativo publicado no SICONFI.

Dentre as particularidades, a União deverá adotar o modelo proposto em demonstrativo específico pelo MDF, demonstrando as disponibilidades de caixa e a inscrição em Restos a Pagar dos regimes previdenciários sob sua responsabilidade, ou seja, deverá apresentar a disponibilidade de caixa do Regime Geral de Previdência Social e do Regime Próprio de Previdência Social.

Quanto ao Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal (RRGF) (LRF, art. 48), ele deverá ser elaborado pelo Poder Executivo, em todos os quadrimestres, e pelos Poderes Legislativo e Judiciário e pelo Ministério Público, somente no último quadrimestre, sendo que ele objetiva facilitar o acompanhamento e a verificação de suas informações, para fins de transparência. Esse Demonstrativo será elaborado com base nas informações extraídas dos demais demonstrativos que compõem o RGF.

2.8 CONSOLIDAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

O acesso à informação pública tornou-se uma questão com grande discussão no cenário público, sendo assim, implementadas reformas para melhorar a transparência da Administração Pública (Piotrowski & Van Ryzin, 2007). Os autores acrescentam que, sendo obrigatória, a transparência fornece garantias para a sociedade quanto à eficiência da responsabilização da Administração Pública.

A transparência das ações governamentais é um requisito fundamental para a efetivação dos instrumentos institucionais de responsabilização dos representantes eleitos, pois, sem informações confiáveis, relevantes e oportunas, não há possibilidade de os atores políticos ativarem os mecanismos de responsabilização (Zuccolotto & Teixeira, 2015). Apesar de todos esses mecanismos, Meijer (2014) apresenta exemplos retirados da literatura acadêmica que mostram a diferença não só na quantidade de informações divulgadas proativamente, mas também na seleção e na forma como a informação é apresentada.

Meijer (2014) assinala que a transparência é um dos preceitos básicos para que haja responsabilização dos agentes públicos. Logo, a informação precisa ser compreensível para que os cidadãos possam aplicar as sanções aos governantes. Ainda assim, mesmo que seja compreensível, a facilidade de acesso a essas informações é um requisito básico para a caracterização da transparência (Zuccolotto & Teixeira, 2019).

Aquino, Azevedo & Lino (2016) destacaram, como significativa, a diversidade de automatização entre os tribunais, o que acarreta diferentes níveis potenciais de coerção dessas

cortes em seus jurisdicionados, acrescentando que essa diferença mostra como as auditorias e o processo de tomada de contas podem explicar o desempenho individual de cada município. Os autores ainda acrescentam que os estudos na área de finanças públicas deveriam considerar tal diversidade e controlar o efeito desta.

Em se tratando de transparência, devem ser adotados meios que permitam o acesso à informação de maneira formal, ou seja, a transparência deve ser obrigatória (Michener, 2011), feito isso, ainda há a necessidade da existência de mecanismos para assegurar o cumprimento dessa obrigatoriedade, dependendo do conteúdo e escopo das leis correspondentes, do tipo de informação, dos procedimentos de viabilização e as consequências pelo descumprimento dessas regras (Worthy, 2010).

Algumas organizações oferecem um nível de transparência maior do que o exigido pela legislação de maneira voluntária, com base em suas próprias políticas de transparência (Etzioni, 2010). Essa adoção voluntária a um procedimento que busca maior transparência coloca-as em uma posição melhor, que aumenta a confiança entre terceiros e aumento de legitimidade (Sáez-Martín, López-Hernandez & Caba-Perez, 2017).

A conveniência da consolidação dos relatórios financeiros está fundamentada na necessidade de que se veja o setor público como entidade única, bem como a necessidade do fornecimento de informações aos diversos usuários destas em níveis local, regional e central, além de simplificar o sistema de relatórios no setor público (Cîrstea, 2014). Ademais, a consolidação das informações contábeis-financeiras oferece um maior suporte para o processo de tomada de decisões (Santis, Grossi & Bisogno, 2018).

Benito, Brusca & Montesinos (2007) afirmam que as pressões para a consolidação de relatórios financeiros na área pública não são as mesmas da área privada, mas confirmam a necessidade de que haja sistemas contábeis que permitem comparação, logo, favoráveis à prática de consolidação.

Algumas das vantagens trazidas por Cîrstea (2014) consistem no fato de as informações fornecidas serem mais transparentes, a capacidade de comparabilidade entre países ou entes da mesma Federação (Culau & Fortis, 2006), bem como uma análise como um todo do setor público. Porém, para a autora, a falta de homogeneidade das demonstrações financeiras preparadas pelos diversos entes, a falta de profissionais e a falta de obrigatoriedade para realização destas demonstrações por meio de dispositivos legais, podem ser consideradas barreiras a serem ultrapassadas. Além disso, cabe ressaltar que essa homogeneidade pode advir

das divergências nas legislações interestaduais e da divergência acerca das interpretações de uma mesma legislação.

Alcançar a harmonização contábil na área pública é uma tarefa difícil devido a fatores como: o sistema legal, a forma como o setor público é organizado, os objetivos dos relatórios financeiros públicos, os usuários desses relatórios, as entidades que fornecem os recursos, os órgãos reguladores, o interesse e a formação de profissionais e o ambiente político (Benito, Brusca & Montesinos, 2007). Ademais, os autores ressaltam a diferenciação quanto o significado de harmonização e padronização, pois a última não permite que sejam escolhidas alternativas, mesmo em sistemas econômicos distintos.

A ausência de harmonização de procedimentos entre os TCs pode ser uma barreira à implementação de um sistema unificado, visto que, dada à alta complexidade de leis federais, estaduais, decretos de ministérios a serem seguidos, os próprios tribunais emitem acórdãos com entendimentos distintos acerca de uma mesma matéria (Aquino, Azevedo & Lino, 2016), o que pode levar à divergência na divulgação de informações em entidades distintas. Embora o movimento de automação tenha sido resultado coercitivo da LRF, a escolha da forma como ela é feita depende de fatores como: contexto local, recursos para desenvolvimento de sistemas, ganhos obtidos com a automação e de fatores políticos internos de cada tribunal (Aquino, Azevedo & Lino, 2016), sendo que os TCs mais antigos criam mais resistência à inovação para manutenção de seu *status quo* (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009).

Complementar a esse pensamento, a consolidação dos relatórios financeiros contribui para o aumento da transparência nas finanças públicas, mostrando o desempenho do setor público como uma entidade única (Montesinos & Brusca, 2008). Destarte, o interesse pela transparência na Administração Pública é manifestado pelos TCs, especialmente em países onde essa divulgação é obrigatória por lei (Cîrstea, Nistor & Tudor, 2017), como no caso do Brasil.

Walker (2009), após realizar uma revisão bibliográfica acerca dos relatórios consolidados da Administração Pública, concluiu que membros do legislativo e de outros órgãos governamentais, assim como os cidadãos, são os usuários em potencial deles e que este último grupo de usuários estaria entre a classe primária. O autor acrescenta que a essência da elaboração desses relatórios seria para uso dos usuários externos, tendo, dentre os principais fins de julgamento, a aplicação da responsabilização pelos cidadãos por meio dos mecanismos de sanção e a conformidade com os dispositivos legais pelos órgãos de controle (*compliance*).

Uma vez transmitidos os dados pelos jurisdicionados aos sistemas pré-definidos pelos tribunais de contas de cada ente, estes passam por uma pré-validação quanto ao cumprimento de dispositivos legais e que, uma vez validada, a informação é armazenada e passa a estar disponível no sistema de coleta de dados dos TCs, podendo ser consultados em forma de relatórios de cumprimento dos preceitos legais (Aquino, Azevedo & Lino, 2016). Um dos problemas encontrados pelos autores neste processo é a permissibilidade quanto à retificação (retransmissão) dos dados pelos jurisdicionados, pois, ao mesmo tempo que impedi-los pode fazer com que os dados apresentados estejam incorretos e que, por outro lado, a permissão total pode levar a mudanças após auditorias dos TCs e controle social, sendo que o ideal seria uma permissão com justificativa.

Loureiro, Teixeira & Moraes (2009) vinculam a forma de fiscalização das irregularidades pelos TCs em seus jurisdicionados como resultado da presença de fatores políticos nessas cortes. Aquino, Azevedo & Lino (2016) acrescentam que as diferentes formas de automatização entre os TCs também afetam essas formas de fiscalização, como: divergência quanto à periodicidade de envio de informações, alguns Estados aceitam a retransmissão de arquivos sem justificativa, os alertas emitidos quanto às não-conformidades não são emitidos em alguns Estados, o acesso a eles não é público, há menor frequência de auditorias *in loco* e menor detalhamento dos dados coletados.

Como solução ao problema de divergência da automatização detectado, Aquino, Azevedo & Lino (2016) apontam que seria uma ação coletiva entre os TCs e suas equipes de Tecnologia da Informação (TI), visando a uma colaboração, planejamento estratégico compartilhado e desenvolvimento de uma matriz compartilhada.

Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo (2019) salientam que a existência de recursos para a adoção de novas práticas é necessária, mas não suficientes. De acordo com eles, deve existir esforço de atores com poder por tempo suficiente até que a prática não demande mais esforço e transforme-se em rotina da organização (*embedded*), que fontes internas e externas de legitimação são essenciais e operam como combustível no acúmulo de capital institucional e que esse capital não só auxilia no trabalho institucional à implementação de novas práticas, mas também protege as já alcançadas de atores que ataquem a reforma organizacional.

A exemplo desse acúmulo de capital institucional, Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo (2019) afirmam que realocar e combinar diferentes fontes de capital institucional seria uma forma de trabalho institucional. Os autores utilizam, como exemplo para a explanação, o contínuo esforço dos TCs a favor dos cumprimentos dos limites fiscais, acumula capital

institucional a favor da LRF, e trabalhos de fiscalização mais omissos que o reduzem. Assim, o capital institucional interno é acumulado quando recebe apoio de atores com poder que servem como fontes de legitimação e quando ideias, valores, conceitos e procedimentos de uma nova prática vão sendo implantados e institucionalizados dentro da organização (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019).

Na área pública, um exemplo de desenvolvimento institucional pode ser visto como a transparência de informações, sendo que, desde o advento da Lei Complementar (LC) 101/2000, há aproximados 20 anos, vem sofrendo gradativa melhora e, uma vez instituída, ela tende a ser otimizada e não regredir, podendo ainda concluir-se que tem uma legitimidade cognitiva, em que não se consegue mais imaginar um cenário político no país sem a existência da transparência de informações.

Um processo de institucionalização tem início a partir de mudanças tecnológicas, mudanças na legislação ou forças do mercado, ocorrendo o interpretativismo da fenomenologia, em que o indivíduo interpreta o significado (a exemplo das legislações), com base em suas características culturais-cognitivas e exterioriza sua interpretação (Tolbert & Zucker, 1996). Utilizando a implantação de um sistema de custos no setor público para exemplificar os fatores que levam o setor público a uma inovação, Cardoso, Aquino & Bitti (2011) demonstraram que não basta somente sua obrigatoriedade por dispositivo legal, mas que os seus potenciais usuários percebem a relevância da informação que o sistema pode proporcionar-lhes. De acordo com os autores, enquanto a implantação do sistema no setor público é influenciada por coerção externa, sua efetiva adoção é impulsionada por decisão dos gestores. A coerção da legislação pode ser percebida na ponderação de Zuccolotto & Teixeira (2017) ao estudarem possíveis razões para o descompasso na transparência dos entes federativos, haja vista que todos estão submetidos às mesmas normas federais, confirmando estarem presentes fatores como: organizações avaliadoras e de *rating*, *enforcement* da legislação, pressão da imprensa, pressão de organismos internacionais e vontade política.

Como demonstrado, a transparência é um dos preceitos básicos de um governo democrático, pois se faz necessária para que o povo soberano possa ter conhecimento e avaliar as ações dos representantes eleitos, de modo a exercer o poder de responsabilização dos maus gestores e a recompensa dos bons. Embora diversos possam ser os modelos dentro de um sistema democrático, o representativo é o que mais se adequa, em virtude de o povo em toda sua heterogeneidade de interesses ser incapaz, de maneira organizada, chegar a um consenso quanto ao que venha a ser melhor para a coletividade de modo geral.

Órgãos de controle foram imbuídos pelas legislações constitucionais para dar o apoio necessário ao Poder Legislativo, o qual representa diretamente a soberania popular, sendo que essas instituições possuem papel essencial no cumprimento das legislações de responsabilidade fiscal e acesso à informação, uma vez que a atuação dos poderes legislativos tenha sido enfraquecida frente ao Executivo. Desse modo, a transparência das ações na arena pública é essencial para que o controle pelos TCs seja eficiente, de maneira a garantir que as demonstrações públicas sejam elaboradas em linguagem compreensível e que alcance seu público-alvo: o povo.

No próximo capítulo, são demonstrados os materiais e métodos empregados no intuito de atingir o objetivo geral e específicos para responder à questão de pesquisa proposta para esta dissertação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para desenvolver o objetivo desta pesquisa - analisar, na perspectiva da teoria democrática, a transparência das informações contábeis na União, Distrito Federal, Estados e suas capitais, em decorrência do Acordo de Cooperação Técnica (ACT) 01/2018 - STN/ATRICON/IRB, este capítulo apresenta as características e a estratégia da pesquisa e as técnicas utilizadas para coleta e análise dos dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

O ACT entre os órgãos de controle objetiva melhorar a divulgação de informações por parte dos jurisdicionados e o processo de controle exercido por esses órgãos, bem como fomentar a eficiência no setor público. Como o acordo foi firmado pela STN em parceria com a ATRICON e o IRB, os jurisdicionados sob os quais recaem as consequências da cooperação entre esses órgãos são todos os entes nas três esferas (Municípios, Estados e DF e União).

Desse modo, o campo desta pesquisa é composto pelos Poderes Executivos, da União (1), Estados e DF (27) e Municípios (26), sendo na esfera municipal compreendidos pelas capitais dos Estados. No que se refere à representatividade em nível Federal (macro análise) e Estadual (meso análise) a abrangência foi completa, pois todos os entes foram selecionados e temos uma amostra nacional. No que concerne à análise em nível Municipal (micro análise), foram selecionadas as capitais de cada um dos Estados. A escolha das capitais de cada Unidade da Federação (UF) deu-se porque elas são a principal cidade (ou uma das principais) do Estado no aspecto econômico e por serem o centro administrativo de suas respectivas UFs. Esses municípios também atendem ao critério de população superior a 50 mil habitantes, estando sujeitos às mesmas exigências de divulgação dos relatórios, principalmente do RGF, o que possibilita uma análise comparativa.

No que tange à estratégia da pesquisa, definimos a pesquisa documental (Flick, 2004; Cellard, 2008; Coffey, 2014; Bryman, 2012; Vidal, 2013). A priori, havia dois relatórios passíveis de utilização, o RREO e o RGF. A escolha pelo RGF e seus anexos (I, II, III, IV, V e VI) deu-se pela sua obrigatoriedade ao Poder Executivo, Legislativo e Judiciário dos Entes Federativos (arts. 54 e 20, LRF) e dado o objetivo do ACT 01/2018, de harmonização de conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal, sendo

que o RGF possibilita a comparabilidade entre esferas governamentais e entre poderes. Por outro lado, o RREO é elaborado somente pelo Poder Executivo da União, dos Estados, do DF e dos Municípios (art. 165, CF/88).

A pesquisa realizada por análise documental permite a realização de estudos longitudinais e minimiza os vieses do pesquisador na coleta de dados primários. Por outro lado, a dificuldade da análise documental é a adequação dos documentos à questão de pesquisa e se a forma que esses documentos foram elaborados corresponde ao objeto de estudo do pesquisador (documentos secundários), pois não foram produzidos para fins da pesquisa (Flick, 2013). Mas, os documentos públicos e acessíveis por meios digitais são, em certo sentido, únicos, o que os torna interessantes e representativos para estudos (Bryman, 2012).

O RGF tem essas características: é elaborado por servidores técnicos vinculados ao setor financeiro de cada ente (burocratas); atende ao cumprimento da LRF e seu propósito é a ampla divulgação com o intuito de garantir a transparência da gestão fiscal (Art. 48, LRF), tendo, como público-alvo, a sociedade (soberania popular) e, além disso, são disponibilizados com conteúdo e informações agregadas nos portais de transparência (*sites* oficiais) de cada ente federativo. Por isso, ao realizar a análise qualitativa de documentos, deve ser considerado quem os produziu, para quem e com qual propósito, bem como a maneira que são concebidos e apresentados (Flick, 2004; Cellard, 2008; Coffey, 2014; Bryman, 2012; Vidal, 2013).

Nesse contexto, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa (Flick, 2009) e descritiva (Cervo & Bervian, 2002), com posicionamento epistemológico positivista (funcionalista) (Crotty, 1998; Burrell & Morgan, 2005; Burrell & Morgan, 2019). A análise descritiva do RGF foi realizada a partir dos documentos disponibilizados para o acesso público e com base nos materiais técnicos que orientam o trabalho do gestor público para a sua elaboração, bem como no conceito teórico de transparência. Em outras palavras, esta pesquisa limitou-se em fazer uma verificação de como e do que é divulgado no RGF sendo os resultados analisados com base no conceito de transparência.

3.2 COLETA DOS DOCUMENTOS

Os documentos, objeto de análise, foram coletados em sua fonte principal de disponibilização, os portais de transparência de cada um dos 26 Estados e suas respectivas capitais, do DF e da União (Quadro 13), totalizando 54 entes. O DF foi considerado como um Estado, tendo em vista o descrito no *caput* do art. 32 da Constituição Federal, o qual veda a

divisão do DF em Municípios, de forma que, cumulativamente com o § 1º do mesmo artigo, a esta unidade federativa são atribuídas competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.

Ente	Link de Acesso ao RGF
União	https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-gestao-fiscal-rgf/2019/28
DF	http://www.fazenda.df.gov.br/area.cfm?id_area=171
AC	http://www.sefaz.acre.gov.br/lrf/
AM	http://www.transparencia.am.gov.br/responsabilidade-fiscal/
AP	http://sigdoc.ap.gov.br/public/verPasta.jsf?token=e44b959457ecc1d5ae2084503eb31c08
PA	http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/receitas-despesas/contabilidade-geral/2269-relatorio-lrf
RO	http://www.transparencia.ro.gov.br/?pEncPastaId=3ob5QbtvbfSmCTb9NdL09yledzwa32_re1XAY5DeT6fTrQgJyzO6iYOqrLxELtn-kUf9PIy5LsaLg51ZLZsqyptbiF7FgbbajVjLm51jXGA3QU4L#!
RR	http://www.transparencia.rr.gov.br/index.php/orcamento/lei-de-responsabilidade-fiscal/category/357-2019
TO	http://www.transparencia.to.gov.br/despesas/#!rgf_-_relatório_de_gestão_fiscal
GO	http://www.fazenda.df.gov.br/area.cfm?id_area=171
MT	http://www5.sefaz.mt.gov.br/relatorios-lei-de-respons.-fiscal
MS	http://www.transparencia.ms.gov.br/#/ResponsabilidadeFiscal
AL	http://www.sefaz.al.gov.br/financas
BA	http://www.transparencia.ba.gov.br/PrestacaoConta/
CE	https://www.sefaz.ce.gov.br/download/lei-de-responsabilidade-fiscal-lrf/
MA	https://seplan.ma.gov.br/responsabilidade-fiscal/
PB	http://www.siaf.cge.pb.gov.br/CGE/jspServMenuPrincipal_aux?opcao=7&EXERCICIO=2019
PE	https://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/Financas/Paginas/Demonstrativos-da-lei-de-Responsabilidade-Fiscal.aspx
PI	http://www.siaf.cge.pb.gov.br/CGE/jspServMenuPrincipal_aux?opcao=7&EXERCICIO=2019
RN	http://control.rn.gov.br/Conteudo.asp?TRAN=CATALG&TARG=178&ACT=&PAGE=0&PARAM=&LBL=Demonstrativos+Fiscais
SE	http://www.sefaz.se.gov.br/transparencia/SitePages/relatorios_financeiros.aspx
ES	https://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/leirf/index.php
MG	http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lei_responsabilidade_fiscal/
RJ	http://www.fazenda.rj.gov.br/contabilidade/faces/menu-contabilidade/prestacao-contas/prestacao-contas-relatorios-lrf?_afrLoop=32241957082240683&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC2721855300&_adf.ctrl-state=zf2gxdbq9_28
SP	https://portal.fazenda.sp.gov.br/acesoinformacao/Paginas/default.aspx
PR	http://www.transparencia.pr.gov.br/pte/assunto/7/36?origem=3
RS	https://cage.fazenda.rs.gov.br/lista/683/contas-publicas
SC	http://www.sef.sc.gov.br/transparencia/relatorio/56
AC-C	http://portalcgm.riobranco.ac.gov.br/portal/responsabilidade-fiscal/relatorio-de-gestao-fiscal/
AM-C	https://transparencia.manaus.am.gov.br/transparencia/v2/#/demonstrativos
AP-C	http://transparencia.macapa.ap.gov.br/transparenciafinancas/
PA-C	http://www.belem.pa.gov.br/transparencia/?page_id=889
RO-C	https://consultapublica.portovelho.ro.gov.br/consultapublica/rgf
RR-C	https://transparencia.boavista.rr.gov.br/contas-publicas/rgf
TO-C	http://portaldatransparencia.palmas.to.gov.br/lrf/

Continua

Conclusão

Ente	Link de Acesso ao RGF
GO-C	https://www12.goiania.go.gov.br/sing_transparencia/lei-de-responsabilidade-fiscal/?filtro_simplificado=categoria
MT-C	http://transparencia.cuiaba.mt.gov.br/portalthtransparencia/transparencia/#/contas-orcamento-publico
MS-C	http://transparencia.campogrande.ms.gov.br/canais/prestacao-de-contas/
AL-C	http://www.transparencia.maceio.al.gov.br/web/pages/servicos.faces#v-pills-planejamento-panel
BA-C	http://www.transparencia.salvador.ba.gov.br/Modulos/LRF.aspx
CE-C	https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/index.php/contasPublicas/rgf/2019
MA-C	http://transparencia.saoluis.ma.gov.br/pagina/1561/
PB-C	https://transparencia.joaopessoa.pb.gov.br/#/planejamento/prestacao-contas
PE-C	http://transparencia.recife.pe.gov.br/codigos/web/estaticos/estaticos.php?nat=DF#filho
PI-C	http://transparencia.teresina.pi.gov.br/demonstrativosFiscais.jsf
RN-C	http://www.natal.rn.gov.br/transis/contabilidade/index.php
SE-C	https://transparencia.aracaju.se.gov.br/prefeitura/relatorios-fiscais/relatorio-fiscal-2019/
ES-C	http://transparencia.vitoria.es.gov.br/PrestacaoDeContas.aspx?c=8
MG-C	https://prefeitura.pbh.gov.br/transparencia/contas-publicas/execucao-orcamentaria-e-gestao-fiscal/demonstrativos-2019
RJ-C	http://www.rio.rj.gov.br/web/cgm/exibeconteudo?id=4114191
SP-C	http://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/contas/LeideResponsabilidadeFiscal/Paginas/LRF.aspx?TopicoId=9
PR-C	https://www.curitiba.pr.gov.br/contaspublicas/2019/128
RS-C	http://www.portoalegre.rs.gov.br/smf/relfins/pesquisa.asp?opExercicio=2019&opPoder=3&opOrgao=1,0,99&opPublicacao=1
SC-C	http://www.pmf.sc.gov.br/transparencia/index.php?pagina=responsabilidadeFiscal&menu=5

Quadro 13 - Links de acesso aos RGFs dos Poderes Executivos das UFs

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

O acesso às *home pages* dos entes foi realizada conforme descrito por Cruz, Ferreira, Silva & Macedo (2012) e Paiva & Zuccolotto (2009), de maneira que, ao acessar o portal de transparência, buscamos a ferramenta denominada "acesso à informação" ou "transparência", a qual redirecionava para uma página apenas com informações de cunho orçamentário, financeiro e de cumprimento aos dispositivos legais. Nessa nova página, buscamos pelo campo denominado "LRF" ou "Relatórios da LRF" para localizar o RGF referente ao ano de 2019. Em alguns casos, o *site* reportava o relatório em único arquivo e, em outros casos, o relatório era composto por vários arquivos, isto é, cada anexo do RGF em um arquivo.

Como disposto na LRF em seu art. 54, o RGF deve ser publicado até 30 (trinta) dias após o encerramento de cada quadrimestre, sendo o quadrimestre um período fixo dentro de cada exercício financeiro, 1º Quadrimestre (janeiro a abril), 2º Quadrimestre (maio a agosto) e 3º Quadrimestre (setembro a dezembro). Além disso, conforme Portaria nº 389/2018-STN, a partir do exercício financeiro de 2019, os Poderes Executivos deverão publicar quadrimestralmente os seguintes anexos: a) Anexo I - Demonstrativo da Despesa com Pessoal;

b) Anexo II - Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida; c) Anexo III - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores; d) Anexo IV - Demonstrativo das Operações de Crédito; e e) Anexo VI - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal, com exceção do 3º Quadrimestre de cada ano, onde fica acrescido o Anexo V - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e de Restos a Pagar.

Considerando esses aspectos normativos, o 3º Quadrimestre é aquele que tem maior conteúdo informacional relativo ao ano de 2019 por exigir 6 (seis) tipos de documentos, mencionados anteriormente. Esses documentos têm a mesma estrutura (*framework*) informacional conforme modelo definido pela STN. Então, consoante ao objetivo desta pesquisa, o corte temporal para análise é o RGF e seus anexos do 3º Quadrimestre de 2019, porque representa o período mais recente disponível no momento da coleta de dados, o qual exigirá todos os anexos.

Assim sendo, o período de coleta dos dados foi compreendido entre 14 e 25 de fevereiro de 2020, fazendo apenas uma tentativa de coleta no portal da transparência dos entes, porque, conforme premissa da LT, todas as informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, devem ser disponibilizadas em tempo real. Uma vez não disponível no momento da coleta pode sugerir que o ente não atende à transparência fiscal.

Considerando esses aspectos, o Quadro 14 mostra o número de Entes esperados e o número de entes dos quais se obteve os documentos para análise.

Campo de Análise - Entes Federativos	Quantidade	%
Entes Federativos Obrigados à Divulgação dos Anexos	54	100%
Não Divulgaram Nenhum dos Demonstrativos	8	14,81%
Entes Federativos Analisados	46	85,19%

Quadro 14 - Quadro-resumo da coleta de dados

Fonte: Elaborado pelo autor (2020) com base nos dados da pesquisa.

Dos 54 entes federativos analisados, esperava-se serem obtidos 324 documentos, porém, houveram 8 entes (a União, o estado de Tocantins e as cidades de Macapá, Boa Vista, Cuiabá, Maceió, São Luís e Teresina) que não apresentaram nenhum dos 6 (seis) anexos que integram o RGF, objeto de análise do estudo. Dessa forma, permaneceram 276 documentos de 46 entes. Mas, entre esses 46 entes, 7 deles não publicaram algum anexo, a saber: anexo III (Rio Grande do Sul, Recife e Vitória), Anexo IV (Ceará), Anexo V (Bahia e Paraná) e Anexo VI (Campo Grande). Com isso, o número de documentos que obteve acesso e submetido à análise foram

269, os quais têm representatividade como objeto de estudo (Flick, 2013; Bryman, 2012), no caso, o cumprimento mínimo de transparência acerca da divulgação (Quadro 15).

	Quantidade de Documentos	%
Documentos a Serem Coletados	324	100%
Ausência de Publicação dos Demonstrativos	(55)	(16,67%)
União	(6)	(1,85%)
Norte	(18)	(5,56%)
Poder Executivo Estadual	(6)	
Poder Executivo Municipal	(12)	
Centro-Oeste	(7)	(2,16%)
Poder Executivo Estadual	(0)	
Poder Executivo Municipal	(7)	
Nordeste	(21)	(6,48%)
Poder Executivo Estadual	(2)	
Poder Executivo Municipal	(19)	
Sudeste	(1)	(0,31%)
Poder Executivo Estadual	(0)	
Poder Executivo Municipal	(1)	
Sul	(2)	(0,62%)
Poder Executivo Estadual	(2)	-
Poder Executivo Municipal	-	-
Documentos Analisados	269	83,02%

Quadro 15 - Quadro resumo dos documentos coletados

Fonte: Elaborado pelo autor (2020) com base nos dados da pesquisa.

Os 269 documentos obtidos foram submetidos ao tratamento pela análise de conteúdo (seção 3.3).

3.3 ANÁLISE DOS DOCUMENTOS

Selecionados os documentos objeto de estudo, definimos, como técnica para analisá-los, a análise de conteúdo (Bryman, 2012; Bardin, 2016). Para aplicar essa técnica, seguiu-se as seguintes etapas: pré-análise dos documentos, exploração dos dados dos documentos e interpretação dos dados extraídos dos documentos (Bardin, 2016).

A pré-análise dos RGFs consistiu em explorar o material (as RGFs e seus anexos) para familiarizar-se com os documentos e verificar a existência dos itens os quais seriam analisados, assim como a exploração dos portais de transparência dos entes, em que eram buscadas as informações para subsidiar a análise.

Na segunda fase, foram definidas, como unidades de análise, as contas e as notas explicativas que compõem os anexos que integram o RGF. Para analisar as unidades de análise, foram utilizados construtos, os quais são formados pelas categorias definidas com base na literatura sobre teoria democrática, transparência e da LRF, LT e LAI (capítulo 2).

A definição dos construtos foi realizada tendo, como referência, as classificações dos objetivos do ACT 01/2018, a saber:

- a) Fomentar a transparência da gestão fiscal dos entes governamentais;
- b) Estimular o exercício do controle social, por meio do compartilhamento e disponibilização de dados e informações contábeis, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e da gestão fiscal;
- c) Racionalizar os custos de controle e regulação (atribuídos aos TCs e à STN);
- d) Reduzir as divergências e duplicidades de dados e informações (unificação);
- e) Promover a transferência de conhecimento; e
- f) Harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal.

Desse modo, os objetivos 3 (três) e 4 (quatro) do ACT 01/2018 podem ser compreendidos como características do conceito de homogeneidade, pois a harmonização de termos técnicos e de procedimentos, o isomorfismo por meio da transferência de conhecimento, a unificação como consequência da redução de divergências e duplicidades de dados e informações promovem redução nos custos de controle e regulação. À medida que a fomentação da transparência da gestão fiscal tem efeitos positivos no exercício do controle social, sendo os objetivos 1 e 2 relacionados ao conceito de transparência.

Assim, o Quadro 16 apresenta os construtos, categorias e códigos de análise utilizados nesta pesquisa.

Construtos (variáveis)	Categorias	Códigos de Análise
Homogeneidade	Padronização	Contas apresentadas nos Anexos seguem a mesma estrutura exigida pela STN por meio do MDF.
	Nomenclatura	A nomenclatura utilizada nas contas é a mesma exigida pela STN por meio do MDF.
	Especificidade/ Comparabilidade	As legislações, normativas e entendimentos específicos de cada ente podem interferir na padronização e comparabilidade dos demonstrativos que compõem o RGF.
Transparência	Representação Fidedigna/ Integridade/ Verificabilidade/ Conformidade	Os valores apresentados no Anexo VI são consistentes com aqueles que lhe deram origem.
	Compreensibilidade/ Simplificação/ Desagregação / Transparência Direta e Indireta	Os relatórios são elaborados em linguagem para o seu público-alvo (a sociedade) ou para atender aos órgãos de controle.
	Tempestividade/ Probabilidade de serem encontradas as informações/ Transparência Ativa e Passiva	Os relatórios foram publicados nos prazos instituídos em lei e de fácil acesso.

* A característica qualitativa dos demonstrativos contábeis Relevância não fez parte do construto, pois, para definir uma informação como relevante ou não, depende de quem seria o usuário da informação naquela ocasião e com qual finalidade.

Quadro 16 - Construtos para elaboração da análise de conteúdo

Fonte: Elaborado pelo autor (2020) com base no referencial abordado.

A categorização e codificação dos RGFs foram realizadas manualmente, identificando os registros que exemplificam os construtos (Gibbs, 2009). Os 269 documentos foram analisados individualmente com o intuito de verificar a existência de itens semelhantes ou divergentes na forma de divulgação dos demonstrativos que compõem o RGF, seja quanto ao seu *layout*, conteúdo ou cumprimento de prazos, assim como possíveis particularidades/peculiaridades que possam ser um fator adicional no processo de uniformização dos procedimentos e entendimentos, bem como características passíveis de influírem na qualidade da transparência da informação pública.

A terceira etapa consiste na inferência dos dados, a qual é desenvolvida no capítulo 4 (quatro).

Na próxima seção, serão abordadas as análises dos dados, assim como as discussões dos resultados, seguidos pela conclusão.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O presente capítulo tem por escopo a exposição das análises e discussão dos resultados obtidos por meio da metodologia aplicada aos dados da pesquisa conforme apresentados na subseção 3.3. Inicialmente na seção 4.1 encontra-se disposta a caracterização do campo da pesquisa seguidos pelos procedimentos iniciais de coleta e análise de dados a fim de serem verificados os aspectos da transparência por meio dos RGFs das UFs brasileiras na seção 4.2. Na seção 4.3 são levantadas as particularidades de cada ente federativo quanto à elaboração de seus respectivos demonstrativos. Prosseguindo com a seção 4.4, nesta são analisados possíveis efeitos nos níveis da qualidade da transparência na informação contábil pública em virtude do Acordo de Cooperação Técnica (ACT) 1/2018 - STN/ATRICON/IRB. Em relação a seção 4.5 destina-se à discussão da análise de possíveis conflitos no desempenho de funções constitucionais exercidas pelos poderes os quais podem levar a um desequilíbrio no mecanismo de *checks and balances* sob a ótica da teoria democrática, de maneira que ao final de todas essas análises e discussões, um exame geral é feito acerca desses aspectos na seção 4.6.

4.1 ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA Nº 01/2018 - STN/ATRICON/IRB

Assinado em 06 de março de 2018 e publicado no Diário Oficial da União (D.O.U.) em 13 de março de 2018 (edição 49, seção 3, pg. 75), o Acordo de Cooperação Técnica (ACT) nº 01/2018, firmado pela União, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF, pelos Tribunais de Contas, representados pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON e o Instituto Rui Barbosa - IRB, objetiva conjugar esforços entre seus partícipes visando fomentar a transparência da gestão fiscal, apoiar o exercício do controle social, racionalizar os custos de controle e regulação, reduzir as divergências e duplicidades de dados e informações, promover a transferência de conhecimentos e harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal.

Os objetivos do ACT estão detalhados a seguir:

I - Fomentar a transparência da gestão fiscal nos entes governamentais;

II - Racionalizar os custos de controle e regulação, atribuídos aos Tribunais de Contas e à STN/MF, no que se refere, especialmente, ao disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;

III - Promover a correta evidenciação contábil e fiscal da gestão pública pelos entes governamentais de modo a reduzir as divergências e duplicidades, assegurando fidedignidade e a coerência entre as informações inseridas no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI, em especial as oriundas da Matriz de Saldos Contábeis - MSC, e aquelas prestadas aos órgãos de controle externo, para os fins do disposto no art. 51 da LRF;

IV - Manter o regular preenchimento do SICONFI, por parte dos entes governamentais;

V - Harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal;

VI - Promover a transferência de conhecimentos entre os partícipes, e entre esses e os órgãos e entidades da Administração Pública e a sociedade civil, por meio do apoio e realização de eventos para disseminação e capacitação;

VII - Estimular o exercício do controle social, por meio do compartilhamento e disponibilização de dados e informações contábeis, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e da gestão fiscal e;

VIII - Incentivar a adesão expressa dos Tribunais de Contas ao presente Acordo por meio de declaração, bem como apoiá-los no exercício de suas competências e atribuições constitucionais e legais, especialmente, nas ações de fiscalização e acompanhamento da gestão fiscal de seus jurisdicionados.

Nos termos do art. 67 da Lei 8.666/1993, o acompanhamento e fiscalização da execução do instrumento do ACT 1/2018 ficará a encargo do Comitê Gestor, representado por, como descrito no Anexo III do ACT (Apêndice A), Gildenora Batista Dantas Milhomem, titular pela STN/MF e Leonardo Silveira do Nascimento, seus suplente, assim como por Ivens Zschoerper Linhares, titular pelo IRB e Tiago Alvarez Pedroso, seu suplente, não tendo, no momento de assinatura do ACT, representantes identificados para a ATRICON.

O ACT 1/2018 fora assinado por (conforme Apêndice A) por Ana Paula Vitali Janes Vescovi, portadora do CPF nº 862.654.587-87, representante da STN/MF, por Fábio Túlio Filgueiras Nogueira, portador do CPF nº 601.955.414-72, representante da ATRICON e por Sebastião Helvécio Ramos de Castro, portador do CPF nº 009.801.296-72, representante do IRB. Quanto à vigência do ACT, o mesmo é de 60 (sessenta) meses contados a partir da sua

data de publicação, ou seja, de 13/13/2018 à 13/03/2023, divididos em 4 (quatro) fases como resumido na Figura 7, sendo a 1ª fase a contextualização e articulação para a adesão dos TCs, a 2ª fase a definição e instalação dos grupos de trabalho, a 3ª e atual fase de trabalho referente à condução dos grupos de trabalho e, por fim, a 4ª fase, a dos resultados e proposição de ações conjuntas e demais encaminhamentos.

5. ACT – Fases da Cooperação



Figura 7 - As 4 fases do ACT 1/2018 - STN/IRB/ATRICON

Fonte: Site do IRB (2020).

Com relação a 1ª fase, o ACT enfatiza que a adesão deva ser realizada de maneira expressa pelos TCs, de modo que, para eficácia, levando em consideração os princípios da Administração Pública, há que se haver a publicidade desses atos. A Figura 8 extraída do acervo documental do IRB, mostrava a situação da adesão no âmbito nacional pelos TCs ao ACT em 04/02/2019, tendo sido realizado um cálculo equivocado, não computando o Tribunal de Contas da União (TCU) como parte, como se houvesse apenas 32 TCs no território nacional.

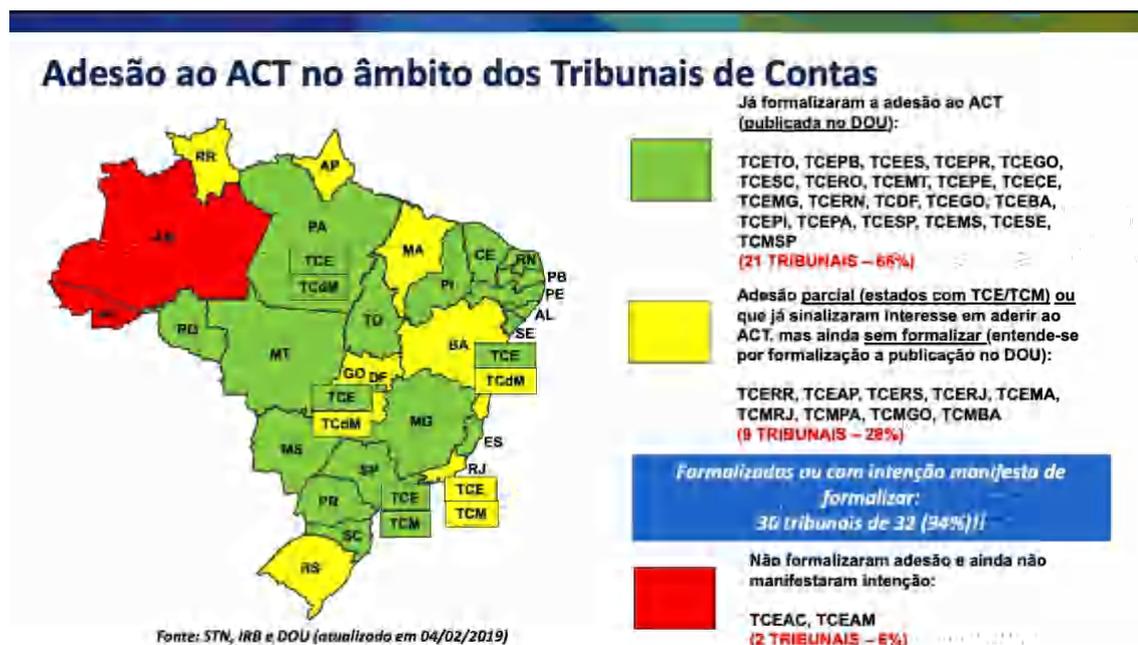


Figura 8 - Adesão pelos TCs ao ACT (situação em 04/02/2019)

Fonte: Site do IRB (2020).

Embora a Figura 8 enfatize a formalização ao ACT por meio de publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), como se esta fosse a única forma de garantir validade ao ato, em toda a íntegra do ACT 1/2018 não se verifica o condicionamento a esse veículo de publicação, a única necessidade é que haja adesão expressa e que, aliado a um dos princípios da Administração Pública, haja publicidade. Assim, o Apêndice B foi elaborado com base nos dados aos quais se teve acesso por meio de consultas ao *site* oficial do IRB, pelos canais de solicitação de informação/comunicação nos moldes da LAI e por rogativas via *e-mail*, objetivando uma atualização das informações outrora trazidas pela Figura 8.

A Figura 8, assim como confirmado pelo Apêndice B, demonstram a publicação legal do ato de adesão pelo TCE GO, porém na mesma figura, outro fato a se atentar é que, embora estejam descritos no somatório 32 TCs (excluído o TCU), está duplicado o TCE GO na área verde como formalizado, e não demonstra na legenda o TCE AL, embora no mapa este esteja em verde, talvez a duplicidade equivocada do TCE GO referia-se ao TCE AL.

A fim de serem sanadas as lacunas do Apêndice B, um pedido foi realizado pelo pesquisador sob protocolo nº 03006010167202079 em 06/06/2020 à STN/MF, por meio do portal e-SIC (Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão) fundamentado na LAI, tendo a solicitação sido respondida em 19/06/2020. O pedido consistia para que a STN fornecesse uma relação ou documentos comprobatórios que constassem os TCs que já haviam aderido ao ACT até o presente momento. Em sua resposta, a STN informou que todos os 33

TCs haviam aderido ao ACT e que demais informações quanto ao acordo, bem como quanto para se ter acesso aos termos de adesão efetuados pelos TCs, deveria ser realizado acesso ao portal do IRB.

Em acesso ao portal do IRB, em que foram extraídas maior parte das informações referentes ao ACT, não foram localizados os termos de adesão ao ACT pelo TCE-AL, TCM-BA e TCE-AC, o que é notadamente estranho, primeiro pelo fato de o ACT visar fomentar a transparência da gestão fiscal, mantendo estreita relação com o descrito por Roberts (2006) e Beuren, Moura & Kloepfel (2013), e nem os arquivos com relação as etapas do acordo não estarem divulgadas de maneira integral e amplamente acessíveis, ferindo atributos da visibilidade da transparência quanto à integridade da informação pública sob aspectos teóricos (teoria democrática) e legais (LAI e LT) (Michener & Bersch, 2013; Beuren, Moura & Kloepfel, 2013; Alcântara, 2019; Meijer, 2014, Bobbio, 2000), segundo, pelo fato de que o TCE-AL participa das reuniões do GT 4 e o TCM-BA do GT 7.

Novos e-mails foram encaminhados aos representantes destes TCs junto aos GTs, assim como à STN e ao IRB, os quais receberam visualização de entrega e abertura, porém sem respostas, com exceção do encaminhado ao IRB, o qual houve retorno em 31/07/2020. Na resposta, o IRB primeiramente se desculpa pela demora alegando que necessitou efetuar uma busca para responder os questionamentos pois passaram por mudanças de gestão e migração de plataforma do *site*, o que poderia ter causado ausência de arquivos. Quanto aos questionamentos ora efetuados, o IRF informou que as publicações dos termos do ACT são de inteira responsabilidade da STN, a qual já solicitaram esclarecimentos acerca da duplicidade de publicação do ato do TCE-GO.

Quando ao termo do TCE-AL, afirmaram terem encaminhado no dia 16/04/2018 à presidência do referido TC o Ofício IRB 75/2018 para possível adesão ao acordo, de modo que não houve manifestação da Corte de Contas e novamente em 21/01/2019, realizaram contato telefônico com a assessoria da presidência do referido TC e enviado o termo para adesão, porém sem retorno. Considerando a sua participação no Grupo 7, o IRB informou que irá verificar junto a ATRICON se o termo fora enviado a eles e que retornarão assim que obtiverem resposta.

Quanto ao TCM-BA, o termo de adesão não foi localizado pelo IRB, no entanto forneceram a ordem de serviço e a nomeação dos membros para compor o Comitê Gestor, o qual foi publicado no Diário Oficial Eletrônico (D.O.E.) do TCM-BA em 25/07/2019, na página 8 (oito). Quanto ao TCE-AC, em 16/04/2018 foi encaminhado o mesmo Ofício circular IRB

75/2018 para possível adesão ao acordo e que, em razão de ausência na manifestação, em 15/06/2018 o convite fora reforçado, porém não foi obtido êxito.

Desse modo, novos pedidos de informação foram realizados nos moldes da LAI nas plataformas do TCE-AC, TCM-BA, TCM-GO (a fim de verificar se há publicação da adesão no D.O.U.), TCE-AL, IRB e STN, porém, até a presente data de 26/07/2020, somente houve resposta por parte do TCE-AC em 24/07/2020 por meio do protocolo nº 1594591433693 de 12/07/2020, em que o TCE-AC afirmou não ter firmado o termo de adesão (Anexo IV) do ACT pelo fato de na época estar sobrecarregado com outras demandas (inclusive é o único TC que não participa de nenhum GT), o que a princípio já demonstra divergência com o que fora apresentado pela STN por meio da informação prestada.

Todavia, segundo o próprio TCE-AC, este já sinalizou intenção de aderir ao ACT ainda em 2020 e que no momento está selecionando quem irá participar e acompanhar os referidos trabalhos. Porém, uma questão que já tem se evidenciado na execução do referido acordo seria quando ao destaque (soberania) que vem exercendo a STN sobre os demais, dado o exposto, será que uma adesão tardia por parte desta Corte não poderia levá-la a perder força junto aos demais, de modo que este acabará simplesmente acatando as imposições que lhe forem colocadas? E se, caso a adesão, embora sinalizada não ocorra, isso não poderia ocasionar problemas de homogeneização em todo o território nacional ou com o tempo a STN (entidade superior) acabaria por compelir os referidos TCs a se adequarem à sua estrutura? O problema de *decoupling*, conforme descrito por Azevedo (2016) seria suscetível de ocorrer em virtude dessa adoção tardia como consequência de fortes pressões por legitimação deste TC no campo organizacional

Por meio de reunião ocorrida no dia 19 de outubro de 2018, no IV Congresso Internacional de Controle e Políticas Públicas, deu-se início à 2ª fase do ACT, em que foram estruturados 8 Grupos de Trabalho (GTs) para a consecução dos objetivos do Acordo, ficando os grupos divididos conforme o expresso no Apêndice C.

A 3ª fase, fase atual na qual se encontram as operações do ACT, tiveram início em 6 de fevereiro de 2019, é prevista de perdurar até meados de junho de 2022, encontrando-se nesta fase o cerne do ACT, pois é o período em que os GTs operam em busca de atingir os objetivos do Acordo. Como apresentado na Figura 9, disponível no programa de trabalho da STN/MF, os desenvolvimentos das ações dos GTs devem, ao que parece, respeitar uma ordem de execução, de modo que como pode ser verificado, os GTs 1 e 2 iniciariam suas atividades de imediato e simultaneamente.

4. ACT – Composição, Competências e Ações

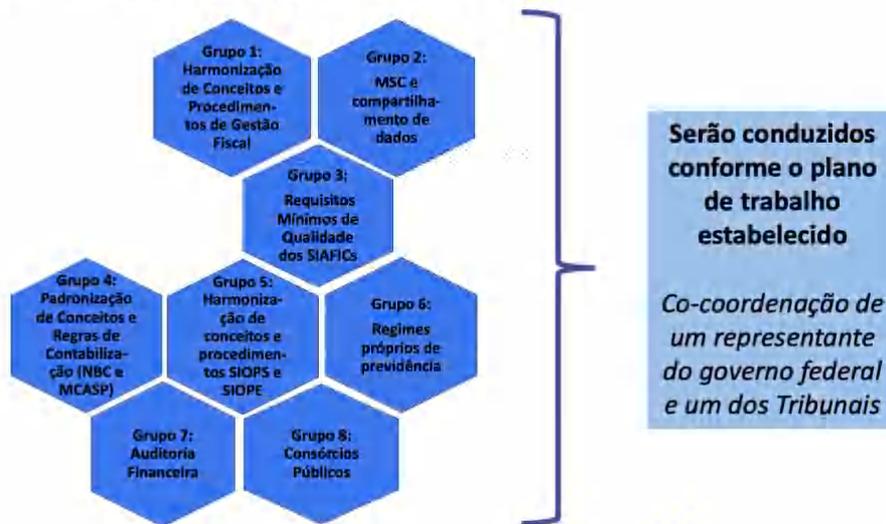


Figura 9 - Desenvolvimento das ações pelos GTs - ACT 1/2018

Fonte: *Site* do IRB (2020).

Porém, conforme a ata da reunião do Comitê Gestor do Acordo de Cooperação Técnica no 1/2018 - IRB/ATRICON/STN, realizada em 05 de maio de 2020, todos os GTs já deveriam ter iniciado a execução de seus trabalhos conforme cronograma apresentado lá, com exceção do GT 5, que não apresenta qualquer informação quanto a datas, porém, somente está disponibilizado no site do IRB um relatório parcial do GT 1 e apenas o questionário inicial que daria origem a possíveis trabalhos do GT2, sem quaisquer informações dos demais.

Quanto à composição dos GTs, cabe evidenciar que em suas respectivas coordenações, encontram-se sempre um representante da esfera Federal (em sua maioria membros da STN, com exceção do GT 5, composto por um membro do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE) e um representante dos TCs, sendo que quanto aos membros desses grupos, as vagas reservadas à STN são ínfimas (3 membros no GT1, 1 membro no GT 4 e 1 membro no GT 7 dos, totalizando 5 das 241 vagas ocupadas por membros, representando, apenas, cerca de 2,07%), o que seria algo a se atentar, tendo em vista que, muitos dos objetivos atribuídos aos GTs são de competência legal da STN/MF, dessa forma, a mesma deveria ter maior representatividade nos GTs. Alguns pontos podem ser questionados quanto ao percentual de participação da STN nos GTs, a) esta não necessita de aperfeiçoamento/conhecimentos adicionais quanto às NBCASP e b) de alguma forma e em algum ponto, o conhecimento e verdade desta são tidos como absolutos, sendo somente repassados aos TCs, não havendo o intercâmbio de conhecimento.

A Figura 9 mostra que os GTs devem ser co-coordenados por um representante do Governo Federal e um dos TCs e, embora o ACT traga sempre termos como ações conjuntas, trabalho conjunto, ao que parece a STN ocupa posição de destaque, pois em seu teor, o Acordo descreve que a STN, o IRB e a ATRICON celebraram de maneira uníssona, para que os trabalhos fossem realizados de maneira conjunta, mas conforme as atas e documentos disponibilizados pelo IRB, quem ocupa o papel central é a STN e que, embora muitas das atribuições exercidas pelos GTs sejam de competência exclusiva legal da STN (órgão Central de contabilidade da União), como percepção de falhas e edição de normativos (MDF e MCASP, a exemplo do GT 4) quem estaria desempenhando essas funções em sua maioria seriam as próprias Cortes de Contas, ficando a encargo da STN apenas o acompanhamento destes processos.

O fato de a STN ocupar "hierarquicamente" posicionamento de destaque no ACT de certa forma podem levar esse órgão a impor seus métodos e objetivos como regras institucionais, de maneira a compelir os TCs a se adaptarem às suas estruturas e procedimentos (Meyer & Rowan, 1977). Outro ponto passível de ocorrência seriam os mecanismos de desenvolvimento institucional descritos por Loureiro, Teixeira & Moraes (2009), a conversão institucional, em que as instituições existentes são redirecionadas, com mudanças nas funções que exerciam ou nas atribuições de seus atores; a difusão, onde os TCs podem acabar sofrendo uma espécie de processo de isomorfismo como consequência da busca de legitimidade junto à STN a longo prazo ou; de maneira temporal, a superposição de estruturas, como a criação de novos órgãos, por exemplo, que possam vir a ter atribuições de um dos órgãos já existentes, como foi o caso das atribuições legislativas e de controles dadas à STN quando da sua criação.

O isomorfismo pode ser percebido em diversos aspectos quanto aos objetivos do ACT 1/2018 e nas ações dos GTs, a própria adesão ao ACT em si já levaria ao isomorfismo coercitivo, pois as partes se veem obrigadas a cumprir as cláusulas de um contrato, assim como alterações no padrão contábil, como o compartilhamento de códigos, *layouts* e sistemas de informação (isomorfismo mimético) e colaboração técnica e capacitação de pessoal (isomorfismo normativo) (Aquino, Azevedo & Lino, 2016). Ainda, uma homogeneização nas normas e procedimentos por parte dos TCs e da STN, refletiria em seus jurisdicionados na forma de edição de normas de conteúdos homogêneos em todo o território nacional, levando à União, DF, Estados e Municípios e sofrerem os reflexos dos tipos de isomorfismo (DiMaggio & Powell, 1983).

Ainda, dentre os objetivos propostos entre os GTs, em específico o GT 5 que propõe alterações na legislação dos TCs, pode ser que o prazo de até junho de 2022 não seja suficiente para lidar com um assunto delicado e que possa envolver fatores institucionais, tanto de incentivo quanto de resistência, internos e externos, às mudanças nas cortes de contas, tendo em vista os distintos níveis de desenvolvimentos institucional apresentados por estas cortes conforme descrito por Aquino, Azevedo & Lino (2016).

Retomando a discussão do desenvolvimento das ações dos grupos de trabalho, embora todas aquelas desempenhadas por todos os GTs pudessem auxiliar no melhor alcance dos objetivos propostos pela pesquisa, somente o relatório parcial do GT 1 referente a uma compilação das respostas aos questionamentos oriundos do mapeamento das divergências conceituais entre as orientações contidas no MDF e as regras estabelecidas pelos TCs, sendo filtradas e selecionadas aquelas as quais mantinham relação com o RGF, objeto de estudo da presente pesquisa, organizadas e estruturadas como disposto no Apêndice D.

Tanto a transcrição das regras impostas quanto das regras adotadas pelos TCs descritas no documento de mapeamento das divergências conceituais e no relatório parcial emitido pelo GT 1 e apresentadas no Apêndice D, foram transcritos na íntegra sem qualquer alteração de conteúdo. Pelo fato de os GTs serem formados por um grupo heterogêneo de TCs, o relatório parcial apresentava um compilado das respostas que ocorrem nas situações nas distintas cortes de Contas, não sendo possível identificar qual posicionamento e tomado por qual TC. O relatório apresentava estudo mais amplo das divergências, por exemplo, quanto a alguns anexos do RREO, porém, estes foram excluídos por esse relatório não fazer parte do objeto de estudo da presente pesquisa. Os Anexos III, IV e VI não apresentaram ponderações pois não estavam no rol original de questões no mapeamento buscado pela STN.

Quanto ao questionário ao qual se teve acesso e que fora utilizado para direcionar os trabalhos do GT 2, não se podem tirar conclusões mais profundas pois não possui a resposta ou qualquer outra ferramenta de trabalho utilizada, porém, pelas perguntas elaboradas, é possível verificar que o direcionamento das pesquisas tem relação quanto aos sistemas de automação de posse dos TCs, os quais são utilizados para receber os dados contábeis, fiscais e orçamentários dos jurisdicionados. Perguntas como: se o sistema coleta os dados diretamente no sistema (ativo) ou é recebido dos jurisdicionados (passivo); o formato de arquivos aceito; a periodicidade de envio dessas informações; se os TCs utilizam alguma estratégia de reenvio (retificação) dos dados; se os dados são enviados por cada unidade gestora ou consolidados por Poder; se estes dados são enviados como preconizado pelas orientações da STN (MDF, MCASP

e PCASP); se os TCs realizam algum processo de validação das informações e em qual etapa ou emite aviso que impede envio de informações com falhas; quanto aos prazos exigidos pelos TCs para envio da Prestação de Contas Anual - PCA; entre outros questionamentos que podem ser consultados no portal do IRB.

4.2 ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA E QUALIDADE DA INFORMAÇÃO PÚBLICA

Após a coleta de dados juntos aos portais de transparência dos Poderes Executivos da União, Distrito Federal, Estados e suas respectivas capitais, estes foram segregados por esfera e por região e exportados para uma planilha do Excel com o intuito de proceder com a análise e consistência dos dados. O período selecionado para análise como descrito na metodologia foi o 3º Quadrimestre do Exercício Financeiro de 2019, sendo a coleta realizada após o período descrito no § 2º do art. 55 da LRF quanto ao prazo máximo para que sejam publicados os demonstrativos referentes ao RGF de dado período, no qual o objetivo inicial era verificar a conformidade (*compliance*) bem como possíveis efeitos de coercitividade pelos órgãos fiscalizadores quanto ao atendimento aos prazos impostos pela legislação.

Para efeito das análises que serão realizadas a partir deste capítulo, com o intuito de simplificação da escrita, as cidades tidas como as capitais dos Estados, serão representadas pela sigla do Estado, acrescida da letra C de Capital, por exemplo, a cidade de Rio Branco, capital do Acre, será descrita como AC-C, enquanto os estados serão descritos apenas pelas suas siglas.

Para facilitar a compreensão e para melhor atender ao objetivo proposto quanto as particularidades que possam vir a existir na elaboração do RGF por cada Poder Executivo em cada Esfera Federal, a análise se dará de maneira agrupada por Anexo que compõe o RGF, por exemplo, primeiramente, será analisado o Anexo I - Demonstrativo da Despesa com Pessoal bem como sua elaboração em todas as esferas, Federal, Estadual e Municipal, e assim sucessivamente, até serem analisados os 6 anexos que compõem o RGF.

Os Quadros 17, 18 e 19 a seguir, foram elaborados após o levantamento e análise prévia dos dados, por meio dos quais é possível identificar quais entes não divulgaram parcialmente ou ainda, em sua totalidade, os demonstrativos que compunham o RGF no período objeto de análise.

	ANEXO	DEMONSTRATIVO FISCAL	UNIÃO
RFG	I	DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL	
	II	DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	
	III	DEMONSTRATIVO DAS GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS DE VALORES	
	IV	DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO	
	V	DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DE RESTOS A PAGAR	
	VI	DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL	

Legenda:Divulgou: Não divulgou: **Quadro 17 - Disclosure dos Demonstrativos do RGF da União - 3º Quadrimestre de 2019**

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Pela análise do Quadro 17 é possível verificar que a União não divulgou o RGF em sua totalidade pelo fato de não ter apresentado nenhum dos demonstrativos que compõem esse relatório.

ANEXO	DEMONSTRATIVO FISCAL	NORTE						CENTRO-OESTE				NORDESTE						SUDESTE				SUL						
		AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	DF	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC
RFG	I																											
	II																											
	III																											
	IV																											
	V																											
	VI																											

Legenda:

Divulgou: Não divulgou:

Quadro 18 – Disclosure dos Demonstrativos do RGF dos Estados e do DF - 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os Quadros 18 e 19 têm o intuito de demonstrar a mesma análise daquela apresentada por meio do Quadro 17, porém nas esferas Estadual (meso) e Municipal (micro), em que é possível verificar quais dos entes não divulgaram o RGF em sua totalidade ou até mesmo o divulgaram, porém com a omissão de algum demonstrativo.

ANEXO	DEMONSTRATIVO FISCAL	NORTE						CENTRO-OESTE			NORDESTE						SUDESTE				SUL						
		AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC
RFG	I	RIOBRANCO	MACAPÁ	MANAUS	BELEM	PORTO VELHO	BOA VISTA	PALMAS	GOIÂNIA	CUJABÁ	CAMPO GRANDE	MACEIÓ	SALVADOR	FORTALEZA	SÃO LUIS	JOÃO PESSOA	RECIFE	TERESINA	NATAL	ARACAJÚ	VITÓRIA	BELO HORIZONTE	RIO DE JANEIRO	SÃO PAULO	CURITIBA	PORTO ALEGRE	FLORIANÓPOLIS
	II																										
	III																										
	IV																										
	V																										
	VI																										

Legenda:

Divulgou: Não divulgou:

Quadro 19 – Disclosure dos Demonstrativos do RGF das capitais dos Estados brasileiros - 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme demonstrado nos Quadros 17, 18 e 19, que dos 54 entes federativos analisados, 8 não apresentaram nenhum dos 6 (seis) anexos que integram o RGF, sendo eles a União, o estado de Tocantins e as cidades de Macapá, Boa Vista, Cuiabá, Maceió, São Luís e Teresina. Ainda, dentre os 46 restantes, 7 deles não publicaram um anexo sendo, o anexo III (Rio Grande do Sul, Recife e Vitória), anexo IV (Ceará), anexo V (Paraná e Bahia) e Anexo VI (Campo Grande).

Percebe-se, como apontado por Alvaro, Sanches, Mattiello & Neumann (2019) em estudo anterior, possíveis indícios de ineficiência no *enforcement* exercido pelos poderes legitimados para garantir as prerrogativas legais, ocasionando em uma fragilidade no *disclosure* das informações públicas. Como descrito por Warren (2014), a democracia não poderia ser concebida, muito menos praticada, sem a existência de prestação de contas entre os povos e aqueles que governam em seu nome, logo, a inexistência de quaisquer demonstrativos que sejam, quanto do RGF em sua totalidade, descaracteriza um dos princípios para que haja a ferramenta primordial de controle da democracia. Outros autores como Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira (2010) e Bobbio (2000), ressaltam a importância da existência desta transparência entre governantes e governados.

Algo que chama atenção seria quanto às características da STN enquanto órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal e quanto as atribuições que lhe são conferidas pela Lei 10.180/2001 e pelos Decretos 6.976/2009 e 9.745/19, a própria União não ter divulgado o RGF no período de análise. Mesmo dadas as suas atribuições e sendo esta encarregada pelo controle do SICONFI, assim como, encarregada de editar normativos como o MCASP e o MDF, aplicando sanções nos demais Poderes da União e esferas do governo constantemente, as análises demonstram que a STN não cumpre as normas editadas por ela própria (a exemplo o cumprimento do prazo quanto à divulgação do RGF). Na prática, essa evidenciação pode acabar demonstrando a existência de duas possíveis situações sendo, ou o reforço ainda maior, quanto aos aspectos de ineficiência do *enforcement* dos órgãos de controle, neste caso sobre a STN, ou, colocar em dúvida a credibilidade do ACT, pois, o órgão que mais defende os objetivos do Acordo, na prática não cumpre o mínimo de seus preceitos.

Tendo em vista que, em uma ordem democrática ou em uma relação principal-agente, entre sociedade e governo, quem ocupa papel central é o povo (Heald, 2006; Meijer, 2014), o RGF, objeto de análise da presente pesquisa, terá como usuário principal da informação contábil pública o povo soberano dado o seu papel de destaque em um sistema democrático (Arantes,

Loureiro, Couto & Teixeira, 2010; Bobbio, 2000; CF/88; Rousseau, 1996). Do mesmo modo que traçar o perfil do usuário principal da informação contábil pública faz-se necessário para que se possa analisar a qualidade da transparência e da qualidade informacional para o respectivo usuário, pois a mesma pode assumir diferentes atributos de acordo com as características de quem as utiliza.

Nos subtópicos a seguir, foram analisados os *layouts* dos Anexos I à VI que compunham o RGF dos referidos órgãos, conforme padrão definido pelo MDF, e comparados estes àqueles apresentados pelos Entes Federativos em seus portais de transparência, ressaltando estar excluída da análise a União, pelo fato de não ter divulgado o RGF, permanecendo os Municípios e Estados, mesmo alguns destes não tendo apresentado alguns dos relatórios, para fins de meso análise.

4.2.1 Demonstrativo da Despesa com Pessoal (Anexo I - RGF)

4.2.1.1 Distrito Federal e Estados

De maneira distinta das ponderações levantadas pelo GT 1 descritas no Apêndice D com relação às divergências entre os dispostos no MDF e o entendimento dos TCs, no que se referem à alguns dos anexos que compõem o RGF (neste caso o Anexo I), este tópico, embora aborde alguns itens sob aspectos de legalidade, grande parte se destina à questões de padronização (*estrutura/layout*), muito embora os termos legalidade, conformidade e padronização possam assegurar estreita relação, uma vez que, se um demonstrativo não segue o padrão imposto por determinada norma, logo ele fere aspectos de legalidade e conformidade, porém, a referência a qual se faz aqui em sentido mais amplo, diz respeito à aspectos de comparação entre o *layout* preconizado pelo MDF a ser seguido pelos jurisdicionados e os quais estes realmente fazem uso.

A princípio, em seu art. 23, a LRF dispõe que, caso o limite máximo com DTP seja ultrapassado, o ente terá 2 quadrimestres para adotar medidas visando à recondução ao limite, de maneira que, o MDF o obriga a divulgar, por meio de nota de rodapé ou notas explicativas (NE), junto ao Anexo I do RGF, a Tabela da Trajetória de Retorno ao Limite da Despesa com Pessoal. No Quadro 20 estão demonstradas, assim como outras informações, aquelas referentes aos Poderes Executivos Estaduais que ultrapassaram esses limites e que, com base na análise

de conteúdo dos documentos extraídos de seus respectivos portais das transparência, permitiram sua inferência, afim de que os objetivos da presente pesquisa fossem alcançados.

LINHAS	NORTE							CENTRO-OESTE				NORDESTE							SUDESTE			SUL					
	AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	DF	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)							F																				
Pessoal Ativo							F																				
Vencimentos, Vantagens e Outras Despesas Variáveis							F																				
Obrigações Patronais							F																				
Benefícios Previdenciários							F																				
Pessoal Inativo e Pensionistas							F																				
Aposentadorias, Reserva e Reformas							F																				
Pensões							F																				
Outros Benefícios Previdenciários							F																				
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização ou de contratação de forma indireta (§ 1º do art. 18 da LRF)							F																				
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (II) (§ 1º do art. 19 da LRF)							F																				
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária							F																				
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração							F																				
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração							F																				
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados							F																				
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)							F																				
COLUNAS																											
DESPESAS COM PESSOAL							F																				
DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)							F																				
LIQUIDADAS							F																				
Mensal (Últimos 12 Meses)							F																				
Total (Últimos 12 Meses)							F																				
INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS							F																				
LINHAS																											
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL							F																				
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)							F																				
(-) Transferências obrigatórias da União relativas às emendas individuais (V) (§ 13, art. 166 da CF)							F																				
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA (VI)							F																				
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (VII) = (III a + III b)							F																				
LIMITE MÁXIMO (VIII) (incisos I, II e III, art. 20 da LRF)							F																				
LIMITE PRUDENCIAL (IX) = (0,95 x VIII) (parágrafo único do art. 22 da LRF)							F																				
LIMITE DE ALERTA (X) = (0,90 x VIII) (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF)							F																				
COLUNAS																											
VALOR							F																				
% SOBRE A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA							F																				
A DESPESA TOTAL COM PESSOAL ULTRAPASSOU O LIMITE MÁXIMO DEFINIDO NO ART. 20 NO PERÍODO																											

Legenda:
 Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou ou demonstrativo: Ultrapassou o limite de DTP no quadrimestre:
 Não ultrapassou o limite da DTP no quadrimestre: Ultrapassou o limite da DTP no quadrimestre e não divulgou a Tabela da Trajetória de Retorno:

Quadro 20 – Disclosure em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo I do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Em análise, os Estados do AC, AM, GO, MT, MG e RN ultrapassaram o limite máximo de despesa com pessoal, de maneira que, apenas os Estados do AC, AM e MT divulgaram a Tabela da Trajetória de Retorno ao Limite de forma completa. O Estado de MG chegou a divulgá-la, porém alguns de seus campos estavam omissos, à medida que GO e RN não a divulgaram a referida tabela embora sua obrigatoriedade pela LRF.

Com relação ao Anexo I do RGF do Poderes Executivos Estaduais do PA, da BA e de GO, estes usam como limite máximo, prudencial e de alerta os percentuais de 48,60%, 46,17% e 43,74% respectivamente, divergente daqueles dispostos na legislação conforme descritos no Quadro 9, podendo levar o usuário da informação a tomar equivocadas baseado em informações que não representam percentuais fidedignos. Ainda, os Estados do AP, PA, PB, MA, PE, SP e RR possuem o campo de despesas inscritas em restos a pagar não processados, porém sem qualquer conteúdo, o que é um aspecto que pode vir a ser discutido futuramente no seguinte sentido, o que é melhor para uniformização, padronização e comparação entre relatórios, aqueles que possuem o campo, ainda que sem valores ou não façam uso, mas sigam o modelo, ou estes deveriam ser extraídos pois pode causar confusão ao usuário da informação.

Embora, dentre as prerrogativas que sucumbiram à criação da STN, enquanto órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal, caiba, promover a adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do MDF e do MCASP (Lei 10.180/2001; Decreto 6.976/2009; Decreto 9.745/2019). O Estado do SE não divulgou as colunas com os valores mensais das despesas com pessoal, embora preconize o padrão divulgado pela STN por meio do MDF, assim como MG divulgou um item a mais no Demonstrativo, a Despesa com Pessoal a Apropriar, mas sem NE dando detalhes sobre a referida conta, não só gerando problema de conformidade como o padrão imposto pela STN, mas de cunho informacional também.

O mesmo problema de estruturação de demonstrativo pode ser percebido novamente pois, embora os Estados do AP e RR, assim como o DF, estejam sujeitos as mesmas peculiaridades, devendo todos estes preencher a tabela nos mesmos padrões do MDF, o DF possui uma coluna a mais totalizando a despesa com pessoal após a inscrição de restos a pagar não processados, possui de forma detalhada os gastos com pessoal ativo e inativo que são pagos com recursos do próprio DF e com recursos oriundos do Fundo Constitucional do DF executados no SIAFI, detalhamentos adicionais em despesa bruta com pessoal e detalhamentos adicionais nas contas de despesas não computadas.

4.2.1.2 Municípios

Com relação à análise do Anexo I do RGF das capitais dos Estados brasileiros, demonstrados no Quadro 21, tem-se:

LINHAS	NORTE							CENTRO-OESTE			NORDESTE						SUDESTE			SUL							
	AC-C	AP-C	AM-C	PA-C	RO-C	RR-C	TO-C	GO-C	MT-C	MS-C	AL-C	BA-C	CE-C	MA-C	PB-C	PE-C	PI-C	RN-C	SE-C	ES-C	MG-C	RJ-C	SP-C	PR-C	RS-C	SC-C	
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	F					F		F		F				F		F											
Pessoal Ativo	F					F		F		F				F		F											
Vencimentos, Vantagens e Outras Despesas Variáveis	F					F		F		F				F		F											
Obrigações Patronais	F					F		F		F				F		F											
Benefícios Previdenciários	F					F		F		F				F		F											
Pessoal Inativo e Pensionistas	F					F		F		F				F		F											
Aposentadorias, Reserva e Reformas	F					F		F		F				F		F											
Pensões	F					F		F		F				F		F											
Outros Benefícios Previdenciários	F					F		F		F				F		F											
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização ou de contratação de forma indireta (§ 1º do art. 18 da LRF)	F					F		F		F				F		F											
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (II) (§ 1º do art. 19 da LRF)	F					F		F		F				F		F											
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	F					F		F		F				F		F											
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração	F					F		F		F				F		F											
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	F					F		F		F				F		F											
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	F					F		F		F				F		F											
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	F					F		F		F				F		F											
COLUNAS																											
DESPESAS COM PESSOAL	F					F		F		F				F		F											
DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	F					F		F		F				F		F											
LIQUIDADAS	F					F		F		F				F		F											
Mensal (Últimos 12 Meses)	F					F		F		F				F		F											
Total (Últimos 12 Meses)	F					F		F		F				F		F											
INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	F					F		F		F				F		F											
LINHAS																											
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	F					F		F		F				F		F											
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)	F					F		F		F				F		F											
(-) Transferências obrigatórias da União relativas às emendas individuais (V) (§ 13, art. 166 da CF)	F					F		F		F				F		F											
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA (VI)	F					F		F		F				F		F											
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (VII) = (III a + III b)	F					F		F		F				F		F											
LIMITE MÁXIMO (VIII) (incisos I, II e III, art. 20 da LRF)	F					F		F		F				F		F											
LIMITE PRUDENCIAL (IX) = (0,95 x VIII) (parágrafo único do art. 22 da LRF)	F					F		F		F				F		F											
LIMITE DE ALERTA (X) = (0,90 x VIII) (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF)	F					F		F		F				F		F											
COLUNAS																											
VALOR	F					F		F		F				F		F											
% SOBRE A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA	F					F		F		F				F		F											
A DESPESA TOTAL COM PESSOAL ULTRAPASSOU OS LIMITES DEFINIDOS NO ART. 20 NO PERÍODO	F					F		F		F				F		F											

Legenda:

Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou ou demonstrativo: Ultrapassou o limite de DTP no quadrimestre:
 Não ultrapassou o limite da DTP no quadrimestre: Ultrapassou o limite da DTP no quadrimestre e não divulgou a Tabela da Trajetória de Retorno:

Quadro 21 – Disclosure em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo I do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A cidade de Porto Velho divulgou um Anexo I de maneira sintética, sem os valores mensais da Despesa Total com Pessoal, embora esta seja uma exigência imposta pela STN nos padrões do MDF. A mesma ainda possui um desdobramento adicional em Despesas Não-Computadas (1/3 sobre Férias Pessoal Ativo, férias Indenizadas e Licença Prêmio) e não possuiu as colunas mensais de Despesa com Pessoal dos últimos 12 (doze) meses.

As cidades de Fortaleza, Natal e Vitória possuem os campos em branco para preenchimento das colunas Despesas Executadas e Despesas Liquidadas, porém sem apresentar a descrição da nomenclatura das mesmas. O município de Recife publicou o demonstrativo que é gerado pela plataforma do SICONFI junto ao site da STN e não aquele gerado pelo sistema de gestão do próprio ente, não sendo possível verificar se o sistema de gestão do Município atende aos requisitos do padrão mínimo de qualidade estabelecidos pela União (LC 101/2000; LC 131/2009; Decreto 7.185/2010; LC 156/2016).

No que se referem aos prazos, a capital do ES, Vitória, republicou o RGF em 13/02/2020, o que levanta um dos questionamentos direcionados das ações do GT 2 do ACT, quanto ao reenvio de informações, uma vez que, uma informação republicada, porém fora do prazo, como foi o caso, torna a informação intempestiva e, enquanto não houverem mecanismos de *enforcement* mais rígidos, não só quanto ao cumprimento desses prazos, mas quanto ao envio correto dessas informações no tempo devido, a cultura do *decoupling* (Oliver, 1991) vai criando barreiras para ser desinstitucionalizada, e quem perde com essa falta de qualidade é sempre o cidadão. A simples republicação desses relatórios no portal da transparência dos entes, diferentemente do seu envio por meio automatizado aos TCs ou por meio do SICONFI, não passa por critérios de validação e na grande maioria dos casos nem ao menos existe a justificativa do motivo da republicação, uma vez que, a data que importa para fins de cumprimento legal junto à STN é a da primeira publicação.

O Município de Curitiba possui todos os requisitos mínimos do Anexo I, adicionalmente, este possui uma coluna de nomenclatura "Total", a qual não existe no padrão imposto pelo MDF, sendo referente a soma da DTP dos últimos 12 (doze) meses mais as inscritas em restos a pagar não processados. Ainda, possui uma subdivisão dentro de Despesas não computadas referente a IN TCE/PR 56/2011 - IRRF, assim como uma dedução adicional na RCL para fins de apuração do cumprimento do limite legal, sendo essa dedução referente a LC Municipal 101/17 - dedução da Receita de Serviço do Sistema de Transporte Coletivo.

Porto Alegre apresentou a Tabela da Trajetória de Retorno sem preenchimento, mesmo não tendo sido necessária sua elaboração, o que fora evidenciado anteriormente por outros

entes, quanto à divulgação desnecessária de informação. Florianópolis apresentou um detalhamento a mais no grupo Despesas Não-Computadas (Abono de Permanência), mas sem o uso de Notas Explicativas (NE). Goiânia usa os percentuais referentes aos valores consolidados dos Limites de Despesa com Pessoal e não aqueles que se aplicam somente ao Poder Executivo, conforme fora evidenciado no Quadro 9, porém o cabeçalho não menciona se o relatório divulgado é o consolidado e nem possui NE com a referida informação. Quanto ao município de Porto Alegre, só se sabe que este está divulgando um demonstrativo consolidado, pois o arquivo .pdf gerado pelo sistema do ente possui a nomenclatura "consolidado" no final, pois dentro do demonstrativo em si não há qualquer menção, seja no cabeçalho ou em NE, embora essa informação é de evidenciação obrigatória.

4.2.2 Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (Anexo II - RGF)

4.2.2.1 Distrito Federal e Estados

Pela análise dos Quadros 22 e 23 dessa subseção é possível verificar quais os Poderes Executivos e a quais Estados se referem e que, ou não divulgaram o respectivo demonstrativo componente do RGF ou o divulgaram de maneira incompleta, tendo não apresentado alguns dos campos mínimos obrigatórios descritos no MDF.

LINHAS	NORTE						CENTRO-OESTE				NORDESTE							SUDESTE				SUL						
	AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	DF	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC	
DÍVIDA CONSOLIDADA - DC (I)							F																					
Dívida Mobiliária							F																					
Dívida Contratual							F																					
Empréstimos							F																					
Internos							F																					
Externos							F																					
Reestruturação da Dívida de Estados e Municípios							F																					
Financiamentos							F																					
Internos							F																					
Externos							F																					
Parcelamento e Renegociação de dívidas							F																					
De Tributos							F																					
De Contribuições Previdenciárias							F																					
De Demais Contribuições Sociais							F																					
Do FGTS							F																					
Com Instituição Não financeira							F																					
Demais Dívidas Contratuais							F																					
Precatórios Posteriores a 05/05/2000 (inclusive) - Vencidos e não pagos							F																					
Outras Dívidas							F																					
DEDUÇÕES (II)							F																					
Disponibilidade de Caixa							F																					
Disponibilidade de Caixa Bruta							F																					
(-) Restos a Pagar Processados							F																					
Demais Haveres Financeiros							F																					
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) (III) = (I - II)							F																					
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL							F																					
% da DC sobre a RCL (I/RCL)							F																					
% da DCL sobre a RCL (III/RCL)							F																					
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - <%>							F																					
LIMITE DE ALERTA (inciso III do § 1º do art. 59 da LRF) - <%>							F																					
COLUNAS																												
DÍVIDA CONSOLIDADA							F																					
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR							F																					
SALDO DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>							F																					
Até o 1º Quadrimestre							F																					
Até o 2º Quadrimestre							F																					
Até o 3º Quadrimestre							F																					

Legenda:

Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo: F

Quadro 22 – Disclosure em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo II do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019 (Parte I)

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

LINHAS	NORTE							CENTRO-OESTE				NORDESTE							SUDESTE				SUL					
	AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	DF	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC	
PRECATÓRIOS ANTERIORES A 05/05/2000							F																					
PRECATÓRIOS POSTERIORES A 05/05/2000 (Não incluídos na DC)							F																					
PASSIVO ATUARIAL							F																					
INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA							F																					
DEPÓSITOS E CONSIGNAÇÕES SEM CONTRAPARTIDAS							F																					
RP NÃO-PROCESSADOS							F																					
ANTECIPAÇÕES DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA - ARO							F																					
DÍVIDA CONTRATUAL DE PPP							F																					
APROPRIAÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - LC 151/2015							F																					
COLUNAS																												
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR							F																					
SALDO DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>							F																					
Até o 1º Quadrimestre							F																					
Até o 2º Quadrimestre							F																					
Até o 3º Quadrimestre							F																					

Legenda:

Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo:

Quadro 23 – Disclosure em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo II do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019 (Parte II)

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os Estados do AP, RR e AL possuem a tabela Outros Valores não Integrantes da Dívida Consolidada (DC), porém sem valor informado. Em RO, a coluna Saldo do Exercício 20xx, não mostra a qual exercício se refere, sendo um erro de configuração do *layout* pois o mesmo é cópia fiel do modelo definido no MDF. A nomenclatura da conta Depósitos e Consignações sem Contrapartida no MT e no PR está incompleta se comparadas ao padrão definido pela normativa da STN.

Falta de uniformização na forma de disposição dos limites da DCL sobre a RCL definidos por Resolução do Senado Federal, ocasionando disparidades quanto à forma que esses limites vêm sendo divulgados nos demonstrativos, alguns Estados evidenciam na forma de 90% conforme art. 59, §1º, inciso III da LRF, outros aplicam esses 90% sobre os limites definidos na Resolução, gerando formas dúbias de interpretação pelo usuário, e tem ainda aqueles que não a divulgam ou a fazem de maneira incompleta como descrito no Quadro 24.

Situação Ocorrida	Relação de Estados
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 200% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 180%.	AC - RO - GO - MT - MS - AL - RJ - BA - SP - MA - RS - PE - RN - SE - ES - DF
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 200% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 90%.	AP - PA - MG - PB - PI - PR
Não divulgaram quaisquer dos limites.	RR - CE
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal 200%, porém não divulgaram o percentual de Limite de Alerta nos termos da LRF.	SC - AM

Quadro 24 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites da DCL entre os Estados
Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O Estado de MG divulgou o demonstrativo de forma incompleta, talvez pelo fato de algum campo possuir valor zerado, sendo assim acabando por suprimirem os campos do demonstrativo. O DF detalha a dívida contratual com financiamentos internos, e separa o passivo atuarial entre plano previdenciário e plano financeiro e a coluna de saldo do exercício anterior está divergente do padrão do MDF.

4.2.2.2 Municípios

Da mesma forma que na subseção 4.2.2.1, nessa é possível verificar, com o auxílio dos Quadros 25 e 26, quais os Poderes Executivos e a quais Municípios se referem e que, ou não divulgaram o respectivo demonstrativo componente do RGF ou o divulgaram de maneira

incompleta, tendo não apresentado alguns dos campos mínimos obrigatórios descritivos no MDF.

LINHAS	NORTE						CENTRO-OESTE			NORDESTE						SUDESTE				SUL						
	AC-C	AP-C	AM-C	PA-C	RO-C	RR-C	TO-C	GO-C	MT-C	MS-C	AL-C	BA-C	CE-C	MA-C	PB-C	PE-C	PI-C	RN-C	SE-C	ES-C	MG-C	RJ-C	SP-C	PR-C	RS-C	SC-C
DÍVIDA CONSOLIDADA - DC (I)	F					F		F		F			F			F										
Dívida Mobiliária	F					F		F		F			F			F										
Dívida Contratual	F					F		F		F			F			F										
Empréstimos	F					F		F		F			F			F										
Internos	F					F		F		F			F			F										
Externos	F					F		F		F			F			F										
Reestruturação da Dívida de Estados e Municípios	F					F		F		F			F			F										
Financiamentos	F					F		F		F			F			F										
Internos	F					F		F		F			F			F										
Externos	F					F		F		F			F			F										
Parcelamento e Renegociação de dívidas	F					F		F		F			F			F										
De Tributos	F					F		F		F			F			F										
De Contribuições Previdenciárias	F					F		F		F			F			F										
De Demais Contribuições Sociais	F					F		F		F			F			F										
Do FGTS	F					F		F		F			F			F										
Com Instituição Não financeira	F					F		F		F			F			F										
Demais Dívidas Contratuais	F					F		F		F			F			F										
Precatórios Posteriores a 05/05/2000 (inclusive) - Vencidos e não pagos	F					F		F		F			F			F										
Outras Dívidas	F					F		F		F			F			F										
DEDUÇÕES (II)	F					F		F		F			F			F										
Disponibilidade de Caixa	F					F		F		F			F			F										
Disponibilidade de Caixa Bruta	F					F		F		F			F			F										
(-) Restos a Pagar Processados	F					F		F		F			F			F										
Demais Haveres Financeiros	F					F		F		F			F			F										
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) (III) = (I - II)	F					F		F		F			F			F										
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL	F					F		F		F			F			F										
% da DC sobre a RCL (I/RCL)	F					F		F		F			F			F										
% da DCL sobre a RCL (III/RCL)	F					F		F		F			F			F										
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - <%>	F					F		F		F			F			F										
LIMITE DE ALERTA (inciso III do § 1º do art. 59 da LRF) - <%>	F					F		F		F			F			F										
COLUNAS																										
DÍVIDA CONSOLIDADA	F					F		F		F			F			F										
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	F					F		F		F			F			F										
SALDO DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>	F					F		F		F			F			F										
Até o 1º Quadrimestre	F					F		F		F			F			F										
Até o 2º Quadrimestre	F					F		F		F			F			F										
Até o 3º Quadrimestre	F					F		F		F			F			F										

Legenda:

Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo: **F**

Quadro 25 – Disclosure em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo II do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019 (Parte I)

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

LINHAS	NORTE						CENTRO-OESTE			NORDESTE						SUDESTE				SUL							
	AC-C	AP-C	AM-C	PA-C	RO-C	RR-C	TO-C	GO-C	MT-C	MS-C	AL-C	BA-C	CE-C	MA-C	PB-C	PE-C	PI-C	RN-C	SE-C	ES-C	MG-C	RJ-C	SP-C	PR-C	RS-C	SC-C	
PRECATÓRIOS ANTERIORES A 05/05/2000		F				F			F		F			F		F											
PRECATÓRIOS POSTERIORES A 05/05/2000 (Não incluídos na DC)		F				F			F		F			F		F											
PASSIVO ATUARIAL		F				F			F		F			F		F											
INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA		F				F			F		F			F		F											
DEPÓSITOS E CONSIGNAÇÕES SEM CONTRAPARTIDAS		F				F			F		F			F		F											
RP NÃO-PROCESSADOS		F				F			F		F			F		F											
ANTECIPAÇÕES DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA - ARO		F				F			F		F			F		F											
DÍVIDA CONTRATUAL DE PPP		F				F			F		F			F		F											
APROPRIAÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - LC 151/2015		F				F			F		F			F		F											
COLUNAS																											
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR		F				F			F		F			F		F											
SALDO DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>		F				F			F		F			F		F											
Até o 1º Quadrimestre		F				F			F		F			F		F											
Até o 2º Quadrimestre		F				F			F		F			F		F											
Até o 3º Quadrimestre		F				F			F		F			F		F											

Legenda:

Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo: F

Quadro 26 – Disclosure em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo II do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019 (Parte II)

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Falta de uniformização na forma de disposição dos limites da DCL sobre a RCL definidos por Resolução do Senado Federal, ocasionando disparidades quanto à forma que esses limites vêm sendo divulgados nos demonstrativos, alguns Municípios evidenciam na forma de 90% conforme art. 59, §1º, inciso III da LRF, outros aplicam esses 90% sobre os limites definidos na Resolução, gerando formas dúbias de interpretação pelo usuário e tem ainda aqueles que não a divulgam como descrito no Quadro 27.

Situação Ocorrida	Relação de Capitais Estaduais
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 120% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 108%.	Rio Branco, Manaus, Belém, Porto Velho, Palmas, Campo Grande, Salvador, Fortaleza, Recife, Natal, Vitória, rio de Janeiro, Curitiba, Porto Alegre e Florianópolis
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 120% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 90%.	Goiânia
Não divulgaram quaisquer dos limites.	João Pessoa, Aracajú e Belo Horizonte

Quadro 27 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites da DCL entre as capitais estaduais

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A cidade do Rio de Janeiro possui detalhamento no grupo Demais Dívidas Contratuais. Em Florianópolis, as contas Demais Haveres Financeiros e Restos a Pagar Processados estão invertidas quanto à sua classificação dentro do demonstrativo.

4.2.3 Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores (Anexo III - RGF)

4.2.3.1 Distrito Federal e Estados

A análise do Quadro 28 demonstra quais Poderes Executivos a nível meso não divulgaram o respectivo demonstrativo componente do RGF ou o divulgaram de maneira incompleta, com a ausência de alguns dos campos preconizados pelo MDF.

LINHAS	NORTE						CENTRO-OESTE				NORDESTE						SUDESTE				SUL						
	AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	DF	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC
GARANTIAS CONCEDIDAS							F																				F
AOS ESTADOS (I)							F																				F
Em Operações de Crédito Externas							F																				F
Em Operações de Crédito Internas							F																				F
AOS MUNICÍPIOS (II)							F																				F
Em Operações de Crédito Externas							F																				F
Em Operações de Crédito Internas							F																				F
ÀS ENTIDADES CONTROLADAS (III)							F																				F
Em Operações de Crédito Externas							F																				F
Em Operações de Crédito Internas							F																				F
POR MEIO DE FUNDOS E PROGRAMAS (IV)							F																				F
TOTAL GARANTIAS CONCEDIDAS (V) = (I + II + III + IV)							F																				F
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (VI)							F																				F
% do TOTAL DAS GARANTIAS sobre a RCL							F																				F
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - <%>							F																				F
LIMITE DE ALERTA (inciso III do §1º do art. 59 da LRF) - <%>							F																				F
COLUNAS																											
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR							F																				F
SALDOS DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>							F																				F
Até o 1º Quadrimestre							F																				F
Até o 2º Quadrimestre							F																				F
Até o 3º Quadrimestre							F																				F
LINHAS																											
CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS							F																				F
DOS ESTADOS (VII)							F																				F
Em Garantias às Operações de Crédito Externas							F																				F
Em Garantias às Operações de Crédito Internas							F																				F
DOS MUNICÍPIOS (VIII)							F																				F
Em Garantias às Operações de Crédito Externas							F																				F
Em Garantias às Operações de Crédito Internas							F																				F
DAS ENTIDADES CONTROLADAS (IX)							F																				F
Em Garantias às Operações de Crédito Externas							F																				F
Em Garantias às Operações de Crédito Internas							F																				F
EM GARANTIAS POR MEIO DE FUNDOS E PROGRAMAS (X)							F																				F
TOTAL CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS (XI) = (VII + VIII + IX + X)							F																				F
MEDIDAS CORRETIVAS:							F																				F
COLUNAS																											
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR							F																				F
SALDOS DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>							F																				F
Até o 1º Quadrimestre							F																				F
Até o 2º Quadrimestre							F																				F
Até o 3º Quadrimestre							F																				F

Legenda:
 Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo:

Quadro 28 – Disclosure em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo III do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019
 Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Enquanto os estados do AC, AP, AM, RO, MT, AL, PI e SE possuem os quadros Garantias Concedidas e Contragarantias Recebidas, porém, não fazendo uso de ambos, os Estados do AP, MS, CE, PB, ES, MG, RJ, SP, DF e PR apenas não fazem uso do quadro Contragarantias Recebida. O Estado de RR possui todo o demonstrativo zerado, inclusive em itens como a RCL, mesmo tendo ela sido divulgada em outros Demonstrativos pelo próprio ente, inclusive apresentando valor.

Falta de uniformização na forma de disposição dos limites do Total das Garantias sobre a RCL definidos por Resolução do Senado Federal, ocasionando disparidades quanto à forma que esses limites vêm sendo divulgados nos demonstrativos, alguns Estados evidenciam na forma de 90% conforme art. 59, §1º, inciso III da LRF, outros aplicam esses 90% sobre os limites definidos na Resolução, gerando formas dúbias de interpretação pelo usuário, e tem ainda aqueles que não a divulgam ou a fazem de maneira incompleta como descrito no Quadro 29.

Situação Ocorrida	Relação de Estados
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 22% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 19,80%.	AC - AL - BA - CE - ES - GO - MA - MT - MG - PB - PE - PI - RJ - RO - SE - DF
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 22% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 90%.	AM - PA - PR
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 32% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 90%.	SP
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal 22%, porém não divulgaram o percentual de Limite de Alerta nos termos da LRF.	SC
Não divulgaram quaisquer dos limites.	AP - MS - RN - RR

Quadro 29 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites do Total das Garantias sobre a RCL entre os Estados

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O Anexo III do RN não está nos padrões de classificação de Garantias e Contragarantias do MDF por apresentar menos campos do que o padrão e, embora o MG possa não possuir alguns valores de determinada classificação de Garantias e Contragarantias, o mesmo não apresentou os itens no Demonstrativo, mesmo que com valores zerados, o que acaba confrontando com situações apresentadas por outros entes em situações distintas anteriormente, onde, uns divulgaram sem valores e outros nem o divulgaram, mas, como na Administração Pública tudo que expresso em lei é devido, se há a obrigatoriedade de divulgação dos

demonstrativos, a ausência ou não de valores nestes não deveria ser fator prejudicial à sua divulgação, seria fator que interferiria tão somente em seu conteúdo informacional.

4.2.3.2 Municípios

A análise dos Quadro 30 demonstra quais Poderes Executivos a nível micro não divulgaram o respectivo demonstrativo componente do RGF ou o divulgaram de maneira incompleta, com a ausência de alguns dos campos preconizados pelo MDF.

LINHAS	NORTE							CENTRO-OESTE			NORDESTE						SUDESTE			SUL						
	AC-C	AP-C	AM-C	PA-C	RO-C	RR-C	TO-C	GO-C	MT-C	MS-C	AL-C	BA-C	CE-C	MA-C	PB-C	PE-C	PI-C	RN-C	SE-C	ES-C	MG-C	RI-C	SP-C	PR-C	RS-C	SC-C
GARANTIAS CONCEDIDAS	F	F				F		F		F			F	F	F	F		F								
AOS ESTADOS (I)	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Operações de Crédito Externas	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Operações de Crédito Internas	F					F		F		F			F	F	F			F								
AOS MUNICÍPIOS (II)	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Operações de Crédito Externas	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Operações de Crédito Internas	F					F		F		F			F	F	F			F								
ÀS ENTIDADES CONTROLADAS (III)	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Operações de Crédito Externas	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Operações de Crédito Internas	F					F		F		F			F	F	F			F								
POR MEIO DE FUNDOS E PROGRAMAS (IV)	F					F		F		F			F	F	F			F								
TOTAL GARANTIAS CONCEDIDAS (V) = (I + II + III + IV)	F					F		F		F			F	F	F			F								
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (VI)	F					F		F		F			F	F	F			F								
% do TOTAL DAS GARANTIAS sobre a RCL	F					F		F		F			F	F	F			F								
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - <%>	F					F		F		F			F	F	F			F								
LIMITE DE ALERTA (inciso III do § 1º do art. 59 da LRF) - <%>	F					F		F		F			F	F	F			F								
COLUNAS																										
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	F					F		F		F			F	F	F			F								
SALDOS DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>	F					F		F		F			F	F	F			F								
Até o 1º Quadrimestre	F					F		F		F			F	F	F			F								
Até o 2º Quadrimestre	F					F		F		F			F	F	F			F								
Até o 3º Quadrimestre	F					F		F		F			F	F	F			F								
LINHAS																										
CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS	F					F		F		F			F	F	F			F								
DOS ESTADOS (VII)	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Garantias às Operações de Crédito Externas	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Garantias às Operações de Crédito Internas	F					F		F		F			F	F	F			F								
DOS MUNICÍPIOS (VIII)	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Garantias às Operações de Crédito Externas	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Garantias às Operações de Crédito Internas	F					F		F		F			F	F	F			F								
DAS ENTIDADES CONTROLADAS (IX)	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Garantias às Operações de Crédito Externas	F					F		F		F			F	F	F			F								
Em Garantias às Operações de Crédito Internas	F					F		F		F			F	F	F			F								
EM GARANTIAS POR MEIO DE FUNDOS E PROGRAMAS (X)	F					F		F		F			F	F	F			F								
TOTAL CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS (XI) = (VII + VIII + IX + X)	F					F		F		F			F	F	F			F								
MEDIDAS CORRETIVAS:	F					F		F		F			F	F	F			F								
COLUNAS																										
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	F					F		F		F			F	F	F			F								
SALDOS DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>	F					F		F		F			F	F	F			F								
Até o 1º Quadrimestre	F					F		F		F			F	F	F			F								
Até o 2º Quadrimestre	F					F		F		F			F	F	F			F								
Até o 3º Quadrimestre	F					F		F		F			F	F	F			F								

Legenda:Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo:

F

Quadro 30 – Disclosure em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo III do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Falta de uniformização na forma de disposição dos limites do Total das Garantias sobre a RCL definidos por Resolução do Senado Federal, ocasionando disparidades quanto à forma que esses limites vêm sendo divulgados nos demonstrativos, algumas capitais evidenciam na forma de 90% conforme art. 59, §1º, inciso III da LRF, outros aplicam esses 90% sobre os limites definidos na Resolução, gerando formas dúbias de interpretação pelo usuário, e tem ainda aqueles que não a divulgam ou a fazem de maneira incompleta como descrito no Quadro 31.

Situação Ocorrida	Relação de Capitais Estaduais
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 22% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 19,80%.	Rio Branco, Manaus, Belém, Porto Velho, Palmas, Campo Grande, Salvador, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Porto Alegre e Florianópolis
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 22% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 90%.	Goiânia
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 32% e, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 28,80%.	Natal
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal 22%, porém não divulgaram o percentual de Limite de Alerta nos termos da LRF.	Fortaleza
Não divulgaram quaisquer dos limites.	João Pessoa, Aracajú e Belo Horizonte

Quadro 31 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites do Total das Garantias sobre a RCL entre as capitais estaduais

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Belém não possui as segregações dentro de Garantias Concedidas e Contragarantias Recebidas nos moldes do preconizado pelo MDF, cada um deles só está classificado como interno ou externo. João Pessoa, mesmo usando o demonstrativo emitido pelo próprio SICONFI, do portal da STN, não apresenta os percentuais limites e nem o campo medidas corretivas. Vitória divulgou uma NE dizendo que não possuía Garantias e Contragarantias de Valores, ao invés de apresentar o anexo com os valores zerados.

4.2.4 Demonstrativo das Operações de Crédito (Anexo IV - RGF)

4.2.4.1 Distrito Federal e Estados

Similar as análises dos demais quadros da seção 4.2, o Quadro 32 demonstra a ausência de divulgação ou divulgação incompleta do Anexo IV do RGF pelos governos estaduais.

LINHAS	NORTE							CENTRO-OESTE				NORDESTE							SUDESTE				SUL				
	AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	DF	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC
Mobiliária							F							F													
Interna							F							F													
Externa							F							F													
Contratual							F							F													
Interna							F							F													
Empréstimos							F							F													
Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro							F							F													
Antecipação de Receita pela Venda a Termo de Bens e Serviços							F							F													
Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas (LRF, art. 29, § 1º)							F							F													
Operações de crédito não sujeitas ao limite para fins de contratação (I)							F							F													
Externa							F							F													
Empréstimos							F							F													
Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro							F							F													
Antecipação de Receita pela Venda a Termo de Bens e Serviços							F							F													
Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas (LRF, art. 29, § 1º)							F							F													
Operações de crédito não sujeitas ao limite para fins de contratação (II)							F							F													
TOTAL (III)							F							F													
COLUNAS																											
OPERAÇÕES DE CRÉDITO							F							F													
VALOR REALIZADO							F							F													
No Quadrimestre de Referência							F							F													
Até o Quadrimestre de Referência							F							F													
LINHAS																											
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (IV)							F							F													
OPERAÇÕES VEDADAS (V)							F							F													
TOTAL CONSIDERADO PARA FINS DA APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE (VI)= (IIIa + V - Ia - IIa)							F							F													
LIMITE GERAL DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS E EXTERNAS							F							F													
LIMITE DE ALERTA (inciso III do §1º do art. 59 da LRF) - <%>							F							F													
OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA							F							F													
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA							F							F													
COLUNAS																											
VALOR							F							F													
% SOBRE A RCL							F							F													
LINHAS																											
Parcelamentos de Dívidas							F							F													
Tributos							F							F													
Contribuições Previdenciárias							F							F													
FGTS							F							F													
Operações de reestruturação e recomposição do principal de dívidas							F							F													
COLUNAS																											
OUTRAS OPERAÇÕES QUE INTEGRAM A DÍVIDA CONSOLIDADA							F							F													
VALOR REALIZADO							F							F													
No Quadrimestre de Referência							F							F													
Até o Quadrimestre de Referência							F							F													

Legenda:
 Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo: F

Quadro 32 – Disclosure em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo IV do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O Estado do PI possui um subgrupo dentro do Parcelamento de Dívida no quadro Outras Operações que Integram a Dívida Consolidada, item que é diferente do apresentado pelos demais Estados e do descrito como padrão pelo MDF. O Estado de MG não possui todos os itens que compõem o modelo disposto no MDF, em contrapartida acrescenta um detalhamento para as Operações de Crédito Contratuais Internas, por meio de empréstimos com a Caixa Econômica Federal - CEF para Prevenção de Áreas de Risco - Contagem e, detalha as contribuições previdenciárias no quadro Outras Operações que integram a Dívida Consolidada.

Falta de uniformização na forma de disposição dos limites do Total das Operações de Crédito Internas e Externas definidos por Resolução do Senado Federal, ocasionando disparidades quanto à forma que esses limites vêm sendo divulgados nos demonstrativos, alguns Estados evidenciam na forma de 90% conforme art. 59, §1º, inciso III da LRF, outros aplicam esses 90% sobre os limites definidos na Resolução, gerando formas dúbias de interpretação pelo usuário ou a fazem de maneira incompleta como descrito no Quadro 33.

Situação Ocorrida	Relação de Estados
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 16% para as Operações de Crédito internas e externas, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 14,40% e o Limite definido por Resolução do Senado Federal, o percentual de 7% para as Operações de Crédito por antecipação da Receita Orçamentária.	AC - AL - AP - AM - BA - ES - GO - MA - MT - MS - MG - PA - PB - PE - PI - RS - RO - SC - SP - SE - DF
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 16% para as Operações de Crédito internas e externas, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 90% e o Limite definido por Resolução do Senado Federal, o percentual de 7% para as Operações de Crédito por antecipação da Receita Orçamentária.	PR
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 16% para as Operações de Crédito internas e externas, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 14,40%, porém não divulgaram o Limite definido por Resolução do Senado Federal para as Operações de Crédito por antecipação da Receita Orçamentária.	RJ - RN

Quadro 33 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites do Total das Operações de Crédito Internas e Externas entre os Estados

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O Estado de SP faz o detalhamento das Operações de Empréstimo Contratuais tanto internas quanto externas e os Estados de AL, ES, GO, MA, MS, PA, PB, PR, DF e RS possuem, porém, não fazem uso, do quadro, Outras Operações que Integram a Dívida Consolidada,

enquanto os Estados do AP e RO possuem, e não fazendo uso, os quadros Outras Operações que Integram a Dívida Consolidada e Operações de Crédito. O Estado de RR possui o quadro no *layout* definido pelo MDF contendo todos os campos, porém não utiliza nenhum deles, ou seja, campos vazios, inclusive aqueles que aparecem em outros demonstrativos os quais possuem saldo.

4.2.4.2 Municípios

A análise do Quadro 34 evidencia a ausência de divulgação ou a divulgação incompleta do Anexo IV do RGF por alguns dos governos municipais.

LINHAS	NORTE				CENTRO-OESTE			NORDESTE				SUDESTE			SUL												
	AC-C	AP-C	AM-C	PA-C	RO-C	RR-C	TO-C	GO-C	MT-C	MS-C	AL-C	BA-C	CE-C	MA-C	PB-C	PE-C	PI-C	RN-C	SE-C	ES-C	MG-C	RJ-C	SP-C	PR-C	RS-C	SC-C	
Mobiliária	F					F			F		F			F		F											
Interna	F					F			F		F			F		F											
Externa	F					F			F		F			F		F											
Contratual	F					F			F		F			F		F											
Interna	F					F			F		F			F		F											
Empréstimos	F					F			F		F			F		F											
Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro	F					F			F		F			F		F											
Antecipação de Receita pela Venda a Termo de Bens e Serviços	F					F			F		F			F		F											
Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas (LRF, art. 29, § 1º)	F					F			F		F			F		F											
Operações de crédito não sujeitas ao limite para fins de contratação (I)	F					F			F		F			F		F											
Externa	F					F			F		F			F		F											
Empréstimos	F					F			F		F			F		F											
Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro	F					F			F		F			F		F											
Antecipação de Receita pela Venda a Termo de Bens e Serviços	F					F			F		F			F		F											
Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas (LRF, art. 29, § 1º)	F					F			F		F			F		F											
Operações de crédito não sujeitas ao limite para fins de contratação (II)	F					F			F		F			F		F											
TOTAL (III)	F					F			F		F			F		F											
COLUNAS																											
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	F					F			F		F			F		F											
VALOR REALIZADO	F					F			F		F			F		F											
No Quadrimestre de Referência	F					F			F		F			F		F											
Até o Quadrimestre de Referência	F					F			F		F			F		F											
LINHAS																											
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (IV)	F					F			F		F			F		F											
OPERAÇÕES VEDADAS (V)	F					F			F		F			F		F											
TOTAL CONSIDERADO PARA FINS DA APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE (VI)= (IIIa + V - Ia - IIa)	F					F			F		F			F		F											
LIMITE GERAL DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS E EXTERNAS	F					F			F		F			F		F											
LIMITE DE ALERTA (inciso III do § 1º do art. 59 da LRF) - <%>	F					F			F		F			F		F											
OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	F					F			F		F			F		F											
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	F					F			F		F			F		F											
COLUNAS																											
VALOR	F					F			F		F			F		F											
% SOBRE A RCL	F					F			F		F			F		F											
LINHAS																											
Parcelamentos de Dívidas	F					F			F		F			F		F											
Tributos	F					F			F		F			F		F											
Contribuições Previdenciárias	F					F			F		F			F		F											
FGTS	F					F			F		F			F		F											
Operações de reestruturação e recomposição do principal de dívidas	F					F			F		F			F		F											
COLUNAS																											
OUTRAS OPERAÇÕES QUE INTEGRAM A DÍVIDA CONSOLIDADA	F					F			F		F			F		F											
VALOR REALIZADO	F					F			F		F			F		F											
No Quadrimestre de Referência	F					F			F		F			F		F											
Até o Quadrimestre de Referência	F					F			F		F			F		F											

Legenda:
 Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo: F

Quadro 34 – Disclosure em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo IV do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A ausência de uniformização na forma de disposição dos limites do Total das Operações de Crédito Internas e Externas definidos por Resolução do Senado Federal, ocasionando disparidades quanto à forma que esses limites vêm sendo divulgados nos demonstrativos, algumas capitais evidenciam na forma de 90% conforme art. 59, §1º, inciso III da LRF, outros aplicam esses 90% sobre os limites definidos na Resolução, gerando formas dúbias de interpretação pelo usuário ou não a fazem, como demonstrado no Quadro 35.

Situação Ocorrida	Relação de Capitais Estaduais
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 16% para as Operações de Crédito internas e externas, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 14,40% e o Limite definido por Resolução do Senado Federal, o percentual de 7% para as Operações de Crédito por antecipação da Receita Orçamentária.	Rio Branco, Manaus, Porto Velho, Palmas, Goiânia, Campo Grande, Salvador, Fortaleza, Recife, Natal, Aracajú, Vitória, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Porto Alegre, Florianópolis
Divulgaram como Limite definido por Resolução do Senado Federal o percentual de 16% para as Operações de Crédito internas e externas, como Limite de Alerta nos termos da LRF o percentual de 14% e o Limite definido por Resolução do Senado Federal, o percentual de 7% para as Operações de Crédito por antecipação da Receita Orçamentária.	Belém
Não divulgaram quaisquer dos limites.	João Pessoa

Quadro 35 - Falta de uniformização na divulgação de percentuais dos limites do Total das Operações de Crédito Internas e Externas entre os Estado

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2020).

O Município de Fortaleza possui todos os itens que compõem o modelo padrão do MDF, e em contrapartida, detalha os empréstimos das operações contratuais internas e externas. Mesmo usando o demonstrativo emitido pelo próprio SICONFI, aquele divulgado pelo portal da STN, João Pessoa não apresenta os percentuais limites. Ainda, a cidade de São Paulo possui uma outra conta adicional dentro do grupo Parcelamento de Dívidas no quadro Outras Operações que Integram a Dívida Consolidada, o qual se refere às Contribuições Sociais (COFINS).

A cidade de Curitiba, ao invés de apresentar o saldo total ao final do campo das Operações de Crédito, ele apresentou no início, com a nomenclatura Operações de Crédito. Ainda, esta capital possui detalhamento para a conta Operações Vedadas (do período de referência e de períodos anteriores ao de referência), mesmo tendo esses valores zerados, embora esse detalhamento não esteja no padrão descrito no MDF, e ainda assim, sem ser utilizado, fazendo com que um problema de conformidade influencia de maneira negativa na qualidade informacional. A nomenclatura da conta Operações de Crédito não sujeitas ao limite

para fins de contratação, subitem das Operações de Crédito Contratuais Externas, possui nomenclatura divergente do padrão, sendo chamada de Operações de Crédito previstas no Art. 7º, parágrafo 3º da Resolução do Senado Federal nº 43/2001.

A capital de SC, Florianópolis, possui um grupo diferenciado dos demais municípios dentro do quadro de apuração do cumprimento dos limites legais, denominado de total considerado para contratação de novas operações de crédito.

4.2.5 Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar (Anexo V - RGF)

4.2.5.1 Distrito Federal e Estados

O Quadro 36 apresenta quais Poderes Executivos Estaduais não divulgaram o Anexo V do RGF, o divulgaram de maneira incompleta ou ainda, em conformidade com o MDF ao menos no que tange as contas padrões mínimas.

LINHAS	NORTE						CENTRO-OESTE				NORDESTE							SUDESTE				SUL						
	AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	DF	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC	
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (I)							F						F														F	
Recursos Ordinários							F						F														F	
Outros Recursos não Vinculados							F						F														F	
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (II)							F						F														F	
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Educação							F						F														F	
Transferências do FUNDEB							F						F														F	
Outros Recursos Vinculados à Educação							F						F														F	
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde							F						F														F	
Outros Recursos Vinculados à Saúde							F						F														F	
Recursos Vinculados à Assistência Social							F						F														F	
Recursos Vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário							F						F														F	
Recursos Vinculados ao RPPS - Plano Financeiro							F						F														F	
Recursos de Operações de Crédito (exceto vinculados à Educação e à Saúde)							F						F														F	
Recursos de Alienação de Bens/Ativos							F						F														F	
Outros Recursos Vinculados							F						F														F	
TOTAL (III) = (I + II)							F						F														F	
COLUNAS																												
IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS							F						F														F	
DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA							F						F														F	
OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS							F						F														F	
Restos a Pagar Liquidados e Não Pagos							F						F														F	
De Exercícios Anteriores							F						F														F	
Do Exercício							F						F														F	
Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios Anteriores							F						F														F	
Demais Obrigações Financeiras							F						F														F	
INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA VERIFICADO NO CONSÓRCIO PÚBLICO							F						F														F	
DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)							F						F														F	
RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO							F						F														F	
EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)							F						F														F	
DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)							F						F														F	

Legenda:

Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo: F

Quadro 36 – Disclosure em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo V do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os Estados de RR e AL, assim como o DF, não dispõem seus Demonstrativos nos padrões do MDF, possuindo apenas os grupos como nos padrões, mas com o detalhamento destes sem vinculação aos subgrupos, o que impossibilita a comparabilidade com outros órgãos. O MS possui todos os itens, porém, a forma de estruturação das colunas Restos a Pagar Liquidados e não Pagos do Exercício e de Exercícios Anteriores não está na mesma forma que no MDF.

Os estados do CE, MA e ES, possuem um detalhamento para a conta Transferências do FUNDEB, a diferença é que no CE e MA, a linha está com os valores zerados, diferentemente do ES. O PI atende todos os itens, mas possui detalhamento no Demonstrativo para a conta Outros Recursos Vinculados.

Algumas das colunas constantes no Anexo V do RGF estão com os valores zerados na apresentação desses demonstrativos pelos Poderes Executivos Estaduais, tendo sido evidenciados e descritos conforme Quadro 37.

Nomenclatura da Coluna	Estados
Restos a Pagar Liquidados e não Pagos de Exercícios Anteriores	MA – SE
Restos a Pagar Empenhados e não Liquidados de Exercícios Anteriores	MA - PA - PE - SE – DF
Demais Obrigações Financeiras	AC – RO
Insuficiência Financeira Verificada no Consórcio Público	SE - SP - SC - AC - AP - AM - CE - ES - GO - MA - MT - MS - MG - PA - PB - PE - PI - RJ - RN - RS - RO – DF
Restos a Pagar Empenhados e não Liquidados do Exercício	PE – SE
Empenhos não Liquidados Cancelados (Não Inscritos por Insuficiência Financeira)	SE - SP - AC - AL - AM - CE - ES - GO - MT - MS - MG - PA - PB - PE - PI - RN - RO - RR - SC – DF

Quadro 37 - Estados que não apresentaram dados em uma ou mais colunas do Anexo V do RGF
Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O estado do PR não divulgou o Anexo V e divulgou as Notas Explicativas referentes a este anexo. Os Estados de AL, MA e o DF estão com a organização do demonstrativo invertida quando comparados ao padrão do MDF, o grupo Total dos Recursos Vinculados aparece antes do Total dos Recursos não Vinculados. O DF classificou a alienação de ativos como recursos não vinculados, divergente do MDF, ainda, o campo que apresenta os totais de recursos vinculados e não vinculados aparece ao final, e não no início como no modelo padrão.

4.2.5.2 Municípios

Em uma análise complementar aos demonstrativos utilizados como base para elaboração do Quadro 38, foi possível verificar que na cidade de Fortaleza, o Anexo V é detalhado quanto às transferências do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, outros recursos vinculados à educação, detalhando também no que tange à saúde, assistência social, ao RPPS e outros recursos vinculados. Mesmo usando o demonstrativo emitido pelo próprio SICONFI, do portal da STN, João Pessoa possui um *layout* diferente do MDF, sendo duas colunas de Disponibilidade de Caixa abrangendo as demais colunas.

LINHAS	NORTE						CENTRO-OESTE			NORDESTE						SUDESTE				SUL							
	AC-C	AP-C	AM-C	PA-C	RO-C	RR-C	TO-C	GO-C	MT-C	MS-C	AL-C	BA-C	CE-C	MA-C	PB-C	PE-C	PI-C	RN-C	SE-C	ES-C	MG-C	RJ-C	SP-C	PR-C	RS-C	SC-C	
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (I)	F					F			F		F			F		F											
Recursos Ordinários	F					F			F		F			F		F											
Outros Recursos não Vinculados	F					F			F		F			F		F											
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (II)	F					F			F		F			F		F											
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Educação	F					F			F		F			F		F											
Transferências do FUNDEB	F					F			F		F			F		F											
Outros Recursos Vinculados à Educação	F					F			F		F			F		F											
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde	F					F			F		F			F		F											
Outros Recursos Vinculados à Saúde	F					F			F		F			F		F											
Recursos Vinculados à Assistência Social	F					F			F		F			F		F											
Recursos Vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário	F					F			F		F			F		F											
Recursos Vinculados ao RPPS - Plano Financeiro	F					F			F		F			F		F											
Recursos de Operações de Crédito (exceto vinculados à Educação e à Saúde)	F					F			F		F			F		F											
Recursos de Alienação de Bens/Ativos	F					F			F		F			F		F											
Outros Recursos Vinculados	F					F			F		F			F		F											
TOTAL (III) = (I + II)	F					F			F		F			F		F											
COLUNAS																											
IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	F					F			F		F			F		F											
DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA	F					F			F		F			F		F											
OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	F					F			F		F			F		F											
Restos a Pagar Liquidados e Não Pagos	F					F			F		F			F		F											
De Exercícios Anteriores	F					F			F		F			F		F											
Do Exercício	F					F			F		F			F		F											
Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios Anteriores	F					F			F		F			F		F											
Demais Obrigações Financeiras	F					F			F		F			F		F											
INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA VERIFICADO NO CONSÓRCIO PÚBLICO	F					F			F		F			F		F											
DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)	F					F			F		F			F		F											
RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO	F					F			F		F			F		F											
EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)	F					F			F		F			F		F											
DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)	F					F			F		F			F		F											

Legenda:

Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo: F

Quadro 38 – Disclosure em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo IV do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Em Curitiba, os grupos Recursos Vinculados e Não-Vinculados, estão estruturados de forma invertida, em não vinculados há apenas um desdobramento com classificação distinta do padrão e, em vinculados, a linha que demonstra o total dos recursos vinculados ou não, fica no final e não no início. As contas possuem maior nível de detalhamento do que o padrão exige e organizadas de formas distintas e com componentes adicionais, o que dificulta tanto uma análise do próprio relatório quanto comparativa com demais entes.

4.2.6 Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal (Anexo VI - RGF)

4.2.6.1 Distrito Federal e Estados

Em exame adicional aquele realizado puramente para fins de verificação de conformidade para fins de elaboração do Quadro 39, o Estado do CE apresenta o valor total dos Restos a Pagar, porém, no campo onde deveria constar a nomenclatura, existe um campo em branco. Ainda, estados como o CE, ES, MA, MT, PA, PB, PE, PI, RS e o DF, possuem as contas dentro do campo Operações de Crédito, organizadas de forma distinta do padronizado pelo MDF (ordem invertida). Em Restos a Pagar, o MA e o DF possuem nomenclatura divergente do padrão do MDF, utilizando assim a conta Valor Apurado nos Demonstrativos Respectivos.

LINHAS	NORTE							CENTRO-OESTE				NORDESTE							SUDESTE				SUL					
	AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	DF	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC	
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA							F																					
Receita Corrente líquida							F																					
Receita Corrente líquida Ajustada							F																					
DESPESA COM PESSOAL							F																					
Despesa Total com Pessoal - DTP							F																					
Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%>							F																					
Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF) - <%>							F																					
Limite de Alerta (inciso II do §1º do art. 59 da LRF) - <%>							F																					
DÍVIDA CONSOLIDADA							F																					
Dívida Consolidada Líquida							F																					
Limite Definido por Resolução do Senado Federal							F																					
GARANTIAS DE VALORES							F																					
Total das Garantias Concedidas							F																					
Limite Definido por Resolução do Senado Federal							F																					
OPERAÇÕES DE CRÉDITO							F																					
Operações de Crédito Internas e Externas							F																					
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas							F																					
Operações de Crédito por Antecipação da Receita							F																					
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita							F																					
RESTOS A PAGAR							F																					
Valor Total							F																					
COLUNAS																												
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA							F																					
VALOR ATÉ O QUADRIMESTRE/SEMESTRE							F																					
DESPESA COM PESSOAL							F																					
VALOR							F																					
% SOBRE A RCL AJUSTADA							F																					
DÍVIDA CONSOLIDADA							F																					
VALOR							F																					
% SOBRE A RCL							F																					
GARANTIAS DE VALORES							F																					
VALOR							F																					
% SOBRE A RCL							F																					
OPERAÇÕES DE CRÉDITO							F																					
VALOR							F																					
% SOBRE A RCL							F																					
RESTOS A PAGAR							F																					
RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO							F																					
DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)							F																					

Legenda:
 Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo: F

Quadro 39 – Disclosure em nível estadual quanto aos campos componentes do Anexo VI do RGF referente ao 3º trimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Em Restos a Pagar, o estado do ES organiza de forma distinta do MDF a nomenclatura Valor Total, desdobrando em seu lugar 3 grupos sendo denominados Valor Total (inclusive RPPS), Poder Executivo (sem RPPS) e somente os valores do RPPS. O MG separa a DTP em um subgrupo denominado Ofício TCE MG - Assunto Administrativo Pleno 1072447/2019, mas sem evidenciar em Nota Explicativa a que se refere. O estado do PE colocou o percentual do Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas no campo Operações de Crédito por Antecipação da Receita, sendo que a entidade possui o valor zerado nesse campo.

O Anexo VI, nada mais é que um Demonstrativo-Resumo contendo as principais informações dos demais anexos da RGF (Anexos I à V), dessa forma, em análise dos percentuais padrão que deveriam ser colocados no Demonstrativo, percebeu-se que, em alguns estados há a ausência dos percentuais e em outros estes colocados em valores equivocados, sendo a disposição dessa análise visualizada pelo Quadro 40.

LIMITES DEFINIDOS POR LEGISLAÇÃO	NORTE							CENTRO-OESTE				NORDESTE							SUDESTE				SUL				
	AC	AP	AM	PA	RO	RR	TO	DF	GO	MT	MS	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC
DESPESA COM PESSOAL																											
Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%>				48,60%			F		48,60%				48,60%														
Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF) - <%>				46,17%			F		46,17%				46,17%														
Limite de Alerta (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF) - <%>				43,74%			F		43,74%				43,74%														
DÍVIDA CONSOLIDADA																											
Limite Definido por Resolução do Senado Federal							90%	F																			
GARANTIAS DE VALORES																											
Limite Definido por Resolução do Senado Federal		S	16%	S	S	S		F																32%*			
OPERAÇÕES DE CRÉDITO																											
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas								F																			
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita								F																			

Legenda:Particularidade no âmbito da legislação vigente: Os valores demonstrados são iguais aos dispostos em legislação: Não apresentou o demonstrativo: Ou os campos possuíam o percentual de 0% ou o campo estava em branco: **Quadro 40 – Comparativo entre os percentuais divulgados e os percentuais legais entre do Anexo VI com seus anexos de origem em nível estadual**

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Mesmo o estado do AP apresentando o percentual definido por Resolução do Senado Federal para limite de Garantias e Valores no Anexo VI, este está incorreto, pois o percentual devido seria 22% de acordo com a legislação, e não os 16% apresentados. O estado de RO apresentou ambos os RRGF, o do Poder Executivo e o Consolidado, juntos em um mesmo demonstrativo ao invés de separá-los, pois existem relatórios segregados para cada um destes de maneira isolada no MDF, assim como um único compreendendo o consolidado. No que tange a parte do demonstrativo que se refere ao Executivo, no campo Restos a Pagar, o valor está correto, porém com nomenclatura incorreta, usando Disponibilidade de Caixa Líquida Antes da Inscrição em Restos a Pagar não Processados do Exercício, quando o correto seria após. Ainda, no campo ao qual se refere aos valores do Executivo, a nomenclatura do campo Restos a Pagar Empenhados e não Liquidados do Exercício, estão diferentes do padrão do MDF.

Por se tratar de um relatório-resumo dos demais anexos (I a V) do RGF, o Anexo VI deveria ter seus valores idênticos àqueles dos seus relatórios de origem, tendo em vista que todos são emitidos pelo mesmo sistema de gestão pública do referido ente, porém o Quadro 41, elaborado com base na confrontação desses anexos dos estados no território brasileiro, demonstrou que este é um problema que ainda ocorre a nível estadual.

A ausência da coluna Disponibilidade de Caixa Líquida (Após a Inscrição em Restos a Pagar não Processados do Exercício) no Anexo V do estado de RR, impossibilitou a conferência com o Anexo VI. Ainda, este apresenta, embora de forma errada, no campo Percentual sobre a RCL em Limite Definido por Resolução do Senado Federal, o percentual 90%, sendo o correto o percentual de 22%. Cabe ressaltar que, tanto nos anexos de origem (Anexos III e IV) como no Anexo VI, nem ao menos os valores e percentuais Limites Definidos por Resolução do Senado Federal foram apresentados.

Os valores dos Limites Definidos por Resolução do Senado Federal apresentados no campo da Dívida Consolidada e de Garantias de Valores, divergiam dos anexos de origem (II e III), pois no anexo de origem no campo onde deveria estar em valores, o ente apresentou em percentual, impossibilitando a comparação. É um detalhe que foi percebido fácil, houve apenas uma inversão nos campos de preenchimento, porém imaginemos que fossem máquinas, sistemas estatísticos analisando dados, e que estes não fossem relatórios, mas dados abertos, estas divergências gerariam discrepâncias levando a erros nos modelos estatísticos e, conseqüentemente, nas análises. Em PE, os percentuais dos Limites Definidos por Resolução do Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas bem como de Operações de Crédito por Antecipação da Receita, estão invertidos.

RN não apresenta em percentual o Limite Definido por Resolução do Senado Federal para as Garantias de Valores no anexo de origem (III), bem como não apresenta, nem em percentual nem em valores, o referido limite para as Operações de Crédito. Embora o Anexo I esteja claro quanto ao campo percentual sobre a RCL para se referir à Despesa com Pessoal, o estado de SP demonstrou o valor em decimal (1,7099). Ainda, os valores em percentuais referentes aos Limites da Despesa com Pessoal não estão inseridos nos campos aos quais se referem.

O estado do RS não apresenta os campos de RCL e nem de Limite de Alerta com Despesas de Pessoal no anexo VI, ainda, o mesmo não divulgou o Anexo III, de modo que, essas ausências impossibilitam a conferência de valores. Os Estados do AC, RO, RR, GO, MS, AL, CE, MA, MG, RS, DF e SC apresentam a nomenclatura da coluna Restos a Pagar Empenhados e não Liquidados do Exercício, em Restos a Pagar, divergente do padrão do MDF.

Os estados de RO, RR, MT, MS, AL, CE, MA, PE, RN, SE e RS apresentam a nomenclatura da coluna Disponibilidade de Caixa Líquida (Após a Inscrição de Restos a Pagar não Processados do Exercício) divergente do padrão do MDF, comumente alterando o após por antes. Os estados de MT, MS, CE, SE e RS usaram outro campo e/ou outro valor diferente do

padrão do MDF, onde deveriam utilizar a coluna Disponibilidade de Caixa Líquida (Após a Inscrição de Restos a Pagar não Processados do Exercício).

Já os estados do PA, MT, CE, PB, PI, ES e RS apresentam os campos das contas, Limite Definido pelo Senado Federal para as Operações de Crédito Externas e Internas e Operações de Crédito por Antecipação da Receita, Invertidos.

4.2.6.2 Municípios

A análise do Quadro 42 demonstra quais Poderes Executivos Municipais não divulgaram o Anexo VI do RGF ou o divulgaram de maneira incompleta, com a ausência de alguns dos campos como descritos pela norma editada pela STN.

LINHAS	NORTE							CENTRO-OESTE			NORDESTE						SUDESTE				SUL							
	AC-C	AP-C	AM-C	PAC	RO-C	RR-C	TO-C	GO-C	MT-C	MS-C	AL-C	BA-C	CE-C	MA-C	PB-C	PE-C	PI-C	RN-C	SE-C	ES-C	MG-C	RJ-C	SP-C	PR-C	RS-C	SC-C		
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	F					F			F	F	F			F			F											
Receita Corrente líquida	F					F			F	F	F			F			F											
Receita Corrente líquida Ajustada	F					F			F	F	F			F			F											
DESPESA COM PESSOAL	F					F			F	F	F			F			F											
Despesa Total com Pessoal - DTP	F					F			F	F	F			F			F											
Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%>	F					F			F	F	F			F			F											
Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF) - <%>	F					F			F	F	F			F			F											
Limite de Alerta (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF) - <%>	F					F			F	F	F			F			F											
DÍVIDA CONSOLIDADA	F					F			F	F	F			F			F											
Dívida Consolidada Líquida	F					F			F	F	F			F			F											
Limite Definido por Resolução do Senado Federal	F					F			F	F	F			F			F											
GARANTIAS DE VALORES	F					F			F	F	F			F			F											
Total das Garantias Concedidas	F					F			F	F	F			F			F											
Limite Definido por Resolução do Senado Federal	F					F			F	F	F			F			F											
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	F					F			F	F	F			F			F											
Operações de Crédito Internas e Externas	F					F			F	F	F			F			F											
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas	F					F			F	F	F			F			F											
Operações de Crédito por Antecipação da Receita	F					F			F	F	F			F			F											
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita	F					F			F	F	F			F			F											
RESTOS A PAGAR	F					F			F	F	F			F			F											
Valor Total	F					F			F	F	F			F			F											
COLUNAS																												
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	F					F			F	F	F			F			F											
VALOR ATÉ O QUADRIMESTRE/SEMESTRE	F					F			F	F	F			F			F											
DESPESA COM PESSOAL	F					F			F	F	F			F			F											
VALOR	F					F			F	F	F			F			F											
% SOBRE A RCL AJUSTADA	F					F			F	F	F			F			F											
DÍVIDA CONSOLIDADA	F					F			F	F	F			F			F											
VALOR	F					F			F	F	F			F			F											
% SOBRE A RCL	F					F			F	F	F			F			F											
GARANTIAS DE VALORES	F					F			F	F	F			F			F											
VALOR	F					F			F	F	F			F			F											
% SOBRE A RCL	F					F			F	F	F			F			F											
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	F					F			F	F	F			F			F											
VALOR	F					F			F	F	F			F			F											
% SOBRE A RCL	F					F			F	F	F			F			F											
RESTOS A PAGAR	F					F			F	F	F			F			F											
RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO	F					F			F	F	F			F			F											
DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)	F					F			F	F	F			F			F											

Legenda:

Apresenta o item: Não apresenta o item: Não divulgou o demonstrativo:

Quadro 42 – Disclosure em nível municipal quanto aos campos componentes do Anexo VI do RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A nível municipal, nas cidades de Manaus, Natal e Curitiba, o item total está com nomenclatura distinta do padrão, utilizando assim Valor Apurado nos Demonstrativos Respectivos. O município de João Pessoa publica o demonstrativo gerado pelo portal do SICONFI e, mesmo assim, em alguns campos há a ausência do percentual definido por Resolução do Senado Federal, já Belo Horizonte apresenta todos os itens, mas dentro do anexo, ela possui os campos não só dos valores do Executivo, mas o consolidado, tanto para despesas com pessoal quanto para restos a pagar, cabendo assinalar que o percentual com despesas com pessoal consta errado, usando o mesmo do Executivo (embora no consolidado devam ser somados os percentuais com DTP do Legislativo).

Da mesma forma que análise aplicada aos Estados, é evidenciado por meio do Quadro 43, ainda que em menor frequência que a nível estadual, a existência de divergência nos percentuais limites entre aqueles estabelecidos por alguma normativa legal e aqueles divulgados pelos entes em seus relatórios.

LIMITES DEFINIDOS POR LEGISLAÇÃO	NORTE							CENTRO-OESTE			NORDESTE							SUDESTE			SUL									
	AC-C	AP-C	AM-C	PA-C	RO-C	RR-C	TO-C	GO-C	MT-C	MS-C	AL-C	BA-C	CE-C	MA-C	PB-C	PE-C	PI-C	RN-C	SE-C	ES-C	MG-C	RJ-C	SP-C	PR-C	RS-C	SC-C				
DESPEZA COM PESSOAL																														
Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%>	54%	F				F				F	F	F		F		F									60%			60%		
Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF) - <%>	51,30%	F				F				F	F	F		F		F										57%			57%	
Limite de Alerta (inciso II do §1º do art. 59 da LRF) - <%>	48,60%	F				F				F	F	F		F		F										54%			54%	
DÍVIDA CONSOLIDADA																														
Limite Definido por Resolução do Senado Federal	120%	F	F			F				F	F	F		F		F										120%			120%	
GARANTIAS DE VALORES																														
Limite Definido por Resolução do Senado Federal	22%	F	F			F	20,38%			F	F	F		F		F										22%			22%	
OPERAÇÕES DE CRÉDITO																														
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas	16%	F	F			F				F	F	F		F		F										16%			16%	
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita	7%	F	F			F				F	F	F		F		F										7%			7%	

Legenda:Particularidade no âmbito da legislação vigente: Os valores demonstrados são iguais aos dispostos em legislação: Não apresentou o demonstrativo: FOu os campos possuíam o percentual de 0% ou o campo estava em branco: **Quadro 43 – Comparativo entre os percentuais divulgados e os percentuais legais entre do Anexo VI com seus anexos de origem em nível municipal**

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Aracajú tem todos os componentes, assim como Belo Horizonte, mas mostra isolado o do Executivo e o do Legislativo, assim como os respectivos percentuais. Rio de Janeiro apresenta o consolidado. Em Curitiba, há de maneira adicional, um campo denominado Limite da Lei de Responsabilidade Fiscal Municipal - LRFM, parágrafo 1º, art. 19 e, possui dívida consolidada total. Este Município ainda conta com um campo de serviços de publicidade e propaganda, com os limites do art. 27 da LRF; o total aparece com outra nomenclatura e está subdividido em RPPS e demais entidades.

A capital do RS, Porto Alegre, utiliza os percentuais definidos para relatórios consolidados, assim como o nome do arquivo em .pdf possui a nomenclatura consolidado, porém dentro do demonstrativo não há menção quanto a essa classificação, tanto no cabeçalho do relatório quanto em utilização de NE. A cidade de Belém apresentou os percentuais de limite de despesa com pessoal, porém demonstrados em campos distintos aos quais se referiam.

Prosseguindo com a análise do RRGF (Anexo VI) na esfera Municipal, da mesma forma que fora realizado a nível estadual, o Quadro 44 evidenciado a seguir mostra de maneira complementar ao Quadro 41, que o problema de divergência dos valores quando se trata do RRGF e seus demonstrativos de origem, permeiam ambas as esferas, Municipal e Estadual, cabendo ressaltar, mais uma vez, que a análise a nível nacional não foi possível pela ausência de divulgação de informações pela União.

	NORTE							CENTRO-OESTE			NORDESTE						SUDESTE				SUL						
	AC-C	AP-C	AM-C	PA-C	RO-C	RR-C	TO-C	GO-C	MT-C	MS-C	AL-C	BA-C	CE-C	MA-C	PB-C	PE-C	PI-C	RN-C	SE-C	ES-C	MG-C	RJ-C	SP-C	PR-C	RS-C	SC-C	
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA																											
Receita Corrente líquida (Valor até o Quadrimestre)																											
Receita Corrente líquida Ajustada (Valor até o Quadrimestre)																											
DESPESA COM PESSOAL																											
Despesa Total com Pessoal - DTP (Valor)																											
Despesa Total com Pessoal - DTP (% sobre a RCL Ajustada)																											
Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%> (Valor)																											
Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%> (% sobre a RCL Ajustada)																											
Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF) - <%> (Valor)																											
Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF) - <%> (% sobre a RCL Ajustada)																											
Limite de Alerta (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF) - <%> (Valor)																											
Limite de Alerta (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF) - <%> (% sobre a RCL Ajustada)																											
DÍVIDA CONSOLIDADA																											
Dívida Consolidada Líquida (Valor)																											
Dívida Consolidada Líquida (% sobre a RCL)																											
Limite Definido por Resolução do Senado Federal (Valor)																											
Limite Definido por Resolução do Senado Federal (% sobre a RCL)																											
GARANTIAS DE VALORES																											
Total das Garantias Concedidas (Valor)																											
Total das Garantias Concedidas (% sobre a RCL)																											
Limite Definido por Resolução do Senado Federal (Valor)																											
Limite Definido por Resolução do Senado Federal (% sobre a RCL)																											
OPERAÇÕES DE CRÉDITO																											
Operações de Crédito Internas e Externas (Valor)																											
Operações de Crédito Internas e Externas (% sobre a RCL)																											
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas (Valor)																											
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas (% sobre a RCL)																											
Operações de Crédito por Antecipação da Receita (Valor)																											
Operações de Crédito por Antecipação da Receita (% sobre a RCL)																											
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita (Valor)																											
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita (% sobre a RCL)																											
RESTOS A PAGAR																											
Valor Total (Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados do Exercício)																											
Valor Total (Disponibilidade de Caixa Líquida (Após a Inscrição em Restos a Pagar Não Processados do Exercício))																											

Legenda:
O anexo de origem do valor e o Anexo VI possuem os valores e ambos iguais: O anexo de origem ou o Anexo VI divergiam do padrão da MDF, não apresentando o campo necessário para a informação:
O valor é apresentado no anexo de origem, porém não é demonstrado no Anexo VI: Não divulgou ou o anexo de origem ou o Anexo VI, impedindo a confrontação der valores:
O anexo de origem do valor e o Anexo VI possuem os valores, porém estes apresentam divergência: O valor é apresentado no Anexo VI, porém não é demonstrado no anexo de origem:

Quadro 44 – Comparativo entre os valores divulgados no Anexo VI com aqueles apresentados em seus anexos de origem em nível municipal

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A cidade de Goiânia apresentou o Anexo VI do Poder Executivo, porém divulgou o Anexo I consolidado, estando assim os valores divergentes pela não permissibilidade de comparação. João Pessoa usou os demonstrativos emitidos pelo próprio sistema do SICONFI e mesmo assim estes estavam sem os campos dos Limites Legais Definidos por Resolução do Senado Federal para Dívida Consolidada, Garantias de Valores e Operações de Crédito.

Belo Horizonte divulgou dentro de um mesmo demonstrativo os valores referentes ao Poder Executivo e o Consolidado para Despesas com Pessoal e Restos a Pagar, embora o MDF disponha de relatórios segregados para cada um destes. A cidade do Rio de Janeiro, divulgou o Anexo VI e Anexo V como consolidado entre o Poder Legislativo e Executivo, e os Anexos I à IV individuais do Poder Executivo, porém, no Anexo VI, os valores da Dívida Consolidada, Garantias de Valores e Operações de Crédito ainda sim estavam iguais, mesmo dadas as peculiaridades dos demonstrativos.

A capital do Acre, Rio Branco, assim como as cidades de Manaus, Porto Velho, Natal, Vitória, Belo Horizonte e Rio de Janeiro, apresentam a nomenclatura da coluna Restos a Pagar Empenhados e não Liquidados do Exercício, em Restos a Pagar, divergente do padrão do MDF. Natal e Belo Horizonte apresentam a nomenclatura da coluna Disponibilidade de Caixa Líquida (Após a Inscrição de Restos a Pagar não Processados do Exercício) divergente do padrão do MDF, comumente alterando o após por antes.

Por fim, as cidades de Rio Branco e Porto Velho, usaram outro campo e/ou outro valor diferente do padrão do MDF, onde deveriam utilizar a coluna Disponibilidade de Caixa Líquida (Após a Inscrição de Restos a Pagar não Processados do Exercício). Manaus, Belém, Natal, Rio de Janeiro e Curitiba apresentam os campos das contas Limite Definido pelo Senado Federal para as Operações de Crédito Externas e Internas e Operações de Crédito por Antecipação da Receita Invertidos.

4.2.7 Da Análise Conjunta dos Dados Quanto à Transparência e à Qualidade da Informação Contábil

Conforme discutido no referencial teórico, a existência de transparência é necessária para que a *accountability* ocorra, de maneira que a sociedade possa exercer seu papel de soberania em uma ordem democrática (Oliveira, Silva, Silva & Campelo, 2019; Ribeiro & Zuccolotto, 2012; Bobbio, 1986; Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010), sendo a visibilidade e a inferibilidade condições necessárias de maneira simultânea para que essa

transparência ocorra (Michener & Bersch, 2013; Heald, 2006), de modo que o termo transparência comumente falha na consecução de uma ou ambas as condições (Michener & Bersch, 2011). Ademais, na área pública, há que serem observado os dispositivos legais, conforme o disposto no art. 48 da LRF e os dizeres do MCASP no que se referem à existência de transparência sob o ponto de vista legal, e não somente teórico. Com o intuito de prosseguir com as análises, foram utilizadas como base as características de transparência demonstradas na Figura 6, assim como as características qualitativas da informação contábil descritas no Quadro 8 no que couber, de modo a determinar a existência de transparência, ou não, sob os pontos de vista legal e teórico.

Após realizados os levantamentos e mapeamentos dos referidos dados, é possível ter uma visão mais ampla do contexto no qual se encontra a transparência da gestão fiscal no Brasil, permitindo uma análise desde o cumprimento da norma por um jurisdicionado até a coerção/*enforcement* exercida pelos órgãos de controle legitimados. Ao longo da análise, diversas passagens podem ser vistas que demonstram o não cumprimento das prerrogativas legais, na verdade, praticamente em sua análise como um todo, tendo em vista, uma vez que, as normas editadas pela STN são de cumprimento obrigatório por todos os entes da federação, a fuga à sua padronização já caracteriza a premissa de ausência de conformidade.

A exemplo, mesmo caracterizando um não cumprimento legal, como é o caso dos estados de Goiás e Rio Grande do Norte que, embora obrigadas pela LRF e normatizado pelo MDF, não divulgaram a Tabela da Trajetória de Retorno ao Limite por terem ultrapassado o limite máximo da despesa com pessoal esquecendo que a função desta tabela não é de pura e simplesmente dar mais trabalho aos jurisdicionados quanto ao seu preenchimento, mas de traçar ações/metras de retorno aos limites desejáveis de despesa com pessoal, de maneira que, tanto a sociedade como os demais agentes fiscalizadores possam utilizar dessa ferramenta para fins de controle sobre o ente público.

Este ponto já seria matéria suficiente para demonstrar que no referido período de análise, GO e RN não foram transparentes pois, a transparência exige, como descrito por Michener & Bersch (2013), a existência de visibilidade (integras e de fácil acesso) e inferibilidade (o mais próximo de sua natureza bruta/sem processamento, que tenham passado por crivo de verificação/legitimadas e que sejam compreensíveis). Assim, a ausência da divulgação da Tabela da Trajetória de Retorno ao Limite colidiu com os preceitos teórico-democráticos quanto à existência de transparência em questões como a integridade da informação, a incapacidade desta de ser inferível (uma vez que está incompleta e não se pode avaliar realmente as ações de

retorno do ente), a mesma já fora processada, inclusive pelas demonstrações e ausência de informações, sem qualidade informacional e que, provavelmente não passou por validação da STN nem TCE, pois a validação por esses é realizada por meio de seus sistemas de automação.

Destarte estes órgãos a tivessem validado com o intuito de legitimar a informação, nesse caso seria a credibilidade desses órgãos, as quais seriam colocados à prova, pois, os mecanismos constitucionais de *enforcement* os quais detém os TCS, bem como os dispositivos legais de controle e sanção a favor da STN que lhes é assegurada para punir o jurisdicionado em situações como essas, porém a credibilidade que lhe é assegurada por meio de tantos dispositivos e normas acaba sendo comprometida pelos estreitos laços que ligam essa ao Poder Executivo Federal, o qual não demonstrou obediência as normais instituídas pelo próprio órgão criado por ele (as editadas por meio do MDF) ignorando o fato de que a tempestividade, conforme Quadro 8, como sendo uma das 6 (seis) características qualitativas desejáveis da informação contábil.

As análises dos Quadro 45 e 46 foram realizadas fundamentadas no descrito por Michener & Bersch (2013), Heald (2006), Goertz (2006), Carneiro, Oliveira & Torres (2011), Gant & Turner-Lee (2011), Hood (2007), Cruz, Ferreira, Silva & Macedo (2012) e Paiva & Zuccolotto (2009) quanto as condições necessárias para a existência de transparência bem como quanto as suas características. A técnica de análise de conteúdo foi aplicada nos 269 documentos obtidos junto aos jurisdicionados bem como quanto à forma de acesso a estes para fins de inferência quanto a existência de transparência no que tange ao RGF dos entes analisados.

REGIÕES	ESTADOS	VISIBILIDADE		INFERIBILIDADE		
		INTEGRIDADE	DE FÁCIL ACESSO	DESAGREGAÇÃO	VERIFICAÇÃO	SIMPLIFICAÇÃO
NORTE	AC					
	AP					
	AM					
	PA					
	RO					
	RR					
	TO					
CENTRO OESTE	DF					
	GO					
	MT					
	MS					
NORDESTE	AL					
	BA					
	CE					
	MA					
	PB					
	PE					
	PI					
	RN					
	SE					
SUDESTE	ES					
	MG					
	RJ					
	SP					
SUL	PR					
	RS					
	SC					

Legenda:Atende o requisito: Não atende o requisito: **Quadro 45 - Análise da transparência do RGF dos Poderes Executivos Estaduais - 3º Quadrimestre 2019**

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Procedendo à análise do Quadro 45, tem-se que a visibilidade é uma condição necessária para que se haja transparência, sendo que por visíveis signifique que a informação esteja disponível de forma completa, em sua integridade, de maneira que este é um fator exordial necessário para que posteriormente essas informações possam ser verificadas (inferibilidade) (Michener & Bersch, 2013). Assim, para fins de reconhecimento de integridade, foram considerados completos os RGFs divulgados na íntegra, ou seja, os seus seis anexos, e em cada um destes anexos, todos os campos/contas mínimos preconizados pelo padrão descrito pelo MDF.

Deste modo, em análise primária dos dados, pode-se verificar que não são transparentes os estados de MG (divulgou a tabela de retorno ao limite de pessoal incompleta, assim como o fez com os Anexos II, III e IV do RGF), RR (Anexo III totalmente zerado, inclusive em itens como a RCL, a qual foi divulgada em outro demonstrativo pelo ente com valor, o mesmo se aplica a itens do Anexo IV, Anexo V fora do padrão, campos mínimos estão omissos), TO (não divulgou o RGF), GO (não divulgou a tabela de retorno ao limite de pessoal), AL e MA (Anexo

V fora do padrão, campos mínimos estão omissos), BA (não divulgou o Anexo V), CE (não divulgou o Anexo IV), PB (Anexos V e VI fora do padrão, campos mínimos estão omissos), RN (não divulgou a tabela de retorno ao limite de pessoal, Anexos III e V fora do padrão, campos mínimos estão omissos), SE (não divulgou o gasto mensal com pessoal, embora haja obrigatoriedade conforme MDF), ES (Anexos V e VI fora do padrão, campos mínimos estão omissos), RS (não divulgou o Anexo III e o Anexo IV foi divulgado incompleto, com campos mínimos omissos), PR (não divulgou o Anexo V, somente as NEs referentes a este) e o DF (Anexos II, III e V fora do padrão com campos mínimos omissos).

REGIÕES	CIDADES	VISIBILIDADE		INFERABILIDADE		
		INTEGRIDADE	DE FÁCIL ACESSO	DESAGREGAÇÃO	VERIFICAÇÃO	SIMPLIFICAÇÃO
NORTE	AC-C					
	AP-C					
	AM-C					
	PA-C					
	RO-C					
	RR-C					
	TO-C					
CENTRO OESTE	GO-C					
	MT-C					
	MS-C					
NORDESTE	AL-C					
	BA-C					
	CE-C					
	MA-C					
	PB-C					
	PE-C					
	PI-C					
	RN-C					
SUDESTE	ES-C					
	MG-C					
	RJ-C					
	SP-C					
SUL	PR-C					
	RS-C					
	SC-C					

Legenda:

Atende o requisito: Não atende o requisito:

Quadro 46 - Análise da transparência do RGF dos Poderes Executivos Municipais - 3º Quadrimestre 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Em análise do Quadro 46, realizada nos mesmos moldes do Quadro 45, pode-se concluir que não foram transparentes pela questão da integridade da informação os municípios de Macapá, Boa Vista, Cuiabá, Maceió, São Luís, Teresina, Recife, Vitória, Campo Grande, Curitiba, Florianópolis, São Paulo, Rio de Janeiro, Aracajú, Palmas, João Pessoa, Belém, Natal, Fortaleza e Porto Velho, seja pela ausência do RGF na íntegra, seja pela ausência de algum de seus demonstrativos componentes ou até mesmo pela ausência de alguns dos campos mínimos obrigatórios de alguns desses demonstrativos.

Cabe destaque à União quanto a não existência de transparência, tendo em vista que esta não divulgou o RGF na íntegra, fator que é acentuado tendo em vista que o MDF é elaborado pela STN, e que esta é vinculada ao Governo Federal (Ministério da Fazenda).

Quanto ao acesso aos documentos, embora alguns destes não estivessem disponíveis, a forma de localizá-los, conforme descrito nos procedimentos metodológicos da presente pesquisa bem como quanto à classificação no que se refere à classificação como sendo de fácil acesso descrito por Cruz, Ferreira, Silva & Macedo (2012) e Paiva & Zuccolotto (2009), estes podem ser considerados como tendo cumprido o referido requisito de visibilidade. Porém, define-se aqui como possível viés de análise de dados o descrito por Gant & Turner-Lee (2011) e Michener & Bersch (2013), os quais pormenorizam que as capacidades informacionais dos consumidores da informação (cidadãos) bem como de seus produtores (governos) devem ser consideradas, desse modo, embora seguida a risca os procedimentos de coleta, a familiaridade do pesquisador campo de estudo pode levar a interpretações distintas daquelas quando selecionados outro cidadão aleatório de modo que, fica aqui essa sugestão par estudos futuros quanto à este tipo de seleção e análise em grupos distinto da sociedade.

Desse modo, haja vista que a visibilidade está intrínseca às informações (Goesrtz, 2006) e que esta condição as torna visíveis (Michener & Bersch, 2013) e que, embora conhecidas, para serem visíveis estas precisam estar registradas e disponíveis para se ter acesso a qualquer tempo (Heald, 2006), os entes descritos não foram transparentes no período analisado e que, embora tivessem apresentado ambas as condições (visibilidade e inferibilidade) para a existência desta, a qualidade da transparência somente poderia ser verificada a medida em que cada uma dessas condições, de caráter informacional, aparecessem, e em que nível/intensidade.

Levando em consideração as diversidades de portais institucionais dos entes públicos, assim como legislações que definem um padrão mínimo a serem seguidos para os portais da transparência, estes podem existir em suas mais diversas formas, funcionalidades e interfaces, desde que atendam aos critérios mínimos legais. A problemática da transparência de informações fiscais, aliada à questão da dificuldade de acesso e/ou manuseio dos portais institucionais dos entes públicos, pode ser vista de maneira conjunta a pontos como a baixa instrução da população, a incomparabilidade de informações entre entidades distintas (problemas de padronização ora levantados) e a complexidade da linguagem técnica utilizada (Nunes & Nunes, 2003).

Dessa forma, uma possível solução ao problema de acessibilidade às informações públicas seria quanto ao seu acesso em plataforma única nacional, conforme sustentado

anteriormente por Santos (2018) e Culau & Fortis (2006), de modo que não somente seriam padronizados seus conceitos, procedimentos e formas de divulgação de seus dados por meio de demonstrativos homogêneos, mas também uma forma de acesso única em todo o território nacional, de maneira que, embora os entes alterem seus portais institucionais, o cidadão teria onde buscar essa informação de natureza orçamentária e já estaria acostumado a como manusear esse portal.

Quanto à inferibilidade como sendo a capacidade de uma informação ser verificada com algum grau de precisão e esta está intimamente ligada à informação, de forma que esta condição possui três características que, a medida em que vão ocorrendo ou não na informação, esta pode ser caracterizada em maior ou menor grau de transparência. Alguns aspectos levados em consideração para análise dos Quadros 45 e 46 foram, de modo que, uma informação é tida como inferível à medida em que são incompreensíveis ou ininteligíveis, são inverificáveis e consequentemente sem utilidade (Michener & Mersch, 2011). Sendo assim, todos os entes analisados não foram transparentes no que tange à inferibilidade das informações.

A existência de transparência exige que as informações não somente estejam visíveis por si só, mas que permitam ser verificadas com certo grau de precisão, de maneira que, em análise aos RGFs dos entes, tanto a nível micro quanto meso, percebeu-se a ocorrência de alguns fatores, bem como a ausência de outros, tais como: conforme descrito por Michener & Bersch (2011), quando se trata de gastos públicos, números brutos e desagregados são preferíveis a totais altamente agregados e, como pode ser percebido em todos os demonstrativos, os valores das despesas com pessoal, receitas correntes, dívidas contraídas, empréstimos, garantias, entre outros, todos são apresentados de certa maneira agregados, até pelo fato de esta ser a estrutura do demonstrativo em si e que esse problema possivelmente seria resolvido pelo fenômeno em expansão de dados abertos (Michener & Bersch, 2011; Michener & Bersch, 2013), e que, agregado a sua característica bruta, as informações são mais inferíveis quando verificadas por algum terceiro detentor de certo grau de legitimação (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019; Teixeira & Alves, 2019) e simplificada por algum rótulo ou pontuação (*ranking*).

O problema da manipulação de dados está presente no exercício da *accountability*, pois quanto mais manipulados forem os dados, mais difícil se torna a tarefa de atribuir responsabilização real detentor de determinada culpa, mas que, manipulação não é a mesma coisa que mediação, inclusive a mediação por legitimadores da informação faz-se necessário para garantia da qualidade da informação. Neste ponto, devido à todas as falhas que foram

apresentadas e discutidas nesse capítulo de análise, percebe-se que não houve esse trabalho de mediação por esses órgãos legitimados pela sociedade (no caso os TCs) pelo fato do grande número de falhas apresentadas na elaboração e divulgação das informações, seja quanto ao padrão a ser seguido imposto pelo MDF, seja quanto ao cumprimento legal de prazos ou até mesmo quanto à característica informacional dessas informações.

Conforme ideal descrito por Michener & Bersch (2011), trago aqui a título de exemplificação, modelo em que o TC do ES coleta os dados Contábeis-Orçamentários de seus jurisdicionados por meio de seu sistema de automação e então, por meio da mediação, o transforma de modo a deixá-los em linguagem compreensível para a sociedade, podendo notar a ocorrência das três faces da inferibilidade nesse caso (desagregação, verificação e simplificação) conforme apresentado na Figura 10.



Figura 10 - Controle de gastos com pessoal Poder Executivo Estadual do ES em 12/2019

Fonte: Portal do TCE-ES (2020).

Essa mediação por terceiros externos à entidade e legitimados pela sociedade faz-se necessário em virtude da frequente ocorrência de mediações políticas, também chamada de politização da burocracia (Zuccolotto, 2014; Loureiro, Abrucio & Pacheco, 2010), que podem afetar a elaboração desses relatórios e consequentemente a sua inferência, de maneira que a transparência de alta qualidade depende não apenas de como a informação visível é feita, mas de quão precisa é sua inferência (Michener & Bersch, 2011). Ainda, quanto à simplificação, conforme demonstrado na Figura 10, esse seria o mais próximo do ideal para a população dadas

as suas características de usuária da informação, mas todos os relatórios foram divulgados de maneira extremamente técnica, cabendo lembrar que, embora os demonstrativos possuam um padrão "técnico" a ser seguido conforme disposto pela STN por meio do MDF, o RGF é algo mais amplo, um relatório que engloba esses demonstrativos, de modo que informações adicionais com o intuito de compreensibilidade da informações pela sociedade podem ser inseridas.

De maneira mais ampla, pelo fato de a inferibilidade significar até que ponto as informações disponíveis podem ser utilizadas para serem tiradas conclusões, não somente sobre as informações visíveis como também aquelas desconhecidas e que essa condição está estritamente relacionada aos dados ou informações (Michener & Bersch, 2011), pela análise dos Quadros 45 e 46 novamente é possível perceber a inexistência de transparência, tendo em vista que a falta integridade, desagregação, mediação, mas principalmente, o fator compreensibilidade, compromete toda a usabilidade dessas informações para a sociedade, comprovando que o RGF é gerado em linguagem técnica, de modo que se houvesse a transparência, esta seria caracterizada como nominal, caracterizando assim a ocorrência do fenômeno conhecido como "ilusão de transparência" (Heald, 2006).

A compreensibilidade é tida como fator central para existência da transparência uma vez que, por estar relacionada à informação, esta somente é útil à medida em que seus usuários possam compreendê-las. Dessa maneira, as análises dos Quadros 47 e 48 a seguir foram realizadas levando em consideração as características qualitativas desejáveis da informação contábil descritas no Quadro 8, as quais em certo ponto mantêm correlação com os preceitos de transparência trazidos pela teoria democrática. Conforme descrito pelo próprio MCASP, essas seis características coexistem para que se atendam aos preceitos de informação contábil satisfatória e que os demonstrativos as devem possuir, as quais são integradas e funcionam em conjunto umas com as outras (ideal), mas que na prática talvez não seja possível alcançar todas elas, devendo haver nesses casos uma compensação ou equilíbrio.

Para fins da análise, foram tomadas as seguintes interpretações quanto ao Quadro 8 (oito) das características qualitativas da informação para sua aplicação na análise documental: se as informações não foram divulgadas de maneira integral, não tiveram mediação por órgão legitimado ou sem validação, estas não eram de representação fidedigna; se nos demonstrativos haviam ausência de campos mínimos conforme o preconizado pelo MDF, possuíam alteração de nomenclatura de contas e classificação quanto à sua estrutura bem como as particularidades dos entes que interferiram em sua metodologia de cálculo, essas não eram dotadas de

comparabilidade; se as informações não eram passíveis de verificação (essa análise se deu-se de maneira complementar à análise de transparência), logo não eram dotadas de relevância e nem verificabilidade.

Com relação à característica qualitativa da compreensibilidade, esta também foi feita com base nos quadros de análise da transparência dos entes pois, compreensibilidade esta ligada à simplificação, a qual está vinculada à inferibilidade, tendo esta estreita relação com os dados ou informações em si, de modo que, se em análise prévia não houve simplificação, logo inferibilidade, aqui não houve a compreensibilidade. Com relação à tempestividade, duas ponderações precisam ser feitas, a primeira seria a de que, todos aqueles relatórios que não foram divulgados, ou republicados (pois isso presume *decoupling*), não cumpririam essa característica, porém, conforme descrito por Heald (2006) e Zuccolotto (2014) quanto às características da transparência retroativa, ou seja, aquela disponibilizada *ex post*, o RGF seria classificado como uma informação intempestiva, pois essa divulgação refere-se à fatos já ocorridos e que não podem ser modificados ou alterados, de modo que, nessa divulgação cíclica, sempre há um atraso informacional e a sociedade acaba por não participar nas decisões, dessa maneira, em virtude dessa característica do RGF, nenhum ente *a priori* cumpriu esse atributo qualitativo da informação.

O Quadro 47 mostra a análise da qualidade informacional do RGF em nível estadual (meso).

REGIÕES	ESTADOS	RELEVÂNCIA	REPRESENTAÇÃO FIDELIDADE	COMPREENSIBILIDADE	TEMPESTIVIDADE	COMPARABILIDADE	VERIFICABILIDADE
NORTE	AC						
	AP						
	AM						
	PA						
	RO						
	RR						
	TO						
CENTRO OESTE	DF						
	GO						
	MT						
	MS						
NORDESTE	AL						
	BA						
	CE						
	MA						
	PB						
	PE						
	PI						
	RN						
	SE						
SUDESTE	ES						
	MG						
	RJ						
	SP						
SUL	PR						
	RS						
	SC						

Legenda:Atende o requisito: Não atende o requisito: **Quadro 47 - Análise das características qualitativas desejáveis da informação contábil pública do RGF dos Poderes Executivos Estaduais - 3º Quadrimestre 2019**

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme todo o levantamento que pode ser verificado nas subseções até o presente tópico, é clara a justificativa quanto ao fato do não cumprimento das características qualitativas desejáveis da informação contábil na área pública pelos Poderes Executivos Estaduais, uma vez que a verificabilidade e a compreensibilidade guardam íntima relação com a capacidade de essas informações serem inferidas a um certo grau de precisão, o que já fora mostrado anteriormente não ser possível, ao menos nesse contexto, a tempestividade de modo geral não é cumprida em virtude dos atributos legais do RGF, a comparabilidade foi prejudicada em todos os entes a nível meso, seja pela ausência de campos, de relatórios em sua integridade ou parcialidade, seja pelas peculiaridades de cada Estado quanto à metodologia de cálculo ou quanto a nomenclatura e organização de contas e colunas, bem como a disposição de valores. No que tange à representação fidedigna, esta não pode ser atestada pelos motivos de ausência de integridade das informações ou, como descrito pelos quadros de análise da transparência, a ausência de mediação para validação dessas informações. Dessa maneira, uma informação não compreensível, intempestiva, não comparável, não passível de verificação, sem validação quanto à sua fidedignidade tão logo não pode ser relevante ao processo de tomada de decisão, o que por si só já seria suficiente tendo em vista a intempestividade destas informações.

O Quadro 48, embora os resultados tenham obtidos tenham sido os mesmos daqueles apresentados à nível estadual quanto à ausência de característica qualitativas dessas informações, evidencia a análise da qualidade informacional do RGF em nível municipal (micro).

REGIÕES	CIDADES	RELEVÂNCIA	REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA	COMPREENSIBILIDADE	TEMPESTIVIDADE	COMPARABILIDADE	VERIFICABILIDADE
NORTE	AC-C						
	AP-C						
	AM-C						
	PA-C						
	RO-C						
	RR-C						
	TO-C						
CENTRO OESTE	GO-C						
	MT-C						
	MS-C						
NORDESTE	AL-C						
	BA-C						
	CE-C						
	MA-C						
	PB-C						
	PE-C						
	PI-C						
	RN-C						
	SE-C						
SUDESTE	ES-C						
	MG-C						
	RJ-C						
	SP-C						
SUL	PR-C						
	RS-C						
	SC-C						

Legenda:

Atende o requisito: Não atende o requisito:

Quadro 48 - Análise das características qualitativas desejáveis da informação contábil pública do RGF dos Poderes Executivos Municipais - 3º Quadrimestre 2019
 Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Todas as inferências realizadas em nível municipal quanto à qualidade da informação pública são as mesmas realizadas em nível estadual. Um único aspecto que ocorreu foi que, a cidade de Salvador apresentou o atributo de comparabilidade mas que, este por si só não seria suficiente para garantir a qualidade da informação em si, uma vez que, conforme descrito pelo MCASP, a ausência de uma dessas características na prática necessitaria da ocorrência de maneira equilibrada de outras, o que não ocorreu no período analisado.

4.3 PARTICULARIDADES NA ELABORAÇÃO DO RGF

Uma das deficiências no controle da burocracia brasileira levantada por Campos (1990) seria quanto a indevida preocupação quanto às distinções entre os órgãos públicos e suas diferentes missões e que, aliadas a essas distinções dos entes, a divergência de procedimentos entre os TCs a nível nacional (falta de homogeneidade) bem como sua baixa integração técnica, interferem negativamente na efetividade de atuação dessas instituições de controle (Silva & Mario, 2018; Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009; Aquino, Azevedo & Lino, 2016).

A redução de divergências na correta evidenciação contábil e fiscal da gestão pública, assim como a harmonização de conceitos e procedimentos entre os entes nas normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, são características em evidência dentre os objetivos do ACT 1/2018. O Acordo busca promover, por meio de um intercâmbio entre os partícipes, a disseminação e a troca de conhecimentos entre os órgãos tomadores de contas dos jurisdicionados, de maneira que essa padronização possa reduzir a duplicidade de dados gerados, o retrabalho no processo de fiscalização e impactar de maneira positiva na transparência e qualidade da informação contábil pública.

Basicamente, em um primeiro momento, as ações dos GTs, como descritas no Apêndice C, consistem em realizar um levantamento prévio no que tangem às orientações aplicadas pela STN por meio do MDF e MCASP e possíveis divergências de entendimento entre estas normas e a LRF quando da sua aplicação aos seus jurisdicionados pelos TCs. O Quadro 49 demonstrado a seguir, foi elaborado com base na análise de conteúdo dos demonstrativos que compunham o RGF dos Poderes Executivos Estaduais e, grande parte das informações extraídas de suas referidas NEs.

Ente	Anexo do RGF	Ato Normativo Discricionário	Teor do Ato
CE	Anexo I	Resolução nº 2230/2010 - TCE/CE	Permissiva quanto à exclusão dos gastos com pensionistas para fins de cálculo da DTP.
CE	Anexo I	Resolução nº 2582/2009 - TCE/CE	Permissiva quanto à dedução dos valores referentes aos abonos de permanência concedidos no cálculo da DTP.
GO	Anexo I	ADI 6129 e Constituição Estadual de Goiás (1989)	A ADI 6129 suspendeu cautelarmente os efeitos do § 8º do art. 113 da CE/1989 de GO, não permitindo as deduções das despesas com pensionistas e IRRF dos servidores públicos no cálculo da DTP.
PB	Anexo I	Parecer Normativo nº 05/2004 - TCE/PB	Permissiva quanto à exclusão do IRRF dos servidores públicos para fins de cálculo da DTP.
PR	Anexo I	Instrução Normativa 56/2011 e Acórdão 6424/2016 - TCE/PR	Permissiva quanto à dedução dos valores relativos à pensionistas do Fundo Financeiro e Fundo Militar, bem como as Transferências Financeiras (Termo de Compromisso) aos respectivos Fundos, do cálculo da DTP.
PE	Anexo I	Acórdão nº 1352/13 - TCE/PE	Proibitiva quanto à dedução dos pensionistas para fins de cálculo da DTP; a despesa com Dotação Orçamentária Específica (Insuficiência Financeira ao RPPS) do período foi adicionada na Linha "Outros Benefícios Previdenciários" que compõe a Linha "Pessoal Inativo e Pensionistas"; Na Linha Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados, foram consideradas todas as receitas do RPPS, exceto as decorrentes da Dotação Orçamentária Específica (Insuficiência Financeira ao RPPS) mais as despesas referentes à Dotação Orçamentária Específica (Insuficiência Financeira ao RPPS) do período, a fim de anular o valor adicionado na linha "Outros Benefícios Previdenciários" conforme determinação do TC.
PE	Anexo I	Acórdão nº 0355/18 - TCE/PE	Não foram consideradas no cômputo da Despesa com Pessoal Ativo, aquelas despesas de natureza indenizatórias, tais como licença-prêmio em pecúnia e terço constitucional de férias.
PE	Anexo I	NT - CTE/ACTE nº 002/2020	As pensões do IRH passaram a ser computadas na Despesa de Pessoal Inativos e Pensionistas.
RJ	Anexo I	Lei nº 7.483, de 08 de novembro de 2016 (Estado do RJ) e Lei nº 8.272, de 27 de dezembro de 2018 (Estado do RJ)	Suspensão do prazo para eliminação do percentual excedente para ajuste previstos no art. 23 da LRF por reconhecimento do estado de calamidade pública no âmbito da administração financeira estadual.
RJ	Anexo II	Lei nº 7.483, de 08 de novembro de 2016 (Estado do RJ) e Lei nº 8.272, de 27 de dezembro de 2018 (Estado do RJ)	Estendeu o prazo de validade do estado de calamidade pública no âmbito da administração financeira estadual para até 31 de dezembro de 2019, o que permitiu a suspensão da contagem dos prazos e disposições estabelecidos no art. 31 da LRF, conforme art. 65, inciso I da LRF.

Continua

Conclusão

Ente	Anexo do RGF	Ato Normativo Discricionário	Teor do Ato
SC	Anexo I	Decisão nº 780/2017 - TCE/SC	Inclusão das despesas com os Serventuários de Justiça (Encargos com Inativos Extrajudiciais - TJ - Fundo Financeiro) na Despesa com Pessoal do Poder Executivo. O Estado de Santa Catarina ingressou com ação de mandado de segurança sobre a referida decisão, processo nº 4000394-66.2018.8.24.0000.
SC	Anexo II	Lei Complementar nº 412, de 26 de junho de 2008 (Estado de SC)	Na Disponibilidade de Caixa e Demais Haveres Financeiros do 3º Quadrimestre, foram excluídos os valores vinculados ao RPPS/SC. O RPPS/SC é regulamentado pela Lei Complementar estadual no 412/2018, a qual regulamenta que a unidade gestora do RPPS é o IPREV (unidades gestoras do SIGEF 470022) e constitui o Fundo Financeiro (unidade gestora do SIGEF 470076) como unidade orçamentária de sua unidade gestora, destinado ao pagamento de benefícios previdenciários. Além disso, são excluídos os depósitos de terceiros, tais como cauções e fianças.
RS	Anexo I	Informação TCE/RS nº 43/2001 de 10/10/2001; Parecer Coletivo nº 2/2002 de 08/05/2002 e Informação TCE/RS nº 24/2004 de 21/07/2004	Não estão computados como despesa de pessoal os gastos com pensões, assistência médica, auxílio-refeição, auxílio-transporte, auxílio-creche, bolsa de estudos, auxílio-funeral, abono de permanência e o IRRF da remuneração dos Servidores.
RS	Anexo I	Instrução TCE RS*	A Contribuição Previdenciária dos Servidores, instituída pela Lei estadual 12.065 de 29 de março de 2004, está sendo deduzida das despesas com Inativos na proporção de 80,32% de janeiro a dezembro de 2019 do total arrecadado pelo IPERGS, relativo ao pessoal do Poder Executivo, conforme Instrução do TCE.
RS	Anexo II	Lei nº 15.038, de 16 de novembro de 2017 (Estado do RS)	Por orientação da STN, foram incluídas na RCL as receitas de Dívida Ativa compensadas com precatórios (Lei 15.038/2017), de maneira que o referido ajuste alterou a relação DCL/RCL no primeiro e no segundo quadrimestres de 2019.
RN	Anexo I	Decisão nº 720/2007 – TCE/RN, de 29 de junho de 2007	Proibitiva quanto à exclusão dos gastos com inativos e permissiva quanto à exclusão do IRRF dos servidores públicos para fins de cálculo da DTP.
MG	Anexo I	Acórdão nº 1072447, de 11 de setembro de 2019 e Ofício nº 18158/2019	Foram incluídas as despesas com inativos e pensionistas executadas com a fonte 58 (Recursos para cobertura do déficit atuarial do RPPS) no cálculo da DTP.
DF	Anexo I	Decisão nº 4.106/2016 - TCDF; Decisão nº 3.814/2018 - TCDF e Decisão nº 1.905/2013 – TCDF	Proibitiva quanto à exclusão dos valores despendidos com inativos e pensionistas dos órgãos do Poder Legislativo distrital do demonstrativo da despesa de pessoal integrante do RGF do Poder Executivo do DF.

Notas:

* O ente não apresentou informação detalhada quanto ao ato.
ADI significa Ação de Inconstitucionalidade.

Os Estados de MT e SC usaram a 8ª edição do MDF como parâmetro para elaboração do RGF, já o Estado do RS utilizou a 7ª e a 8ª edições.

Quadro 49 - Particularidades encontradas na elaboração do RGF pelos Poderes Executivos Estaduais no 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Como pode ser visualizado no Quadro 49, no período analisado foram verificadas divergências entre os dispositivos legais, de modo que se fizeram necessários aos jurisdicionados, um posicionamento das Cortes de Contas para sanar eventuais dúvidas pois, embora as contas do chefe do Executivo sejam julgadas pelo Legislativo, este não pode apreciá-las sem parecer prévio emitidos pelos TCs, o que faz com que a opinião emitida muitas vezes por essas cortes de contas, embora divergente da norma, é tida como legítima e acatada.

Em análise a primeiro plano do Quadro 49, já pode ser evidenciado que um mesmo assunto gera divergência entre as diversas Cortes no âmbito do território nacional, como é o caso do disposto no art. 18 da LRF, por meio do qual entende-se como DTP o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, tendo esse discussão perdurado por muito tempo, pois os TCs tinham entendimento quanto à inconstitucionalidade do texto do referido artigo da LRF, uma vez que o art. 166-A da CF/88 apenas considerava ativos e inativos, porém, em 2019, por meio da EC 105/2019, o texto constitucional foi alterado e acrescidos também os gastos com pensionistas para que não houvessem mais divergências de entendimentos. Como a EC 101/2019 foi publicada em 12 de dezembro de 2019, é natural que seus efeitos ainda não pudessem ser sentidos na publicação do RGF daquele período.

A priori é importante ressaltar que essas particularidades na elaboração do RGF pelos entes podem ter ocorrido em outros e não somente naqueles apresentados no Quadro 49, mas somente nos demonstrativos desses entes foi possível localizar a divulgação das respectivas informações seja por meio do detalhamento em contas ou pela utilização de NE. No tocante a exclusão ou não dos gastos com pensionistas para fins de cálculo dos limites da DTP, os Estados do CE, PR e RS a excluem, enquanto GO, PE, RN, MG e o DF não o fazem. Ultrapassar os limites da DTP como fora descrito anteriormente pode acarretar sanções para o ente, de maneira que, por meio dessas normativas individuais de cada Estado alguns têm se beneficiado quanto à extrapolação desse índice. Como foi demonstrado no tópico 4.1.3.1.1, os Estados de GO, RN e MG que extrapolaram os limites máximos da despesa total com pessoal, aqui foi demonstrado que talvez uma possível razão tenha sido a não exclusão dos gastos com pensionistas como alguns Estados chegaram a fazer.

Os Estados da PB, RS, GO e RN, tendo esses dois últimos ultrapassado o limite máximo com gastos com pessoal no período, foram protagonistas pela divulgação em seus respectivos RGFs, de dispositivos legais que interferiram de maneira divergente no cálculo dos seus índices. Dessa vez foi quanto a possibilidade ou não de exclusão dos valores retidos a título de IRRF dos servidores públicos da base de cálculo. De acordo com o MDF, essa exclusão não é

permissível uma vez que do ponto de vista do ente empregador, o IRRF não é despesa, mas receita tributária, ou seja, a despesa com a remuneração bruta do servidor que, em momento posterior será retido para pagamento do IRRF, é despesa com pessoal, dessa maneira GO não deduziu esses valores, já os Estados do RS, PB e RN o fizeram e mesmo assim o RN ainda ultrapassou o limite máximo de DTP.

Conforme o questionário que guiou as ações do GT 1 (Apêndice D), pôde-se perceber que questões relativas à composição do cálculo da DTP utilizando-se dos gastos com pensionistas assim como aqueles relativos à retenção do IRRF sobre folha de pagamento dos servidores, já era motivo de discussão entre os TCs e a STN e que, conforme foi demonstrado, 5 dentre os 6 apontamentos feitos pelo GT 1 no que tange à utilização dos gastos com pensionistas para fins de cálculo da DTP foram de que esses valores são excluídos da base de cálculo, à medida que, com relação à permissibilidade de exclusão da retenção do IRRF da base de cálculo foi quase que unânime (dos 14 apontamentos, 11 excluem da base de cálculo, 1 não, 1 somente faz referente quanto à sua integração ao cálculo do valor bruto e não do valor líquido e 1 apontamento não deixa claro).

Da mesma forma que as ponderações ora expostas e que já estão sendo objeto de estudo dos GTs, outras divergências e particularidades de cada Estado podem ser vistas complementarmente no Quadro 49 e que, além dessas, é possível que hajam diversas outras não evidenciadas como quanto aos prazos de entrega de obrigações, sanções sofridas pelos entes no caso de não cumprimento dos dispositivos legais, entre outras. Isto se deve ao fato dos diferentes níveis institucionais que se encontram os TCs no território brasileiro bem como quanto à sua autonomia para a elaboração de normas, desde que não firam nenhum princípio legal e que, todas essas divergências em aspectos legais entre Estados, podem ser caracterizadas como fatores de resistência institucional ao processo de mudança proposto pelo ACT (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009).

Utilizando-se da mesma ferramenta de análise de conteúdo aplicada aos Estados, um levantamento foi realizado quanto às particularidades/especificidades que foram evidenciadas nos demonstrativos que compõem o RGF de suas respectivas capitais, as quais estão expostas no Quadro 50.

Ente	Anexo do RGF	Ato Normativo Discricionário	Teor do Ato
Rio de Janeiro	Anexo I	Ofício GBP nº 181, de 05 de setembro de 2019, foi encaminhado ao TCM RJ entendimento do Poder Executivo Municipal acerca do alerta emitido nos termos do Voto nº 61/2019, processo 40/000757/2019, que trata do RGF do 1º Quadrimestre de 2019, estando o mesmo sob análise deste TC até o término do exercício de 2019, período base base do demonstrativo.	Dedução de valores repassados ao Fundo de Previdência do Município do Rio de Janeiro (FUNPREVI), a título de Royalties do Petróleo, por se tratar de receitas vinculadas (diretamente arrecadadas) ao Fundo, em conformidade com a instrução de preenchimento da alínea "d" do item 04.01.02.02 do MDF.
São Paulo	Anexo I	Portaria Intersecretarial SF/SMG nº 03/09, publicada em 30 de dezembro de 2009 (art. 9º)	Dedução, desde o exercício financeiro de 2010, para fins de consolidação das contas públicas, as despesas ressarcidas ao erário municipal dos servidores afastados sem prejuízo de vencimentos.
Curitiba	Anexo I	Lei Complementar Municipal (LCM) nº 101/17 - Lei de Responsabilidade Fiscal Municipal (LRFM)	Para fins da apuração do limite da DTP, não estão computados na base de cálculo da RCL, os valores pertencentes ao Fundo de Urbanização de Curitiba - FUC e que sejam destinados ao pagamento dos contratos de concessão do serviço público de transporte (§3º, art. 14 da LCM nº 101/17).
Curitiba	Anexo I	IN nº 56/2011 - TCE/PR	Inclui a dedução do IRRF como despesas não computadas no índice de pessoal.
Curitiba	Anexo VI	Lei Complementar Municipal (LCM) nº 101/17 - Lei de Responsabilidade Fiscal Municipal (LRFM)	Possui mais um percentual de limite para DTP a ser seguido pelo município conforme art. 19 da LC 101/2017, a qual deverá ser verificada ao final de cada quadrimestre sem prejuízo do disposto no art. 22 da LRF, onde o percentual aqui corresponde a 92,6% da RCL; e um quadro a mais dentro do RRGF a ser analisado nos termos do art. 27 da LC 101/2017.

Notas:

A cidade de Porto Alegre usou o MDF 8ª edição como parâmetro para elaboração do RGF.

Quadro 50 - Particularidades encontradas na elaboração do RGF pelas capitais estaduais no 3º Quadrimestre de 2019

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme análise do Quadro 50, por meio de atos normativos específicos, as cidades do Rio de Janeiro e São Paulo deduzem, para fins de cálculo da DTP, valores repassados ao FUNPREVI e com despesas ressarcidas ao erário municipal por servidores afastados respectivamente, situações que mantém relação com aquelas encontradas no RGF dos Poderes Executivos Estaduais no Quadro 49. A cidade de Curitiba, por exemplo, não computa valores pertencentes ao FUC para fins de reconhecimento da RCL, também deduz o IRRF retido da folha de pagamento dos servidores municipais da base de cálculo da DTP e, possui uma Lei de Responsabilidade Fiscal Municipal, a qual institui mais um percentual limite de DTP a ser observado, o qual é inserido na estrutura do Anexo VI, de modo a desconfigurá-lo conforme modelo proposto pela STN, o que impossibilitaria, de certa forma, sua comparabilidade com demais entes. Ainda, a inclusão deste percentual a mais a ser observado poder ser visto de duas formas, uma maneira positiva como mais uma ferramenta de controle quanto aos gastos com pessoal, mas também de maneira negativa, pois engessa e cria restrições de certa forma a atuação do Estado em alguns aspectos.

Ainda, algo notado e que pode vir a interferir na qualidade da informação contábil pública seria quanto às normas padrões utilizados para fins de elaboração dos respectivos RGFs, conforme demonstrado nas notas dos Quadros 49 e 50, embora o exercício de 2019 exigisse que o MDF a ser utilizado fosse o de 9ª edição, a cidade de Porto Alegre, assim como os Estados de Mato Grosso e Santa Catarina utilizaram a 8ª edição deste, a medida em que o Estado do Rio Grande do Sul usou duas edições, a 7ª e a 8ª, não obstante obsoletas em relação a que devesse ser utilizada, utilizou edições distintas dentro de um mesmo ano, o que poderia vir a ocasionar disparidades na elaboração de tais demonstrativos.

Dentre os demonstrativos integrantes que compõem o RGF, os anexos I, II, IV e V, como descritos pelo próprios MDF, possuem tópicos específicos mostrando as particularidades existentes aplicadas cabíveis aos entes na elaboração destes, podendo estas particularidades serem referentes à metodologia de cálculo, bem como quanto à estruturação do demonstrativo em si. O Quadro 51 descreve, de maneira compilada, essas particularidades trazidas pelo MDF com o intuito de atingir o objetivo proposto, cabendo destacar que o mesmo fora adaptado de maneira a se enquadrar ao campo de pesquisa do presente trabalho, demonstrando assim somente aquelas particularidades no que se referem à união, DF, Estados e Municípios.

Anexo do RGF	A Quem se Aplica	Particularidade Descrita
Anexo I	União	O Poder Executivo da União publicará quatro Demonstrativos de Despesa com Pessoal: a) deduzidos os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Distrito Federal e nos Estados do Amapá e Roraima; b) evidenciando apenas os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Distrito Federal; c) evidenciando apenas os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Estado do Amapá; e d) evidenciando apenas os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Estado de Roraima. Nos demonstrativos que irão evidenciar os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Distrito Federal e nos Estados do Amapá e Roraima, deverá ser identificada, abaixo do título do demonstrativo, a informação “RECURSOS DA UNIÃO PARA <ENTE>”. A expressão <ENTE> deverá ser substituída pelo ente respectivo: Distrito Federal, Amapá ou Roraima. Os demonstrativos da União não conterão a linha referente às “Transferências obrigatórias da União relativas às emendas individuais”, que promove o ajuste da receita corrente líquida para a apuração do cumprimento do limite da despesa com pessoal, conforme determina o § 13 do art. 166 da CF. Esse ajuste ocorrerá somente na apuração da despesa com pessoal dos estados, municípios e Distrito Federal.
Anexo I	DF, AP e RR	No demonstrativo do DF e dos Estados do AP e de RR não será computada a Despesa com Pessoal realizada com recursos da União (art. 19, § 1º, inciso V, LRF). As despesas custeadas com receitas do Fundo de Saúde instituído para os servidores da Polícia Militar e Corpo de Bombeiro do Distrito Federal, excetuadas as contribuições dos próprios servidores, estão a cargo da União (art. 21, inciso XIV, CF/88).
Anexo I	Municípios	É facultado aos Municípios com população inferior a 50.000 habitantes optar por verificar os limites estabelecidos para as despesas com pessoal ao final do semestre, bem como divulgar semestralmente o RGF, porém Se ultrapassados os limites relativos à Despesa Total com Pessoal, enquanto perdurar essa situação, o Município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes. Nessa situação, os Municípios deverão apresentar o RGF com o Demonstrativo da Despesa com Pessoal quadrimestralmente. (art. 63, LRF).
Anexo II	União	A União, por apresentar várias particularidades, deverá preencher a Tabela 2.2 constantes do tópico 04.02.05.03 do MDF.
Anexo IV	Municípios	Mesmos termos quanto à faculdade da divulgação semestral do RGF porém, caso opte por fazer dessa forma, o município deverá utilizar a Tabela 2, constante do tópico 04.02.05.01, substituindo as três colunas referentes aos quadrimestres por duas colunas referentes aos semestres, fazendo os ajustes necessários nos títulos das colunas, e no seu preenchimento devem constar informações acumuladas até o semestre de referência. Os Municípios com menos de cinquenta mil habitantes que apresentaram a relação DCL/RCL acima do limite máximo (1,2 vezes a RCL), definido na Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, deverão publicar o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida constante do Relatório de Gestão Fiscal, quadrimestralmente, até o retorno ao limite.
Anexo IV	União	No caso da União, devido às suas peculiaridades, deverá ser utilizada a Tabela 4.1 como modelo de demonstrativo para preenchimento (tópico 04.04.05.02).
Anexo IV	Estados, DF e Municípios	Mesmos termos quanto à faculdade da divulgação semestral do RGF e Para os estados, DF e municípios, deverá ser utilizada a Tabela 4 como modelo de demonstrativo a ser preenchido (tópico 04.04.05.01).
Anexo V	União	A União deverá adotar o modelo proposto na Tabela 5.1, demonstrando as disponibilidades de caixa e a inscrição em Restos a Pagar dos regimes previdenciários sob sua responsabilidade, ou seja, deverá apresentar a disponibilidade de caixa do Regime Geral de Previdência Social e do Regime Próprio de Previdência Social. Os Poderes e órgãos da União obrigados à emissão do Relatório de Gestão Fiscal deverão adotar a metodologia constante do item ‘021301 – Demonstrativos da Disponibilidade de Caixa e da Inscrição de Restos a Pagar– RGF’, do Manual SIAFI, instituído como norma referente à Contabilidade e Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial da União pela Portaria STN no 833, de 16 de dezembro de 2011. Ressalta-se, conforme previsto no item 04.05.01.01, que, nas publicações próprias ou para envio ao TCU, os poderes e órgãos da União poderão detalhar as vinculações apresentadas na tabela 5, mantendo as linhas definidas nessa tabela como totalizadores desses detalhamentos, de forma a manter a correspondência com a publicação realizada no SICONFI.

Quadro 51 - Particularidades aplicadas aos entes federativos conforme disposto no MDF

Fonte: Elaborado pelo autor com base no MDF 9ª edição (Brasil, 2018).

Assim, por meio da presente pesquisa, puderam ser verificadas algumas das particularidades utilizadas por cada um dos entes da Federação na Elaboração dos seus respectivos RGFs, os quais foram apresentados nos Quadros 49 e 50, e que em algum ponto foram corroborados pelos levantamentos do GT 1 descritos no Apêndice D e complementados em outros aspectos, dados os conhecimentos técnicos-empíricos dos membros componentes deste e, não podendo deixar de ser mencionado que, embora as palavras homogeneização, unificação e padronização de normas, conceitos e procedimentos sejam recorrentes nos aspectos do ACT, o próprio MDF, em cada um dos capítulos que tratam dos demonstrativos que compõem o RGF, trazem tópicos intitulados "particularidades" que por si só demonstram estruturalmente divergências na elaboração de cada um desses relatórios quando aplicados às diversas UFs Brasileiras, tendo estas sido evidenciadas no Quadro 51 e que essas particularidades, as quais interferem em uma padronização, impossibilita que os órgãos de controle ou outras instituições possam elaborar um *ranqueamento* entre os entes públicos, o que de acordo com Zuccolotto & Teixeira (2017) é um fator determinante da transparência por estimular a competição entre as entidades públicas, as quais tendem a melhorar seus mecanismos *online* de comunicação.

Por meio de uma análise geral deste tópico, considerando todo o aspecto legal e institucional ora exposto e o trabalho já realizado por meio do ACT 1/2018, diversas serão as barreiras quanto à efetividade dos objetivos do referido acordo, uma vez que todas essas divergências evidenciadas e adotadas pelos jurisdicionados na elaboração dos seus respectivos RGFs, foram emitidos por meio de alguma normativa ou dispositivo espedidos por órgãos legitimados, sejam estes as próprias Cortes de Contas, o Poder Judiciário ou até mesmo por meio de legislações aprovadas pelo Legislativo, ou seja, aqui há um grande conflito que pode vir a gerar consequências no sistema de *checks and balances*.

Além do mais, como fora levantado anteriormente pela presente pesquisa, o prazo estipulado para levantamento dessas divergências assim como apresentação de soluções, que finda em junho de 2022, pode não ter levando em consideração aspectos quanto às barreiras institucionais que estes órgãos possam a vir a impor na prática pela mudança destes dispositivos, assim como os tramites legais para que determinadas medidas sejam alteradas (por exemplo, o tempo que uma ADI demora em tramitação, um projeto de lei, ou até mesmo ações judiciais que acabem por se fazer necessárias, pois, embora a STN possa a vir a impor por meio de novos manuais esses entendimentos (MCASP e MDF), os jurisdicionados e órgãos que não concordarem com esses posicionamentos poderão tomar as medidas cabíveis.

4.4 O ACT 1/2018 E POSSÍVEIS EFEITOS NA QUALIDADE E TRANSPARÊNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL PÚBLICA

O ACT visa fomentar a transparência da gestão fiscal que, segundo Loureiro, Teixeira & Prado (2008) é um processo político necessário à legitimação política dos governantes, mas que todo esse processo de mudança, de reestruturação, são ineficazes no governos brasileiros seja em virtude da falta de recursos ou devido à baixa coerção dos TCs (Azevedo & Aquino, 2016, Cruz, Ferreira, Silva & Macedo, 2012) ou, mesmo que estes recursos estejam a disposição destes jurisdicionados, os entes podem subutilizá-los quando a finalidades para as quais estes tenham sido concedidas não estejam alinhadas com os interesses dos responsáveis pela organização (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019; Cardoso, Aquino & Bitti, 2011).

A subutilização de recursos públicos é um problema que ocorre na Administração Pública como consequência da assimetria informacional (Queiroz, Nobre, Silva & Araújo, 2013) de modo que, a transparência das informações seria a forma de se dissipar a opacidade, reduzir a corrupção e promover a eficiência e competência na esfera pública (Michener & Bersch, 2013). Com relação aos problemas de transparência apresentados na seção 4.2, primeiramente é preciso reconhecer que as diferenças institucionais das Cortes de Contas afetam o desempenho dessas sobre seus jurisdicionados em questões fiscais (Aquino, Azevedo & Lino, 2016), mas que as diferentes características das regiões do Brasil afetam, de maneira negativa, a transparência e o controle que a sociedade exerce sobre os recursos públicos (Culau & Fortis, 2006).

Como pode ser verificado por meio da análise dos Quadros 45 e 46, nenhuma das UFs no período de análise foi transparente de modo que, qualquer melhoria que o ACT vier a implantar já seria positiva. Porém, a falta de transparência não ocorre em virtude da ausência de leis ou de mecanismos institucionais para garantir seu cumprimento, mas sim da efetividade destes, de modo que, embora haja uma suposta melhoria nas normas contábeis, homogeneização de conceitos e procedimentos tendo em vista a fomentação da transparência da gestão fiscal mas a inefetividade dos órgão de controle permanecerem a mesma, em nenhum aspecto será melhorado a transparência, pois como descrito por Bodart, Torres & Silva (2015), ainda que existam leis que estabeleçam o acesso às informações, os poderes públicos não estão preparados para disponibilizá-las aos interessados não pela falta de informação, mas pela falta de qualidade destas.

Embora uma mudança positiva seria sentida em virtude das ações do ACT, esta seria sentida com maior impacto junto aos jurisdicionados e não à sociedade, uma vez que dentre os objetivos do acordo encontra-se o de fomentar a transparência da gestão fiscal, como fora descrito no capítulo 2, para que haja transparência é necessário que ocorram simultaneamente algumas condições e que, a transparência está intimamente ligada à qualidade da informação em si. Dessa maneira, juntamente com o objetivo de fomentar a transparência da gestão fiscal, encontram-se o de promover a correta evidenciação contábil de modo a reduzir as divergências e duplicidades, assegurando fidedignidade com as informações inseridas no SICONFI, harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais e estimular o controle social.

Como pode ser percebido, dentre os objetivos do acordo, esses seriam os que de certa forma possuem laços mais estreitos com o exercício da transparência, porém, na prática não é o que tende a ocorrer sob os aspectos descritos por (Michener & Bersch, 2011). Primeiramente, uma homogeneização de conceitos e procedimentos entre os TCs, com base nos questionamentos direcionadores das ações do GT 2, guarda relação quanto a utilização de sistemas de automação similares (ou até os mesmos), legislações iguais quanto aos procedimentos no sentido de definição de prazos, *layout* e sanções, sendo assim enquadrado como uma espécie de isomorfismo em território nacional, de maneira que, esse procedimento, aliado aos resultados do GT 1, reduziriam as divergências que existem na geração de informação entre os entes, no caso deste trabalho o RGF, de modo que, uma uniformização de conceitos acerca de determinado assunto melhoraria a capacidade de comparabilidade dos relatórios a nível micro, meso e macro, que como descrito por Cîrstea (2014) e Culau & Fortis (2006) é uma necessidade para que se possa entender o setor público como uma entidade única, bem como sua capacidade de atender às necessidades informacionais a nível local, regional e central.

Porém, a comparabilidade é apenas uma das 6 (seis) características qualitativas da informação contábil pública, mas que as outras 5 (cinco) estão ligadas aos aspectos da capacidade de entendimento e de fazer uso desta informação pelo seu usuário, assim como características que impactam nesse processo. Ainda que grande parte dos aspectos do acordo vá impactar positivamente na comparabilidade das informações, um outro objetivo para sucesso dessa cooperação depende da compreensibilidade por parte dos cidadãos no que tange às informações fiscais e orçamentárias, que seria o de exercer o controle social.

Embora comparáveis, as informações precisam ser divulgadas tempestivamente, ser relevantes (característica atrelada à existência de valor confirmatório), de representação fidedigna (íntegras), compreensíveis (simplificadas) e passíveis de verificação (desagregadas) e anexa a essas características, a informação precisa ser de fácil acesso. O acordo por si só não objetiva, ao menos de maneira explícita, atender a todos esses itens e nem seria possível, pois depende das características do gerador e do tomador da informação (Gant & Turner-Lee, 2011; Michener & Bersch, 2013), porém, para que haja transparência, como descrito por (Michener & Bersch, 2011) é necessário que exista a visibilidade e seja passível de inferência, ambas simultaneamente, e que por si só já seriam suficientes para a existência de transparência, a medida que a ocorrência de uma ou mais características dessas serviria para mostrar os níveis em que a qualidade da transparência do ente se encontra (Michener & Bersch, 2011).

Assim, o ACT não irá melhorar a transparência, ele pode melhorar em algum aspecto a qualidade da informação contábil, porém aquela gerada de caráter técnico (Heald, 2006; Nunes & Nunes, 2003) o que não seria tido como aspectos de transparência em uma democracia dada a soberania do povo, uma vez que os órgãos públicos elaboram os demonstrativos não para os seus reais fins informacionais, mas para fins de cumprimento da lei (Oliver, 1991) e na busca por legitimidade junto aos órgãos de controle (Platt Neto, Cruz, Ensslin & Ensslin, 2007). Ademais, o que realmente fluiria de forma positiva quanto a existência e conseqüentemente qualidade da transparência seria um aspecto que não precisa de novas leis, apenas que sejam tomadas as medidas com base nas que já existem, o maior motivo pela ausência de transparência nos entes públicos é devido a baixa efetividade exercida pelos TCs quanto ao cumprimento das normas (Alvaro, Sanches, Mattiello & Neumann, 2019; Platt Neto, Cruz, Ensslin & Ensslin, 2007; Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019).

4.5 O DESEQUILÍBRIO DO MECANISMO DE *CHECKS AND BALANCES*

O mecanismo de *checks and balances* faz-se necessário dentro de um governo democrático com o intuito de prevenir o absolutismo (Mourão, Ferreira & Piancastelli, 2017) e resguardar o equilíbrio de seu funcionamento, uma vez que os eleitores percebem não possuir influência sobre as políticas públicas, tendo em vista que as normas em uma democracia são criadas e interpretadas pela própria elite (Holcombe, 2018). Dessa maneira, o autor continua descrevendo que, ao criar um sistema de "poderosos" com interesses conflitantes, estes tendem a se controlarem entre si, garantindo o funcionamento e a ordem democrática.

Perante o aspecto do mecanismo de freios e contrapesos (*checks and balances*) procede-se à verificação de possíveis conflitos quanto ao desempenho das funções constitucionais exercidas pelos Poderes, os quais podem vir a ocasionar consequências no sistema de *checks and balances*, em virtude da assinatura do Termo do Acordo de Cooperação Técnica. A princípio cabe destacar que o objetivo do ACT é o de cooperação mútua entre os partícipes, ou seja, entre a STN e os TCs de modo a alcançar os objetivos da criação deste, sem que nenhuma das partes ocupe posição de destaque, um intercâmbio, como descrito no próprio acordo, de conhecimentos.

Conforme já fora objeto de estudo anterior por Campos (1990), a qual demonstrou a existência de controles superpostos das entidades públicas, citando como exemplo a STN, assim como descrito no início deste capítulo de análise, esse órgão tem ocupado papel hierarquicamente de destaque quanto às funções e atribuições no desempenho dos papéis inerentes às atividades do ACT, seja na composição dos GTs mostrando que os TCs tem mais a aprender com ela do que o inverso, seja no fato de que os TCs estão desempenhando as funções atribuídas à STN enquanto órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal (Lei 10.180/2001; Decreto 6.976/2009; Decreto 9.745/2019). Desse modo, a interferência da STN/MF enquanto órgão vinculado ao Poder Executivo sobre a autonomia dos TCs enquanto auxiliares do Poder Legislativo (Willeman, 2020; Andrada & Barros, 2010), podem trazer consequências como as descritas por Meyer & Rowan (1977), bem como a ocorrência de mecanismos de desenvolvimento institucional descritos por Loureiro, Teixeira & Moraes (2009), o que ocasionaria conflitos no mecanismo de freios e contrapesos descrito pela teoria democrática em virtude da sobreposição de instituições ou pelo avanço nos campos de atuação.

Ainda, o acúmulo de funções pelos TCs as quais deveriam ser desempenhadas pela STN podem levar a um problema de sobrecarga descrito por Ribeiro (2002), de maneira que isso pode vir a ocasionar em problemas de eficiência e tempestividade na condução de processos de fiscalização do Poder Executivo, de maneira que, atribuir aos TCs funções de natureza da STN, podem atrapalhar o desempenho no exercício de suas funções primárias. Ainda, os TCs, tidos como ISCs, constituem ligação essencial em um sistema de freios e contrapesos, sendo tidas como componente central da *accountability* horizontal dentro do Estado, de modo a frear abusos de poder por parte do Executivo (Santiso, 2009; Abrucio & Loureiro, 2004), de maneira que um conflito gerado em virtude da assinatura do ACT pode vir a interferir no desempenho dessas atribuições dos TCs, enquanto Legislativo, sobre o Executivo. Ainda, uma possível perda de

campo de atuação dos TCs pode acarretar enfraquecimento institucional, tendo em vista que esses órgãos são tidos como um dos 8 (oito) pilares que coíbem esse enfraquecimento (Dye & Staphenurst, 1998) e que o enfraquecimento deste pilar sobrecarregaria os demais.

Outro ponto a ser levantado e que pode ser colocado em risco pelo mau desempenho da execução do ACT seria quanto à legitimidade garantida aos TCs ao longo dos anos. A criação do primeiro TC data de 1890, enquanto a STN de 1986, 5 (cinco) anos antes do último dos 33 (trinta e três) TCs entrar em funcionamento (1991), desse modo há uma grande dificuldade de alteração em sua estrutura em virtude de fatores institucionais de legitimidade e que quanto mais antiga uma instituição, mais fortes se tornam seus obstáculos para um processo de mudança (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009).

A legitimidade não foi conferida aos TCs somente em virtude do tempo que estes existem e nem somente pelo fato de terem suas funções e autonomias garantidas pela Constituição, mas também em virtude da proximidade que este possui com seus jurisdicionados e suas demandas (Bobbio, 1986), devido a quantidade de TCs existentes e a sua forma de organização, o que não é possível à STN. Em virtude de terem sua legitimidade atribuída pela sociedade pelo fato de estas instituições manterem contato direto com o cidadão, por fortalecerem o Legislativo e por resguardarem a probidade e a legalidade (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019; Teixeira & Alves, 2019), os TCs possuem o poder de transferir parte dessa legitimidade aos documentos e ações ao Executivo. Desse modo, firmar um Acordo de Cooperação Técnica com as Cortes de Contas pode garantir à STN parte dessa legitimidade, de modo que, pelo fato de a STN ser órgão vinculado ao Poder Executivo, essa legitimidade também lhe é conferida.

Assim, como descrito nesse tópico, a interferência que o Executivo vem exercendo no campo de atuação do Legislativo é de longa data, o que acarreta reflexos sobre efetividade da atuação dos TCs quanto ao abuso do poder pelo Executivo, assim como na própria expansão das atribuições dos TCs em virtude dessa fragilidade sentida pelo Legislativo (Abrucio & Loureiro, 2004; Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010; Willeman, 2020; Lemos & Power, 2013). Destarte, notícia veiculada no próprio site do Tesouro Nacional justifica a criação da STN em virtude da inexistência de mecanismos que pudessem evitar a ineficiência de utilização de recursos públicos e a atribuição de responsabilização aos maus gestores (STN, 2019a), ora, mas essa não é a atribuição conferida constitucionalmente aos TCs anteriormente à criação da STN? De maneira que é possível perceber que a criação desta deu-se com a intenção da sobreposição de estruturas, da mesma forma que o ACT pode ser percebido como mais um

mecanismo que busca essa solidificação e o ganho de legitimidade sob o véu de fomentar a transparência da gestão pública.

4.6 DISCUSSÃO GERAL

De modo geral, para que a sociedade possa exercer seu papel de fiscalização e controle bem como sua participação nos assuntos políticos (Alcântara, 2019) é necessário que sejam dadas ampla transparência à todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, expondo o Estado ao máximo possível (Almada, 2017), e que a publicidade nesse sentido não seria limitada somente a sua mera divulgação, mas a divulgação desses dados ou informações de forma compreensível de modo que estas se tornem relevantes no processo de *accountability* (Cruz, Silva & Santos, 2019; Figueiras, 2011; Michener & Bersch, 2011). Em certos casos, nem mesmo a transparência ativa tem ocorrido, o que nos leva a questionar a efetividade dos mecanismos de controle.

É notório que as massas não possuem poder para conter a elite, seja esse controle por meio da supervisão democrática ou por outros meios (Holcombe, 2020), de modo que os TCs foram criados em virtude do descontentamento do povo pelos mecanismos de controle democráticos sobre os governantes políticos, provindo dessa insatisfação sua relação com o Legislativo e sua maior fonte de legitimidade, pela razão de guardarem estreita relação com o povo e serem vistos como guardiões da probidade.

Assim, as entidades governamentais devem se preocupar em direcionar suas prestações de contas não somente aos órgãos fiscalizadores e regulamentadores, mas à sociedade, devendo este procedimento ser realizado por meio de relatórios claros e objetivos para que todos possam compreender (Carneiro, Oliveira & Torres, 2011). Uma vez que os cidadãos são os usuários primários da informação no setor público (Walker, 2009), estas devem ser elaborados de modo a atender às suas necessidades, devendo ser dotadas de suas características qualitativas desejáveis e de seus pressupostos de transparência (Michener & Bersch, 2011). Na ausência prática dessas ocorrências, é dever constitucional dos TCs, dada a vasta gama de leis que obrigam o acesso e a qualidade à essas informações (LRF, LT e LAI), agir de forma impositiva e coercitiva, garantido o cumprimento desses dispositivos, de modo que o cidadão, em posse dessas informações, possa exercer sua soberania democrática e avaliar as ações do governo.

Conforme concluído por Bodart, Torres & Silva (2015), apesar de existirem legislações que estabeleçam o acesso às informações públicas, os órgãos públicos não estão preparados

para disponibilizá-las não pela falta de informação, mas pela falta de qualidade destas. E que as informações do setor público ainda são uma grande fonte de assimetria informacional (Platt Neto, Cruz, Ensslin & Ensslin, 2007; Augustinho, Oliveira & Guimarães, 2007; Hood, 2007; Heald, 2006; Collier, 2005; Bontempo, 1997).

Embora os TCs sendo tidos como mecanismos de controle durante os mandatos, conforme descrito por Abrucio & Loureiro (2004) e O'Donnell (1998), a efetividade desses órgãos quanto ao cumprimento de seus preceitos institucionais tem se mostrado falha, como mostram os estudos de Alvaro, Sanches, Mattiello & Neumann (2019), ao ratificarem a inefetividade do *enforcement* exercido pelos TCs quanto à qualidade da informação pública, demonstrando que estes somente avaliam as características quantitativas e não qualitativas das informações públicas. Platt Neto, Cruz, Ensslin & Ensslin (2007) corroboram com esses achados ao evidenciar que os relatórios são divulgados somente com o intuito de cumprir a legislação (prazos e características quantitativas), e que os mesmos padecem da compreensibilidade necessária aos cidadãos.

A despeito caiba discutir nesse aspecto que, embora uma informação entendida por todos os tipos de público seja ideal, até que ponto a manipulação da informação nesse sentido pode atrapalhar os aspectos da transparência conforme aqueles descritos por Michener & Bersch (2011).

Nesse sentido, no contexto normativo brasileiro existe a Lei de Transparência, a qual obriga que as informações de cunho orçamentário, contábil e fiscal sejam divulgadas de forma integral e em tempo real online pelos entes públicos para toda a sociedade, de maneira que, a divulgação do RGF pelos Poderes Executivos deveria ser uma mera formalidade, tendo em vista que estes contemplam valores que já deveriam estar sendo disponibilizados à sociedade em sua competência (representação fidedigna) de maneira que, a ausência de publicidade destes nos mostra que a legislação não vem sendo cumprida, tão logo os órgãos responsáveis por serem seus guardiões não vem desempenhando suas funções de maneira efetiva, o que leva a uma perda na qualidade da *accountability* em seus níveis horizontal e vertical.

A divulgação de informações em tempo real também gera discussões quanto à seus aspectos positivos e negativos os quais outrora já foram levantados por Heald (2006) e Zuccolotto (2014). Sob o aspecto positivo, uma divulgação das informações em tempo real permite a vigilância constante das ações da Administração Pública, de modo que muitos prejuízos possam vir a ser evitados de maneira tempestiva, por exemplo, a publicidade de um procedimento licitatório irregular permite garante, por meio de fiscalização, tempo hábil, para

que sejam paralisadas as prestações de serviços bem como o pagamento de recursos à empresa, evitando danos ao erário. Por outro lado, sob o aspecto negativo, as informações divulgadas em tempo real ainda não foram auditadas por mediadores legitimados, as quais podem interferir em sua relevância no processo de tomada de decisão, bem como essa divulgação constante pode engessar os procedimentos públicos muitas vezes, seja pelo medo de eventuais sanções ou devido ao fato de que, de posse da informação, haverá mais questionamentos junto ao ente público, o qual terá que dispor de tempo e pessoal para respondê-la, deixando outras atividades a serem executadas em segundo plano.

O ACT 1/2018, dentre os seus diversos objetivos, visa fomentar a transparência da gestão fiscal, muito embora conforme descrição teórica acerca das definições de transparência, o termo vai muito mais além do que a simples visibilidade das informações, de maneira que, ainda que 100% (cem por cento) de efetividade, se não cumpridos os preceitos legais pré-existentes quanto aos mecanismos de *enforcement* dessas Cortes junto a seus jurisdicionais para cumprimento das características qualitativas da informação contábil, está continuará sem ser transparente. E que o acordo deve atentar ao proposto por Aquino, Azevedo & Lino (2016), de maneira que precisam ser considerados os diversos níveis de automatização entre os TCs e os diferentes níveis de coerção que essas características impactam sob seus jurisdicionados, em certo ponto que acabam por gerar consequências positivas ou negativas na qualidade da informação e da transparência pública. Por exemplo, se a forma como o TCE-PR age sobre seu jurisdicionado gera efeitos positivos melhores que aqueles exercidos pelo TCE-AC, em um processo de homogeneização/unificação, como ficariam seus resultados, todas os TCs teriam seu padrão elevado em busca do melhor atendimento quanto à qualidade informacional ou alguns teriam sua qualidade reduzida para que os TCs com automatização menos desenvolvidas pudessem acompanhar?

Quanto ao prazo de 5 (cinco) anos estipulado desde o início até o término de execução do ACT 1/2018, muitos podem ser os percalços a serem enfrentados, não obstante (e talvez os mais difíceis) aqueles quanto as diversidades dos TCs em todo o território nacional bem como a legitimidade a este já atribuída (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009; Aquino, Azevedo & Lino, 2016), outros que podem ser levados em consideração como fatores de resistência no processo de homogeneização das demonstrações públicas preparadas pelos entes seria a falta de profissionais (em número e em qualidade), a falta de obrigatoriedade para execução de alguns dos itens que possam vir a surgir, assim como a divergência nas legislações interestaduais e intermunicipais, assim como acerca da interpretação destas (Cîrtea, 2014).

Quanto ao mecanismo de *checks and balances* (freios e contrapesos), este se faz de extrema essencialidade em uma democracia para prevenção de abusos de poder e para que a elite se autocontrole, haja vista a inefetividade do povo perante esta. Dessa maneira, qualquer alteração que este mecanismo porventura vier a sofrer, toda uma alteração no sistema institucional poderá ser sentida quanto à efetividade do exercício de cada um desses poderes. Sob essa ótica, há evidências de que o Acordo de Cooperação Técnica 1/2018 fora firmado sob a falsa tratativa de melhora da transparência na área pública, quando na verdade se trata pela luta por poder e aumento de legitimação.

A STN, desde a sua origem, foi criada com atribuições que não eram estritas ao Executivo e que, ano após ano, por meio de dispositivos legais, ações e agora, acordos, tem dado passos rumo ao aumento de poder na esfera nacional e ganho de controle sobre os demais órgãos. Aliado a essa busca pelo aumento de poder por parte da STN, aos poucos os TCs têm retroagido, tendo em vista que a efetividade de suas atribuições constitucionais não é o que se tem percebido na prática em muitos casos.

Por fim, toda mudança que direcione esforços para melhorias no âmbito da Administração Pública é tida como positiva, porém, a solução para muitas dessas questões as quais se buscam-se respostas repousam no simples fato de melhora no mecanismo de aplicação das normas existentes e maior efetividade nas ações desempenhadas pelos órgãos de controle, sejam estas realizadas de maneira isolada ou em conjunto, de forma que, a simples busca por legitimação no campo organizacional público, por meio da sobrecarga da edição de normas, levará os entes públicos a práticas de falsa conformidade como as descritas por Oliver (1991) e a sobrecarga de trabalho, a qual afetará negativamente a qualidade da informação a ser prestada.

Destarte, não basta somente a iniciativa dos órgãos de controle quanto aos meios para se tentar melhorar a informação pública, é necessário que estes órgãos realizem um trabalho junto aos entes e mostrem a estes a relevância dos resultados que a aplicabilidade destes novos procedimentos podem acarretar nesses governos a curto, médio e longo prazo, conforme aquelas descritas por Cardoso, Aquino & Bitti (2011), uma vez que a adoção de novas práticas na esfera pública depende da vontade política (Zuccolotto & Teixeira, 2017), e que o excesso de coerção leva à prática de *decoupling* (Azevedo, 2016).

O capítulo a seguir apresenta as conclusões deste estudo bem como suas contribuições sob os aspectos teórico, acadêmico e empírico, assim como apresenta *insights* para realização pesquisas futuras.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou analisar a transparência e a qualidade das informações contábeis na União, no Distrito Federal, nos Estados e em suas capitais, bem como as mudanças sobre estas em virtude da celebração do Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 - STN/ATRICON/IRB, de modo que, as análises efetuadas, buscando a consecução do objetivo, utilizaram a sociedade como usuária principal dessas informações, dada a sua soberania em uma ordem democrática.

Considera-se, a priori, que o método de pesquisa utilizado foi adequado para o desenvolvimento do objetivo proposto pois proporcionou um estudo mais aprofundado dos Relatórios de Gestão Fiscal dos Poderes Executivos dos referidos entes públicos pesquisados. De modo que, por meio da triangulação entre o método, a técnica de análise de conteúdo e o referencial teórico abordado, foram extraídas as evidências suficientes e necessárias para que os resultados pudessem ser alcançados.

Pelo fato de, a celebração do ACT entre os órgãos de controle ser um ato recente (2018) e ainda estar em fase de execução, descobrir falhas no seu processo que venham a interferir de maneira negativa na qualidade da transparência e da informação contábil é um aspecto relevante do presente estudo, o qual demonstrou que, pelo fato de a qualidade das informações e a transparência destas estarem intimamente ligadas à característica de compreensibilidade destas por parte de seus usuários, o acordo, dentro todos os seus objetivos claramente descritos, nenhum visa atuar nesse sentido, pelo fato de que, a qualidade da informação advém de uma maior efetividade no *enforcement* das Cortes de Contas sobre os seus jurisdicionados quanto ao cumprimentos dos preceitos legais pré-existentes, demonstrando, todavia que, para que a informação seja mais transparente e de melhor qualidade, ela não necessita de mais mecanismos legais, apenas que os que já existentes sejam cumpridos, e que o acordo em suma, apenas visa uma homogeneização de entendimentos e procedimentos entre os órgãos de controle por meio de um intercâmbio de conhecimentos, o que afetaria as informações quanto a sua característica de comparabilidade, tendo efeito positivo sobre esta.

Conforme todo o exposto nas análises da seção 4 (quatro), verificou-se que, dentre todos os 54 (cinquenta e quatro) Poderes Executivos das UFs Brasileiras, nenhum destes foi transparente quanto à divulgação do RGF e todos apresentaram os relatórios com deficiência quanto às características qualitativas desejáveis da informação contábil. Esses achados foram possíveis pelo fato de ou as informações não eram divulgadas, ou quando eram divulgadas eram

incompletas, quando completas eram intempestivas, mas o mais importante, nenhuma delas era compreensível quando considerado o povo usuário primário dessas informações, tendo em vista a soberania garantida a eles como descrito na teoria democrática e que, essa deficiência na compreensibilidade afeta o exercício do controle social (o qual era um dos objetivos do ACT), afetando negativamente na *accountability* vertical.

Outras possíveis conclusões que puderam ser auferidas quanto ao ACT referem-se aos reais interesses encobertos sob o objetivo de fomentar a transparência da gestão fiscal bem como as consequências da pactuação deste no mecanismo de controle democrático de freios e contrapesos. As evidências descritas do capítulo 4 (quatro) apontam que, a celebração deste acordo seria uma maneira pensada pela STN para que parte da legitimidade conferida aos TCs pela sociedade civil seja transferida a ela, um possível superposição da estrutura de órgãos fiscalizadores a longo prazo pelo fato de acabarem detendo as mesmas atribuições e, talvez uma das consequências mais graves, perda de força do TC enquanto Legislativo, frente à STN enquanto Executivo, interferindo assim nas atribuições institucionais deste órgão de controle o qual desempenha papel importante no mecanismo de *checks and balances* quanto se trata de inibir o abuso de poder pelo Executivo.

Em resumo, embora sob a falácia de melhora da transparência da informação pública, o ACT poderá trazer sérias consequências à democracia no que tange ao mecanismo de freios e contrapesos e separação e autonomia dos poderes, de modo que, uma democracia em que um órgão de controle perca campo ou legitimidade aliado ao atual cenário de deficiência de transparência e qualidade das informações públicas, quem perde é a sociedade enquanto detentora do maior poder, o de responsabilização dos agentes públicos. E, para que essa conjuntura seja mudada, faz-se necessária a mudança de postura pelos TCs, os quais devem ser mais impositivos quanto o cumprimento das normas legais e que as fiscalizações dos relatórios públicos sejam voltadas não somente as características quantitativas da informação, mas as qualitativas também, pois somente dessa maneira a informação publica poderá alcançar o seu objetivo quanto à usabilidade.

As contribuições do presente estudo são teóricas-acadêmicas e práticas. As implicações teóricas-acadêmicas podem ser percebidas no que se refere à possível influência exercida sobre o mecanismo de freios e contrapesos em virtude da celebração do Acordo de Cooperação Técnica, e que isso pode vir a desestabilizar a ordem democrática, bem como o conhecimento de possíveis alterações na qualidade da informação contábil e seus reflexos na transparência de maneira a impactar negativamente na responsabilização dos gestores públicos.

Ainda, por se tratar de uma iniciativa nupérrima entre órgãos de controle de esferas de fiscalização distintas, há ausência de pesquisas específicas sobre o assunto de maneira que a elaboração de um prospecto e o mapeamento das convergências entre estudos e teorias diversas, visando suprir uma lacuna teórica de um problema detectado empiricamente, pode trazer contribuições acadêmicas em pesquisas sobre a gestão de recursos públicos, tanto econômicos quanto procedimentais. Quanto às contribuições práticas, os possíveis efeitos da execução do ACT nas atividades diárias dos órgãos públicos no que se refere ao retrabalho na geração de informações ou quanto ao excesso de normas editadas a serem seguidas e que podem levar os gestores à uma falsa conformidade (*decoupling*) bem como a pesquisa apontou falhas tanto na prática da elaboração quanto da divulgação do RGF pelos Poderes Executivos das respectivas UFs, de maneira que, por meio do panorama traçado, os órgãos de controle podem atuar em pontos específicos para melhora da qualidade e transparência da informação pública.

No que se referem às limitações, estas são abordadas sob dois aspectos: quanto ao que torna a informação pública transparente do ponto de vista do usuário daquela informação e quanto à interpretação dos dados. Quanto ao aspecto transparência, foram realizadas as análises com base nos documentos públicos aos quais o acesso se deu por meio das ferramentas de solicitação de informação da STN/MF e do IRB e aquelas divulgadas de forma voluntária (transparência ativa) pelas partes. Quanto à interpretação dos dados, o processo de homogeneização de entendimentos e procedimentos pelos Órgãos de Controle a serem aplicados aos jurisdicionados, que é objeto do Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 - STN/ATRICON/IRB, ainda está em fase de estudo/execução, portanto, um tema recente e ainda sem conclusões, devendo ser realizada outras pesquisas sob outras vertentes, a fim de compreendê-lo de forma mais abrangente.

Outra limitação característica das pesquisas de cunho qualitativo que envolve a interpretação dos dados, refere-se ao viés do pesquisador, embora esta seja reduzida pelo uso da análise de documentos secundários (Cellard, 2008). A interpretação dos dados possui a influência cultural-cognitiva, sendo assim, não há como eliminar completamente o viés do pesquisador. Há de se considerar também a influência das origens, formação e preferências dos agentes responsáveis pela elaboração e divulgação dos relatórios públicos (Ryan, Scapens & Theobald, 2002; Gibbs, 2009). Porém, mesmo considerando as limitações inerentes ao método utilizado, pesquisas contábeis qualitativas contribuem significativamente para a pesquisa científica na área da contabilidade (Ryan, Scapens & Theobald, 2002).

Por fim, como *insights* para estudos futuros sugere-se realizar a triangulação dos demonstrativos objetivando verificar se os valores referentes aos mesmos itens são iguais em todos os relatórios ou até mesmo se estes valores estão sendo apresentados. Ainda, realizar as mesmas análises efetuadas no presente trabalho, porém, com os demonstrativos consolidados e não os individuais do Poder Executivo, ou até mesmo substituindo o RGF pelo RREO. Comparar os *layouts* dos demonstrativos, bem como realizar a confrontação dos seus respectivos valores, com aqueles disponibilizados nos portais dos Tribunais de Contas Estaduais (quando houver) e na plataforma do SICONFI a fim de verificar se, com base na fonte de acesso à informação pela qual o cidadão obtém o relatório, se esta escolha não impactaria em uma tomada de decisão de maneira equivocada.

REFERÊNCIAS¹⁷

- Ackerman, J., & Sandoval-Ballesteros, I. (2006). The global explosion of freedom of information laws. *Administrative Law Review*, 58(1), p. 85-130.
- Albuquerque, C. C. B., Silva, M. V. G., & Oliveira, A. G. (2017). Governabilidade e desenvolvimento local: O caso do julgamento das contas municipais no estado do Paraná. *Informe GEPEC*, 21(2), p. 100-121.
- Almada, M. P. (2017). Avaliação da e-transparência em portais de governos nacionais: Uma comparação entre Brasil, Estados Unidos e Reino Unido. (Tese de Doutorado). Universidade Federal da Bahia - UFB, Salvador, BA, Brasil.
- Alcantara, L. (2019). Políticas de e-transparência: uma análise do Índice de Transparência das capitais brasileiras presentes no Ranking Nacional do Ministério Público Federal. (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual Paulista - UEP, Araraquara, SP, Brasil.
- Alvaro, G. L. S., Sanches, S. L. R., Mattiello, K., & Neumann, M. (2019, outubro). Accountability das notas explicativas do balanço orçamentário dos Poderes Executivos Estaduais Brasileiros. *Anais do Encontro Nacional da Anpad*, São Paulo, SP, Brasil, 43.
- Alverga, C. F. R. P. (2003). Democracia Representativa e Democracia Participativa no Pensamento Político de Locke e Rousseau (Dissertação de Mestrado). Universidade de Brasília - UnB, Brasília, DF, Brasil.
- Andrada, A. C. D., & Barros, L. C. (2010). O Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 77(4), p. 53-75.
- Angélico, F. (2012). Lei de acesso à informação pública e seus possíveis desdobramentos à accountability democrática no Brasil. (Dissertação de Mestrado). Fundação Getúlio Vargas - FGV, São Paulo, SP, Brasil.
- Aquino, A. C. B., Azevedo, R. R. de, Lino, A. F. (2016). Isomorfismo, Tribunais de Contas e a Automatização da Coleta de Dados de Municípios. *Anais do XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil.
- 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 a ordem democrática no século XXI*. Rio de Janeiro: FGV, p. 109-147.
- Araújo, W. F. G., & Laia, M. M. (2004, setembro). Governança eletrônica e gestão da informação em portais de governo: uma análise da reestruturação do Portal Minas. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Curitiba, PR, Brasil, 28.

¹⁷ De acordo com as normas da *American Psychological Association* (APA).

- Augustinho, S. M., Oliveira, A. G. de, & Guimarães, I. A. (2015). Disclosure e accountability nas demonstrações contábeis públicas como instrumentos de controle social. *Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 9(2), p. 182-199.
- Azambuja, D. (1998). *Teoria geral do Estado*. São Paulo: Globo.
- Azevedo, R. R. (2016). Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (FEA-USP), Ribeirão Preto, SP, Brasil.
- Azevedo, S. de, & Anastasia, F. (2002). Governança, “Accountability” e Responsividade. *Brazilian Journal of Political Economy*, 22(1), p. 82-100.
- Azevedo, R. R., & Aquino, A. C. B. (2016). O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(26), p. 63-76.
- Ball, C. (2009). What Is Transparency? *Public Integrity*, 11(4), 293-308.
- Bardin, L. (2016). *Análise de Conteúdo*. Tradução Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70.
- Baum, J. (2020). Responsiveness. In: Berg-Schlosser, D., Badie, B. & Morlino, L. *The SAGE Handbook of Political Science* (Vol. 3, pp. 900-915). 55 City Road, London: SAGE Publications Ltd.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), p. 293–317.
- Beuren, I., Moura, G., & Kloeppe, N. (2013). Práticas de governança eletrônica e eficiência na utilização das receitas: uma análise nos estados brasileiros. *Revista De Administração Pública*, 47(2), p. 421-442.
- Bhuiyan, S. H. (2011). Modernizing Bangladesh public administration through e-governance: Benefits and challenges. *Government Information Quarterly*, 28(1), p. 54-65.
- Bjerregaard, T. (2011). Co-existing institutional logics and agency among top-level public servants: A praxeological approach. *Journal of Management and Organization*, 17(2), p. 194–209.
- Black, J. (1997). *A Dictionary of Economics*. Oxford: Oxford University Press.
- Bobbio, N. (1986). *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Bobbio, N. (1987). *The future of democracy: A defence of the Rules of the Game*. (translat. by Roger Griffin). Minneapolis: University of Minnesota Press.
- Bobbio, N. (2000). *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos classicos*. Rio de Janeiro: Campus.

- Bobbio, N., Matteucci, N., & Pasquino, G. (2010). *Dicionário de política*. Universidade de Brasília.
- Bodart, C. N., Torres, K. R., & Silva, R. S. (2015). Avaliação de sítios municipais da região metropolitana da Grande Vitória - ES. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 20(66), p. 146-169.
- Bontempo, M. T. (1997). Teoria dos jogos aplicada à contabilidade. *Caderno de Estudos*, (15), p. 01-06.
- Bovens, M., Schillemans, T., & Goodin, R. E. (2014). Public Accountability. In: Bovens, M., Schillemans, T., & Goodin, R. E. *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford University Press.
- Brennan, G., & Hamlin, A. (1994). A Revisionist View of the Separation of Powers. *Journal of Theoretical Politics*, 6(3), p. 345–368.
- Bryman, A. (2012). *Social Research Methods*. (4th ed). New York: Oxford University Press Inc.
- Burrell, G., & Morgan, G. (2005). *Sociological paradigms and organisational analysis: elements of the sociology of corporate life*. (reissued). Great Britain: Atheneum Press Ltd.
- Burrell, G., & Morgan, G. (2019). *Sociological paradigms and organisational analysis: elements of the sociology of corporate life*. (reissued). New York: Routledge.
- Campos, A. M. (1990). Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 24(2), p. 30-50.
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Bitti, E. J. S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), p. 1565-1586.
- Carneiro, A. F., Oliveira, D. L., & Torres L. C. (2011). Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2), p. 90-105.
- Cellard, A. (2008). A análise documental. In: Poupart, J., Deslauriers, J. P., Groulx, L. H., Laperriere, A., Mayer, R., & Pires, A. *A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos*. Tradução: Nasser, A. C. Petropolis: Editora Vozes.
- Cervo, A.L., & Bervian, P.A. (2002). *Metodologia científica*. São Paulo: Prentice Hall.
- Chapman, R. A. (1995). The First Nolan Report on Standards in Public Life. *Teaching Public Administration*, 15(2), p. 1–14.
- Cîrstea, A. (2014). The need for public sector consolidated financial statements. *Procedia Economics and Finance*, (15), p. 1289-1296.

- Cîrstea, A., Nistor, C. & Tudor, A. T. (2017). Consolidated financial statements – a new challenge for the public sector administration. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 33(1), p. 46-65.
- Coffey, A. (2014). *Analysing Documents*. In: Flick, U. *The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis*. London: SAGE Publications Ltd.
- Cohen, E., & Franco, R. (1993). *Avaliação de projetos sociais*. Petrópolis, RJ: Vozes.
- Collier, P. M. (2005). Governance and the quasi-public organization: a case study of social housing. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, p. 929-949.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- Coyne, C. J., & Leeson, P. T. (2009). Media as a Mechanism of Institutional Change and Reinforcement. *KYKLOS*, 62(1), p. 1-14.
- Crotty, M. (1998). *The foundations of social research: meaning and perspective in the research*. SAGE Publications, London, Thousand Oaks, New Delhi.
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. S., Silva, L. M., & Macedo, M. Á. S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), p. 153-176.
- Cruz, C., Silva, L., & Santos, R. (2010). Transparência da Gestão Fiscal: Um Estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado do Rio de Janeiro. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 12(3). p. 102-115.
- Cukierman, A. (2008). *The Limits of Transparency*. Paolo Baffi Centre Research Paper No. 2008-31. Retrieved from SSRN Electronic Journal: <https://ssrn.com/abstract=1284903>.
- Culau, A., & Fortis, M. (2006). *Transparência e Controle Social na Administração Pública Brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal*. XI Congresso Internacional del CLAD, Ciudad da Guatemala.
- Dahl, R. A. (2012). *Poliarquia: Participação e oposição*. São Paulo: Editora USP.
- Decreto n. 3.917, de 13 de setembro de 2001*. Estabelece os limites sobre o que dispõe o art. 20, inciso I, alínea "c", da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, para o Ministério Público e o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, os ex-Territórios do Amapá e de Roraima e, ainda, o Distrito Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3917.htm.
- Decreto n. 6.976, de 07 de outubro de 2009*. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm.
- Decreto n. 7.185, de 27 de maio de 2010*. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar n.

101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm.

Decreto n. 7.724, de 16 de maio de 2012. Regulamenta a Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm.

Decreto n. 9.745, de 08 de abril de 2019. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Economia, remaneja cargos em comissão e funções de confiança, transforma cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9745.htm.

Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm.

Decreto n. 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 República. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D00966-A.html.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), p. 147-160.

Dye, K. M., & Stapenhurst, R. (1998). Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption. The World Bank, The International Bank for Reconstruction and Development, Washington, D.C., Recuperado em 09. Jun. 2019, de: <http://documents.worldbank.org/curated/pt/199721468739213038/pdf/multi-page.pdf>.

Esaiasson, P., & Wlezien, C. (2016). Advances in the Study of Democratic Responsiveness: An Introduction. *Comparative Political Studies*, 50(6), p. 699–710.

Etzioni, A. (2010). Is transparency the best disinfectant? *Journal of Political Philosophy*, 18(4), p. 389–404.

Evans, D., & Yen, D. C. (2006). E-Government: Evolving relationship of citizens and government, domestic, and international development. *Government Information Quarterly*, 23(2), p. 207-235.

Figueiras, F. (2011). Além da transparência: accountability e política da publicidade. *Lua Nova*, 84, p. 65-94.

Flick, U. (2004). Uma introdução à pesquisa qualitativa. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman.

Flick, U. (2009). Desenho da pesquisa qualitativa. Porto Alegre: Bookman Artmed.

- Flick, U. (2013). *Introdução à metodologia de pesquisa: um guia para iniciantes*. Porto Alegre: Penso.
- Freitas, C. A. S., & Guimaraes, T. A. (2007). Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(1), p.153-175.
- Fung, A., Graham, M., & Weil, D. (2007). *Full Disclosure: The Politics, Perils and Promise of Targeted Transparency*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Gant, J., & Turner-Lee, N. (2011). *Government Transparency*, Washington, DC: The Aspen Institute.
- Gavelin, K., Burall, S., & Wilson, R. (2009). *Open Government: beyond static measures. Involve for OECD*. Recuperado de <http://www.oecd.org/gov/46560184.pdf>
- Georgescu, M. (2008). *The government in the digital age: myths, realities and promises*. Social Science Research Network — SSRN. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/228256155_The_Government_in_the_Digital_Age_Myths_Realities_and_Promises
- Gibbs, G. (2009). *Análise de dados qualitativos*. Porto Alegre: Artmed.
- Goertz, G. (2006). *Social Science Concepts: a user's guide*. Princeton, N.J: Princeton University Press.
- Greenwood, R., Oliver, C., Suddaby, R. & Sahlin-Andersson, R. (2008). Introduction. In R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby, & K. Sahlin-Andersson (Eds.), *The SAGE handbook of organizational institutionalism* (pp. 170-198). Thousand Oaks, CA: SAGE.
- Grigorescu, A. (2003). International organizations and government transparency: linking the international and domestic realms. *International Studies Quarterly*, 47(4), p. 643-667.
- Heald, D. (2003). Fiscal Transparency: Concepts, Measurement and UK Practice. *Public Administration*, 81(4), 723-759.
- Heald, D. (2006). Varieties of transparency. In Hood, C., & Heald, D. (Eds.), *Transparency. The key to better governance* (pp. 25-43). New York: Oxford University Press.
- Holcombe, R. (2018). Checks and Balances: Enforcing Constitutional Constraints. *Economies*, 6(4), 57. doi:10.3390/economies6040057
- Holzer, M., & Kim, S. T. (2008). *Digital governance in municipalities worldwide: a longitudinal assessment of municipal websites throughout the world*. Division for Public Administration and Development Management Department of Economic and Social Affairs, United Nations. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/281831232_Digital_Governance_in_Municipalities_Worldwide
- Hood, C. (2001). Transparency. In: Clarke, P. B., & Foweraker, J. (Eds.). *Encyclopedia of Democratic Thought*, p. 700-704). Londres: Routledge.

- Hood, C. (2007). What happens when transparency meets blame-avoidance? *Public Management Review*, 9(2), 191-210. doi:10.1080/14719030701340275
- International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. (2013). *Strategic Plan 2011-2016*. Retrieved from <http://www.intosai.org/uploads/intosaispenglishv9web.pdf>.
- IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. (2020). *Estado, Instituições e Democracia: democracia*. Livro 9, volume 2. Brasília: IPEA.
- ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions n. 100. (2020). *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/issai_100_en.pdf
- ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions n. 200. (2020). *Fundamental Principles of Financial Auditing*. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_200/issai_200_en.pdf
- ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions n. 300. (2020). *Fundamental Principles of Performance Auditing*. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_en.pdf
- ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions n. 400. (2020). *Fundamental Principles of Performance Auditing*. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/issai_400_en.pdf
- Jacoby Fernandes, J. U. (2016). *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*. (4^a ed. rev. atual. e ampl.). Belo Horizonte: Fórum.
- Janowski, T., Pardo, T. & Davies, J. (2012). Government Information Networks - Mapping Electronic Governance cases through Public Administration concepts. *Government Information Quarterly*. 29(1). p. S1-S10.
- Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.
- Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009*. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm.
- Lei Complementar n. 156, de 28 de dezembro de 2016*. Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal; e altera a Lei Complementar n. 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei n. 9.496, de 11 de setembro de

1997, a Medida Provisória n. 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei n. 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp156.htm.

Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm.

Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n. 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n. 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm.

Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm.

Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm.

Lemos, L. B., & Power, T. J. (2013). Determinantes do controle horizontal em parlamentos reativos: o caso do Brasil (1988-2005). *Dados*, 56(2), p. 383-412.

Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. de. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), p. 26-40.

Lino, A. F., Carvalho, L. C., Aquino, A. C. B. & Azevedo, R. R. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), p. 375-391.

Lins, C. D. M. (2012). Divergências entre o parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado (TCE) e o resultado do julgamento das contas anuais de prefeitos em Pernambuco. Dissertação de Mestrado em Administração Pública e Governo, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Locke, J. (1983). *Carta acerca da tolerância: Segundo tratado sobre o governo: Ensaio acerca do entendimento humano.* (trad. Anoar Aiex & E. Jacy Monteiro). (3ª ed.), São Paulo: Abril Cultural.

Locke, J. (1988). *Two Treatises of Government.* (Ed. by Peter Laslett). Cambridge: Cambridge University Press.

Loureiro, M. R., & Abrucio, F. L. (2004). Política e reformas fiscais no Brasil recente. *Brazilian Journal of Political Economy*, 24(1), 53-76.

- Loureiro, M. R., Abrucio, F. L., & Pacheco, R. S. (2010). *Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI*. Rio de Janeiro: FGV.
- Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Prado, O. (2008). Construção de instituições democráticas no Brasil contemporâneo: transparência das contas públicas. *Organizações & Sociedade*, 15(47), p. 107-119.
- 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 de Administração Pública*, 43(4), p. 739-772.
- Marion, J. L. (2019). *Arranjos institucionais das supreme audit institutions e sua relação com a consolidação da democracia*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Espírito Santo - UFES, Vitória, ES, Brasil.
- Mattiello, K. (2018). *Observatório Social de Maringá: as ações e os efeitos sobre a gestão pública*. (Tese de Doutorado). Fundação Getúlio Vargas - FGV, São Paulo, SP, Brasil.
- Meijer, A. (2014). Transparency. In: Bovens, M., Goodin, R. E., & Schillemans, T. *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford University Press.
- Meijer, A., 't Hart, P., & Worthy, B. (2015). Assessing Government Transparency: An Interpretive Framework. *Administration & Society*, 50(4), 501–526.
- Mello, G. R. (2009). *Estudo das práticas de governança eletrônica: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão dos estados brasileiros*. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 87(3), p. 340-363.
- Michener, G. (2011). FOI Laws Around the World. *Journal of Democracy*, 22(2), 145-159. doi:10.1353/jod.2011.0021
- Michener, G., & Bersch, K. (2011). Conceptualizing the quality of transparency. *Political Concepts*, 49, 1–27. Retrieved from http://www.concepts-methods.org/Files/WorkingPaper/PC_49_Michener_Bersch.pdf
- Michener, G., & Bersch, K. (2013). Identifying transparency. *Information Polity*, 18(3), 233-242. doi:10.3233/ip-130299
- Milanezi, A. R. & Monte-Mor, D. S. (2017). O efeito da utilização de créditos adicionais suplementares no julgamento das contas anuais dos municípios capixabas. *Anais do Congresso ANPCONT*, 11., Belo Horizonte, MG, Brazil.
- Miranda, L. C., Silva, A. J. de M., Ribeiro Filho, J. F., & Silva, L. M. da. (2008). An Analysis on the Comprehension of Governmental Accounting Information Informed by the Budget Balance Sheet. *Brazilian Business Review*, 5(3), p. 198-217.

- Montesinos, V., & Brusca, I. (2008). Whole of government financial reporting: fashion or necessity. Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends, Siena.
- Montesquieu, C. S. B. (1996). *O Espírito das Leis*. (trad. Cristina Murachco). São Paulo: Martins Fontes.
- Morlino, L. (2004). 'Good' and 'bad' democracies: how to conduct research into the quality of democracy. *Journal of Communist Studies and Transition Politics*, 20(1), p. 5-27.
- Morlino, L. & Quaranta, M. (2014). The Non-Procedural Determinants of Responsiveness. *West European Politics*, 37(2), p. 331-360.
- Moser, C. (2001). How open is "open as possible"? Three different approaches to transparency and openness in regulating access to EU documents. *IHS Political Science Series*, 80. Recuperado de http://aei.pitt.edu/237/1/pw_80.pdf
- Mourão, L., Ferreira, D. R., & Piancastelli, S. M. (2017). *Controle democrático da Administração Pública*. Belo Horizonte: Fórum.
- Nery, C. R. A. (2014). Indicadores de transparência na administração pública: metodologias de avaliação da transparência e estudo de caso da área de recursos humanos do Senado Federal. (Trabalho de Conclusão de Especialização). Instituto Legislativo Brasileiro – ILB, Brasília, DF, Brasil.
- Nobre Junior, E. P. (2005). Administração pública e o princípio constitucional da eficiência. *Revista De Direito Administrativo*, 241, p. 209-240.
- Nolan Committee. (1995). *First Report of the Committee on Standards in Public Life*. Recuperado de https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/336919/1stInquiryReport.pdf.
- Nunes, S. P. P., & Nunes, R. C. (2003). Dois anos da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil: Uma avaliação dos resultados à luz do modelo do fundo comum. Texto para discussão n. 276, Universidade de Brasília.
- O'Donnell, G. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova: Revista De Cultura E Política*, (44), 27-54. doi:10.1590/s0102-64451998000200003
- Okot-Uma, R. W' O. (2000). *Electronic governance: re-inventing good governance*. Recuperado de <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.197.6576&rep=rep1&type=pdf>
- Oliveira, E. C. (2007). Um estudo sobre a utilização do orçamento participativo como instrumento de maior compreensibilidade dos informes contábeis pela população: o caso da Prefeitura de Maceió/AL. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Recife, PE, Brasil.

- Oliveira, E. C., Silva, A. C. B., Silva, V., & Campelo, K. S. (2019). Disclosure nos portais de transparência públicos: um estudo sob a ótica da lei de acesso à informação, transparência fiscal, e governança pública. *Brazilian Journal of Development*, 5(6), p. 5257-5284.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), p. 145-179.
- Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, 18(9), p. 697-713.
- Oliver, R. (2004) *What is Transparency?* New York: McGraw-Hill.
- Paiva, C.P.R., & Zuccolotto, R. (2009). Índice de transparência fiscal das contas públicas dos municípios obtidos em meios eletrônicos de acesso público. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, São Paulo, SP, Brasil, 33.
- Pasquier, M., & Villeneuve, J.-P. (2007). Organizational barriers to transparency: a typology and analysis of organizational behaviour tending to prevent or restrict access to information. *International Review of Administrative Sciences*, 73(1), p. 147–162.
- Pateman, C. (1992). *Participação e Teoria Democrática*. Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Persson, T., Roland, G., & Tabellini, G. (1997). Separation of Powers and Political Accountability. *The Quarterly Journal of Economics*, 112(4), p. 1163-1202.
- Pinho, J. A. G., & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: já podemos traduzi-la para o Português? *Revista de Administração Pública*, 43(6), p. 1343-1368.
- Pinto, A. G. G. (2008). Os Princípios mais Relevantes do Direito Administrativo. *Revista da EMERJ*, 11(42), p. 130-141.
- Piotrowski, S. J., & Van Ryzin, G. G. (2007). Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration*, 37(3), p. 306–323.
- Pitkin, H. F. (2006). Representação: palavras, instituições e idéias. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, (67), p. 15-47.
- Platt Neto, O., Cruz, F., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2007). Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, 18 (1), p. 75-94.
- Portaria Conjunta STN/SOF Nº 06, de 18 de dezembro de 2018*. Aprova a Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Recuperado de https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/55878987/do1-2018-12-19-portaria-conjunta-n-6-de-18-de-dezembro-de-2018-55878751
- Portaria STN n. 389, de 14 de junho de 2018*. Dispõe sobre a aprovação da 9ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF válida para 2019. Recuperado de <http://www.in.gov.br/web/guest/materia/>

/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/25808529/do1-2018-06-15-portaria-n-389-de-14-de-junho-de-2018-25808483.

Portaria Conjunta STN/SPREV n. 07, de 18 de dezembro de 2018. Dispõe sobre a aprovação da Parte III - Procedimentos Contábeis Específicos: Capítulo 4 - Regime Próprio de Previdência Social - RPPS da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Recuperado de <http://sa.previdencia.gov.br/site/2019/01/PORTARIA-CONJUNTA-STN-SPREV-no-07-de-18dez2018.pdf>.

Portaria STN n. 877, de 18 de dezembro de 2018. Dispõe sobre a aprovação da Parte Geral e as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Recuperado de https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/55878974/do1-2018-12-19-portaria-n-877-de-18-de-dezembro-de-2018-55878779.

Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>.

Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Recuperado de https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA_N_634_DE_19_DE_NOVEMBRO_DE_2013.pdf.

Portaria STN n. 683, de 06 de outubro de 2011 (2011). Estabelece regras para a inserção de dados no Sistema de Coleta de Dados Contábeis e Fiscais dos Entes da Federação – SISTN e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 12. Jun. 2019, de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/113505/Port683_2011_SISTN.pdf

Portaria STN n. 86, de 17 de fevereiro de 2014. Estabelece regras para o recebimento dos dados contábeis e fiscais dos entes da Federação no exercício de 2014 e dá outras providências. Recuperado de https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA_N_86_DE_17_DE_FEVEREIRO_DE_2014.pdf.

Posner, P. L., & Shahan, A. (2014). Audit Institutions. In: Bovens, M., Schillemans, T., & Goodin, R. E. *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford University Press.

Powell, G.B., Jr. (2004). The Quality of Democracy: The Chain of Responsiveness. *Journal of Democracy*, 15(4), p. 91-105.

- Proposta de Emenda à Constituição n. 28, de 28 de março de 2007.* Acrescenta o art.73-A à Constituição Federal, criando o Conselho Nacional dos Tribunais de Contas, órgão externo de controle das Cortes de Contas. Recuperado de <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/346395>.
- Przeworski, A., Stokes, S. C., & Manin, B. (1999). *Democracy, Accountability, and Representation*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Queiroz, D. B., Nobre, F. C., Silva, W. V., & Araújo, A. O. (2013). Transparência dos municípios do Rio Grande do Norte: a avaliação da relação entre o nível de disclosure, tamanho e características socioeconômicas. *Revista Evidênciação Contábil e Finanças*, 1(2), p. 38-51.
- Resolução CFC n. 1.103, de 28 de setembro de 2007.* Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Recuperado de https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1103.pdf.
- Resolução do Senado Federal n. 40, de 20 de dezembro de 2001.* Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos estados, do distrito federal e dos municípios, em atendimento ao disposto no artigo 52, vi e ix, da constituição federal. Recuperado de <https://legis.senado.leg.br/norma/562458>.
- Resolução do Senado Federal n. 43, de 21 de dezembro de 2001.* Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos estados, do distrito federal e dos municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e da outras providências. Recuperado de <https://legis.senado.leg.br/norma/582604>.
- Resolução do Senado Federal n. 48, de 21 de dezembro de 2007.* Dispõe sobre os limites globais para as operações de crédito externo e interno da união, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal e estabelece limites e condições para a concessão de garantia da união em operações de crédito externo e interno. Recuperado de <https://legis.senado.leg.br/norma/576233>.
- Ribeiro, M. M. (2008). Como os Estados Brasileiros promovem a transparência nos portais de compras eletrônicas? Congresso CONSAD de Gestão Pública - Painel 48, Brasília, DF.
- Ribeiro, C. P. P., & Zuccolotto, R. (2012, novembro). Fatores Determinantes da Transparência na Gestão Pública dos Municípios Brasileiros. *Anais do Encontro Nacional da EnAPG e ANPAD*, Salvador, BA, Brasil, 5.
- Riecken, R. (2008). *Governo eletrônico em administrações locais brasileiras: avaliação de progresso, fatores intervenientes e critérios de priorização de iniciativas*. (Tese de Doutorado). Universidade de Brasília - UnB, Brasília, DF, Brasil.
- Roberts, A. (2006) *Dashed Expectations: Governmental Adaptation to Transparency Rules*. In: C. Hood, C., & Heald, D. A. (eds) *Transparency: The Key to Better Governance?* Oxford: British Academy/Oxford University Press.
- Rocha, D. G. (2019). *Os tribunais de contas brasileiros na era democrática: transparentes, participativos ou insulados?* (1ª ed.). Curitiba: Appris.

- Rousseau, J. J. (1996). *O contrato social*. (trad. Antônio de Pádua Danesi). 3ª ed, São Paulo: Martins Fontes.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research method methodology in finance e accounting*. London: Cengage Learning.
- Sáez-Martín, A., López-Hernandez, A. M., & Caba-Perez, C. (2017). Access to public information: a scientometric study of legal versus voluntary transparency in the public sector. *Scientometrics*, 113(3), p. 1697-1720.
- Sales, L. M. (2014). Brasil: um olhar para o(s) conceito(s) de democracia. *Revista Alamedas*, 2(1), p. 50-64.
- Santana Junior, J. J. B. de, Libonati, J. J., Vasconcelos, M. T. de C., & Slomski, V. (2009). Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. *Revista De Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 3(3), p. 62-84.
- Santis, S., Grossi, G., & Bisogno, M. (2018). Public sector consolidated financial statements: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 30(2), p.230-251.
- Santiso, C. (2009). *The Political Economy of Government Auditing: Financial governance and the rule of law in Latin America and beyond*. New York, NY: Routledge Taylor & Francis Group.
- Santos, F. S. (2018). *Informação contábil-fiscal em governos locais sob a perspectiva das capacidades dinâmicas*. Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual de Maringá, Paraná, Brasil.
- Sartori, G. (1987). *The Theory of Democracy Revisited*. New Jersey: Chatham House Publishers, Inc.
- Schumpeter, J. A. (2003). *Capitalism, Socialism and Democracy*. Introduction by Richard Swedberg. Edition published in the Taylor & Francis e-Library. London and New York: Routledge.
- Schreyögg, G., & Sydow, J. (2011). Organizational Path Dependence: A Process View. *Organization Studies*, 32(3), 321–335.
- Scott, W. R. (1991). *Institutions and organizations: ideas, interests and identities*. Stanford University: Fourth Edition.
- Scott, W. R. (2014). *Institutions and Organizations. Ideas, Interests, and Identities (4th ed.)*. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.
- Secretaria do Tesouro Nacional- STN. (2019a). *História*. Recuperado em 10. Jun. 2019, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/historia>.
- Secretaria do Tesouro Nacional- STN. (2019b). *Os 30 anos do Tesouro*. Recuperado em 10. Jun. 2019, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/os-30-anos-do-tesouro>.

- Secretaria do Tesouro Nacional- STN. (2019c). Projeto SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. Recuperado em 12. Jun. 2019, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/projeto-siconfi>.
- Silva, F., & Mário, P. (2018). Análise do Programa de Modernização do Controle Externo Brasileiro - O PROMOEX nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), p. 79-96.
- Silva, T. A. (2016). Informação contábil em linguagem XBRL: estudos de casos em prefeituras paranaenses. Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual de Maringá, Paraná, Brasil.
- Soares Junior, J. S., & Santos, E. M. (2007, setembro). Governança eletrônica: uma perspectiva sociotécnica das organizações públicas a partir da padronização e interoperabilidade. *Anais do Encontro Nacional da ANPAD*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31.
- Souza, K. M. (2016). Balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais: uma análise de conformidade nos municípios brasileiros. *Contabilometria: Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting*, 3(1), p. 1-13.
- Speck, B. W. (2000). Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer.
- Suchman, M. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), p. 571-610.
- Teixeira, M. A., & Alves, M. (2011). Ethos organizacional e controle da corrupção: o TCU sob uma ótica organizacional. *Cadernos Adenauer XII*, (3), p. 75-97.
- Tiebout, C. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*, 64(5), p. 416-424.
- Tolbert, P. S. & Zucker, L. G. (1996). The institutionalization of institutional theory [Electronic version]. In S. Clegg, C. Hardy and W. Nord (Eds.), *Handbook of Organization Studies*, p. 175-190, London: SAGE.
- Tribunal de Contas da União - TCU. (2020). Autonomia e Vinculação do TCU. Recuperado em 25. Jun. 2020, de <https://portal.tcu.gov.br/ouvidoria/duvidas-frequentes/autonomia-e-vinculacao.htm>.
- Urbinati, N. (2006). *Representative Democracy: principles & genealogy*. Chicaco: The University of Chicago Press.
- Vidal, J. P. (2013). Metodologia comparativa e estudo de caso: Papers do NAEA nº 308. Recuperado de <http://www.naea.ufpa.br/naea/novosite/index.php?action=Publicacao.arquivo&id=228>
- Walker, R. G. (2009). Public Sector Consolidated Statements - an Assessment. *Abacus*, 45(2), p. 171.220.

- Warren, M. E. (2014). Accountability and Democracy. In: Bovens, M., Goodin, R. E., & Schillemans, T. *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford University Press.
- Weitzner, D. J., Abelson, H., Berners-Lee, T., Feigenbaum, J., Hendler, J., & Sussman, G. J. (2008). Information Accountability. *Communications of the ACM*, 51(6), p. 82-87.
- West, D. M. (2006). *Global E-Government 2007*. Retrieved from <http://www.insidepolitics.org/egovt07int.pdf>
- Willeman, M. M. (2020). *Accountability democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas no Brasil*. (2ª ed. 1ª reimpr.). Belo Horizonte: Fórum.
- Worthy, B. (2010). More open but not more trusted? The effect of the Freedom of Information Act 2000 on the United Kingdom central government. *Governance*, 23(4), p. 561–582.
- Yazigi, A. F. (1999). Dinero, política y transparencia: El imperativo democrático de combatir la corrupción. 9th International Anti-Corruption Conference (IACC), 10–15. Retrieved from http://9iacc.org/papers/day1/ws3/dnld/d1ws3_aferreiro.pdf
- Yolton, J. W. (1993). *A Locke Dictionary*. Oxford, UK: Blackwell Publishers.
- Zuccolotto, R. (2014). *Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido: evidências nos estados brasileiros (Tese de Doutorado)*. Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2015). Gestão social, democracia, representação e transparência: evidências nos estados brasileiros. *Revista de Ciências da Administração*, 17, p. 79-90.
- Zuccolotto, R., Teixeira, M. A., & Riccio, E. L. (2015). Transparência: Reposicionando o debate. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 12(25), 137.
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2017). Transparência orçamentária: Razões do descompasso entre estados brasileiros. *Organizações & Sociedade*, 24(82), p. 390-411.
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. (2019). *Transparência: aspectos conceituais e avanços no contexto brasileiro*. ENAP - Fundação Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, DF.
- Zuccolotto, R., Rocha, D., & Suzart, J. (2017). O que o regime contábil de competência revela sobre os patrimônios dos governos? *Revista Brasileira De Contabilidade*, (228), p. 14-27.

APÊNDICE A - Acordo de Cooperação Técnica 01/2018 - STN/ATRICON/IRB



ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA Nº 01/2018

ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA QUE ENTRE SI CELEBRAM A UNIÃO, POR INTERMÉDIO DA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, OS TRIBUNAIS DE CONTAS, NESTE ATO REPRESENTADOS PELA ATRICON - ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL, E O IRB - INSTITUTO RUI BARBOSA, PARA OS FINS QUE ESPECIFICA.

A **UNIÃO**, por intermédio da **SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA**, doravante denominada **STN/MF**, com sede na Esplanada dos Ministérios, Ed. Sede do Ministério da Fazenda, Bloco P, em Brasília - DF, CEP nº 70.048-900, inscrito no CNPJ sob nº 00.394.460/0289-09, neste ato, representada pela Secretária do Tesouro Nacional, ANA PAULA VITALI JANES VESCOVI, CI nº 724-203 SPTC/ES e CPF nº 862.654.587-87, os **TRIBUNAIS DE CONTAS**, representados pela **ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL**, doravante denominada **ATRICON**, com sede no SRTVS, Quadra 701, Bloco K, Edifício Embassy Tower, Sala 830 - Asa Sul, Brasília-DF, CEP: 70.340-000, inscrito no CNPJ sob n. 37.161.122/0001-70, neste ato representado pelo seu Presidente, Conselheiro FÁBIO TÚLIO FILGUEIRAS NOGUEIRA, CI nº 764-420 SSP/PB e CPF nº 601.955.414-72, e o **INSTITUTO RUI BARBOSA**, doravante denominado **IRB**, com sede atual na Av. Raja Gabaglia 1.315 - 1º andar (Edifício Anexo) Luxemburgo, Belo Horizonte - MG, CEP: 30.380-435, inscrito no CNPJ sob n. 58.723.800/0001-10, neste ato representado pelo seu Presidente, Conselheiro SEBASTIÃO HELVECIO RAMOS DE CASTRO, CI nº MG-2.106.904 e CPF nº 009.801.296-72, sendo todos denominados **PARTÍCIPIES**, quando mencionados conjuntamente,

RESOLVEM firmar o presente **Acordo de Cooperação Técnica**, na forma da lei e estatutos, conforme as seguintes cláusulas e condições que os **PARTÍCIPIES** aceitam, ratificam e outorgam:

Handwritten signatures and initials in blue ink, including a large 'A' and a signature that appears to be 'Kauk'.



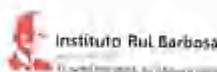
CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

O presente **Acordo** tem como objeto a conjugação de esforços entre a **STN/MF**, os **TRIBUNAIS DE CONTAS**, neste ato representados pela **ATRICON**, o **IRB**, e os signatários do Termo de Adesão conforme declaração na forma do **Anexo IV**, visando fomentar a transparência da gestão fiscal, apoiar o exercício do controle social, racionalizar os custos de controle e regulação, reduzir as divergências e duplicidades de dados e informações, promover a transferência de conhecimentos e harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal

Parágrafo Único Os objetivos serão alcançados, por meio de ações conjuntas entre os **PARTÍCIPES** com vistas a:

- I. fomentar a transparência da gestão fiscal nos entes governamentais;
- II. racionalizar os custos de controle e regulação, atribuídos aos **TRIBUNAIS DE CONTAS** e à **STN/MF**, no que se refere, especialmente, ao disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;
- III. promover a correta evidenciação contábil e fiscal da gestão pública pelos entes governamentais de modo a reduzir as divergências e duplicidades, assegurando fidedignidade e a coerência entre as informações inseridas no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, em especial as oriundas da Matriz de Saldos Contábeis – MSC, e aquelas prestadas aos órgãos de controle externo, para os fins do disposto no art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.
- IV. manter o regular preenchimento do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, por parte dos entes governamentais;
- V. harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal;
- VI. promover a transferência de conhecimentos entre os **PARTÍCIPES**, e entre esses e os órgãos e entidades da administração pública e a sociedade civil, através do apoio e realização de eventos para disseminação e capacitação;
- VII. estimular o exercício do controle social, por meio do compartilhamento e disponibilização de dados e informações contábeis, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e da gestão fiscal;
- VIII. incentivar a adesão expressa dos **TRIBUNAIS DE CONTAS** ao presente Acordo por meio de declaração cujo modelo encontra-se no **Anexo IV**, bem como apoiá-los no exercício de suas competências e atribuições constitucionais e legais, especialmente, nas ações de fiscalização e acompanhamento da gestão fiscal de seus jurisdicionados.

Handwritten signature



CLÁUSULA SEGUNDA – DOS REPRESENTANTES

Fica instituída a **Comissão de Representantes**, responsável pela consecução do objeto do presente Acordo, previsto na CLÁUSULA PRIMEIRA, integrada por servidores públicos efetivos, sendo 2 (dois), titular e suplente, indicados pela **STN/MF**, e 2 (dois), titular e suplente, indicados pela **ATRICON**, pelo **IRB**, cujos dados constam do **Anexo III**, bem como pelos servidores indicados pelos **TRIBUNAIS DE CONTAS** signatários que tenham manifestado adesão expressa ao Acordo na forma do **Anexo IV**.

Parágrafo primeiro. Com o objetivo de coordenar os trabalhos e acompanhar a execução deste Acordo, institui-se o **Comitê Gestor**, composto pelos mesmos servidores indicados pela **STN/MF**, pela **ATRICON** e pelo **IRB**, para a **Comissão de Representantes**, discriminados no **Anexo III**, os quais atuarão sob a orientação e a supervisão dos dirigentes das instituições que os indicaram.

Parágrafo segundo. O **Comitê Gestor** poderá criar grupos de trabalho cujos requisitos de participação sejam os mesmos exigidos no parágrafo terceiro, podendo contar eventualmente com representantes de outros Poderes, órgãos e entidades dos setores público ou privado nas atividades a serem desenvolvidas, devendo ser observado, em qualquer caso, o estrito interesse público.

Parágrafo terceiro. São requisitos necessários à participação de servidores na **Comissão de Representantes** de que trata esta CLÁUSULA:

- I. possuir conhecimento técnico, normativo e operacional adequados para desenvolver as atividades elencadas no objeto deste Acordo e no Plano de Trabalho constante do **Anexo I**;
- II. observar a legislação e as normas vigentes a que estão submetidos nos órgãos e entidades de origem;
- III. manter sigilo dos dados e informações a que tiver acesso, mesmo após o fim da cooperação, na forma da Lei;
- IV. ser identificado em formulário próprio, conforme **Anexo III**, parte integrante deste Acordo, ou ser identificado conforme Termo de Adesão conforme modelo constante do **Anexo IV**, no caso de indicação pelos **TRIBUNAIS DE CONTAS** que aderiram, de forma expressa, aos termos do presente Acordo.

CLÁUSULA TERCEIRA - DAS METAS E DAS ETAPAS DE EXECUÇÃO

As atividades e os projetos a serem exercidos pela **Comissão de Representantes**, dedicada à consecução do objeto deste Acordo, deverão constar do **Plano de Trabalho** que integra este documento, na forma do **Anexo I**, e observar o cronograma de atividades estabelecido no **Anexo II**.



CLÁUSULA QUARTA - DO ÔNUS E RECURSOS FINANCEIROS

A cooperação mútua, objeto deste Acordo, dar-se-á sem a transferência de recursos pelos **PARTÍCIPIES**.

Parágrafo primeiro. Este Acordo não envolve qualquer repasse de orçamento ou de remuneração entre os **PARTÍCIPIES**, responsabilizando-se cada um pelas despesas relativas às suas atribuições e à participação dos respectivos servidores indicados.

Parágrafo segundo. Eventuais despesas com deslocamento, acomodação e alimentação necessários à execução deste Acordo, serão de responsabilidade de cada **PARTÍCIPE**.

CLÁUSULA QUINTA - DA VIGÊNCIA

O presente Acordo terá duração de até 60 (sessenta) meses, contada a partir da data de sua publicação.

CLÁUSULA SEXTA - DA DENÚNCIA OU RESCISÃO

Este Acordo poderá ser denunciado ou rescindido unilateralmente, a qualquer momento, pelos **PARTÍCIPIES**, mediante notificação por escrito, com antecedência mínima de 90 (noventa) dias.

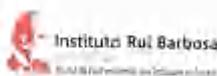
CLÁUSULA SÉTIMA - DAS ALTERAÇÕES E ADESÃO

As alterações porventura necessárias ao fiel cumprimento deste **Acordo** somente poderão ser efetivadas mediante prévio Termo Aditivo, que o integrará, para todos os efeitos de direito.

Parágrafo primeiro. É permitida, por meio de termo aditivo, a inclusão de outras entidades relacionadas à consecução dos objetivos deste Acordo, desde que observadas as demais cláusulas vigentes.

Parágrafo segundo. O presente **Acordo**, após assinado pelos titulares da **STN/MF**, do **IRB** e da **ATRICON**, poderá ter a adesão expressa dos **TRIBUNAIS DE CONTAS**, mediante assinatura de Termo de Adesão específico, cujo modelo consta do **Anexo IV**, os quais sujeitar-se-ão às disposições deste **Acordo**.

Handwritten signatures in blue ink.



CLÁUSULA OITAVA - DAS RESPONSABILIDADES

Parágrafo primeiro. Fica vedado aos **PARTÍCIPES**, sem a expressa anuência dos outros, transferir ou ceder, a qualquer título, os direitos, deveres, benefícios e encargos assumidos neste instrumento.

Parágrafo segundo. Em decorrência da execução de seus encargos e obrigações, estabelecidos neste Acordo, os **PARTÍCIPES** responderão, na forma da lei civil, pelos danos que causarem aos outros **PARTÍCIPES** ou a terceiros, assegurado o direito de regresso, inclusive mediante denúncia da lide.

Parágrafo terceiro. Os **PARTÍCIPES** não responderão pelo descumprimento de seus encargos ou obrigações estabelecidas neste Acordo nem pelos prejuízos decorrentes de tal descumprimento nas hipóteses de caso fortuito ou força maior.

Parágrafo quarto. Na presença de eventual conflito de interesse no desenvolvimento das atividades do presente Acordo, em relação aos signatários e a outras entidades públicas ou privadas, é obrigatória a análise e decisão fundamentada e conclusiva dos dirigentes da **STN/MF**, da **ATRICON**, do **IRB**, e dos **TRIBUNAIS DE CONTAS** que aderiram expressamente ao Acordo conforme Termo de Adesão, acerca da prevalência do interesse público, ouvida a **Comissão de Representantes**, permitida a delegação formal.

CLÁUSULA NONA - DO ACOMPANHAMENTO E DA FISCALIZAÇÃO

Os integrantes do **Comitê Gestor**, de que trata o parágrafo primeiro da CLÁUSULA SEGUNDA, serão responsáveis pelo acompanhamento e fiscalização da execução deste Acordo, com vistas ao cumprimento das disposições nele contidas, em atendimento ao disposto no artigo 67 da Lei nº 8.666/93 e outros dispositivos legais vigentes.

CLÁUSULA DÉCIMA - DA PUBLICAÇÃO

Para que o presente Acordo tenha eficácia, é imprescindível a publicação resumida deste instrumento, de seus aditamentos e termos de adesão, no Diário Oficial da União, até o quinto dia útil do mês seguinte ao de sua assinatura, nos termos do parágrafo único do art. 61 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, ficando essa ação sob a responsabilidade da **STN/MF**.

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA - DO SIGILO

As informações a serem compartilhadas nos trabalhos deste Acordo entre os **PARTÍCIPES** não são resguardadas por sigilo.



CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA - DOS CASOS OMISSOS

Os casos omissos ou quaisquer dúvidas relativas a este **Acordo** serão solucionados mediante consultas por escrito e entendimento entre os **PARTÍCIPES**.

CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA - DO FORO

Para dirimir divergência na execução deste Acordo, utilizar-se-á a Câmara de Conciliação da Advocacia-Geral da União - CCAF, nos termos do Decreto nº 7.392, de 13 de dezembro de 2010.

Brasília - DF, 6 de março de 2018.

Ana Paula Vitali Janes Vescovi
Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF)
CPF: 862.654.587-87

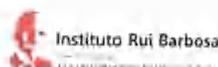
Fábio Túlio Filgueiras Nogueira
Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON)
CPF: 601.955.414-72

Sebastião Helvécio Ramos de Castro
Instituto Rui Barbosa (IRB)
CPF: 009.801.296-72

TESTEMUNHAS:

Nome: Anilócia Machado
CPF: 184643601-00

Nome: IVAN BONILHA
CPF: 689.426.729-49



Anexo I

PLANO DE TRABALHO

O presente Anexo, parte integrante do Acordo de Cooperação Técnica nº 1/2018, tem por finalidade apresentar as atividades a serem desenvolvidas pela Comissão de Representantes constituída por servidores da STN/MF e dos representantes da ATRICON, do IRB e dos TRIBUNAIS DE CONTAS signatários, as respectivas fases de execução, bem como os resultados esperados, a fim de que seja cumprido o objeto definido no Acordo.

1. Relação de atividades a serem conduzidas pela Comissão de Representantes:

- a) Propor mecanismos de harmonização de conceitos e procedimentos contábeis e fiscais: identificação de divergências, *workshops* de debates para alinhamento e convergência, troca de experiências, pesquisas, levantamentos, compilação de jurisprudências, bem como os entendimentos dos Tribunais de Contas por meio da aplicação de questionários etc;
- b) Propor adoção de providências necessárias à convergência do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela STN/MF às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBCs TSP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, com o alinhamento de entendimentos e da estratégia de implantação das normas na federação;
- c) Viabilizar, por meio de parceria, a capacitação do corpo técnico dos Tribunais de Contas em Auditoria Financeira, visando fomentar a sua realização pelos órgãos de controle externo, nos moldes definidos nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP);
- d) Propor mecanismos de harmonização de conceitos e procedimentos de gestão fiscal, bem como de interpretação técnica dos dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e legislação e normas correlatas, bem como os contidos no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) editado pela STN/MF;
- e) Propor, em conjunto com os demais órgãos responsáveis, mecanismos de harmonização de conceitos e procedimentos em relação às interações do governo federal com os entes subnacionais, tais como os relativos ao Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), ao Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE), à regulação dos regimes próprios de previdência, dentre outros que forem identificados;



- f) Indicar mecanismos de aprimoramento constante e de atuação efetiva dos Tribunais de Contas nas câmaras técnicas e grupos de estudo da STN/MF com vistas à legitimação das disposições contidas no MCASP e no MDF;
- g) Elaborar diagnóstico e sugerir ações conjuntas com vistas ao cumprimento da legislação de transparência e dos requisitos mínimos dos Sistemas de Administração Financeira e Controle (SIAFICs), conforme estabelecido nos arts. 48 e 48-A da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e legislação correlata;
- h) Indicar procedimentos que possibilitem o compartilhamento de dados entre a STN/MF e os TRIBUNAIS DE CONTAS referentes às informações de entes sob sua jurisdição, resguardado o sigilo, quando aplicável;
- i) Propor soluções para o compartilhamento dos resultados de auditorias financeiras realizadas pelos Tribunais nas contas dos gestores públicos;
- j) Promover eventos de capacitação por meio da utilização das estruturas das escolas dos tribunais de contas e do governo federal;
- k) Rever os mapeamentos e as regras de geração da Declaração das Contas Anuais (DCA), do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), com vistas ao aprimoramento da qualidade e da comparabilidade das informações constantes desses demonstrativos.

2. Fases da Cooperação:

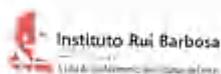
(As atividades mencionadas no tópico anterior serão desenvolvidas em conformidade com as fases a seguir)

1ª FASE – Contextualização e articulação para a adesão dos Tribunais de Contas

Nesta fase, será feito um primeiro encontro entre as entidades signatárias para elaborar diagnóstico das ações a serem implementadas com vistas à consecução dos objetivos do Acordo, discussão da divisão de tarefas, levantamento de alternativas para a constituição e instalação de grupos de trabalho, diretrizes gerais para a condução das atividades propostas, bem como a definição de estratégias para ampliar o alcance do Acordo por meio da adesão expressa dos Tribunais de Contas aos termos apresentados, mediante articulação com os representantes dos referidos órgãos.

2ª FASE – Definição e instalação dos grupos de trabalho

Após as discussões originadas da 1ª Fase, serão estruturados grupos de trabalho, compostos pelos membros da Comissão de Representantes, para a consecução dos objetivos do Acordo, devendo ser definido um coordenador para cada grupo, o qual será responsável por reportar periodicamente o andamento dos trabalhos à Comissão de Representantes e ao Comitê Gestor.



3ª FASE – Condução dos grupos de trabalho

Após a instalação dos grupos de trabalho, é necessária a condução de atividades com vistas ao alcance dos objetivos do Acordo, conforme cronograma definido no âmbito de cada subgrupo. Deverá ser apresentado relatório de atividades e diagnóstico para cada um dos assuntos objeto do presente instrumento. O Comitê gestor poderá solicitar relatórios parciais das atividades desenvolvidas.

4ª FASE – Resultados e proposição de ações conjuntas e demais encaminhamentos

A partir dos resultados dos grupos de trabalho e dos diagnósticos da 3ª Fase, far-se-á a proposição conjunta, mediante formalização, de novos acordos, iniciativas, forças-tarefa, projetos e atividades permanentes entre as entidades partícipes com vistas aos objetivos do Acordo. Será elaborado e apresentado relatório final que descreva todas as atividades conduzidas no escopo do Acordo e os respectivos encaminhamentos, com ampla divulgação à sociedade.

3. Resultados esperados:

- a) Harmonização de conceitos e procedimentos contábeis e de estatísticas fiscais, gestão fiscal e outros presentes neste Acordo;
- b) Aprimoramento da Matriz de Saldos Contábeis (MSC), bem como a disseminação do conhecimento da linguagem *Extensible Business Report Language* - XBRL no setor público brasileiro;
- c) Melhoria dos processos de coleta e transformação dos dados, aplicados às necessidades dos Tribunais de Contas, com compatibilização das tecnologias utilizadas, quando possível e desejável;
- d) Criação e implementação de mecanismos de compartilhamento, entre os **PARTÍCIPES**, dos dados recebidos pelos sistemas de transferência de dados;
- e) Reforço à observância da legislação de transparência e de requisitos mínimos dos Sistemas de Administração Financeira e Controle (SIAFICs) referidos nos arts. 48 e 48-A da Lei Complementar nº 101, de 2000.





Anexo II

CRONOGRAMA DE ATIVIDADES (QUINQUÊNIO 2018-2022)

O presente Cronograma de Atividades demonstra apenas os prazos para a consecução das fases da cooperação constantes do tópico 2 do Anexo I, sendo que cada grupo de trabalho deverá montar o seu próprio cronograma, mediante aprovação da Comissão de Representantes do Comitê Gestor, desde que compatíveis com este Anexo.

	2018												2019												2020												2021												2022											
	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D												
1	[Redacted]																																																											
2	[Redacted]																																																											
3	[Redacted]																																																											
4	[Redacted]																																																											

8



Anexo III

IDENTIFICAÇÃO DOS SERVIDORES INDICADOS PELA STN/MF, ATRICON E IRB, QUE INTEGRAM COMISSÃO DE REPRESENTANTES

I. Representantes da Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF):

TITULAR	
Nome:	Gildenora Batista Dantas Milhomem
CPF:	368.724.071-15
Identidade:	764.269 SSP/DF
Endereço:	Esplanada dos Ministérios, Ed. Anexo do Ministério da Fazenda, Bloco P, Ala A, 1º Andar, Sala 101 - 70048-900 - Brasília/DF
Telefone:	(61) 3412-3500
E-mail:	gildenora.milhomem@tesouro.gov.br
Formação:	Ciências Contábeis
Matrícula:	1299425
Cargo/Função:	Subsecretária de Contabilidade Pública (SUCON/STN/MF)

SUPLENTE	
Nome:	Leonardo Silveira do Nascimento
CPF:	833.852.401-82
Identidade:	1.629.457 SSP/DF
Endereço:	Esplanada dos Ministérios, Ed. Anexo do Ministério da Fazenda, Bloco P, Ala A, 4º Andar, Sala 421 - 70048-900 - Brasília/DF
Telefone:	(61) 3412-3804
E-mail:	leonardo.nascimento@tesouro.gov.br
Formação:	Ciências Contábeis
Matrícula:	3369140
Cargo/Função:	Coordenador-geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF/SUCON/STN/MF)

II. Representantes da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON):

TITULAR	
Nome:	
CPF:	
Identidade:	
Endereço:	
Telefone:	
E-mail:	
Formação:	
Matrícula:	
Cargo/Função:	



SUPLENTE	
Nome:	
CPF:	
Identidade:	
Endereço:	
Telefone:	
E-mail:	
Formação:	
Matrícula:	
Cargo/Função:	

III. Representantes do Instituto Rui Barbosa (IRB):

TITULAR	
Nome:	Ivens Zschoerper Linhares
CPF:	709.592.699-91
Identidade:	3.966.594/8-PR
Endereço:	Rua Emilio Cornelsen, nº 344, Ahú - CEP 80540-220 - Curitiba/PR
Telefone:	(41) 3350-1769
E-mail:	ivenszl@tce.pr.gov.br
Formação:	Direito - UFPR
Matrícula:	51.856-5
Cargo/Função:	Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (Conselheiro TCE/PR)

SUPLENTE	
Nome:	Tiago Alvarez Pedroso
CPF:	033.531.529-11
Identidade:	7835261-2
Endereço:	Rua Prof. Ephigênia do Rego Barros, 62, Apto 802 - Curitiba/PR
Telefone:	(41) 99157-3184
E-mail:	tiago.pedroso@tce.pr.gov.br
Formação:	Direito
Matrícula:	520128
Cargo/Função:	Auditor do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (Auditor TCE/PR)



Anexo IV

TERMO DE ADESÃO AO ACORDO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

TERMO DE ADESÃO

O TRIBUNAL DE CONTAS _____ (_____), pessoa jurídica de direito público, inscrito no CNPJ/MF sob o nº _____, com sede em _____, neste ato representado pelo (a) seu (a) Presidente, Conselheiro (a)

CI nº _____ CPF nº _____, adere ao ACORDO DE COOPERAÇÃO TÉCNICA Nº 01/2018, celebrado entre a União, por intermédio da SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL do MINISTÉRIO DA FAZENDA (STN/MF), os TRIBUNAIS DE CONTAS, neste ato representados pela ATRICON - ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL, e o IRB - INSTITUTO RUI BARBOSA, e, declara, para os devidos fins, a concordância com todas as suas cláusulas, em especial quanto ao Plano de Trabalho e o respectivo cronograma de atividades. São indicados os seguintes servidores para compor a Comissão de Representantes mencionada no referido Acordo:

TITULAR	
Nome:	
CPF:	
Identidade:	
Endereço:	
Telefone:	
E-mail:	
Formação:	
Matrícula:	
Cargo/Função:	

SUPLENTE	
Nome:	
CPF:	
Identidade:	
Endereço:	
Telefone:	
E-mail:	
Formação:	
Matrícula:	
Cargo/Função:	

_____ de _____ de _____.

 TRIBUNAL DE CONTAS _____ (_____)
 Conselheiro (a) _____
 PRESIDENTE

APÊNDICE B - Adesão expressa dos TCs ao ACT 01/2018

Tribunal de Contas	Representante	Informações da Publicação			
		Data de Publicação	Edição	Seção	Página
TCE CE	Edilberto Carlos Pontes de Lima	16/07/2018-D.O.U.	135	3	93
TCE MG	Cláudio Couto Terrão	16/07/2018-D.O.U.	135	3	93
TCE RN	Antônio Gilberto de Oliveira Jales	16/07/2018-D.O.U.	135	3	93
TC DF	Anilcéia Luzia Machado	16/07/2018-D.O.U.	135	3	93
TCE GO	Kennedy Trindade	16/07/2018-D.O.U.	135	3	93
		17/09/2018-D.O.U.	179	3	
TCE BA	Gildásio Penedo Cavalcanti de Albuquerque Filho	16/07/2018-D.O.U.	135	3	93
TCE PI	Olavo Rebelo de Carvalho Filho	16/07/2018-D.O.U.	135	3	93
TCE TO	Manoel Pires dos Santos	17/09/2018-D.O.U.	179	3	103
TCE PB	André Carlo Torres Pontes	17/09/2018-D.O.U.	179	3	103
TCE ES	Sérgio Aboudib Ferreira Pinto	17/09/2018-D.O.U.	179	3	103
TCE PR	José Durval Mattos do Amaral	17/09/2018-D.O.U.	179	3	103
		12/11/2018-D.O.U.	217	3	
TCE SC	Luiz Eduardo Cherem	17/09/2018-D.O.U.	179	3	103
TCE RO	Edilson de Souza Silva	17/09/2018-D.O.U.	179	3	103
TCE MT	Gonçalo Domingos de Campos Neto	17/09/2018-D.O.U.	179	3	103
TCE PE	Marcos Coelho Loreto	17/09/2018-D.O.U.	179	3	103
TCE PA	Maria de Lourdes Lima de Oliveira	12/11/2018-D.O.U.	217	3	119
TCE SP	Renato Martins Costa	12/11/2018-D.O.U.	217	3	119
TCE MS	Waldir Neves Barbosa	12/11/2018-D.O.U.	217	3	119
TCE SE	Ulises de Andrade Filho	12/11/2018-D.O.U.	217	3	119
TCM SP	João Antonio da Silva Filho	12/11/2018-D.O.U.	217	3	119
TCM PA	Luis Daniel Lavareda Reis Junior	12/03/2019-D.O.U.	48	3	31
TCE AP	Ricardo Soares Pereira de Sousa	12/03/2019-D.O.U.	48	3	31
TCM RJ	Thiers Vianna Montebello	12/03/2019-D.O.U.	48	3	31
TCE MA	José Ribamar Caldas Furtado	12/03/2019-D.O.U.	48	3	31
TCE RS	Iradir Pietroski	12/03/2019-D.O.U.	48	3	31
TCE RR	Cilene Lago Salomão	12/03/2019-D.O.U.	48	3	31
TCE RJ	Mariana Montebello Willwman	12/03/2019-D.O.U.	48	3	31
TCE AM	Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos	12/03/2019-D.O.U.	48	3	31
TCU	José Mucio Monteiro Filho	05/06/2019-D.O.U.	107	3	36
TCE AL					
TCM GO	Petrônio Pires de Paula	17/08/2018-D.O.C. do TCM GO	1030		188-189
TCM BA					
TCE AC					

Notas:

TCE significa Tribunal de Contas do Estado, sendo seguido pela sigla do estado ao qual pertence.

TCM significa Tribunal de Contas do Município, sendo seguido pela sigla do ente da Federação de origem.

TCU significa Tribunal de Contas da União.

TCDF significa Tribunal de Contas do Distrito Federal.

D.O.U. significa Diário Oficial da União.

D.O.C. significa Diário Oficial de Contas.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

APÊNDICE C - Grupos de Trabalho - ACT 01/2018

GTs	Nomenclatura	Ações a serem realizadas pelos GTs
GT 1	Harmonização de Conceitos e Procedimentos de Gestão Fiscal	Identificar as divergências existentes entre as orientações relacionadas ao cumprimento da LRF contidas no MDF e as regras estabelecidas pelos TCs; analisar as divergências identificadas e definir quais ações deverão ser tomadas; avaliar a adequação do conjunto de informações complementares definidas para a Matriz de Saldos Contábeis (MSC) e das regras de mapeamento do RREO e do RGF divulgados pela STN e utilizadas na elaboração dos rascunhos dos demonstrativos do SICONFI; promover eventos de capacitação e alinhamento junto ao corpo técnico dos TCs buscando debater e melhorar o entendimento sobre os conceitos da LRF e das legislações correlatas; elaborar relatório parcial com a evolução dos trabalhos, estimular o exercício do controle social e definir relatórios gerados por meio das informações patrimoniais.
GT 2	Matriz de Saldos Contábeis e Compartilhamento de Dados	Compartilhamento de métodos e sistemas utilizados pelos TCs no recebimento de informações e geração de relatórios; workshop SICONFI e MSC para os TCs; apreciação, por parte dos signatários, dos modelos apresentados; criação dos processos de compartilhamento de dados e testes e definição de normativos.
GT 3	Requisitos Mínimos de Qualidade dos SIAFICs	Efetuar revisão das propostas de alteração à legislação atual, que se encontra em tramitação, assim como consolidar os entendimentos acerca dos requisitos mínimos; definir a metodologia de diagnóstico da situação atual dos sistemas utilizados pelos entes da Federação frente a nova legislação proposta; realizar diagnóstico utilizando a metodologia definida; identificar os impactos das mudanças na legislação em cada TC e as alternativas prazos necessários para se promover a implementação nas mudanças e discutir mecanismos de fiscalização dos sistemas, visando apurar e aperfeiçoar os diversos sistemas dos entes.
GT 4	Padronização de Conceitos e Regras de Contabilização (NBC e MCASP)	Identificar as divergências existentes entre as orientações relacionadas ao cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, Lei 4.320/64, Decreto-Lei nº 200/67 e demais normativos relacionados à contabilidade aplicada ao setor público contidos no MCASP e as regras estabelecidas pelos TCs; analisar as divergências identificadas e definir quais ações deverão ser tomadas; avaliar a adequação do conjunto de informações complementares definidas para a MSC e das regras de mapeamento da Declaração de Contas Anuais - DCA; definir o filtro normativo das normas internacionais convergidas pelo conselho Federal de Contabilidade - CFC em NBCASP para inclusão na 9ª edição do MCASP; promover eventos de capacitação e alinhamento junto ao corpo técnico dos TCs buscando debater e melhorar o entendimento sobre o conteúdo do MCASP, Instruções de Procedimentos Contábeis - IPCs e legislações correlatas e elaboração do relatório final.
GT 5	Harmonização de conceitos e procedimentos em relação ao SIOPS e ao SIOPE	Identificar as principais divergências no entendimento sobre as Ações e Serviços Públicos em Saúde - ASPs e sobre as ações de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE apresentado no MDF e utilizado no SIOPS e no SIOPE, respectivamente, e as regras estabelecidas pelos TCs; analisar as divergências identificadas e definir quais ações deverão ser tomadas; avaliar a adequação do conjunto de informações complementares definidas para a MSC e as informações necessárias para o SIOPS e para o SIOPE; elaborar o relatório parcial com a evolução dos

		trabalhos; avaliar os impactos e as possibilidades da harmonização dos entendimentos; promover eventos de capacitação e alinhamentos junto ao corpo técnico dos TCs buscando debater e melhorar o entendimento sobre os conceitos relacionados à ASPS e MDE e estimular o exercício do controle social.
GT 6	Regimes Próprios de Previdência	Identificar as práticas de fiscalização realizadas pelos TCs - TC no Regime Próprio de Previdência Social - RPPS; analisar as divergências encontradas e definir quais ações serão tomadas; avaliar os ajustes necessários a serem realizados no MCASP, PCASP estendido, IPC 14 e o MDF para que se obtenha a harmonização de entendimentos; identificar o procedimento necessário para a aplicação do MCASP, PCASP estendido e IPC 14; avaliar o conjunto de contas e de informações complementares definidas para a MSC referentes ao RPPS; definir ações a serem realizadas pelos TCs para que se torne efetiva a aplicação do MCASP, PCASP estendido e IPC 14 nos RPPS; promover eventos de capacitação e alinhamentos junto ao corpo técnico dos tribunais de contas buscando debater e melhorar o entendimento sobre os aspectos contábeis e fiscais dos consórcios públicos e elaborar o relatório final.
GT 7	Auditoria Financeira	Identificar os TCs que realizam auditoria financeira, de acordo com a NBASP 200; elaborar padrão mínimo, com base na NBASP 200, a ser seguido pelos TCs; reforçar junto aos TCs a necessidade de realizar auditorias financeiras; propor ao CFC a aprovação de Notas Práticas sobre as normas internacionais de auditoria financeira para o setor público; desenvolver estratégia de capacitação em auditoria financeira; promover a divulgação dos relatórios de auditoria financeira e elaborar o relatório final.
GT 8	Consórcios Públicos	Identificar as práticas de gestão de consórcios públicos nos entes da Federação conforme orientações dos TCs; analisar as divergências identificadas e definir quais ações deverão ser tomadas (ajuste normativo); avaliar a adequação do conjunto de contas e de informações complementares definidas para a MSC e das regras dos mapeamentos dos demonstrativos contábeis e fiscais divulgados pela STN e utilizadas na elaboração dos rascunhos dos demonstrativos do SICONFI (ajuste sistêmico); promover eventos de capacitação e alinhamento junto ao corpo técnico dos TCs buscando debater e melhorar o entendimento sobre os aspectos contábeis e fiscais dos consórcios públicos e elaborar o relatório final.

Notas:

Para mais detalhes quanto às ações e prazos dos GTs, consultar, junto ao portal da transparência do IRB, a ata da reunião do Comitê Gestor do Acordo de Cooperação Técnica 1/2018 - IRB/STN/ATRICON, realizada em 05 de maio de 2020.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

APÊNDICE D - Mapeamento das divergências conceituais entre as orientações contidas no MDF e as regras estabelecidas pelos TCs

Regras dispostas no MDF	Regra adotada pelos TCs em virtude de divergências conceituais
Quanto ao Anexo I – RGF	
<p>As despesas com pagamento de benefícios previdenciários a inativos e pensionistas devem compor a despesa bruta com pessoal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Resolução excluiu os gastos com pensionistas do limite da despesa de pessoal, o que surtiu efeito na despesa de pessoal aquelas com fonte não vinculada. • Entendimento que os gastos com inativos e pensionistas não lastreados por recursos vinculados integram a despesa total com o pessoal, para fins de apuração do limite global do Estado, mas não são computados para apuração dos limites específicos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas, tal qual estabelecido no art. 20, inciso II, da LRF. • Parecer normativo prevê que benefícios previdenciários a inativos e pensionistas não são computados para fins do cálculo da despesa com pessoal do Poder/Órgão (art. 20n da LRF), no entanto, são inseridos no cálculo da despesa com pessoal do Ente (art. 19, da LRF). • Conforme Decisão do TCE, foi expedida orientação de caráter interno, no sentido de que as despesas com pensionistas, por não depender de fatos que possuam vínculo ou ingerência da Administração Pública, não deveriam ser computadas para fins de aferição dos limites de gastos totais com pessoal, seja isoladamente, no âmbito de cada poder ou órgão, seja no cálculo do limite global. Quanto às despesas com inativos, o TCE firmou, nos termos de um Acórdão, entendimento de que para os entes federados que instituírem regime próprio de previdência social aquele cômputo deve ser contabilizado pelo respectivo Poder Executivo Estadual, responsável pela gestão previdenciária. • Na Despesa Bruta com Pessoal, os benefícios previdenciários a inativos e pensionistas são incluídos. Para fins de cálculo da Despesa com Pessoal da LRF, são excluídas as despesas orçamentárias com Pensionistas, conforme Decisões unânimes do Tribunal Pleno. • O TCE possui Resolução na qual restou estabelecido que a elaboração do RGF e RREO serão na forma constante do Manual de Demonstrativos Fiscais - STN. Contudo, a Constituição Estadual assim disciplina que na verificação do atendimento pelo Estado dos limites globais estabelecidos na lei complementar federal, mencionado no caput deste artigo, não serão computadas as despesas com os pensionistas e os valores referentes ao imposto de renda retidos na fonte dos servidores públicos estaduais.
<p>No cálculo da despesa bruta com pessoal, deve-se considerar o valor total dos salários dos servidores ativos e inativos, incluindo o valor da retenção referente ao IRRF e de outras retenções.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Resolução Normativa prevê que a parcela do IRRF não deverá ser considerada como gasto com pessoal. • Embora o Tribunal de Contas possua o mesmo entendimento exposto no Manual do STN o Tribunal de Justiça do Estado proferiu decisão liminar em que concedeu tutela provisória de urgência para a exclusão dos valores relativos ao IRRF deste Órgão. • Atualmente existe uma modulação de efeitos para emissão de Parecer Prévio, considerando que havia entendimento divergente e com a adequação ao entendimento da STN o TCE estabeleceu metas para adequação dos limites. • De acordo com Decisão do Pleno, o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte não deve ser computado como despesa de pessoal compondo os limites global e específico previsto no art. 19 e 20 da LRF. • Nas Contas de Governo de 2018 o valor do IRRF passou a ser demonstrado no cômputo da despesa bruta com pessoal.

	<ul style="list-style-type: none">• Parecer normativo prevê que tais benefícios não são computados para fins do cálculo da despesa com pessoal do Poder/Órgão (art. 20, da LRF), no entanto, são inseridos no cálculo da despesa com pessoal do Ente (art. 19, da LRF) e prevê que as retenções do IRRF efetuadas sobre contratos de serviços, não se incluindo nestes, aqueles para substituição de servidores, possa ser deduzido do valor da RCL e dos gastos com pessoal.• Na esfera estadual as retenções não são deduzidas. Na esfera municipal aplica-se Instrução Normativa em que o IRRF é deduzido, porém com incorporação progressiva à razão de 6,25% ao ano, a partir do exercício de 2012, para municípios com população superior a 200 mil habitantes; e à razão de 12,5% ao ano, a partir do exercício de 2011, para municípios com população inferior a 200 mil habitantes.• O TCE reconhece que deve ser considerada a despesa bruta com pessoal, no entanto, desconsidera algumas parcelas dessa despesa bruta: licença-prêmio indenizável, 1/3 de férias e verbas indenizatórias.• Nos termos de Decisão do Pleno, os valores referentes ao IRRF dos servidores estaduais e municipais não são considerados na apuração da Despesa Líquida com pessoal, nem da Receita Corrente Líquida, para fins de aferição dos limites de despesa com pessoal, definidos na LRF.• Este Tribunal decidiu, por meio de Acórdão, revogar Parecer Prévio e, desta forma, o IRRF na folha de pagamento de pessoal não deveria mais ser deduzido da despesa de pessoal. Assim, a partir de 2017, todos os Órgãos e Poderes, que faziam essa dedução, deveriam se adequar à nova situação. Todavia, a decisão deste Tribunal ensejou o Ministério Público do Estado a acionar o Judiciário com Mandado de Segurança contra a medida desta Corte, obtendo sucesso em caráter liminar, ressaltando-se que, no mês de fevereiro de 2018, a decisão em sede liminar foi corroborada na apreciação do mérito pelo Tribunal de Justiça do Estado. Após a suspensão da revogação do Parecer Prévio, a Assembleia Legislativa, o Ministério Público e o Tribunal de Justiça do Estado, permanecem fiéis a ele. Dentre os que seguem esse parecer, apenas o Tribunal de Contas e o Poder Executivo, a partir de 2017, está elaborando seus Relatórios de Gestão Fiscal, sem deduzir o IRRF.• IN do TCE prevê dedução do IRRF.• Na Despesa Bruta com Pessoal, o valor da retenção referente ao IRRF e outras retenções são incluídos. Para fins de cálculo da Despesa com Pessoal da LRF, a retenção do IRRF é excluída, conforme a Decisão unânime do Tribunal Pleno.• A regra geral é a descrita no MDF, porém, por força da Decisão do Pleno, para fins de cálculo dos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal de Despesa com pessoal, o valor correspondente ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre remuneração, subsídio e proventos dos servidores públicos Estaduais e Municipais não é considerado por algumas Unidades Jurisdicionadas, no cômputo da DLP e RCL.• O TCE possui Resolução na qual restou estabelecido que a elaboração do RGF e RREO serão na forma constante do Manual de Demonstrativos Fiscais - STN. Contudo, a Constituição Estadual assim disciplina que na verificação do atendimento pelo Estado dos limites globais estabelecidos na lei complementar federal, mencionado no caput deste artigo, não serão computadas as despesas com os pensionistas e os valores referentes ao imposto de renda retidos na fonte dos servidores públicos estaduais.
--	--

<p>O total das despesas com pagamento de benefícios previdenciários a inativos e pensionistas deve ser rateado por poder e órgão a que eles se vinculam.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A matéria não foi objeto de análise por parte do TCE. • Não há no TCE entendimento obrigando tal rateio. Há encaminhamento jurisprudencial pela possibilidade de o município custear gastos com inativos da câmara municipal. • De acordo com Decisão do Pleno, os gastos com inativos e pensionistas não lastreados por recursos vinculados integram a despesa total com o pessoal, para fins de apuração do limite global do Estado, mas não são computados para apuração dos limites específicos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas, tal qual estabelecido no art. 20, inciso II, da LRF. • Na esfera municipal as despesas com pagamentos de benefícios previdenciários são computadas na despesa de pessoal do poder executivo. Na esfera estadual os valores são segregados e computados para cada esfera de poder. • Parecer Normativo prevê que tais benefícios não são computados para fins do cálculo da despesa com pessoal do Poder/Órgão (art. 20, da LRF), no entanto, são inseridos no cálculo da despesa com pessoal do Ente (art. 19, da LRF). • O TCE entende que tais despesas devem constar nos demonstrativos de cada órgão ou poder, no entanto, o efeito é anulado no limite da despesa com pessoal de Poder (Legislativo ou Judiciário) ou Órgão e levado à conta do Poder Executivo quando se tratar de benefício coberto pelo RPPS. • Não há normativo interno que discipline esse assunto. • Quanto aos demais Poderes e Órgãos autônomos, este TCE firmou entendimento de que, nos demonstrativo de despesas com pessoal, os gastos com inativos devem ser evidenciados e publicados, mas não ter impacto na apuração do limite legal, isso porque, nos termos de Acórdão, os entes federados que instituírem regime próprio de previdência social estes valores devem ser contabilizado pelo respectivo Poder Executivo Estadual, responsável pela gestão previdenciária. • Apesar do RPPS do Estadual não ratear as despesas com inativos e pensionistas por poder e órgão, o Plenário do TCE não havia enfrentando esta questão, sendo instado pelo Conselho de Supervisão do Regime de Recuperação Fiscal a analisar a matéria, que está sendo promovida em Processo em tramitação sem decisão definitiva. • Não há qualquer tipo de rateio. • Nosso entendimento é que, uma vez aposentado, a despesa com pessoal deixa de ser responsabilidade do poder ou do órgão e passa a ser responsabilidade do órgão previdenciário.
<p>As despesas relativas à mão de obra referentes a contratos de terceirização que esteja empregada em atividade fim da instituição ou em atividade prevista no plano de cargos e salários devem ser incluídas no cômputo da despesa total com pessoal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sim, porém devem ser observadas as parcelas correlatas a utilização de insumos na prestação dos serviços, sendo incluído no cálculo de pessoal apenas os valores relativos a mão de obra. • A inclusão no cálculo depende da identificação das despesas pelas equipes técnicas do TCE, não ocorrendo registro por parte dos fiscalizados. • O entendimento é o mesmo do STN, entretanto na prática ainda não conseguimos operacionalizar totalmente esse acompanhamento. • Na esfera municipal foi inserido uma linha no Demonstrativo de Despesa com pessoal denominada "Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (Exceto Elemento 34)" com vistas incluir despesa de terceirização contabilizadas em outros elementos de despesas na área da Saúde.

<p>As despesas referentes à parcela do pagamento relativa à remuneração do pessoal que exerce atividade fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, como, por exemplo, as contratações de entidades do terceiro setor, devem ser incluídas no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Apenas se o contrato caracterizar substituição de servidores. • Não é considerado como despesa com pessoal. • Não é considerado como despesa com pessoal. • O Estado não inclui estas despesas para verificação dos limites de gastos com pessoal. Este Tribunal de Contas ainda não se pronunciou definitivamente sobre a matéria. • A inclusão no cálculo depende da identificação das despesas pelas equipes técnicas do TCE, não ocorrendo registro por parte dos fiscalizados. Existem ainda limitações na inclusão dessas despesas devido a previsão em Resoluções de Consulta de que deve ser verificada terceirização ilegal e ainda considerados apenas os serviços "complementares", ou seja, não são todas as despesas com terceirização da área fim que são consideradas como gastos com pessoal. • O entendimento é o mesmo do STN, entretanto na prática ainda não conseguimos operacionalizar totalmente esse acompanhamento. • Na esfera municipal foi inserido uma linha no Demonstrativo de Despesa com pessoal denominada "Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (Exceto Elemento 34)" com vistas incluir despesa de terceirização contabilizadas em outros elementos de despesas na área da Saúde. • Atualmente, as despesas registradas no elemento 36, detectadas via sistema de coleta de dados, são adicionadas ao cômputo da despesa com pessoal, ainda que os gestores não tenham incluído no RGF. Porém, se contratados por intermédio de pessoa jurídica ou OS/OSCIP não estão no Cômputo. • Embora tenhamos o entendimento de que seria o mais correto, não estamos incluindo tal valor em virtude da dificuldade de levantar os gastos de pessoal no elemento 39 e ainda aqueles efetuados por entidades do terceiro setor.
<p>As despesas custeadas com os valores repassados pelo tesouro do ente federado para cobertura da insuficiência financeira do RPPS NÃO devem ser deduzidas como despesas não computadas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A matéria não foi objeto de análise por parte do TCE. • Nos termos de Instrução Normativa, há uma regra de transição (até 2025) que prevê, para a esfera estadual, a não inclusão dos aportes financeiros na dedução das despesas com pessoal para adequação à metodologia do MDF. • Na esfera estadual aplica-se Acórdão em que as Insuficiências Financeiras acordadas no Termo de Compromisso são deduzidas, porém com incorporação progressiva a partir do exercício financeiro de 2016, à razão de 6,25% ao ano. Na esfera municipal os valores não são deduzidos. • Há decisão plenária que permite a dedução somente no âmbito estadual. • Quando destacadas no RGF do ente, tais despesas não são deduzidas, desta forma compõe o montante total da despesa com pessoal. Porém, não são efetuadas auditorias financeiras, com o objetivo de verificar se o montante destacado no RGF se refere a totalidade das insuficiências financeira do RPPS.
<p>As despesas com os agentes comunitários de saúde, com os agentes de combate às endemias, bem como com pessoal relacionado a outros programas federais que dependam da parceria dos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Há despesas oriundas de alguns programas federais que não são incluídas no cômputo da despesa com pessoal, conforme Instrução. • O entendimento é o mesmo do STN, entretanto na prática ainda não conseguimos operacionalizar totalmente esse acompanhamento.

<p>municípios para serem executados, que tenham sido contratados por meio de processo seletivo público ou não, devem ser incluídas no cômputo da despesa com pessoal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • O Tribunal de Contas, fundamentado por meio de Parecer Prévio determina a exclusão das despesas com os agentes comunitários de saúde e com os agentes de combate às endemias custeados com verba federal, da despesa com pessoal e da RCL.
<p>Não poderá haver outras deduções para o cálculo da Despesa com Pessoal, além das seguintes: indenizações por Demissão e com Programas de Incentivos à Demissão Voluntária; decorrentes de decisão judicial da competência de período anterior ao da apuração; demais despesas da competência de período anterior ao da apuração; e dos inativos e pensionistas custeados com recursos vinculados.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Em Processo de consulta, por meio de Resolução no 031/2016, o TCE decidiu pela exclusão dos valores referentes ao Abono de Permanência, Abono Pecuniário de Férias, Indenização de Férias não gozadas e Licenças-prêmio do cômputo das despesas com pessoal. • O TCE incluiu no conceito de "Programa de Incentivos à Demissão Voluntária" o "Programa de Aposentadoria Voluntária – PAV". • O TCE permite a dedução de abono de permanência e de férias. • O Tribunal de Contas exarou Parecer Prévio que determina que as verbas relativas aos auxílios moradia, creche alimentação, transporte e escola são de natureza indenizatória. Decisão exarada na em Reunião do Conselho Superior de Administração do TCE - Abono Pecuniário de férias e Licença Prêmio consideradas verbas indenizatórias. • Parecer Prévio - As despesas decorrentes do pagamento do terço constitucional de férias deverão ser deduzidas do cômputo com gastos de pessoal na apuração dos limites do art. 20 da LRF. • DECISÃO NORMATIVA-PLENO - Exclusões: abono pecuniário de férias, adicional de férias (ou terço constitucional de férias), férias não usufruídas (exclusão integral desde que não gozadas por necessidade do serviço), abono de licença-prêmio convertido em pecúnia: exclusão integral desde que não gozada por necessidade do serviço. • Parecer normativo permite que seja excluído do total das despesas com pessoal dos Poderes e órgãos o valor das contribuições patronais para fins do art. 20, da LRF, no entanto, tais valores devem ser inseridos no cálculo da despesa com pessoal do Ente (art. 19, da LRF). • Serão deduzidos do computo da Despesa com Pessoal: <ul style="list-style-type: none"> - o Auxílio-Alimentação. Se a lei que instituir o benefício definir que o mesmo apresenta cunho indenizatório, este não será computado no cálculo da despesa com pessoal; - as despesas orçamentárias com o Aporte Financeiro para Amortização do Passivo Atuarial com o RPPS e Amortização do Passivo Atuarial/Alíquota Suplementar com o RPPS não serão computadas para fins de limite da despesa com pessoal por não pertencerem ao período de apuração correspondente face ao estabelecido no § 2o do art. 18 da LRF; - ajuda de custo, representação mensal e remoções, conforme Decisão do Tribunal; - férias indenizadas, 1/3 de adicional de férias e 13o salário remunerado, na hipótese de exoneração, conforme Decisão do Tribunal Pleno; - abono de permanência aos servidores que, tendo completado as exigências para aposentadoria voluntária, optem por permanecer em atividade, conforme Decisão do Tribunal Pleno; e - licença-prêmio indenizada, conforme Decisão do Tribunal Pleno. - as despesas orçamentárias com Convocação Extraordinária (inciso III do § 1o do artigo 19 da LRF), Sessões Extraordinárias e respectivos encargos do INSS, quando contabilizadas no poder Executivo, visto tratar-se de despesas orçamentárias de responsabilidade exclusiva do Poder Legislativo Municipal;

	<ul style="list-style-type: none"> - as despesas orçamentárias de natureza assistencial, custeadas pelo Poder Executivo/Indiretas Municipais aos seus servidores, conforme Decisão do Tribunal Pleno; - as despesas orçamentárias com o Programa Federal de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, em atendimento à Decisão do Tribunal Pleno.
Quanto ao Anexo II – RGF	
A dívida consolidada deve ser composta de dívidas de curto prazo (passivo circulante) e de dívidas de longo prazo (passivo não-circulante), de forma que os valores considerados na dívida consolidada somente deixarão de compor o demonstrativo após o seu pagamento.	<ul style="list-style-type: none"> • A DC deve seguir o conceito do art.29 da LRF. As dívidas de curto prazo podem constar no demonstrativo como 'não integrantes da DC'. • A dívida consolidada é analisada, no âmbito desta Corte de Contas, nas contas consolidadas de governo, com base em outros demonstrativos contábeis. • Na esfera municipal os valores consignados (2188) são deduzidos da disponibilidade de caixa.
O passivo atuarial relativo ao RPPS não deve compor a Dívida Consolidada do respectivo ente.	<ul style="list-style-type: none"> • A matéria não foi objeto de análise por parte do TCE. • Processo evidenciou em determinado Município que o déficit o atuarial não estava corretamente reconhecido no Passivo da entidade, ou seja, para o TCE, o passivo atuarial relativo ao RPPS deve compor a Dívida Consolidada do respectivo ente.
Quanto ao Anexo V – RGF	
Para cumprimento do art. 42 da LRF, a disponibilidade de caixa deve ser considerada de forma segregada por vinculação de recursos.	<ul style="list-style-type: none"> • Devem ser segregadas por grupo: recursos ordinários e recursos vinculados • Está em trâmite no TCE Processo de Revisão de Prejudicado objetivando convergir e parametrizar os critérios de análise quanto ao cumprimento do artigo 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal. • Nas análises das últimas prestações de contas, referentes a final de mandato, o TCE tem apurado as disponibilidades de caixa de forma global e consolidada, expurgando, tão somente, os valores referentes a convênios e RPPS. • A apuração do cumprimento do artigo 42 é feita com base na disponibilidade orçamentária sem levar em conta a vinculação de recursos. • Embora concordemos com o MDF, atualmente, não recebemos a informação de forma segregada.
A limitação de inscrição em restos a pagar em relação à disponibilidade de caixa deve ser observada em todos os exercícios, conforme disposto no art. 55, inciso III, alíneas “a” e “b”, da LRF.	<ul style="list-style-type: none"> • O controle e alerta é feito pelo Tribunal em todos os exercícios, porém a aplicação de penalidades em caso de descumprimento ocorre apenas no último ano do mandato do gestor. • Verificação é realizada no último ano de mandato. • É do entendimento deste tribunal que a vedação de rolagem de dívidas de curto prazo referentes a restos a pagar e demais obrigações se aplica apenas em último ano de mandato, haja vista o disposto no art. 42 da LC 101/00. Para imposição da vedação descrita nesse item, entendemos ser necessária alteração do dispositivo legal, tal como proposto no art. 44, inciso II do PLP no 295/2016.
Na apuração da disponibilidade de caixa, devem ser levadas em consideração todas as obrigações de despesas contraídas, mesmo que não estejam registradas na execução orçamentária.	<ul style="list-style-type: none"> • Não são computadas as obrigações contabilmente registradas pelo regime contábil da competência e que em razão da sua natureza pertençam a competência orçamentária futura. • A matéria não foi objeto de análise por parte do TCE.

	<ul style="list-style-type: none">• Na esfera estadual pela metodologia atual somente são consideradas as obrigações registradas na execução orçamentária. O entendimento do TCE será consolidado a partir da Revisão de Prejulgado, que trata do tema, por meio de Processo que está em trâmite.• Na apuração da disponibilidade de caixa são consideradas apenas as despesas orçamentárias.• É preciso distinguir passivos com atributo "P - Permanente" que devem ser computados como obrigações para apuração da disponibilidade líquida de caixa de outros que, pela sua essência, não devam, a exemplo dos precatórios. Concordamos que passivos permanentes oriundos de despesas realizadas sem disponibilidade orçamentária devam ser incluídos no cálculo em questão, mas não outros passivos com tal atributo, a exemplo de estoque de precatórios, dívidas de longo prazo e provisões.• Nosso entendimento é que os valores não registrados na execução orçamentária, impactam no cálculo da disponibilidade de caixa, desde que registrados no passivo circulante.
--	---