



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JAILSON TAVARES PEREIRA

**REJEIÇÃO DAS CONTAS ANUAIS DOS PREFEITOS POR PARTE DO TRIBUNAL
DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE (TCE-RN), NO PERÍODO
DE 2010 A 2013**

Orientador: Prof. Dr. Maurício Corrêa da Silva

Natal/RN
2019

JAILSON TAVARES PEREIRA

**REJEIÇÃO DAS CONTAS ANUAIS DOS PREFEITOS POR PARTE DO TRIBUNAL
DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE (TCE-RN), NO PERÍODO
DE 2010 A 2013**

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências legais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Maurício Corrêa da Silva

Natal/RN
2019

FICHA CATALOGRÁFICA

Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN

Sistema de Bibliotecas - SISBI

Catálogo de Publicação na Fonte. UFRN - Biblioteca Setorial do Centro Ciências Sociais Aplicadas – CCSA

Pereira, Jailson Tavares.

Rejeição das contas anuais dos prefeitos por parte do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), no período de 2010 a 2013 / Jailson Tavares Pereira. - 2019.

44f.: il.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Natal, RN, 2019.

Orientador: Prof. Dr. Maurício Corrêa da Silva.

1. Contabilidade pública - Monografia. 2. Assimetria Informacional - Monografia. 3. Prestação de Contas - Monografia. 4. Rejeição das Contas - Monografia. I. Silva, Maurício Corrêa da. II. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. III. Título.

RN/UF/Biblioteca do CCSA

CDU 336.13:657

FOLHA DE APROVAÇÃO

JAILSON TAVARES PEREIRA

REJEIÇÃO DAS CONTAS ANUAIS DOS PREFEITOS POR PARTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE (TCE-RN), NO PERÍODO DE 2010 A 2013.

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências legais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 12 de junho de 2019.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Maurício Corrêa da Silva - Orientador

Prof. Dr. Edmilson Jovino de Oliveira – Membro da Banca

Prof. Msc. Égon José Mateus Celestino – Membro da Banca

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente ao Pai Eterno, razão de todas as coisas, por ter permitido que este momento se concretizasse com sucesso.

Também dirijo meus agradecimentos aos meus familiares, que em inúmeros momentos foram privados do meu convívio nos últimos anos, em razão das numerosas horas que foram dedicadas ao curso.

Não posso deixar de agradecer aos professores da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, visto que a dedicação, o profissionalismo e a destacada qualidade da docência foram fundamentais para os meus conhecimentos na Ciência Contábil.

Agradeço e abraço a cada um dos colegas de curso, que me proporcionaram inúmeros momentos de alegria e de forças quando os desafios pareciam intransponíveis.

Finalizo com um agradecimento especial ao Prof. Dr. Maurício Corrêa da Silva, professor de destacadas disciplinas teóricas e práticas da área pública que cursei, quando surgiu a oportunidade de tê-lo como orientador do presente trabalho. Professor Maurício, muito obrigado pela compreensão das dificuldades iniciais, orientação e energia positiva para que alcançássemos este momento.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha esposa Márcia Medeiros de Gois Pereira, a minha filha Juliana Marja de Gois Pereira Oliveira e ao meu genro, Michael Wanderley de Oliveira. O sorriso da família reunida sempre foi a fonte de energia necessária para o alcance do presente trabalho.

RESUMO

Esta pesquisa tem o objetivo de analisar as principais irregularidades cometidas pelos prefeitos que motivaram os pareceres pela rejeição das prestações de contas anuais pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN) no período de 2010 a 2013. O universo analisado são os Pareceres Prévios dos 167 municípios do Estado do Rio Grande do Norte em 4 (quatro) exercícios (2010 a 2013) e utilizou-se o método de Análise de Conteúdo. A coleta de dados ocorreu por meio do endereço eletrônico do TCE-RN. Foram identificadas 817 irregularidades cometidas pelos gestores públicos municipais nas 130 prestações de contas anuais rejeitadas no período pesquisado. Destacam-se como principais irregularidades: evidenciação dos restos a pagar e restos a pagar sem disponibilidade financeira, saldo patrimonial negativo ou inconsistente, evidenciação deficiente da dívida ativa, divergências nos dados do ativo permanente, déficit financeiro, evidenciação deficiente da dívida fundada, despesa com pessoal acima do limite legal e aplicação de recursos nas áreas de educação e saúde abaixo do limite estabelecido pela Constituição Federal. Os municípios que cometeram mais irregularidades foram Passa e Fica, José da Penha e Umarizal. Conclui-se que os gestores não estão preparados para administrar os municípios, uma vez que 83 dos 167 municípios (49,70%) apresentaram irregularidades que motivaram a emissão de pareceres prévios pela rejeição das contas. Como principal contribuição desta investigação destaca-se a redução da assimetria da informação pelos atos e fatos decorrentes de ação da gestão pública.

Palavras-chave: Assimetria informacional. Prestação de Contas. Rejeição das Contas.

ABSTRACT

This research has the objective of analyzing the main irregularities committed by the mayors who motivated the opinions by the rejection of annual accounts by the Court of Audit of the State of Rio Grande do Norte (TCE-RN) in the period from 2010 to 2013. The analyzed universe are the Prior Opinions of the 167 municipalities of the State of Rio Grande do Norte in 4 (four) years (2010 to 2013) and the Content Analysis method was used. The data collection took place through the electronic address of the TCE-RN. 817 irregularities committed by municipal public managers were identified in the 130 installments of annual accounts rejected during the period surveyed. The following are the main irregularities: evidence of the remaining assets to be paid and remnants payable without financial availability, negative or inconsistent balance sheet, deficient disclosure of the active debt, divergences in the permanent assets data, financial deficit, poor debt disclosure, personnel over the legal limit and the application of resources in the areas of education and health below the limit established by the Federal Constitution. The municipalities that committed the most irregularities were Passa and Fica, José da Penha and Umarizal. It is concluded that managers are not prepared to administer the municipality, since 83 of the 167 municipalities (49.70%) presented irregularities that motivated the issuance of previous opinions by the rejection of the accounts. The main of this research is the currently a reduction of the information of acts and facts resulting from public management action

Keywords: Informational asymmetry. Accountability. Rejection of Accounts.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Irregularidades previstas como “gravíssimas” em relação aos limites constitucionais e legais.	21
Quadro 2 - Relação dos municípios que tiveram as contas rejeitadas pelo TCE-RN no período de 2010 a 2013.....	344

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Situação sobre as Prestações de contas anuais dos Municípios do Estado do Rio Grande do Norte, no período de 2010 a 2013.	27
Tabela 2 - Irregularidades presentes nos pareceres emitidos pelo TCE-RN no período de 2010 a 2013.	28
Tabela 3 - <i>Ranking</i> das irregularidades apontadas nos pareceres anuais e as suas respectivas colocações nos exercícios de 2010 a 2013.....	32
Tabela 4 - Municípios que tiveram mais irregularidades apontadas pelo TCE-RN e a quantidade de contas rejeitadas nos quatro anos da pesquisa.....	35

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
DAM	Diretoria de Administração Municipal
DTP	Despesa Total com Pessoal
DVP	Demonstrativo das variações Patrimoniais
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MS	Ministério da Saúde
QDD	Quadro de Detalhamento da Despesa
RGF	Relatório da Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SIAI	Sistema Integrado de Auditoria Informatizada
SIOPE	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação
SIOPS	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde do Ministério da Saúde
TCE-PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TCE-RN	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte
TCE-RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCM-CE	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
TCMs	Tribunais de Contas Municipais

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Geral	14
1.2.2 Específicos	14
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 TEORIA DA AGÊNCIA APLICADA AO SETOR PÚBLICO	16
2.2 TRIBUNAIS DE CONTAS	17
2.3 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE (TCE-RN)	20
2.4 ESTUDOS ANTERIORES	22
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	26
3.1 MÉTODO DA PESQUISA	26
3.2 POPULAÇÃO, AMOSTRA E COLETA DE DADOS	26
4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISES	27
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA

A Constituição Federal Brasileira de 1988 reservou seção específica para tratar sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta. De acordo com o Art. 70, essa fiscalização será quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncias de receitas, sendo exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e auxílio dos Tribunais de Contas, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

De acordo com Machado e Reis (2003), o conceito de controle é bastante amplo na Constituição Federal, não ficando restrito ao aspecto da legalidade. Os autores destacam o fato de que em cada esfera de governo os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário deverão manter controle interno integrado e também individualmente em cada Poder.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, já previa, em seu Art. 81, que o controle da execução orçamentária terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento. Segundo o Art. 82 dessa lei, as contas do Poder Executivo serão submetidas anualmente ao Poder Legislativo, com Parecer Prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente (BRASIL, 1964).

Para Andrade (2002), os Tribunais de Contas são órgãos públicos com autonomia administrativa e financeira em relação aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, com o objetivo de verificar o cumprimento real dos ditames legais pelos entes públicos do país. As mesmas normas estabelecidas de organização, composição e fiscalização para o Tribunal de Contas da União aplicam-se, no que couber, aos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 1988).

Os Tribunais de Contas Estaduais têm jurisdição sobre as contas dos Estados e Municípios, exceto naqueles Estados em que existe um Tribunal de Contas específico para controlar as contas de determinado Município (PASCOAL, 2002). Uma vez recebidas essas contas, os Tribunais de Contas emitem seus Pareceres Prévios com o único objetivo de formar opinião do grau de atendimento aos ditames da Constituição e da legislação infraconstitucional (LOPES *et al.*, 2009).

No caso do Rio Grande do Norte, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado determina, em seu Art. 59, que o parecer consiste em apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro e a execução dos orçamentos, devendo concluir seu parecer pela aprovação ou rejeição das contas, no todo ou em parte, quando for o caso, das parcelas ou rubricas impugnadas (RIO GRANDE DO NORTE, 2012).

Ao analisar as contas e divulgar os pareceres prévios anuais, os Tribunais de Contas diminuem a assimetria de informações sobre a gestão pública (Teoria da Agência Aplicada ao Setor Público) e os cidadãos terão condições de avaliar os gestores por eles eleitos. No caso de rejeição das contas, o principal (sociedade) tem condições de evitar, por meio do voto, a reeleição do gestor público (agente).

Do acima exposto, surge o questionamento que o objetivo geral investigará: **quais as principais irregularidades cometidas pelos prefeitos que motivaram os pareceres pela rejeição das prestações de contas anuais pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN) no período de 2010 a 2013?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Analisar as principais irregularidades cometidas pelos prefeitos que motivaram os pareceres pela rejeição das prestações de contas anuais pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), no período de 2010 a 2013.

1.2.2 Específicos

Para alcançar o objetivo geral da pesquisa, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os Pareceres Prévios emitidos pelo TCE-RN;
- Efetuar Análise de Conteúdo dos Pareceres Prévios emitidos;
- Apresentar aspectos conceituais sobre o papel dos Tribunais de Contas.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O tema em análise é relevante para o fortalecimento da cidadania, uma vez que aborda a questão da transparência e análise da gestão pública a partir da prestação de contas que todo

gestor tem a obrigação de apresentar ao Tribunal de Contas. O cidadão tem o direito de saber sobre a realidade contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do município em que reside e paga seus tributos.

De acordo com a Lei da Transparência, o desenvolvimento do controle social da administração é assegurado pelo direito fundamental de acesso à informação (BRASIL, 2011). Para Machado, Manso e Cabral (2012), a administração pública necessita dialogar de forma contínua com a sociedade e empregar procedimentos de monitoramento e avaliação, inclusive sob o ponto de vista do cidadão como cliente principal.

De acordo com Furtado (2009), o dever de prestar as contas anuais está preceituado no ordenamento jurídico, precisamente no Art. 84 da Constituição Federal. Essa obrigação recai sobre o Presidente da República, estendendo-se aos Governadores de Estado, do Distrito Federal e aos Prefeitos. Bandeira (2013) alerta que os mandatários exercem o poder por delegação e que a prestação de contas vem em decorrência do princípio republicano sob o qual se assenta o Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, o estudo pode contribuir para que a academia e a sociedade lancem um olhar diferenciado para os resultados das análises realizadas pelo Tribunal de Contas sobre as contas anuais prestadas pelos prefeitos. A pesquisa também contribui para fomentar o debate acerca dos pontos de controle levantados pelo Tribunal de Contas que levam às rejeições das contas.

Ressalte que a pesquisa limitou analisar os pareceres prévios do período de 2010 a 2013, haja vista que em referência ao exercício 2013, último ano pesquisado, 75,45% dos processos de contas anuais estão em tramitação na Corte de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. Em relação à coleta dos dados, encontrou-se dificuldade no endereço eletrônico do TCE-RN, uma vez que o órgão não disponibiliza em campo destacado a relação dos pareceres, devendo a consulta ser realizada individualmente por número de processo e ano de referência e, conforme visto nas decisões, sem padrão na emissão dos pareceres anuais.

A Constituição Estadual prevê, em seu art. 53, que compete ao TCE-RN apreciar as contas prestadas, pelo Governador, em sessenta dias a contar do seu recebimento (RIO GRANDE DO NORTE, 2012). Ao tratar sobre o parecer prévio sobre as contas dos prefeitos, ela não é clara sobre o prazo para a sua emissão, restringindo-se a determinar que a incumbência do TCE-RN será exercida, no que couber, conforme os arts. 53 e 54 da Constituição Estadual, sem especificar que o prazo também deve ser o de sessenta dias (RIO GRANDE DO NORTE, 2012). Ressalte-se que o prazo de sessenta dias é determinação contida no art. 57 da LRF (BRASIL, 2000).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 TEORIA DA AGÊNCIA APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Os conflitos de interesses existentes entre administradores e acionistas foram tratados, inicialmente, na obra *A Riqueza das Nações*, de Adam Smith (DALMÁCIO; NOSSA, 2004). Na mesma linha, Paula (2005) afirma que Smith foi o fundador da Teoria da Agência, exatamente por ter sido o primeiro a discutir os conflitos existentes entre os proprietários e os gerentes das empresas.

Ao tratar sobre as origens da Teoria da Agência, Eisenhardt (2015) afirma que durante as décadas de 1960 e 1970 os economistas exploraram o compartilhamento de risco entre indivíduos ou grupos, identificando que esses ocorrem quando partes cooperantes têm diferentes atitudes em relação ao risco. Jensen e Meckling (1976) ampliam esse entendimento e definem a relação de agência como um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (principal) emprega outra pessoa (agente) para execução de um serviço, implicando delegação de poder de decisão ao agente.

Nessa mesma direção, Segatto-Mendes e Rocha (2005) afirmam que é possível que as ações tomadas pelo agente não estejam dentro das diretrizes estabelecidas pelo principal. Nesse caso, segundo os autores, ocorre um conflito de interesses e surgirá a necessidade de mecanismos de controle das atividades do agente.

Segundo Rocha *et al.* (2012), a Teoria da Agência se interessa pelo relacionamento entre o principal e o agente e afirma que desse relacionamento surgem problemas de conflito de agência devido à assimetria de informações. De acordo com Peres (2007), a assimetria ocorre quando a informação sobre dada transação é monopolizada por apenas umas das partes envolvidas, sendo injusta a relação entre contratante e contratado. Ao tratar sobre interesses divergentes na relação entre Titular e Agente, Araujo e Sanchez (2005) afirma que o agente pode ter comportamento oportunista, sendo necessário esforço para selecionar o agente, ter um contrato com incentivos e ter controles eficientes.

Fontes Filho (2003) afirma que organizações públicas e privadas guardam semelhanças no que diz respeito à governança organizacional. Para ele, a separação propriedade e gestão, os mecanismos de definição de responsabilidades e poder, o acompanhamento e o incentivo na execução de políticas e objetivos são problemas comuns aos setores públicos e privados. Nesse mesmo sentido, Martins, Jeremias Jr. e Enciso (2018) defendem a aplicação da Teoria da Agência no setor público, uma vez que gestores inseridos

nas instituições públicas apresentam tendências de direcionamento para ações em dissonância aos interesses da população em geral.

Ao apresentar tendência de agir apenas em seu próprio interesse, o Agente (administrador público) fere o princípio da impessoalidade, conforme preconiza o Art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Marcelo e Vicente (2009) afirmam que a acepção mais tradicional desse princípio é a ideia que toda atuação da Administração deve visar e satisfazer o interesse público.

Outro problema que ocorre em decorrência da assimetria de informação é a corrupção. Granovetter (2006) ilustra bem ao dizer que é o caso típico entre duas pessoas, onde a pessoa A faz um pagamento, dá um presente ou faz um favor a B e B, em razão da posição na organização, toma alguma decisão, oferece algum serviço ou pratica alguma ação para beneficiar A. De acordo com Pinto *et al.* (2014), por ser extremamente difícil a fiscalização do comportamento dos agentes da administração pública, torna-se necessário que os mecanismos de controle motivem os agentes a atuarem na linha de decisões favoráveis aos interesses da população.

Em relação ao controle, Pinto *et al.* (2014) afirmam que a fiscalização, o monitoramento e a avaliação das atividades efetuadas pelos gestores é realizada por meio da ferramenta controle social. Figueiredo (2002) faz outra reflexão e esclarece que no Brasil há toda uma rede de agências incumbidas de supervisionar, controlar, aplicar sanções, e, sobretudo, prover o cidadão das informações relativas à conduta do gestor público. Nesse caso, ele menciona, entre outros, o Tribunal de Contas.

Nesse contexto, observa-se que a Teoria da Agência aplica-se ao setor público, uma vez que revela o conflito de interesses existentes entre o Agente (administrador público) e o Titular (sociedade) e que há mecanismos de controles, inclusive os exercidos pelos Tribunais de Contas, que diminuem a assimetria informacional. A partir da diminuição dessa assimetria, espera-se que os cidadãos tenham maiores oportunidades de escolha dos seus mandatários, contribuindo para uma sociedade mais justa e com recursos públicos protegidos.

2.2 TRIBUNAIS DE CONTAS

A necessidade de um órgão de controle surge com o próprio desenvolvimento do Estado, principalmente se os bens administrados pertencem ao povo, como é o caso do Estado Republicano (PASCOAL, 2002). Mas não é fácil determinar claramente o momento da fundação dos Tribunais de Contas. Somente no século XIX a preocupação com o controle

financeiro resultou na criação dessas instituições específicas em muitos países, porém com competências limitadas (SPECK, 2000).

No Brasil, a Instituição Tribunal de Contas foi criada no alvorecer da República, em 7/11/1890, por meio do Decreto nº 966-A, do Governo do Marechal Deodoro da Fonseca, sendo a proposta de criação de autoria de Rui Barbosa, Ministro da Fazenda desse governo provisório (BALEIRO NETO, 2004). Em artigo histórico, Buzaid (1966) retrata que houve várias tentativas de criação do Tribunal de Contas do Brasil antes de 1890, sendo a mais remota datada de 26 de junho de 1826, quando Visconde de Barbacena e José Ignácio Borges apresentaram ao Senado proposta de reorganização das Secretarias de Estado e da instituição do Tribunal de Contas.

Baleiro Neto (2004) afirma que a Constituição de 1891 elevou para o nível constitucional as disposições do Decreto nº 966-A, ressaltando que a referência ao Tribunal de Contas da União não está em nenhuma das seções dedicadas aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Segundo ele, somente a partir da Constituição de 1946 é que o órgão figura na parte da Constituição relativa ao Poder Legislativo, onde permanece até a Constituição atual.

De acordo com a atual Constituição Federal, o Tribunal de Contas da União é órgão auxiliar do Poder Legislativo no exercício do controle externo (BRASIL, 1988). Segundo Furtado (2009), o texto da Constituição Federal se refere à administração de recursos da União, mas o modelo serve para os demais entes da federação, razão pela qual as constituições estaduais e leis orgânicas municipais reproduzem o texto da Constituição de 1988.

O Brasil conta com um total de 34 Tribunais de Contas, sendo 27 Tribunais de Contas Estaduais, dois Tribunais de Contas com jurisdição sobre dois municípios (São Paulo e Rio de Janeiro), quatro Tribunais de Contas Municipais, que examinam as contas de todos os municípios de seus respectivos Estados, sendo eles os TCMs de Goiás, Bahia, Pará e Ceará, além do Tribunal de Contas da União (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009). Em razão da Emenda Constitucional nº 92, houve a extinção do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (CEARÁ, 2017), diminuindo, portanto, o número das Cortes de Contas para 33 TCs. De acordo com a Constituição Federal, em seu Art. 31, fica vedada a criação novos de Tribunais, Conselhos ou Órgãos Municipais de Contas (BRASIL, 1988).

Medaur (2008) esclarece que o Tribunal de Contas é instituição independente, até porque seus integrantes têm as mesmas garantias atribuídas ao poder Judiciário e que é impossível considerá-lo subordinado ou inserido na estrutura de qualquer dos três poderes.

Nessa mesma linha, Moreira e Vieira (2003) afirmam que o órgão é dotado de autonomia e os titulares do órgão (no caso, os Conselheiros), têm as mesmas garantias, prerrogativas, vencimentos e impedimentos dos magistrados do Poder Judiciário.

Em relação à competência, o Tribunal de Contas foi inicialmente criado com a atribuição de examinar, revisar e julgar atos concernentes à receita e despesas da República (BUZAID, 1966). Pascoal (2002) também trata da competência do Tribunal quando do seu início, relatando que o controle era meramente formalístico e enfatizavam-se apenas aspectos atinentes à legalidade dos atos públicos.

No fluxo de inovações introduzidas pela atual Constituição de 1988, ampliaram-se as competências do Tribunal de Contas da União (BARROSO, 1996). Entre outras competências previstas no Art. 71 da Constituição Federal, destacam-se a de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal na administração direta e indireta, realizar inspeções e auditorias (BRASIL, 1988).

Em relação ao combate à corrupção, sempre recorrente em ambiente de assimetria informacional, Speck (2000) relata que a Constituição de 1988 trouxe grandes modificações nesse sentido, com a inclusão de uma série de atribuições de punição e que essas atribuições não se referem apenas à penalização de irregularidades, mas também ao fortalecimento das atividades de investigação. Nesse mesmo sentido, Cavalcante (2016), diz que os Tribunais de Contas, como instituições criadas para fiscalizar, controlam a administração pública em prol de seu aprimoramento, estando, sempre, emaranhado a todo o contexto de combate à corrupção.

Carvalho (2003) faz a distinção entre as funções opinativa e jurisdicional dos Tribunais de Contas. Para ele, a função opinativa envolve a emissão de parecer prévio acerca das contas Anuais da Administração Pública, as quais serão julgadas pelo Poder Legislativo. Na função jurisdicional, os Tribunais de Contas têm a competência de julgar os responsáveis pela gerência dos recursos públicos e, inclusive, aplicar-lhes penalidades (CARVALHO, 2003). Ao tratar do julgamento das contas pelo Poder Legislativo, Britto (2002) observa que esses julgamentos se dão por um critério subjetivo de conveniência e oportunidade, que é a forma discricionária de avaliar fatos e pessoas, ao passo que os julgamentos dos Tribunais de Contas só podem obedecer a parâmetros de ordem técnico-jurídica.

2.3 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE (TCE-RN)

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte foi criado por meio da Lei nº 2.152, de 20 de novembro de 1957, em razão da proposta do seu então Governador, Dinarte de Medeiros Mariz (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO, 2017). No entanto, a sua instalação só foi efetivada em 1961, em meio a uma acirrada disputa política, onde a Corte de Contas teve que provar, na justiça, que o órgão era constitucional (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO, 2017).

De acordo com o Art. 53 da atual Constituição do Estado do Rio Grande do Norte, o controle externo fica a cargo da Assembleia Legislativa, sendo exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado (RIO GRANDE DO NORTE, 1989). O TCE-RN tem sede em Natal, Capital do Estado, e compõem-se de sete Conselheiros, sendo regido por uma Lei Orgânica, aprovada pela Lei nº 464, de 05 de janeiro de 2012 (RIO GRANDE DO NORTE, 2012) e também pelo Regimento Interno, aprovado por meio da Resolução nº 009, de 19 de abril de 2012 (RIO GRANDE DO NORTE, 2012).

Entre outras competências listadas na Constituição Estadual, o TCE-RN tem a atribuição de apreciar as contas prestadas, anualmente, pelo Governador do Estado, mediante parecer prévio, a ser elaborado em sessenta dias, a contar do seu recebimento. Em relação às contas municipais, o controle externo é exercido pela Câmara Municipal, mediante controle externo (auxiliado pelo Tribunal de Contas do Estado), e pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal (RIO GRANDE DO NORTE, 1989).

A Lei Orgânica prevê que devem ser remetidas ao Tribunal até o dia trinta de abril de cada ano as contas prestadas pelo Prefeito Municipal, incluindo o balanço anual das contas, juntamente com as peças acessórias e o relatório circunstanciado sobre as atividades do exercício anterior (RIO GRANDE DO NORTE, 2012). O Regimento Interno do TCE-RN detalha que as contas devem abranger a administração financeira geral, incluindo as atividades dos Poderes Executivo e Legislativo e das autarquias e fundações públicas municipais (RIO GRANDE DO NORTE, 2012).

Não sendo as contas encaminhadas para o TCE-RN na forma e nos prazos previstos, o Tribunal emitirá parecer prévio pela desaprovação por omissão de prestação de contas. Ademais disso, poderá representar ao Legislativo Municipal ou ao Ministério Público Estadual para efeitos de intervenção no Município, além de apuração de eventual ato de improbidade administrativa ou ilícito penal (RIO GRANDE DO NORTE, 2012).

Para o trabalho técnico de avaliação das contas municipais, a estrutura organizacional do TCE-RN conta com a Diretoria de Administração Municipal - DAM, a qual tem como finalidade o exercício da fiscalização orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional dos Poderes Municipais (RIO GRANDE DO NORTE, 2010). As análises técnicas e instruções processuais são feitas por servidores do quadro permanente com cargo de provimento efetivo, nos termos da Lei nº 185, de 27 de dezembro de 2000 (RIO GRANDE DO NORTE, 2000).

De acordo com o Capítulo 7 – Classificação das Irregularidades, da segunda edição do Manual de Auditoria do TCE-RN, as instruções técnicas dos processos sobre as contas devem apontar as irregularidades encontradas como “gravíssimas”, “graves” e “moderadas” de acordo com o padrão aprovado pelo programa de auditoria do Tribunal (RIO GRANDE DO NORTE, 2014). Não foi constatada nenhuma Resolução do TCE-RN que trate especificamente das irregularidades que ensejam a emissão de parecer prévio pela rejeição das prestações de contas, a exemplo do que ocorre com outros Tribunais de Contas, como é o caso da Resolução nº 222/92 do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (BAHIA, 1992).

O Quadro 1 apresenta algumas irregularidades consideradas como “**gravíssimas**” no processo de fiscalização das contas públicas, de acordo com o que disciplina o Capítulo 7 – Classificação das Irregularidades, do Manual de auditoria do TCE-RN (RIO GRANDE DO NORTE, 2014).

Quadro 1 - Irregularidades previstas como “gravíssimas” em relação aos limites constitucionais e legais.

AA	01	Limite Constitucional/Legal	Gravíssima 01
Descrição		Não aplicação do percentual mínimo de 25% da receita de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE (art. 212 da Constituição Federal).	
AA	02	Limite Constitucional/Legal	Gravíssima 02
Descrição		Não aplicação do percentual mínimo de 12% pelo Estado, e de 15% pelos Municípios, do produto da arrecadação de impostos a que se referem os arts. 155 e 156, respectivamente, e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, alínea “a” da Constituição Federal – Estado, e arts. 158 e 159, I, alínea “b” e § 3º, da Constituição Federal – Município - em ações e serviços públicos de saúde (art. 77, II, III, § 4º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - Constituição Federal).	
AA	03	Limite Constitucional/Legal	Gravíssima 03
Descrição		Não destinação de, no mínimo, 60% dos recursos do FUNDEB na remuneração dos profissionais do magistério (art. 60, XII, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - Constituição Federal).	
AA	04	Limite Constitucional/Legal	Gravíssima 04
Descrição		Gastos com pessoal acima dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar 101/2000 – LRF).	
AA	05	Limite Constitucional/Legal	Gravíssima 05
Descrição		Repasse ao Poder Legislativo em desacordo com art. 29-A, § 2º, da Constituição Federal.	
AA	06	Limite Constitucional/Legal	Gravíssima 06
Descrição		Gastos do Poder Legislativo acima do estabelecido no art. 29-A, I a VI, da Constituição Federal.	

AA	07	Limite Constitucional/Legal	Gravíssima 07
Descrição		Gastos com folha de pagamento da Câmara Municipal, incluído o subsídio dos vereadores, acima de 70% de sua receita (art. 29-A, §1º, da Constituição Federal).	
AA	08	Limite Constitucional/Legal	Gravíssima 08
Descrição		Contratação de operação de crédito em valor superior a despesa de capital fixada no orçamento (art. 167, III, da Constituição Federal, arts. 12, § 2º da Lei Complementar 101/2000 – LRF e art. 6º, I, da Resolução do Senado Federal 43/2001).	

Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria do TCE-RN (RIO GRANDE DO NORTE).

O Quadro 1 reproduz as irregularidades que o Tribunal de Contas considera como “gravíssimas” em relação aos limites constitucionais e legais, sempre descritas com o código “AA” (RIO GRANDE DO NORTE, 2014). Ademais, o Manual de Auditoria do TCE-RN também classifica irregularidades encontradas na gestão patrimonial, contabilidade, gestão fiscal e financeira, controle interno, planejamento e orçamento, licitações, contratos, convênios, despesas públicas, despesa com pessoal, Regime Próprio de Previdência, admissão de pessoal, aposentadoria e pensão previdenciária (RIO GRANDE DO NORTE, 2014).

Segundo a Lei Orgânica do TCE-RN, o Parecer do Tribunal consiste em uma apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro e a execução dos orçamentos, devendo concluir pela aprovação ou rejeição das contas, no todo ou em parte, com indicação, quando for o caso, das parcelas ou rubricas impugnadas (RIO GRANDE DO NORTE, 2012). Rodrigues e Alcântara (2013) afirmam que o parecer trata de uma análise financeira dos resultados globais anuais do exercício do administrador, os chamados atos de governo ou atos políticos, de responsabilidade exclusiva do Chefe do Poder Executivo.

O Parecer Prévio do Tribunal sobre as contas dos prefeitos, a ser submetido à Câmara Municipal, somente deixa de prevalecer por decisão de dois terços dos Vereadores (RIO GRANDE DO NORTE, 2012). Furtado (2007) esclarece que no caso de parecer prévio sobre as contas do Governador ou do Presidente da República, a deliberação da respectiva Casa Legislativa é diferente em relação às câmaras municipais, uma vez que será tomada por maioria simples de votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Os estudos apresentados a seguir se referem às prestações de contas anuais de governos municipais, algumas repercussões das decisões dos Tribunais de Contas e sobre o nível de transparência das Cortes de Contas no Brasil.

Cabral e Ribeiro (2012) analisaram as irregularidades nas contas públicas anuais dos municípios da região Médio Norte do Estado de Mato Grosso, apontados nos relatórios de

auditoria do Tribunal de Contas de Mato Grosso, em razão de não estarem de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. O estudo revisou 50 relatórios de auditoria das contas públicas de 10 municípios no período de 2006 a 2010, identificando 172 irregularidades com a LRF, classificando-as em gravíssimas, graves e não classificadas e 34 infrações com o sistema eletrônico “LRF-Cidadão” daquele Tribunal de Contas.

Ao identificar as irregularidades nos relatórios revisados, Cabral e Ribeiro (2012) selecionaram os artigos da LRF que mais apareceram durante os cinco anos pesquisados e concluíram que 68,02% das irregularidades estavam presentes em apenas seis artigos da Lei Fiscal. Os artigos que mais apareceram na pesquisa são: Art. 9º (não realização de audiência pública e apresentação de déficit na execução orçamentária); Art. 48 (ausências dos instrumentos de transparência da gestão fiscal); Art. 50 (constatação de fatos contábeis registrados indevidamente ou não contabilizados); Art. 11 (não efetiva cobrança e arrecadação dos tributos de competência constitucional do município); Art. 1º (ausências da transparência de contas públicas e não adoção de providências para constituição e arrecadação do crédito tributário) e; Art. 5º (ausência dos demonstrativos e impropriedades na análise do processo da Lei orçamentária Anual e ausência de comprovação de que a reserva de contingência foi utilizada para cobrir passivos contingentes e outros riscos fiscais).

Lins (2012) buscou identificar quais os fundamentos que levam algumas Câmaras Municipais pernambucanas a não acompanhar o parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado no julgamento das contas anuais dos prefeitos. O estudo também destacou o aspecto técnico-administrativo viabilizado pelo processo legislativo do julgamento de contas, passível de análise e de solicitação de revisão judicial pelo Ministério Público com vistas à anulação do julgamento, caso não se apresente motivação legal que atenda às disposições constitucionais.

O período escolhido para o estudo foi de 1991 a 2008 e a base de dados evidenciou, segundo Lins (2012), ausência de discussão aprofundada acerca das irregularidades apontadas no parecer Prévio do TCE durante o processo legislativo de julgamento de contas. Ademais, Lins (2012), observou que o julgamento das contas na Câmara Municipal não tem motivação legal formalmente registrada em documentos e, quando tem, não atende às disposições constitucionais, sendo passível, portanto, de questionamentos judiciais por parte do Ministério Público, sendo um julgamento primordialmente político.

Em estudo semelhante, Albuquerque (2014) também buscou apurar os motivos que levam as Câmaras Municipais do Estado do Paraná a rejeitarem os pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas quando esse órgão sugere a desaprovação das prestações de contas

anuais. O estudo analisou o julgamento das contas anuais desde a emissão do parecer prévio até o julgamento das contas por parte das Câmaras Municipais.

O universo pesquisado é de sessenta e sete Câmaras Municipais, contemplando os julgamentos das contas dos prefeitos em relação aos pareceres emitidos pelo TCE-PR concernentes aos exercícios de 2007 a 2011 (ALBUQUERQUE, 2014). Como resultado da pesquisa, Albuquerque (2014) verificou que a rejeição do parecer prévio do Tribunal de Contas se dá sem motivação técnica e legal e por influência política, resultando em processos parados, sem o efetivo julgamento pelo plenário das Câmaras Municipais.

Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015) analisaram se os órgãos de controle estão utilizando efetivamente a LRF na análise das contas dos governos municipais. Para tanto, pesquisou-se uma amostra de 105 pareceres prévios conclusivos emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE)¹, em relação às prestações de contas dos municípios da região metropolitana de Fortaleza/CE.

De acordo com o exame dos pareceres prévios emitidos pelo TCM-CE, observou-se que em 84,76% dos documentos analisados houve referência explícita à Lei Fiscal, indicando a efetiva utilização da LRF na análise das contas anuais. Adicionalmente, verificou-se que em mais de 32% dos casos, as reprovações de contas estão amparadas em preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (CRISÓSTOMO; CAVALCANTE; FREITAS, 2015).

Bertazzo (2016) analisou se as decisões do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, relativas à emissão de pareceres prévios desfavoráveis ao julgamento pela irregularidade de contas resultaram na inelegibilidade dos responsáveis candidatos nas eleições de 2016, conforme julgamentos da Justiça Eleitoral. De acordo com a lei (BRASIL, 2010), maus gestores que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargo ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível do órgão competente, ficam impedidos de concorrer a cargo eletivo pelo prazo de oito anos.

A pesquisa de Bertazzo (2016) identificou a listagem de gestores com emissão de parecer desfavorável e contas julgadas irregulares pelo TCE-RS nos últimos oito anos, identificando quais desses gestores eram candidatos nas eleições de 2016 e verificando se as candidaturas foram ou não registradas pela Justiça Eleitoral. Constatou-se que de um total de oitenta e um gestores com irregularidades nas contas anuais junto ao TCE-RS e que pretendiam se candidatar em 2016, apenas vinte foram declarados inelegíveis pela justiça Eleitoral, colaborando para esse quadro algumas situações: aprovação das contas por parte das

¹ O TCM-CE, conforme foi visto neste trabalho, foi extinto em 2017.

Câmaras Municipais, mesmo com o parecer prévio desfavorável do Tribunal de Contas; vícios no julgamento das contas no âmbito das Câmaras Municipais; e ausência de pedido de impugnação das candidaturas (BERTAZZO, 2016).

Albuquerque (2016) observou um corrente índice de rejeição das contas anuais dos Executivos Municipais do Estado do Amazonas no intervalo 2006 a 2013 e estudou as causas que influenciaram os resultados dessas contas. A finalidade da pesquisa foi o de identificar as impropriedades apontadas e buscar relacioná-las com indicadores sociais e econômicos, para verificar se estes têm influência nos resultados (ALBUQUERQUE, 2016).

Em uma amostra de 15 municípios que tiveram as contas rejeitadas no exercício 2012, os resultados apontaram 746 impropriedades apontadas pelas auditorias que se distribuem em vários grupos: envio eletrônico de dados e de prestações de contas; controle interno; execução da receita; execução da despesa; licitações e contratos de obras e serviços; administração de pessoal; administração de patrimônio e outros. O grupo de maior incidência foi o de irregularidades nas licitações e contratos com obras e serviços, seguida do grupo referente ao envio eletrônico de dados para o Tribunal de Contas (ALBUQUERQUE, 2016).

A conclusão do estudo revela que faltam transparência, responsabilidade e governabilidade na gestão pública. Constatou-se, ainda, que há má conduta de dignidade e falta de decoro do cargo por parte dos prefeitos (ALBUQUERQUE, 2016).

Em investigação sobre o nível de transparência das informações disponíveis nos portais eletrônicos de 33 Tribunais de Contas Brasileiros com o suporte da Teoria dos Stakeholders, Silva e Silva (2018) concluíram que os Tribunais de Contas precisam rever os seus procedimentos para disponibilizar as informações determinadas pela legislação. Esse estudo revelou, a partir da avaliação dos portais eletrônicos dos TCs entre os meses de fevereiro e abril de 2018, que o TCE-RN ocupa a 20ª colocação entre os 33 Tribunais de Contas avaliados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 MÉTODO DA PESQUISA

A pesquisa utilizou o método de Análise de Conteúdo. A análise de conteúdo constitui uma metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos. Ao longo do tempo, ela tem oscilado entre o rigor da suposta objetividade dos números e a fecundidade sempre questionada da subjetividade (MORAES, 1999).

A análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. A intenção da análise de conteúdo é inferência de conhecimentos relativos às condições de produção, inferências estas que recorre a indicadores quantitativos ou não (BARDIN, 2011).

Nesse sentido, buscou-se reunir artigos e leis sobre áreas que permitissem fundamentar o estudo proposto, entre os quais, temas sobre a Teoria da Agência, prestações de contas, transparência e responsabilidade dos gestores. Ademais, procedeu-se com a descrição sistemática sobre os pareceres anuais e os motivos que levaram às rejeições das contas anuais dos prefeitos para, ao final, lançar interpretações inferenciais sobre a realidade encontrada.

3.2 POPULAÇÃO, AMOSTRA E COLETA DE DADOS

A população da pesquisa abrange a totalidade dos 167 (cento e sessenta e sete) municípios do Estado do Rio Grande do Norte. A análise recai sobre os municípios que tiveram suas contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas do Estado no período de 2010 a 2013, buscando-se saber os reais motivos que foram fundamentais para a reprovação das contas.

Os dados foram extraídos do endereço eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (RIO GRANDE DO NORTE, 2019).

4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISES

A pesquisa foi realizada considerando a situação de entrega das prestações de contas anuais dos 167 Municípios do Estado do Rio Grande do Norte no período de 2010 a 2013, totalizando 668 situações verificáveis, estratificadas conforme os tipos de pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas: Aprovação das Contas, Aprovação das Contas com ressalvas ou Rejeição das Contas. Outras situações são verificáveis e ocorrem quando o processo ainda está em tramitação, portanto sem parecer prévio emitido e, ainda, situação de não entrega da prestação de contas ao TCE-RN.

A Tabela 1 apresenta as situações encontradas sobre as prestações de contas anuais dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte, no período de 2010 a 2013.

Tabela 1 – Situação sobre as Prestações de contas anuais dos Municípios do Estado do Rio Grande do Norte, no período de 2010 a 2013.

SITUAÇÃO	EXERCÍCIO				TOTAL
	2010	2011	2012	2013	
Aprovação das Contas	3	22	9	0	34
Aprovação das Contas com ressalvas	149	100	43	9	301
Rejeição das Contas	12	32	56	30	130
Não prestou contas ao TCE-RN	3	7	6	2	18
Em tramitação no TCE-RN	0	6	52	126	184
Óbito do gestor – Arquivamento	0	0	1	0	1
Total	167	167	167	167	668

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se, pela Tabela 1, que de um total de 668 prestações de contas que deveriam ser entregues ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte no período de 2010 a 2013, não foram prestadas contas de 2,69% desse universo. Verifica-se que uma prestação de contas foi arquivada em razão do falecimento do gestor público.

Observa-se, ainda, que 27,54% das prestações de contas ainda estão em tramitação no TCE-RN, ou seja, ainda não houve a emissão do parecer prévio definitivo por parte da Corte de Contas. O número é bastante elevado, na medida em que as contas se referem a exercícios de mais de cinco anos em relação ao período pesquisado, devendo a Corte de Contas rever seus procedimentos para disponibilizar as informações determinadas pela legislação, conforme visto tal necessidade por Silva e Silva (2018) na seção 2.4.

A Tabela 1 também demonstra que houve aprovação das contas em apenas 5,09% das 668 prestações de contas possíveis para o período². As aprovações das contas com ressalvas atingiram 45,06% das análises das contas municipais, sobretudo nos exercícios de 2010 e 2011, quando representaram mais da metade dos resultados das contas anuais. Observa-se, ainda, rejeição das contas no período 2010 a 2013 em 19,46% das contas, sendo o maior índice dessas rejeições observado no exercício 2012, quando alcançou um terço dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte.

A Tabela 2 demonstra a série de irregularidades detectadas nas 130 prestações de contas rejeitadas referentes aos exercícios de 2010 a 2013. De modo contrário ao Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia, que dispõe de uma Resolução que enumera irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição das contas municipais, conforme demonstrou Oliveira (2018), a pesquisa demonstrou que o TCE-RN não aprovou nenhuma resolução que sistematize os pontos que ensejam reprovação das contas. Em razão disso, a Tabela 2 elenca as principais irregularidades de acordo com os assuntos abordados nas auditorias das contas anuais.

Tabela 2 - Irregularidades presentes nos pareceres emitidos pelo TCE-RN no período de 2010 a 2013.

IRREGULARIDADES		2010	2011	2012	2013	Total
1	Não remessa de documentos e informações exigidos por Resoluções do TCE-RN.	5	7	8	26	46
2	Ausência do Quadro de Detalhamento de Despesas (QDD) e de leis/decretos relativos às aberturas de créditos adicionais.	0	0	0	16	16
3	Deficiência de arrecadação de impostos, taxas municipais e ausência de arrecadação de Contribuição de Melhoria.	0	0	0	10	10
4	Os dados informados na prestação de contas relativos à receita e à despesa executadas, não estão compatíveis com os informados no sistema eletrônico SIAI, do TCE-RN.	7	3	6	18	34
5	Não aplicação do mínimo de 15% constitucional no financiamento das Ações e Serviços Públicos de Saúde.	1	3	4	2	10
6	Dados informados ao SIOPS/MS inconsistentes em relação aos dados apurados na auditoria do TCE-RN	0	9	1	12	22
7	Não aplicação do mínimo de 25% constitucional na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.	10	13	2	4	29
8	Dados informados ao SIOPE/FNDE inconsistentes em relação aos dados apurados na auditoria do TCE-RN.	0	7	0	14	21
9	Saldo Patrimonial negativo ou inconsistente.	6	26	45	6	83
10	Ausência de informações bancárias (extratos) que lastreiem os saldos bancários informados no Balanço Patrimonial.	1	1	16	22	40
11	Apuração de déficit financeiro ou insuficiência financeira (Balanço Patrimonial).	7	19	29	2	57
12	Não arrecadação de dívida ativa.	0	2	5	13	20
13	Não evidenciação da situação da dívida ativa municipal.	7	21	31	14	73

² A pesquisa utilizou o parecer definitivo do Tribunal de Contas, considerando o resultado do pedido de reexame das contas nos casos em que houve recurso por parte dos prefeitos.

14	Evidenciação deficiente da dívida pública consolidada ou fundada do Município.	7	13	27	4	51
15	Apuração de resultado patrimonial deficitário e/ou inconsistente no DVP.	3	0	0	8	11
16	Não alcance da meta de resultado primário estabelecida na LDO.	0	0	0	9	9
17	Despesa Total de Pessoal (DTP) acima do limite legal no final do exercício.	4	11	21	12	48
18	Repasse para o Poder Legislativo menor/maior que a proporção fixada na Lei Orçamentária Anual – LOA	0	0	0	5	5
19	Divergência no Ativo Permanente.	8	20	36	6	70
20	Não consolidação das contas com o Poder Legislativo.	2	6	7	0	15
21	Evidenciação deficiente dos Restos a Pagar; Restos a pagar inscritos sem a correspondente disponibilidade financeira.	9	24	48	12	93
22	Outros ³	3	7	20	24	40
Total		80	192	306	239	817

Fonte: Dados da Pesquisa.

A análise da Tabela 2 demonstra que no período de 2010 a 2013 o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte encontrou diversas irregularidades cometidas pelos gestores públicos, que motivaram a rejeição das contas anuais. Identifica-se um total de 817 irregularidades nos 130 pareceres pela rejeição das contas no período, o que perfaz uma média de 6,28 pontos irregulares por prestação de contas. A seguir, serão feitos comentários sobre as sete irregularidades mais apontadas nos pareceres prévios do TCE-RN no período de 2010 a 2013.

Do total de irregularidades coletadas nos pareceres, observa-se que a questão relacionada com a evidenciação dos restos a pagar e a inscrição de restos a pagar sem a correspondente disponibilidade financeira foi a que mais se evidenciou no período de 2010 a 2013, sendo apontada em 93 das 130 contas rejeitadas. Essa irregularidade diverge das maiores evidências encontradas por Cabral e Ribeiro (2012) tratada na seção 2.4, quando foram elencados seis artigos da LRF que mais apareceram nas prestações de contas anuais do TCE-MT, não estando os restos a pagar entre os mais encontrados nas análises das contas daquele Tribunal de Contas.

³ Classificam-se como “Outros” na pesquisa impropriedades que não foram tão recorrentes nas análises das contas anuais no período de 2010 a 2013 (de 1 a 4 ocorrências): Divergência no valor da receita; Repasse para o Poder Legislativo como despesa extra-orçamentária; Abertura de créditos suplementares sem indicação das fontes de recurso para respectiva abertura; Não observância do art. 9º da LRF; Registro de conta com saldo negativo no Balanço Patrimonial; Não estimativa da receita pelo valor bruto; Omissão/atraso na remessa e publicação de RREO e RGF; Índice de Liquidez Imediata baixo; Ausência do Anexo das Metas Fiscais junto da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO; Abertura de créditos adicionais suplementares em montante superior ao estabelecido na Lei Orçamentária Anual – LOA; Não arrecadação da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP); Não aplicação do mínimo legal de 60% do FUNDEB no pagamento de Profissionais do Magistério da Educação Básica em efetivo exercício; Ausência ou Remessa das Demonstrações Contábeis com deficiência; Apuração de Déficit Orçamentário; Resultado Financeiro deficitário (Balanço Financeiro).

O exercício de 2012 foi o que mais apresentou restos a pagar como irregularidade, quando houve o registro em 48 prestações de contas analisadas pelo TCE-RN. O fato de ter sido o último ano de mandato colaborou para essa situação, uma vez que a Lei de Responsabilidade, conforme determina o art. 42, estabelece que é vedado ao gestor público contrair obrigação de despesa nos últimos dois quadrimestres do seu mandato que não possa cumprir integralmente dentro dele, ou que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa (BRASIL, 2000).

A segunda irregularidade mais observada nos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado se refere à falha na evidenciação do saldo patrimonial⁴ das prefeituras ou resultados negativos apurados ao final dos exercícios analisados, sendo essas irregularidades apontadas em 83 prestações de contas que tiveram as contas rejeitadas no período de 2010 a 2013. Para Machado e Reis (2003), o saldo patrimonial negativo representa um passivo real a descoberto, demonstrando que a instituição não possui patrimônio líquido e, sim, um passivo a descoberto no período.

Outra irregularidade encontrada, com 73 registros nas análises das contas anuais, foi a falha na evidenciação da situação da dívida ativa dos municípios. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018), dívida ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da fazenda Pública, não recebidos no prazo e inscrito pelo órgão competente após apuração de certeza e liquidez. A LRF determina que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos, devendo o gestor especificar, em separado, as medidas de combate à evasão, sonegação e as quantidades e valores de ações ajuizadas para a cobrança da dívida ativa (BRASIL, 2000).

A quarta irregularidade mais encontrada nos pareceres anuais do período pesquisado diz respeito à divergência de informações sobre o Ativo Permanente. De acordo com Machado e Reis (2003), ativo permanente compreende todos os valores fixos, como bens móveis, imóveis, de natureza industrial e créditos de conversão imprevisível, tais como a própria dívida ativa. Observa-se, na pesquisa, que em 70 prestações de contas anuais do período foram apontadas irregularidades dessa natureza.

Em seguida, foram constatados em 57 análises sobre as contas anuais problemas relacionados com a apuração de déficit financeiro das prefeituras, ou seja, em 57 prestações de contas os municípios não detêm ativos financeiros que cubram seus passivos financeiros.

⁴ Representa a diferença entre os ativos financeiro e permanente e passivos financeiro e permanente.

Nos termos da lei, o déficit financeiro impossibilita a utilização dessa fonte de recursos para a abertura de créditos adicionais no ano subsequente (BRASIL, 1964).

Outro ponto abordado na análise das contas anuais e apontado em 51 prestações de contas anuais se refere à evidenciação deficiente da dívida fundada municipal. A dívida consolidada ou fundada é tratada na Lei de Responsabilidade Fiscal e o seu significativo número de apontamentos nos pareceres corrobora o entendimento de Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015), visto na seção 2.4, de que as reprovações das contas estão amparadas em preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, dívida fundada é montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses (BRASIL, 2000). Milesky (2002) afirma que deve haver garantias quanto à qualidade das informações fiscais, com indicação de que os dados dos relatórios fiscais sejam coerentes e conciliáveis com outras fontes, mencionando, entre outras, a variação no saldo da dívida, que deve ser conciliado com o saldo orçamentário apresentado.

A Tabela 2 também apresenta que em 48 prestações de contas a despesa total com pessoal estava acima do limite legal determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. De acordo com a LRF, a despesa com pessoal é verificada a cada quadrimestre, para municípios com população a partir de 50.000 habitantes ou semestralmente para os que têm população inferior a esse número (BRASIL, 2000). Ao realizar estudo sobre os pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia, Oliveira (2018) constatou que o gasto com pessoal acima do limite legal foi o principal motivo de reprovação das contas no período de 2014 a 2016.

Destaca-se ainda entre as maiores evidências de irregularidades no período pesquisado, conforme pode ser visto na Tabela 2, a não aplicação do mínimo constitucional de 25% das receitas de impostos na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. De acordo com o que foi apresentado no Quadro 1, a irregularidade é considerada “Gravíssima”, devendo ser reportada na conclusão do trabalho de auditoria das contas.

Da mesma forma, a Tabela 2 demonstra que a não aplicação do mínimo constitucional de 15% no financiamento das Ações e Serviços de Saúde está entre as maiores evidências de irregularidades das contas no período de 2010 a 2013. Essa irregularidade também é considerada “Gravíssima”, conforme pode ser visto no Quadro 1, revelando que as administrações municipais ignoram essa determinação da Constituição Federal.

A Tabela 3 demonstra o *ranking* das irregularidades mais apontadas nos pareceres sobre as prestações de contas anuais das prefeituras norterio-grandenses e as suas respectivas colocações ao longo do período pesquisado, inclusive evidenciando com o “não” quando em determinado exercício a irregularidade não foi apontada nos pareceres.

Tabela 3 - *Ranking* das irregularidades apontadas nos pareceres anuais e as suas respectivas colocações nos exercícios de 2010 a 2013.

IRREGULARIDADES	2010	2011	2012	2013
Não aplicação do mínimo de 25% constitucional na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.	1º	6º	14º	17º
Divergência no Ativo Permanente.	2º	4º	3º	14º
Evidenciação deficiente dos Restos a Pagar; Restos a pagar inscritos sem a correspondente disponibilidade financeira.	2º	2º	1º	8º
Os dados informados na prestação de contas relativos à receita e à despesa executadas, não estão compatíveis com os informados no sistema eletrônico SIAI, do TCE-RN.	4º	12º	11º	3º
Não evidenciação da situação da dívida ativa municipal.	4º	3º	4º	5º
Evidenciação deficiente da dívida fundada do Município.	4º	6º	6º	18º
Apuração de déficit financeiro ou insuficiência financeira (Balanço Patrimonial).	4º	5º	5º	19º
Saldo Patrimonial negativo	8º	1º	2º	14º
Não remessa de documentos e informações exigidos por Resoluções do TCE-RN.	9º	9º	9º	1º
Despesa Total de Pessoal (DTP) acima do limite legal no final do exercício.	10º	7º	7º	8º
Apuração de resultado patrimonial deficitário e/ou inconsistente no DVP.	11º	não	não	13º
Não consolidação das contas com o Poder Legislativo.	12º	11º	10º	não
Ausência de informações bancárias (extratos) que lastreiem os saldos bancários informados no Balanço Patrimonial.	13º	15º	8º	2º
Não aplicação do mínimo de 15% constitucional no financiamento das Ações e Serviços Públicos de Saúde.	13º	12º	13º	19º
Ausência do Quadro de Detalhamento de Despesas (QDD) e de leis/decretos relativos às aberturas de créditos adicionais.	não	não	não	4º
Dados informados ao SIOPE/FNDE inconsistentes em relação aos dados apurados na auditoria do TCE-RN.	não	9º	não	5º
Não arrecadação de dívida ativa.	não	14º	12º	7º
Dados informados ao SIOPS/MS inconsistentes em relação aos dados apurados auditoria do TCE-RN	não	8º	15º	8º
Deficiência de arrecadação de impostos, taxas municipais e ausência de arrecadação de Contribuição de Melhoria.	não	não	não	11º
Não alcance da meta de resultado primário estabelecida na LDO.	não	não	não	12º
Repasse para o Poder Legislativo menor/maior que a proporção fixada na Lei Orçamentária Anual – LOA	não	não	não	16º

Fonte: Dados da Pesquisa.

Ao analisar a Tabela 3, pode-se observar que o primeiro lugar em irregularidade se modificou ao longo dos quatro anos de pesquisa, demonstrando que não há predomínio de uma única irregularidade nas contas anuais em detrimento de outras. De acordo com a Tabela 3, constata-se que em 2010 a falta de aplicação dos 25% constitucional na Manutenção e Desenvolvimento da Educação ficou em primeiro lugar entre as irregularidades apontadas, mas ao longo do tempo as prefeituras foram se adequando e essa irregularidade caiu para a 17ª colocação entre as 21 destacadas da pesquisa.

Em 2011, a irregularidade mais apontada foi a deficiência na evidenciação do saldo patrimonial ou o seu resultado negativo, que ocorre quando o Passivo Real é maior que o Ativo Real, ocorrendo o Passivo Real Descoberto, demonstrando que a instituição não possui patrimônio Líquido (MACHADO; REIS, 2002). Essa irregularidade caiu para o 14º lugar em 2013, demonstrando que as prefeituras melhoraram a divulgação dos seus balanços patrimoniais e aperfeiçoaram as gestões públicas municipais.

A irregularidade em primeiro lugar em 2012 recaiu sobre a evidenciação dos restos a pagar e a inscrição desses sem a correspondente disponibilidade financeira. Observa-se que 2012 foi o último ano de mandato dos prefeitos e o Art. 42 da LRF dá tratamento específico para os restos a pagar para o último ano de mandato (BRASIL, 2000), daí esse item, que tinha a segunda colocação nos anos de 2010 e 2011, foi ainda mais analisado nas prestações de contas.

Em relação aos dados do último ano da pesquisa, constata-se que a ausência de documentos e de informações foi a irregularidade mais apontada nas prestações de contas referentes ao exercício 2013. A primeira colocação dessa irregularidade denota agravamento da assimetria informacional, na medida em que o órgão responsável pela análise das contas não teve acesso às informações e documentos que viabilizassem a emissão do parecer prévio para que a sociedade pudesse fazer juízo de valor sobre seus gestores.

Por fim, mas não menos importante, está o fato do Quadro 2 demonstrar que algumas irregularidades que não apareciam nos pareceres prévios de 2010, como, por exemplo, a falta de arrecadação de dívida ativa, começam a ocupar espaço e boas colocações entre os itens apontados nas análises das contas anuais. Esse fato vai ao encontro do estudo de Cabral e Ribeiro (2012), visto na seção 2.4, na medida em que esses pontos estão elencados entre os artigos da LRF mais apontados nas análises das contas anuais dos municípios do Estado de Mato Grosso.

O Quadro 2 demonstra quais os municípios do Estado do Rio Grande do Norte tiveram suas contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas do Estado no período de 2010 a 2013 e a

população dessas cidades considerando a censo de 2010 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.

Quadro 2 - Relação dos municípios que tiveram as contas rejeitadas pelo TCE-RN no período de 2010 a 2013.

Município	Habitantes IBGE (Censo 2010)	Município	Habitantes IBGE (Censo 2010)
Afonso Bezerra	10.879	Monte das Gameleiras	2.266
Água Nova	2.984	Montanhas	11.418
Alto do Rodrigues	12.306	Ouro Branco	4.699
Antônio Martins	6.907	Paraná	3.952
Areia Branca	25.263	Passa e Fica	11.111
Arês	12.931	Patu	11.964
Baraúna	24.187	Pedra Grande	3.521
Barcelona	3.957	Pedra Preta	2.583
Bento Fernandes	5.110	Pedro Velho	14.119
Bodó	2.425	Pendências	13.436
Caçara do Norte	6.016	Poço Branco	13.947
Caçara do Rio do Vento	3.304	Portalegre	7.297
Caicó	62.727	Pureza	8.432
Campo Grande	9.289	Rafael Fernandes	4.692
Campo Redondo	10.266	Rafael Godeiro	3.070
Carnaúba dos Dantas	7.429	Riachuelo	7.067
Carnaubais	9.775	Rio do Fogo	10.060
Ceará-Mirim	67.844	Rodolfo Fernandes	4.417
Cerro Corá	10.916	Santa Maria	4.762
Coronel Ezequiel	5.405	Santana do Matos	13.798
Encanto	5.228	Santo Antônio	22.214
Extremoz	24.550	São Bento do Norte	2.974
Francisco Dantas	2.874	São Bento do Trairí	3.909
Galinhos	2.150	São Francisco do Oeste	3.874
Gov. Dix-Sept Rosado	12.373	São José de Mipibu	39.771
Grossos	9.393	São Pedro	6.223
Guamaré	12.431	São Rafael	8.106
Ielmo Marinho	12.188	São Tomé	10.868
Itajá	6.952	Senador Elói de Souza	5.645
Jandaíra	6.796	Serra de São Bento	5.746
Janduís	5.350	Serrinha	6.581
Januário Cicco	9.009	Severiano Melo	5.752
Jardim de Angicos	2.607	Sítio Novo	5.020
Jardim do Seridó	12.115	Taipu	11.836
João Câmara	32.203	Tangará	14.175
João Dias	2.601	Tenente Ananias	9.911
José da Penha	5.868	Tibau	3.687
Lagoa de Pedras	6.992	Tiba do Sul	11.402

Lagoa Nova	13.990	Touros	31.076
Lajes	10.385	Umarizal	10.669
Luís Gomes	9.612	Vila Flor	2.872
Major Sales	3.536		

Fonte: Dados da Pesquisa.

O Quadro 2 demonstra que no período de 2010 a 2013 - exercícios analisados pela pesquisa -, 49,70% dos municípios do Estado tiveram pelo menos uma conta rejeitada pelo Tribunal de Contas do Estado. O número de habitantes não tem importância para o fato da rejeição ou não das contas anuais, uma vez que o Quadro 2 demonstra que o TCE-RN reprovou contas de municípios com poucos habitantes, como é o caso de Galinhos/RN (com 2.150 habitantes) até municípios de médio porte, como é o caso de Ceará - Mirim/RN (com 67.844 habitantes).

Segundo o Censo de 2010, do IBGE, Ceará-Mirim era o 6º município mais populoso do Rio Grande do Norte, estando atrás de Natal (803.811 hab.), Mossoró (259.886 hab.), Parnamirim (202.413 hab.), São Gonçalo do Amarante (87.700 hab.) e Macaíba (69.538 hab.). Em relação às contas de Natal, Capital do Estado, não houve constatação de rejeição das contas no período pesquisado.

A Tabela 4 demonstra a classificação dos 20 municípios do Estado do Rio Grande do Norte que mais apresentaram irregularidades apontadas nos quatro exercícios pesquisados e a quantidade de exercícios que eles tiveram suas prestações de contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas do Estado.

Tabela 4 - Municípios que tiveram mais irregularidades apontadas pelo TCE-RN e a quantidade de contas rejeitadas nos quatro anos da pesquisa.

Classificação	Município	Quantidade de exercícios com Rejeição das Contas	Número de Irregularidades
1º	Passa e Fica	3	26
2º	José da Penha	3	24
3º	Umarizal	3	22
4º	Taipu	2	21
	Pedra Grande	3	21
6º	Caiçara do Norte	3	20
	Areia Branca	2	20
8º	Jandaíra	3	19
	Serra de São Bento	3	19
10º	João Dias	3	18
	Serrinha	2	18

12°	Antônio Martins	2	17
	Ceará - Mirim	2	17
	Guamaré	2	17
15°	Arês	2	16
	João Câmara	3	16
	Severiano Melo	2	16
18°	Cerro Corá	2	15
	Portalegre	2	15
	Pureza	2	15

Fonte: dados da Pesquisa.

A Tabela 4 demonstra que o Município de Passa e Fica/RN é o que apresentou maior número de irregularidades apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte nas fiscalizações das contas anuais no período de 2010 a 2013. Observa-se que foram 26 irregularidades apontadas, duas a mais do que a segunda colocada, a cidade de José da Penha/RN.

Constata-se ainda, pela Tabela 4, que das vinte cidades que mais tiveram irregularidades apontadas pelo TCE-RN, em 9 delas as contas foram rejeitadas em três dos quatro exercícios pesquisados no período de 2010 a 2013. A pesquisa também demonstrou que as contas do Município de São Francisco do Oeste/RN também foram rejeitadas em 3 exercícios, não constando da Tabela 3 em razão de ter alcançado apenas 14 irregularidades, não ficando entre as 20 cidades que tiveram mais irregularidades detectadas pelo TCE-RN.

De acordo com a pesquisa, não houve constatação de nenhum município que teve suas contas rejeitadas nos quatro exercícios estudados. Em razão de 27,54% das contas do período pesquisado ainda estarem em tramitação no TCE, conforme visto na Tabela 1, é possível que alguns municípios alcancem a quarta reprovação das contas no período de quatro anos.

Os resultados da pesquisa são úteis para a diminuição da assimetria de informações existente entre o Principal (sociedade) e o Agente (gestor público), corroborando que a Teoria da Agência se aplica ao setor público, conforme foi visto na seção 2.1. Conforme Pinto *et al.* (2014), o controle social é um dos principais mecanismos à disposição da sociedade para a fiscalização dessa relação de agência com os agentes públicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os Tribunais de Contas são órgãos com autonomia administrativa e financeira, que realizam trabalhos técnicos que serão julgados pela própria Corte de Contas ou submetidos ao julgamento do Poder Legislativo. O parecer prévio das contas anuais consiste em apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro e a execução do orçamento, devendo concluir pela aprovação ou rejeição das contas, no todo ou em parte, indicando as rubricas impugnadas.

Ao analisar as contas e divulgar os pareceres prévios anuais, os Tribunais de Contas diminuem a assimetria de informações sobre a gestão pública (Teoria da Agência Aplicada ao Setor Público) e os cidadãos terão condições de avaliar os gestores por eles eleitos. Nesse contexto, esta pesquisa buscou analisar as principais irregularidades cometidas pelos prefeitos que motivaram os pareceres pela rejeição das prestações de contas anuais pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), no período de 2010 a 2013.

Em relação aos objetivos específicos pretendidos, estes foram totalmente alcançados. Constatou-se que o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte rejeitou 130 contas anuais nos exercícios de 2010 a 2013, o que representa 19,46% do total de contas anuais do período, identificadas ao longo da seção 4 (primeiro objetivo específico).

A análise dos conteúdos dos pareceres prévios emitidos (segundo objetivo específico) foi desenvolvida na seção 4, conforme foram apresentadas as Tabelas 2 e 3. O objetivo específico de apresentar aspectos conceituais sobre o papel dos Tribunais de Contas restou atendido, haja vista que nas seções 2.2 (Tribunais de Contas) e 2.3 (Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte) esses aspectos foram abordados.

Pode-se mencionar como limitação a dificuldade de pesquisa no endereço eletrônico do TCE-RN, uma vez que o órgão não disponibiliza em campo destacado a relação dos pareceres por município e ano fiscalizado, devendo a consulta ser realizada por número de processo e ano de referência. Outra situação que dificultou a pesquisa foi a falta de padrão na emissão dos pareceres prévios, uma vez que o TCE-RN não tem resolução que trate dos pontos que motivam as rejeições das contas.

A pesquisa contribui para ao avanço da literatura sobre o tema prestação de contas anuais por parte dos prefeitos. Contribui igualmente para reduzir a assimetria informacional existente entre a gestão pública municipal e a sociedade.

Recomenda-se para outras pesquisas sobre o tema prestação de contas anuais, a análise dos pareceres prévios emitidos pelo TCE-RN para os anos posteriores a 2013. Tal

recomendação se justifica para verificar se a Corte de Contas avançou no sentido da padronização dos pareceres e na sistematização das informações em seu endereço eletrônico.

Finalizando, constata-se que o problema de pesquisa foi solucionado. Foram identificadas 817 irregularidades cometidas pelos gestores públicos municipais nas 130 prestações de contas anuais rejeitadas no período pesquisado. Destacam-se como principais irregularidades: evidenciação dos restos a pagar e restos a pagar sem disponibilidade financeira, saldo patrimonial negativo ou inconsistente, evidenciação deficiente da dívida ativa, divergências nos dados do ativo permanente, déficit financeiro, evidenciação deficiente da dívida fundada, despesa com pessoal acima do limite legal e aplicação de recursos nas áreas de educação e saúde abaixo do limite estabelecido pela Constituição Federal. Os municípios que cometeram mais irregularidades foram Passa e Fica, José da Penha e Umarizal.

Conclui-se que os gestores não estão preparados para administrar os municípios, uma vez que 83 dos 167 municípios (49,70%) apresentaram irregularidades que motivaram a emissão de pareceres prévios pela rejeição das contas.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, C. C. B. **A influência política da governabilidade no julgamento de contas municipais no estado do Paraná: possíveis consequências para o desenvolvimento local.** 2014. Dissertação (Mestrado) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Paraná, 2014.
- ALBUQUERQUE, M. D. G. **Análise das inconsistências apontadas pelo TCE-AM nas prestações de contas anuais dos executivos municipais: uma abordagem ao controle externo.** 2016. 145 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2016.
- ANDRADE, N. A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal.** São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, M.; SANCHEZ, O. A. A corrupção e os controles internos do estado. **Lua Nova**, v. 65, p. 137-73, 2005. Disponível em https://scholar.google.com.br/scholar?hl=ptBR&as_sdt=0%2C5&q=A+corrup%C3%A7%C3%A3o+e+os+controles+internos+do+estado&btnG=. Acesso em: 14 mar. 2019.
- BAHIA (ESTADO). Tribunal de Contas dos Municípios. Resolução nº 222, de 30 de dezembro de 1992. **Irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais.** Bahia, 1992.
- BALEEIRO NETO, J. **As organizações sociais e o controle dos Tribunais de Contas.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/dissertacao_jayme_baleeiro_netto.pdf. Acesso em 20 mar. 2019.
- BANDEIRA, M. O. Ônus da Prova nos Processos de Prestação de Contas Perante os Tribunais de Contas. **Biblioteca Digital do Tribunal de Contas da União**, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/onus-da-prova-nos-processos-de-prestacao-de-contas-perante-os-tribunais-de-contas.htm>. Acesso em: 19 fev. 2019.
- BARDIN, L. (Ed.). **Análise de Conteúdo.** Lisboa: Almedina, 2011. 229 p.
- BARROSO, L. R. Tribunais de Contas: algumas incompetências. **Revista de Direito Administrativo**, v. 203, p. 131-140, 1996. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?hl=ptBR&as_sdt=0%2C5&q=Tribunais+de+Contas%3A+algumas+incompet%C3%Aancias.+&btnG=. Acesso em: 20 mar. 2019.
- BERTAZZO, G. P. **A inelegibilidade decorrente de rejeição de contas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa: análise do fenômeno nas eleições municipais de 2016 do Rio Grande do Sul.** 2016. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) - Universidade Federal do Pampa, 2016.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Diário Oficial da União, Brasília-DF, 05 out 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 02 mar. 2019.
- BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, -Brasília, DF, 04 mai. 2000.

BRASIL. Lei Complementar nº 135, de 4 de junho de 2010. Altera a Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 jun. 2010.

BRASIL. Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011.

BRASIL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). 8ª edição. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 dez. 2018. Disponível em <
http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9> Acesso em 16 mai 2019.

BRITTO, C. A. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. **Revista Diálogo Jurídico**, v. 1, n. 9, 2002. Disponível em: <http://rodrigouchoa.atSPACE.com/dialogo-juridico-2001-12-09-carlos-ayres-britto.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2019.

BUZUID, A. O Tribunal de Contas do Brasil. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 62, n. 2, p. 37-62, 1966. Disponível em:
https://scholar.google.com.br/scholar?hl=ptBR&as_sdt=0%2C5&q=O+Tribunal+de+Contas+do+Brasil&btnG=. Acesso em: 20 mar. 2019.

CABRAL, R. A.; RIBEIRO, M. A. Análise dos Apontamentos do TCE-MT nas Contas Públicas dos Municípios da Região Médio Norte do Mato Grosso. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 1, n. 2, 2012.

CARVALHO, L. B. Os Tribunais de Contas e a construção de uma cultura de transparência. **Revista de Direito Administrativo**, v. 231, p. 193-216, 2003. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45826>. Acesso em: 20 mar. 2019.

CAVALCANTE, R. J. O papel dos tribunais de contas no combate à corrupção. **Revista do TCU**, n. 135, p. 10-11, 2016. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1316>. Acesso em: 20 mar. 2019.

CEARÁ (ESTADO). Emenda Constitucional nº 92, de 16 de agosto de 2017. Extingue o Tribunal de Contas dos Municípios do estado do Ceará. **Diário Oficial do Estado**. Ceará, 21 ago. 2017.

CRISÓSTOMO, V. L.; CAVALCANTE, N. S. C.; FREITAS, A. R. M. C. A LRF no trabalho de controle de contas públicas - Um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. **Revista Ambiente Contábil**, v. 7, n. 1, p. 233-253, 2015.

DALMÁCIO, F. Z.; NOSSA, V. The agency theory applied to the investment funds. A teoria de agencia aplicada aos fundos de investimento. **Brazilian Business Review**, v. 1, n. 1, p. 31-59, 2004.

EISENHARDT, K. M. Teoria da Agência: Uma Avaliação e Revisão. **RGC**, São Paulo, v. 2, n.1, art. esp, p. 1-36, abr. 2015.

FIGUEIREDO, C. M. C. **Ética na gestão pública e exercício da cidadania: o papel dos tribunais de contas brasileiros como agências de accountability: O caso do Tribunal de Contas de Pernambuco**. 2002. Disponível em: <https://cladista.clad.org/handle/123456789/2305>. Acesso em: 19 mar. 2019.

FONTES FILHO, J. R. **Governança Organizacional Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: <https://cladista.clad.org/bitstream/handle/>. Acesso em 19 mar. 2019.

FURTADO, J. R. C. **Elementos do Direito Financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

FURTADO, J. R. C. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**, n. 109, p. 61-89, 2007.

GRANOVETTER, M. A construção social da corrupção. **Política & Sociedade**, v. 5, n. 9, p. 11-38, 2006. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/politica/article/viewFile/1832/1606>. Acesso em: 19 mar. 2019.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. **Journal of Financial Economics**, Harvard, v. 3, n. 4, p. 305-360, out. 1976.

LINS, C. M. **Divergências entre o parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado (TCE) e o resultado do julgamento das contas anuais de prefeitos em Pernambuco**. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2012.

LOPES, J. E. G; FILHO, J. F. R; PERDENEIRAS, M. M. M; SILVA, F. D. C. Requisitos para aprovação de prestações de contas de municípios: aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de julgamentos do controle externo. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 4, p. 59-83, 2009. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/368>. Acesso em: 19 fev. 2019.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 4, p. 739-772, 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n4/v43n4a02>. Acesso em: 20 mar. 2019.

MACHADO, J. R.; REIS, H.C. **A Lei 4.320 comentada: e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 31. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MACHADO, M. V. V.; MANSO, F. Y. G.; CABRAL, L. M. M. A. C.. **Orçamento Participativo na Gestão Pública Municipal: Uma Contribuição para Estimular a Melhoria do Gasto Público**. GBRSP. São Paulo. Atlas, 2012 p.126-143

MARCELO, A.; VICENTE, P. **Direito Administrativo Descomplicado**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MARTINS, V. A.; JEREMIAS JUNIOR, J.; ENCISO, L. F. Conflitos de agência, governança corporativa e o serviço público brasileiro: um ensaio teórico. **Revista de Governança Corporativa**, v. 5, n. 1, 2018. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=Conflitos+de+Ag%C3%A7%C3%A3o+Governan%C3%A7a+Corporativa+e+o+Servi%C3%A7o+P%C3%BAblico+Brasileiro&btnG=. Acesso em: 19 mar. 2019.

MEDAUAR, O. **Direito Administrativo Moderno**. 21. Ed. Belo Horizonte; Fórum, 2008.

MILESKI, Helio Saul. Transparência do poder público e sua fiscalização. **Interesse Público**, v. 4, p. 24-36, 2002.

MORAES, R. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MOREIRA, E. D. A.; VIEIRA, M. M. F. Estruturas de poder e instituições como determinantes da efetividade do tribunal de contas do estado de Pernambuco. **Organizações & Sociedade**, v. 10, n. 26, p. 119-138, 2003. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1984-92302003000100008&script=sci_arttext&tlng=es. Acesso em: 20 mar. 2019.

OLIVEIRA, J. F. **Análise das principais irregularidades cometidas pelos prefeitos que motivaram a rejeição das contas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA), no período de 2014 a 2016**. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

PAULA, A. P. P. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2005.

PASCOAL, V. **Direito Financeiro e Controle Externo: Teoria, Jurisprudência e 300 Questões de Concursos Públicos**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

PERES, U. D. Custos de transação e estrutura de governança no setor público. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 9, n. 24, 2007. Disponível em: <https://www.redalyc.org/html/947/94792403/>. Acesso em: 01 mar. 2019.

PINTO, D. W.; KOZIKOWSKI, H. P.; PILLATI, J. J.; CHELSK, W.; SAMAHA, M. J. Teoria da agência e o controle social da gestão pública. **Revista Organização Sistêmica**, v. 5, n. 3, p. 100-109, 2014. Disponível em: <https://www.uninter.com/revistaorganizacaoSistemica/index.php/organizacaoSistemica/article/view/272>. Acesso em: 19 mar. 2019.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Constituição do Estado do Rio Grande do Norte, de 03 de outubro de 1989. **Diário Oficial do Estado**, Natal-RN, 05 set. 1989.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Lei Complementar Estadual nº 185, de 27 de dezembro de 2000. Institui o Plano de Cargos e Vencimentos dos servidores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**. Rio Grande do Norte, 28 dez. 2000.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Lei Complementar Estadual nº 411, de 08 de janeiro de 2010. Dispõe sobre a estrutura organizacional do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**. Rio Grande do Norte, 09 jan. 2010.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Lei Complementar Estadual nº 464, de 05 de janeiro de 2012. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte**, Natal, 06 mar. 2012.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Tribunal de Contas do Estado. Resolução nº 009, de 19 de abril de 2012. Dispõe sobre a aprovação do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. **Diário Eletrônico do TCE-RN**, Natal, 20 mar. 2012.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Tribunal de Contas do Estado. Resolução nº 004, de 06 de março de 2014. Dispõe sobre aprovação das alterações do Manual de Auditoria que trata da padronização e normatização do exercício da fiscalização do controle externo, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. **Diário Eletrônico do TCE-RN**, Natal, 07 mar. 2014.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Tribunal de Contas do Estado. História. Memórias e reflexões de seis décadas de atuação da Corte de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. **Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte**, v.19, n.1, dez. 2017.

RIO GRANDE DO NORTE (Estado). Tribunal de Contas do Estado.
<http://www.tce.rn.gov.br/ConsultaProcesso/ConsultaAvancada>. Acesso em 2019.

ROCHA, I.; PEREIRA, A. M.; BEZERRA, F. A.; NASCIMENTO S. Análise da Produção Científica sobre a teoria da Agência e Assimetria de Informação. REGE – **Revista de Gestão**, São Paulo – SP, Brasil, v. 19, n. 2, p. 329-342, abr./jun. 2012. Disponível em <https://ac.els-cdn.com/S180922761630306X/1-s2.0-S180922761630306X-main.pdf?_tid=210d61ab-594a-4cb0-b3ec-d4b5ab396d05&acdnat=1552342686_96c9e26521770a5bc4a89449705ca90c>. Acesso em 01.03.2019.

RODRIGUES, J. S.; ALCÂNTARA, J. V. A competência dos Tribunais de Contas estaduais acerca do julgamento das contas dos prefeitos que exercem a função de ordenadores de despesa. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, v. 11, n. 1, p. 46-68, 2013.

SEGATTO-MENDES, A. P.; ROCHA, K. C. Contribuições da teoria de agência ao estudo dos processos de cooperação tecnológica universidade-empresa. **Revista de Administração-RAUSP**, v. 40, n. 2, 2005. Disponível em: <https://www.redalyc.org/html/2234/223417391006/>. Acesso em: 02 mar. 2019.

SILVA, E. O.; SILVA, M. C. Avaliação da Transparência das Informações Disponibilizadas nos Portais Eletrônicos (websites) dos Tribunais de Contas Brasileiros com o Suporte da Teoria dos Stakeholders. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 14, n. 3, p. 34-52, 2018.

SPECK, B. W. Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União. **São Paulo: Fundação Konrad Adenauer**, 2000. Disponível em: https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/31465571/2000_M_SPECK_Inovacao_e_rotina_no_Tribunal_de_Contas_da_Uniao.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1553183337&Signature=GCjJAopeZ47L0yTMjL%2B04H0L5vM%3D&response-content-

disposition=inline%3B%20filename%3DBruno_Wilhelm_Speck_Inovacao_e_rotina_no.pdf.
Acesso em: 19 mar. 2019.