

Accountability, Constituição e Contabilidade

JOÃO HENRIQUE PEDERIVA

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. A prestação de contas pela ótica constitucional. 3. A estrutura e as atribuições de controle. 4. A prestação de contas. 4.1. A receita. 4.2. Os orçamentos. 5. Consolidação da perspectiva constitucional sobre accountability e contabilidade. 6. Conclusão.

1. Introdução

O estudo da *accountability* do setor público vincula-se, em sentido amplo, ao conhecimento das informações relevantes para tomar decisões. O governo democrático deveria ser passível de fiscalização para assegurar sua integridade, desempenho e representatividade. Dessa maneira, existe a necessidade de o próprio governo prover informações úteis e relevantes para o exercício da *accountability*.

Da mesma forma, o governo é responsável por agir de forma econômica, eficiente e eficaz na consecução dos objetivos perseguidos pelos cidadãos e seus representantes eleitos. Aqueles que formulam, selecionam e implementam políticas públicas necessitam de informações relevantes para o planejamento, o controle e a condução das funções governamentais.

A relevância da matéria determinou explicitar a prestação de contas da administração pública direta e indireta como um dos princípios constitucionais¹. Dessa maneira, o princípio da autonomia das entidades federativas cede ante a falta de cumprimento da *accountability*. Sem o cumprimento da exigência de prestar contas, o mandatário fica sujeito à intervenção, conforme se observa nos arts. 34 e 35 da Lei Maior.

João Henrique Pederiva é Consultor de Orçamentos do Senado Federal.

¹Art. 34, inciso VII, alínea d, da Constituição Federal.

Com efeito, o termo *accountability* tem largo curso entre os estudiosos do controle, como deflui da seguinte passagem:

“A governabilidade nos regimes democráticos depende (a) da adequação das instituições políticas capazes de intermediar interesses dentro do Estado e na sociedade civil; (b) da existência de mecanismo de responsabilização (*accountability*) dos políticos e burocratas perante a sociedade; (c) da capacidade da sociedade de limitar suas demandas e do governo de atender aquelas demandas afinal mantidas e principalmente, (d) da existência de um contrato social básico” (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 46 – destaque no original).

A propósito, a extensão da *accountability* depende do conteúdo do vínculo estabelecido entre as partes envolvidas, ou seja, o mandante e o mandatário. Nesse particular, as contas prestadas pelo titular do Poder Executivo enfeixam um conjunto maior de normas escritas, explicitando, em última análise, elementos implícitos na atuação dos demais agentes públicos.

Considera-se responsabilidade pela prestação de contas como a acepção mais adequada para o termo em inglês. É mister ressaltar que, embora os procedimentos relacionados à prestação de contas efetuada pelo Presidente da República não esgotem o assunto, eles enfeixam conjunto de fatores relevantes que podem conduzir o estudo. Ademais, esse estudo permite relacionar a responsabilidade pela prestação de contas nos poderes públicos e privados e comparar a *accountability* dos respectivos setores. Recorde-se que o conceito de contas, nesse contexto, também compreende o cumprimento de metas.

Os demonstrativos contábeis constam entre as fontes de informação que suportam as tomadas de decisões e a *accountability*. Tais demonstrativos, por si, não asseguram que o governo opera como deveria. Eles podem, contudo, muito contribuir para a consecução desse objetivo. Assim, as demandas da Constituição Federal de 1988 com respeito ao que deve ser evidenciado pelo Poder Público, por intermédio da Contabilidade, serão o objeto imediato do texto que segue.

No desdobramento do texto, identificam-se as instituições e suas estruturas de controle, com particular interesse naquelas vinculadas ao controle externo, a cargo do Congresso Nacio-

nal, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União. Tais estruturas respondem pela adequação das evidências quanto ao correto uso dos recursos retirados compulsoriamente dos particulares e devolvidos pelo Poder Público à sociedade, sob a forma de bens e serviços, durante um certo intervalo de tempo. Após sucinta comparação entre as responsabilidades das instituições estatais e societárias, concernentes à fiscalização e ao controle, apresentam-se informações cuja evidenciação o constituinte entendeu necessária, ainda que aparentemente dissociada dos processos de prestação ou tomada de contas enviados para as instituições de controle externo. Por fim, as obrigações do Estado brasileiro são rememoradas, considerando que a Lei Maior estabeleceu parâmetros para nortear as ações dos governos. Nesse contexto, a Contabilidade serve de instrumento para evidenciar e avaliar o cumprimento desses compromissos.

A conclusão do trabalho aponta para a necessidade de melhor fundamentação teórica e maior abrangência da prática contábil no âmbito da Contabilidade Pública ou Governamental. Sem isso, o ideal de *evidenciação* (*disclosure*) das contas do setor público figura inatingível. Perseguindo tal ideal, é imprescindível a averiguação do adequado cumprimento de dispositivos constitucionais e legais pela Administração. Da verificação do descompasso entre a situação atual e a pretendida resultam oportunidades para o aperfeiçoamento da *accountability*, em benefício da sociedade.

2. A prestação de contas pela ótica constitucional²

A Constituição representa o marco inicial da vida em sociedade. Basta referir que, entre outras designações, é conhecida como Pacto Fundamental e Lei Maior. Ela determina, entre outros conteúdos, o comportamento e o alcance do interesse público sobre o interesse priva-

²É de particular interesse o conhecimento dos seguintes trechos dos manuais de Direito Administrativo: de Meirelles (1990), os capítulos que tratam da Administração Pública, dos Poderes Administrativos e dos Atos Administrativos; de Mello (1990), os capítulos versando sobre O Regime Jurídico-Administrativo, os Princípios Constitucionais do Direito Administrativo Brasileiro, os Atos Administrativos, as Discricionariedade e Legalidade, a Discricionariedade Administrativa e o Controle Judicial e a Responsabilidade Patrimonial Extracontratual do Estado por Comportamentos Administrativos.

do. Dessa forma, as relações entre Estado, governo e particulares são objeto da regulação constitucional³.

Considerando o escopo do texto constitucional, seria de esperar que nele constassem princípios e orientações de cunho genérico e desvinculados de caráter particular ou circunstancial. Com isso, a Lei Maior conformaria os demais institutos normativos, mormente de origem infraconstitucional, bem como evitar-se-iam os pontos de instabilidade advindos de normas casuísticas.

Embora a atual Constituição Federal, promulgada em 8 de outubro de 1988, fixe alguns princípios gerais norteadores das atividades públicas e privadas, há muitos pontos de instabilidade. Eles são constatáveis pelo relativamente elevado número de emendas inseridas em seu texto no curto prazo de dez anos. Nesse particular, o modelo norte-americano está longe de ser seguido, porquanto a Constituição daquele Estado mantém-se desde a origem. A propósito, demorou cerca de duzentos anos para que houvesse aproximadamente o mesmo número de emendas constantes da Constituição brasileira em dez anos.

Dos artigos que tratam da fiscalização contábil, financeira e orçamentária (arts. 70 a 75), somente o parágrafo único sofreu modificação. Mesmo essa substituição dos termos *pessoa física ou entidade pública* por *pessoa física ou jurídica, pública ou privada* figura de pequena monta, em face do ordenamento jurídico vigente⁴. Significaria isso a satisfação do legislador com a redação atual dos dispositivos constitucionais ou seria apenas desinteresse para com a matéria concernente ao controle? Outros questionamentos perpassam a eficácia dos dispositivos atuais, situação essa que merece o exame atento do legislador.

³Para SILVA (1991, p. 34), o objeto do direito constitucional “é constituído pelas normas fundamentais da organização do Estado, isto é, pelas normas relativas à estrutura do Estado, forma de governo, modo de aquisição e exercício do poder, estabelecimento de seus órgãos, limites de sua atuação, direitos fundamentais do homem e respectivas garantias e regras básicas da ordem econômica e social”.

⁴O art. 93 do Decreto-lei nº 200, de 25.2.1967, já prescrevia: “*Quem quer que utilize dinheiros públicos* terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes” (destaque acrescido).

De toda a sorte, a técnica constitucional assevera a fragilidade da Lei Maior quando ela se presta a servir de instrumento para a legitimação dos interesses específicos de grupos no poder. A instabilidade das instituições e das políticas públicas apresenta efeitos danosos tanto para o planejamento quanto para o acompanhamento das ações governamentais. Sofrem, particularmente, os instrumentos de fiscalização e controle, com inevitáveis reflexos negativos nos sistemas e nas informações contábeis.

Nesse quadro de instabilidade institucional, a medida provisória configura a continuidade e o aprimoramento do decreto-lei. Vale recordar que a medida provisória – instrumento de exceção no regime presidencialista, ainda que plausível no regime parlamentarista – vem recebendo ampla utilização pelo atual Governo, com efeitos largamente discutidos junto aos meios políticos, jurídicos e acadêmicos. Basta salientar que a medida provisória que organizou e disciplinou os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e Orçamento do Poder Executivo e que remodelou o sistema de controle interno ainda não foi convertida em lei. Na verdade, a edição da Medida Provisória de nº 1.626-49, de 12 de fevereiro de 1998, consolida um marco: mais de quatro anos de imprevisibilidade e urgência sem que se alcançasse consenso suficiente, no seio do Poder Legislativo, para decidir sobre a matéria.

No plano constitucional, verifica-se que o tratamento concedido às contas prestadas pelo Presidente da República reflete a falta de definição sobre o seu conteúdo e alcance. A preposição *pele* esclarece muito pouco. Restam dúvidas sobre o objeto dessas contas: seriam contas do Presidente, do Poder Executivo ou do Governo? Trata-se de assunto da maior importância, porquanto conformador de responsabilidades pessoais e institucionais.

Caso forem contas do gestor, a responsabilidade do Presidente da República é individual; caso forem do Poder Executivo, há que se ressaltar a cadeia de responsabilidades dos gestores ou ordenadores de despesa até o titular desse Poder; em sendo do Governo, abarcando todo o Estado, a responsabilidade é compartilhada com os membros dos demais Poderes, particularmente com o Poder Legislativo, no limite das respectivas ações e omissões. Seria desejável que a Lei Maior houvesse apontado parâmetros insofismáveis, de forma a evitar antinomias em tão importante matéria.

Entremeios, não faltam proposições no Congresso Nacional tendentes a sanar tal carência. É o caso do Projeto de Decreto Legislativo (PDC) nº 311, de 6 de julho de 1993, ora em tramitação na Câmara dos Deputados, que

“estabelece normas para a elaboração do parecer do Tribunal de Contas da União a que se refere o art. 71, inciso I, da Constituição Federal”⁵.

No âmbito do Senado Federal, apresentou-se o Projeto de Lei (PLS) nº 260, de 2 de dezembro de 1997, ainda tramitando naquela Casa, que

“dispõe sobre a apresentação, o julgamento e a apreciação das contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República, e dá outras providências”⁶.

As dificuldades sobre o objeto das contas e sobre as consequências de eventuais ressalvas ou irregularidades derivam, grosso modo, da ausência de maiores discussões sobre a *accountability* do setor público. É que o titular do poder — o povo — não participa diretamente na elaboração, acompanhamento e avaliação das políticas públicas, ao passo que seus representantes legislativos não implementaram por completo a eficácia dos mandamentos constitucionais. Em que pesem alguns cuidados da Lei Maior quanto ao controle social direto, como a iniciativa popular, a falta de transparência na gestão das contas públicas persiste. Noutras palavras, o processo de fiscalização das contas anuais fica circunscrito a uns poucos iniciados e a população deixa de participar diretamente na fiscalização e no controle das contas prestadas pelos agentes públicos⁷.

Parte da dificuldade na participação direta do titular do poder pode ser atribuída ao caráter altamente elaborado dos registros contábeis. Outra parte, entretanto, tem raízes históricas e

⁵De autoria do Deputado AUGUSTO CARVALHO.

⁶De autoria do Senador JEFFERSON PERES.

⁷A Lei Maior preconiza o caráter descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, como objetivo da organização da segurança social (art. 194, parágrafo único, inciso VII). Ademais, o ensino será ministrado com base no princípio da gestão democrática (art. 206, inciso VI, da Constituição Federal). Já o controle político é patente: “A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: I — plebiscito; II — referendo; III — iniciativa popular” (*caput* do art. 14 da Constituição Federal).

sociológicas. Ao Poder Legislativo só cabia, pela Constituição anterior, aprovar ou desaprovar o projeto orçamentário elaborado pelo Poder Executivo. Há prevalência do caráter autorizativo da lei orçamentária e do encaminhamento equivocado de oportunidades para discutir as grandes linhas das políticas públicas, em que pesem os avanços. O plano plurianual, por exemplo, reflete, ainda hoje, o vigor da concepção constitucional anterior. Isso também explica muitas das dificuldades atuais concernentes às prestações de contas.

Ante a natureza dos dados com os quais a contabilidade lida e com fulcro nos seus objetivos, seria de esperar que as informações demandadas pela Lei Maior tivessem respaldo nos registros e demonstrativos contábeis⁸. Em síntese, o objetivo da contabilidade é evidenciar, para um usuário com conhecimentos medianos a respeito do negócio e da Contabilidade, a situação atual e as perspectivas futuras da Entidade. Ou seja, se a Constituição impõe ao Estado perseguir determinados objetivos, a Contabilidade, em sentido amplo, deveria fornecer instrumental teórico suficiente para permitir mensurar e evidenciar de forma adequada a consecução desses objetivos.

Nesse particular, cumpre salientar que a Contabilidade também tem papel ativo na evidencição das mutações de caráter social que influenciam na entidade. Vale recordar que

“A divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de *informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social* que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade” (destaque acrescido)⁹.

Assim, a contabilidade serve de instrumento para o exercício da cidadania.

Cabe à administração pública a gestão da documentação governamental e as providências

⁸Questões atinentes aos objetivos, assim como aos usuários da Contabilidade, encontram-se discutidas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade, em particular a Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, e nº 774, de 16 de dezembro de 1994. Outra fonte valiosa de conceitos são os Objectives of Federal Financial Reporting — Statement of Federal Financial Accounting Concepts Number 1, do Office of Management and Budget norte-americano.

⁹Conselho Federal de Contabilidade, Resolução nº 737, de 27 de novembro de 1992, item 6.1.2.1.

para franquear sua consulta a quantos dela necessitem, conforme o § 2º do art. 216 da Constituição Federal. O *caput* do mesmo artigo trata do patrimônio cultural nacional e tem a seguinte redação:

“Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira...”.

Qual o papel que a contabilidade deve adotar em face dessas demandas constitucionais?

Há que se considerar a prestação de contas como um dos princípios constitucionais que se manifesta de várias formas ao longo do texto da Lei Maior. De um lado, o setor público precisa informar a si próprio. Nesse papel, os sistemas de informação – mormente o sistema contábil – devem sinalizar, no mínimo, os efeitos que o gestor da coisa pública deve evitar quando tomar decisões. Quanto mais adequadas forem a qualidade e quantidade das informações, mais facilmente apresentar-se-á a melhor solução. De outro lado, é mister que os governantes busquem o respaldo de suas ações junto à opinião pública, por meio da publicidade.

Um dos principais usuários externos das informações sobre a ação governamental é o povo, titular do poder. Segundo o parágrafo único do artigo primeiro da Constituição Federal, “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

A titularidade do poder pelo povo indica que seus representantes devem exercer mandato nos termos e limites da procuração recebida. Note-se que o alcance e cumprimento adequado desse mandato têm fulcro na Lei Maior. A autonomia da vontade, subjacente às relações entre os particulares e à teoria contratual do Direito Privado, deixa de prevalecer e cede espaço para o interesse público.

Os governantes eleitos pela maioria dos eleitores simpatizantes com certa agenda para as políticas públicas tomam posse do aparelho estatal com vistas à implementação da plataforma que os conduziu ao poder. O exercício efetivo do poder não elide o compromisso dos governantes em prestar contas da sua adequada utilização. Isso abrange a satisfação das responsabilidades e o uso dos respectivos instrumen-

tos, particularmente dos recursos disponíveis, que lhes foram confiados.

A autoridade demanda o respectivo instrumental para o exercício das suas atribuições. Esse instrumental, no caso do Estado, são os agentes e a administração pública. Todo o conjunto deve respeito ao povo, que é o titular legítimo desse poder que fundamenta a autoridade. Assim, o Pacto Fundamental estabelece limites ao exercício do poder pelos representantes populares, além de conceder destaque a certos procedimentos que devem ser observados, independentemente do governante e da respectiva plataforma ou agenda política. A evidenciação tem por finalidade viabilizar o acompanhamento e o controle das ações públicas pelo povo, titular do poder.

Atente-se que a direção superior da Administração Federal compete privativamente ao Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado (art. 84, II, da Constituição Federal). Isso é coerente com a função executiva que lhes cabe, na visão tradicional da separação dos Poderes. Esse caráter instrumental da Administração encarece a demanda pela verificação da conformidade entre as ações governamentais de curto prazo e as finalidades do Estado, postas no longo prazo.

Na verdade, o caráter instrumental da Administração Pública e dos denominados agentes políticos – ambos agentes públicos, em última análise – determinou que a Constituição fixasse normas específicas para ambos, mediante lei¹⁰. A vinculação legal dos atos dos agentes públicos assume particular interesse para o presente estudo. Qualquer ação administrativa deve encontrar respaldo em norma legal. O administrador público, todavia, está adstrito aos termos da lei, na esteira da concepção burocrática de Estado.

Nas palavras de Meirelles (1991, p. 83),

“As leis administrativas são, normalmente, de *ordem pública* e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou vontade conjunta de seus aplicadores e destinatários, uma vez que contêm verdadeiros *poderes-de-*

¹⁰Entendida, nesse caso, como o produto de processo legislativo, segundo referido pelo *caput* do art. 59 da Constituição Federal, ou seja, “O processo legislativo compreende a elaboração de: I — emendas à Constituição; II — lei complementares; III — leis ordinárias; IV — leis delegadas; V — medidas provisórias; VI — decretos legislativos; VII — resoluções”.

veres, *irrelegáveis pelos agentes públicos* [todas as pessoas físicas incumbidas definitiva ou transitoriamente do exercício de alguma função estatal, conforme definição na p. 71]. Por outras palavras, a natureza da função pública e a finalidade do Estado impedem que seus agentes deixem de exercitar os poderes e de cumprir os deveres que a lei lhes impõe. Tais poderes, conferidos à Administração Pública para serem utilizados em benefício da coletividade, não podem ser renunciados ou descumpridos pelo administrador sem ofensa ao bem comum, que é o supremo e único objetivo de toda ação administrativa” (destaques no original, colchetes nossos).

A perspectiva burocrática de controle dos meios e instrumentos é, ainda, preponderante, embora o atual discurso da administração pública gerencial aponte para o gerenciamento e controle dos resultados. Em prol dessa afirmativa, basta referir que os governantes entenderam imprescindível emendar a Constituição. Desse modo, pretendeu-se explicitar a eficiência como princípio da administração pública e a avaliação de desempenho pelos usuários como forma de atingi-la. Vale recordar que a eficiência já constava como critério da fiscalização exercida pelo controle externo e interno¹¹.

Eficiência sempre foi preocupação do setor privado. Com a mudança de paradigmas proposta, do estado burocrático para o estado gerencial, aumenta a convergência das obrigações dos administradores públicos e privados. Com efeito, o legislador tende a equiparar os serviços prestados pelo Estado com os serviços prestados pelos particulares. A tendência, nesse caso, é a diminuição de regras fixas, voltadas para procedimentos operacionais internos, e o conseqüente aumento das regras conceituais, norteadoras da forma de agir.

Nesse modelo de Estado, assumem destaque as funções reguladoras e fiscalizadoras. Aliás, tais características reforçam o dispositivo “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (inciso II do art. 5º da Constituição Federal). Ou seja, com a mudança de paradigmas, o administrador tenderá a fazer o que a lei permite e deixar de fazer estritamente o que a lei determina, aproximando a sua gestão daquela de caráter privado.

¹¹Caput do art. 70 da Lei Maior.

Em respaldo ao modelo gerencial para a gestão pública, foram introduzidas mudanças na Administração por meio da Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, conhecida por Reforma Administrativa. Tais mudanças vieram encarecer, no direito positivo pátrio, os valores que, sem dúvida, aproximam a gestão do Estado da gestão das organizações privadas. Assim, no *caput* do art. 37, inseriu-se o princípio da eficiência, já comentado.

A perspectiva de cliente e fornecedor com respeito ao setor público emerge com maior intensidade no § 3º do art. 37 da Lei Maior. Segundo o dispositivo, *a participação do usuário na administração pública* direta e indireta será disciplinada em lei. Em seus incisos, o referido parágrafo elencou as principais matérias a serem reguladas. Entre elas, as reclamações relativas à prestação dos serviços, assegurada a avaliação periódica externa e interna da sua qualidade, bem como a manutenção do atendimento ao usuário. Também o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo será objeto da lei, além da disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

Outra forma de propiciar maior autonomia e controle de desempenho consta no § 8º do artigo em comento. Segundo o dispositivo, a autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da Administração poderá ser ampliada mediante contrato que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho. Esse contrato poderá estipular direitos e deveres, bem como remuneração, diferenciados. As obrigações e remunerações variáveis, com base contratual, certamente assemelharão a administração pública à privada.

Ainda que exista simetria na forma de agir dos administradores públicos e privados, a responsabilidade de ambos não é a mesma. Sequer equivale. O gestor privado preocupa-se com o lucro obtível dentro dos limites legais, num prazo mais ou menos longo. O lucro é medida da sua eficiência. Já o gestor público tem seus resultados apreciados por critérios como legalidade, economicidade e legitimidade, entendida esta como o esteio nos princípios gerais de direito, na razão ou no ideal de justiça. A lei e, a partir da regulação preconizada pela emenda constitucional, os contratos determinarão medidas para avaliar a eficiência do administrador, gestor ou agente público.

Também o agente público tem categorias diferentes de responsabilidades. No caso do servidor público, o descumprimento legal ocasiona falta administrativa; no caso do agente político, crime de responsabilidade. O controle administrativo e judicial sobre a Administração tem avançado no sentido de limitar a chamada discricionariedade administrativa por meio do exame do motivo e objeto, além daqueles requisitos indisponíveis: competência, finalidade e forma do ato administrativo. Restaria ao administrador da res pública o exame do mérito (conveniência e oportunidade). Nesse particular, a obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, em suas várias manifestações, tampouco pode ser olvidada pelo administrador público.

Atente-se, ainda, para a responsabilidade objetiva advinda da ação pública, segundo discriminada pela Constituição Federal¹². Mais do que cuidar de um direito de consumidor, o constituinte tentou resguardar a sociedade dos eventuais danos advindos dos agentes públicos no exercício de suas funções estatais. A responsabilidade objetiva, nesse caso, indica um potencial de risco inerente à função e que deveria ser mensurado pela contabilidade.

Na verdade, casos de prejuízos particulares, envolvendo concessões (como ocorreu no Rio de Janeiro com a energia elétrica), refletem a responsabilidade estatal. Supondo que a concessionária não detenha capital suficiente para cobrir o risco, o vínculo constitucional aponta para a responsabilidade solidária do Poder Público em contribuir, inclusive financeiramente, para solver o dano.

A contabilidade deveria evidenciar tais riscos, porquanto

“As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece” (item 1.1.2 da Resolução nº 785, de 28 de julho de 1995, do Conselho Federal de Contabilidade).

¹² “As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa” (art. 37, § 6º, da Constituição Federal).

Ela já o faz (ou deveria) no setor privado. É o caso, por exemplo, da média de devoluções das mercadorias vendidas, ou da previsão para devedores duvidosos. O estudo das contingências no setor público ainda é, infelizmente, pouco desenvolvido.

A falta de informação adequada, segura e tempestiva pode ensejar situações de assimetria informacional, nas quais o detentor das informações manipula o detentor do poder. O sistema de informações adequado deve evitar tal possibilidade. Sob a perspectiva do direito positivo, isso se manifesta nos limites da constituição material. Ou seja, pode ocorrer que determinados grupos assumam o governo e, em proveito de alguns, desrespeitem os dispositivos constitucionais e legais concernentes ao Estado e às suas finalidades sem que haja a devida resposta.

Para evitar isso, a Constituição firmou o sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*), assegurando a independência entre os Poderes. Entre os pontos considerados imutáveis pelo constituinte originário (as denominadas cláusulas pétreas) não figura explicitamente a república. De toda a sorte,

“Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais” (art. 60, § 4º, da Constituição Federal)¹³.

É ao titular do poder – o povo – que os governantes, no exercício dos poderes constitucionais, devem prestar contas. No seio do governo, o Poder Executivo deve prestar contas para o Poder Legislativo, exercido pelo Congresso Nacional¹⁴. O Poder Judiciário, em face do seu caráter de neutralidade política na doutrina tradicional, não recebeu a mesma atenção por parte do poder constituinte. No momento atual, o quadro é razoável, considerando as instituições ora vigentes.

¹³ Nos termos do art. 2º da Constituição Federal, “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

¹⁴ Entre as competências do Congresso Nacional consta: “... V — sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa;... X — fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;...” (art. 49 da Constituição Federal).

Dessa forma, um Poder limita ou trava o outro. No caso específico do Poder Legislativo, é explícita a missão de controlar os atos do Poder Executivo. Assim, resta evidente a responsabilidade dos congressistas pela manutenção dos limites constitucionais e a importância da Contabilidade em sinalizar a observância desses limites. Tal responsabilidade é para com o mandatário, ou seja, o povo – titular do poder.

3. A estrutura e as atribuições de controle

A comparação da estrutura estatal com aquela das sociedades anônimas figura cada vez mais representativa para o controle, em virtude da utilização disseminada, no setor público, de tecnologias gerenciais consolidadas junto ao se-

tor privado. A simetria entre o empreendimento do Estado e os demais empreendimentos, na forma de sociedades anônimas, pode ser resumida em um quadro, com algum esforço. Essa simetria pode ser retratada em uma norma da legislação societária que caberia perfeitamente nas orientações legais voltadas para o setor público. Trata-se do dever de diligência, assim retratado na lei:

“Dever de Diligência

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios” (Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976).

Correspondência entre responsabilidades estatais e societárias

<i>Instituição estatal</i>	<i>Função</i>	<i>Empreendimento privado</i>
Congresso Nacional	Órgão legiferante e controlador externo	Conselho de Administração
Poder Executivo	Órgão executivo	Diretoria
Comissão Mista de Orçamentos e Comissões de Fiscalização e Controle da Câmara dos Deputados e do Senado Federal	Órgão controlador externo	Conselho Fiscal
Poder Judiciário, Tribunal de Contas da União e Ministério Público	Audidores externos e órgãos jurisprudenciais	Audidores Independentes e Órgãos Jurisprudenciais
Povo	Titular do poder	Acionistas

O Tribunal de Contas é órgão jurisdicional em relação às contas dos administradores públicos, excetuando-se o Chefe da Administração. Por força de dispositivo legal (art. 6º da Lei nº 8.443/92 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas), somente o Tribunal provê quitação das contas. Outrossim, embora outras instâncias do Congresso Nacional emulem a condição fiscalizatória da Comissão Mista, somente esta dispõe de certas prerrogativas explicitadas constitucionalmente, em especial, a de solicitar informações no prazo de cinco dias (art. 72 da Constituição Federal).

Nesse singelo modelo, o acionista controlador contrapõe seus interesses aos dos acionis-

tas minoritários, assim como a maioria governamental tem divergências com respeito às minorias de oposição.

Embora o Conselho de Administração e o Conselho Fiscal apreciem as ações da Diretoria, a palavra final sobre as contas cabe ao titular do poder, reunido em assembleia-geral. Da mesma forma, o voto popular define quem subsiste no poder. Já os auditores independentes (setor privado) e os órgãos jurisprudenciais não têm compromisso direto com os resultados, mas sinalizam a conformidade da ação administrativa aos preceitos considerados razoáveis. Tais preceitos provêm das regras e normas (leis e princípios gerais, no caso governamental) que definem

os limites das ações dos agentes sociais. O papel fundamental dos auditores independentes e órgãos jurisprudenciais é assegurar que os marcos estão sendo obedecidos pelos agentes. No setor público, ao contrário, os auditores externos têm o compromisso de aferir a qualidade da gestão.

A exigência da prestação de contas e a periodicidade do mandato, no setor público, decorrem da condição de república (res publica, ou coisa pública). Considerando que a gestão tem por objeto bens que não pertencem àquele que os utiliza,

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária (parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal – grifo acrescido).

A obrigação de prestar contas alcança todos que promovam ou possam promover obrigações ou vínculos de natureza pecuniária para o erário, uma vez que esses não são os proprietários do patrimônio gerido.

Aliás, tal obrigação é objetiva e inverte o ônus da prova, segundo o Supremo Tribunal Federal (STF). Com efeito, em direito financeiro, cabe ao ordenador de despesas provar que não é responsável pelas infrações das leis e dos regulamentos que lhe sejam imputadas na aplicação do dinheiro público¹⁵.

Ademais,

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” (caput do art. 70 da Constituição Federal, grifo acrescido).

Quando do exercício do processo legislativo, configura-se a natureza política do controle, em virtude da escolha das finalidades e dos

modos de alcançá-las que encerra. Eleitas tais alternativas, o controle assume caráter técnico, de verificação da conformidade. Por conseguinte, vale separar os elementos constitucionais para fins de exame, quais sejam: a natureza do controle; os prismas sob os quais ocorrem tais análises; a titularidade do exercício de tais controles.

Com respeito à natureza do controle, ao ressaltar as dimensões contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da fiscalização, a Lei Maior deixou de utilizar referencial técnico exclusivamente contábil, pelo menos sob o ponto de vista da contabilidade pública ou governamental. A propósito, vale referir a discussão, no âmbito da auditoria governamental, sobre as diferenças entre controle substantivo e controle formal. Existem vários questionamentos, nas instâncias de controle governamental, sobre a manutenção do atual modelo de prevalência do controle dito formal sobre o controle nomeado de substantivo.

A legalidade, a legitimidade e a economicidade constituem dimensões preconizadas como hábeis à fiscalização pelo constituinte originário. A legalidade surge como o plano de mais fácil compreensão e prática, uma vez que decorre da mera confrontação dos atos administrativos com as normas. A legitimidade e a economicidade envolvem limites mais sutis, porquanto configuram juízo sobre a finalidade das ações do administrador e constituem, segundo essa ótica, exame do mérito – conveniência e oportunidade – de atos administrativos.

Nessa linha, os órgãos de controle interno e externo seriam competentes para o exame do mérito administrativo. O controle não o faz, ainda que, ao contrário do Poder Judiciário, tenha de considerar a apreciação da conveniência e oportunidade do ato administrativo ao efetuar juízo da eficiência, eficácia e economicidade. O exame realizado pelo controle tem o objetivo precípuo de avaliar a qualidade da gestão e pronunciar-se pela regularidade ou irregularidade das ações administrativas. É *a posteriori*.

Já o Poder Judiciário tem por objetivo compatibilizar interesses em conflito, dizendo o direito. Ele também se pronuncia sobre os atos e fatos ocorridos. Tampouco o Poder Judiciário pode adentrar o mérito administrativo, em que pesem as garantias constitucionais¹⁶. Note-se

¹⁵Brasil. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança (MS) nº 20.335 – DF (Tribunal Pleno, em 13.10.1982). Relator: Ministro Moreira Alves. www.stf.gov.br.

¹⁶Com efeito, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal).

que o Poder Judiciário não pode substituir a discricionariedade do administrador pela do juiz¹⁷. Dessa maneira, o STF entendeu que a competência do TCU sobre o julgamento das contas é exclusiva, salvo nulidade por irregularidade formal grave ou manifesta ilegalidade¹⁸.

A apreciação sobre a qualidade da gestão implica juízo de valor sobre o que possa ser entendido como relevante. Entra em cena, aqui, o conceito de materialidade, ou seja, um juízo político. Um exemplo patente dessas considerações apresentou-se no trancamento de ação penal contra ex-prefeita denunciada por crime de responsabilidade em virtude da contratação de gari, de forma isolada e por curto período, sem observância da exigência de concurso para provimento de cargo público. O STF entendeu configurada a insignificância jurídica do ato tido como criminoso¹⁹.

Com respeito à titularidade do controle, cabe recordar que “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União...” (*caput* do art. 71 da Lei Maior). Dessarte, o constituinte entendeu por bem reservar ao Poder Legislativo a prerrogativa de titularidade do controle externo²⁰. Nesse sentido, “o Tribunal [TCU] encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades” (§ 4º do art. 71 da Constituição Federal). Ou seja, o Tribunal de Contas é órgão auxiliar e instrumento do Congresso Nacional e desempenha, nesse mister, função eminentemente técnica. Outras palavras, o TCU é instrumento do Congresso Nacional – titular do controle externo – na consecução dos fins preconizados pelo constituinte nas prerrogativas conferidas ao Poder Legislativo.

O papel auxiliar desempenhado pelo TCU não obsta a independência funcional do Órgão, assegurada constitucionalmente pela Lei Maior. Na verdade, o Tribunal desempenha duas

ordens de atribuições: por ordem do Congresso e por conta própria. Ainda assim, é de se questionar se tal independência pode vir em prejuízo da atividade a desenvolver como auxiliar no exercício do controle externo.

Adentrando o controle governamental, em seqüência às atribuições e objetivos do controle externo, a Lei Maior determinou finalidades para o controle interno. Nos termos da Constituição:

“Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – AVALIAR o CUMPRIMENTO DAS METAS previstas no plano plurianual, a EXECUÇÃO DOS PROGRAMAS de governo e DOS ORÇAMENTOS da União;

II – COMPROVAR a LEGALIDADE e AVALIAR OS RESULTADOS, quanto à EFICÁCIA E EFICIÊNCIA da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – EXERCER o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – APOIAR o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União²¹ (art. 74 da Constituição Federal – destaques acrescidos).

Dessarte, o texto reproduzido determina que haverá avaliação de metas e programas, bem como a avaliação dos resultados quanto à efi-

¹⁷MEIRELLES (1991, p. 102 a 105).

¹⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 55.821 – PR (1ª Turma, em 18.9.1967). Relator: Ministro Victor Nunes. www.stf.gov.br.

¹⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 77.003 – PE. Relator: Ministro Marco Aurélio, em 16.6.1998. www.stf.gov.br.

²⁰Conforme o *caput* do art. 44 da Constituição Federal, “O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.”

²¹Há deficiência de natureza técnica legislativa com respeito ao § 2º. Tal deficiência decorre do fato de o parágrafo não tratar de assunto relacionado ao *caput* do artigo. Na verdade, tal parágrafo deveria ou encabeçar artigo apartado, contendo definição exata sobre o termo cidadão, ou integrar o artigo 71 da Lei Maior.

cácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Além disso, todos os bens e direitos, assim como os créditos, avais e garantias serão controlados (uma das formas de controle é o registro contábil, seja por meio das contas do sistema financeiro ou patrimonial, seja pelas contas do sistema de compensação). Qualquer irregularidade ou ilegalidade deverá ser comunicada aos tribunais de contas, em prol do apoio ao controle externo.

Para as finalidades do atual estudo, basta entender o conceito de *eficiência* como a relação entre os produtos e os recursos consumidos pelo sistema, enquanto *eficácia* revela o grau com que os objetivos propostos foram atingidos. Dessa forma, a avaliação sobre a *efetividade* – alcance social das ações governamentais – deixou de encontrar respaldo direto no texto constitucional²².

Além da esfera federal, a Lei Maior cuida das esferas estaduais e municipais. A autonomia político-administrativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios encontra limites nos termos constitucionais²³. Por força do art. 75 da Constituição Federal, as normas referentes à Seção IX – *Da fiscalização contábil, financeira e orçamentária do Capítulo I – Do Poder Legislativo do Título IV – Da organização dos poderes* aplicam-se, no que couberem, à organização, à composição e à fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

A Constituição tampouco esclarece o sujeito das contas, quando trata das prestações concernentes aos territórios (equiparados a autarquias federais pela doutrina), estados e municípios. Enquanto “as *contas do Governo* de Território serão submetidas ao Congresso Nacional, com parecer prévio do Tribunal de Contas da União” (§ 2º do art. 33 da Constituição Federal – grifo acrescido), o peculiar pacto federativo nacional – singular em virtude da inclusão dos municípios – determina que:

“A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.

²²Para maior detalhamento, recomenda-se a leitura dos verbetes respectivos no Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins, de autoria de SANCHES (1997).

²³Conforme o *caput* do art. 18 da Lei Maior.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º *O parecer prévio*, emitido pelo órgão competente, *sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.*

§ 3º *As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.*

§ 4º É vedada a criação de tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais” (art. 31 da Constituição Federal – grifo acrescido).

Figura oportuno tecer algumas considerações sobre o alcance das contas prestadas pelos titulares do Poder Executivo. A diferença entre as expressões *contas do Presidente da República, contas prestadas pelo Presidente da República e contas do Governo* vai além da mera formalidade.

Se as contas prestadas abarcarem só a responsabilidade do Presidente, as contas do restante da Administração deixam de influir nas contas presidenciais. Como titular do Poder Executivo (e Chefe da Administração), além dos aspectos pertinentes à consolidação das demais contas – seu conteúdo e formato – e à solidariedade advinda de ação ou omissão, há independência das contas presidenciais com respeito ao controlador externo – Poder Legislativo²⁴. Em sendo contas do Governo, tal independência é questionável, uma vez que há interesse próprio no julgamento das contas. Constata-se que a Lei Maior assumiu um posicionamento ambíguo sobre o conteúdo e formato das contas, uma vez que deixou de esclarecer a quem elas se referem.

Conforme o inciso X do art. 49 da Lei Maior, é da competência exclusiva do Congresso Nacional “julgar anualmente as contas presta-

²⁴Segundo o art. 84 da Constituição Federal, a titularidade do Poder Executivo e o exercício da administração superior da Administração Federal são atribuições exclusivas do Presidente da República.

das pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo”. Atente-se para a existência de dois verbos, ou seja, duas ações diferentes: julgar e apreciar. O julgamento e a apreciação ocorrem sobre objetos distintos: no primeiro caso, versa sobre as contas; no segundo, os planos de governo.

A visão sistêmica sobre quem é o sujeito das contas perpassa também o exame dos incisos V e X do art. 49, já transcritos, que cuidam das competências exclusivas do Congresso em fiscalizar e controlar os atos do Poder Executivo. No plano constitucional, “O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado” (art. 76 da Lei Maior).

Em face da separação de Poderes, elevada à condição de cláusula pétrea, e das atribuições do Congresso Nacional, figura sustentável a posição de que as contas prestadas pelo Presidente da República representam as contas do Poder Executivo em face do Poder Legislativo. Se, por um lado, tais contas são peças políticas, concernentes ao plano de governo e às políticas públicas, porquanto envolvem escolha de alternativas, por outro também são contas técnicas, sujeitas à verificação de conformidade. O parecer sobre essas contas pode classificar-se, segundo a natureza da opinião que contém, em: sem ressalva; com ressalva; adverso; com abstenção de opinião²⁵.

Conforme dispositivos constitucionais já referidos (arts 2º e 60, § 4º, da Constituição Federal), o sistema de checks and balances não é passível de ser alterado pelo constituinte derivado. Vale recordar, também, que a interpretação constitucional deve prestigiar entendimentos que compatibilizem normas anteriores. No caso específico do controle externo, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, preconiza que “o Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, nos prazos estabelecidos nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios” (*caput* do art. 81). Ora, isso não é incompatível com os termos constitucionais.

Tais contas, por motivos de conveniência e oportunidade, incorporam informações concernentes aos outros Poderes, sem elidir seu caráter precípuo de julgamento das contas do Poder

Executivo. Isso ocorre em virtude de a execução dos programas governamentais existir nos três Poderes. Dessa maneira, o Congresso Nacional, que também é governo e o responsável último pelas políticas públicas, verifica a adequação do planejamento governamental, aprovado para os três Poderes. Por conseguinte, descabe o julgamento dos relatórios sobre a execução dos planos de governo, mas tão-só a sua apreciação. Seria despropositado supor que o Congresso entendesse irregulares as próprias contas.

É mister não olvidar que é político o julgamento das contas do Poder Executivo pelo Poder Legislativo. Sendo político, o Poder Legislativo não julga as contas do Poder Judiciário, mas tão-só daquele Poder cujo titular, coincidentemente, é o Presidente da República.

Esse entendimento do julgamento das contas e da apreciação dos relatórios sobre a execução dos planos compatibiliza as várias atribuições dos Poderes com o conceito de segregação de funções, tão caro ao controle e encarado pelo art. 3º da Lei Maior. Ou seja, o Poder Legislativo julga as contas do Poder Executivo e, concomitantemente, aprecia os resultados da implementação dos planos pelos quais é responsável.

Assim, o Poder Legislativo discute, modifica e aprova o planejamento oriundo do Poder Executivo. Este realiza ou executa tal planejamento. O Poder Judiciário (assim como o Tribunal de Contas da União e o Ministério Público) audita e o Poder Legislativo controla, com o fito de aprimorar seu planejamento. Esse é um modelo singelo e ideal, mas que ajuda a compreender as responsabilidades administrativas das instituições e dos agentes públicos. Na verdade, todos os poderes executam parte dos planos e programas governamentais. Tanto é assim que todos partilham do mesmo orçamento, significando que todos são responsáveis pela consecução das políticas públicas²⁶.

²⁶É possível visualizar as competências características dos três Poderes nas funções organizacionais – ou ciclo PDCA: *Plan, Do, Control* ou *Check* e *Audit* ou *Act* (planejamento, execução, controle ou verificação e auditoria ou atuação corretiva) – utilizadas no gerenciamento de rotina, conforme referido por GIL (1994, p. 52) e ELY, Neiva Helena & KRAUSE, Ângela Alice Novelli, em *A busca da qualidade total no atendimento ao cliente da questão de referência* ([HTTP://www.biblioteca.ufrgs.br/arb/19_neiva.htm](http://www.biblioteca.ufrgs.br/arb/19_neiva.htm)).

²⁵Item 11.3.1.9 da NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 700, de 24 de abril de 1991, do Conselho Federal de Contabilidade.

No contexto de julgamento de contas e apreciação dos relatórios de execução dos planos governamentais, o parecer prévio do Tribunal de Contas deixa de subsistir – explicitamente no caso dos municípios e implicitamente nas demais esferas – ante a votação por quórum qualificado do Poder Legislativo. Isso ressalta o caráter subserviente dos aspectos técnicos em relação às políticas, quando do julgamento das contas do titular do Poder Executivo e da Administração Federal.

Existem questionamentos sobre o caráter político que assumem as decisões dos Tribunais de Contas. Para muitos, tais decisões deveriam ser estritamente técnicas, em outras palavras, de conformidade estrita à lei e com interpretações basicamente literais. No entanto, os Ministros do TCU (e, por conseguinte, os Conselheiros dos tribunais de contas estaduais e municipais) são agentes públicos escolhidos pelo Congresso Nacional e pelo Presidente da República. Ainda que tenham “... as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça...” (§ 3º do art. 73 da Constituição Federal), a escolha dos membros do TCU não segue os mesmos critérios observados para apontar aqueles ministros.

Recorda-se que aos juízes é vedado, entre outras proibições, dedicarem-se a atividade político-partidária. Assim, tais garantias e exigências visam a respaldar independência com respeito ao julgamento dos processos, em homenagem às funções de estado. Dessarte, há condições para que os juízes e membros dos tribunais de contas sejam agentes políticos em relação ao Estado, decidindo para o longo prazo, em lugar de serem políticos quanto ao governo, ou seja, preocupados com decisões de curto prazo. Tais características, no entanto, apresentam-se insuficientes, tanto para aqueles que pretendem um controle externo do Poder Judiciário, quanto para os que desejam a despolitização dos tribunais de contas.

Nesse particular, existem correntes que entendem que o caráter técnico dos tribunais de contas tem sido prejudicado pelas escolhas políticas para os cargos de ministros ou conselheiros. Dessa forma, defendem mudanças na forma de indicação dos ministros e no funcionamento desses órgãos, como forma de despolitizar as respectivas decisões. Em realidade, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 35, de 23 de março de 1995, ora tramitando na

Câmara dos Deputados, “dispõe sobre a nomeação de Ministros do Tribunal de Contas da União e dá outras providências”²⁷. Tal proposição refere concurso público, com participação da Ordem dos Advogados do Brasil e outros Conselhos profissionais.

Outro argumento para evidenciar o caráter eminentemente técnico das atividades da Corte de Contas decorre da seção que trata do Tribunal de Contas. Tal seção insere-se no capítulo do Poder Legislativo, exercido pelo Congresso Nacional. Essa perspectiva é reforçada pela titularidade do controle externo atribuída ao Congresso. Dessa maneira, a existência constitucional do Tribunal de Contas se justifica pelo auxílio que deve prestar ao titular do poder-dever de fiscalização, em lugar do mero julgamento de contas. Nessa linha, existem correntes mais radicais, que propugnam a transformação do modelo de tribunal de contas em controladoria.

Nem só os tribunais de contas são alvos de novas proposições legislativas no sentido desses aperfeiçoamentos. É o caso, por exemplo, da PEC nº 00460, de 4 de setembro de 1997, ora tramitando na Câmara dos Deputados, cujo objetivo é criar o cargo de controlador geral da União e estabelecer o órgão central do sistema de controle interno da administração pública. Estaria criada, assim, a Controladoria Geral da União²⁸.

Embora o exame das contas mereça destaque, a competência do Tribunal e a importância do parecer prévio não se esgotam na qualificação sugerida para as contas prestadas pelo titular do Poder Executivo. Cumpre ao Tribunal, também, alertar o titular do controle externo com respeito à efetividade das ações planejadas e implementadas pelo conjunto do setor público numa determinada esfera de governo, os desvios verificados, bem como a forma de saná-los.

Quanto ao controle social, nesse estreito circuito de que fazem parte o Poder Legislativo, Executivo e Judiciário, o legítimo titular do poder – o povo – tem apenas a capacidade de iniciativa, mormente a iniciativa de eleger seus representantes junto ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo. No tocante à iniciativa de controle, as menções ao controle popular direto dizem respeito ao questionamento da legitimidade das contas municipais por *qualquer con-*

²⁷De autoria do Deputado MARCONI PERILLO.

²⁸De autoria do Deputado AUGUSTO NARDES E OUTROS.

tribuinte e à denúncia de irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União por *qualquer cidadão*, partido político, associação ou sindicato. Da mesma forma, *qualquer cidadão* é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe e à moralidade administrativa²⁹.

O art. 31, § 3º, da Constituição Federal não é suficientemente claro. Quem é o contribuinte que pode questionar a legitimidade das contas municipais? Deve ser morador do município? Pode ser alguém incapaz, considerando os termos do Código Civil? Também o art. 74, § 2º, da Constituição Federal carece de reparos. Quem é esse cidadão capaz de denunciar? Será tão-só alguém no pleno gozo dos seus direitos políticos? Deve apresentar o título de eleitor e estar em dia com suas obrigações eleitorais? Por fim, recorda-se o art. 5º, inciso LXXIII, da Constituição Federal, que retoma a expressão *cidadão*, já comentada.

Todavia, há um abrandamento desses conceitos, no caso das Comissões do Congresso e das suas Casas, uma vez que é *qualquer pessoa* que pode oferecer petição, reclamação, representação ou queixa contra atos ou omissões das autoridades ou entidades públicas³⁰. Dessa maneira, configura-se maior facilidade no oferecimento de contestações ou denúncias junto ao Poder Legislativo, inobstante a ausência de intervenção direta do povo na continuação do processo.

Em outras palavras, cumprem-se as obrigações relativas ao controle governamental no seio de um circuito relativamente restrito, uma vez que não é qualquer popular que pode manifestar sua discordância quanto às contas apresentadas, mas tão-só o contribuinte ou cidadão. Em realidade, o povo somente intervém diretamente no período eleitoral, que, no momento, corresponde a um ciclo de quatro anos. Ademais, em tal processo decisório, o produto da contabilidade mostra-se irrelevante. Quantos

²⁹Vale transcrever as palavras de FERREIRA FILHO (1990), quando comenta o direito de petição manifesto pelo art. 5º, XXXIV, da Lei Maior: “O direito de petição, ou de representação,... tem uma importância apenas psicológica. Serve apenas para permitir que o indivíduo sinta participar da gestão do interesse público, insurgindo-se contra os abusos de quaisquer autoridades e reclamando seu castigo. *No fundo, as petições não têm valor prático*” (pág. 275).

³⁰Conforme o art. 58, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal.

gestores já se tornaram inelegíveis por irregularidade das contas?

Há que se recordar: existem os usuários internos e externos das informações relativas à gestão da coisa pública. O processo formal de prestação de contas destina-se ao usuário interno. Embora existam alguns instrumentos formais para a *accountability* voltada ao usuário externo, tais instrumentos revelam-se praticamente inoperantes. Talvez as inovações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 19/98, em particular no tocante às avaliações, propiciem que a contabilidade pública atinja novos patamares de relevância social como instrumento de evidenciação.

Com efeito, além daquelas inovações já referidas, o Congresso Nacional ficou incumbido de, dentro de cento e vinte dias da promulgação da Emenda, elaborar lei de defesa do usuário de serviços públicos. Resta evidente, pelos termos utilizados e pela fixação de prazo, a relevância do papel do consumidor de serviços públicos no novo desenho de Estado que o constituinte derivado evidenciou na Lei Maior. A par desse papel, cabe aos instrumentos de *accountability* suprir as demandas por informações.

A identificação do usuário da informação contábil governamental é da mais alta relevância. A Lei Maior afirma que “é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional” (inciso XIV do art. 5º da Constituição Federal). Cumpre destacar que o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 774/94, reconhece que os usuários da Contabilidade

“tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro”.

4. A prestação de contas

A importância da prestação de contas pode ser dimensionada pelas seguintes prescrições constitucionais:

“a União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para... asse-

gurar a observância dos seguintes *princípios constitucionais... prestação de contas* da administração pública, direta e indireta...” (álnea d do inciso VII do art. 34 da Constituição Federal grifos acrescidos); “O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando... não forem *prestadas contas* devidas, na forma da lei...” (inciso II do art. 35 da Constituição Federal grifo acrescido).

Enfim, a consideração da Lei Maior elevou a prestação de contas a princípio constitucional explícito.

Acrescente-se ao exposto os casos de crime de responsabilidade do Presidente da República, ou seja, os atos que atentem contra a Constituição, entre os quais o constituinte mencionou: a existência da União; o livre exercício dos Poderes constitucionais das unidades da Federação; o exercício dos direitos políticos, individuais e sociais; a segurança interna do País; a probidade na administração; a lei orçamentária; o cumprimento das leis e das decisões judiciais³¹.

Prestar contas, na esfera federal, também é competência privativa e indelegável do Presidente da República, cabendo-lhe “prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior” (inciso XXIV do art. 84 da Constituição Federal)³².

Se ao Presidente cumpre prestar contas, ao Congresso Nacional resta, entre outras atribuições exclusivas, “julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo” (inciso IX do art. 49 da Constituição Federal). Tal julgamento somente ocorre após o Tribunal de Contas da União “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento” (inciso I do art. 71 da Constituição Federal). Nesse particular, é competência privativa da Câmara dos Deputados proceder à tomada de contas do Presidente da República, quando não apresentadas ao Congresso

Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa (art. 51, III, da Constituição Federal). A Câmara dos Deputados, por sua vez, compõe-se de representantes do povo, ao passo que o Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal (arts. 45 e 46 da Constituição). Dessarte, fica patente o vínculo entre os representantes do povo e o titular do Poder Executivo.

A periodicidade anual da apresentação e, quiçá, do respectivo julgamento das contas, bem como a anualidade orçamentária, reflete o caráter limitado e temporário do mandato governamental. Tal caráter é fruto, por sua vez, da forma republicana adotada pela Constituição e inafastável pelo constituinte derivado, porquanto inscrita como cláusula imutável. Atente-se que esse período é idêntico àquele do orçamento. Isso faz sentido quando se compreende o orçamento público como a forma de objetivar a realização dos planos governamentais. Dessarte, *o ciclo das contas acompanha (ou deveria acompanhar) o ciclo do plano a cumprir*. Aliás, tal característica identifica também o período de abrangência do plano plurianual, em que pese o descompasso relativo ao primeiro ano do mandato.

Entre as funções reservadas ao Congresso, o constituinte originário discriminou como competência de comissão mista permanente de Senadores e Deputados, além da apreciação dos projetos de lei dos planos plurianuais, das diretrizes orçamentárias, dos orçamentos anuais e dos créditos adicionais, o exame e a emissão de parecer sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República³³. Trata-se da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização – CMPOF, de que cuida a Resolução do Congresso Nacional nº 02, de 15 de setembro de 1995. Assim, após o pronunciamento da Comissão, a matéria será apreciada e votada no Plenário do Congresso, com vistas ao término da sua tramitação.

Existe, portanto, concentração de atribuições relativas ao orçamento e à fiscalização pela CMPOF. Isso é justificado pelo ciclo de controle, ou seja, verificar a adequação orçamentária. Também existe a superposição de tarefas concernentes à fiscalização e ao controle em relação às comissões de fiscalização e controle das duas Casas. Ainda que a abundância aparentemente não prejudique, seria cabível proposição

³¹Conforme o art. 85 da Constituição Federal.

³²Nos termos do *caput* do art. 57 da Constituição Federal, “O Congresso Nacional reunir-se-á, anualmente, na Capital Federal, de 15 de fevereiro a 30 de junho e de 1º de agosto a 15 de dezembro”.

³³Conforme o art. 166, § 1º, da Constituição Federal.

no sentido de constituírem-se duas comissões mistas permanentes: uma afeta às matérias estritamente orçamentárias; outra, à fiscalização e controle.

Até a Constituição de 1988, a comissão mista encarregada do exame da peça orçamentária era temporária. A princípio, a perenidade da Comissão Mista configura-se como um avanço. Todavia, por força das mazelas ocorridas em 1993, identificadas pela CPI do Orçamento, decidiu-se pela permanência dos membros da Comissão por períodos relativamente exíguos. Isso tem dificultado que os parlamentares aperfeiçoem-se nas matérias relativas aos planos, orçamentos públicos e fiscalização, caso não detenham conhecimentos anteriores.

Destaca-se que o constituinte evitou os termos exclusiva ou privativa quando cuidou de descrever as competências da Comissão Mista Permanente. Interpreta-se que isso ensejaria a revisão pelo Plenário das decisões da Comissão. A mesma observação vale para as decisões do órgão auxiliar do Congresso Nacional, o Tribunal de Contas da União, não fosse a sua Lei Orgânica³⁴. Considerando a titularidade do Controle Externo pelo Congresso Nacional e a falta de exclusividade constitucional na atribuição de julgar contas conferida ao Tribunal, nada impede projeto de lei que proponha a revisão das decisões daquele órgão auxiliar pelo titular do controle externo.

Cumprido ressaltar que o constituinte elegeu outras formas de controle além do referente ao processo anual. Para viabilizar um controle mais próximo, no tempo, dos eventos, a Lei Maior identifica uma série de dados que devem ser evidenciados por meio de publicações. Tais dados compõem, grosso modo, o fluxo de receitas e despesas e não podem ser olvidados pela contabilidade, haja vista a importância que lhes foi concedida pela Constituição.

³⁴Trata-se, mais precisamente, dos arts. 4º e 6º da Lei nº 8.443/92, que tem a seguinte redação:

“Art. 4º O Tribunal de Contas da União tem jurisdição própria e privativa, em todo o território nacional, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência.

Art. 6º Estão sujeitas à tomada de contas e, ressalvado o disposto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal [apreciação do Poder Judiciário], só por decisão do Tribunal de Contas da União podem ser liberadas dessa responsabilidade as pessoas indicadas nos incisos I a VI do art. 5º desta Lei” (colchetes nossos).

O patrimônio público recebeu pouca atenção por parte do constituinte originário. Aliás, é significativo que existam tão poucas menções à evidenciação do patrimônio público no texto constitucional, tendo em vista que o objeto da contabilidade é o patrimônio e suas variações. Em realidade, o constituinte originário prescreveu como bens da União aqueles discriminados pelo art. 20, enquanto são bens dos estados aqueles prescritos pelo art. 26 da Lei Maior. Contudo, não existe obrigatoriedade na divulgação de informações sobre o patrimônio (dados de estoque). Isso contrasta com o demandado para a receita e a despesa (dados de fluxo). Ainda assim, o objetivo da Contabilidade, como postulado pelos Princípios Fundamentais, é evidenciar o patrimônio e as suas variações³⁵.

4.1. A receita

O tratamento constitucional da receita encontra guarida no capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional³⁶. Ao preconizar as competências de cada esfera político-administrativa para a instituição e cobrança de tributos, o constituinte preocupou-se também com a repartição das receitas tributárias. Quanto à repartição das receitas tributárias, a emenda constitucional relativa ao Fundo Social de Emergência (ou Fundo de Estabilização Fiscal) promoveu uma redistribuição dos recursos arrecadados entre as várias esferas político-administrativas com o exposto “objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de Estabilização Econômica”.

Aliás, tais recursos deveriam ser aplicados prioritariamente nos custeios das ações de saúde, educação, benefícios previdenciários, auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social. O constituinte derivado também fixou a obrigação de o Poder Executivo publicar bimestralmente demonstrativo da execução orçamentária, discriminando as fontes e usos do Fundo (art. 71 da Constituição Federal). Isso é interessante pela evidente caráter de entidade que a União adotou, entidade essa em conflito com os erários estaduais e municipais.

³⁵Resolução CFC nº 774/94, item 1.4.

³⁶São os arts. 145 a 162, bem como o art. 195 da Lei Maior.

O disposto no art. 162 da Constituição é de particular interesse para a transparência das contas públicas, porquanto determina a divulgação,

“até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio”, discriminados por estado e por município³⁷.

A atividade arrecadatória, que, em tempos idos, respondia à despesa, tornou-se autônoma daquela. Tanto é assim que a receita orçamentária, hoje, é mera estimativa para fazer face à despesa fixada (ou autorizada).

Essa autonomia da receita apresenta um desafio para as políticas públicas, mormente no tocante à renúncia fiscal, a par da denominada elisão fiscal. Atente-se que atividade estatal é redistributiva de renda. Assim, quando uma região qualquer contribui proporcionalmente menos do que outra, está sendo beneficiada.

Como não há mais necessidade de renovação anual da concordância do Poder Legislativo para que se efetuem as arrecadações compulsórias, as reavaliações periódicas sobre os impactos sociais da arrecadação e da renúncia deixam de existir ou se minimizam. A receita, comportando-se de forma incremental e promovendo o sentimento de perpetuidade, contrapõe-se à concepção de orçamento-programa. Em última análise, a falta de periodicidade para a revisão dos tributos dificulta a percepção do alcance social das políticas públicas concernentes à escolha das fontes ou origens de recursos.

Parte dessa dificuldade é superada pela utilização das fontes de recursos, que são discriminadas segundo a vinculação das receitas aos gastos. Entretanto, isso não é suficiente. O efeito distributivo das isenções e renúncias representa, por um lado, desafio para a contabilida-

de, especialmente pela carência de evidenciação do montante que poderia ser efetivamente arrecadado. Por outro lado, mesmo o relatório por fontes tem seus problemas, quando associado à despesa³⁸.

Em suma, o Congresso Nacional deixa de antecipar o efeito concreto da gestão pública, caso só observe um dos lados da equação (o da despesa, no caso). O domínio da receita, sob a ótica do controle das finanças públicas, ainda carece de melhores instrumentos de acompanhamento, porquanto ausente o caráter temporário e cíclico que permeia o conceito de república. Atente-se que o dispositivo que preconiza demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, das isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia para acompanhar projeto de lei orçamentária detém tão-só caráter informativo³⁹. Sobre esse demonstrativo pairam muitas divergências, a começar pela definição do que sejam tais isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios.

O governo é submetido a renovação de quatro em quatro anos, ao passo que o orçamento (lado da despesa) e a prestação de contas são anuais. Os impostos, entretanto, vigoram enquanto a lei não for alterada, sendo que a lei tem duração indefinida. Retirou-se da receita derivada a necessidade de revisão periódica que existe nos demais elementos da república.

4.2. Os orçamentos

No capítulo relativo às finanças públicas, o constituinte reservou uma seção para os orçamentos. Interessa discorrer brevemente sobre esse assunto em virtude de considerações posteriores. Na verdade, são três artigos do maior interesse para os que militam na contabilidade governamental. Vale destacar que a competência para legislar sobre direito tributário, financeiro e econômico, assim como sobre orçamento é concorrente: tanto a União quanto os estados e o Distrito Federal podem fazê-lo⁴⁰. Dessa

³⁷Esse relatório tem grande importância, como se defluiu da seguinte passagem: “A arrecadação do... no primeiro mês do ano está envolta em mistério. A portaria assinada pelo secretário... no Diário Oficial de... informa uma arrecadação tributária de somente..., quando ela, no mesmo mês do ano passado foi de... *Por que o...* não divulgou os dados reais, publicando apenas um resultado equivalente a menos de 1% da realidade? Talvez porque, como foi divulgado, o caixa ‘registrou’ um déficit de... Com os lançamentos corretos, esse resultado se transforma em um saldo de...” (itálico acrescido, destaque no original: DUBEUX, 1998, p. 6).

³⁸É o que se depreende do exame da Portaria STN nº 82, de 4.3.98, publicada no DOU — Seção 1 — de 5.3.98, p. 79 a 90. Segundo a Demonstração da Execução da Despesas por Fonte de Recurso — Contribuição Social p/ Financiamento da Seguridade Social, a dotação anual, ao final do exercício, foi de R\$ 15.652.005 mil, enquanto a execução correspondeu a R\$ 18.562.088 mil.

³⁹Conforme art. 165, § 6º, da Constituição Federal.

⁴⁰Art. 24 da Constituição Federal. Recordar-se que, ainda assim, existem tributos municipais.

forma, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais, não excluindo a competência suplementar dos estados. O dispositivo não mencionou municípios.

Entremeios, destaca-se o dispositivo que atribui à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro, as vigências, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, bem como o estabelecimento de normas de gestão financeira e patrimonial da Administração, além das condições para a instituição e funcionamento de fundos⁴¹. Atualmente, tais funções vem sendo preenchidas pela Lei nº 4.320/64. O Projeto de Lei Complementar nº 135, de 12 de dezembro de 1996, da Comissão Mista, ora em tramitação na Câmara dos Deputados, visa a suprir plenamente a demanda constitucional ora atendida pela Lei nº 4.320/64.

O art. 165 da Constituição Federal fixou três instrumentos legais de planejamento, todos de iniciativa do Poder Executivo: o plano plurianual; as diretrizes orçamentárias; os orçamentos anuais. A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, por região, diretrizes, objetivos e metas da Administração para as despesas de capital e delas decorrentes, assim como para os programas de duração continuada. A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá metas e prioridades da Administração para o exercício financeiro subsequente e orientará a elaboração da lei orçamentária anual, entre outros conteúdos. A lei orçamentária anual compreenderá o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social. Além disso, o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária⁴².

Vale recordar a definição constitucional de seguridade social:

“conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (*caput* do art. 194 da Constituição Federal).

⁴¹Segundo o disposto no art. 165, § 9º, da Constituição Federal.

⁴²Esses Relatórios têm sido regulamentados pelas sucessivas leis de diretrizes orçamentárias, mas publicados ao bel-prazer do Poder Executivo, como já se observou na referência ao Correio Braziliense e à Portaria STN nº 82/98.

Nesse contexto, a seguridade será financiada por toda a sociedade, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições sociais (*caput* do art. 195).

Na verdade, o constituinte determinou que as receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constem dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União. Ademais, a proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias. A formulação de uma proposta única figura desconcertante, em face da autonomia da gestão dos recursos.

Os orçamentos, mais do que a parte visível das despesas públicas, representam (ou deveriam) o planejamento das despesas públicas, em obediência ao plano governamental. Tal planejamento deve obediência aos limites e objetivos já fixados para o estado, qualquer que seja a plataforma de governo. Assim é que o Presidente da República, ao tomar posse, prestará o compromisso de manter, defender e cumprir a Constituição, nos termos do art. 78 da Lei Maior. Esse compromisso antecede a possibilidade de implementação da plataforma, ideário ou agenda que lhe permitiu elevar-se ao poder.

Tal observância não prejudica as iniciativas exclusivas de projetos de leis. Antes as respalda, porquanto é o titular do Poder Executivo quem decide o momento ou o conteúdo da discussão inicial. Tal entendimento encontra suporte nos prazos conferidos para o exercício da competência privativa do Presidente da República em enviar ao Congresso Nacional a prestação de contas, o plano plurianual, o projeto de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstas pela Constituição⁴³. Tal competência é reafirmada pelo art. 165 da Constituição Federal.

O constituinte preocupou-se também com a integração entre os vários instrumentos das finanças públicas. Assim, emendas ao projeto de lei orçamentária anual ou aos projetos que o

⁴³Arts. 84, incisos XXIII (combinado com o art. 35, § 2º, do ADCT) e XXIV, da Lei Maior. Atente-se para o uso do termo *até*. No caso de o prazo para a prestação de contas deixar de ser atendido, as contas serão tomadas exclusivamente pela Câmara dos Deputados.

modifiquem somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; as emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não serão aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual. Ademais, os planos e programas nacionais, regionais e setoriais serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

Ao lado de outros instrumentos de políticas públicas, também o orçamento fiscal e o orçamento de investimento das estatais, compatibilizados com o plano plurianual, têm a função de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional, sem prejuízo de outras funções. Tal disposição deveria ser cumprida de forma progressiva no prazo de até dez anos, distribuindo-se os recursos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população, a partir do quadro verificado no período de 1986 a 1987⁴⁴. Como ficaria o registro disso na contabilidade?

Considerando que a União deve aplicar, anualmente, nunca menos de dezoito e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendidas as transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino, cumpre à contabilidade também evidenciar o fiel cumprimento do dispositivo⁴⁵.

Novas dificuldades ocorrem quando se pretende assegurar a distribuição dos recursos públicos com prioridade para as demandas do ensino obrigatório, nos termos do plano nacional de educação. Aliás, no período de dez anos a contar de 1996, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento desses recursos à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, visando à sua universalização e à remuneração condizente do magistério (*caput* do art. 60 com a redação da Emenda Constitucional nº 14, de 12 de setembro de 1996).

Quando cuidou da distribuição dos recursos, o constituinte determinou que, daqueles destinados à irrigação, vinte por cento cabem à região Centro-Oeste e cinquenta à Região Nor-

deste⁴⁶. Sem dúvida, a evidenciação com fulcro nesses critérios é mais fácil do que aquela correspondente ao ensino. Mas, qual será o real custo de oportunidade de aplicação desses recursos e o alcance social do atual cumprimento dessas disposições? Com certeza, a contabilidade ganharia em relevância se respondesse tais questionamentos

5. Consolidação da perspectiva constitucional sobre *accountability* contabilidade

Constam como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais; a promoção do bem de todos, sem preconceitos⁴⁷.

Nesse mister, cabe ao Congresso Nacional dispor, com a sanção do Presidente da República, sobre todas as matérias de competência da União. Especial destaque receberam o sistema tributário, a arrecadação e distribuição de rendas, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, o orçamento anual, as operações de crédito, a dívida pública e as emissões de curso forçado, além dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento. Tais instrumentos devem atender aos objetivos fundamentais da República, reservando-se à contabilidade a finalidade de evidenciar em que medida os compromissos do Estado estão sendo cumpridos pela execução governamental, mormente no que concerne à redução das desigualdades e ao desenvolvimento nacional.

Mesmo as participações do titular do Poder Executivo no processo legislativo, caracterizadas por iniciativas como a do veto, não elidem a competência congressual perante a Nação. Considerando que o veto presidencial pode ser rejeitado em sessão conjunta pelo voto da maioria absoluta de Deputados e Senadores, em escrutínio secreto (art. 66, § 4º, da Constituição Federal), figura razoável afirmar ser de responsabilidade do Poder Legislativo a definição última das políticas públicas, ainda que a proposta seja do Executivo.

⁴⁴Conforme o *caput* do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, combinado com o art. 165 da Constituição Federal.

⁴⁵Segundo o *caput* do art. 212 da Constituição Federal.

⁴⁶Conforme art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

⁴⁷Nos termos do art. 3º da Constituição Federal.

O titular da iniciativa tem o poder de escolher o momento em que a regulamentação dos interesses vinculados a certas matérias haverá de ser discutida. Mas são os parlamentos que, votando as leis e os tributos, desenvolvem uma atitude de supervisão e controle em relação ao governo. Daí resultou o princípio da responsabilidade política, sendo esse controle político talvez a principal contribuição parlamentar para o processo político. Para Ferreira Filho (1990, p. 140), tal controle é desempenhado mais eficazmente nos regimes parlamentaristas; no presidencialismo, essa fiscalização seria menos eficiente.

O estabelecimento das diretrizes e bases de planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, que incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento, será estabelecido por lei. Nesse particular, o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercerá as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o privado⁴⁸. Entremeios, em face dos atributos das demonstrações contábeis, seria razoável supor que elas suportassem a demanda informativa e prospectiva com respeito ao direcionamento estatal. Todavia, é constatável que isso não ocorre.

Com efeito, o sistema contábil utilizado pela Administração Pública deixa de informar os quantitativos físicos, impossibilitando a noção de custo unitário. Como verificar a eficiência e a eficácia sem o cotejamento entre os dados financeiros e físicos? A carência de dados sobre o cumprimento das metas físicas inviabiliza a verificação da economicidade, ou, em outras palavras, impossibilita o cumprimento da determinação constitucional.

Na perspectiva do usuário externo, ou seja, o povo, os tributos, mormente os impostos, são recolhidos independentemente da efetiva contraprestação dos serviços. O sistema de informações voltado para esse usuário precisaria evidenciar a efetiva contraprestação de bens e serviços, de maneira a justificar eticamente o recolhimento compulsório dos recursos.

No âmbito interno, também os destinatários das informações financeiras desacompanhadas das físicas padecem com a falta de relevância. Sem os custos unitários, deixa de haver controle efetivo e, por conseguinte, planejamento. Sem

o controle, o planejamento não pode efetivar as correções de rumo necessárias para sinalizar adequadamente as políticas públicas, em prejuízo da governabilidade.

A visão formalista, predominante no controle externo, figura superada ante considerações de ordem operacional, financeira, patrimonial e contábil, que se estendem para sistemas além da esfera fiscal. Resulta daí a percepção da falta de conteúdo material daqueles termos, qualificadores da fiscalização e do controle externo.

Basta verificar que o planejamento governamental incorpora outros sistemas de recursos, além do estritamente orçamentário. Por exemplo, cita-se o Plano Brasil em Ação, que aglutina recursos de outras esferas político-administrativas e recursos privados, em aparente afronta ao Princípio da Entidade. Esse contraponto pode harmonizar-se pela compreensão de que o sistema orçamentário limita-se à União, enquanto o planejamento governamental compreende os recursos disponíveis ao Estado.

Há, também, aparente e inexplicável desprezo da contabilidade pública para com certas práticas de evidenciação do patrimônio, tais como a utilização de valores de saída ou de mercado. É o caso dos bens patrimoniais registrados pelo valor de um centavo, tão-só para mantê-lo registrado. Tais práticas não demonstram os efeitos da gestão sobre o patrimônio, em prejuízo da publicidade e evidenciação das contas públicas. Entram em cena, também, as externalidades e os custos de oportunidade, via de regra sem registro pela atual técnica contábil e carentes de tratamento mais apurado pela teoria e prática contábeis. É o caso, por exemplo, da água tratada. O papel da comunidade é determinar quem arca com o custo de tratamento: aquele que nela despeja os dejetos, na forma de filtros despoluentes; os consumidores diretos, na forma de tarifas e taxas; a comunidade como um todo, na forma de impostos.

Outro exemplo de particular interesse repousa na administração de fundos e recursos extra-orçamentários das entidades paraestatais (caso do sistema S – Senai, Sesi, etc – e dos conselhos de classe) e a administração de fundos (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e parte do atual Fundo de Participação PIS/PASEP e atual Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT⁴⁹).

⁴⁹Recorda-se que, pelo menos quarenta por cento do PIS/PASEP financiará programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, segundo prescreve o § 1º do art. 239 da Constituição Federal.

⁴⁸Consoante o art. 174, *caput* e § 1º, da Constituição Federal.

Assim, os demonstrativos contábeis mostram-se inadequados para a função de evidenciar o adequado uso dos recursos públicos em vista dos objetivos estatais e governamentais. Resta especular sobre as formas utilizadas pelo Estado e Governo brasileiros para exercer o planejamento na condição de determinativo para o setor público e indicativo para o setor privado. Afinal, também cumpre ao Estado brasileiro, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercer as funções de fiscalização e incentivo⁵⁰.

O primeiro passo para incrementar a relevância das demonstrações contábeis é reconhecer as suas limitações. É imprescindível observar a distinção, efetuada pelo constituinte originário, nas matérias de competência da União. Cada competência exercita-se plenamente por meio de instrumento adequado.

O plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, o orçamento anual, as operações de crédito, a dívida pública e as emissões de curso forçado constam no mesmo dispositivo, qual seja, o inciso II do art. 48 da Lei Maior. O sistema orçamentário participa, por conseguinte, de um sistema estruturado que contempla as ações governamentais, cujo horizonte é o mandato e cujo objeto (entidade) contempla o próprio governo.

Já no inciso IV do mesmo artigo, constam os planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento. Até o presente momento, desconhece-se qualquer lei com pretensão expressa de cumprir o dispositivo constitucional. Entremeios, pondera-se que tais planos de desenvolvimento seriam instrumentos hábeis para coordenar a ação estatal por prazos superiores àqueles estabelecidos para o governo. Caberia-lhes, por isso, explicitar a participação de terceiros naquilo que é a construção do Estado o mais próximo possível do ideal.

A falta de exercício de instrumentos adequados para o planejamento concernente às características dos instrumentos de evidenciação discriminados pelo constituinte pode ser observada no plano plurianual (PPA) elaborado para os exercícios de 1996 a 1999. De um lado, a estruturação do plano plurianual não condiz com aquela do sistema orçamentário. De outro, não preenche satisfatoriamente as condições necessárias para apresentar-se como plano estruturante. Assim, a tentativa de tratá-lo como uma informação financeira conduz a resultados pífios.

⁵⁰Conforme o *caput* do art. 174 da Constituição Federal.

Tampouco é demonstrativo gerencial, porquanto a formatação dos dados atende a aspectos operacionais. Ainda assim, o atual PPA apresenta-se melhor do que o anterior, no sentido de melhor evidenciar as intenções governamentais.

Em síntese, a contabilidade vem perdendo relevância naquilo que seria seu objetivo precípuo: indicar o estado atual e futuro das entidades Estado e Governo (nas respectivas esferas). Constata-se pouca visibilidade das discussões sobre *accountability* do setor público. Ademais, existe descumprimento formal e substancial dos próprios ditames constitucionais sobre evidenciação, em que pese a preocupação dos sistemas de controle quanto aos aspectos formais.

6. Conclusão

A Contabilidade (ciência ou doutrina) e a contabilidade (atividade) têm a importante missão de evidenciar a estática e a dinâmica patrimonial de forma qualitativa e quantitativa. O objetivo de tal missão é possibilitar aos usuários tomar decisões com fulcro no conhecimento da situação passada, do estado atual e das perspectivas futuras do ente. A ciência contábil contempla, portanto, um sistema de informações.

As informações contábeis sobre o setor público têm, no plano ideal da Constituição, o marco primeiro para que os contadores cumpram seu relevante papel no pacto social, particularmente quando se trata da esfera pública. Nesse processo, não se pode olvidar que o povo é o titular do poder. É a ele que os governantes devem prestar contas. Nesse caso, o povo é um dos usuários da contabilidade, conforme definido pelos Princípios Fundamentais.

Há muitos aprimoramentos a efetivar quanto à evidenciação das contas públicas, mormente quando o Estado brasileiro assume novo papel. A contabilidade necessita evidenciar adequadamente o uso dos recursos estatais para a satisfação dos legítimos objetivos do Estado e do Governo brasileiro. Em face da falta de domínio público dessas informações, afirma-se o entendimento de que as demonstrações contábeis concernentes ao setor deixam de cumprir plenamente as exigências constitucionais e, por conseguinte, aquelas derivadas do conceito de *accountability*. Com isso, perde a população, na forma de obras e projetos que demoram, ou mesmo nunca se concluem, em vista das mudanças de prioridades e insuficiência de recursos.

Mas não basta aplicar recursos dentro dos limites constitucionais ou legais, em observância aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. Existem também a legitimidade e a economicidade. Cumpre recordar que, ao lado das obrigações concernentes ao Estado, existem as provenientes das promessas governamentais. Afinal, os governantes obtêm seus mandatos por meio da apresentação de planos, agendas e compromissos. Esses compromissos vinculam (ou deveriam vincular) suas ações quando do exercício do mandato. A contabilidade não tem-se prestado para manter memória das promessas e planos governamentais, em prejuízo do acompanhamento da legitimidade da gestão das contas públicas.

A preocupação dos contadores públicos com a forma, em detrimento da substância, ilustra a despreocupação para com os termos da Lei Maior. Para conseguir relevância social é mister preocupar-se em evidenciar as contas públicas sob a luz dos objetivos impressos ao Estado.

Figura, ademais, imprescindível a existência de estudos teóricos e práticos sobre a contabilidade pública ou governamental que versem sobre a relevância social das práticas contábeis. A preocupação sobre tais assuntos partiu de uma categoria de usuários internos, os administradores públicos, ante a mudança de paradigma do estado burocrático para o estado gerencial. Assim, sem haver cumprido plenamente sua missão financeira, a contabilidade persegue as dimensões gerencial e operacional.

Se o interesse dos usuários internos determina o alcance e qualidade dos sistemas de informação, talvez as novas proposições contidas pelo Projeto de Lei Complementar nº 135, de 1996, ora em tramitação na Câmara e que pretende substituir a Lei nº 4.320/64, tenham tão pouca aderência, substantivamente, quanto as atuais. Aliás, as demonstrações contábeis tampouco parecem refletir os objetivos fundamentais do Estado, consoante os termos constitucionais.

Em suma, resta concluir que há muito a fazer para que a contabilidade sirva como autêntico instrumento de *accountability*, em particular no tocante aos usuários externos – os titulares do poder, o povo. A partir do conteúdo constitucional concernente às informações contábeis, os contadores públicos (ou governamentais) devem iniciar a busca pela fiel representação do alcance dos objetivos estatais. Essa busca promete resgatar a relevância desses contadores e

da Contabilidade na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que garanta o desenvolvimento nacional, erradique a pobreza e a marginalização, reduza as desigualdades sociais e regionais e promova o bem de todos, sem preconceitos e discriminação.

Para tanto, é necessário que Contabilidade Pública atenda alguns requisitos:

I – evidencie a distância entre os resultados da gestão e o cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consoante estabelecidos pela Lei Maior, no seu art. 3º;

II – tenha maior preocupação com as informações prestadas para os usuários externos, considerando o viés atual nos usuários internos. Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 19/98 representou um marco e um desafio. É o marco pela preocupação explícita com instrumentos de *accountability* voltados para o titular do poder (ou usuário dos serviços público); desafio pela oportunidade que se oferece de afirmação social da relevância da Contabilidade nesse mister;

III – assumam maior abrangência, de forma a contextualizar e evidenciar as condicionantes e os resultados sociais da gestão governamental.

Bibliografia

- ARMSTRONG, Peter. *Expectativas do Auditor na Década de 90*. In Anais do Seminário Internacional de Controle Externo. Bahia: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995, p. 43 a 66.
- BRASIL. *Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. In Reforma Administrativa. 28. ed. Manuais de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1991, p. 13 a 50.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. In Reforma Administrativa. 28. ed.. Manuais de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1991, p. 53 a 70.
- BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.
- BRASIL. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. www.tcu.gov.br.
- BRASIL. Texto Constitucional de 05 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 15/96 e Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1996.

*Cumpramos agradecer ao colega James Giacomoni pelas valiosas sugestões oferecidas.

- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. A Reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. Cadernos MARE da Reforma do Estado. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC [Conselho Federal de Contabilidade] nº 737, de 27 de novembro de 1992: Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. 6.1 – Da Forma de Apresentação. 6.2 – Do Conteúdo das Notas Explicativas. 6.3 – Das Republicações. In *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. 10. ed. Porto Alegre: CRCRS, 1996, p. 133 a 139.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC [Conselho Federal de Contabilidade] nº 750, de 29 de dezembro de 1993: Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). In *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. 11. ed. Porto Alegre: CRCRS, 1997, p. 21 a 27.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC [Conselho Federal de Contabilidade] nº 774, de 16 de dezembro de 1994: Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. In *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. 11. ed. Porto Alegre: CRCRS, 1997, p. 28 a 57.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC [Conselho Federal de Contabilidade] nº 785, de 28 de julho de 1995: Aprova a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil. In *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. 11. ed. Porto Alegre: CRCRS, 1997, p. 97 a 103.
- DUBEUX, Ana. Lançamentos. Correio Braziliense, Brasília, 15 de março de 1998, Caderno Cidades, p. 6.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 18. ed.. São Paulo: Saraiva, 1990.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et alli. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- FREITAS, Carlos Alberto S. de et alli. Avaliação de Programas X Auditoria Operacional. In *Caderno Especial nº 6 – Avaliação de Programas*. Brasília: Tribunal de Contas da União, dezembro de 1996, p. 11 a 13.
- GIACOMONI, James. Orçamento público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GIL, Antônio de Loureiro. Auditoria da qualidade. São Paulo: Atlas, 1994.
- HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDA, Michael F. Accounting theory. 5. ed. USA: Irwin, 1992.
- JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert S. A relevância da contabilidade de custos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KAM, Vernon. Accounting theory. USA: John Wiley & Sons, 1986.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo brasileiro. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1990.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.
- Office of Management and Budget. *Objetives of federal financial – Reporting statement of federal financial accounting concepts Number 1*. Executive Office of the President, USA. Sep. 2, 1993.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. Orçamento participativo Porto Alegre: você é quem faz uma cidade de verdade. Porto Alegre: Secretaria Municipal da Cultura, 1995.
- SANCHES, Osvaldo Maldonado. Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins. Brasília: Prisma, 1997.
- SILVA, José Afonso da Silva. Curso de Direito Constitucional positivo. 7. ed. São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 1991.
- TORRES, Ricardo Lobo. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. In: *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal, janeiro/março de 1994, p. 265 a 271.

*Notas bibliográficas conforme original.