

SUA MAJESTADE, O CONTROLE EXTERNO: análise do padrão de cumprimento de prazos dos municípios e do TCM/PA

YOUR MAJESTY, EXTERNAL CONTROL: Analysis of the standard of compliance with deadlines of the municipalities and TCM/PA

Maria de Nazareth Oliveira Maciel¹

Maria Beatriz Vieira Marques²

Carlos André Araújo de Macedo³

Luann Yago Oliveira Maciel⁴

Ruan Matheus Barroso Silva⁵

Resumo: O presente artigo objetiva analisar o padrão do cumprimento de prazos dos municípios e do TCM/PA. Trata-se de uma pesquisa de raciocínio dedutivo e procedimental, investigação bibliográfica e documental, com características exploratória, descritiva e abordagem quantitativa. Os resultados mostram que cumprir prazo não é uma prática nos municípios. Nos anos de 2004, 2005 e 2015 apenas 19, 16 e 15 contas, respectivamente, foram apresentadas no prazo. O parecer prévio não é expedido em um ano pelo TCM/PA. As contas de 2004 levaram maior tempo para exames, com máxima de 14 anos. Para todo o período, a média/mediana foi de 7 anos, com desvio padrão de 9,9 anos. Ao lançar luz sobre 16 anos de prestação de contas dos municípios do Pará e sobre o processamento e manifestação do TCM/PA, o trabalho contribui para a divulgação de informações à sociedade, pois são quase desconhecidas do público e pouco estudadas no âmbito da academia.

Palavras-Chave: Tribunal de Contas. Contas Municipais. Resoluções. Acórdãos.

1 Graduada em Ciências Contábeis e Direito. Mestra em Ciência Política pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Doutoranda em Agronomia pela Universidade Federal Rural da Amazonia (UFRA). É Coordenadora do Programa Escritório Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ECONPUBLIC). Líder do Grupo de Pesquisa Observatório da Realidade Contábil na Amazônia (ORCA). Docente da Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA). nazarethmaciel@ufra.edu.br.

2 Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA). Graduanda em Licenciatura em Matemática pela UniCesumar. Participou como estagiária do Programa Escritório Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ECONPUBLIC). Atualmente é servidora pública na Prefeitura Municipal de Capanema. mariabeatriz.contabil@gmail.com.

3 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA). MBA em Gestão Fiscal e Tributária. Especialista em Contabilidade Pública e Gestão de Políticas Públicas Municipais, participou como estagiário e como monitor do Programa Escritório Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ECONPUBLIC). Atualmente é mestrando em Economia Aplicada pela Universidade Federal do Pará (UFPA). andremacsj@hotmail.com.

4 Graduando em Administração pela Universidade Federal do Pará (UFPA), membro do Grupo de Pesquisa Observatório da Realidade Contábil na Amazônia (ORCA). luanmciel@gmail.com.

5 Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA), participou como estagiário do Programa Escritório Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ECONPUBLIC). ruanbarroso.contabil@gmail.com.

Abstract: This article aims to analyze the pattern of compliance with deadlines of the municipalities and TCM/PA. It is a deductive and procedural research, with bibliographic and documentary investigation, along with exploratory and descriptive characteristics and a quantitative approach. The results show that meeting the deadline is not a practice in the municipalities. In 2004, 2005 and 2015, only 19, 16 and 15 accounts, respectively, were on time. The prior opinion is not issued within one year by TCM/PA. The 2004 accounts took longer for examinations, with a maximum of 14 years. For the entire period, the mean/median was 7 years, with a standard deviation of 9.9 years. By shedding light on 16 years of accountability in the municipalities of Pará and on the processing and manifestation of the TCM/PA, the work contributes to disseminating information to society, as they are almost unknown to the public and little studied in the context of academia.

Keywords: Court of Auditors. Municipal Accounts. Resolutions. Judgments.

1 INTRODUÇÃO

O aprimoramento de ferramentas de controle do patrimônio público, de forma célere ou em passos mais lentos, tornou-se indispensável por serem seguras e transparentes na resposta à sociedade. À vista disso, instituições públicas e privadas foram orientadas ao acompanhamento da execução das contas públicas. A partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), o controle dos gastos públicos ganhou destaque, com um gerenciamento de *status* especializado de órgãos tecnicamente vocacionados à gestão da máquina pública (PEREIRA, 2010).

A configuração dos controles públicos ocorre em três níveis de atuação, destes, dois são atribuições de órgãos administrativos (controles internos e externos) e um, quiçá o mais importante, é exercido pela sociedade (controle social). A competência do controle externo é do poder legislativo exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas, competentes para apreciar as contas prestadas, anualmente, por presidentes, governadores e prefeitos, bem como, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis pela execução de recursos públicos (BRASIL, 2021).

Os Tribunais de Contas instrumentalizam o controle externo nas três esferas do governo: i) Tribunal de Contas da União (TCU), competente para o acompanhamento das contas do governo federal e dos recursos da União transferidos para os Estados e Municípios; ii) Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), com jurisdição sobre as contas dos Estados e valores, destes, transferidos para os Municípios; e, iii) Tribunais de Contas dos Municípios (TCMs), onde existirem são responsáveis por acompanhar dispêndios municipais. A estrutura dos Tribunais de Contas é tripartida, relacionada à prestação de contas da União, dos Estados e dos Municípios.

Diretivas para o controle dos municípios, tanto externo como interno, estão na Constituição Federal de 1988 (CF/88), no § 1º do artigo 31, ditando que serão exercidos pelo poder legislativo municipal e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, respectivamente. Para executar o controle externo as câmaras municipais têm auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, em cada caso (BRASIL, 2001).

O Pará, através da emenda à Constituição Estadual n. 13, de 16/10/1980 criou o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM/PA), órgão de controle externo da gestão de recursos públicos municipais. A regulamentação do dispositivo constitucional ocorreu com a Lei Complementar n. 109, de 27 de dezembro de 2016 (LC n. 109/2016), organizando a competência da Corte de Contas para: a) apreciar as contas anuais de governo do Chefe do Executivo Municipal e sobre elas emitir parecer prévio, instrumentalizando o julgamento da Câmara Municipal; e, b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes dos municípios.

A definição da autoridade para apreciar as contas do governo está definida nos parágrafos 1º e 2º, do art. 31, da Constituição Federal, combinado com os parágrafos 2º, 3º e 4º, do art. 71, da Constituição do Estado do Pará, para os fins previstos no art. 1º, inciso I, alínea “g”, da Lei Complementar n. 64/1990. Registre-se que nas contas de gestão estão incluídas as contas das entidades da administração indireta e fundações, assim como as sociedades instituídas e mantidas pelo poder público municipal.

Desse modo, a competência do TCM/PA abrange o Poder Executivo dos 144 municípios, seus órgãos da administração direta, indireta e fundacional e os poderes legislativos municipais, com a prerrogativa de monitorar as contas municipais, apreciar as contas de governo, executadas pelos prefeitos e decidir sobre as contas de gestão, prestadas anualmente, através de protocolo eletrônico. Portanto, são prestadas tanto pelos chefes dos poderes executivo e legislativo municipais quanto pelos ordenadores de despesas da administração direta, indireta e fundacional.

Essas contas são entregues (protocolo) em duas espécies: a) contas de governo apresentadas pelo chefe do poder executivo com deliberação sob a forma de parecer prévio e expedição de resolução; e, b) contas de gestão prestadas pelos ordenadores de despesas com decisão sob a forma de julgamento e expedição de acórdão (PARÁ, 2020).

O artigo 549 do Regimento Interno do TCM/PA (RI/TCM/PA), atualizado em 2020, define que a prestação de contas de governo é a apresentação, pelo chefe do executivo municipal, dos documentos hábeis e necessários à fiscalização das execuções orçamentária, financeira e patrimonial das administrações direta e indireta, abrangendo as autarquias, fundações, empresas estatais e fundos especiais que integram o município, inclusive as informações pertinentes ao poder legislativo municipal.

A prestação de contas do governo revela o desempenho econômico e o resultado da gestão financeira e operacional, os instrumentos normativos estratégicos e operacionais das áreas de planejamento e controle da administração pública, bem como os aspectos relacionados à Lei de Responsabilidade Fiscal (PARÁ, 2020).

A prestação de contas de gestão é a apresentação pelos ordenadores de despesas, inclusive do chefe do Poder Legislativo Municipal, dos documentos

hábeis e necessários à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, submetidas ao exclusivo julgamento da Corte de Contas (PARÁ, 2020).

Considerando os dois parágrafos anteriores, a natureza jurídica das contas é diversa e sua apreciação gera efeitos diferentes, pois a avaliação das contas de governo tem natureza política. O que significa que as resoluções emitidas pelos Tribunais de Contas são manifestações prévias encaminhadas ao Parlamento, que pode acatar ou não a manifestação do órgão assessor, proferida em três sentidos: i) favorável à aprovação das contas; ii) favorável à aprovação das contas, com ressalvas; ou, iii) contrário à aprovação das contas (PARÁ, 2020).

Efeito diverso é gerado, quando da manifestação sobre as contas de gestão, para as quais ocorre decisão exclusiva do Tribunal (PARÁ, 2020) gerando, inclusive, se necessário, aplicação isolada ou cumulativa, de sanções, tais como; i) multa; ii) inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança, no âmbito da administração pública, por período de cinco a oito anos, sempre que verificado danos ao erário; e, iii) declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a administração pública, por prazo não superior a dois anos.

As decisões geradas sobre as contas de gestão podem ser de três tipos: a) contas aprovadas; b) contas aprovadas com ressalva; e, c) contas reprovadas. A legislação do TCM/PA define que as contas de gestão podem ser regulares, regulares com ressalvas, irregulares e ilíquidáveis, (PARÁ, 2020). Neste último caso, gera devolução dos recursos, mal aplicados, aos cofres públicos.

O RI/TCM/PA, atualizado pelo ato nº 23, de 17/12/20, define que após serem apresentadas ou protocoladas do TCM/PA, via sistema, as contas municipais, através do balanço geral, separadas as contas de gestão das contas de governo, inicia-se o processo de tramitação em separado. Os prazos para que os municípios apresentem suas contas é até o dia 31 de março do ano subsequente (PARÁ, 2020) e para a emissão de parecer prévio, o Tribunal de Contas tem 12 meses. Este último é determinado na Constituição do Estado do Pará, ratificado pelo normativo interno da Casa de Contas Públicas.

O tempo entre a entrega das contas (protocolo) e a manifestação do TCM/PA (resoluções e acórdãos) será a variável desta pesquisa com objetivo de analisar o padrão do cumprimento de prazos dos municípios e do TCM/PA, tanto com referência às contas de governo como de gestão. Ressalte-se que a obrigação de prestar contas anuais nos municípios advém da Lei Maior do Estado brasileiro, determinando ser da pessoa física, do prefeito e/ou ordenador de despesas. O chefe do executivo age em nome próprio, como obrigação personalíssima que, no caso de não conformidades e omissões, se obriga a responder sobre as consequências previstas no ordenamento jurídico (FURTADO, 2007).

A contribuição desta pesquisa, ao iluminar o tempo do protocolo das contas municipais e as manifestações do TCM/PA, advém do acréscimo de base bibliográfica

no trato das prestações de contas locais, no caso específico do estado do Pará. Ao lançar luz sobre 16 anos de prestações de contas de todos os 144 municípios deste referido Estado, e sobre o processamento final do Tribunal de Contas, essa investigação favorece a divulgação de informações para a sociedade, posto que os pareceres e decisões sobre as prestações de contas, tanto das resoluções quanto dos acórdãos, são quase desconhecidos do público e pouco estudados no âmbito da academia (SPECK, 2000).

Pesquisas sobre prestação de contas se impõem como essenciais, porquanto possibilitam “meios democráticos de monitorar e controlar a conduta dos governantes, por prevenir concentrações de poder e aumentar a capacidade de aprendizado e a efetividade da administração pública” (BOVENS, 2006, p. 25). Apesar disso, é diminuta a cobrança da sociedade em relação aos seus representantes e governantes, pois os cidadãos parecem entender que ao elegê-los outorgam-lhes plenos poderes de representação e não exigem as necessárias prestações de contas, gerando o que O’Donnell, (1998) denomina “déficit de accountability” no Brasil.

Este artigo está estruturado em três seções: na primeira desenvolve-se a literatura de base analítica a partir de fontes legais e teóricas. Na segunda discorre-se sobre os procedimentos metodológicos, explicando as etapas, os meios utilizados para levantar e analisar os dados e a compilação de resultados. Por fim, na terceira seção, exibem-se os achados da pesquisa, fomentando a discussão sob o prisma da fundamentação legal e teórica.

2 CONTROLE DAS CONTAS PÚBLICAS

A CF/88 reforçou a participação dos estados e municípios no montante da receita tributária, desencadeando uma forte descentralização dos gastos públicos (TRINDADE; OLIVEIRA, 2013). Em contrapartida gerou a obrigatoriedade de prestar contas, de forma mais transparente, para os que utilizam, arrecadam, guardam, gerenciam ou administram dinheiros, bens e valores públicos, sejam pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas (BRASIL, 2021).

Prestar contas é dever do Estado e direito da sociedade que deve saber como esses recursos estão sendo gastos. O controle, para ser efetivo, será exercido em três faces: externo, interno e social. Hamilton, Madison e Jay na obra “*O federalista*” (1961) argumentam que os poderes concedidos aos governos, apesar de necessários para o desempenho dos objetivos da nação, não podem ter regras apenas do governo, por isso lhes é necessário controle.

Não basta somente o controle do Estado sobre o Estado, é fundamental que os cidadãos controlem o Governo, porquanto os poderes conferidos ao governo são tão perigosos à autoridade quanto àqueles do povo que desconhecem o que se passa no Governo (HAMILTON; MADISON; JAY, 1961). Para os autores, é indispensável o

dever de usar o recurso público com foco na sociedade, assim, o Governo não deve ter planos diferentes dos interesses daquele que o colocou no poder.

No trato do controle externo, sabe-se que o Parlamento além de criar Leis tem o dever de fiscalizar o seu cumprimento. E, para auxiliar nessa missão, foram criadas as Casas de Contas, como órgãos assessores do poder legislativo, especializados e auxiliares no cumprimento às diretivas do controle externo. Função derivada da Constituição que deve ser politicamente responsável e tecnicamente qualificada no cumprimento de suas obrigações determinantes.

No que concerne aos controles dos municípios, tanto externo como interno, a CF/88 direciona no § 1º do artigo 31, dispondo que serão exercidos pelo Poder Legislativo Municipal e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, respectivamente. Destaque-se que para executar o controle externo as Câmaras Municipais não renunciam da colaboração dos Tribunais de Contas dos Estados, dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, em cada caso.

À vista disso, o controle externo municipal é realizado por órgão instituído pelo povo: a Câmara Municipal de Vereadores, tendo como baluarte técnico, a Corte de Contas, que se encontra, constitucionalmente, alocada entre os poderes políticos da nação, o Legislativo e o Executivo, que tem caráter “*sui generis*”, sem dependência de qualquer dos dois poderes (JAYME, 2002). Sua função é de assessoramento com ferramental técnico e pessoal habilitado, capaz de suportar a missão constitucional que lhes foi atribuída (LINO; AQUINO, 2018).

Sua atuação ocorre de forma pedagógica, instrutiva de acompanhamento e controle, editando instruções normativas, decisões em forma de acórdãos e resoluções, instrumentos normalizadores que definem os padrões a serem seguidos. Entre os balizadores estão os pareceres e os acórdãos com peso de manifestação final através de um colegiado. (SUNDFELD et al., 2017).

Ao manifestar-se sobre os exames das contas de governo são emitidas resoluções, contendo pareceres prévios, encaminhados para julgamento do Poder Legislativo e para as contas de gestão são emitidas decisões sob o título de acórdãos (PARÁ, 2020). A fundamentação para que os Tribunais de Contas se manifestem de duas formas diferentes está no regime jurídico das contas públicas.

As contas de governo são atos políticos, exclusivos do Chefe do Poder Executivo, destarte, serão apreciadas pelos Tribunais e julgadas pelo Legislativo. As contas de gestão são atos administrativos, podem ser dos Chefes do Poder Executivo, caso esses sejam ordenadores de despesa, mas são de competência dos administradores, gestores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, recebendo julgamento direto dos Tribunais de Contas como manifestação final (FURTADO, 2007).

Em pequenos municípios, frequentemente, o Prefeito, tem responsabilidade pelas contas de governo e de gestão, mas ao ordenar despesas a competência final

de controle é do Tribunal de Contas (PARÁ, 2021) diferente das contas de governo, para a qual haverá o julgamento político da lavra do parlamento municipal. Em quaisquer dos casos, os Prefeitos não são isentos do cumprimento dos prazos de prestação de contas que lhes são determinados.

O prazo, ditado na Lei orgânica do TCM/PA, para os Prefeitos prestarem contas é o dia 30 de março do ano subsequente da conta a ser apreciada (PARÁ, 2020). Na omissão ao dever de prestar contas, a autoridade competente, adotará providências objetivando instauração de tomada de contas para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

Na Constituição do Estado do Pará o prazo definido para o TCM/PA apreciar as contas de governo, anualmente prestadas pelos Prefeitos e sobre elas emitir parecer prévio, é de trezentos e sessenta e cinco dias a partir do recebimento em protocolo (PARÁ, 2021). Prazo idêntico ao de outros entes federados e improrrogável, a contar da data do recebimento do processo para a apreciação e emissão do parecer prévio. A manifestação depende da estrutura e da forma apresentada na prestação de contas, desde a não entrega das contas até danos ao erário, são hipóteses previstas no regimento interno.

Os ordenadores de despesa que tiverem contas de gestão aprovadas com ressalva ou rejeitadas estarão sujeitos a sanções como: multa, inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança, declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com o poder público (PARÁ, 2020).

Ressalte-se, que o dever de prestar contas é da pessoa física do Prefeito, quando das contas de governo e do ordenador de despesas, no caso das contas de gestão, sendo da pessoa física e não do município, o encargo de responder pela sanção. Obrigação personalíssima que só o devedor pode efetivar e sua omissão gera consequências previstas no ordenamento jurídico (FURTADO, 2007).

Os exames de contas de governo têm foco na conduta do administrador, no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas, na concepção dos instrumentos do planejamento e orçamento público (PPA, LDO e LOA) que foram propostas pelo Poder Executivo e recebidas, avaliadas e aprovadas, com ou sem alterações, pelo Legislativo. À vista disso, não são os atos administrativos vistos isoladamente, diferente dos exames das contas de gestão cujo foco é a execução das despesas públicas (PEREIRA; CORDEIRO FILHO, 2012).

As formalidades legais em favor da análise da eficácia, eficiência e efetividade das ações governamentais são menos importantes, no que pese ser a avaliação do desempenho, do Chefe do Executivo, que retrata o resultado da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (FURTADO, 2007). As contas de governo, como dever constitucional, prestadas pelo Prefeito, são feitas na qualidade responsável geral pela execução orçamentária (CHAMOUN, 2019).

No que concerne às contas de gestão, o Tribunal de Contas poderá, isoladamente ou cumulativamente, aplicar multa e/ou inabilitação para o exercício de cargo em

comissão ou função de confiança, no âmbito da administração pública e declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com a administração, como sanções às contas aprovadas com ressalvas ou rejeitadas (PARÁ, 2020).

Multa é a prestação pecuniária como sanção por ato ilícito, exigida pela Lei, formada por meio de atividade administrativa vinculada; inabilitação é a restrição do exercício de cargo comissionado ou função de confiança; inelegibilidade é a restrição do exercício de mandato eletivo, é mais restrito que a inabilitação; e, inidoneidade remete a não aptidão de contratar com a administração pública (ZÍLIO, 2012)

Nos casos de contas dadas irregulares, com débito, o recurso aplicado indevidamente deverá ser devolvido aos cofres públicos, sem prejuízos das outras sanções. Saliente-se, que o prazo para o ressarcimento será fixado na decisão do TCM/PA (Pará, 2016). A não restituição dos valores no prazo gera, automaticamente, o impedimento de obtenção de certidão liberatória, para todos os fins, até mesmo para transferências voluntárias (PARÁ, 2020).

Considerando que a atividade jurisdicional dos Tribunais de Contas é específica, são relevantes as manifestações finais sobre o processo de análise das contas prestadas, no caso o julgamento das prestações de contas anuais de gestão e a emissão dos intitulados pareceres prévios às contas de governo, que seguem ao julgamento político do Poder Legislativo, pertinentes às contas prestadas pelo Chefe do Executivo.

Além da possibilidade, autorizada por Lei, de fixação de sanções pecuniárias e restritivas de direitos e determinação de restituição ao erário, caso da cobrança de multa da pessoa física, o ente público tem, conseqüente, punição institucional que gera perda de receita, caso da interrupção das transferências voluntárias, barreira na contratação de operações de crédito interno e externo, e ainda, a União deixará de prestar caução para garantir tais operações (NASCIMENTO; DEBUS, 2017).

Situações aplicadas após o julgamento das contas, pois os Tribunais de Contas, na maioria dos casos, no que se refere à prestação de contas, executam suas funções a partir da entrega, que acontece no fechamento anual, a *posteriori*. Essa intervenção do controle, após a transgressão ter ocorrido, é menos eficaz do que se fossem executadas ações para dissuadir as infrações antes de acontecerem. Os pareceres prévios sobre as contas de governo e as decisões sobre as contas de gestão não deveriam restringir-se à atuação posterior, modelo permissível a consumação do desequilíbrio fiscal dos entes municipais (SCHICK, 2003).

2.1 OS TRIBUNAIS DE CONTAS (ACCOUNTABILITY COMO RESPONSABILIZAÇÃO)

No âmbito do controle institucional, os Tribunais de Contas no Brasil receberam um aparato legal e instrumental, que lhes permitem amplas condições para promover a responsabilização, no sentido da accountability (MACIEL et al, 2019). O que se pode

entrever na independência, ampla atribuição e competência exclusiva, elencadas no art. 71 da CF/88 e, a partir de 2000, na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

São órgãos híbridos, com funções de caráter técnico e jurisdicional, que têm como modelo o Tribunal de Contas da União (TCU), mas a este não se subordinam. Possuem linha hierárquica própria e independente, sem vínculo de subordinação a quaisquer dos poderes; gozam de autonomia administrativa e funcional; iniciativa legislativa própria e competência normativa e reguladora específica e seus membros possuem garantias constitucionais idênticas às dos magistrados, embora não componham o Poder Judiciário (GUERRA, 2005; ANDRADA; BARROSO, 2010).

Arantes, Abrucio e Teixeira (2005) avaliaram a imagem dos Tribunais de Contas estaduais com resultado geral positivo, quanto às capacidades administrativas. De fato, oferece-lhes, constitucionalmente, condições ou garantias básicas para o controle externo, mas existem descréditos. Segundo os autores, as principais censuras à atuação desses Tribunais se dirigem ao mérito de suas decisões, porque além dos requisitos do controle, meramente formais, há um anseio de concentração na avaliação do alcance das políticas governamentais, as auditorias de resultado.

A fiscalização dos recursos públicos e a responsabilização dos agentes é o escopo do trabalho dos Tribunais, observando-se que existe uma modelagem, de reparação e sanção, a ser aplicada para cada falta de regularidade, para mitigar os riscos e gerar efetividade na alocação dos recursos (Maciel et al., 2019) ferramental técnico que produz *accountability*.

Para os autores, um marco no desenvolvimento nessa perspectiva, foi a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que impôs limites para gestão de receitas, efetivação de despesas, gastos com pessoal, aquisição de dívidas, elaboração de planejamento, controle e transparência dos atos públicos. Enfim, medidas de responsabilização pelo descumprimento que alteram a história do controle no Brasil.

Trabalhos como os de Barros (2000); Loureiro, Teixeira e Moraes (2009); Kronbauer e colaboradores (2011) e Rocha (2013) reforçam e ampliam a percepção de que, em sua grande maioria, os Tribunais de Contas brasileiros não se aproximam da substância da *accountability*, porque as informações produzidas não atendem aos anseios e necessidades da sociedade, restringindo-se à verificação da conformidade da ação dos agentes públicos, não expandindo-se.

Schedler (1999) identifica que o termo *accountability* tem dois sentidos: i) a obrigação dos agentes de informar ao público sobre suas atividades e justificarem-nas (*answerability*); e ii) a capacidade das agências de controle fazerem cumprir a Lei e aplicar sanções aos que violaram determinadas regras de conduta (*enforcement*).

Aceitando que a *accountability* subsiste à existência do poder, a concepção central é de que o abuso de poder, pode ser prevenido em três ações: 1) obrigar que seu exercício se dê de forma transparente (informação); 2) forçar que os agentes públicos justifiquem seus atos (justificação); e 3) sujeitar o detentor do poder a sanções (punição) (SCHEDLER, 1999).

Extraíndo-se desse conjunto, segundo o autor, valores que dizem respeito tanto à forma quanto à substância da *accountability*. A obrigação de informar engloba duas questões relativas: 1) ao direito de os cidadãos receberem informações sobre as decisões tomadas pelos governantes; 2) a necessidade de os governantes explicarem suas decisões. Assim, a obrigação de informar (*answerability*) é obrigação de responder às necessidades e interesses da sociedade, divulgando e justificando suas atividades, de tal sorte que cumprir a lei e submeter-se às sanções é observar a substância da ação de governar. Porquanto, o imperativo de atender às necessidades e interesses da sociedade é mandamento legal permanente.

É imperioso admitir que para reconhecer *accountability*, como processo, deve-se subordinar-se à Lei subjugada ao Estado juridicamente organizado e obediente às suas próprias Leis (MEIRELLES, 2007) independente do modo que os pareceres são expedidos é indispensável que as informações cheguem à sociedade de forma compreensível e tempestiva, possibilitando clareza, capacidade e equilíbrio nas manifestações. O parecer prévio é um dos mais importantes instrumentos de promoção de *accountability* governamental, constituindo desafios para a atuação do controle externo (COSTA et al., 2011; CRISÓSTOMO, CAVALCANTE; FREITAS, 2015).

No processo de *accountability* governamental existem dimensões, de forma, que envolvem o modelo de condução e de substância, encerrando o essencial a extrair desse processo (ROCHA, 2013). Para esse autor, separar a forma da substância contida na forma, caracteriza as dimensões da *accountability*, onde a forma pode ser consubstanciada na obrigação do Estado de fiscalizar (e punir, quando necessário) seus próprios agentes, agindo na forma e nos exatos limites da Lei, já a substância verifica-se na importância e no conteúdo daquilo que se procura e que se revela da fiscalização.

Por esse ângulo, qualquer que seja o mecanismo de promoção à *accountability*, é imperioso um processo legal, não sendo possível abdicar do entendimento de que fiscalizador e fiscalizado integram o Estado, subordinando-se às estritas determinações da Lei. As Casas de Contas devem envidar esforços para mitigar as ocorrências de irregularidades antes que se corporifiquem, através de instrumentos de controle que de forma tempestiva e permanente, previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (CHAMOUN, 2019) que gera prejuízos à sociedade que, no mais das vezes, não tem acesso às informações em tempo razoável ou não as compreende na sua integridade, caso das resoluções e dos acórdãos no sentido da responsabilização ou *accountability*.

Lima, Oliveira e Camargo (2017), em pesquisa sobre o parecer prévio nas contas do Presidente da República, advogam que o que menos interessa é o juízo qualificativo de aprovação ou reprovação. O eleitor cidadão tem dificuldade de entender a inteireza do processo, porque conforme Buchaman (2017) são sutis as diferenças entre ignorância e/ou incerteza. De tal sorte que se as alternativas não lhe

chegam de forma adequada, ele as conceitua de forma equivocada; se o cidadão é afetado por uma ilusão, faz um julgamento falso de suas opções; se ele se comporta irracionalmente, adota escolhas inconsistentes (BUCHAMAN, 2017).

Para garantir a responsabilização, tanto o parecer prévio nas contas de governo como a decisão nas contas de gestão, necessitam de processo célere e compreensível que facilitem o acesso (CRISÓSTOMO; CAVALCANTE; FREITAS, 2015). Informações fornecidas a tempo e de forma transparente e simples, explicando à sociedade a situação das contas públicas e dos programas governamentais, contribuem para o ganho de eficiência da gestão (CHAMOUN, 2019).

A atuação dos Tribunais de Contas deve orientar-se além da tradicional função de supervisão, obrigando-se a uma visão de futuro, fornecendo perspectivas para aprimorar o funcionamento de processos e programas, prevendo resultados. Essa concepção é uma tendência de finalidade útil à gestão, pois conhecendo riscos, poderão se adaptar, se recompor a futuras tendências, a partir do acompanhamento de cada estágio do ciclo das políticas, formulação, implementação, monitoramento e avaliação (OECD, 2015).

Ora, se esse conjunto de informações não for tempestivo, compreensível e acessível, não mobiliza a opinião pública. Nessa acepção, é necessário que os Tribunais conheçam as melhores práticas, que troquem experiências e, como afirmam Oliveira e D'Oliveira (2019), existem perspectivas presentes e futuras para a busca da efetividade das decisões proferidas pelos Tribunais de Contas e a atuação em rede é uma delas.

Nas questões já investigadas (SCHICK, 2003; COSTA et al., 2011; LIMA, OLIVEIRA; CAMARGO, 2017; CHAMOUN, 2019; MACIEL et al, 2019), não somente com referência ao tempo que perdura o processo de julgamento, mas sobre a clareza das informações expedidas pelos Tribunais, existem pontos em comum e um deles é a necessidade de aprimoramento das Cortes de Contas.

Ao reconhecer que existem pontos focais que necessitam de ações de aperfeiçoamento e fortalecimento do controle externo, um trabalho conjunto está sendo capitaneado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) através do projeto qualidade e agilidade do controle externo, ao qual aderem a totalidade dos Tribunais de Contas dos Estados, Municípios e da União.

A iniciativa vem demonstrando uma tendência de mudança, pois os órgãos de controle externo reconhecem a relevância e a necessidade de avanço e fortalecimento de suas atividades e, mais do que isso, assumem que as ações em rede são promissoras, pois oportunizam a divulgação de boas práticas. Um movimento de inovação oportuno e esperado, pois caminhos deverão ser construídos com a finalidade precípua de efetividade na atuação do controle externo em prol da sociedade civil (OLIVEIRA; D'OLIVEIRA, 2019).

Os autores estudando perspectivas presentes e futuras para a efetividade das decisões proferidas pelos Tribunais de Contas afirmam que, no âmbito do TCM/PA,

a exemplo de outras Casas de Contas, medidas diversas estão sendo construídas e executadas. Se amplificadas como boas práticas, oferecem perspectiva de fortalecimento do controle externo, sob o foco da maior efetividade dos julgamentos proferidos. Medidas são urgentes e necessárias cujo movimento a academia deve acompanhar, não somente para estudos, mas devido a importância da jurisdição dos Tribunais de Contas para o exercício pleno do controle social, a partir de suas divulgações.

A doutrina sobre controle externo tem, de forma mais ou menos ampla, com maior ou menor abrangência, defendido que a regular prestação de contas dos entes públicos ao controlador externo e sua manifestação sobre as contas de governo e de gestão tem como finalidade precípua torná-las *accountable* para a sociedade.

O tema controle no Brasil, a partir da Constituição de 1988, ganhou *status* de responsabilização e a sociedade passou a exigir que as atividades dos governantes estejam circunscritas às Leis e desenvolvidas nos limites dos interesses democráticos. Consequentemente, não é suficiente que os governos respondam exclusivamente aos corpos de representação popular, mas aos próprios cidadãos, até porque a única forma de obrigar os governantes a cumprirem suas promessas é exigir-lhes explicações, submetendo-os à *accountability* (ARATO, 2002) que se realiza, com maior eficácia, por intermédio do controle exercido pela imprensa, pelas organizações e associações da sociedade civil e pelos próprios cidadãos, individualmente.

O distintivo de serem órgãos sem vinculação hierárquica e não terem subordinação a qualquer dos Poderes, no Brasil, aproxima os Tribunais de Contas da própria essência da *accountability*, na medida em que possibilita sua atuação como verdadeiros instrumentos de controle social. Mas, é essencial, imperioso e fundamental que as informações e análises produzidas sejam completas, expandidas e no prazo. Cabe-lhes o cumprimento do princípio do poder-dever, a obrigação de utilizar o poder do qual estão investidos para atingir as finalidades públicas que lhes são atribuídas (MEIRELLES, 2007), obrigados a utilizar suas atribuições e prerrogativas para informar e esclarecer, permitindo que a sociedade exerça o seu direito de controlar o Governo (ROCHA, 2013).

As questões até aqui organizadas, concentram-se no dever e no poder que o controle externo tem a seu favor, notadamente, a agir de forma célere e transparente. Mas, na outra ponta estão os gestores públicos, obrigados a prestar contas.

2.2 A PRESTAÇÃO DE CONTAS NO SENTIDO ACCOUNTABILITY.

A prestação de contas não é opcional, muito pelo contrário, é ato obrigatório definido na CF/88, existindo, inclusive, uma teoria sobre a obrigação de prestar contas, reconhecida juridicamente e apoiada, primordialmente, na atual Carta Magna brasileira, que nos preâmbulos trata da obrigação que os entes públicos têm de entregar suas contas para exames (FURTADO, 2007).

Prestará contas a pessoa física ou entidade pública ao utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda ou em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 2001), sendo, conforme o artigo 31, a fiscalização do município exercida pelo poder legislativo local, mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do poder executivo municipal.

À prestação de contas pode ser dado o sentido de accountability, mas no Brasil o termo não tem definição única, sendo entendido de diversas maneiras, de prestação de contas até responsabilização do agente. O'Donnell (1998) faz uma clássica distinção em accountability vertical, quando é produto da ação política do cidadão e da sociedade, quando exercida pelos atores sociais em relação aos atores estatais; e horizontal, quando é exercida no interior do próprio Estado pelos diversos órgãos e agências estatais com poder para tal.

Para Campos (1990) a obrigação incrustada no conceito, determina a responsabilidade de uma pessoa perante a outra, logo, é objetiva. Segundo o autor, se não é sentida de forma subjetiva, do detentor da função pública perante si mesmo, deverá ser exigida, de fora para dentro, compelida pela possibilidade da atribuição de prêmios e castigos ao responsável.

Abrucio e Loureiro (2004) a dividem em processo eleitoral e controle institucional durante o mandato, Mainwaring (2005) distingue a accountability em eleitoral e intraestatal somando-se a Kenney (2005), Smulovitz e Peruzzotti (2005). Pinho e Sacramento (2009) que empreenderam uma consulta aos dicionários de inglês para extrair um significado passível de tradução, evidenciando não existir termo único em português, encerrando tanto responsabilidade como obrigação.

Ao prestar contas, os responsáveis submetem-se, democraticamente, ao controle, etapa onde variada manifestação pode ser feita. Consoante Regimento Interno do TCM/PA (RI/TCM), nas contas de governo, a indicação favorável à aprovação, cumpre-se quando apresentam exatidão dos demonstrativos contábeis, compatibilidade dos planos e programas de trabalho com os resultados da execução orçamentária; o parecer prévio favorável com ressalva, ocorre quando caracterizada impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal, que não resulte danos ao erário; e, na manifestação para reprovação, advém da constatação de atos de governo em desconformidade com as normas constitucionais e legais pertinentes.

As contas de gestão que apresentem distorção formal, que não provocam danos ao erário, serão aprovadas com ressalva; quando descumprem norma legal ou quando apresentam erros materiais, que provocam danos ao erário, são julgadas como reprovadas e aquelas que seguem de forma clara e objetiva às prescrições legais, serão dadas como aprovadas (PARÁ, 2020). Quando reprovadas o próprio Tribunal poderá aplicar multa, inabilitação e declaração de idoneidade e, se houver débito, ordenar a devolução de valores aos cofres públicos, além da inexigibilidade

prevista na Lei n. 135/2010 (Lei da Ficha Limpa).

Contas de gestão com irregularidades, por motivo de improbidade administrativa, julgadas na justiça comum, são sujeitas às penalidades de perda da função pública, suspensão dos direitos políticos, multa, ressarcimento ao erário e proibição de contratar com a administração pública (BRASIL, 1992).

Não obstante, ao ente público responsável pela prestação de contas, geradoras de não conformidades, pode ocorrer perda de receita, interrupção das transferências voluntárias, barreira na contratação de operações de crédito interno e externo e a União deixará de prestar caução para garantir tais operações (NASCIMENTO; DEBUS, 2017).

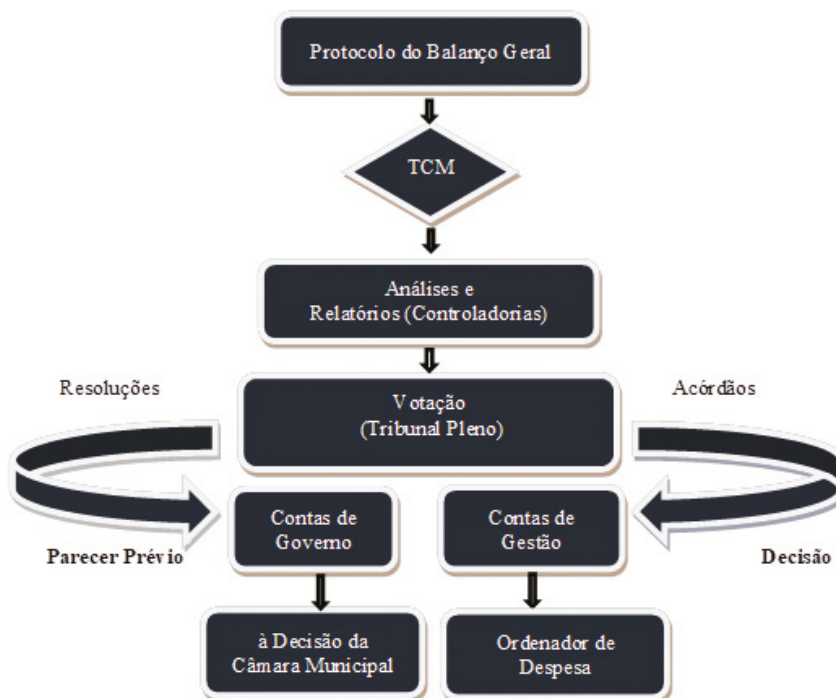
2.2.1 Prestação de Contas ao TCM/PA

O regimento interno do TCM/PA, art. 355, descreve que o processo de contas é todo aquele que se encontre sobre sua jurisdição, instrução e processamento no exercício do controle externo, devendo observar os princípios da legalidade; moralidade; economicidade; razoabilidade; eficácia; proporcionalidade; impessoalidade; transparência; publicidade; motivação; razoável duração do processo; contraditório e ampla defesa, tudo com a finalidade de efetivação do direito fundamental à boa administração pública e da preservação do erário municipal.

O Processo de Contas do TCM/PA está disciplinado na Lei Orgânica e no Regimento Interno, e observará a busca da verdade material. Cabe rememorar, que a obrigação de prestar contas é da pessoa física, de tal modo, que o Prefeito e ordenador de despesa/ administrador municipal têm obrigação personalíssima, significando que é da pessoa responsável e não do ente o qual é representado.

Esse é o exato sentido da teoria da obrigação de prestar contas, que vincula o indivíduo que está no cargo público, inclusive, com aplicação de multas a serem pagas pela pessoa, esta será processada, julgada, afastada (BRASIL, 2021), jamais o órgão ou entidade. Desse modo, toda e qualquer responsabilidade é do agente e não do órgão ou entidade e para essa responsabilização, o TCM/PA define um processo.

O processo de tramitação das contas no TCM/PA foi organizado na figura 1 em conformidade com o Regimento Interno, ato nº 23 de dezembro 2020 e na Lei Orgânica nº 109 de 2016. O processo inicia com a entrega das contas (balanço geral) através do protocolo eletrônico do TCM/PA, distribuídas às controladorias para análises e expedição de relatórios das contas de governo e de gestão que, posteriormente, recebem voto em plenária, finalizando em resoluções e acordãos.

Figura 1 - Processo de Tramitação das Contas no TCM/PA

Fonte: Elaborado pelos Autores, a partir do RI TCM/PA (2021).

O TCM/PA movimenta-se em um processo de inovação e ajustes, que pode ser ilustrado a partir da alteração de seu Regimento Interno (RI) em dezembro de 2020, incorporando mudanças significativas. As alterações são oportunas e esperadas, pois caminhos deverão ser construídos com a finalidade precípua de efetividade e eficiência na atuação no controle externo em prol da sociedade civil (OLIVEIRA; D'OLIVEIRA, 2019).

3 MATERIAL E MÉTODO

Esta seção abordará as etapas da pesquisa, os meios utilizados para o levantamento dos dados, a análise e o compilamento dos, tais como: i) a caracterização da pesquisa, do método e da base de dados, ii) a técnica de recuperação dos dados da plataforma do TCM/PA; e, iii) a organização estatística dos referidos dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA, DO MÉTODO E DA BASE DE DADOS

Quanto ao método de abordagem, a pesquisa teve raciocínio dedutivo, partindo dos dados de entrega das contas e seu resultado no TCM/PA, possibilitando inferir

conclusões de conteúdo específico que formaram o objetivo da investigação. A partir do fenômeno prestação de contas municipais, de governo e de gestão, foi analisado o padrão do cumprimento de prazos, dos municípios para entrega das contas e do TCM/PA para manifestação sobre as mesmas.

Usando o método procedimental foram definidos conceitos e fundamentos, comparando com resultados de pesquisa preexistentes e, enfim, deduzindo elementos gerais com a técnica de análise de dados. Quanto aos procedimentos, a investigação foi bibliográfica e documental, com interpretação de documentos oficiais (resoluções e acórdãos e a legislação aplicada à espécie), informações de fontes secundárias, por serem documentos disponíveis no site do TCM/PA.

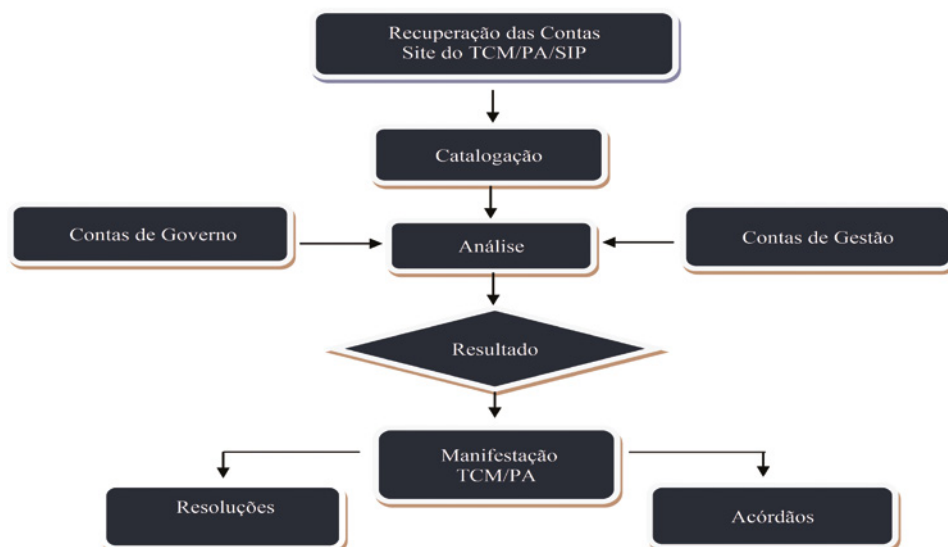
Quanto aos objetivos, a pesquisa foi exploratória, que permitiu a aproximação com a temática de trabalho e descritiva das principais características do processo de tramitação, suas nuances, sem, contudo, modificar a realidade.

A abordagem foi quantitativa, totalizando os registros de protocolo das contas, de governo e de gestão, dos 144 municípios em 16 anos, para definir o universo da pesquisa que, inicialmente, eram 4.608 contas (16 anos x 144 municípios x 2 tipos de contas). Foram estratificados os protocolos feitos pelos municípios e as manifestações existentes no site, que formaram a amostra, devidamente, organizada no item de resultados.

3.2 TÉCNICA DE RECUPERAÇÃO DOS DADOS DA PLATAFORMA DO TCM/PA

A formação do banco de dados se deu a partir da recuperação de arquivos íntegros da prestação de contas dos 144 municípios que formam o estado do Pará, no período de 2004 a 2019, por meio de plataforma *online* intitulada: Sistema Integrado de Protocolo (SIP), no site do TCM/PA, com acesso livre para quaisquer cidadãos. A última atualização da coleta ocorreu em 18 de outubro de 2020.

Os passos para recuperação estão ilustrados na figura 2, a partir do serviço ao jurisdicionado, onde foram recuperados os Balanços Gerais (BG) com sua respectiva data e número de protocolo, catalogando-os por município e por exercício, analisadas pautas/manifestação/decisões das contas, de governo e de gestão, e o resultado da manifestação em acórdãos e resoluções recuperadas nas abas: 'Serviço ao Cidadão' e 'Pauta \Decisão', onde estão as manifestações e resultados dos exames das contas de governo e de gestão, organizados em resoluções e acórdãos.

Figura 2 - Ilustração do Método de Recuperação de Dados

Fonte: Elaborado pelos Autores, a partir do SIP/TCM/PA (2020).

3.3 ORGANIZAÇÃO ESTATÍSTICA DOS DADOS

Para possibilitar a análise e interpretação, os dados foram dispostos, estatisticamente, com apoio do *Microsoft Excel*, agregando-se a informações através de índices: i) para protocolo/entrega de contas: (0) para municípios onde não foi possível a visualização da entrega das contas; (1) para as contas protocoladas no prazo regimental; (2) para as contas entregues fora do prazo; e, ii) para manifestações sobre as contas de governo e de gestão: (1) para as contas aprovadas, (2) para as aprovadas com ressalvas e (3) para reprovadas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

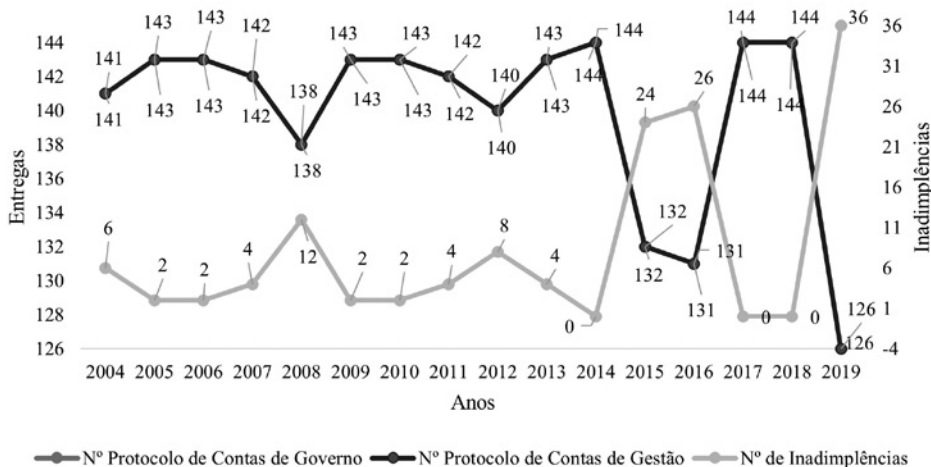
Os resultados foram organizados em três etapas: prestação de contas dos municípios paraenses ao TCM/PA; cumprimento do prazo de prestação de contas; e, manifestação do TCM/PA sobre as contas de governo (resolução) de gestão (acórdãos).

4.1 PRESTAÇÃO DE CONTAS AO TCM/PA

Organizam-se por quantidade as contas das 144 cidades que compõem o estado do Pará, entregues ao TCM/PA. Observe-se que na figura 3 estão iluminadas as contas protocoladas, tanto as de gestão como as de governo, que aparecem nas

linhas mescladas, que estão lincadas ao eixo vertical à esquerda (entregas). Quanto às contas que não foram protocoladas, encontram-se nominadas como inadimplentes, ligadas ao eixo vertical direito (inadimplências).

Figura 3 - Prestação de Contas ao TCM/PA versus Inadimplência



Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Os 144 municípios, e em cada um dos 16 anos, deveriam protocolar os balanços gerais com 144 contas de gestão e 144 de governo. Ao analisar a figura 3, observa-se que não foram feitas todas as prestações de contas. A partir da totalização anual somente os anos de 2014, 2017 e 2018 aparecem com todas as contas entregues. No que se refere à inadimplência, três anos se destacam: 2015 com 24 contas de gestão e governo, 2016 aparece com 26 contas e 2019 com 36 contas não protocoladas no TCM/PA.

Neste ponto, alguns destaques deverão ser feitos. Primeiro, que as contas de governo e de gestão são entregues identificadas, em uma única peça, o balanço geral e, a partir do protocolo, são segregadas, tramitando, em separado, para facilitar o processo de análise e manifestação. Em segundo lugar, se as contas não são protocoladas, a inadimplência não é dos municípios e sim dos gestores, pois conforme prescrições constitucionais, a obrigação de prestar contas é da pessoa física que utilize, arrecade, guarde, administre dinheiro, bens e valores públicos, uma obrigação de natureza pecuniária de prestar contas.

Note-se que o parecer prévio é apenas uma sugestão da Corte de Contas, posto que as contas de governo são encaminhadas às Câmaras Municipais para decisão e, nessa etapa da pesquisa, o parlamento não foi investigado por não ser objeto da pesquisa. No próximo item o foco é no prazo que os gestores públicos têm para apresentar as contas ao Tribunal de Contas.

4.2 PRAZO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

O prazo regimental para Prefeitos/Gestores prestarem contas é 30 de março do ano subsequente (PARÁ, 2020), mas não foram encontrados impeditivos legais para que se apresentassem depois do prazo. Ao observar a figura 4, percebe-se, das linhas do tempo de 16 anos, o comportamento sobre entrega das contas municipais no prazo, fora do prazo e não entregues, possibilitando uma análise sobre o termo de protocolo das contas, com obediência aos prazos regimentais, como também, entregas feitas depois da data aprazada pela Corte de Contas Municipais e, ainda é possível perceber o número de Municípios inadimplentes, que não haviam entregue suas contas, até o final da pesquisa.

Figura 4 - Cumprimento do Prazo



Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Ressalte-se que no estado do Pará as contas são prestadas, em sua maioria, no entanto, analisar como estão os cumprimentos dos prazos, para essa apresentação das contas, é o destaque na figura 4. Comparando a linha de entrega no prazo com a linha de entrega fora do prazo, observa-se que a maioria dos protocolos acontece depois do dia 30 de março. Destaque-se que somente um diminuto número de municípios atende ao marco legal e, os resultados apontam os anos de 2004, 2005 e 2015 com 19 contas, 16 e 15, respectivamente, protocoladas no prazo.

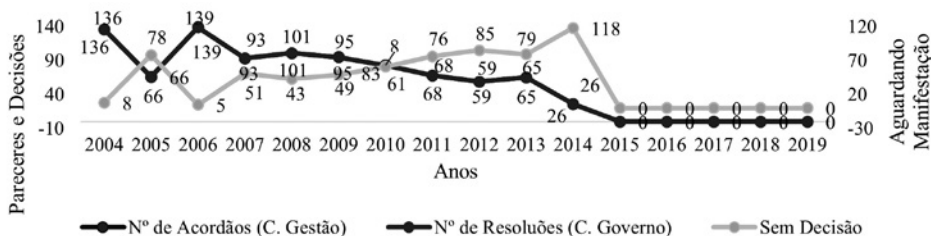
Este resultado contradiz com a necessidade que os governos deveriam ter de responder aos corpos de representação popular, obrigando-os a cumprirem suas promessas, exigindo-lhes explicações e submetendo-os à accountability (ARATO, 2002), porque cumprir prazos de entrega de contas é um dever do Governo. Logo, o administrador público tem obrigação legal e moral com a prestação de contas.

No próximo item estão organizadas as manifestações expedidas pelo TCM/PA. Os resultados evidenciam a quantidade e tempo para emissão de pareceres prévios sobre as contas de governo e as decisões sobre as contas de gestão em cada ano.

4.3 MANIFESTAÇÃO DO TCM/PA SOBRE AS CONTAS DE GOVERNO (RESOLUÇÃO) DE GESTÃO (ACÓRDÃOS)

Na figura 5 o tratamento foi elaborado para destacar os anos que já foram processadas as contas municipais e o quantitativo de resoluções e acórdãos expedidos para cada ano. Destaque-se que essas duas decisões saem conjuntamente e, portanto, na linha do tempo é possível observar que as manifestações expedidas aconteceram sobre as contas de gestão e de governo, de 2004 a 2015. Sincronizadas ao eixo do lado esquerdo (pareceres e decisões) significando que de 2016 a 2019, até o final desta pesquisa, não haviam sido finalizados os exames.

Figura 5 - Manifestações do TCM/PA



Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

No gráfico de linhas do tempo, destacado na figura 5, estão as quantidades de contas, vinculadas ao eixo direito a cada ano, que aguardam finalização dos exames. Observe-se que, até o final da pesquisa, são 8 contas ainda tramitando referente ao ano de 2004. As contas de 2005 têm maior número; existem 78 contas que ainda não receberam nem acórdãos e nem resoluções por parte do TCM/PA. Vale ressaltar, que as informações que estão na figura 5 são disponibilizadas, para consulta, no site do TCM/PA, através do Sistema Integrado de Protocolo (SIP), o que significa não ser impossível que manifestações ocorridas, por algum motivo interno do TCM/PA, não estão na base de dados, disponíveis para recuperação.

A Constituição do Estado do Pará, como de outros entes federados, por exemplo, a Constituição Estadual Mineira e a Constituição Estadual Cearense, que foram promulgadas no mesmo ano de 1989, ditam um prazo improrrogável de um ano, a contar da data do recebimento do processo, para a apreciação das contas. A Lei Orgânica do TCM/PA, LC nº 190/2016 repete o comando constitucional de até 365 dias.

O Ministério Público de Contas de Minas Gerais (2012) relatou em um parecer sobre contas do Executivo Municipal, ao processar denúncia sobre o exercício de 2003, que sua dificuldade de emitir pareceres se devia a existência de pendências de parecer da Casa de Contas mineira.

Para verificar o tempo que o TCM/PA leva para examinar as contas de gestão e de governo foi elaborada estatística, calculando média, mediana e desvio padrão,

resultando no tempo gasto, em anos, para exame e conclusão, em parecer prévio sobre as contas de governo (resolução) e a decisão sobre as contas de gestão (acórdãos). Ratifique-se que as duas contas são apresentadas no mesmo dia e analisadas em separado. As decisões da Corte de Contas paraense, tanto as resoluções como os acórdãos, saem juntas, conforme tabela 1.

Tabela 1 - Estatística para o tempo entre a data de protocolo e a manifestação do TCM/PA

Ano da Conta	Ano de Protocolo	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio Padrão
2004	2005	0,0	14,0	7,0	7,0	9,9
2005	2006	0,0	13,0	6,5	6,5	9,2
2006	2007	0,0	12,0	6,0	6,0	8,5
2007	2008	0,0	11,0	5,5	5,5	7,8
2008	2009	0,0	10,0	5,0	5,0	7,1
2009	2010	0,0	9,0	4,5	4,5	6,4
2010	2011	0,0	8,0	4,0	4,0	5,7
2011	2012	0,0	7,0	3,5	3,5	4,9
2012	2013	0,0	6,0	3,0	3,0	4,2
2013	2014	0,0	5,0	2,5	2,5	3,5
2014	2015	0,0	4,0	2,0	2,0	2,8
2015	2016	0,0	-	-	-	-
2016	2017	0,0	-	-	-	-
2017	2018	0,0	-	-	-	-
2018	2019	0,0	-	-	-	-
2019	2020	0,0	-	-	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

No período de 2004 a 2014 as contas, de alguns municípios, já possuem parecer prévio e decisão. No entanto, até a data final do resgate de dados desta pesquisa, do período de 2015 a 2019, as análises das contas entregues ao TCM/PA, ainda não haviam sido finalizadas. Esse fenômeno pode ser explicado por problemas no próprio sistema de resgate dos dados, que logra ter falhas de divulgação ou devido o período de Covid-19, onde muitas informações em sites oficiais podem ter sofrido atrasos de inclusão.

Esses resultados direcionam-se de forma contrária com as indicações de Chamoun (2019), ao advogar que as cortes de contas devem envidar esforços para mitigar as ocorrências de irregularidades, antes que se corporifiquem. Para isso, são necessários novos instrumentos de controle que busquem de forma tempestiva e permanente, prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

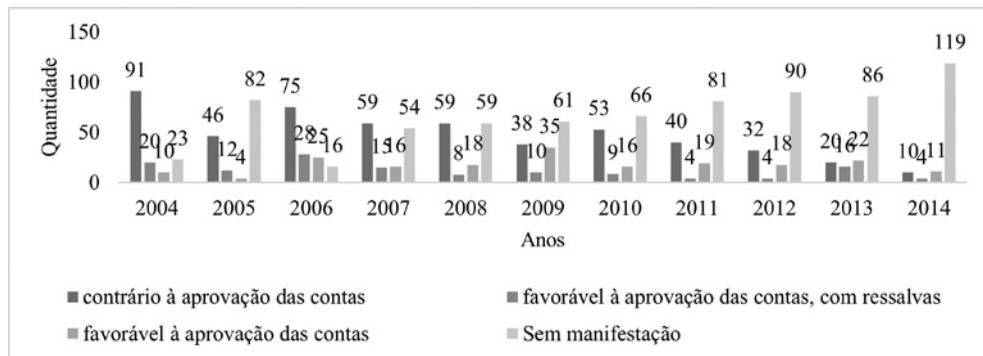
O prazo ditado pela Constituição do Estado do Pará e pela Lei Orgânica do TCM/PA não vem sendo cumprido. Na tabela 1 percebe-se que a coluna de tempo mínimo é

composta de zero, indicando o ano que foi efetivado o protocolo, designando o tempo zero da contagem do para iniciarem-se as análises das contas municipais, já a coluna de tempo máximo aponta o maior prazo para expedição de manifestação.

Saliente-se que o cálculo foi elaborado para cada ano, logo, o tempo de manifestação está descrito em anos. Por essa lógica, as contas referentes ao ano de 2004 apresentaram maior dilação, chegando à máxima de quatorze anos. Nos 144 municípios, a média e mediana foram de 7 anos, com desvio padrão de 9,9 anos. O tempo foi decrescendo nos períodos subsequentes e a manifestação para as contas do ano de 2014 foi processada em quatro anos, com média, das 144 cidades, de 2 e desvio padrão de 2,8 anos.

Conforme já foi afirmado nesta pesquisa, os Tribunais de Contas examinam dois tipos de contas, as de governo e as de gestão. Nessa perspectiva, na figura 6, filtram-se os pareceres prévios emitidos sobre as contas de governo no período de 2004 a 2014, lançando luz sobre os tipos de pareceres prévios, sendo: contrário à aprovação de contas; favorável à aprovação, com ressalva; favorável à aprovação e, foi acrescentado, o número de contas, dos respectivos anos, que se encontram sem manifestação.

Figura 6 - Tipo de pareceres sobre as Contas de Governo



Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

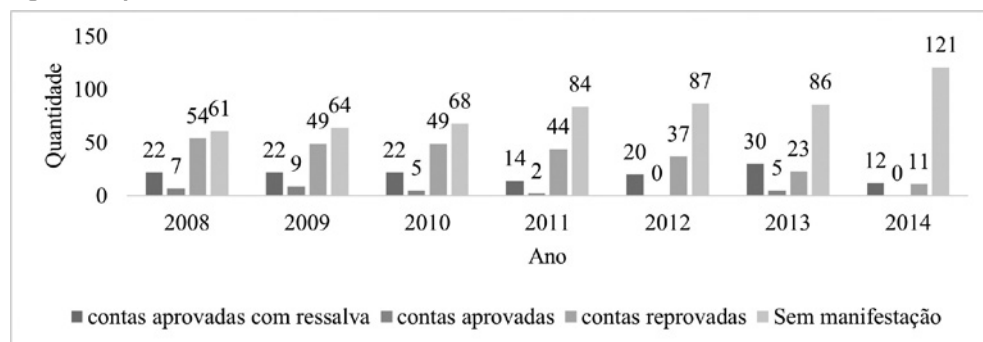
Os resultados evidenciam, sobre as contas de governo do ano de 2004, 20 pareceres prévios, favoráveis à aprovação, com ressalvas; 10 tiveram pareceres favoráveis e, até o final da pesquisa, 23 contas de governo não haviam recebido manifestação. No ano de 2014, 119 contas ainda aguardam parecer do Tribunal; 10 contas tiveram parecer contrário à aprovação, 4 favoráveis com ressalvas; e, para 11 contas municipais, os pareceres do TCM/PA foram favoráveis à aprovação.

Note-se que apesar dos pareceres prévios, contrários à aprovação das contas compõem os resultados, é necessário lembrar, que se trata de uma sugestão do Tribunal de Contas, posto que a decisão final sobre as contas de governo é da lavra das Câmaras Municipais e, nessa etapa da pesquisa, as manifestações do

Parlamento não foram objeto da investigação.

Na figura 7 são destacados os pronunciamentos do TCM/PA sobre as contas de gestão, no período de 2004 a 2014, porque, até o final da coleta de dados desta pesquisa, as contas referentes aos anos de 2015 e 2019 não tinham exames finalizados. São demonstrados os tipos de decisão proclamadas nos acórdãos do TCM/PA.

Figura 7 - Tipos de decisão sobre as Contas de Gestão



Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

A teoria da prestação de contas preconiza que não existe responsabilidade por administração de recurso alheio sem o respectivo dever de prestar contas, como não há o dever de prestar contas sem a correspondente competência de gerenciar recursos de outrem (FURTADO, 2007) são interdependentes.

A prestação de contas é de responsabilidade da pessoa física, porém, uma boa ou má prestação de contas, refletirá no ente público, acarretando ganho ou perdas de receitas, a depender do resultado (NASCIMENTO; DEBUS, 2017).

Para garantir a responsabilização, necessita-se processo célere, transparente e compreensível que facilite acesso aos interessados. Informações fornecidas a tempo e de forma cristalina e simples, explicando à sociedade a situação das contas públicas e dos programas governamentais, contribuem para eficiência da gestão (CHAMOUN, 2019).

A atuação dos Tribunais de Contas deve orientar-se além da tradicional função de supervisão. Uma visão de futuro, aprimorando as perspectivas para o funcionamento de processos e programas deve torná-los capaz de prever erros, equívocos e incorreções. Finalidade útil aos governos, pois conhecendo seus riscos, poderão se adaptar, se recompor para o futuro, a partir do acompanhamento de cada estágio do ciclo das políticas, formulação, implementação, monitoramento e avaliação (OECD, 2015).

5 CONSIDERAÇÕES

A presente pesquisa ensejou analisar o padrão do cumprimento de prazos dos municípios e do TCM/PA, a partir da variável tempo de prestação de contas dos municípios e de emissão de parecer prévio nas contas de governo e decisão das contas de gestão, trazendo à luz o padrão de atraso no cumprimento de prazos de prestação de contas pelos municípios, assim como das manifestações do TCM/PA.

Os resultados evidenciam que os protocolos das contas, em sua maior parte, acontecem depois do dia 30 de março do ano subsequente, podendo-se considerar que o cumprimento do prazo de entrega de contas não é uma prática dos gestores municipais paraenses. Nos exercícios de 2004, 2005 e 2015 apenas 19, 16 e 15 contas, respectivamente, foram protocoladas no prazo.

Quanto ao tempo que o Tribunal de Contas leva para expedir parecer prévio também não é cumprido o tempo constitucional de um ano, depois do recebimento. Muito pelo contrário, na contagem estatística do tempo, as contas do ano de 2004 tiveram o recorde de atraso nos exames, com uma máxima de 14 anos.

Nos 144 municípios, por todo o período analisado, a média e mediana foi de 7 anos, com desvio padrão de 9,9 anos. O tempo foi decrescendo nos períodos subsequentes e a manifestação para as contas do ano de 2014 foi processada em quatro anos, com média de 2 anos, nas 144 cidades e desvio padrão de 2,8 anos. Os resultados das contas de 2015 a 2019 ainda não haviam sido expedidos, até o fechamento desta pesquisa.

Foram limitações da pesquisa, o sequestro dos dados sobre manifestações do TCM/PA, no período de 2015 a 2019, que não estavam disponíveis até o final desta pesquisa, na base de dados. Essa questão pode ter sido por conta das mudanças no sistema do Tribunal ou por atraso, devido a Covid-19, que prejudicou muitos trabalhos nos setores público e privado. Existe também a possibilidade de que as adequações às mudanças feitas no Regimento Interno do TCM/PA, através do ato nº 23, de 16 de dezembro de 2020, possa ter afetado o sistema de comunicação e alimentação da base de dados na plataforma.

Perduram inquietações não respondidas nesta etapa da pesquisa: o que é necessário para as análises do controle externo ser feita de forma mais apressada? Existe preocupação da sociedade em relação a esses resultados? As contas de governo que chegam no Poder Legislativo, com parecer para não aprovação, tais recomendações são mantidas? Quais as causas da demora? (falta de pessoal no TCM/PA, erros no processo que volta ao município para correção), o que está travando? O que a comunidade acadêmica pode fazer?

As respostas às perguntas, do parágrafo anterior, não foram respondidas, devido, em parte, pela limitação de não estarem disponíveis os acórdãos e as resoluções para análise, assim como a não disponibilização, nos sites das Câmaras Municipais, dos resultados das análises do parecer das contas de governo, submetidas à apreciação.

As dúvidas, aqui apresentadas, são expectativas para pesquisas futuras que possam analisar os acórdãos e resoluções, estudando as principais causas de ressalvas e/ou de reprovações e as penalidades aplicadas, assim como investigar as decisões dos Vereadores sobre as contas de governo.

A título de considerações, infere-se que a cultura de atraso pode ter levado a um ciclo vicioso quanto ao tempo longo, entre o protocolo e a manifestação, do TCM/PA e sobre cumprimento de prazo para prestação de contas dos responsáveis nos municípios. Dessarte, não é possível afirmar que no TCM/PA existe *accountability*, sendo viável aceitar que, pelo menos, é deficitária.

No entanto, no âmbito do controle externo no Brasil, medidas diversas estão sendo construídas e executadas para os aprimoramentos necessários. A tendência, a perspectiva e a esperança apontam para uma nova realidade, derivada da adesão ao projeto qualidade e agilidade do controle externo, capitaneado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e ATRICON.

Aceitando-se como necessária, a chegada de uma nova cultura organizacional no TCM/PA, não somente para diminuição do tempo de sua própria decisão, mais do que isso, que estratégias sejam criadas para que os gestores públicos façam sua parte, prestando contas no prazo, por confiarem que a decisão, do TCM/PA, será célere.

O que se espera, são investimentos tecnológicos e ação conjunta, modelando boas práticas em prol da efetividade orgânica das Casas de Contas para uma atuação célere e efetiva, a partir de modelos preexistentes e trocas de experiências, não somente como tática de acompanhar tendências e perspectivas de um controle externo atento ao futuro, mas, para conduzi-lo de volta ao majestoso topo de órgão necessário para a evolução da sociedade, controle dos gastos públicos e de efetivação da *accountability*.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Senado Federal. [Biblioteca digital]. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.2021. Acesso em: 26 abr. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8429.htm. Acesso em: 26 abr. 2021.

BRASIL. Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília: DF: Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm, 2000. Acesso em: 26 abr. 2021.

CHAMOUN. R.F.F.F. Parecer prévio como instrumento de *accountability* das contas de governo dos municípios: uma análise da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**. Curitiba, ano 4, n. 1, nov. 2019, p. 41-60.

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 - UFRN**, 7(1), 2015, p. 233-253.

FURTADO, J. R. C. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**, 1(109), 2007, p. 61-89.

JAYME, F. G. A competência jurisdicional dos Tribunais de Contas do Brasil. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, 45(4), 2002, p. 143-191.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. de. A diversidade dos Tribunais de Contas Regionais na Auditoria de Governos. **Revista Contabilidade e Finanças**. 29(76), 2018, p. 26-40.

MACIEL. M.N.O; MACEDO. C. A. A; MACIEL. L.Y.O e SILVA. A. F. The external control of the accounts of the 144 municipalities of Pará: an implication in the evolution of Brazilian democracy. **Revista Ambiente Contábil da Universidade Federal do Rio Grande do Norte**. Natal-RN, v. 11, n. 2, Jul./Dez. 2019, p. 109-130,

MINAS GERAIS [Estado]. **Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989**. Senado Federal. [Biblioteca digital]. Brasília, DF: Senado Federal, 2009.

MINAS GERAIS. Ministério Público de Contas. Prestação de contas do prefeito municipal de Minduri, exercício 2003, Processo n. 686346. **Parecer n. 17071 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Minas Gerais, 2012.

NASCIMENTO, E. R.; Debus, I. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Tesouro Nacional. (2nd ed. rev.). Brasília, 2017.

OLIVEIRA. R.M; D' OLIVEIRA. O.M.S. Perspectivas presentes e futuras para a busca da efetividade das decisões proferidas pelos Tribunais de Contas: o monitoramento das ações pós-julgamento e a atuação em rede. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**. Curitiba, ano 4, n. 1, nov. 2019, p. 218-243.

PARÁ [Estado]. **Constituição do Estado do Pará de 1989**. Senado Federal. [Biblioteca digital]. Brasília, DF: Senado Federal, 2021. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/243099>. Acesso em: 27 abr. 2021.

PARÁ [Estado]. **Lei complementar n. 109, de 29 de dezembro de 2016**. Lei orgânica do TCM/PA. Belém, PA: Tribunal de Contas do Estado do Pará, 2016. Disponível em: <https://www.tcm.pa.gov.br/publicacoes/lei-complementar-no-109-2016-lei-organica-do-tcm-pa/>. Acesso em: 27 abr. 2021.

PARÁ [Estado]. Regimento interno do TCM. **Ato n. 23, de 16 de dezembro de 2020.** Regimento Interno do TCM/PA. Belém, PA: Tribunal de Contas do Estado do Pará, 2020. Disponível em: <https://www.tcm.pa.gov.br/publicacoes/regimento-interno-do-tcmpa-ato-no-23/>. Acesso em: 27 abr. 2021.

PARÁ [Estado]. **Instrução Normativa n. 003, de 02 de dezembro de 2011.** Instrução normativa n. 001 do TCM/PA. Belém, PA: Tribunal de Contas do Estado do Pará, 2011.

PARÁ [Estado]. **Instrução Normativa n. 001, de 02 de dezembro de 2011.** Instrução normativa n. 001 do TCM/PA. Belém, PA: Tribunal de Contas do Estado do Pará, 2011.

PEREIRA, J. R. T.; CORDEIRO FILHO, J. B. Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: o que está acontecendo? **Revista Contabilidade, Gestão e Governança – CGG.** Brasília, v. 15, n. 1, jan./abr. 2012, p. 33-43.

TRINDADE, J. R. B.; OLIVEIRA, W. P. As finanças dos municípios paraenses: ensaio analítico sobre as receitas de transferências e de suas principais despesas sociais **Revista Desenvolvimento Regional.** Santa Cruz do Sul, v. 18, n. 2, maio/ago. 2013, p. 246-273.