

Tribunal de Contas e LRF: Um Estudo sobre a Reprovação das Contas Municipais da Região Metropolitana do Rio de Janeiro

FÁBIO MATHIAS DA SILVA JÚNIOR

Graduado em Ciências Contábeis - Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

CLÁUDIA FERREIRA DA CRUZ

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Resumo

A Lei Complementar n.101/2000, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), inspirada em leis similares de outros países, e com base constitucional, foi promulgada no Brasil em 2000, e tem por objetivo principal melhorar a gestão fiscal da administração pública brasileira, a partir de quatro princípios: planejamento, transparência, controle e responsabilização. Dessa forma, a LRF concedeu uma responsabilidade maior à atuação dos Tribunais de Contas, ampliando as funções dos mesmos, e garantindo um papel mais importante de tal órgão na *accountability* horizontal. Com isso, pode-se destacar o parecer prévio sobre as contas públicas municipais como um dos principais instrumentos de fiscalização emitido por estes órgãos, visto que, dentre outros atributos, ele auxilia o Poder Legislativo em sua tomada de decisão em relação a aprovação ou reprovação das contas públicas. Assim, a partir da análise documental de pareceres prévios contrários a aprovação das contas públicas dos municípios da região metropolitana do Rio de Janeiro, entre 2000 e 2015, esta pesquisa buscou responder a seguinte questão: Quais são os principais itens da LRF que causaram a reprovação das contas públicas dos municípios da região metropolitana do estado do Rio de Janeiro? Dentre os resultados da pesquisa, destaca-se que os artigos mais descumpridos no período estudado são: 1º, 4º, 8º, 9º, 13, 50 e 59. Tal resultado evidencia que as principais irregularidades e impropriedades cometidas pelos municípios estão relacionadas a fatores como planejamento, transparência, cumprimento de limites e metas legais, e escrituração das contas públicas. Além disso, esta pesquisa verificou que o maior índice de reprovação das contas públicas municipais ocorreu em anos de eleição, corroborando com resultados de pesquisas anteriores.

Palavras chave: Lei de Responsabilidade Fiscal; Tribunal de Contas; Controle; Prestação de Contas; Parecer Prévio.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal (CF/1988) de 1988 foi um marco, e trouxe certa modernização em diversas áreas para a sociedade brasileira. Um dos destaques refere-se aos dispositivos relativos ao funcionamento da administração pública, que normatizam sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, o crédito público e o orçamento (Torres, 1994).

Em conformidade com o artigo 163 da CF/1988 e inspirado em alguns princípios e normas internacionais (Nascimento & Debus, 2017), foi aprovada a Lei Complementar nº 101, em 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). De acordo com Camargo e Senhem (2010, p. 252) “essa legislação veio restabelecer para a ordem jurídica os princípios da transparência e responsabilidade da gestão fiscal, definindo claramente as metas, limites e procedimentos que proporcionem atingir esses princípios”.

Um dos principais objetivos da LRF é melhorar a gestão dos recursos públicos, a partir do controle dos níveis de endividamento (Gerick, Ribeiro & Santos, 2014). Para tal, a lei fundamenta-se em quatro princípios de ação: planejamento, transparência, controle e responsabilização (Camargo e Senhem, 2010).

Nessa linha de fiscalização dos recursos públicos, pode-se destacar o papel dos Tribunais de Contas (TCs). Speck (2013, p. 212) afirma que “os Tribunais de Contas (TCs) são instituições vitais do sistema político brasileiro, contribuindo para a aplicação correta e eficiente dos recursos públicos”. Tais órgãos atuam na responsabilização dos agentes públicos por irregularidades cometidas, estabelecendo sanções para repará-las. Além disso, eles elaboram recomendações e indicam medidas para que se melhore a eficácia da alocação dos recursos públicos (Speck, 2013).

Um dos instrumentos utilizados pelos TCs para o controle e transparência das contas públicas é o parecer prévio. Segundo Andrada e Barros (2010, p. 56), o objetivo principal do parecer prévio é “a emissão de uma deliberação técnica sobre os aspectos atinentes à forma da prestação de contas consolidadas, se estão em harmonia com os requisitos exigidos pelas normas aplicáveis”.

A emissão do parecer prévio pelos Tribunais de Contas auxilia, com elementos técnicos, o Poder Legislativo em seu julgamento acerca das contas governamentais, por isso ele constitui-se como um instrumento de relevada importância para o controle externo da gestão pública (Andrada & Barros, 2010),

Dessa forma, esta pesquisa buscará responder a seguinte questão: Quais os principais itens da LRF que causaram a reprovação das contas públicas, por parte do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, dos municípios da região metropolitana do estado do Rio de Janeiro?

O principal objetivo desta pesquisa é identificar a incidência de descumprimento de itens da LRF que motivaram reprovação das contas municipais da Região Metropolitana do Rio de Janeiro, no período de 2000 a 2015, analisando os pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) e relacionando-os aos capítulos da referida lei.

Essa pesquisa se justifica devido a importância da LRF como instrumento de controle da administração pública brasileira, já que a mesma representa um marco na gestão financeira dos recursos públicos (Macedo & Corbari, 2009). As contas municipais foram escolhidas pelo fato das prefeituras terem sido um dos entes mais afetados pela LRF, já que estes tem responsabilidade direta em prestar serviços à população e executar programas (Camargo & Senhem, 2010).

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal

Há algumas décadas atrás, o modelo de organização das finanças públicas brasileiras não era capaz de subsidiar a condução da política econômica de forma adequada. Além disso, os poucos mecanismos de transparências disponíveis dificultavam a fiscalização das contas públicas pela sociedade e pelo Poder Legislativo (Tavares, 2005 como citado em Tamer, Pimenta, Rangel & Ohayon, 2016, p.42).

A LRF foi aprovada a partir da previsão constitucional de uma lei complementar que tratasse de finanças públicas, dívida pública, operações de crédito, concessão de garantias, disponibilidade financeira para cobertura de restos a pagar e outros limites para os gastos públicos, com destaque para a despesa com pessoal.

Dessa forma, os dispositivos da LRF previnem que legados financeiros negativos sejam criados e passados de uma gestão governamental para outra. Assim, o novo governante poderá iniciar seu mandato de forma mais segura, executando seu plano de governo, sem ter a necessidade de pagar dívidas pesadas herdadas de seu antecessor (Khair, 2000).

A LRF também está em consonância com os artigos 165 e 250 da CF/1988, versando assim sobre a gestão patrimonial e financeira das entidades da administração direta e indireta, e sobre a administração de fundos do regime geral de previdência social (Nascimento & Debus, 2017). A LRF está dividida em dez capítulos, abordando diversos temas, conforme Tabela 1 a seguir.

Tabela 1

Resumo dos conteúdos da LRF por capítulo.

Capítulo	Título	Resumo
I (art. 1º ao 2º)	Disposições Preliminares	Estabelece quais os entes da Federação que estão sujeitos à Lei de Responsabilidade Fiscal e define a receita corrente líquida.
II (art. 3º ao 10)	Do Planejamento	Define novas regras para a Lei Diretrizes Orçamentárias e para a Lei Orçamentária Anual.
III (art. 11 ao 14)	Da Receita Pública	Enfoca previsão, arrecadação e condições para a renúncia da Receita.
IV (art. 15 ao 24)	Da Despesa Pública	Enfoca a despesa, envolvendo sua geração, as classificadas como obrigatórias de caráter continuado e de pessoal; Apresenta as definições, limites e controles para as despesas de pessoal e as despesas com a seguridade social.
V (Art. 25)	Das Transferências Voluntárias	Apresenta o conceito de transferências voluntárias e as condições para que possa ocorrer
VI (Art. 26 ao 28)	Da Destinação dos Recursos Públicos para o Setor Privado	Estabelece as regras para a destinação dos recursos públicos para o setor privado.
VII (Art. 29 ao 42)	Da Dívida e do Endividamento	Apresenta as definições básicas, os limites e as condições para a recondução da dívida aos seus limites; Estabelece as condições para a contratação de operações de crédito, para as Antecipações de Receitas Orçamentárias (ARO) para as respectivas garantias.
VIII (Art. 43 ao 47)	Da Gestão Patrimonial	Trata da gestão patrimonial, envolvendo a aplicação da disponibilidade de caixa, da preservação do patrimônio público e das empresas controladas pelo setor público.
IX (Art. 48 o 59)	Da Transparência, Controle e Fiscalização	Estabelece as regras para a transparência e fiscalização da gestão fiscal e para a escrituração das contas; Apresenta as informações do novo Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal; Estabelece a tramitação da prestação das contas e as novas responsabilidades dos gestores públicos.
X (Art. 60 ao 75)	Disposições Finais e Transitórias	São fixados os momentos de eficácia de cada nova regra da lei e as condições especiais para os Municípios com menos de 50 mil habitantes; Prevê as condições excepcionais, nas quais os prazos para o cumprimento dos limites da lei são prolongados, e os limites especiais

para as despesas de pessoal e com serviços de terceiros até 2003.

Nota. Fonte: Adaptado de Brasil (2000) e Khair (2000).

Para Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015) a LRF veio reforçar o conceito de responsabilidade fiscal, junto aos administradores públicos, conduzindo a uma gestão que priorize o equilíbrio orçamentário, cumprindo regras e limites, a fim de alcançar as metas orçamentárias e evitar o déficit público.

Dessa forma, no âmbito municipal, a LRF reforça que o ajuste fiscal será alcançado por meio do aproveitamento do potencial tributário. Com isso, os municípios devem desenvolver uma política tributária responsável, cobrando e arrecadando todos os tributos de sua competência (Khair, 2000).

Diversos autores, dentre eles Camargo e Sehnem (2010), Macedo e Corbari (2009), Silva (2004) e Khair (2000), afirmam que a LRF fundamenta-se em quatro instrumentos de ação: planejamento, controle, transparência e responsabilidade. A LRF estabeleceu sanções institucionais, que incidem sobre o ente público, e pessoais, que incidem sobre o agente infrator, para o descumprimento dos itens da lei (Camargo & Sehnem, 2010).

Sothe, Sothe e Gubiani (2012) consideram que a responsabilização do administrador público pela gestão financeira dos recursos públicos foi um diferencial, em relação as outras leis, trazido pela LRF. Tal responsabilização ficou mais fortalecida com a publicação da Lei n° 10.028/2000. Segundo Sothe et. al (2012, p. 179) “a sanção penal, nos termos da Lei de Crimes, recairá sobre o administrador público que não cumprir as regras gerais da LRF”.

Dentre as sanções pessoais existentes, pode-se destacar: a cassação do mandato, o impedimento para o exercício da função pública até a detenção do infrator. Já entre as sanções institucionais, destacam-se: impedimento de receber das transferências voluntárias e proibição da contratação das operações de crédito (Nascimento & Debus, 2017).

O artigo 59 da LRF estabelece que o controle das contas públicas será realizado pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio do Tribunal de Contas. Além disso, o controle é facilitado e aprimorado pela criação e divulgação dos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, visto que as informações contidas em tais relatórios tendem a ser mais transparentes e de melhor qualidade (Khair, 2000; Speck, 2013).

O artigo 59 determina também que tal fiscalização deve dar ênfase aos seguintes aspectos: atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite; providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos; e cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (Lei Complementar n. 101, 2000).

A LRF exige uma fiscalização mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas, reforçando seu papel na *accountability* horizontal. Dessa forma, os pareceres prévios elaborados por tais instituições possuem extrema importância na transparência da gestão governamental, já que eles analisam os aspectos técnicos atinentes às contas governamentais (Khair, 2000; Camargo & Sehnem, 2010).

2.2 Controle pelos Tribunais de Contas

No Brasil, o Decreto-lei n° 200/1967 determinou o controle como um dos princípios fundamentais da administração pública e estabeleceu que ele deveria ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos (Silva & Miranda, 2017). Um dos órgãos que exerce papel relevante nas atividades de controle da administração pública são os tribunais de contas, que auxiliam o Poder Legislativo no cumprimento da sua função constitucional.

Assim, no âmbito federal, o controle externo será exercido pelo Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas da União. Já no âmbito estadual, a Assembléia Legislativa, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado, exercerá o controle externo. Por fim, o controle externo dos municípios é exercido pela Câmara dos Vereadores, com auxílio do Tribunal de Contas Estadual, ou do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado, ou ainda do Tribunal de Contas Municipal, nos casos das cidades do Rio de Janeiro e São Paulo (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988; Andrada & Barros, 2010; Speck, 2013).

É válido destacar que o controle externo é exercido na dimensão política e na dimensão técnica. O controle político se dá quando as contas prestadas pelo Poder Executivo são julgadas pelo Poder Legislativo. Já o controle técnico é realizado quando o Tribunal de Contas emite seu parecer prévio sobre as contas do Poder Executivo (Andrada & Barros, 2010; Fernandes, 1999; Arantes, Abrucio & Teixeira, 2005).

Para Loureiro, Teixeira e Moraes (2009, p. 748), a Constituição Federal de 1988 é um marco para o desenvolvimento dos Tribunais de Contas brasileiros, uma vez que criou novas regras formais e ampliou as funções dos TCs, bem como regras para sua composição.

Torres (1994) destaca que, antes da Constituição Federal de 1988, as normas estabeleciam que os TCs controlavam apenas a legalidade dos atos públicos. A nova e atual Constituição ampliou a atuação dos Tribunais de Contas para o controle da economicidade e da legitimidade. Ou seja, os TCs não verificam apenas se os gastos foram realizados respeitando as normas legais, mas também se eles produziram os resultados esperados (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009).

Além do parecer prévio e do acompanhamento dos limites, a LRF expandiu os documentos a serem analisados, abrangendo o relatório de gestão fiscal e o relatório resumido de execução orçamentária. Assim, devido ao grande volume de documentos, os Tribunais de Contas desenvolveram seus sistemas eletrônicos, padronizando seus processos e reduzindo custos operacionais (Loureiro et al. 2009).

Para Khair (2000), a LRF instituiu maior responsabilidade aos Tribunais de Contas, visto que estes órgãos acompanharão o cumprimento de limites e metas estabelecidos para os Poderes e órgãos da administração pública, devendo manifestar-se imediatamente caso exista alguma transgressão.

Dentre as diversas competências atribuídas aos Tribunais de Contas, encontra-se a emissão de parecer prévio conclusivo referente às contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo, com o objetivo de auxiliar tecnicamente o Poder Legislativo em seu julgamento final sobre as contas públicas (Arantes, Loureiro, Couto & Teixeira, 2010; Fernandes, 1999).

O parecer prévio consiste em um documento que contém uma análise técnica e formal sobre determinados aspectos das contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo. O documento conclui com uma recomendação ao Poder Legislativo, de forma opinativa, pela aprovação, aprovação com ressalvas ou pela reprovação de tais contas (Andrada & Barros, 2010).

No âmbito municipal, a CF/1988, art. 31 §2º, determinou que o parecer prévio só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal. Porém, para que o parecer emitido pelo Tribunal de Contas seja desconsiderado pelo Poder Legislativo, é necessário uma fundamentação, não bastando apenas uma desconsideração formal (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

2.3 Estudos Anteriores

Diversos estudos têm sido desenvolvidos com o objetivo de analisar as atividades relacionadas aos Tribunais de Contas no Brasil, com destaque para aqueles que têm como objeto de estudo o parecer prévio ou outros relatórios e documentos emitidos pelas cortes de

contas. Além destes, também pode-se destacar as pesquisas que abordam as transformações das contas públicas com a promulgação da LRF.

Pesquisando sobre o papel da LRF no controle das contas públicas, Crisóstomo et. al (2015) indicam que o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará tem utilizado a LRF na emissão de pareceres prévios conclusivos, sendo que 87% destes documentos fazem referência à lei. Além disso, os autores destacaram que mais de 32% das contas reprovadas tem como justificativa as normas da LRF.

Camargo e Sehnem (2010) pesquisaram o sobre os efeitos da LRF na prestação de contas dos municípios catarinenses. Os autores concluíram que a lei teve efeitos significativos sobre as contas prestadas, já que a reprovação das contas diminuiu com a vigência da LRF, em relação ao período anterior à aprovação da lei.

Em seu estudo sobre os fatores institucionais que explicam as decisões do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul sobre as prestações de contas municipais, Laureano e Macagnan (2017) apontaram que, dentre outros fatores, a LRF tem influenciado nas decisões do Tribunal, nos aspectos relacionados a gastos com pessoal e equilíbrio das contas públicas.

Sothe et. al (2012) realizaram um estudo sobre o desempenho das contas públicas municipais do Estado do Rio Grande do Sul e encontraram um resultado semelhante ao de Camargo e Sehnem (2010). Os autores constataram um aumento da aprovação das contas públicas, no período de 2000 a 2008.

Tamer, Pimenta, Rangel e Ohayon (2016) analisaram 85 pareceres prévios de municípios do Estado do Rio de Janeiro, no exercício de 2013. A pesquisa aponta que, dentre outros resultados, 68% dos municípios fluminenses estudados em sua pesquisa não cumpriram com limites e metas estabelecidos pela LRF.

Seguindo uma linha de pesquisa um pouco diferente, mas ainda no âmbito da LRF, Gerigk, Clemente e Taffarel (2011) concluem que a LRF provocou uma significativa melhoria na gestão financeira dos municípios paranaenses.

Já Mello (2012) verificou que a LRF tem cumprido seu objetivo ao controlar o avanço do endividamento nos municípios potiguares. Pesquisando sobre o mesmo tema, Linhares, Penna e Borges (2013) constataram que o endividamento dos municípios piauienses reduziu em 7% após a implementação da LRF.

Assim, por meio dos estudos apresentados acima, pode-se perceber que a LRF tem contribuído para uma melhor gestão das contas públicas em determinadas regiões do país, visto que as pesquisas citadas nesta seção indicam uma redução na reprovação de contas públicas e dos endividamentos municipais.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se por ser descritiva, de caráter exploratório, realizada através de análise documental, com abordagem qualitativa e quantitativa. Os documentos analisados nesta pesquisa foram os pareceres prévios com opinião contrária à aprovação das prestações de contas, disponibilizados no site do TCE-RJ (Menu “Transparência”, sub-menu “Conta Gestão Pública dos Municípios”).

A análise qualitativa possibilitou a identificação dos itens da LRF descumpridos, e os temas a eles relacionados, nos pareceres prévios contrários a aprovação das contas públicas, da mesma forma que permitiu identificar os outros fatores que motivaram tais reprovações.

Já a análise quantitativa permitiu identificar a proporção de pareceres prévios contrários em relação a população total, a proporção de itens da LRF descumpridos em relação aos outros dispositivos legais, e a proporção dos principais temas da LRF descumpridos. Os temas da LRF considerados são aqueles expostos no Tabela 1 deste artigo.

Após coletados os pareceres, foi feita uma leitura dos motivos pelos quais o conselheiro-relator votou pela reprovação das contas. Tais motivos estão expostos no final de

cada parecer, dividindo-se em irregularidades e impropriedades. É importante destacar que não foi possível estabelecer uma diferença conceitual entre irregularidade e impropriedade, visto que os autores dos pareceres prévios não apresentam as definições dos termos nos documentos analisados.

Dentro de cada irregularidade ou impropriedade, verificou-se qual o dispositivo legal infringido foi apontado pelo conselheiro-relator. Quando não foi possível identificar o dispositivo legal, a irregularidade ou impropriedade foi classificada como “item não especificado”. Assim, esses dados foram tabelados para apresentação e análise dos resultados.

Foram analisados os pareceres prévios dos municípios da Região Metropolitana do Rio de Janeiro (Grande Rio), exceto o município do Rio de Janeiro, capital do Estado, que possui um Tribunal de Contas próprio. O período analisado foi do ano 2000 até o ano de 2015.



Figura 1. Região Metropolitana do Rio de Janeiro.

Nota. Fonte: Recuperado de “Região Metropolitana do Rio de Janeiro – 2014” de Fundação Centro Estadual de Estatísticas, Pesquisas e Formação de Servidores Públicos do Rio de Janeiro (2017).

Conforme exposto na Figura 1, os municípios que compõem a amostra desta pesquisa são: Belford Roxo, Cachoeiras do Macacu, Duque de Caxias, Guapimirim, Itaboraí, Itaguaí, Japeri, Magé, Maricá, Mesquita, Nilópolis, Niterói, Nova Iguaçu, Paracambi, Queimados, Rio Bonito, São Gonçalo, São João de Meriti, Seropédica e Tanguá. Portanto, a amostra (não-probabilística) é de 20 municípios.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Contas reprovadas entre 2000 e 2015

Foram encontrados 33 pareceres prévios contrários à aprovação das contas municipais, de um total de 310 pareceres disponibilizados do período de 2000 a 2015. É importante ressaltar que dez municípios não tiveram seus pareceres disponibilizados pelo site do TCERJ em alguns anos. São eles: Cachoeiras do Macacu, Guapimirim, Magé, Mesquita, Nilópolis, Nova Iguaçu, Rio Bonito e Tanguá no ano de 2000; Duque de Caxias e São Gonçalo para o ano de 2002.

Tabela 2

Índices de reprovação ao longo do período pesquisado

Ano	Aprovação com ou sem ressalvas	Reprovação	Pareceres não disponibilizados	% de reprovação
-----	--------------------------------	------------	--------------------------------	-----------------

2000	11	1	8	5,00%
2001	20	-	-	-
2002	18	-	2	-
2003	19	1	-	5,00%
2004	18	2	-	10,00%
2005	17	3	-	15,00%
2006	16	4	-	20,00%
2007	17	3	-	15,00%
2008	13	7	-	35,00%
2009	20	-	-	-
2010	17	3	-	15,00%
2011	20	-	-	-
2012	14	6	-	30,00%
2013	20	-	-	-
2014	20	-	-	-
2015	17	3	-	15,00%
Total	277	33	10	10,31%

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Assim, com base na Tabela 2 apresentada, pode-se verificar que 10,31% das contas públicas do Poder Executivo dos municípios do Grande Rio foram reprovadas no período estudado. Além disso, percebe-se que quase 49% das reprovações encontram-se em anos de eleições municipais: 2000, 2004, 2008 e 2012. Os anos de 2008 e 2012 são os que mais concentram reprovações, representando 39,39% das reprovações totais e 81,25% das reprovações em anos de eleições municipais. Já os anos de 2001, 2002, 2009, 2011, 2013 e 2014 não apresentaram pareceres com reprovação.

Os municípios que não tiveram reprovações no período de 2000 a 2015 foram: Cachoeiras do Macacu, Guapimirim, Maricá, Nilópolis e Queimados, representando 25% dos municípios estudados. Ou seja, 75% dos municípios incorreram em pelo menos uma reprovação entre em 2000 e 2015. A Tabela 2, a seguir, ilustra os municípios com pareceres que recomendam a reprovação das contas públicas.

Tabela 3

Distribuição das reprovações municipais entre 2000 e 2015.

Ano/ Município	2000	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2010	2012	2015	Total	%
Belford Roxo	1							1	1	1	4	25,00%
Duque de Caxias	-					1	1		1		3	18,75%
Itaboraí	-						1		1		2	12,50%
Itaguaí	-		1							1	2	12,50%
Japeri	-				1						1	6,25%
Magé				1			1	1			3	18,75%
Mesquita							1				1	6,25%
Niterói							1		1		2	12,50%
Nova Iguaçu		1	1								2	12,50%
Paracambi									1		1	6,25%
Rio Bonito					1				1		2	12,50%
São Gonçalo				1	1	1	1				4	25,00%
São João de Meriti						1	1	1		1	4	25,00%
Seropédica				1							1	6,25%
Tanguá					1						1	6,25%
Total	1	1	2	3	4	3	7	3	6	3	33	100%

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Com base na Tabela 3, verifica-se que os municípios de Belford Roxo, São João de Meriti, São Gonçalo, Duque de Caxias e Magé apresentaram os maiores índices de reprovações, representando aproximadamente 55% das reprovações totais entre 2000 e 2015.

4.2 A LRF e os pareceres prévios contrários à aprovação das prestações de contas

Após a análise dos 33 pareceres prévios contrários à aprovação das contas dos municípios pesquisados, observou-se 907 impropriedades e irregularidades que motivaram a reprovação das prestações de contas, conforme apresentado na Tabela 4 a seguir.

Tabela 4

Disposição dos itens infringidos entre 2000 e 2015.

	LRF	Outras normas federais	Outros	Total
n	137	509	261	907
%	15,10%	56,12%	28,78%	100,00%

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

A coluna “Outras Normas Federais” é constituída por todas as leis, normas, princípios, portarias e decretos de âmbito federal, com exceção à LRF. Já a coluna “Outros” é formada por todas as leis, normas, princípios, portarias e decretos de âmbito estadual e municipal, além dos itens em que os conselheiros-relatores não atribuíram uma norma à impropriedade ou irregularidade.

Dessa forma, verifica-se a prevalência das normas federais em relação às demais normas, com o percentual de 71,22% do total de itens observados. Além disso, dentre as normas federais, a LRF está entre as normas mais descumpridas pelos municípios:

Tabela 5

Normas federais descumpridas pelos municípios entre 2000 e 2015.

Dispositivo	n	%
LRF	137	21,21%
Constituição Federal	197	30,50%
Lei Federal nº 4.320/1964	142	21,98%
Lei Federal nº 11.494/2007	32	4,95%
Lei Federal nº 9.394/1996	23	3,56%
Lei Complementar nº 141/2012	20	3,10%
Lei Federal nº 9.717/1998	17	2,63%
Outros	78	12,07%

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Assim, dentre as normas federais descumpridas, a LRF foi a terceira, atrás da Lei nº 4.320/1964 e da Constituição Federal. Estas três normas somam, aproximadamente, 74% dos descumprimentos de normas federais.

Ademais, constatou-se que infrações à LRF foram motivos de reprovação em 90,91% dos pareceres contrários, sendo seus dispositivos citados 137 vezes. Apenas nos pareceres de Duque de Caxias (2007) e Magé (2008 e 2010) não houve menção à LRF nas irregularidades e impropriedades. A Tabela 6 relaciona os municípios que mais infringiram dispositivos da LRF.

Tabela 6

Distribuição da LRF pelos Municípios

Municípios	Quantidade de Itens da LRF	%LRF
Belford Roxo	20	14,60%
Itaguaí	18	13,14%
São Gonçalo	15	10,95%

Nova Iguaçu	14	10,22%
São João De Meriti	14	10,22%
Mesquita	12	8,76%
Rio Bonito	9	6,57%
Itaboraí	7	5,11%
Magé	7	5,11%
Duque De Caxias	6	4,38%
Niterói	4	2,92%
Tanguá	4	2,92%
Paracambi	3	2,19%
Seropédica	3	2,19%
Japeri	1	0,73%
Total	137	100%

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Com isso, percebe-se que os municípios que mais infringiram dispositivos da LRF foram: Belford Roxo, Itaguaí, São Gonçalo, Nova Iguaçu e São João de Meriti, que concentram 59,12% dos itens de infração à LRF. Pode-se destacar também que, apesar de estarem entre os municípios com mais contas reprovadas, Duque de Caxias e Magé estão entre os municípios que menos infringiram a LRF. Em contrapartida, o município de Mesquita, que possui apenas uma reprovação, está entre os que mais infringiram a LRF. Assim, com base nessa amostra, não se pode atribuir uma relação direta entre o número de reprovações e número de itens infringidos da LRF.

Na Tabela 7, encontra-se a incidência de descumprimentos da LRF ao longo do período estudado:

Tabela 7

Distribuição dos descumprimentos da LRF entre 2000 e 2015

Ano	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
%	5,8%	0%	0%	3,7%	13,1%	11,7%	11,0%	2,2%
Ano	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
%	16,1%	0%	2,9%	0%	18,3%	0%	0%	15,3%

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Dessa forma, verifica-se que dentre os quatro anos com maior incidência de descumprimentos à LRF, três são anos de eleições municipais: 2004, 2008 e 2012. Estes três anos, somados ao ano de 2000 (também ano de eleição municipal), concentram mais da metade (53,28%) dos descumprimentos à LRF do período analisado. Os quatro anos de eleições municipais, somados ao ano de 2015, representam aproximadamente 70% dos descumprimentos à LRF.

4.2.1 Itens da LRF com maior nível de infrações

Os itens mais descumpridos da LRF, nesta pesquisa, estão relacionados aos capítulos 1, 2, 3 e 9 da lei, como observa-se a seguir:

Tabela 8

Capítulos da LRF com mais descumprimentos entre 2000 e 2015

Capítulo / Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	INE
2000	1	0	0	0	0	0	0	0	1	6	0
2001	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2002	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2003	1	2	0	0	0	0	0	0	1	1	0
2004	2	5	6	0	0	0	1	1	3	0	0

2005	2	5	5	0	0	0	0	3	0	1	0
2006	2	5	2	0	0	0	0	0	5	0	1
2007	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2008	7	3	3	0	0	0	4	0	5	0	0
2009	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2010	2	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
2011	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2012	6	1	0	1	0	0	6	0	11	0	0
2013	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2014	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2015	2	2	1	5	0	0	0	0	8	3	0
Total	25	26	17	6	0	0	11	4	35	11	2
%	18,25	18,98	12,41	4,38	0,00	0,00	8,03	2,92	25,55	8,00	1,46

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa; Nota: INE = Itens não especificados

Os capítulos citados no parágrafo anterior possuem 75,1% das normas infringidas. Verifica-se também que não ocorreram infrações às normas da LRF relacionadas aos Capítulos 5 e 6. A coluna “itens não especificados” está relacionada aos descumprimentos à LRF que não foram identificados pelos conselheiros-relatores a qualquer artigo da lei.

Ainda em relação aos capítulos que possuem mais descumprimentos à LRF (1, 2, 3 e 9), constata-se que dos 103 descumprimentos relacionados a estes capítulos, 59 (57,28%) estão relacionados aos anos de eleições municipais, sendo que os anos de 2008 e 2012 concentram 61,01% destes 59 descumprimentos à norma.

Tabela 9

Distribuições dos itens infringidos do Capítulo 1

Município	Artigo 1º	Artigo 2º	Total Cap. 1
Belford Roxo	3	1	4
Duque de Caxias	1	-	1
Itaboraí	2	-	2
Itaguaí	2	-	2
Japeri	-	-	-
Magé	1	-	1
Mesquita	5	-	5
Niterói	1	-	1
Nova Iguaçu	2	-	2
Paracambi	1	-	1
Rio Bonito	1	-	1
São Gonçalo	2	-	2
São João de Meriti	2	-	2
Seropédica	-	-	-
Tanguá	1	-	1
Total	24	1	25

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

O capítulo 1 da LRF é compreendido pelos artigos 1º e 2º, que tratam dos princípios em que a Lei se fundamenta e estabelece algumas definições utilizadas pela lei (Lei Complementar n. 101, 2000). Dos 25 descumprimentos às normas deste capítulo, 24 estão relacionados ao artigo 1º, que trata da responsabilidade da gestão fiscal. O parágrafo 1º deste artigo estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe uma ação planejada e transparente. Assim, ao analisar a tabela 8, conclui-se que 86,67% dos municípios com pareceres contrários apresentaram alguma irregularidade relacionada ao planejamento ou à transparência.

Já o capítulo 2 da LRF aborda o planejamento e suas peças, estabelecendo também os limites e metas orçamentárias a serem cumpridos pelos entes governamentais. Ele compreende os artigos 3º ao 10, e está distribuído da seguinte forma nesta pesquisa:

Tabela 10

Distribuições dos itens infringidos do Capítulo 2

Município	Artigo 4	Artigo 8	Artigo 9	Total Cap. 2
Belford Roxo	-	-	1	1
Duque de Caxias	-	-	-	-
Itaboraí	1	-	-	1
Itaguaí	-	1	2	3
Japeri	-	-	-	-
Magé	3	1	-	4
Mesquita	-	-	-	-
Niterói	1	-	-	1
Nova Iguaçu	1	2	2	5
Paracambi	-	-	-	-
Rio Bonito	-	2	1	3
São Gonçalo	2	2	-	4
São João de Meriti	-	1	1	2
Seropédica	-	-	1	1
Tanguá	1	-	-	1
Total	9	9	8	26

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Com base na Tabela 10, verifica-se que pelo menos 11 dos 15 municípios com pareceres contrários infringiram alguma norma referente ao Capítulo 2 da LRF. Constata-se também que dos oito artigos que fazem parte deste capítulo, apenas três foram descumpridos: 4º, 8º e 9º. O artigo 4º estabelece as diretrizes para a elaboração da LDO, que, segundo Khair (2000) é um importante instrumento de planejamento. Já os artigos 8º e 9º abordam as normas de execução orçamentária e cumprimento de metas, estabelecendo prazos para o cumprimento das mesmas.

Dessa forma, observa-se que 40% dos municípios com contas reprovadas pelo TCE-RJ apresentaram algum tipo de falha na elaboração da LDO, entre 2000 e 2015. Observa-se também que, ao menos, 53,33% destes municípios tiveram dificuldades em cumprir as normas de execução orçamentária e as metas estabelecidas pela LRF.

Por sua vez, o capítulo 3 trata da receita pública, estabelecendo as condições de previsão, arrecadação e de renúncia de receita. É formado por quatro artigos, a saber: 11, 12, 13 e 14. A Tabela 11 mostra a distribuição deles pelos municípios.

Tabela 11

Distribuições dos itens infringidos do Capítulo 3

Município	Artigo 12	Artigo 13	Artigo 14	Total
Belford Roxo	-	-	-	-
Duque de Caxias	-	1	-	1
Itaboraí	-	-	-	-
Itaguaí	1	1	2	4
Japeri	-	-	-	-
Magé	-	-	-	-
Mesquita	-	1	-	1
Niterói	-	-	-	-
Nova Iguaçu	-	1	2	3
Paracambi	-	-	-	-
Rio Bonito	-	1	-	1
São Gonçalo	-	3	2	5

São João de Meriti	-	1	-	1
Seropédica	-	1	-	1
Tanguá	-	-	-	-
Total	1	10	6	17

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

O artigo 12 trata mais especificamente das diretrizes para a previsão da receita pública. Já o artigo 13, aborda os prazos e condições para a arrecadação da receita, e foi item mais descumprido deste capítulo. Por fim, o artigo 14 define os requisitos necessários para a renúncia de receita (Lei Complementar n. 101, 2000; Khair, 2000).

A partir da Tabela 11, verifica-se que apenas o artigo 11 deste capítulo não foi infringido no período de 2000 a 2015. Para os demais, 53,55% dos municípios com pareceres contrários apresentaram alguma falha. Ademais, pode-se destacar que a concentração das infrações às normas do Capítulo 3 está localizada nos municípios de São Gonçalo, Itaguaí e Nova Iguaçu, com 76,47% destas infrações.

Finalmente, o capítulo 9 da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece as regras de transparência, controle e fiscalização de contas públicas, apresentando informações que devem ser contidas nos relatórios de execução orçamentária e gestão fiscal, e atribuindo responsabilidades aos gestores públicos (Khair, 2000). O capítulo 9 é composto por 12 artigos, e os que foram infringidos pelos municípios desta pesquisa encontram-se a seguir:

Tabela 12

Distribuições dos itens infringidos do Capítulo 9

Município	Artigo 50	Artigo 52	Artigo 54	Artigo 58	Artigo 59	Total
Belford Roxo	4				2	6
Duque de Caxias	1				1	2
Itaboraí	1				1	2
Itaguaí	2			1	1	4
Japeri					1	1
Magé						-
Mesquita		4			1	5
Niterói					1	1
Nova Iguaçu	2			1		3
Paracambi				1		1
Rio Bonito	1				1	2
São Gonçalo		1	1			2
São João de Meriti	2			1	1	4
Seropédica		1	1			2
Tanguá						-
Total	13	6	2	4	10	35

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

O artigo 50 determina as normas para escrituração das contas públicas. Já o artigo 52 estabelece as condições para a elaboração do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, enquanto o artigo 54 trata das condições para o Relatório de Gestão Fiscal. Por fim, os artigos 58 e 59 estabelecem os termos da prestação de contas e os órgãos com suas competências para a fiscalização da gestão fiscal, respectivamente (Lei Complementar n. 101, 2000). Ademais, a seção 2.1 desta pesquisa mostra que o artigo 59 também estabelece alguns limites e metas que os entes públicos devem cumprir.

Assim, diante do exposto na tabela 12, verifica-se que 13 dos 15 municípios com pareceres contrários apresentaram algum tipo de falha que comprometeu a fiscalização, transparência ou controle das contas públicas. Além disso, nota-se que os artigos mais descumpridos foram o artigo 50 e 59 (65,71% das normas descumpridas do capítulo 9),

evidenciando assim a dificuldade dos municípios em executar uma boa escrituração das contas públicas, bem como em cumprir alguns limites e metas estabelecidos pela LRF.

A Tabela 13 resume os artigos da LRF mais infringidos pelos municípios com pareceres contrários:

Tabela 13

Artigos da LRF mais descumpridos pelos municípios com pareceres contrários (2000 e 2015)

Artigo da LRF	Resumo do Artigo	(%) de municípios reprovados que descumpriram a norma	(%) em relação ao total de normas descumpridas da LRF
1º	Trata dos princípios e conceitos em que a Lei se fundamenta e estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe uma ação planejada e transparente.	86,67%	17,52%
4º	Estabelece as diretrizes para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).	40,00%	6,57%
8º	Determina o prazo para o estabelecimento da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso pelo Poder Executivo.	40,00%	6,57%
9º	Aborda as normas de execução orçamentária e cumprimento de metas relativas a Receita Pública.	40,00%	5,84%
13	Apresenta os prazos e condições para a arrecadação da receita.	53,33%	7,30%
50	Determina as normas para escrituração das contas públicas.	46,67%	9,49%
59	Estabelece os órgãos responsáveis pela fiscalização da gestão fiscal, bem como limites e metas a serem cumpridos, relacionados principalmente a despesa pública.	60,00%	7,30%

Nota. Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Dessa forma, verifica-se pela tabela 13 que 60,59% dos descumprimentos à LRF estão relacionados a sete artigos: 1º, 4º, 8º, 9º, 13, 50 e 59. Com isso, pode-se concluir que os fatores da LRF mais presentes nas reprovações das contas públicas dos municípios da região metropolitana do Rio de Janeiro estão relacionados ao planejamento, transparência, cumprimento de limites e metas legais, e escrituração das contas públicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A LRF teve sua origem da Constituição Federal de 1988 e tem por objetivo aprimorar a gestão fiscal das entidades da administração pública brasileira, fundamentando-se nos seguintes princípios: planejamento, transparência, responsabilização (*accountability*) e controle. Ela atribuiu uma responsabilidade maior ao Tribunal de Contas no papel de fiscalizar as contas públicas, no qual pode se destacar o parecer prévio como um dos principais instrumentos para tal fim.

Assim, esta pesquisa foi conduzida com objetivo principal de identificar a incidência de descumprimento de itens da LRF que motivaram reprovação das contas municipais da Região Metropolitana do Rio de Janeiro, no período de 2000 a 2015, através da análise qualitativa e documental dos pareceres prévios emitidos pelo TCE-RJ.

A partir dos dados analisados, a pesquisa apontou que 60,59% dos itens da LRF descumpridos pelos municípios, em pareceres contrários, estão relacionados aos capítulos 1, 2, 3 e 9 da referida lei, e são compostos por sete artigos, a saber: 1º, 4º, 8º, 9º, 13, 50 e 59.

Tais resultados evidenciam que as principais irregularidades e impropriedades cometidas pelos municípios estão relacionadas aos seguintes temas: planejamento (artigo 1º e artigo 4º), transparência (artigo 1º e artigo 4º), cumprimento de limites, metas e prazos legais (artigos 8, 9, 13 e 59), e escrituração das contas públicas (artigo 50). Este resultado é semelhante ao encontrado por Tamer et. al. (2016), entretanto estes autores analisaram as falhas apresentadas em pareceres com ressalva, enquanto essa pesquisa limitou-se aos pareceres prévios contrários.

Os resultados desta pesquisa apontam também que em 90,91% dos pareceres contrários algum item da LRF foi descumprido, sendo os municípios de Belford Roxo, Itaguaí, São Gonçalo, Nova Iguaçu e São João de Meriti os de maior incidência de infrações à esta lei.

Outro resultado importante encontrado está relacionado aos anos de eleições municipais (2000, 2004, 2008 e 2012). Constatou-se que nestes anos há o maior índice de pareceres contrários das contas públicas e o maior índice de descumprimento da LRF pelos municípios reprovados. Tal resultado está de acordo com o encontrado por Sothe et. al (2012), Camargo e Sehnem (2010) e Pereira e Silva (2009).

É importante destacar que os resultados encontrados se referem apenas ao conjunto de municípios pesquisados no período. Assim, sugere-se que pesquisas futuras verifiquem a correlação entre os descumprimentos à LRF e fatores característicos dos municípios, como Produto Interno Bruto, renda *per capita* e outros fatores inerentes à estrutura do município. Sugere-se também que a amostra seja expandida para todos os municípios do Estado do Rio de Janeiro, e que seja verificado se as Câmaras Municipais, em seu julgamento final, seguiram as recomendações de aprovação ou reprovação das contas públicas, propostas pelo Tribunal de Contas.

REFERÊNCIAS

- Andrada, A. C., & Barros, L. C. (2010). O Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 77(4), 53-75.
- Arantes, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., & Teixeira, M. A. (2010). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: M. R. Loureiro, F. L. Abrucio, R. S. Pacheco. *Burocracia e política no Brasil: Desafios para o Estado democrático no século XXI* (pp. 107-146). Rio de Janeiro: FGV.
- Arantes, R. B.; Abrucio, F. L.; Teixeira, M. A. C. (2005). A imagem dos tribunais de contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, 56(1), 57 – 83.
- Constituição da República Federativa do Brasil: Promulgada em de 05 de outubro de 1988.*
Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm
- Camargo, M. E., & Sehnem, A. (2010). Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas das prefeituras catarinenses. *RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 9(1-2), 251-272.

- Crisóstomo, V. L., Cavalcante, N. S. C., & Freitas, A. R. M. C. (2015). A LRF no trabalho de controle de contas públicas - um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. *Revista Ambiente Contábil*, 7(1), 233-253.
- Fernandes, J. U. J. (1999). Os limites do poder fiscalizador do Tribunal de Contas do Estado. *Revista de Informação Legislativa*, 36(142), 167-189.
- Fundação Centro Estadual de Estatísticas, Pesquisas e Formação de Servidores Públicos do Rio de Janeiro. *Região Metropolitana do Rio de Janeiro – 2014*. Recuperado de http://www.ceperj.rj.gov.br/ceep/info_territorios/RMRJ2013.pdf. Acessado em 11/05/2017.
- Gerigk, W., Clemente, A., & Taffarel, M. (2011). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão financeira municipal: um estudo com os municípios do Paraná. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa*, 10(1), 64-83.
- Khair, A. A. (2000). *Lei de Responsabilidade Fiscal – Guia de Orientação para as Prefeituras*. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES.
- Laureano, R. V., & Macagnan, C. B. (2017). Fatores institucionais explicativos para as decisões do TCE-RS sobre as prestações de contas dos prefeitos municipais. *Anais do Congresso Anpcont*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 11. Recuperado de <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/6226>.
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. Recuperado de <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>
- Linhares, F., Penna, C., & Borges, G. (2013). Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. *Revista de Administração Pública*, 47(6), 1359-1373.
- Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Moraes T. C. (2009). Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*, 43(4), 739-772.
- Macedo, J. J., & Corbari, E. C. (2009). Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos Municípios Brasileiros: uma análise de dados em painéis. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(51), 44-60.
- Mello, G. R. A. (2012) Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o impacto sobre o endividamento dos municípios potiguares. *Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 10(2), 48-60.
- Nascimento, E. R., & Debus, I. *Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Recuperado de: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>. Acesso em 09/05/2017.

- Pereira, J. R. T., & Silva, V. A. (2009). Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas em prefeituras baianas. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, SP, Brasil, 9. Recuperado de <http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/153.pdf>.
- Silva, A. B., & MIRANDA, L. C. *Transparência ativa do controle externo da gestão municipal brasileira: um estudo nos tribunais de contas estaduais e municipais*. Recuperado de: <https://www.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/artabinair.pdf>. Acesso em: 22/05/2017.
- Silva, L. M. (2004). *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo* (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Sothe, A., Sothe, V., & Gubiani, C. A. (2012). O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise do desempenho das contas públicas municipais do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista Serviço Público*, 63(2), 177-197.
- Speck, B. (2013). Tribunais de contas. *Revista Gestão e Controle*, 1(1), 211-219.
- Tamer, C. M. V. D. S.; Pimenta, M. M.; Rangel, T. P.; Ohayon, P. (2016). Características dos municípios fluminenses e suas falhas ressaltadas nos pareceres de prestação de contas do TCE-RJ. *Pensar Contábil*, 18(67), 41-48.
- Tavares, M. (2005). Vinte anos de política fiscal no Brasil: dos fundamentos do novo regime à Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Economia & Relações Internacionais*, 4(7), 79-128.
- Torres, R. L. (1994). O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. *Revista de Informação Legislativa*, 31(121), 265-271.