

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AMANDA PAULINO SOARES

TAXONOMIA DAS IRREGULARIDADES DETECTADAS NO PROCESSO DE
AUDITORIA DAS PREFEITURAS: INSTRUMENTO DE APOIO AOS TRIBUNAIS
DE CONTAS BRASILEIROS

RECIFE – PE

2018

AMANDA PAULINO SOARES

**TAXONOMIA DAS IRREGULARIDADES DETECTADAS NO PROCESSO DE
AUDITORIA DAS PREFEITURAS: INSTRUMENTO DE APOIO AOS TRIBUNAIS
DE CONTAS BRASILEIROS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para fins de obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ph.D. Luiz Carlos Miranda.

RECIFE – PE

2018

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

S676t

Soares, Amanda Paulino

Taxonomia das irregularidades detectadas no processo de auditoria das prefeituras: instrumento de apoio aos tribunais de contas brasileiros / Amanda Paulino Soares. - 2018.

93 folhas: il. 30 cm.

Orientador: Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2018.

Inclui referências.

1. Prestação de contas municipais. 2. Tribunais de contas. 3. Irregularidades. I. Miranda, Luiz Carlos (Orientador). II. Título.

657. 45 CDD (22. ed.)

UFPE (CSA 2018 –081)

TAXONOMIA DAS IRREGULARIDADES DETECTADAS NO PROCESSO DE AUDITORIA DAS PREFEITURAS: INSTRUMENTO DE APOIO AOS TRIBUNAIS DE CONTAS BRASILEIROS

Amanda Paulino Soares

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 27 de fevereiro de 2018.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Prof. Dr. Luiz Carlos Miranda (UFPE).

Examinador Interno: Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos (UFPE).

Examinador Externo: Profa. Dra. Yumara Lúcia Vasconcelos (UFRPE).

Examinador Externo: Prof. Dr. Fernando Gentil de Souza (UFPE).

Ao meu filho Ravi Paulino Oliveira.

AGRADECIMENTOS

Esse trabalho é fruto de muita renúncia e dedicação, mas jamais eu conseguiria ter êxito se na minha caminhada não tivesse contado com o apoio de pessoas tão importantes na minha vida.

Eu acredito nos propósitos divinos e sei se ele me colocou na minha vida o mestrado é porque eu teria coragem de enfrentar e superar os percalços, portanto obrigada Senhor Jesus por ser tão generoso comigo.

Agradeço imensamente a minha família, a minha mãe pela força de sempre estar me impulsionado, com a expressão: “vai filha você consegue”, e pelo exemplo de que a educação é o transformado de tudo. Ao meu Pai, por estar sempre presente na minha vida. A minha irmã pelos carões quando eu estava chorando, e assim me impulsiona a seguir em frente. Ao meu amor maior, meu filho, ele é o motivo das minhas buscas das minhas conquistas é para ele que eu dedico todo o meu trabalho, agradeço o seu entendimento infantil da minha ausência em estar sempre no meu computador. E ao meu esposo por pelas noites de dedicação em corrigir os meus textos, pelo apoio e pelo incentivo em fazer mestrado.

Agradeço imensamente ao Professor Miranda, pelos seus ensinamentos, pela sua paciência comigo. Tive a oportunidade de conviver e aprender um pouco com um verdadeiro pesquisador. Pessoa de uma personalidade única, porém muito humano e justo, com quem aprendi muito. Obrigada Professor.

Aos meus amigos da “Turma totalmente demais” dos quais só tenho o que agradecer a Deus o convívio diário a divisões de angustias, dos quais agradeço imensamente a cada um dos meus amigos: Jonas, Elayne, Andreza, Valdemir, Mariam, Felipe, Helio, Elenildo, Jaiane, Isnaldo, Mayke, Esdras, Princila e Wesley

A amigos que fizeram parte da minha vida nessa jornada: Vania, mais que uma funcionária uma amiga, Cleide minha mãe adotiva, as minhas amigas: Nilzielênia, Kaline, Karla e Rhaissa pela motivação. E a Nilson amigo com a torcida mais feliz. Aos amigos: Anderson, Jean, Leilson e Isabele pelas trocas de experiência e pelo convívio harmônico.

Aos meus amigos do doutorado, Alexandre, Francivaldo, Maria do Socorro e Elyrose, pelas inúmeras ajudas acadêmicas e pessoais.

A minha amiga Carla Janaina, da qual eu só tenho a agradecer, foi o seu incentivo que me fez criar coragem e enfrentar a seleção. Obrigada amiga.

Ao pessoal da UFRPE, com quem eu tive a oportunidade de conviver e aprender muito na disciplina de qualitativa.

Enfim, espero não ter esquecido ninguém. Mais todas as pessoas diretas e indiretamente que conviveram comigo nesses dois anos fizeram parte desta minha conquista.

“Ninguém ignora tudo. Ninguém sabe tudo. Todos nós sabemos alguma coisa. Todos nós ignoramos alguma coisa. Por isso aprendemos sempre”.

Paulo Freire

RESUMO

Os Tribunais de Contas brasileiros têm, como função, auxiliar as casas legislativas no julgamento das prestações de contas dos gestores municipais. Esse auxílio se dá por meio de análise das contas mediante o emprego da técnica de auditoria, que visa atestar a regularidade, ou não, das contas apresentadas, por meio da emissão de pareceres prévios. Como não existe uma regra padrão de análise, cada Tribunal o faz segundo documentos próprios, o que resulta em pareceres distintos para situações semelhantes. Esta dissertação propõe um instrumento (*software*) para auxiliar os Tribunais de Contas, contribuindo para aumentar a objetividade das auditorias dos municípios brasileiros e a padronização das decisões exaradas nos pareceres prévios, das prestações de contas dos prefeitos. O software define uma classificação que poderá ser utilizada por todos os Tribunais de Contas, que avaliam a gestão pública municipal. Ele foi desenvolvido a partir da definição de um modelo taxonômico que integra as classificações de irregularidades já definidas por doze Tribunais de Contas (TCE- AP; TCE-BA; TCM-GO; TCE-PI; TCE-PB; TCE- MT; TCE-SC; TCE- PR; TCE-RN; TCE-RS; TCE-RO; TCE-TO). A taxonomia proposta está alicerçada em extensa pesquisa documental, dos documentos que definiram as classificações, utilizadas por esses doze Tribunais de Contas, envolvendo a análise minuciosa de 1.914 irregularidades contidas nesses documentos. Para a obtenção dos documentos, foram enviadas cartas, e-mails e comunicações por telefone. A partir dos documentos analisados, desenvolveu-se um *software* a partir de um modelo taxonômico das irregularidades, com seis níveis de investigação, distribuídos por todos os aspectos administrativos da gestão pública: nível de gravidade; espécies de penalidade, fase de ocorrência (etapas), espécie de irregularidade, assunto e categoria econômica.

Palavras-chave: Prestação de contas municipais. Tribunais de contas. Pareceres prévios. Irregularidades. Modelo taxonômico.

ABSTRACT

The Brazilian Audit Courts have, as function, to assist the legislative houses in the judgment of the rendering of accounts of the municipal managers. This assistance is given through an analysis of the accounts using the audit technique, which aims to attest to the regularity or not of the accounts presented, by issuing prior opinions. As there is no standard rule of analysis, each Court does so according to its own documents, which results in different opinions for similar situations. This dissertation proposes an instrument (software) to assist the Courts of Accounts, contributing to increase the objectivity of the audits of the Brazilian municipalities and the standardization of the decisions exaradas in the previous opinions, of the renderings of accounts of the mayors. The software defines a classification that can be used by all the Courts of Accounts, which evaluate the municipal public management. It was developed from the definition of a taxonomic model that integrates the classifications of irregularities already defined by twelve Courts of Accounts (TCE-AP, TCE-BA, TCM-GO, TCE-PI, TCE-PB, TCE-MT, TCE -SC; TCE-PR; TCE-RN; TCE-RS; TCE-RO; TCE-TO). The proposed taxonomy is based on extensive documentary research of the documents that defined the classifications used by these twelve Courts of Accounts, involving the detailed analysis of 1,914 irregularities contained in these documents. To obtain the documents, letters, e-mails and communications were sent by telephone. From the documents analyzed, software was developed from a taxonomic model of irregularities, with six levels of investigation, distributed by all administrative aspects of public management: level of severity; species of penalty, stage of occurrence (stages), type of irregularity, subject and economic category.

Keywords: Provision of municipal accounts. Courts of accounts. Previous opinions. Irregularities.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 : Legislações que tratam da normatização do controle externo	24
Figura 02: Mapa dos Estados cujos TC possuem classificação das irregularidades para a análise das prestações de contas dos gestores municipais.....	36
Figura 03: Mapa conceitual do software	38
Figura 04: Pirâmide de Kelsen – Hierarquia jurídica	43
Figura 05: Procedimentos de validação externa	45
Figura 06: Proporção das irregularidades hierarquicamente	69
Figura 07: Nuvem de palavras dos princípios	71
Figura 08: Nuvem com as palavras-chave.....	73
Figura 09: Nível 1 – Nível de Gravidade	74
Figura 10: Nível 2 – Espécies de Penalidades	75
Figura 11: Nível 3 – Fase de Ocorrência.....	77
Figura 12: Nível 4 – Espécie de Irregularidades	78
Figura 13: Nível 5- Assunto	80
Figura 14: Nível 6 – Categoria Econômica	82
Figura 15: Modelo taxonômico das irregularidades	84

LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Diferenças entre Contas de Governo e Contas de Gestão segundo Interpretação dada à Constituição Federal.....	22
Quadro 02: Tipos de Contas: Atos; Julgamentos e Resolução de julga	23
Quadro 03: Características para a elaboração de uma taxonomia.....	27
Quadro 04: Tribunais de Contas que Divulgam em Seus Sítios Eletrônicos as Classificações de Irregularidades	34
Quadro 05: Tribunais de Contas para os Quais Foram Enviadas Cartas.....	34
Quadro 06: Representatividade dos Estados para os Quais Existem Documentos com Classificação das Irregularidades	36
Quadro 07: Grupos em que as irregularidades serão classificadas.....	37
Quadro 08: Tipos de classificação versus critério adotado	40
Quadro 09: Referência para análise em relação aos princípios	41
Quadro 10: Estados e Tribunais de Contas que definiram critérios de classificação das irregularidades para fins de apreciação e julgamento das contas dos gestores municipais	46
Quadro 11: Análise estrutural dos documentos de classificação das irregularidades	48
Quadro 12: Classificações adotadas pelo TCE de Amapá	50
Quadro 13: Classificações adotadas pelo TCE de Bahia (Livro)	52
Quadro 14: Classificações adotadas pelo TCM de Bahia.....	52
Quadro 15: Classificações adotadas pelo TCM de Goiás.....	53
Quadro 16: Classificações adotadas pelo TCE-MT	55
Quadro 17: Classificações adotadas pelo TCE do Paraná.....	57
Quadro 18: Classificações adotadas pelo TCE do Piauí.....	58
Quadro 19: Classificações adotadas pelo TCE do Rio Grande do Norte	59
Quadro 20: Classificações adotadas pelo TCE do Rondônia	61
Quadro 21: Classificações adotadas pelo TCE de Santa Catarina.....	63
Quadro 22: Classificações adotadas pelo TCE do Tocantins	65
Quadro 23: Tipos de classificações catalogadas versus estados.....	66
Quadro 24: Níveis adotados na taxonomia e suas origens	66
Quadro 25: Legislação e suas aplicabilidades	68
Quadro 26 : Princípios da administração pública X irregularidades	70
Quadro 27: Combinações de princípios com maiores representatividades	71
Quadro 28: Frequência de palavras-chave X irregularidades.....	72

Quadro 29: Quantidade e percentual do Nível de Gravidade	74
Quadro 30: Quantidade e percentual do Espécies de Penalidade.....	76
Quadro 31: Frequência das fases de ocorrência X irregularidades	77
Quadro 32: Frequência das espécies de irregularidades	79
Quadro 33: Classificação assunto e suas explicações	79
Quadro 34: Frequência da classificação assunto X irregularidade.....	81
Quadro 35: Categoria Econômica e suas respectivas frequências.....	83
Quadro 36: Resultados das classificações por níveis	83

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

AGSA – Auditor Geral da África do Sul

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

e-SFINGE – Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FMAS – Fundo Municipal de Assistência Social

FMDCA – Fundo Municipal da Criança e do Adolescente

FME – Fundo Municipal de Educação

FMS – Fundo Municipal de Saúde

FUNBEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica

ID – Código de Identificação

LAI – Lei de Acesso à Informação

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

LT – Lei da Transparência

PN – Parecer Normativo

QDD – Quadro de Detalhamento de Despesas

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

STF – Supremo Tribunal Federal

TC – Tribunal(is) de Conta(s)

TCE – Tribunal de Contas Estadual

TCE-AP – Tribunal de Contas do Estado de Amapá

TCE-BA – Tribunal de Contas de Bahia

TCE-MT – Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso

TCE-PB – Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

TCE-PE – Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco

TCE-PI – Tribunal de Contas do Estado de Piauí

TCE-PR – Tribunal de Contas do Estado do Paraná

TCE-RO – Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

TCE-RS – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

TCE-SC – Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

TCE-TO – Tribunal de Contas do Estado de Tocantins

TCM – Tribunal de Contas dos Municípios ou Municipal

TCM-GO – Tribunal de Contas do Estado de Amapá

USP – Universidade de São Paulo

XBRL – eXtensibleBusinessesReportingLanguage

XML – eXtensibleMarkupLanguage

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	16
1.1	Problematização.....	17
1.2	Objetivo.....	19
1.3	Justificativa.....	19
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1	Controle Externo.....	21
2.2	Controle Interno.....	21
2.3	Marcos Legais Sobre o Controle da Gestão Municipal	23
2.3.1	Auditoria e controle externo municipal em outros países.....	24
2.3.2	Constituição Federal	25
2.3.3	Lei de Responsabilidade Fiscal.....	25
2.3.4	Lei de Transparência.....	26
2.3.5	Lei de Acesso à Informação.....	26
2.4	Taxonomia	26
2.4.1	Definição e requisitos de uma taxonomia.....	27
2.4.2	Características e atributos de uma taxonomia.....	28
2.4.3	Categorizações da taxonomia das irregularidades	28
2.5	Estudos já realizados sobre taxonomia	29
3	METODOLOGIA	32
3.1	Enquadramentos da pesquisa	32
3.2	Coleta dos dados.....	33
3.3	Organização dos dados com a criação de um <i>software</i>	37
3.4	Desenvolvimento do <i>software</i>	38
3.5	Critérios adotados para a elaboração das classificações taxonômicas.....	39
3.6	Referências para análise.....	40
3.7	Validação externa: adaptação do <i>ex post fact</i>	43
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	46
4.1	Análise dos documentos elaborados pelos TC	46
4.2	Análise do conteúdo dos documentos dos TC.....	48
4.2.1	Amapá.....	49
4.2.2	Bahia	50

4.2.3	Goiás	53
4.2.4	Mato Grosso	54
4.2.5	Paraíba.....	55
4.2.6	Paraná.....	56
4.2.7	Piauí	57
4.2.8	Rio Grande do Norte	58
4.2.9	Rio Grande do Sul.....	60
4.2.10	Rondônia	60
4.2.11	Santa Catarina	62
4.2.12	Tocantins.....	64
4.3	Análise comparativa entre os doze tc	66
4.4	Taxonomia	67
4.4.1	Resultado da perfilação taxonômica das irregularidades	67
4.4.2	Modelo taxonômico proposto	73
4.4.2.1	<i>Nível de gravidade</i>	<i>73</i>
4.4.2.2	<i>Espécie de penalidades.....</i>	<i>75</i>
4.4.2.3	<i>Fase de ocorrência (etapa).....</i>	<i>76</i>
4.4.2.4	<i>Espécies de irregularidade</i>	<i>78</i>
4.4.2.5	<i>Assunto.....</i>	<i>79</i>
4.4.2.6	<i>Categoria econômica.....</i>	<i>81</i>
5	CONCLUSÃO	85
5.1	Limitações da pesquisa	87
5.2	Sugestões para trabalhos futuros	87
	REFERÊNCIAS	88

1 INTRODUÇÃO

O controle externo dos municípios brasileiros é exercido pelo Poder Legislativo Municipal com o auxílio dos Tribunais de Contas (TC), conforme previsto na Constituição Federal (CF) de 1988. Entre as inúmeras atribuições previstas nos artigos 70 e 71 da CF, esses órgãos realizam o controle das contas públicas com vistas a dar cumprimento às normas existentes, consequentemente, identificar irregularidades e prováveis desvios de finalidade nos atos de gestão, cujo papel principal visa atender às demandas coletivas da administração a qual pertença.

O controle externo dos atos e fatos da gestão municipal pública são materializados, principalmente, pela fiscalização exercida pelo Poder Legislativo e pelos Tribunais de Contas(TC). Já o controle que é exercido pela população – controle social – é, pelo menos teoricamente, outra alternativa de acompanhamento dos atos da administração pública. O Brasil está absorvendo as tendências internacionais no tocante ao controle social, o que já é salientado na Constituição Federal vigente (DI PIETRO, 2005).

Além do controle externo, existe também o controle interno, de responsabilidade da própria administração, que supervisiona as rotinas diárias, observando a existência de práticas inadequadas, ineficientes ou ilegais. Este é um controle preventivo.

Nos Estados Unidos, a auditoria externa é feita por empresas de auditoria privada (BROWN; MARGAVIO, 1994). Em países do Reino Unido, como, por exemplo, Irlanda do Norte, o controle externo, exercido por órgão de controladoria e auditoria, é realizado segundo um modelo padrão, com deliberações homogêneas em relação à auditoria realizada (GOMES, 2012). Por outro lado, países da Europa Continental se assemelham à realidade brasileira, com o controle externo sendo exercido pela Entidade de Fiscalização Superior de acordo com as resoluções da Suprema Corte de cada unidade (BROWN , 2002).

Os Tribunais de Contas brasileiros, por meio do trabalho dos seus técnicos e auditores, elaboram relatórios e pareceres prévios de acordo com o modelo da corte a que pertencem, não existindo, portanto, um padrão de análise estabelecido, segundo o qual sejam definidos critérios para julgamento, aprovação ou reprovação das contas municipais.

A não existência de padronização da análise e julgamento das contas municipais tem, como consequência, resultados distintos para irregularidades similares, a depender do posicionamento dos julgadores, apesar das exigências serem as mesmas para todos os municípios, já que têm origem na legislação vigente. Face essa realidade, a existência de uma

taxonomia das irregularidades que pudesse servir de parâmetro para os julgamentos é de grande importância.

O termo taxonomia é de origem grega *taxis*= ordem e *anoma*=nome. Linneu, o pai da taxonomia, percebeu que um mesmo pássaro era conhecido por inúmeros nomes, e isso variava de uma localidade para outra dificultando o entendimento universal acerca do estudo de um mesmo ser vivo (PLOSKE, 2005). Sendo assim, ele percebeu a necessidade de criar, por meio de uma taxonomia, uma linguagem única a partir da qual, independentemente da posição geográfica em que estivesse o pássaro e os outros seres vivos, eles seriam tratados e conhecidos cientificamente pelo mesmo nome.

Mesmo a taxonomia sendo derivada da biologia, outras ciências se apropriaram do seu uso para facilitar a comunicação entre interlocutores (locutor e receptor); por isso, pode-se dizer que a taxonomia detém os elementos estruturais e estratégicos baseados na troca de informações e conhecimentos (PLOSKE, 2005).

Bloom (1956), autor da taxonomia no ensino, utilizou-se dela para melhorar o entendimento de termos que envolviam o processo de ensino-aprendizados. Processo esse tão complexo quanto o da classificação dos seres vivos de Linneu; contudo, o objetivo, sendo o mesmo, faria reduzir os problemas de comunicação. Uma taxonomia, para ser formatada, precisa possuir propriedades como: ser aceita; apropriada; compreensível; complexa e mutuamente exclusiva, inequívoca e útil (LOUGH, 2001).

A taxonomia é um instrumento que cria uma melhor comunicação, não apenas quando os objetivos estão relacionados à memorização de conceitos, mas também para estimular competências e habilidades nos mais diversos níveis de abstração (BLOOM, 1956).

1.1 Problemática

O registro e a evidência da situação econômico-financeira das entidades públicas brasileiras são regidos pela Lei 4.320/64. Com relação aos municípios, essa lei, em conjunto com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101/2000), regem o planejamento financeiro, a execução orçamentária e a gestão dos recursos sob os cuidados dos prefeitos, inclusive definindo limites, mínimos ou máximos, para os gastos com educação, saúde e pessoal. Essas leis abrangem boa parte dos atos administrativos dos gestores no tocante a aspectos como: processos licitatórios, contratação de pessoas e realização de despesas, de modo que o não cumprimento das diretrizes legais nelas contidas ensejam o cometimento de irregularidades por parte dos gestores públicos.

Outro aspecto a ser considerado no estudo de irregularidades nas contas de gestores públicos é a diferença entre contas de governo e de gestão, já que possíveis atos ilícitos podem decorrer de desvios da função ou finalidade de uma das partes da administração, sejam elas governo ou gestão. As contas de governo são aquelas pelas quais o responsável é o próprio prefeito, ao passo que as contas de gestão são as contas que envolvem administradores e demais responsáveis pelos recursos, bens e valores da administração direta e indireta (Lei 8.443 de 1992, art. 5º, II e VIII). No entanto, o prefeito é o responsável por todos os atos que ocorrem na prefeitura, pois, afinal, ele é o responsável pela escolha da equipe e pela definição dos controles internos da organização.

A fiscalização externa nas administrações públicas municipais efetuada pelos TC é materializada em um documento (relatório), como resultado da apuração dos achados da auditoria. Nesses relatórios, quando cabível, são apontadas as irregularidades decorrentes da não observância aos dispositivos constitucionais legais e normativos, em relação aos atos públicos e à gestão econômico-financeira dos recursos públicos. Nos pareceres prévios, além da recomendação de decisão para a câmara, também são relacionadas as principais irregularidades que levaram à decisão proferida. A prática de classificação do grau de severidade dessas irregularidades, para fins de julgamento, é particular de cada TC, não existindo, aparentemente, a interação entre os TC.

Assim, pode ocorrer de uma irregularidade, considerada grave ou gravíssima, passível de resultar na reprovação da prestação das contas em um TC, ser considerada apenas moderada em outro TC. Além disso, tendo em vista a possibilidade de diferenças de interpretações de cada auditor ou conselheiro, ainda há o risco de haver divergência de critérios de análise, dentro de um mesmo TC. Mesmo considerando-se que as irregularidades decorrerem, em sua maioria, do não cumprimento de normas legais de âmbito nacional, há a possibilidade de divergências no grau de gravidade delas. Portanto, em suas decisões sobre a regularidade das prestações de contas dos gestores municipais, cada TC utiliza sua própria classificação de irregularidades, quando esta existe de forma explícita (norma interna, por exemplo), ou, com base na jurisprudência criada no âmbito interno daquele TC.

Objetivando aumentar a objetividade das análises das prestações de contas dos gestores municipais, vários TC decidiram criar normas próprias para classificar as irregularidades encontradas nas auditorias da gestão pública municipal. Nossa pesquisa identificou onze TC que emitiram um documento (resolução ou ato normativo), objetivando classificar as irregularidades para orientar a emissão dos pareceres prévios das prestações de

contas dos prefeitos: TCE- AP; TCE-BA; TCM-GO; TCE-PI; TCE-PB; TCE- MT; TCE-SC; TCE- PR; TCE-RN; TCE-RS; TCE-RO; TCE-TO.

Assim, considerando que existe a probabilidade de subjetividade nas decisões dos TCs, na análise das prestações de contas dos gestores públicos municipais, decorrente da inexistência de uma classificação das irregularidades únicas para todos os TCs, emerge a pergunta norteadora desta pesquisa:

Que modelo taxonômico das irregularidades pode ser definido, que se constitua em um instrumento orientador para emissão de pareceres prévios, com decisões mais objetivas e homogêneas entre os TC?

Esta investigação propõe, como questões complementares: É possível tipificar as irregularidades em categorias agregadoras, considerando a variedade de terminologias empregadas pelos Tribunais de Contas? É possível realizar-se uma padronização terminológica das irregularidades, presentes nessas várias classificações criadas pelos Tribunais de Contas?

1.2 Objetivo

Desenvolver um instrumento para orientar a emissão dos pareceres prévios, das prestações de contas dos prefeitos, com base num modelo taxonômico que integre as classificações de irregularidades, já publicadas pelos tribunais de contas (TCE- AP; TCM-GO; TCE-PI; TCE-PB; TCE- MT; TCE-SC; TCE-BA; TCE- PR; TCE-RN; TCE-RS; TCE-RO; TCE-TO).

1.3 Justificativa

Este estudo se justifica pela necessidade de os TC disporem de instrumentos que contribuam para a uniformidade da análise e do julgamento das prestações de contas municipais, realizada pelos TCs. Essa necessidade é explicitada no documento que divulga a classificação de irregularidades do Tribunal de Contas do Mato Grosso, ao afirmar que o “TCE-MT reforça o compromisso de coerência das suas decisões com os valores, princípios e normas que regem a Administração Pública ao aprimorar a padronização de elementos balizadores para apreciação e julgamento das contas públicas” (MATO GROSSO, 2015, pag. 9).

A utilização de uma linguagem única em nível nacional possibilitará o uso de medidas corretivas mais eficientes, partindo-se do pressuposto de que o reconhecimento de falhas é o primeiro caminho para evitar que elas se repitam (AMOROSO, 1994).

A categorização das irregularidades, por meio das características similares, é importante pois permitirá um diagnóstico de falhas por segmentos da administração municipal e assim possibilitará que ações direcionadas possam ser mais eficientes na resolução dos problemas. O mapeamento das irregularidades permite estabelecer frequências, possibilitando o entendimento das falhas que mais se repetem nas gestões públicas municipais, permitindo ações que redundem na melhoria do controle interno das prefeituras. Dessa forma, o benefício esperado é a gestão pública municipal mais eficiente.

A padronização permitirá a comparação entre as cidades de um Estado, supervisionadas por um mesmo TC, e também entre os estados, permitindo uma comunicação produtiva entre os TC e entre os gestores municipais. A pesquisa poderá ter repercussão social e tecnológica. O primeiro aspecto se dá à medida em que resultará num modelo taxonômico de irregularidades, contribuindo para o entendimento daquelas falhas mais frequentes nas gestões municipais. Com isso, permitir-se-ão ações preventivas e, conseqüentemente, serão trazidas melhorias para a administração pública. A repercussão tecnológica que essa pesquisa trará é pelo desenvolvimento de um *software* que poderá ser usado pelos TC na aplicação da taxonomia resultante da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção apresenta os estudos anteriores que buscaram abordar a temática e, portanto, foi dividido em cinco subseções. Na primeira, serão explorados os estudos sobre gestão e controle dos municípios sob os aspectos do controle externo; posteriormente, será apresentado o controle interno. Na terceira subseção, é apresentado o comportamento da legislação brasileira atual que salienta o controle da gestão pública. No quarto ponto, o trabalho explanará sobre a taxonomia, levando em consideração as suas características e categorização. E, no quinto e último ponto, apresentam-se os estudos anteriormente realizados que inspiraram esta pesquisa.

2.1 Controle externo

A operacionalização do controle externo apresenta diversos enfoques e cada país atende a sua particularidade de controle. Nesse processo, as diferenças se concentram em aspectos como competências, procedimentos e composições de fiscalização. Já em países como Estados Unidos, Austrália e Nova Zelândia, essas diferenças são minimizadas, pelo fato de esses Estados possuírem a mesma colonização inglesa (FRANCO, 2002).

O controle externo pode ser desempenhado por delegação do Poder Legislativo nas mais diversas esferas, mas, por atribuição técnica, o poder conta com o auxílio dos Tribunais de Contas. A legislação que trata dessa cooperação é a Constituição de 1934, que descrevia, numa seção completa, as regras que os Tribunais de Contas deveriam cumprir em sua atuação de fiscalização (DALLA VECCHIA, 1999).

2.2 Controle interno

O controle interno é responsável por proporcionar informações para a operacionalização de planos e inspirar os comportamentos das pessoas, com o intuito de atingir os objetivos e metas (LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009).

O controle interno dos municípios realiza uma conferência ou verificação dos atos praticados por sua gestão nos mais diversos segmentos. Sendo assim, Cavalheiro e Flores (2007) compreendem que o controle interno é direcionado a executar uma autofiscalização da gestão, observando as suas fragilidades e limitações; observância a aspectos de cunho gerencial, como a eficiência e a contributividade; enfoque que trata da possibilidade de ser programático ao ponto de ser eficaz e, por fim, aspectos de conformidade com gestão dentro

da legalidade. Similarmente, Paludo (2014) conceitua controle interno como aquele que é executado pelo próprio Poder Executivo, em conferências aos atos praticados por ele, sendo, portanto, o controle responsável pela confirmação da execução e da aprovação do planejamento orçamentário.

A auto avaliação é uma das maneiras de uma gestão municipal reconhecer as suas fragilidades e limitações, pois, só assim, com o reconhecimento dos erros e de suas irregularidades, terá a capacidade de corrigir-se e de não os reiterar.

Quadro 01: Diferenças entre Contas de Governo e Contas de Gestão segundo Interpretação dada à Constituição Federal

CONTAS DE GOVERNO (ART. 71, I)	CONTAS DE GESTÃO (ART. 71, II)
Orçamentário: Elaboração PPA, LDO e LOA	Receitas e Despesas
Execução: Orçamentária e física dos programas de governo	Licitação, Dispensas e Inexigibilidades
Financeiro: Disponibilidade para pagamento de restos a pagar; Saldo financeiro	Contratos e Convênios
Patrimonial: Situação financeira; dívidas públicas (limite de endividamento; contratada no exercício; dispêndio da dívida)	Encargos Previdenciários; Dívida Ativa; Restos a pagar
Transparência: audiências públicas; publicação dos demonstrativos fiscais e atos oficiais;	Bens Móveis e Imóveis; Prestação de Contas;
Controle Interno	Controle Interno
Limites Constitucionais e Legais: ensino; saúde; pessoa	Transparência; Audiências Públicas

Fonte: Adaptado de Brasil (1988, art. 71, I e II).

Quanto aos tipos de atos, as contas de governo e de gestão se dividem em dois tipos: parecer prévio e acórdão. O parecer prévio é, segundo Silva (2004), o resultado mais relevante emitido pelos órgãos de controle externo, pois é o resultado final da corte acerca das contas analisadas. Na mesma linha, Mello (2009) classifica parecer como a opinião e deliberação técnica sobre o que foi analisado.

Os acordãos, por sua vez, são decisões do colegiado do Tribunal de Contas e pode ser de três tipos: contas regulares, contas regulares com ressalva e contas irregulares. De acordo com o Furtado (2016), acórdão é um documento formal, importante na apreciação de contas e equivale à decisão e julgamento da decisão do colegiado.

Quadro 02: Tipos de Contas: Atos; Julgamentos e Resolução de julgamentos

Tipos de Contas	Contas de Governo	Contas de Gestão
Tipo de Atos	Parecer prévio	Acórdão
Decisão do Tribunal de Contas	Favorável	Contas Regulares
	Favorável com ressalva	Contas Regulares, com ressalva
	Desfavorável	Contas Irregulares (terá eficácia de título executivo, quando imputar débito (reparação de dano patrimonial) ou aplicar multa (punição)).
Tipo de julgamento	Político	Técnico, estrita legalidade, objetivo.
Quem julga	Câmara dos Vereadores, decisão definitiva, mediante auxílio do Tribunal de Contas, que emite parecer prévio.	Tribunal de Contas, realizado em caráter definitivo.

Fonte: Carrilho Chaves (2009), Furtado (2014) e Rocha (2013).

Para o Tribunal de Contas, ao julgar as contas como regular/favorável elas têm que estar em obediência a todos os requisitos legais e em conformidade com as informações das demonstrações contábeis. Já as contas consideradas regulares com ressalva acontecem quando a auditoria encontra falhas na prestação de contas, contudo são falhas passíveis de correção. São consideradas contas irregulares quando são constatadas ilegalidades de atos administrativos da gestão, e esses atos provocam danos ao erário, como o mau uso de bens e recursos públicos (DUTRA, 2012). Os TC julgam essas irregularidades com base na legislação e em documentos oficiais (Resolução e Atos Normativos) ou, quando há ausência de tais jurisprudências, consideram o regimento interno do próprio tribunal, de modo que não há, na federação brasileira, qualquer padronização acerca de tais irregularidades no âmbito dos TC.

2.3 Marcos legais sobre o controle da gestão municipal

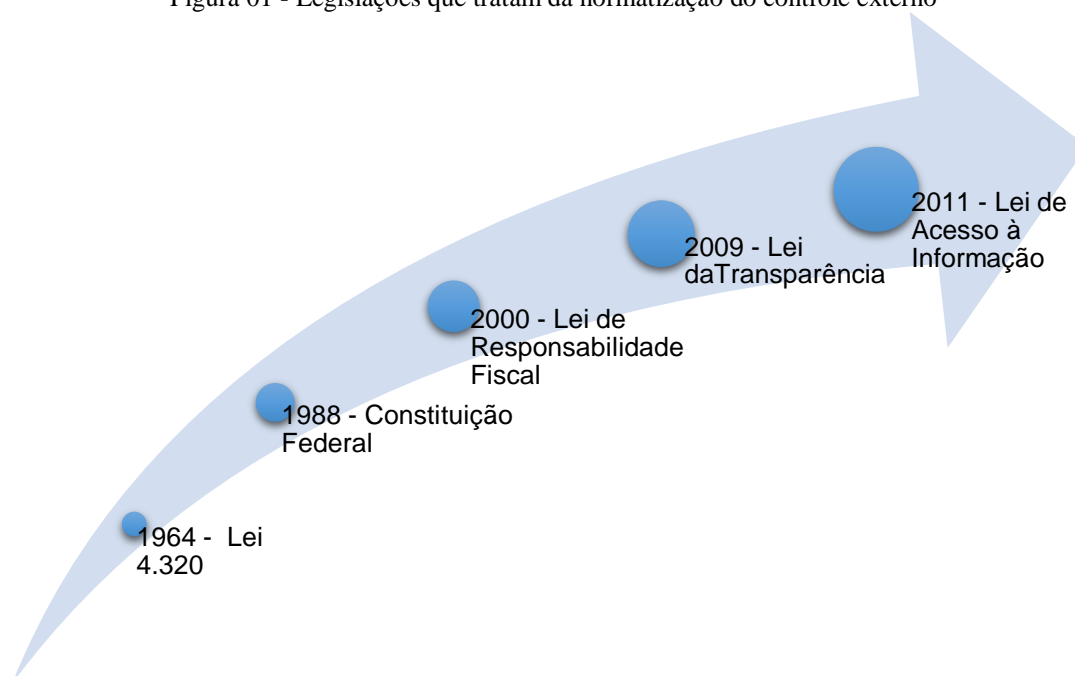
Em 1964, foi promulgada a Lei 4.320 que normatiza a elaboração e o controle dos orçamentos nas três esferas federativas. De acordo com o artigo 71 da CF cabe, ao Poder Legislativo, a função de controle externo, com o auxílio dos tribunais de contas, com isso, o Poder Executivo deve encaminhar a sua prestação de contas ao Legislativo com parecer prévio dos Tribunais de Contas.

No transcorrer dos anos, o controle na gestão pública passou a ser alvo de debates sobre a transparência pública e vem despertando o interesse de pesquisadores. Este fato tem motivado as ciências, como a contabilidade pública, a investigar a relação entre os sistemas de controle que se relacionam com as leis que regulam o assunto com vistas a contribuir para otimizar a fiscalização. O termo transparência é associado à eficiência e competência na

gestão administrativa pública, porém, devido a sua importância e ao uso nos mais diversos meios científicos, o termo é usado de maneira inapropriada, o que requer atenção (GRIGORESCU, 2003; MICHENER; BERSCHE, 2011).

A Figura 1 demonstra a evolução temporal das leis e constituições que tratam da matéria “controle interno e externo” dentro da gestão pública municipal. A ilustração representa, ainda, o surgimento normativo sobre o assunto ao longo dos anos.

Figura 01 - Legislações que tratam da normatização do controle externo



Fonte: Dados da pesquisa, 2018

O controle da gestão pública é um assunto que já é objeto de regulamentação legal há algumas décadas, porém, com a internacionalização dos padrões e o acesso à internet possibilitou-se que os usuários tenham acesso a uma gama extensa de informações. Sendo assim, é interessante entender como esse assunto foi trabalhado na legislação brasileira até a atualidade, o que permite compreender os avanços e gargalos do controle na gestão pública.

2.3.1 Auditoria e controle externo municipal em outros países

A fiscalização e o controle dos gastos públicos em outros países se assemelham ao que é feito Brasil, a exemplo de Portugal e Espanha, onde o poder legislativo e os Tribunais de Contas, juntos, são os responsáveis por apreciar e fiscalizar as prestações de contas. Na constituição de Portugal, os TC são tratados como órgãos importantes na função de fiscalizar a legalidade das despesas públicas e tomar decisões sobre as contas que a lei lhes submete;

portanto, os TC devem apresentar um parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo, também, informações sobre a segurança social (PORTUGAL, 1999).

Na Espanha, a Lei Orgânica do TC conceitua a responsabilidade financeira como sendo aquela em que os responsáveis pelo uso e manejo do dinheiro público prestam contas ao controle externo, e são passíveis de punição quando essas receitas não são bem aplicadas, de modo que as circunstâncias do crime envolvem dolo, culpa ou negligência (GOMES, 2012). E quando essa responsabilidade financeira não é assumida com eficiência, pelos gestores, cabe ao TC fiscalizar e emitir relatório.

Já os Estados Unidos, Canadá, Austrália e Nova Zelândia, países de colonização inglesa, as auditorias no setor público se equiparam às do setor privado e assim possuem uma determinada padronização, pois são realizadas por uma auditoria geral (GOMES, 2012).

2.3.2 Constituição Federal

A Carta Constitucional vigente faz surgir exigências novas em relação à gestão pública e em relação ao controle. O art. 74 determina que os três poderes têm de fazer uso do controle interno de maneira interativa com os objetivos seguintes: verificar se as metas e os planos orçamentários estão sendo cumpridos; conferir se o orçamento da gestão está sendo obedecido no que tange à eficiência e à eficácia do controle das administrações diretas e indiretas e, assim, avaliar os seus resultados; fazer a verificação das operações de créditos e tornar confiáveis e garantidos os direitos e deveres da União; auxiliar o exercício do controle externo da atividade de cumprimento da missão assumida pela instituição.

2.3.3 Lei de responsabilidade fiscal

Com o propósito de tornar a gestão pública mais eficiente, foi promulgada a Lei Complementar nº 101 de 2000, a qual trata do controle da gestão pública com a observância da transparência quanto aos dispêndios dos numerários públicos (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2005). Do ponto de vista de Gontijo e Araújo (2006), a lei passa a exigir dos gestores um maior compromisso com o cumprimento do orçamento, em observância às metas e diretrizes estabelecidas.

A lei atende a uma particularidade pouco vista antes, que é a preocupação da participação social não apenas da execução dos orçamentos, mas quanto à participação ativa da população na elaboração deles. Aspectos como a elaboração de demonstrações devem estar

voltadas para informar a real situação das finanças públicas com ênfase na gestão fiscal e também com enfoque na transparência e controle dos gastos públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 54, parágrafo único, estabelece a obrigatoriedade de que os controles internos criem departamentos de controladoria nos municípios, cuja competência é a de avaliar os atos e fatos da gestão administrativa pública levando em consideração premissas básicas, observando e fazendo cumprir a fiscalização relacionada à gestão fiscal.

2.3.4 Lei de transparência

A preocupação com a divulgação da informação em tempo hábil possibilitou a criação da Lei Complementar nº 131 de 2009. Esse instrumento jurídico complementa a LRF e permite que, por meio da internet, seja possibilitada a divulgação, em tempo hábil, de todos os atos e fatos de uma administração pública municipal.

2.3.5 Lei de acesso à informação

Apesar de já salientado na Constituição Federal de 1988, a responsabilidade de divulgação das informações só ganhou relevo quando a Lei de Acesso à Informação foi regulamentada em 2011. Segundo ela, a divulgação dos atos e fatos da gestão pública, já obrigatórios, precisam ser divulgados em uma linguagem clara, possibilitando uma comunicação eficaz e com bom entendimento (BRASIL, 2011, art. 5º).

2.4 Taxonomia

Na tentativa de elaborar uma taxonomia sobre as irregularidades encontradas nos relatórios de auditoria dos Tribunais de Contas, é imprescindível que se faça a classificação e a categorização de todas as irregularidades existentes.

Uma verdadeira taxonomia só é considerada importante quando existe um consenso sobre a sua aplicabilidade (VITAL; CAFÉ, 2012). No caso da pesquisa, a proposta de elaboração da taxonomia das irregularidades acontece com o intuito de criar um modelo a partir do qual haja um consenso entre os Tribunais, que são órgãos responsáveis pela aplicação das irregularidades quanto à adoção de uma linguagem padrão.

2.4.1 Definição e requisitos de uma taxonomia

Para que uma taxonomia seja formulada, algumas características precisam ser assumidas, e, segundo Lough (2001), existe uma lista de propriedades que um estudo como esse precisa obedecer para que seja efetivamente reconhecido. No quadro 03, estão expostos quais características são importantes para a elaboração de uma taxonomia, independentemente da área que seja aplicada.

Quadro 03: Características para a elaboração de uma taxonomia

CARACTERÍSTICAS	AUTORES QUE DEFENDEM
Ser aceito	Howard (1997)
Ser adequado; ser completo; ser imune a ameaças externas e internas.	Amoroso (1994)
Ser codificado, principalmente com uso de detalhes técnicos; ser privativo; classificar as semelhanças; fazer uso de termos bem definidos;	Bishop (1999)
Compreensível; possuir uma terminologia com forma e segurança estabelecida; ser inequívoco;	Lindqvist (1997)
Ser determinista; ser objetivo; ser específico;	Krsul (1998)
Ser exaustivo; ser mutuamente excludente; ser inequívoco; Ser útil	Howard (1997) e Lindqvist (1997)
Ser repetível	Howard (1997) e Krsul (1998)

Fonte: Elaboração própria a partir de Lough (2001).

Na elaboração de uma taxonomia, a compreensão entre as partes envolvidas no processo é essencial, pois só assim conseguir-se-á transmitir segurança para os usuários menos familiarizados no assunto, que, neste caso, seriam as irregularidades. Outra característica é que deve ser completa, já que a taxonomia será estruturada com base em toda a amostra existente (KRSUL, 1998).

A confiabilidade da taxonomia se relaciona com a eliminação de ameaças internas e externas, e com o reconhecimento dos gargalos que poderão existir (AMOROSO, 1994). Assim sendo, as categorizações devem ser mutáveis, de modo que uma não precisa se sobrepor à outra.

A taxonomia trata de assuntos específicos, contudo, essa especificidade não deve ser imposta ao uso da terminologia, e, para que isso aconteça com sucesso, é imprescindível que se faça uso de codificação na elaboração, posto que o trabalho com código facilita a correção de falhas sem que seja necessário implantar modificações em toda a árvore conceitual (LINDQVIST, 1997).

Enfim, uma taxonomia demanda que seja útil, pois trata-se de um trabalho complexo. Contudo, merece atenção o fato de que sempre existirá a necessidade de a taxonomia ser expandida para acompanhar as mutações sociais existentes (HOWARD, 1997).

2.4.2 Características e atributos de uma taxonomia

Assim como Linneu na Biologia, os outros ramos da ciência que adotam a taxonomia como maneira de organização de um determinado estudo são estruturados por similaridade de características, as quais também podem ser definidas como atributos. As características possibilitam a redução da vulnerabilidade da taxonomia (BISHOP, 1999).

Associado à classificação por atributos na taxonomia está o uso de codificações. A cifração permite o entendimento das falhas tanto de codificação quanto do ambiente. Quando a classificação não é bem definida, o que resulta não é uma taxonomia, mas um esquema de classificação, já que não se trabalha com previsões concretas, posto que, na metodologia dos níveis e divisões, as falhas são minimizadas (ASLAM, 1995).

Linneu, no seu estudo, organizou o trabalho usando sete níveis de divisão, e as características de uma categoria estariam dentro da outra, porém, sempre com a presença de uma particularidade específica em um dos níveis, o que separava os elementos.

2.4.3 Categorizações da taxonomia das irregularidades

Segundo Krsul (p 27, 1998.), “[...] a taxonomia é o estudo teórico de classificação, incluindo em suas bases, princípios, procedimentos e regras”.

As taxonomias devem ser elaboradas levando em consideração características técnicas, em que todos os membros de uma determinada sociedade entendam a linguagem adotada e que, na maioria das vezes, concordem. Cada classificação deve estar sendo elaborada com base em detalhes técnicos (BISHOP, 1999).

A categorização é uma espécie de gerenciamento de terminologia; é a definição de quais características devem ser consideradas no processo de agrupamento (KREMER; KOLBE; BRENNER, 2005). Com isso, forma-se uma espécie de glossário, que ajudará no processo de interação e de combinação dos termos.

2.5 Estudos já realizados de taxonomia

Para a evolução científica da pesquisa, trabalhos anteriores foram consultados, de modo que duas bases foram formadas: a primeira – que consubstancia o entendimento da formulação de uma taxonomia como forma de organização dos estudos e, a outra, o pilar que fundamenta a assunto específico da pesquisa: as irregularidades.

A taxonomia é responsável por vários estudos, nos mais diversos domínios científicos, contudo, independentemente do ramo da ciência, a finalidade é sempre a mesma: a de promover uma comunicação interativa entre emissor e locutor. Alguns pesquisadores, entretanto, entendem que a taxonomia apenas serve como um sistema de classificação que organiza os elementos fazendo a junção das similaridades, em um processo amplo onde a mente humana é designada a ordenar e sistematizar o universo do conhecimento, determinando o lugar exato das coisas em uma estrutura de organização (ROBREDO, 1994)

A pioneira no uso da taxonomia foi a ciência natural, quando, em 1735, o médico sueco *Karl Von Linné* (Linneu) lançou o seu estudo *Systema Naturae*. A obra objetivou a organização dos seres vivos mediante o agrupamento das similaridades de suas características, com a organização dos grupos das marcas mais abrangentes para as mais específicas, de modo que, no fim, cada ser que possuísse especificidades únicas, teria um registro com dois nomes em *latim*. Assim, seriam conhecidos mundialmente por toda a comunidade científica, o que diminuiria os ruídos de comunicação entre os estudiosos do assunto. A taxonomia ajudou a organizar os resultados de estudos científicos que surgiram na botânica, na zoologia e na paleontologia e serviu de inspiração para a composição de trabalhos contemporâneos, servindo de chave para pesquisas nas mais diversas ciências naturais e sociais (VICKERY, 1980).

Em 1956 – mais de 200 anos após a obra de Linneu – Benjamim S. Bloom, usou a taxonomia em seus estudos para elaborar um instrumento que o auxiliasse no processo de ensino e aprendizagem. O estudo é o resultado de um projeto com participantes – M. D. Englehard, E. J. Frust, W. H. Hill e D. Krathwohl – contudo, o nome do trabalho retrata apenas o autor protagonista e ficou conhecido como “Taxonomia de Bloom”.

A “Taxonomia de Bloom” era do tipo estrutural em que o processo ensino-aprendizagem possui três bases na sua sustentação no tocante à aquisição do domínio de conhecimentos, sendo eles: cognitivo; afetivo e psicomotor. A classificação hierárquica dos meios de aprendizado foi um dos maiores contributos acadêmicos que a taxonomia deixou

para os envolvidos no processo educacional, com os níveis de estímulos no processo de aprendizagem (CONKLIN, 2005).

Segundo Conklin (2005), uma das maiores contribuições que a taxonomia de Bloom trouxe para o processo de ensino foi o consenso quanto ao uso de termos, uma linguagem e o entendimento de maneiras iguais, o que até então não acontecia, e, assim, restava dificultoso o entendimento entre as partes envolvidas no diálogo. A taxonomia permitiu a padronização de uma linguagem, o que possibilitou o trabalho de uma maneira mais integrada e estruturada (GUSKEY, 2001).

Nas ciências tecnológicas, a taxonomia passou a ser usada com frequência, de acordo com estudiosos como Adams (2000), Edols (2001) e Plosker (2005), pois auxiliava na organização, automatização e formulação de conhecimentos e informações. Na gestão do conhecimento, a taxonomia, segundo Terra e Gordon (2002), é definida como um conjunto de elementos fundamentais que servirão de base para a consolidação de informações e conhecimentos que ajudarão no entendimento e no acesso à informação.

Após a explanação de estudos que envolvem a formulação de uma taxonomia, a segunda parte deste item retrata, a seguir, o outro assunto-chave da pesquisa: as irregularidades. Assim, serão expostos trabalhos em âmbitos nacional e internacional que salientam as irregularidades encontradas nos relatórios de auditorias municipais, elaborados pelos órgãos de fiscalização externa.

Estudos serviriam de base, a exemplo de um relatório de auditoria elaborado por Kimi Makwetu, Auditor Geral da África do Sul (AUDITORIA..., 2016), que investigou municípios localizados na África do Sul no período de cinco anos – de 2011 a 2015. Esse trabalho possui versões anteriores que usam a mesma amostra, porém, em outros períodos (AUDITORIA..., 2016). O relatório contribui para o estudo sob dois aspectos: primeiro, por tratar-se de uma amostra que pretende estudar a realidade de outro país e, segundo, permite entender como a classificação das irregularidades é executada. Assim, possibilita fazer uma comparação entre países sobre o mesmo assunto.

A obra mostra as irregularidades em três classificações, sendo elas: (1) gastos irregulares; (2) despesas não autorizadas e (3) despesas inúteis e infrutíferas. A obra também salienta que existem aspectos que podem impactar positivamente na melhora dos resultados de auditoria, que seriam: o prefeito municipal e a cúpula administrativa se responsabilizar em escolher um recurso humano competente no desempenho de suas ações, minimizando a possibilidade de falhas na gestão; os líderes administrativos têm que possuir flexibilidade em trabalhos na correção de falhas com transgressão; os gestores têm que incentivar a prática de

“auditorias limpas”, com trabalhos de técnicos competentes e eficientes na detecção de irregularidades.

A pesquisa de Arruda, Barreto e Almeida (2014), trata-se de um estudo o qual classificou 300 irregularidades. Esse trabalho se inspirou em uma resolução de 1992 (RESOLUÇÃO nº 222/92) do Tribunal de Contas da Bahia (TCE-BA), a qual já passou por alteração, mas que enumera irregularidades e falhas que poderão motivar as rejeições das contas municipais. As 300 irregularidades coletadas são agrupadas no estudo em 14 grupos de controle que são: Planejamento e Execução Orçamentária; Receitas e Dívidas Ativas; Despesas Públicas; Licitação, Contratos e Convênios; Obras e Serviços de Engenharia; Sistema de Pessoal; Diárias e Adiantamentos; Veículos e Combustíveis; Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições; Bens Patrimoniais; Bens de Almostrado; Operações de Créditos e Endividamento; e Controle Interno e Social.

3 METODOLOGIA

Esta seção descreve a metodologia para a realização do estudo que visa a definir uma taxonomia para as irregularidades apontadas nos relatórios de avaliação das prestações de contas dos gestores do poder executivo municipal, que foram elaborados pelos Tribunais de Contas brasileiros.

A metodologia deste estudo inclui:

- Coleta de dados;
- Mapeamento das irregularidades identificadas nos documentos oficiais (Decisão normativa; Instrução normativa; Parecer normativo, Portaria e Resolução) dos Tribunais de Contas, estabelecendo frequências;
- Identificação da categorização adotada por cada um dos TC analisados;
- Categorização das irregularidades mapeadas, segundo suas características;
- Padronização, a partir do levantamento realizado;
- Definição de uma taxonomia;
- Avaliação de possíveis repercussões da padronização;
- Validação da taxonomia.

3.1 Enquadramentos da pesquisa

A natureza dessa pesquisa é aplicada com o propósito de promover conhecimentos práticos novos, já que se sugere a elaboração de uma taxonomia das irregularidades que será recomendada para o uso em todos os Tribunais de Contas. A taxonomia proposta será do tipo tradicional, portanto, hierárquica, já que existem diversos outros tipos: matrizes; facetas e sistemas de mapas (LAMBE, 2007).

Segundo Martinez et al (2004, p.106):

[...] a taxonomia, em um sentido amplo, é a criação da estrutura (ordem) e dos rótulos (nomes) que ajudam a localizar a informação relevante. Em um sentido mais específico, é o ordenamento e rotulação de métodos, que permite organizar sistematicamente a informação primária.

A análise qualitativa dos dados acontecerá na ordem das características mais genéricas para as mais específicas, onde cada irregularidade será interpretada levando em consideração aspectos pré-definidos, porém, terá a participação indutiva do pesquisado, já que, nos pontos

onde se verificar a ausência de informações, o pesquisador responderá para a formatação da taxonomia.

Trabalhar as irregularidades é tratar de um assunto específico, onde a taxonomia auxiliará na organização das ideias, promovendo, assim, conhecimento de maneira organizada. As estruturas taxonômicas podem ser dos tipos: de navegação; de gerenciamento de dados e descritiva – que é a adotada no presente estudo.

Na formulação da taxonomia no estudo, as irregularidades são formatadas para atenderem a uma padronização de linguagem, de modo que todos os tribunais de contas dos estados brasileiros utilizarão. Segundo Conway e Sligar (2002), o objetivo da taxonomia descritiva é fazer com que um determinado contexto seja estudado na criação de um vocabulário homogêneo.

Quanto à estruturação, a taxonomia pode ser subdividida em três variedades básicas: assunto, unidades envolvidas e função (BLACKBURN, 2006). Esta pesquisa envolve, no seu processo, as três variedades. Em relação ao assunto, as irregularidades são estruturadas em: Limites Constitucionais/Legais; Gestão Patrimonial; Contabilidade; Gestão Fiscal/Financeira; Controle Interno; Planejamento/Orçamento; Licitação; Contratos; Convênios; Despesas; Pessoal; Regime Próprio de Previdência Social (RPPS); Prestação de Contas e Diversos. Ao avaliarmos, de forma separada, as contas de governo e as contas de gestão, estamos definindo a taxonomia por unidade. Por fim, pode-se associar a taxonomia a funções, ao analisar as irregularidades, levando em consideração a função dentro da gestão administrativa em que é aplicada, possui, portanto, o modelo taxonômico proposto, as três variáveis que compõem uma taxonomia estrutural.

3.2 Coleta dos dados

A pesquisa tem como ponto de partida a coleta de dados em documentos oficiais dos TC (Resolução, Ato Normativo, Instrução normativa, Resolução normativa, ou outro documento similar), divulgados nos respectivos sítios eletrônicos com o objetivo de identificar a existência de documento oficial, com alguma classificação das irregularidades, para orientar os auditores e conselheiros na apreciação e julgamento das contas anuais dos gestores municipais. Foram obtidos seis documentos, conforme pode ser visto no Quadro 4.

Quadro 04: Tribunais de Contas que Divulgam em Seus Sítios Eletrônicos as Classificações de Irregularidades

Estado e Tribunal de Contas	Documento Obtido	Site Pesquisado
Bahia - TCM-BA ¹	RESOLUÇÃO nº 222/92	https://www.tcm.ba.gov.br/sistemas/textos/juris/09248-13.odt.pdf
Mato Grosso - TCE-MT	RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 2/2015	https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/22101/ano/2015/num_decisao/2/ano_decisao/2015
Paraná - TCE-PR	INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 108/2015	https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/instrucao-normativa-n-108-de-19-de-novembro-de-2015/279105/area/10
Piauí - TCE-PI	RESOLUÇÃO TCE Nº 14/11, DE 30/AGO/2011	https://www.tce.pi.gov.br/resolucao-no-132011-de-26-de-agosto-de-2011/
Rio Grande do Sul - TCE-RS	RESOLUÇÃO N. 1009/2014	http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/administracao/gerenciador_de_conteudo/noticias/TCE-RS%20promove%20ciclo%20de%20palestra%20para%20gestores%20municipais
Santa Catarina - TCE-SC	DECISÃO NORMATIVA N.TC-06/2008	http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/decisao_normativa_n_06-2008_consolidada.pdf
Tocantins - TCE-TO	INSTRUÇÃO NORMATIVA TCE/TO Nº 02, de 15/MAI/2013.	https://www.tce.to.gov.br/sitetce/ouvidoria/..../200-instrucao-normativa-2016?...524

Nota: ¹No caso da Bahia, além do documento do Tribunal de Contas Municipal daquele Estado, também foi identificada a existência de um livro: “Guia de Orientação para a Promoção da Qualidade da Prestação de Contas Públicas: 300 irregularidades que ensejam rejeições de contas pelo TCM-BA”, publicado em 2014, de autoria de Daniel Arruda, Lucas Barreto e Vitor Hugo Almeida, membros do Tribunal de Contas Municipal da Bahia.

Esgotada a busca nos sítios eletrônicos, foram enviadas cartas para vinte e um TC que não apresentavam, em seus sítios eletrônicos, documentos sobre classificação de irregularidades. A carta perguntava se elas dispunham de documento sobre classificação de irregularidades e solicitava a remessa, em caso positivo. Apenas um Tribunal de Contas não respondeu: Pará. O Quadro 5 apresenta os resultados dos envios das cartas aos TCs, indicando a data de envio, os documentos recebidos, a data do recebimento da resposta e o tempo de resposta.

Quadro 05: Tribunais de Contas para os Quais Foram Enviadas Cartas

Estado e Tribunal de Contas	Data de Envio da Carta	Documento Recebido	Data do Recebimento da Resposta	Tempo de Resposta (em dias)
TCE-AC	13/02/2017 e 17/10/2017	TCE-AC/GP/OF/No. 271/2017	20/11/2017	277 e 33
TCE-AL	13/02/2017	OFÍCIO Nº 054/2017- DGP	07/04/2017	53
TCE-AP	13/02/2017	INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº001/2014 TCE-AP (Ofício nº 151/17)	12/05/2017	88
TCE-AM	13/02/2017	OFÍCIO Nº 222/2017 - GP/TCE	07/03/2017	22
TCE-CE	13/02/2017	Ofício 0604/2017 - SEC. GER. e DESP. PROTOC.Nº 3040/17 em 20/06/2017	23/03/2017	38
TC-DF	13/02/2017	OFÍCIO Nº 24/2017 - SEGECEX	07/03/2017	22
TCE-ES	13/02/2017	OFÍCIO 00277/2017 -9	13/03/2017	28
TCM-GO	13/02/2017	INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 002/2016 (OFÍCIO Nº 874/2017)	28/04/2017	74
TCE-MA	13/02/2017	OFÍCIO Nº85/2017 - GAB JRCE	15/03/2017	30

(Continua...)

Quadro 05: Tribunais de Contas para os Quais Foram Enviadas Cartas

(Conclusão)

Estado e Tribunal de Contas	Data de Envio da Carta	Documento Recebido	Data do Recebimento da Resposta	Tempo de Resposta (em dias)
TCE-MS	13/02/2017	OFÍCIO N 361/2017/GAB- PRES	06/11/2017	266
TCE-MG	13/02/2017 e 17/10/2017	Email – respondido por Heloísa Rocha (Assessora da Superintendência de Controle Externo do TCEMG)	18/12/2017	305 e 62
TCE-PA	13/02/2017			
TCE-PB	13/02/2017	PARECER NORMATIVO PN-TC-52/2004 (OFÍCIO 0259/2017 - TCE - GAPRE)	17/03/2017	32
TCE-PE	13/02/2017	OFÍCIO Nº27 /2017 TCE-PE/GPRE	14/03/2017	29
TCE-RJ	13/02/2017	RESPOSTA POR EMAIL	15/01/2018	332
TCE-RN	13/02/2017 e 17/10/2017	RESOLUÇÃO Nº 011/2016 – TCE, DE 09/JUN/2016 (MANUAL DE AUDITORIA DO TCE/RN)	28/12/2017	315 e 72
TCE-RO	13/02/2017	PORTARIA Nº 177 DE 21/FEV/2017 (OFÍCIO Nº 01999/2017- GP)	22/03/2017	37
TCE-RR	13/02/2017	OFÍCIO Nº 097/2017/COGEC	15/03/2017	30
TCE-SP	13/02/2017	OFÍCIO SSG-GAB nº 0068/2017	22/06/2017	129
TCM-SP	13/02/2017	OFÍCIO GP Nº 1733/2017	11/05/2017	87
TCE-SE	13/02/2017	OFÍCIO Nº 061/2017/DITEC e OFÍCIO Nº1680/2017/ DITEC de 02/05/2017	21/03/2017	36

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Do resultado das buscas na internet e do envio das cartas, foram obtidos doze documentos, referentes aos seguintes estados: Amapá; Bahia; Goiás; Mato Grosso; Paraíba; Paraná; Piauí; Rio Grande do Sul; Rio Grande do Norte; Rondônia; Santa Catarina e Tocantins (vide Figura 2).

Figura 02: Mapa dos Estados cujos TC possuem classificação das irregularidades para a análise das prestações de contas dos gestores municipais



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

O quadro 6 demonstra que, dos doze Estados que possuem documentos com classificação das irregularidades, a representação numérica da populacional, onde trinta e quatro pontos percentuais da população total brasileira se encontra nesses Estados e já possuem acesso a um tipo de classificação das irregularidades.

Quadro 06: Representatividade dos Estados para os Quais Existem Documentos com Classificação das Irregularidades

Estados	População (mil hab.)	% s/ Brasil	Número de Municípios	% s/ Brasil
Amapá	781.713	0,4%	16	0,3%
Bahia	15.271.073	7,5%	417	7,5%
Goiás	6.690.173	3,3%	246	4,4%
Mato Grosso	3.302.041	1,6%	141	2,5%
Paraíba	3.995.541	2,0%	223	4,0%
Paraná	11.241.665	5,5%	399	7,2%
Piauí	3.212.374	1,6%	224	4,0%
Rio Grande do Norte	3.473.266	1,7%	167	3,0%
Rio Grande do Sul	11.290.773	5,6%	497	8,9%
Rondônia	1.786.220	0,9%	52	0,9%
Santa Catarina	6.882.793	3,4%	295	5,3%
Tocantins	1.531.744	0,8%	139	2,5%
Total dos 12 Estados que têm documento de classificação das irregularidades	69.459.376	34,2%	2.816	50,6%
Brasil	203.001.456	100,0%	5.569	100,0%

Fonte: IBGE (2012)

Sendo assim, sessenta e oito por cento da população do Brasil não possuem, em seus TCs, algum tipo de classificação das irregularidades, e a proposta da taxonomia elaborada pela pesquisa é atender a essa faixa populacional na qual não existe padronização nas classificações das irregularidades. Além disso, a proposta de taxonomia poderá contribuir para uma uniformização das análises por todos os TC brasileiros.

3.3 Organização dos dados com a criação de um *software*

Após a coleta dos dados, será feita a organização das informações obtidas, de modo a permitir a comparação entre as várias classificações definidas pelos TC. Para isso, será feito o uso de tecnologia na pesquisa, com a criação de um *software* para a formulação da taxonomia, elaborado especificamente para esta pesquisa. A análise e a interpretação dos dados produzem uma atividade de gerenciamento qualitativo das informações coletadas. Para que isso aconteça, esses dados serão codificados e classificados em categorias (SAUNDERS, 2012).

O *software* é similar a um já existente no mercado e que é aplicado em pesquisa na Universidade de São Paulo (USP), chamado *eXtensible Business Reporting Language* (XBRL). Quem lidera essas pesquisas na USP é o pesquisador Edson Luiz Riccio. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apoia a estruturação da Taxonomia Brasileira XBRL, para relatórios financeiros. O *software* XBRL ainda não está totalmente estruturado para a jurisdição brasileira, tendo previsão de ocorrer em um futuro próximo (LABORATÓRIO..., 2015).

O *software* foi desenvolvido em atendimento às demandas desta pesquisa. Para isso, alguns pontos serão formatados e alimentados no mesmo. O Quadro 07 descreve as informações que serão observadas em relação a cada irregularidade encontrada, para fins da definição do modelo taxonômico.

Quadro 07: Grupos em que as irregularidades serão classificadas

Grupos	Descrição
Legislação	Nesse grupo será observada qual a legislação que foi descumprida e provoca a respectiva irregularidade. Assim como também se é: Constitucional; Legal ou Normativa. Em cada legislação, que pode ser mais de uma, o <i>software</i> alimentará os seus respectivos artigos e incisos.
Assunto	Este grupo catalogará os assuntos em que as irregularidades mais acontecem que são: Limites Constitucionais/Legais; Gestão Patrimonial; Contabilidade; Gestão Fiscal/Financeira; Controle Interno; Planejamento/ Orçamento; Licitação; Contratos; Convênios; Despesas; Pessoal; RPPS; Prestação de Contas; e diversos

(Continua...)

Quadro 07: Grupos em que as irregularidades serão classificadas

(Conclusão...)

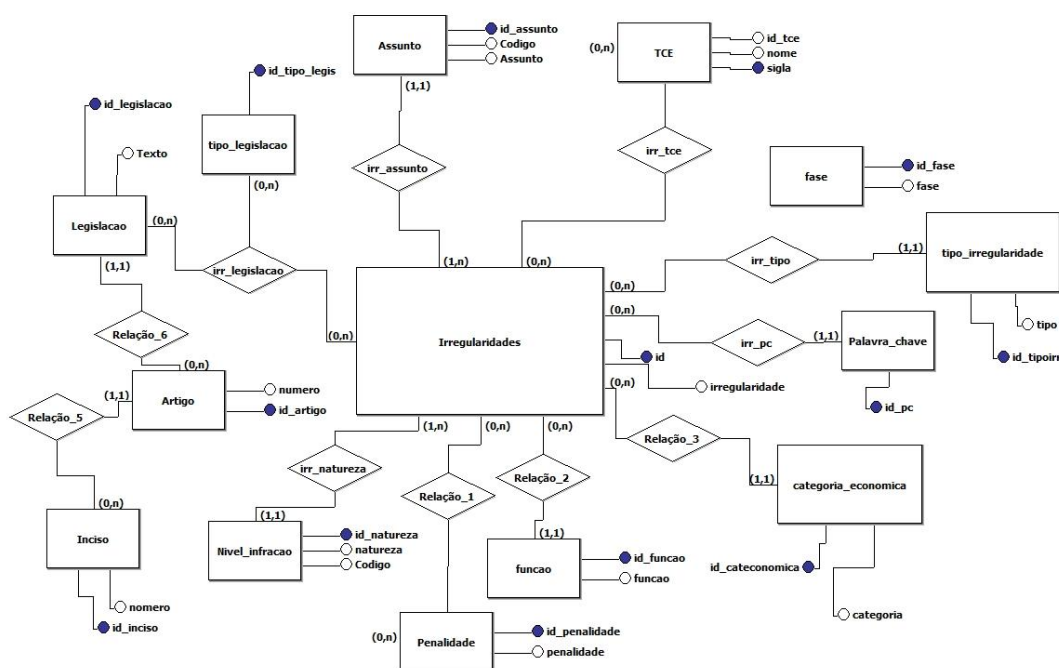
TC	Este grupo identificará qual(is) o(s) TC que redigiu(ram) a respectiva irregularidade: TCE- AP; TCE-BA; TCM-GO; TCE-PI; TCE-PB; TCE- MT; TCE-SC; TCE- PR; TCE-RN; TCE-RS; TCE-RO; TCE-TO.
Palavra-Chave ou Termo Chave	Retratará qual parte do texto expressa a característica específica da irregularidade
Espécie de Penalidades	Observa qual a penalidade que a irregularidade provoca: Reintegratória; Sancionatória e Multa moral.
Nível da Infração	Este grupo aborda em qual nível de infração a irregularidade se classifica: Gravíssima; Grave e Moderada.
Fase de Ocorrência	Este grupo classificará, entre as fases da administração pública, em qual momento a irregularidade foi cometida: Planejamento; Execução; Controle e Avaliação.
Categoria Econômica	Este grupo classificará qual pasta ou secretaria, dentro da gestão pública, cometeu a irregularidade: Legislativo; Judiciário; Administração; Previdência Social; Segurança Pública; Assistência Social; Trabalho; Educação (Educação Infantil; FUNBEB; Educação Fundamental; Educação Média; Educação Superior); Saúde (Saúde Básica; Saúde Média; Complexidade); Cultura; Direito de Cidadania; Urbanismo; Habitação; Ciências Ambientais; Ciências e Tecnologia; Agricultura; Indústria; Comércio e Serviço; Comunicação; Transporte; Desporto e Lazer; Encargos Especiais e Outros.
Espécie de Irregularidade	Classifica as irregularidades em três aspectos: Gastos irregulares; Despesas não autorizadas; e Despesas inúteis ou infrutíferas.

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

3.4 Desenvolvimento do software

A Figura 3 representa a estruturação inicial do *software* resultante da pesquisa, junto com o produto da Taxonomia das Irregularidades, formulada através de suas ferramentas.

Figura 03: Mapa conceitual do software



Fonte: Dados da pesquisa, 2018

O *software* tem dois objetivos: permitir que os tribunais que têm classificação mantenham atualizadas as suas classificações e permitir que todos os tribunais consultem uma classificação única que poderá ser utilizada por todos, resultando em uma padronização por meio da taxonomia das irregularidades.

O *software* auxiliará na organização das irregularidades coletadas, em uma linguagem de XML, que é muito usada em estudos acadêmicos na área de contabilidade, pois é adequada para interpretações e comunicação de negócios eletrônicos, com o uso de textos contínuos (GUAIANA, 2013). Assim, possibilitará que o pesquisador catalogue as irregularidades semelhantes entre os estados.

As irregularidades, em um nível de taxonomia, remetem a um grupo caracterizado por não se revestir de qualquer semelhança com nenhuma outra categorização. Tal classificação seria – analogamente, no âmbito da taxonomia biológica criada por Linneu – como uma espécie – que nos remete a um grupo cujos indivíduos têm características próprias que não são encontradas em nenhum outro ser vivo.

O *software* gerará, para cada irregularidade, um código (ID), de modo que esta será uma maneira de organizar uma pesquisa qualitativa. Esse ID é o resultado da codificação dos grupos, que, consequentemente, possibilitará que se agrupem as irregularidades em categorias similares. Como os Tribunais de Contas Estaduais salientam a mesma irregularidade em linguagem textual diferente, as ferramentas possibilitarão a organização sem a repetição da espécie.

3.5 Critérios adotados para a elaboração das classificações taxonômicas

As categorizações são as explicações teóricas que orientam a composição do modelo taxonômico; e, como se trata de um modelo taxonômico estrutural, as classificações adotadas levam em consideração critérios preestabelecidos na sua composição, as quais são: (1) nível de gravidade; (2) assunto; (3) fase de ocorrência (etapa); (4) categoria econômica; (5) espécie de irregularidade; e (6) espécie de penalidade que estão representadas no Quadro 08, que, além de mostrar as classificações adotadas, relaciona-as aos seus critérios de escolha.

Quadro 08: Tipos de classificação versus critério adotado

TIPO DE CLASSIFICAÇÃO	CRITÉRIO ADOTADO
(1) Nível de gravidade	Impacto na gestão (escala)
(2) Assunto	Matéria da gestão
(3) Fase de Ocorrência (etapa)	Momento dentro do ciclo da gestão em que ocorre a irregularidade
(4) Categoria Econômica	Categoria econômica a que se refere a irregularidade ou subárea da gestão em que ocorre a irregularidade
(5) Espécies de Irregularidade	Operacionalização das despesas (gestão)
(6) Espécies de Penalidade	Sanções legais da gestão

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Os critérios adotados objetivam atender à gestão pública observando a sua complexidade e amplitude, o que possibilita estruturar as classificações diante das irregularidades nos mais diversos ângulos da gestão administrativa municipal. Isso torna o modelo taxonômico amplo para atender, incorporar e classificar todas as irregularidades hoje catalogadas e as que poderão surgir com o transcorrer dos tempos, já que se está tratando de uma matéria social mutável.

A taxonomia é formada com a classificação das irregularidades em seis níveis. A incorporação aos níveis varia quanto a sua origem. Os níveis “assunto e nível de gravidade”, já são classificações adotadas em estados como Piauí, Tocantins, Santa Catarina, Rio Grande do Norte; sendo assim, a pesquisa incorporou, na íntegra, essas classificações. Os níveis: espécies de penalidade e de irregularidades, se originaram de classificações em uso em países como África do Sul e Portugal, respectivamente (passando por algumas adaptações à realidade brasileira). Os dois últimos níveis remetem a uma inovação proposta pelos pesquisadores, e são os seguintes: categoria econômica e fase de ocorrência, dos quais são fundamentados, teoricamente, pelo ciclo da gestão administrativa pública e pelo quadro de detalhamento de despesa – QDD, respectivamente.

3.6 Referências para análise

As irregularidades catalogadas na pesquisa foram analisadas levando em consideração alguns requisitos como, por exemplo, os princípios jurídicos. O Quadro 09 demonstra quais os requisitos de classificação em relação às irregularidades.

Quadro 09: Referência para análise em relação aos princípios

PRINCÍPIO	ESCOPO
Supremacia do interesse público	Toda a atuação do Estado deve ser direcionada ao cumprimento do interesse público. Portanto, a Administração Pública tem prerrogativas para executar as finalidades que lhe são destinadas. As ações que porventura demonstrem manifestação do interesse privado do gestor em detrimento do público constituem irregularidades, por violação do referido princípio.
Legalidade	O Estado, por meio da Administração Pública, tem, por determinação constitucional (Art. 37 da CF), a obediência ao ordenamento jurídico. Os agentes públicos têm, por obrigação, obedecer às normas, notadamente na área orçamentária. Exemplificando: os agentes públicos portadores de cargos eletivos devem cumprir as normas previstas no art. 21 da lei de responsabilidade fiscal.
Finalidade	A finalidade se confunde com a supremacia do interesse público, no entanto, quando a lei determinar um certo mandamento, não pode o gestor o executar de forma diferente, ou o executar de forma que não seja para o cumprimento do interesse/finalidade pública, bem como aquela descrita em lei.
Razoabilidade	No cumprimento das normas jurídicas, o gestor público deve atentar para a legalidade do ponto de vista do senso comum aplicado ao caso, evitando exageros. Delineia, na verdade, os contornos da discricionariedade do gestor, evitando que este cometa irregularidades na apreciação das leis com cláusulas abertas de entendimento e execução.
Proporcionalidade	Na execução do princípio da proporcionalidade, o gestor sofre redução na sua discricionariedade do entendimento e aplicação do ordenamento jurídico, semelhantemente ao que ocorre no princípio da razoabilidade. No entanto, a proporcionalidade tem um estigma mais prático, pois, por meio deste, busca-se que o gestor busque o equilíbrio entre a finalidade alcançada e o meio utilizado para tal, de modo que, entre o meio utilizado e a finalidade almejada deve existir uma ação não arbitrária por parte do gestor, de modo que busque a necessidade, a utilidade e a eficiência.
Motivação	Todos os atos do gestor público devem ter uma motivação legal, em obediência à legalidade. A motivação nada mais é do que a exposição dos motivos para prática do ato. Ex: Determinado gestor pretendo abrir crédito suplementar, mediante decreto, neste dispositivo legal, deve motivar a necessidade de tal abertura.
Impessoalidade	Confunde-se com a finalidade, pois, o gestor deve buscar sempre, na prática do ato, o interesse público, sendo proibida a prática de atos com esteio pessoal, ou que eventualmente venham, conscientemente, beneficiar ou favorecer a terceiros. Objetiva desvincular sentimentos pessoais dos fins públicos.
Publicidade	Previsto no caput do artigo 37 da Constituição Federal, tem como objetiva prestar contas à sociedade da prática dos atos, evitando que estes sejam secretos, salvo por determinação legal. O exemplo mais prático é a publicação das normas jurídicas referentes às leis orçamentárias, e a disposição de dados orçamentários dos órgãos públicos em portais na internet.
Devido processo legal e da ampla defesa	O desenvolvimento procedimental dos processos administrativos tem que ser seguir as normas legais, não havendo atropelo das normas constitucionais, e ampla defesa é ciência dada aos envolvidos (eventualmente atingidos) pelo processo administrativo.
Boa administração	Os atos dos gestores públicos devem se pautar na celeridade, eficiência, e economicidade, devendo aproximar os serviços públicos da população.
Segurança jurídica	Decorrente do Estado Democrático de Direito, objetiva garantir a estabilidade das relações jurídicas, cumprindo fielmente o ordenamento jurídico, garantindo os direitos e exigindo os deveres dos particulares.

(Continua...)

Quadro 09: Referência para análise em relação aos princípios

(Conclusão...)

PRINCÍPIO	ESCOPO
Eficiência	Tem por objetivo uma administração pública voltada ao gerencialismo, ou seja, gerando um controle de resultado na atuação do Estado. Os principais focos da eficiência são: economicidade, racionalização dos recursos e dos desperdícios, rapidez, produtividade, qualidade e rendimento funcional.
Segregação de Função	Dentro da gestão pública, as funções têm que respeitar as finalidades de cada administração.
Economicidade	Expresso no art. 70 da Constituição Federal, representa a busca pela maior eficiência possível na prática de ato, com o menor custo possível, dentro de um espaço de tempo absolutamente razoável e proporcional.
Isonomia	Insculpido no artigo 5º da Constituição Federal, determina que a Administração Pública (Estado) deve tratar os particulares e aqueles com quem celebra relações jurídicas, de forma igual, sem distinções de qualquer natureza, proibindo assim os benefícios indevidos e a concessão desarrazoada de vantagens e privilégios
Moralidade	Os agentes públicos devem pautar seus atos na boa-fé objetiva e subjetiva, bem como na honestidade, na ética e na probidade, de modo a evitar a prática de atos eivados de nulidade por condutas viciadas.
Igualdade	Semelhante à isonomia, trata-se apenas de nomenclatura distinta.
Probidade administrativa	Semelhante à moralidade. Na verdade, é uma dedução lógica da moralidade. Os agentes públicos, na prática de atos, devem buscar a finalidade pública e a satisfação do interesse público, bem como do ordenamento jurídico. Sendo-lhes vedado o uso da máquina pública para beneficiar ou conceder vantagens ou privilégios indevidos, além disso, devem transportar para dentro dos seus atos uma motivação que não possua nenhuma espécie de dolo, má-fe, ausência de ética e ou violação da honestidade.

Fonte: Adaptação de Mello (2012).

Além da análise dos princípios, a pesquisa leva em consideração outro ponto, que é a hierarquia jurídica, e, para isso, o parâmetro teórico seguido é o da pirâmide de Kelson. A observação das hierarquias jurídicas leva à possibilidade de se entender a gravidade legal que essas irregularidades provocam.

Figura 04 : Pirâmide de Kelsen – Hierarquia jurídica



Fonte: Kelsen (1987).

A figura 4 que demonstra as fundamentações jurídicas, observado a sua relevância legal, expressa que as quanto mais próximos do topo da pirâmide maior a sua força legal e consequentemente, quanto mais próximo da base menos a sua força. Sendo assim, as irregularidades podem ser analisadas com relação ao descumprimento legais, e, portanto, permiti-se fazer uma associação entre as infrações cometidas e as forças legais.

Em relação ao entendimento das irregularidades no tocante às palavras-chave e aos princípios administrativos, foi feito uso do programa Atlas TI, na versão 8, pelo qual se pode observar as frequências e permitir a elaboração de nuvens de palavras, de modo que as mais repetidas passam a ter mais relevância, em relação ao elemento estudado.

3.7 Validação externa: adaptação do *ex post fact*

A validação corresponde a uma etapa em que a os achados empíricos da pesquisa são confirmados por meio de procedimentos apropriados (COSTA, 2011). A coleta de dados realizou-se nos sites oficiais de Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, a unidade de análise se constituiu por pareceres prévio. Define-se pareceres prévios como uma peça opinativa de natureza jurídica emitida pelos auditores externos que manifestam a sua opinião “técnica” sobre as contas públicas municipais (SANTANA JÚNIOR, 2008). Nesse intento, usam como fundamento as normas do direito administrativo, legislações esparsas e princípios legais, constitucionais e do direito público. Os procedimentos adotados foram organizados respeitando as seguintes etapas:

1ª etapa: planejamento sistemática de coleta e amostragem não probabilística intencional.

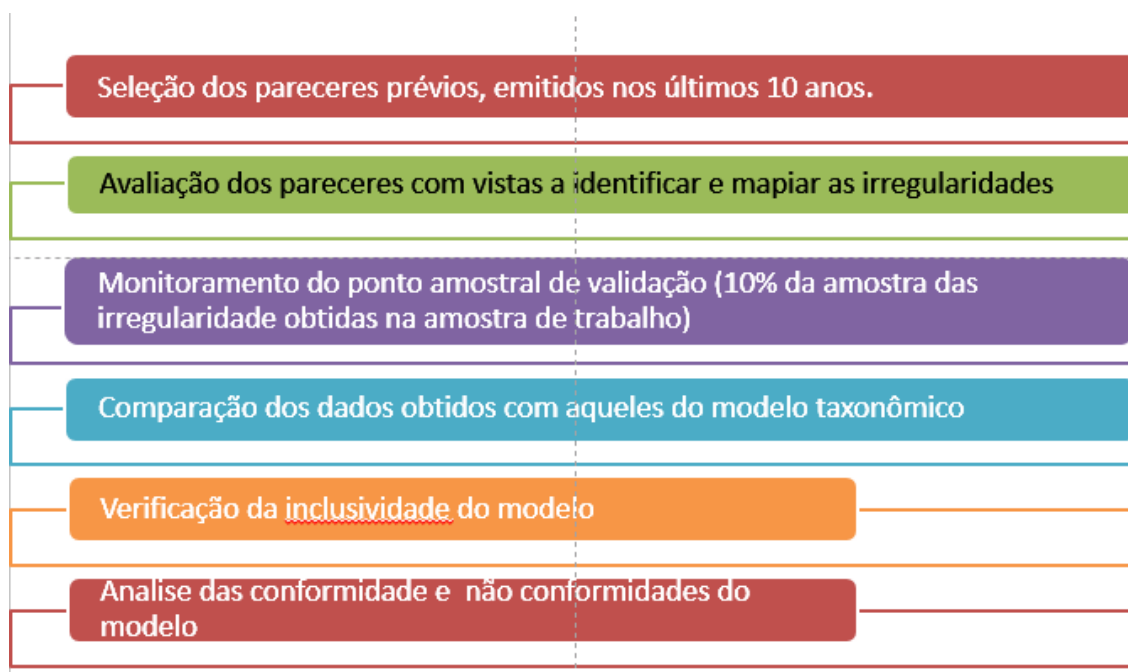
Amostrou-se pareceres com base no número de habitantes de diferentes municípios (extratos populacionais) respeitando os intervalos ou faixas adotados pelo IBGE. A amostra teve como recorte temporal os últimos 10 anos, visando alcançar diferentes gestões. Essa cautela decorreu da intensão de eliminar um viés típico nesse tipo de levantamento empírico, que é o viés de status. No caso específico, esse viés ocorreria se fossem realizadas coletas dentro de uma mesma gestão. Os gestores transmitem na sua prática vícios de trabalho, fragilidades de conhecimentos, maneirismos, valores, dentro outras inclinações.

2ª etapa: procedimentos de amostragem

A amostra de validação foi composta respeitando um critério objetivo. A coleta teve continuidade até que se atingiu 10% da quantidade de irregularidades, resultado obtido na amostra de trabalho. A validação externa tem como finalidade atestar a confiabilidade dos resultados, no caso específico verificar o quão o modelo é útil, estável, abrangente e inclusivo. Igualmente, testar a qualidade do modelo ante aos objetivos inicialmente propostos. Classicamente, os métodos de validação também objetivam eliminar as fontes de viés, prejudiciais ao desempenho do modelo.

Esse tipo de validação é conhecido na literatura com transformacional, acolhendo diferentes procedimentos aplicáveis a cada caso (COSTA, 2011). Esse conjunto de procedimentos foi elaborado para esta investigação, inspirado nos clássicos métodos experimentais, ex post facto e de Coorte. Por essa razão, a amostra foi seccionada em duas partes: amostra de trabalho e amostra de validação. Adotou-se como nível de confiança a referência de 95% de acertos. Significa afirmar que, se no levantamento amostral de validação forem observadas irregularidades previstas o modelo à razão de 95%, o modelo mostra-se abrangente e inclusivo. Esses qualificadores definem o que a literatura sobre taxonomia define com complexidade. Quanto mais complexo o modelo taxonômico, maior o alcance das situações previstas, portanto, maior sua utilidade e precisão. Esses modelos precisam dar conta da realidade, objeto empírico da investigação. A validação externa é uma etapa presente em toda pesquisa qualitativa de natureza empírica. A figura 4 resume os procedimentos empregados.

Figura 05 - Procedimentos de validação externa



As irregularidades abrangidas na faixa de erro servem de reflexão acerca de suas peculiaridades e contexto, sendo úteis à expansão do modelo no futuro.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A primeira etapa da coleta de documentos produzidos pelos TC que contivessem classificações de irregularidades resultou em um achado de doze documentos jurídicos (Decisão normativa; Instrução normativa; Parecer normativo, Portaria e Resolução), que tratam da classificação das irregularidades nos seus respectivos TC. Sendo assim, a parte introdutória dos resultados compreende a interpretação da formulação desses documentos que estão presentes nos seguintes estados: Amapá; Bahia; Goiás; Paraíba; Paraná; Piauí; Mato Grosso; Rio Grande do Norte; Rio Grande do Sul; Rondônia; Santa Catarina e Tocantins.

4.1 Análise dos documentos elaborados pelos TC

A análise estrutural compreende os seguintes aspectos: nomenclatura, data de publicação, órgãos elaboradores. Além da observância estrutural de documentos como: quantidade de páginas; número de classificação adotada e quantidade de irregularidades catalogadas em cada TC.

O Quadro 10 apresenta os TC que definiram critérios de classificação das irregularidades para fins de apreciação e julgamento das contas dos gestores municipais. Entre os documentos coletados, observou-se que existe apenas uma diferença de nomenclatura, como exposto no Quadro 10, porém, se observar esses documentos quanto à hierarquia jurídica das leis, todos eles enquadram-se na mesma posição em relação à representação gráfica da pirâmide de Kelsen, que é a base da pirâmide.

Quadro 10: Estados e Tribunais de Contas que definiram critérios de classificação das irregularidades para fins de apreciação e julgamento das contas dos gestores municipais

Estado	Tribunal de Contas	Documento Legal e Ano De Publicação
Amapá	TCE-AP	Instrução normativa nº001/2014, de 28/05/2014.
Bahia	TCM-BA	- Resolução nº 222/92, de 30/12/1992 (publicada em D.O.E. de 30/12/1992 e alterada pelas Resoluções nº 224/93, de 09/02/1993, 225/93, de 10/06/1993, 272/95, 396/99, de 29/12/1999, e 471/00, de 26/12/2000, com a publicação autorizada pela Resolução nº 648/02, de 19/12/2002); e livro de 2014 ¹
Goiás	TCM-GO	Decisão normativa nº 002/2016
Mato grosso	TCE-MT	- Instrução normativa no. 02/2006 (1ª. edição - revogada); e - Classificação de irregularidades: critérios para as decisões sobre as contas anuais. 5. ed. rev. amp. – Cuiabá: Publicontas, 2015. Aprovada pela Resolução normativa nº 2/2015, de 24/02/2015.
Paraíba	TCE-PB	Parecer normativo PN-TC- 47/2001, revogado e substituído pelo Parecer normativo PN-TC- 52/2004. De 24/11/2004

(Continua...)

Quadro 10: Estados e Tribunais de Contas que definiram critérios de classificação das irregularidades para fins de apreciação e julgamento das contas dos gestores municipais (Conclusão)

Estado	Tribunal de Contas	Documento Legal e Ano De Publicação
Paraná	TCE-PR	Instrução normativa nº 103/2014, de 11/12/2014 e Instrução normativa nº 108/2015, de 19/11/2015.
Piauí	TCE-PI	Resolução TCE nº 14/11, de 30 de agosto de 2011
Rio Grande do Norte	TCE-RN	Resolução nº 011/2016 – TCE, de 09 de junho de 2016
Rio Grande do Sul	TCE-RS	Resolução n. 414/1992, de 05/08/1992, revogada e substituída pela Resolução n. 1009/2014, de 19/03/2014.
Rondônia	TCE-RO	Portaria nº 177 de 21/02/2017.
Santa Catarina	TCE-SC	Decisão normativa n.TC-06/2008, de 17/12/2008.
Tocantins	TCE-TO	Instrução normativa TCE/TO nº 02, de 22/05/2013.
Nota: 'Para efeito desta pesquisa, no caso da Bahia foram utilizados dois documentos. Além da resolução nº 222/92 e suas alterações (o TCM-BA publica a resolução já consolidada com suas alterações, portanto analisou-se a versão publicada em 19/12/2002), também foi utilizado o livro “Guia de Orientação para a Promoção da Qualidade da Prestação de Contas Públicas: 300 irregularidades que ensejam rejeições de contas pelo TCM-BA”, publicado em 2014, de autoria de Daniel Arruda, Lucas Barreto e Vitor Hugo Almeida, membros do Tribunal de Contas Municipal da Bahia.		

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Se observar o corte temporal de composição dos documentos analisados, constata-se que, com exceção da Bahia e do Rio Grande do Sul, que definiram critérios de classificação das irregularidades em 1992, os demais são bem mais recentes. O TCE-BA e o TCE-RS foram os pioneiros ao classificar as irregularidades quando, em 1992, o TCM -BA elaborou a Resolução nº 222/92 e o TCE-RS nº 414/1992, sendo os únicos TC a tratar desse tema antes da elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF em 2000. O TCE-PB foi o terceiro TC a emitir um documento com classificação das irregularidades, objetivando uniformizar critérios para a análise das prestações de contas dos gestores municipais.

As irregularidades precisam ser compreendidas dentro da gestão administrativa pública como uma maneira de controle, já que, com o entendimento delas, é possível visualizar onde estão os principais gargalos. A LRF é a peça jurídica que trata dos requisitos legais para esta finalidade e controle. A aplicabilidade da lei é o que justifica os achados dela, de modo que, dos doze documentos encontrados, apenas dois antecederam a citada lei.

Talvez a aprovação da LAI - Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.517, de novembro de 2011, tenha influenciado a decisão de adotar critérios mais objetivos e transparentes na análise das prestações de contas pelos TCs. Seis dos doze documentos analisados por este estudo foram produzidos após a aprovação da LAI: Amapá, Goiás, Paraná, Rio Grande do Norte, Rondônia e Tocantins.

O Quadro 11 apresenta informações sobre a quantidades de páginas, quantidades de irregularidades e quantidade de classificações, que os TC utilizam para a elaboração deles.

Quadro 11: Análise estrutural dos documentos de classificação das irregularidades

Estados	Quantidade de Páginas	Quantidade de Classificação	Quantidade de Irregularidades Classificadas
Amapá	20	4	282 ¹
Bahia	9	0	85
Bahia (Livro)	14	1	300
Goiás	40	3	82
Mato Grosso	22	2	207
Paraíba	3	0	12
Paraná	18	7	24
Piauí	27	2	203
Rio Grande do Norte	23	2	221
Rio Grande do Sul	6	0	29
Rondônia	7	1	79
Santa Catarina	23	3	136
Tocantins	21	3	254
Nota: Do total de 282 irregularidades classificadas, 18 não estão disponíveis no documento enviado pelo TCE-AP.			

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Verifica-se que há grande diferença na quantidade e no detalhamento que cada TC dá à sua classificação. Enquanto o documento do TCE-PB tem apenas três páginas, nenhuma classificação e apenas doze irregularidades, o TCE-MT, além de publicar a resolução normativa nº 2 de 2015, produziu também uma cartilha com setenta e oito páginas, com duas classificações e duzentos e sete irregularidades classificadas. No caso do TCE-MT, a diferença entre a resolução e a cartilha é que esta última é mais didática e explicativa.

No tocante à quantidade de irregularidades, a uniformização também não se encontra presente, tendo obtido os mais variados resultados. A maior discrepância está presente quando comparados os estados do Amapá e da Paraíba. O resultado total de irregularidades catalogadas é bastante expressivo: mil, seiscentos e setenta e oito.

4.2 Análise do conteúdo dos documentos dos TC

Na seção a seguir, os documentos de cada estado serão analisados minuciosamente de acordo com suas particularidades e especificidades. Será levado em consideração que esses documentos foram elaborados para o entendimento e a aplicabilidade do dia a dia desses TC. Nesta análise, além de observados as classificações isoladas, também será feita uma comparação entre os TC.

4.2.1 Amapá

A Instrução normativa 001/2014–TCE/AP é quem trata da catalogação das irregularidades no Amapá e tem, como objetivo: “Estabelecer critérios de classificação das irregularidades para apreciação de julgamento das contas anuais de governo e de gestão no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Amapá” (AMAPÁ, 2014).

A ementa salienta o uso de uma primeira categorização, que é a separação das irregularidades em contas de governo e contas de gestão. A segunda classificação adotada é definida por hierarquia jurídica a qual será: restrição de ordem constitucional; restrição de ordem legal e restrição de ordem regulamentar. A separação das irregularidades nestes três grupos é a mesma adotada pelo TCE de Santa Catarina.

O quarto e último grupo de classificação trazida pela Instrução normativa é a classificação por natureza: gravíssimas; graves e leves. O TCE de Tocantins faz uso dessa classificação, porém, no subgrupo “leves” é adotada a nomenclatura “moderada”. O quadro 9 resume as classificações adotadas pelo TCE do Amapá.

Uma terceira classificação ocorre quando as irregularidades são ordenadas por assunto, assim como adota os TCE de Tocantins, Piauí, Santa Catarina e Mato Grosso, e são: despesas (ensino; ensino/FUNDEB; ação e serviços públicos de saúde; contrato por tempo determinado); gastos com pessoal; fundos/criação; previdência; contabilidade; agentes políticos; créditos adicionais; orçamento; gestão patrimonial; controle interno; publicidade; pessoal; licitação; previdência; desapropriação; prestação de contas; receita; crédito orçamentário; dívida ativa; gestão fiscal/financeiro; contratos; convênios; operação de crédito e bancos.

O quarto e último grupo de classificação, trazido pela Instrução normativa 001/2014, trata da natureza das irregularidades: gravíssimas; graves e leves. O TCE de Tocantins faz uso dessa classificação, porém, no subgrupo “leves” é adotada a nomenclatura “moderada”. O Quadro 12 resume as classificações adotadas pelo TCE do Amapá.

Quadro 12: Classificações adotadas pelo TCE de Amapá

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Hierarquia jurídica	restrição de ordem constitucional	78	34,21
	restrição de ordem legal	129	56,57
	restrição de ordem regulamentar	21	9,21
Assunto	agentes políticos;	5	2,19
	bancos;	1	0,43
	contabilidade;	13	5,70
	contratos;	17	7,45
	controle interno;	8	3,50
	convênios;	3	1,31
	créditos adicionais;	10	4,38
	crédito orçamentário;	1	0,43
	desapropriação;	1	0,43
	despesas (ensino, ensino/FUNDEB, ação e serviços públicos de saúde, contrato por tempo determinado); gastos com pessoal;	42	18,42
	dívida ativa;	3	1,31
	fundos/criação;	1	0,43
	gastos com pessoal	3	1,31
	gestão fiscal/financeiro;	8	3,50
	gestão patrimonial;	6	2,63
	licitação;	11	4,82
	operação de crédito	2	0,87
	orçamento;	15	6,57
	pessoal;	28	12,28
	prestação de contas;	10	4,38
	previdência;	33	14,47
	publicidade;	2	0,87
	receita;	5	2,19
Natureza da Irregularidade	gravíssimas	54	23,68
	graves	148	64,91
	leves	26	11,40
Total de Irregularidades Classificadas		228	100%

Fonte: Amapá (2014).

A Instrução normativa foi enviada pela sua corte para esta pesquisa em um CD, via Correios. Porém, a mesma apresenta algumas falhas de visualização, como repetição de irregularidades de fácil constatação, onde elas são codificadas. São encontradas duzentas e oitenta e duas irregularidades, contudo, trinta e seis se repetem e faltam dezoito irregularidades, totalizando duzentas e vinte oito irregularidades analisadas.

4.2.2 Bahia

O TCE da Bahia elaborou uma resolução que classifica as irregularidades em 1992, a Resolução nº 222/92, que já foi alterada sete vezes pelas resoluções: 224/93, 225/93, 272/95, 336/99, 471/00, 648/02. Todas com o intuito de elencar as irregularidades e falhas que podem provocar rejeição das contas dos municípios.

A Resolução nº 222/92 justifica a sua importância salientando quatro finalidades, sendo elas: (a) da função de órgão do controle externo na fiscalização e detecção de falhas e irregularidades, (b) a necessidade de que os gestores tenham conhecimento acerca de quais falhas e irregularidades possam ser provocadas e o grau de relevância, assim como também, pelo nível de incidência e por sua frequência, (c) a enumeração das irregularidades deve ser compreendida com explicações e não exaustão, e (d) a resolução possuir uma natureza didática, para que, por meio de explicações, possa evitar essas irregularidades.

Na Resolução nº222/92, são elencadas oitenta e cinco irregularidades divididas em duas categorias, todavia, as categorizações em dois níveis não estão enfatizadas com clareza no documento jurídico.

O TCM-BA possui, além da Resolução nº 222/92, um livro publicado em 2014 com o título: Guia de orientação para promoção da qualidade nas prestações de contas públicas municipais. Nesta obra, Arruda, Barreto e Almeida (2014) citaram 300 irregularidades, as quais são subdivididas em apenas uma classificação, em “assuntos” e esta em: (a) planejamento orçamentário; (b) execução orçamentária e financeira; (c) receitas e dívida ativa; (d) licitação, contratos e convênios; (e) obras e serviços de engenharia; (f) sistema de pessoal; (g) diárias e adiantamentos; (h) veículos e combustíveis; (i) doações, subvenções, auxílios e contribuições; (j) bens patrimoniais; (k) bens em almoxarifado; (l) operações de crédito e endividamento; (m) controle interno e social.

O quadro 13 mostra que, entre as trezentas irregularidades catalogadas no livro de Arruda, Barreto e Almeida (2014), o assunto que lidera, na totalidade, é afeto ao grupo formado por “licitação, contratos e convênios” possuindo 61 irregularidades, mais de vinte por cento do total. Em contrapartida, está o grupo com menor representatividade “bens em almoxarifado” que possui apenas cinco irregularidades. No livro, as irregularidades são expostas sem a associação devida da legislação no seu descumprimento.

Quadro 13: Classificações adotadas pelo TCE de Bahia (Livro)

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Assunto	bens de almoxarifados	5	1,66
	bens patrimoniais	13	4,33
	controle interno e social	20	6,66
	despesa pública	30	10,00
	diárias e adiantamentos	11	3,66
	doações, subvenções, auxílios e contribuições	17	5,66
	execução orçamentária e financeira	30	10,00
	licitações, contratos e convênios	61	20,33
	obras e serviços de engenharia	12	4,00
	operações de crédito e endividamento	11	3,66
	planejamento orçamentário	13	4,33
	receita e dívida ativa	25	8,33
	sistema de pessoal	46	15,33
	veículos e combustíveis	6	2,00
Total de Irregularidades Classificadas		300	100%

Fonte: Arruda; Barreto e Almeida (2014).

Em síntese, embora o TCM da Bahia possua dois tipos de fontes (Livro: Arruda; Barreto e Almeida, 2014 e a resolução nº222/92) só expõem uma classificação, tímida em relação às irregularidades afetas ao tipo “Assunto”, assim como resta ilustrado no Quadro 11, na obra de Arruda; Barreto e Almeida (2014).

Na resolução nº 222/92, existe uma diferenciação exposta no texto dos artigos primeiro e segundo, sendo que o primeiro salienta que as vinte e seis catalogadas “motivarão a rejeição das contas”, e o artigo segundo afirma que os demais cinquenta e nove, “poderão motivar a rejeição”, representadas no Quadro 14.

Quadro 14: Classificações adotadas pelo TCM de Bahia

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Possibilidade de rejeição das contas municipais	motivarão a rejeição das contas municipais	26	30,58
	poderão motivar a rejeição das contas municipais	59	69,42
Total de Irregularidades Classificadas		85	100%
Nota: Além das irregularidades classificadas, a Resolução menciona, em seu Art. 3º, que “Além das irregularidades e falhas listadas nos artigos 1º e 2º desta Resolução, poderão também motivar a rejeição das mencionadas contas quaisquer outras ali não especificadas que atentem contra a legitimidade, a economicidade, a razoabilidade ou a eficiência das contas municipais ou que afrontem os princípios constitucionais regedores da administração pública, na dicção do artigo 37, caput, da CRFB, ou que, ainda, colidam frontalmente com a legislação em vigor”.			

Fonte: Bahia (1992).

Comparando com as classificações adotadas na pesquisa, esse grupo em que subdivide as irregularidades considerado a motivação da rejeição das contas, se associa primariamente ao que se adotou na pesquisa com nível de infração.

4.2.3 Goiás

No TCM de Goiás, quem redigiu a Decisão normativa nº 0002/2016 foi o Tribunal de Contas dos Municípios (TCM-GO), de modo que, junto com o TCM-BA, foram os únicos documentos elaborados pelo TCM. O documento expressa, como objetivo: “Estabelece diretrizes para instrução das prestações de contas de gestão do exercício de 2015 e fixa escopo e reflexos para aplicação na análise dos processos de prestação de contas” (GOIÁS, 2016).

A Decisão normativa nº 0002/2016 apresenta, em seu apêndice, o anexo I, composto por um quadro de implicações, no qual as irregularidades são classificadas pelos seguintes aspectos: escopo; indícios e reflexos nas contas (poder executivo, poder legislativo e administração direta e indireta), como mostra o Quadro 15.

Quadro 15: Classificações adotadas pelo TCM de Goiás

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Achados (Apontamentos da Análise)	É a irregularidade e o dispositivo legal violado.	81	100
Indícios ¹	Crime contra as Finanças Pública	3	4,28
	Crime de Apropriação Indébita	3	4,28
	Crime de Responsabilidade	29	41,42
	Indício de Ato de Improbidade Administrativa	31	44,28
	Indício de Crime contra a Lei de Licitações	1	1,42
	Indícios de Fraude ou Erro	2	2,85
A quem se aplica	poder executivo;	47	30,12
	poder legislativo;	39	25,00
	administração direta e indireta.	70 ²	44,87
Total de Irregularidades Classificadas		81	100
Notas: ¹ doze irregularidades catalogadas não possuem indícios;			
² FME (3), FUNDEB (7), FSM(4), RPPS (12), FMDCA (4), FMAS(4), AUTARQUIAS (1).			

Fonte: Goiás (2016).

No apêndice da Decisão normativa nº 0002/ do TCM-GO existe uma planilha, que organiza as classificações nas suas colunas. Na primeira coluna, a classificação está como escopo. Na segunda, estão os indícios, os quais indicam se a irregularidade pode vir a provocar alguma espécie de crime ou dano ao patrimônio público, a exemplo do crime de responsabilidade. Sendo esta classificação uma particularidade do TCM de Goiás, já que é o único estado que a adota. Na classificação “reflexos das contas” (coluna), que trata das irregularidades quanto a sua aplicabilidade, ela é subdividida em três subgrupos: poder executivo; poder legislativo e administração direta e indireta. Nesta instrução normativa, estão catalogadas oitenta e duas irregularidades.

O subgrupo administração direta e indireta está presente em setenta irregularidades, sendo que, em trinta e cinco, a natureza não é especificada; contudo, nas demais trinta e cinco, citam: Fundo Municipal de Educação – FME; Fundo Nacional de Educação Básica – FUNDEB; Fundo Municipal de Saúde – FMS; Regime Geral de Previdência Social – RPPS; Fundo Municipal da Criança e do Adolescente – FMDCA; Fundo Municipal de Assistência Social – FMAS e Autarquias.

4.2.4 Mato Grosso

A resolução que classifica as irregularidades detectadas pelas equipes técnicas, durante o processo de auditoria dos municípios do Estado de Mato Grosso é a nº 02/2015. O TCE-MT é o único que possui uma cartilha com base nesta resolução, a qual está na sua quinta versão: “Classificação de Irregularidades: Critérios para as decisões sobre as contas anuais”. A cartilha possui uma apresentação mais didática, o que a diferencia dos documentos jurídicos analisados nos outros TC.

O TCE-MT classifica cada uma das irregularidades, relacionadas na cartilha, em duas dimensões:

- a) quanto ao assunto, da mesma maneira como Tocantins, Piauí, Amapá, Bahia e Santa Catarina, que são: limite constitucionais/legais; gestão patrimonial; contabilidade; gestão fiscal/financeira; controle interno; planejamento/orçamento; licitação; contratos; convênios, despesas; pessoal; RPPS; prestação de contas e diversos. Cada assunto é representado por uma letra, que varia na ordem alfabética de A a N, respectivamente, possibilitando assim, a formação de um código de representação; e
- b) quanto à natureza das irregularidades: gravíssimas; graves e moderadas. Em relação a esta classificação, a cartilha não explica quais critérios foram adotados para tal associação.

Quadro 16: Classificações adotadas pelo TCE-MT

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Assunto	contabilidade	9	4,34
	contratos	16	7,72
	controle interno	12	5,79
	convênios	3	1,44
	despesas	21	10,14
	diversos	11	5,31
	gestão fiscal/financeira	27	13,04
	gestão patrimonial	6	2,89
	licitação	21	10,14
	limite constitucional/legal	12	5,79
	pessoal	19	9,17
	planejamento/orçamento	13	6,28
	prestação de contas	6	2,89
	RPPS	31	14,97
Natureza da irregularidade	gravíssimas	30	14,49
	graves	124	59,90
	moderadas	53	25,69
Total de Irregularidades Classificadas		207	100

Fonte: Mato Grosso (2015).

O Quadro 16 resume as classificações adotadas pelo TCE de Mato Grosso. Na resolução nº 02/2015 foram catalogadas duzentas e sete irregularidades.

4.2.5 Paraíba

O parecer normativo PN–TC–52/2004 tem, em seu texto, o objetivo de uniformizar a interpretação e a análise, pelo Tribunal, de alguns aspectos inerentes às Prestações de Contas dos Planos Municipais (PARAÍBA, 2004). O documento enumera ~~doze~~ irregularidades, cuja ocorrência de uma ou mais delas “constituirá motivo de emissão, pelo Tribunal, de parecer contrário à aprovação de contas de Prefeitos Municipais, independentemente de imputação de débito ou multa, se couber” (PARAÍBA, 2004).

A irregularidade descrita no item 2.3 do Parecer Normativo PN–TC–52/2004 – *não aplicação dos percentuais mínimos de receita em MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (art. 212, CF) e em AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE (art. 198, CF)* – foi desmembrada em duas irregularidades, para fins de classificação, uma tratando do ensino – *não aplicação dos percentuais mínimos de receita em MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (art. 212, CF)* – e outra da saúde: *não aplicação dos percentuais mínimos de receita em AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE (art. 198, CF)*.

A irregularidade descrita no item 2.13 do Parecer Normativo PN–TC–52/2004 – *não cumprimento oportuno de decisões do Tribunal* – não foi considerada por duas razões: (a) por ser muito vaga e por não estar amparada em nenhuma legislação específica.

Dentre os onze Estados analisados na pesquisa, o TCE-PB é o que possui o menor número de irregularidades em sua classificação. Mas todas são de nível grave, pois a ocorrência de qualquer uma delas resultará em parecer contrário à aprovação das contas. Com exceção de duas, as irregularidades expostas no texto são tratadas sem identificar a base legal: “[...] não aplicação dos percentuais mínimos de receita em manutenção e desenvolvimento de ensino (art. 212, CF) e em ações e serviços públicos de saúde (art. 198, CF)” (PARAÍBA, 2004).

4.2.6 Paraná

A classificação das irregularidades elaborada pelo TCE-PR é regida pela Instrução normativa nº 108/2015, que tem como objetivo dispor “sobre o escopo de análise da prestação de contas municipal do exercício de 2015, compreendendo os Poderes Executivo e Legislativos Municipais, a administração direta e indireta, e dá outras providências” (PARANÁ, 2015).

Na estruturação e catalogação das irregularidades, este TC, junto com Goiás, se diferencia dos demais por possuir uma classificação mais detalhada. A primeira classificação adotada é em relação ao escopo, que de acordo com o art. 5 da respectiva instrução normativa, trata: “[...] o escopo possui natureza ordenatória dos itens de análise para efeito da parametrização do analisador eletrônico do sistema, e refere-se às contas anuais do prefeito e dos demais administradores”. (PARANÁ, 2015)

Para efeito desta pesquisa, o que a Instrução trata como itens de análise corresponde às irregularidades, objeto empírico do estudo. Entre as classificações adotadas no anexo I está a tipificação, que é o levantamento jurídico acerca de quais legislações serão descumpridas para provocar as irregularidades. A maioria dos TC analisados possuem estas tipificações, porém, são encontradas no mesmo texto das irregularidades. Exceção seria a Bahia e a Paraíba, que na grande maioria de irregularidades, não salientam a tipificação legal que as provocariam.

O TCE-PR classifica as irregularidades pela tipificação legal e pela sanção penal. O modelo taxonômico proposto neste estudo faz uso da tipificação legal, mas, diferentemente do TCE-PR, não associa a penalidade legal às irregularidades classificadas.

Além do Escopo e da Tipificação legal, a Instrução normativa nº 108/2015 também classifica as irregularidades por aplicabilidade: poder executivo, poder legislativo, administração indireta (fundo com contabilidade descentralizada; autarquias; fundações de direito público; consórcios intermunicipais e entidades congêneres). O Quadro 17 traz um resumo das classificações adotadas pelo TCE- PR.

Quadro 17: Classificações adotadas pelo TCE do Paraná

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Escopo	controle interno	3	12,5
	resultado orçamentário/financeiro	1	4,16
	resultado patrimonial	2	8,33
	avaliação da aplicação no ensino básico municipal	3	12,50
	avaliação das aplicações em ações de saúde municipal	1	4,16
	gestão de regime próprio de previdência social	5	20,83
	aspectos fiscais – Lei de Responsabilidade Fiscal	6	25,00
	gestão do legislativo	2	8,33
	aspectos financeiros (consórcios)	1	4,16
Aplicabilidade	poder executivo	19	38,77
	poder legislativo	10	20,40
	administração indireta	6	12,24
	RPPS	7	14,28
	consórcio	7	14,28
Total de Irregularidades Classificadas		24	100

Fonte: Paraná (2015).

A quantidade de irregularidades catalogadas foram vinte e quatro para efeito dessa pesquisa, já que elas repetem-se em relação a sua aplicabilidade.

4.2.7 Piauí

A resolução do TCE-PI nº 14/11, de 30 de agosto de 2011. No tocante à apresentação da Resolução, ela faz a utilização de uma codificação nos dois níveis de classificação: quanto ao assunto e quanto natureza. A representação de código é feita por letras, que formam uma sequência de duas letras. O quadro 18 resume as classificações adotadas pelo TCE-PI. Esta é uma classificação matricial, em duas dimensões: assunto e natureza.

Quadro 18: Classificações adotadas pelo TCE do Piauí

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Assunto	contabilidade	10	4,92
	contratos	14	6,89
	controle interno	6	2,95
	convênios	4	1,97
	despesas	22	10,83
	diversos	8	3,94
	gestão fiscal/financeira	27	12,30
	gestão patrimonial	7	3,44
	licitação	15	7,38
	limite constitucional/legal	12	5,91
	pessoal	22	10,83
	planejamento/orçamento	13	6,40
	prestação de contas	11	5,41
	RPPS	32	15,76
Natureza da irregularidade	gravíssimas	38	18,71
	graves	109	53,69
	moderadas	56	27,58
Total de Irregularidades Classificadas		203	100

Fonte: Piauí (2011).

O documento possui duzentas e três irregularidades, e estas são divididas em 14 assuntos, que serão o primeiro dígito da codificação, sendo eles: limite constitucional/legal; gestão patrimonial; contabilidade; gestão fiscal/financeira; controle interno, planejamento/orçamento; licitação; contratos; convênios; pessoal; RPPS; pessoal; prestação de contas e diversos.

Já o segundo dígito da codificação, onde as irregularidades são identificadas segundo a sua natureza, podem ser: gravíssimas, graves e moderadas. Estados como Tocantins e Mato Grosso classificam, desta mesma maneira, a natureza, porém, diferem no último nível, quando adotam a nomenclatura de “graves ou moderados”.

4.2.8 Rio Grande do Norte

A Resolução nº 004/2014 - TCE-RN, é quem trata da catalogação das irregularidades no TCE do Rio Grande do Norte, afirma no texto o seu objetivo: “Dispõe sobre aprovação das alterações no Manual de Auditoria que trata da padronização e normatização do exercício da fiscalização do controle externo, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte” (RIO GRANDE DO NORTE, 2014).

Essa Resolução regulamenta o Manual de Auditoria, o qual possui sete capítulos. Sendo que, para fins dessa pesquisa o capítulo a ser analisado é o sétimo, que trata das classificações das irregularidades, objeto empírico da pesquisa.

As irregularidades são classificadas em dois grupos: assunto e natureza. Para um melhor aproveitamento didático, as irregularidades perfazem um código único representado por duas letras, que segue a ordem alfabética de A à Q e representa o assunto das irregularidades e a segunda letra indaga a natureza da mesma. Assim como está demonstrado no Quadro 19:

Quadro 19: Classificações adotadas pelo TCE do Rio Grande do Norte

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Assunto	contabilidade	8	3,60
	contratos	13	5,85
	controle interno	7	3,15
	convênios	3	1,35
	despesas	21	9,45
	diversos	8	3,60
	gestão fiscal/financeira	25	11,26
	gestão patrimonial	6	2,70
	licitação	14	6,30
	limite constitucional/legal	12	5,40
	pessoal – geral	28	12,61
	pessoal – legalidade da admissão	5	2,25
	pessoal – aposentadoria	16	7,20
	pessoal – pensão previdenciária	5	2,25
	planejamento/orçamento	13	5,85
	prestação de contas	7	3,15
	RPPS	30	13,96
Natureza da irregularidade	gravíssimas	42	18,91
	graves	118	53,60
	moderadas	61	27,47
Total de Irregularidades Classificadas		221	100

Fonte: Rio Grande do Norte (2011).

O capítulo sete do manual de auditoria subdivide o assunto pessoal em quatro grupos, o primeiro que trata as irregularidades relacionadas com assunto pessoal de uma maneira mais geral, assim como os demais TCs, e separa as demais em: legalidade de admissão; aposentadoria e pensão previdenciária. A quantidade de irregularidades existentes no TCE-RN duzentas é vinte e uma.

4.2.9 Rio Grande do Sul

A Resolução nº 1009/2014 do TCE-RS, que é o documento que trata das irregularidades no Rio Grande do Sul, afirma, no texto, o seu objetivo:

Dispõe sobre os critérios a serem observados na apreciação das contas de governo, para fins de emissão de parecer prévio, e no julgamento das contas de gestão dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta e dá outras providências. (RIO GRANDE DO SUL, 2014)

Já no texto da ementa, é perceptível a adoção de uma classificação, que é a diferenciação das irregularidades provocadas pelas contas de **governo e gestão**. Contudo, no transcorrer das vinte e nove irregularidades catalogadas, esta separação não é exposta. Então, é possível afirmar que o Rio Grande do Sul não deixa expressamente claro nenhum tipo de classificação para as irregularidades encontradas.

A resolução possui uma particularidade, não vista em outros TC, que é uma carta de justificativa no final da catalogação das irregularidades. O principal motivo para a elaboração da resolução, segundo a justificativa criada, é a uniformidade nos critérios de elaboração do parecer prévio em que as contas serão julgadas. Nesta justificativa, é dito também que a Resolução nº 414 de 1992, revogada pela Res. 1009/2014, já tratava da matéria em assuntos, mesmo ano em que a Bahia elaborou a resolução nº 222.

4.2.10 Rondônia

No TCE de Rondônia, a Portaria 177/2016 é a responsável por tratar das irregularidades. Traz, no texto, o objetivo a seguir: “[...] adota o sumário de tipologia para auxiliar o controle externo no planejamento e execução de auditoria, com vista à prevenção e ao combate a corrupção” (RONDÔNIA, 2016). Ao analisar o texto da ementa, é perceptível uma diferenciação em relação aos demais estados: tem como preocupação, majoritariamente, o combate à corrupção; todavia, este não é o objeto de investigação da pesquisa.

A portaria é constituída pelos anexos I e II. No primeiro, que é uma espécie de modelo de formulário de auditoria, contém uma tipologia formada por nove itens, são eles: enquadramento legal; possível conexão com condutas tipificadas como atos de corrupção; indicativas dos atos e fatos característicos da tipologia sumarizada; fontes para a pesquisa e coleta de dados e provas; procedimentos de análise; resultados esperados; fontes para

pesquisa de casos concretos e jurisprudências; práticas institucionais a adotar para coibir recidivas e o surgimento de casos análogos além de outras observações.

Já o anexo II traz uma tabela indicativa de crimes de corrupção e a mesma salienta setenta e nove tipos de condutas, das quais estão os crimes de corrupção. Para cada tipo, é feito um conceito e tipificação de corrupção.

O Quadro 20 representa quais dos grupos que se formaram no anexo II da Portaria nº 177/2016.

Quadro 20: Classificações adotadas pelo TCE do Rondônia

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quant.	% s/total
Tipo	advocacia administrativa	1	1,26
	atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da Administração Pública	7	8,86
	atos de improbidade administrativa que importam em enriquecimento ilícito	12	15,18
	atos de improbidade administrativa que importam prejuízo ao erário	15	18,98
	caixa dois	1	1,26
	concussão	1	1,26
	condescendência criminosa	1	1,26
	corrupção	4	5,06
	crime da lei de licitações	2	2,53
	crime de responsabilidade do prefeito e vereador	23	29,11
	emprego irregular de verbas	1	1,26
	falsificação	2	2,53
	inserção de dados falsos no sistema de informações	1	1,26
	modificação ou alteração no sistema de informações	1	1,26
	nepotismo	1	1,26
	peculato	1	1,26
	prevaricação	1	1,26
	tráfico de influência	1	1,26
	violação do sigilo funcional	3	3,79
Total de Irregularidades Classificadas		79	100

Fonte: Rondônia (2016).

O Quadro 20 demonstra quem, dentre os crimes que mais provocam irregularidades segundo a Portaria nº 177/2016 é o de responsabilidade do prefeito e de vereadores, onde totalizam quase trinta por cento da totalidade de irregularidades catalogadas.

4.2.11 Santa Catarina

A Decisão normativa N. TC – 06/2008 é o documento jurídico que trata das irregularidades do TCE de Santa Catarina. O seu objetivo expressa o seguinte texto: “Estabelece critérios para apreciação, mediante parecer prévio, das contas anuais prestadas pelos Prefeitos Municipais, e o julgamento das contas anuais dos Administradores Municipais, e dá outras providências” (SANTA CATARINA, 2008).

A Decisão normativa nº 06/2008, é composta por dois anexos. O anexo I trata da prestação de contas do prefeito. O anexo II as irregularidades provocadas pelas prestações de contas do administrador sendo, portanto, a primeira classificação adotada que utiliza essa mesma classificação (assim como Tocantins, apenas com a nomenclatura diferente).

Além da classificação em contas de gestão e contas de governo, o TCE-SC definiu: hierarquia jurídica e natureza. A primeira, trata das irregularidades em agrupamentos por hierarquia jurídica, que são: restrições de ordem constitucional; restrições de ordem legal; restrições de ordem regulamentar. Em relação a essa classificação, o modelo de taxonomia, que é o objetivo desse trabalho, a adota de maneira similar pois essa classificação é composta levando em consideração a hierarquia jurídica das leis. Entre os documentos coletados para a composição na análise documental, instrumento da pesquisa, apenas o TCE-SC e o TCE-AP se apropriam dessa classificação.

A última classificação adotada é quando as irregularidades são agrupadas por assuntos específicos como: despesas/ensino; despesas/ensino/FUNDEB; despesas/ação e serviços públicos de saúde; agentes políticos; orçamento; orçamento/crédito orçamentários e adicionais; orçamento/créditos adicionais; fundo/criação; previdência; balanço orçamentário; balanço financeiro; contabilidade; receita/alienação de bens; créditos adicionais; gestão fiscal (disponibilidade de caixa, despesa total com pessoal do poder legislativo e executivo, meta, dívida pública, fiscalização das receitas tributária e recuperação de crédito tributário); controle interno; e-SFINGE, isso no anexo I.

Com relação às irregularidades apontadas nas contas dos demais administradores públicos, além do prefeito, o TCE-SC criou as seguintes classificações, que tratam dos assuntos específicos: atos municipais/publicidade; despesas com publicidade/promoção pessoal; licitação; contratos, agentes políticos; poder legislativo/folha de pagamento; orçamento; orçamento/créditos adicionais; pessoal, pessoal quadro; previdência; fundo/criação; balanço orçamentário; balanço financeiro; contabilidade; receita (alienação de bens, dívida ativa; crédito tributário, operações de créditos, empréstimos); créditos adicionais;

despesas (ordem cronológica das exigibilidades no pagamento das obrigações, FUNDEB); licitação; gestão fiscal (disponibilidade de caixa; relatório de gestão; relatório resumido; despesa total com pessoal do poder executivo e legislativo; despesa com pessoal superior ao limite legal; lei de diretrizes orçamentaria – LDO; meta; limite de empenho); bancos; caixa; documentos;

Entre o anexo I e II existem muitas similaridades e o que motiva a separação é a figura do executor das irregularidades que, de acordo com a classificação número um, pode ser o prefeito ou seus administradores. O quadro 21 resume as classificações adotadas pelo estado de Santa Catarina.

Quadro 21: Classificações adotadas pelo TCE de Santa Catarina

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Tipos de Contas	Contas de governo	41	30,37
	Contas de gestão	94	69,62
Hierarquia Jurídica	restrição de ordem constitucional	41	30,37
	restrição de ordem legal	82	60,74
	restrição de ordem regulamentar	12	8,88
Assunto (específico)	agente político	8	5,92
	atos municipais – publicidade	2	1,48
	balanço financeiro	2	1,48
	balanço orçamentário	2	1,48
	bancos	1	0,74
	caixa	1	0,74
	contabilidade	18	13,33
	contrato	1	0,74
	controle interno	1	0,74
	créditos adicionais	2	1,48
	despesas com publicidade (promoção pessoal)	1	0,74
	despesa	22	16,29
	despesa (ensino – FUNDEB)	5	3,70
	despesa (ordem cronológica das exigibilidades no pagamento das obrigações)	1	0,74
	despesas (ações e serviços públicos de saúde)	1	0,74
	documentos	1	0,74
	e-SFINGE	1	0,74
	fundo/criação	2	1,48
	gestão fiscal	2	1,48
	gestão fiscal (despesa com pessoal do poder legislativo)	2	1,48
	gestão fiscal (despesa com pessoal superior ao limite legal)	2	1,48
	gestão fiscal (despesa com pessoal do poder executivo)	2	1,48
	gestão fiscal (disponibilidade de caixa)	2	1,48
	gestão fiscal (dívida pública)	1	0,74
	gestão fiscal (fiscalização de receitas tributárias)	1	0,74
	gestão fiscal (LDO – meta)	1	0,74
	gestão fiscal (limite de empenho)	1	0,74
	gestão fiscal (meta)	6	4,44

(Continua...)

Quadro 21: Classificações adotadas pelo TCE de Santa Catarina

(Conclusão)

	gestão fiscal (recuperação de créditos tributários)	1	0,74
	gestão fiscal (relatório de gestão)	1	0,74
	gestão fiscal (relatório resumido)	1	0,74
	licitação	10	7,40
	orçamento	3	2,22
	orçamento (crédito adicional)	5	3,70
	orçamento (créditos orçamentários e adicionais)	2	1,48
	orçamento (crédito)	1	0,74
	pessoal	5	3,70
	pessoal (quadro)	2	1,48
	poder legislativo (folha de pagamento)	1	0,74
	previdência	4	2,96
	receita (alienação de bens)	2	1,48
	receita (crédito trinitário)	1	0,74
	receita (dívida ativa)	2	1,48
	receita (empréstimo)	1	0,74
	receita (operações de crédito)	1	0,74
Total de Irregularidades Classificadas		135	100

Fonte: Santa Catarina (2008).

Esta terceira classificação adotada por Santa Catarina se diferencia de Tocantins, Mato Grosso e Piauí, pois eles se apropriam da classificação do assunto, porém, são tratados de maneira genérica e não específica como trata o TCE-SC. Em relação à organização estrutural da catalogação das irregularidades é feito uso de uma codificação.

4.2.12 Tocantins

No estado do Tocantins, o documento jurídico que trata das irregularidades é a Instrução Normativa TCE/TO nº 02, de 15 de maio de 2013. O objetivo dessa instrução normativa é “estabelecer critérios que devem ser observados para apreciação e julgamento das contas anuais do **governo e gestão** no âmbito deste tribunal de contas” (TOCANTINS, 2013).

Foram catalogados duzentas e cinquenta e quatro irregularidades, distribuídas em dois anexos, I e II, sendo que o primeiro mostra as irregularidades no tocante às contas consolidadas (contas de governo) e o segundo trata das contas do ordenador de despesa (contas de gestão). Essa é, portanto, a primeira classificação adotada pelo TCE –TO (contas de governo x contas de gestão).

Outra categorização adotada pela Instrução normativa visa agrupar as irregularidades por assunto. Este assunto trata da natureza da matéria em que a irregularidade provoca, que neste caso são: restrição de ordem legal; limite constitucional/legal; gestão patrimonial; contabilidade; gestão fiscal/financeira; controle interno; planejamento/orçamento; licitação; contratos; convênios; despesas; pessoal; RPPS; prestação de contas diversos.

Gravíssima, grave ou moderada é também uma classificação adotada por Tocantins. Neste aspecto, são consideradas, segundo a instrução normativa nº 0002/2013, a natureza da irregularidade. Mesmo adotando tal nivelamento no documento, não é especificado como as irregularidades são distribuídas nessa modalidade e também não é exposto nenhum tipo de definição para a classe adotada. Tocantins, entre os onze TC que possuem tal documento, é o que possui o maior número de irregularidades catalogadas. O quadro 22 apresenta um resumo da classificação adotada pelo TCE-TO.

Quadro 22: Classificações adotadas pelo TCE do Tocantins

Níveis de Classificação	Categorias em Cada Nível de Classificação	Irregularidades Classificadas em Cada Categoria	
		Quantidade	% s/total
Tipos de Contas	Contas de governo	29	11,41
	Contas de gestão	225	88,58
Gravidade	gravíssimas	69	27,16
	graves	129	50,78
	graves ou moderadas	56	22,04
Natureza	restrição de ordem constitucional	11	37,93
	restrição de ordem legal	18	62,06
Assunto	contabilidade	15	6,66
	contratos	16	7,11
	controle interno	8	3,55
	convênios	3	1,33
	despesas	34	15,11
	diversos	9	4,00
	gestão fiscal/financeira	25	11,11
	gestão patrimonial	8	3,55
	licitação	17	7,55
	limite constitucional/legal	14	6,22
	pessoal	25	11,11
	planejamento/orçamento	16	7,11
	prestação de contas	5	2,22
	RPPS	30	12,33
Total de Irregularidades Classificadas		254	100

Fonte: Tocantins (2013).

Especificamente no anexo I, que trata das contas de governo, existe a classificação da natureza, sendo assim, as vinte e nove irregularidades que pertencem a esse grupo, estão subdivididas em: ordem constitucional e ordem legal e não classifica as irregularidades por assunto, no anexo II acontece justamente o processo inverso, possui assunto e não tem natureza.

4.3 Análise comparativa entre os doze TCS

A dissertação tratará da análise dos documentos tendo, como parâmetro, a comparação entre os doze estados. O Quadro 23, a seguir, resume todos os tipos de classificações adotadas nas irregularidades encontradas nos doze estados, que possuem tais documentos.

Quadro 23: Tipos de classificações catalogadas versus estados

Classificações	AP	BA	GO	MT	PB	PI	PR	RN	RO	RS	SC	TO
(1) Nível de gravidade	X			X		X		X				X
(2) Assunto	X	X		X		X		X				X
(3) Hierarquia Jurídica	X										X	X
(4) Contas de Governo e Gestão	X		X								X	X
(5) Escopo			X				X					
(6) Tipificação							X		X			
(8) Aplicabilidade							X					
(9) Assunto específico											X	
(10) Indícios			X									

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

O Quadro 23 representa também o *ranking* das classificações mais adotadas entre os estados. A classificação 2 (assunto) é a mais usada, com cinco estados que a utiliza. Em uma sequência decrescente está a classificação natureza (1), com quatro TC a utilizando. Com a mesma proporção está a classificação (4), contas de governo e contas de gestão, porém, com usuários diferentes.

Seguindo a ordem decrescente, estão: hierarquia jurídica; escopo e tipificação, com dois estados fazendo uso. Seguindo a mesma ótica estão as demais classificações, porém, com uma representatividade baixa, pois apenas o estado do Paraná as utiliza.

O modelo taxonômico proposto adota seis classificações, e, nos documentos analisados, existem quatorze. O quadro 24, resume entre as classificações dotadas em quais estados se encontram.

Quadro 24: Níveis adotados na taxonomia e suas origens

Tipos Classificação	Justificar o porque (que TCs usaram ou países)	Como é feito o uso
Nível de gravidade	AP, MT, PI, RN e TO	Em essência a taxonomia faz a mesma interpretação em uso nesses quatro estados. A única diferença é que alguns estados adotam nomenclaturas diferentes
Espécie de Penalidades	Portugal	

(Continua...)

Quadro 24: Níveis adotados na taxonomia e suas origens

(Conclusão)

Tipos Classificação	Justificar o porque (que TCs usaram ou países)	Como é feito o uso
Fases de Ocorrência	Inovação da pesquisa	Leva em consideração o ciclo administrativo, momento em que a irregularidade ocorre
Espécie de Irregularidades	África do Sul	Na África as irregularidades são condiredas em três níveis (despesas infrutíferas e inúteis; despesas irregulares e despesas não autorizadas) . O modelo taxonômico faz adaptações desda três usadas na África e acrescenta mais um: despesas em desacordo com o orçamento aprovado (para atender a realidade brasileira).
Assunto	AP, BA (livro), MT, PI, RN e TO	Os estados usam o mesmo parâmetro neste ponto.
Categoria Econômica	Inovação da pesquisa	O parâmetro de referência é o QDD, que leva em consideração o espaço físico em que irregularidade ocorre.

Fonte: Dados da pesquisa, 2018

O Quadro 24 permite compreender a origem das seis classificações adotadas na taxonomia, o que é interessante entender, é que a taxonomia é o resultado de uma mistura de classificações já em uso e com apenas duas inovações. A incorporação dos aspectos na formação taxonomia é um ponto positivo considerando a sua complexidade e utilidade.

4.4 Taxonomia

4.4.1 Resultado da perfilação taxonômica das irregularidades

Esta seção aborda os resultados obtidos com a formação de um modelo taxonômico, resultado dos achados acerca dos seguintes documentos: TCE- AP (Instrução Normativa nº 001/2014); TCE-BA (Resolução nº 222/92); TCM-GO (Instrução Normativa nº 008/2015); TCE-MT (5ª versão da cartilha “Classificação de Irregularidades”, aprovada pela Resolução Normativa do TCE-MT nº 2/2015); TCE-PB (Parecer Normativo nº 52/2004); TCE-PI (Resolução nº 14/11); TCE-PR (Instrução Normativa nº 108/15); TCE -RN (Resolução nº 011/2016 – TCE, de 09 de junho de 2016), TCE- RO (Portaria nº 177/2017); TCE- RS (Resolução 1009/14); TCE-SC (Decisão Normativa nº 06/08) e TCE- TO (Ato Normativo nº 02/13).

Foram catalogadas 1899 irregularidades, onde se observou que muitas delas se repetiam, entre os doze TCs que as possuíam, portanto, foi necessário agrupar as irregularidades que, em essência, tratavam de um mesmo tema, mas com nomenclaturas

diversas. Essa junção de irregularidades iguais, mas escritas com linguagem diferentes, resultou 541 irregularidades.

As irregularidades resultam de atos ou fatos administrativos que foram provocados pelo descumprimento de uma determinação legal. Neste sentido, os grupos de irregularidades catalogadas remetem à aplicabilidade de leis; o fenômeno observado permite compreender quais delas foram mais vergastadas. O parâmetro adotado para essa análise é afeto à pirâmide de Kelsen.

As legislações encontradas nos grupos de irregularidades estão expostas no Quadro 25, que declina o seu respectivo nível de aplicabilidade.

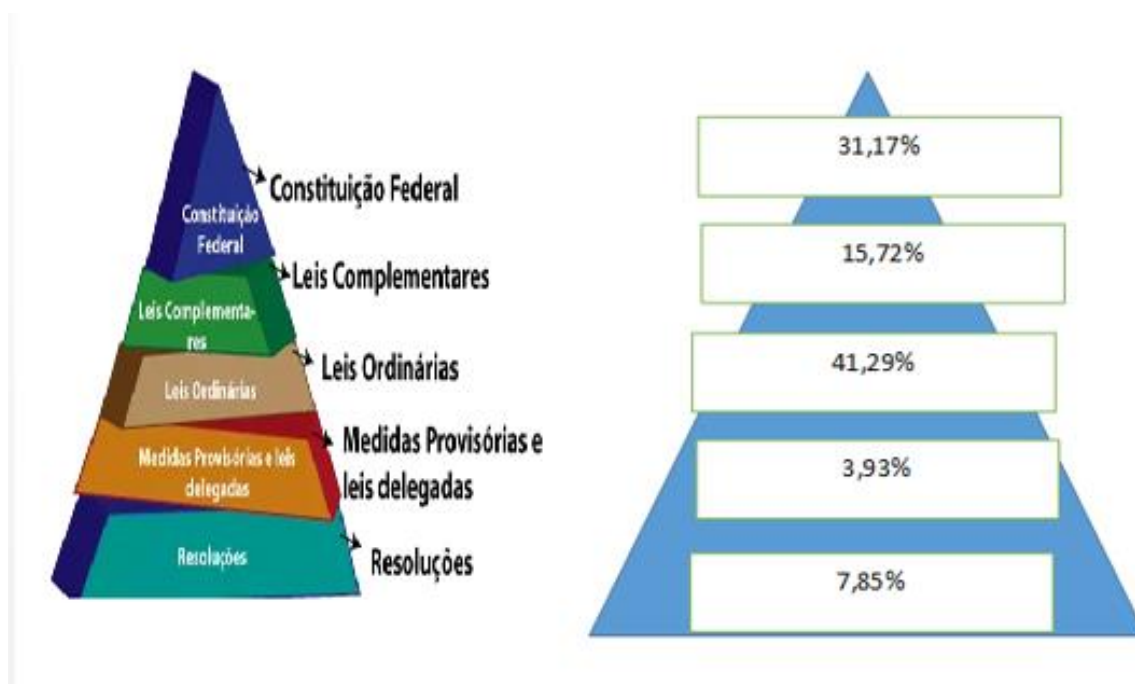
Quadro 25: Legislação e suas aplicabilidades

Legislação	Quantidade de Irregularidades	Descumprimento da legislação (%)
Constituição Estadual	3	0,28
Constituição Federal	167	30,89
Decreto-lei Federal	19	3,65
Emenda Constitucional Federal	3	0,28
Lei Complementar Estadual	4	0,56
Lei Complementar Federal	80	14,88
Lei Ordinária Federal	220	41,29
Norma Interna Federal	5	0,84
Resolução / Portaria (Estadual)	24	4,49
Resolução / Portaria (Federal)	13	2,52
Súmula Vinculante Federal	3	0,28

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

A Figura 06 representa o comportamento das irregularidades em relação à hierarquia jurídica, tendo, como parâmetro, a pirâmide de Kelsen cujo critério de organização remete à força das leis, de modo que as que têm maior força cogente (maior coercitividade) encontram-se no ápice da pirâmide.

Figura 06: Proporção das irregularidades hierarquicamente



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Percentualmente, 41,29% das irregularidades remetem à desobediência de leis ordinárias, que se encontram no centro da pirâmide. Na sequência, 31,17% das irregularidades decorrem do descumprimento de preceitos constitucionais. Com a observação da Figura 06, pode-se afirmar que as irregularidades resultam, em sua maioria, da inobservância de leis hierarquicamente superiores segundo os critérios da classificação Kelseniana.

Na administração pública, só é permitido fazer o que a lei expressamente autoriza. Neste norte, os legisladores criam leis (inclusive as de hierarquia constitucional) com fundamento em princípios. De acordo com Mello (2012), os princípios alicerçam todo o ordenamento jurídico, permitindo a compreensão e a aplicabilidade racional do sistema normativo. Sendo assim, a pesquisa classifica as irregularidades, levando em consideração os princípios da administração pública.

Com base no entendimento de que as irregularidades resultam de um descumprimento de normas jurídicas, as 541 irregularidades catalogadas ferem o princípio da legalidade. Sendo assim, as irregularidades serão observadas com base em todos os princípios da administração pública, com exceção da legalidade.

Essa análise se concentra em dois pontos: primeiro, na frequência observada isoladamente dos princípios administrativos e, em segundo, na comparação da combinação entre eles, já que uma irregularidade pode ferir um ou mais princípios de uma única vez.

A análise isolada dos princípios permitiu depreender que, no total, foram catalogadas 4.117 repetições de princípios, já que um mesmo grupo de irregularidades representava a inobservação de mais de um princípio e, nesse ínterim, as irregularidades mais frequentes atacaram os princípios da: publicidade (19%); impessoalidade (12%); finalidade (8%); eficiência (8%) e economicidade (7%). Nesta análise, o princípio da legalidade está implícito em todos eles, sendo assim, não será considerado na interpretação dos resultados.

Quadro 26 : Princípios da administração pública X irregularidades

PRINCÍPIOS	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA (%)
Boa administração	165	4
Devido processo legal e da ampla defesa	124	3
Economicidade	288	7
Eficiência	329	8
Finalidade	329	8
Igualdade	123	3
Impessoalidade	494	12
Isonomia	123	3
Moralidade	123	3
Motivação	165	4
Precaução	82	2
Probidade administrativa	165	4
Proporcionalidade	165	4
Publicidade	782	19
Razoabilidade	165	4
Responsabilidade do Estado por atos administrativos	124	3
Segregação de Função	82	2
Segurança jurídica	124	3
Supremacia do interesse público	165	4
Total	4117	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2018

Outra maneira de entender esse comportamento pode ser visualizado com o uso do Atlas TI, que elabora, com base na frequência das palavras mais relevantes, conforme ilustra a Figura 6, a formação de uma nuvem de palavras.

característica fundamental de uma formação taxonômica. A esse texto editado, associaram-se palavras ou termos chaves. Essas palavras-chave são uma espécie de resumo dos termos mais importantes para a catalogação das irregularidades editadas. No ranking das palavras-chave, o termo que esteve no topo foi “despesas”. Esse fato pode ser explicado por estar diretamente ligado à prática operacional da administração pública, com todos os dispêndios de suas ações. Toda decisão na gestão pública, no presente ou num futuro próximo, gerará gastos ou despesas.

Utilizando o software Atlas TI, foi feita uma análise frequencial. Conforme pode ser visto na Figura 6, verifica-se que, em uma sequência das palavras mais frequentes estão: contrato; licitação; controle; ausência; recursos; autorização; crédito; abertura; divergência.

Essas palavras representam dois pontos. O primeiro, na manifestação de ineficiências da gestão ao catalogar frequências como: autorização; abertura; divergência e ausência. E, em segundo ponto, podem-se observar segmentos físicos da administração em que essas irregularidades mais acontecem, sendo eles: nos contratos, nas licitações, na aplicação dos recursos e dos créditos. O Quadro 28 traz as palavras-chave que mais frequentemente aparecem no resumo das irregularidades.

Quadro 28: Frequência de palavras-chave X irregularidades

PALAVRAS-CHAVE	QUANTIDADE	FREQUÊNCIAS (%)
Autorização	212	12,64
Abertura	173	10,32
Ausência	118	7,04
Contratos	215	12,82
Créditos	97	5,78
Despesas	319	19,03
Divergência	147	8,77
Licitação	222	13,24
Recursos	173	10,32
Total	1676	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

A Figura 7 representa, ilustrativamente, este resultado, e confirma a frequência estatística demonstrada anteriormente.

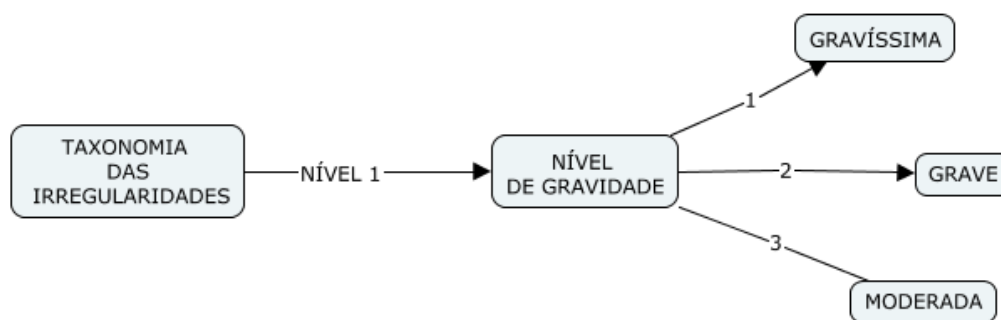
gravíssimas as que mais provocam danos à gestão pública, e, na respectiva proporção decrescente de infração estão as demais classificações, graves e moderadas.

As irregularidades gravíssimas provocam prejuízo à administração pública; elas estão associadas a prejuízos patrimoniais, algumas vezes irreparáveis. Por outro lado, as irregularidades graves, apesar de também causarem danos ao patrimônio público, geralmente podem ser reparadas. As irregularidades moderadas são as mais amenas em uma escala de proporção, pois são totalmente reparáveis. Sendo assim, o critério impacto na gestão é o adotado para a classificação do nível de infração.

Essas classificações abrangem aspectos tangíveis e intangíveis na administração pública. Um exemplo tangível é a associação do espaço físico das irregularidades ao observar onde acontece a irregularidade (no espaço), quando se utiliza a classificação categoria econômica. Quanto ao entendimento do grau de gravidade, as irregularidades são relacionadas com fatores invisíveis, razão por que são associadas à intangibilidade.

No tocante ao nível de infração, que é o primeiro na ordem da árvore taxonômica, as irregularidades são observadas em três categoria: gravíssimas, graves e moderadas. Conforme ilustra a Figura 09.

Figura 09: Nível 1 – Nível de Gravidade



Fonte: Dados da pesquisa, 2018

Quadro 29: Quantidade e percentual do Nível de Gravidade

NÍVEL DE GRAVIDADE	QUANTIDADE	PERCENTUAL (%)
Gravíssima	97	18,11
Graves	366	67,65
Moderadas	78	14,24
Total	541	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Constatou-se, conforme o Quadro 29, que, dentre os 541 grupos formados, a representação numérica é a seguinte: as irregularidades consideradas gravíssimas correspondem a 18,11%, já as graves – que são a maioria – estão em 67,65% e, as moderadas,

14,23%. A classificação dessas irregularidades na distribuição de tais graus não foi de autonomia dos autores da pesquisa, e sim, das classificações já em uso em TC como: Amapá; Mato Grosso; Piauí e Tocantins. A maioria das irregularidades são consideradas graves, sendo, portanto, um grau de gravidade intermediário nesta escala de observação.

O segundo nível de classificação na árvore taxonômica é o “nível de penalidade”, conforme mostra a Figura 8. Esta se relaciona com as implicações penais em que essas irregularidades podem estar associadas, e são de dois tipos: reintegratória e sancionatória.

4.4.2.2 *Espécie de penalidades*

Essa classificação é responsável por observar as irregularidades, considerando as sanções legais que provocam. Em alguns TC, a exemplo do Paraná, essa classificação é utilizada e os pontos observados são as multas.

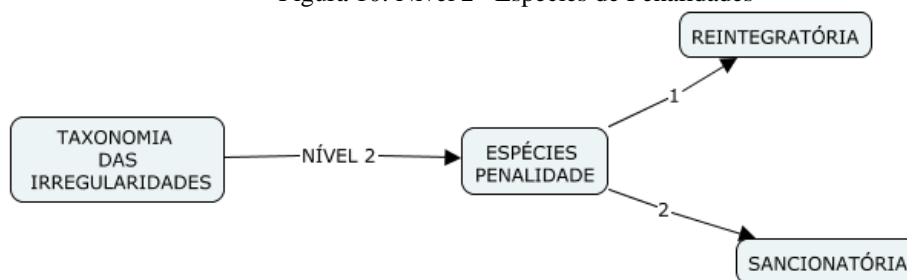
Para efeito desta pesquisa, as multas não serão visualizadas com ênfase. As irregularidades nos municípios serão distribuídas em duas modalidades: reintegratória e sancionatória, considerando a responsabilidade financeira dos municípios (GOMES, 2008).

Sendo assim, serão consideradas irregularidades reintegratória e sancionatória, para efeitos do modelo taxonômico:

- Reintegratória: irregularidades passíveis de correção;
- Sancionatória: irregularidades que terão sanções legais, com pouca possibilidade de recuperação.

As penalidades tratadas no estudo devem ser entendidas como controle e prevenção. Sendo, portanto, sanções preventivas que objetivam a repetição de erros e violações futuras, servindo como uma medida de segurança (ASCENÇÃO, 2005).

Figura 10: Nível 2– Espécies de Penalidades



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

O Quadro 30 demonstra, através de percentuais, a representação numérica das espécies de penalidade – nível dois da taxonomia.

Quadro 30: Quantidade e percentual do Espécies de Penalidade

ESPÉCIES DE PENALIDADE	QUANTIDADE	PERCENTUAL (%)
Reintegratória	456	84,28
Sancionatória	85	15,71
Total	541	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Em relação aos achados da pesquisa, a classificação das penalidades, conforme demonstra o Quadro 30, identificou que 84,28% do total de espécies de penalidade analisadas são do tipo reintegratória e os 15,71% restantes pertencem à modalidade sancionatória. Esse resultado é um direcionador positivo, pois as irregularidades resultantes de falhas na gestão, nesta interpretação, são passíveis de correção.

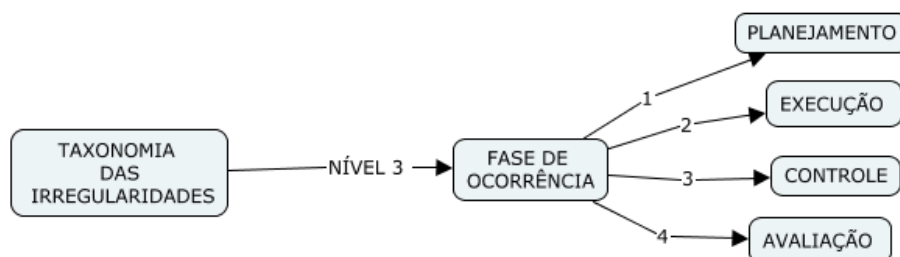
4.4.2.3 Fase de ocorrência (etapa)

Essa classificação corresponde ao entendimento acerca de qual o momento de ocorrência da irregularidade no âmbito do ciclo da gestão, sendo eles: (1) planejamento; (2) execução; (3) controle e (4) avaliação. Esta classificação possibilita visualizar quais são os momentos, durante a gestão, em que mais ocorrem irregularidades, permitindo-se, com isso, o uso do modelo de medidas preventivas do segmento da gestão que mais provocam essas falhas.

- Planejamento: é o momento em que a gestão consolida e elabora os seus planos. As irregularidades que integram esse grupo são as que são provocadas por falta de um planejamento eficiente;
- Execução: são as irregularidades que são impulsionadas pela aplicação incorreta de atos de fatos da administração municipal pública (ações de execução);
- Controle: irregularidades resultantes da conferência incoerente de aplicações legais na gestão administrativa;
- Avaliação: irregularidades que resultam da captação de falhas quando no final do ciclo administrativo.

A classificação fase é o nível três no modelo taxonômico, assim como mostra a Figura

Figura 11: Nível 3 – Fase de Ocorrência



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Essa classificação é afeta ao **momento** do ciclo administrativo em que as irregularidades ocorrem, a saber: planejamento; execução; controle e avaliação. Como o ciclo de gestão é um processo em que algumas fases são bem próximas umas das outras, é importante demonstrar a frequência tanto das fases isoladas, como das associadas a duas ou mais fases, o que é representado, assim, no Quadro 31:

Quadro 31: Frequência das fases de ocorrência X irregularidades

FASE DE OCORRÊNCIA	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA (%)
Avaliação	28	5,17
Controle	34	6,28
Controle/Avaliação	49	9,05
Execução	117	21,62
Execução/Controle	117	21,62
Execução/Controle/Avaliação	2	0,36
Planejamento	108	19,96
Planejamento/Execução	82	15,15
Planejamento/Avaliação	1	0,18
Planejamento/Controle	2	0,36
Planejamento/Execução/Controle	1	0,18

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

A fase de execução é a que tem maior associação com as irregularidades. Tanto puramente isolada quanto relacionada com a fase do controle, representam igualmente 21,62% de todas as fases. Em uma sequência de ordem de frequência, está o planejamento com 19,96% (sozinho) e 15,15% (junto com a execução). O que se consegue afirmar, em relação a essas fases, é que a administração pública deveria planejar e executar com mais eficiência para não vir a cometer irregularidades

4.4.2.4 Espécies de irregularidade

A categoria Espécies de Irregularidades é responsável por observar as irregularidades no tocante às despesas da gestão. Sendo assim, o que é constatado com essa classificação é a aplicabilidade dos numerários públicos considerando a operacionalização da gestão pública. Essa classificação foi uma adaptação de um modelo extraída de relatórios adotados nos municípios da África do Sul.

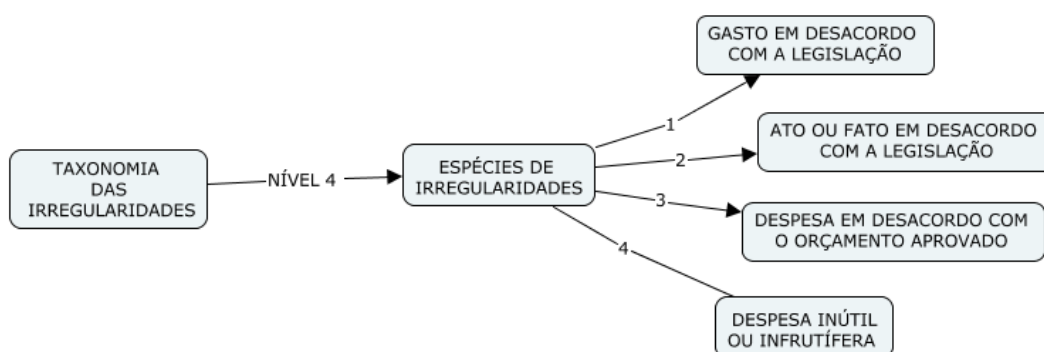
As despesas, nesta classificação, podem ser catalogadas em quatro tipos: gastos em desacordo com a legislação; ato ou fato em desacordo com a legislação; despesas em desacordo com o orçamento aprovado; e despesa inútil ou infrutífera.

Os critérios adotados para a aplicação dessas subclassificações são:

- Gasto em desacordo com a legislação: quando se tratar de gasto que contrarie norma legal;
- Ato ou fato em desacordo com a legislação: quando se tratar de ato ou fato que contrarie norma legal, mas que não se trata de despesa;
- Despesa em desacordo com o orçamento aprovado: para os casos em que a despesa não seja ilegal, mas não estava prevista no orçamento;
- Despesa inútil ou infrutífera: para os casos em que, apesar de a despesa estar prevista no orçamento e não estar em desacordo com a lei, ela é uma despesa inútil ou infrutífera.

A classificação das espécies de irregularidades remete ao nível quatro na árvore taxonômica, assim como mostra a Figura 12. Os tipos de irregularidades subdividem-se em quatro, a saber: gastos em desacordo com a legislação, ato ou fato em desacordo com a legislação, despesa em desacordo com o orçamento aprovado e despesas inútil ou infrutífera.

Figura 12: Nível 4 – Espécie de Irregularidades



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Essa classificação é uma adaptação de modelos sugeridos na África do Sul, onde os relatórios de auditoria são feitos padronizadamente. A adaptação foi importante, pois o Brasil é uma federação em que o orçamento é uma das peças fundamentais de sua gestão.

Nesta fase, observaram-se os tipos de gastos/despesas e as suas respectivas aplicabilidades. O Quadro 32 representa como as irregularidades catalogadas são classificadas em relação aos tipos e às suas respectivas distribuições.

Quadro 32: Frequência das espécies de irregularidades

ESPÉCIES DE IRREGULARIDADES	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA (%)
Ato ou fato em desacordo com a legislação	297	54,90
Despesas em desacordo com o orçamento aprovado	55	10,17
Despesas inútil ou infrutífera	35	6,47
Gasto em desacordo com a legislação	154	28,47
Total	541	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Neste caso, as despesas consideradas inúteis ou infrutíferas foram as que tiveram menor representatividade em relação às irregularidades. Em uma sequência, estão as despesas que ocorrem sem que o orçamento tivesse sido previsto ou aprovado.

4.4.2.5 Assunto

A classificação “assunto” trata da matéria em que a irregularidade está inserida na gestão e estão demonstradas no Quadro 33, quais os tipos existentes e suas respectivas explicações.

Quadro 33: Classificação assunto e suas explicações

CLASSIFICAÇÃO “ASSUNTO”	EXPLICAÇÃO
Limite constitucional/legal	Envolve o descumprimento de preceitos legais estabelecidos;
Gestão Patrimonial	Provoca dano a gestão e conseqüentemente ao patrimônio
Contabilidade	Ocorre em relação às falhas que envolvem o exercício das práticas contábeis
Gestão fiscal/ financeira	Envolve a aplicabilidade dos numerários públicos, sejam eles com relação fiscal ou financeira em geral
Controle interno	Proveniente da má gestão no controle interno da administração pública
Planejamento/Orçamento	Envolve o planejamento, elaboração da peça orçamentária

(Continua...)

Quadro 33: Classificação assunto e suas explicações

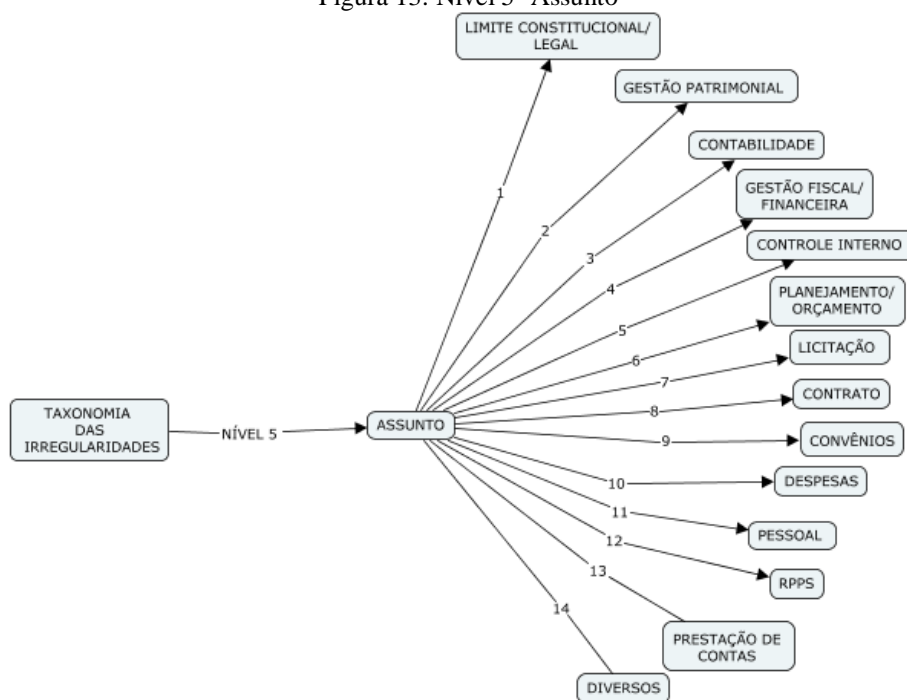
(Conclusão.)

CLASSIFICAÇÃO “ASSUNTO”	EXPLICAÇÃO
Contrato	É provocada por falhas e erros em todas/qualquer das etapas de um contrato
Convênios	Ocorre por falhas e erros na execução e elaboração de convênios
Despesas	Envolve o dispêndio de numerários públicos
Pessoal	Proveniente da aplicação do dinheiro público em relação ao setor de pessoal da gestão
RPPS	Envolve todo o processo de arrecadação e repasse do montante que envolve o regime de previdência
Prestação de Contas	É provocada quando a gestão elabora o processo de prestação de contas
Diversos	É uma generalização adotada para as irregularidades atípicas, que não estão envolvidas, incorporadas nas classificações anteriores, porém não deixaram de ser classificação do modelo taxonômico elaborado

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

A classificação assunto é o nível cinco no modelo taxonômico, assim como mostra a Figura 13. Ela se distribui em quatorze subtópicos, isso porque representa as matérias mais relevantes de uma gestão administrativa municipal.

Figura 13: Nível 5- Assunto



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Esta classificação não resulta de uma inovação da pesquisa, e sim de uma mixigenação já em uso em estados como: Amapá, Bahia, Mato Grosso, Piauí, Rio Grande do Norte e

Tocantins. Esses assuntos se distribuem entre as irregularidades catalogadas da seguinte forma, como demonstra o Quadro 34:

Quadro 34: Frequência da classificação assunto X irregularidade

ASSUNTO	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA (%)
Contabilidade	34	6,28
Contratos	30	5,55
Controle Interno	45	8,32
Convênio	13	2,40
Despesas	67	12,38
Diversos	15	2,77
Gestão Patrimonial	48	8,87
Gestão Fiscal/Financeira	43	7,95
Licitação	44	8,13
Limite Constitucional/Legal	14	2,59
Pessoal	58	10,72
Planejamento/Orçamento	58	10,72
Prestação de Contas	28	5,18
RPPS	44	8,13
Total	541	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

O Quadro 34, confirma o que outros resultados da pesquisa já afirmaram: quando se observou as palavras-chave das irregularidades, a que possuía maior frequência foi o termo “despesa”. Nesta análise, o mesmo acontece: entre os assuntos, o que possui maior representatividade é o assunto despesa. Nesta observação, quem sucede o assunto despesa é o “planejamento e orçamento”, um dos pontos mais considerados quando se observa a irregularidade no tocante ao nível três, fase.

4.4.2.6 Categoria econômica

A classificação Categoria Econômica considera qual segmento da gestão que foi o responsável pela ocorrência da respectiva irregularidade. Sendo assim, por se tratar de um tema complexo e amplo, o parâmetro adotado de alocação das subclassificações é o mesmo utilizado no Quadro de Detalhamento de Despesas– QDD. Esse QDD é um documento legal que é responsável por fazer a distribuição de todas as despesas empenhadas de uma gestão no seu respectivo segmento, assim como definiu a Lei nº 4.320/64 no seu art. 35, §2º. Logo, o seu uso como parâmetro adotado possibilita a alocação das irregularidades em todos os segmentos da gestão, distribuídas as irregularidades por departamentos administrativos.

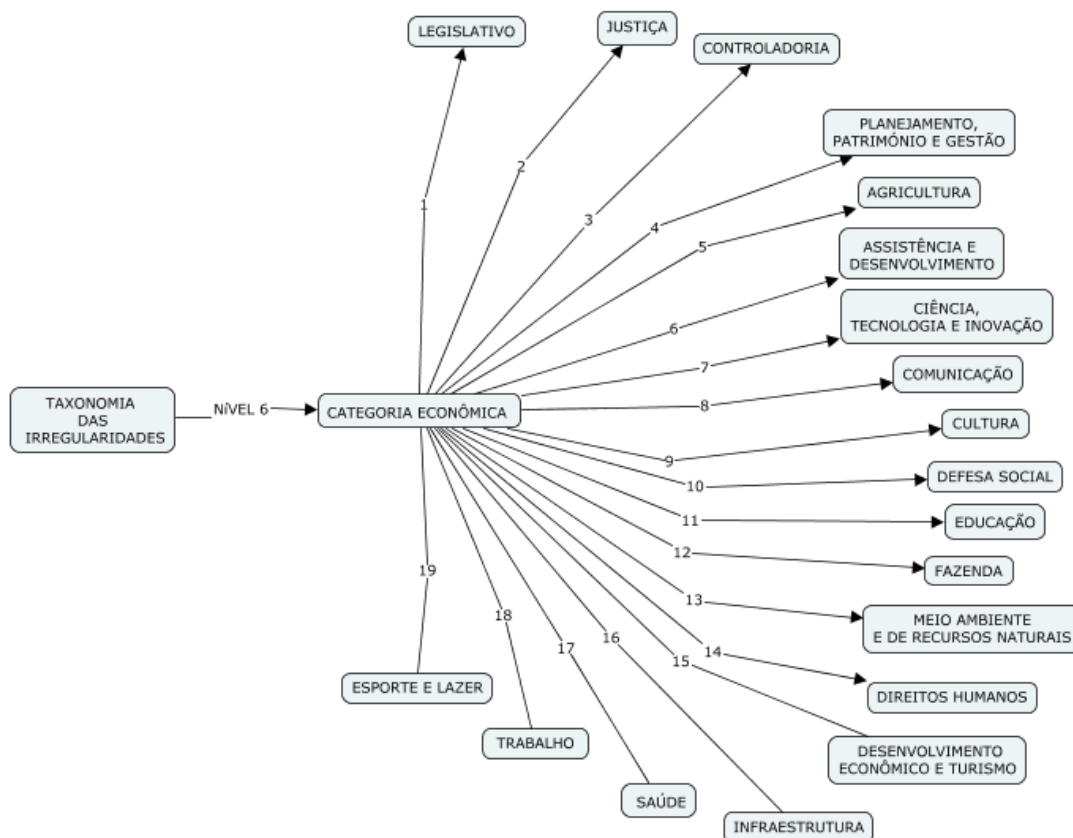
No QDD, os seguimentos são: legislativa; justiça; controladoria; planejamento, patrimônio e gestão; agricultura; assistência e desenvolvimento; ciência, tecnologia e

inovação; comunicação; cultura; defesa social; educação; fazenda; meio ambiente e de recursos naturais; direitos humanos; desenvolvimento econômico e turismo; infraestrutura; secretaria de saúde; trabalho e esporte e lazer.

Sendo assim, as irregularidades serão alocadas em cada seguimento acima descrito. O resultado desta distribuição permite visualizar qual o órgão que mais provoca irregularidade e assim possibilitará ações preventivas de correção mais eficientes.

A classificação fase é o nível seis, e último, no modelo taxonômico, assim como mostra a Figura 14, é a mais ampla em relação às suas ramificações, formada por vinte subgrupos.

Figura 14: Nível 6 – Categoria Econômica



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Alguns subgrupos citados nesse nível não foram encontrados nas irregularidades, e mesmo assim, permanecem no modelo, pois existe a possibilidade de virem a existir no futuro, o que o torna ainda mais eficiente. O Quadro 35, demonstra o resultado da classificação do nível seis, categorias econômicas existentes.

Quadro 35: Categoria Econômica e suas respectivas frequências

CATEGORIA ECONÔMICA	QUANTIDADE	FREQUÊNCIA (%)
Legislativo	9	1,66
Controladoria	23	4,25
Assistência e desenvolvimento	33	6,28
Comunicação	18	3,32
Educação	4	0,73
Fazenda	30	5,54
Infraestrutura	5	0,92
Planejamento, patrimônio e gestão	368	67,83
Saúde	3	0,55
Trabalho	48	8,87

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

No tocante aos resultados obtidos com o Quadro 26, dois fatores chamam a atenção: primeiro, a relevância e a representatividade que a secretaria de planejamento, patrimônio e gestão possuem em relação às irregularidades, com mais de cinquenta pontos percentuais de representação e o segundo ponto de destaque está nas secretarias de educação e saúde, que, apesar da expressiva importância na gestão administrativa pública, não representam a mesma importância em relação às irregularidades.

4.4.2.7 Resumos dos Níveis – formação da árvore taxonômica

Em relação aos níveis de classificação da taxonomia, os resultados estão representados no Quadro 36.

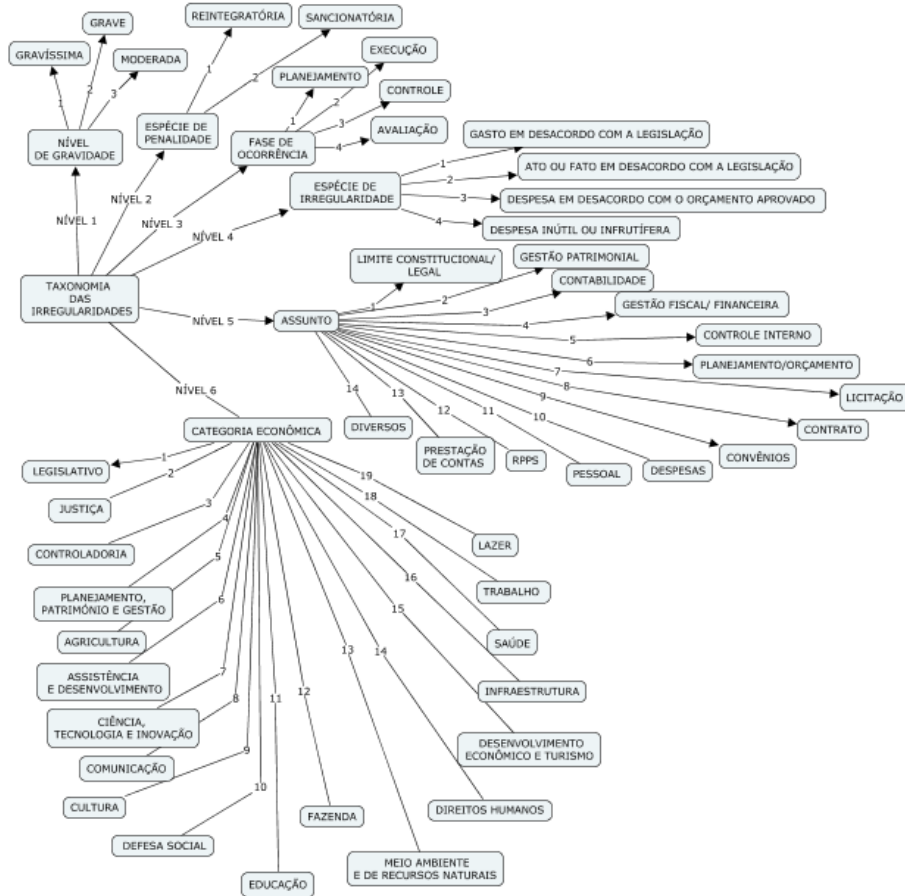
Quadro 36: Resultados das classificações por níveis

TIPO DE CLASSIFICAÇÃO	CRITÉRIO ADOTADO	RESULTADOS (%)
(1) Nível de gravidade	Impacto na gestão (escala)	Graves (66,65)
(2) Espécies de Penalidade	Sanções legais da gestão	Reintegratória (84,28)
(3) Fase de Ocorrência (etapa)	Momento dentro do ciclo da gestão	Execução (21,62)
(4) Espécies de Irregularidade	Operacionalização das despesas (gestão)	Ato ou fato em desacordo com a legislação (54,90)
(5) Assunto	Matéria da gestão	Despesas (12,38)
(6) Categoria Econômica	Categoria econômica a que se refere a irregularidade ou sub-área da gestão em que ocorre a irregularidade	Planejamento, patrimônio e gestão (67,83)

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Sendo assim, a conclusão desta pesquisa resume-se a formação de uma taxonomia, representada, pela árvore taxonômica, ilustrada na Figura 15:

Figura 15: Modelo taxonômico das irregularidades



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

5 CONCLUSÃO

As prestações de contas municipais evidenciam como os gestores públicos utilizaram os recursos disponíveis para efetivarem os seus planos de governo, para atender às necessidades dos cidadãos dos municípios pelos quais foram eleitos. Os atos de gestão devem ser pautados nos princípios que regem a administração pública e têm por objetivo promover o bem comum.

A análise das contas apresentadas pelos prefeitos é feita pelos Tribunais de Contas dos estados e/ou municípios, que emitem relatórios e um parecer prévio apontando a regularidade, ou não, das contas, dando suporte ao poder legislativo municipal, a quem cabe aprovar ou reprovar as contas dos gestores.

Entretanto, no arcabouço jurídico brasileiro não há uma norma única que direcione a análise feita pelos Tribunais de Contas e classifique de forma homogênea as irregularidades porventura verificadas nas prestações de contas dos gestores municipais. Cada Corte possui normativos próprios que direcionam os auditores na análise das prestações e no julgamento das irregularidades encontradas.

Em face desse contexto, observa-se que há irregularidades julgadas graves por alguns tribunais e que ensejam a reprovação das contas e essas mesmas irregularidades são julgadas moderadas por outros tribunais e não ensejam a reprovação das contas. Assim, em função desse cenário, este estudo teve por objetivo desenvolver um instrumento para orientar a emissão dos pareceres prévios, das prestações de contas dos prefeitos, com base num modelo taxonômico, que integre as classificações de irregularidades já publicadas por Tribunais de Contas dos estados e municípios.

A análise dos documentos dos Tribunais de Contas possibilitou que fossem catalogadas 1.900 irregularidades. Como muitas tinham o mesmo significado, mas possuíam nomenclaturas diferentes, foi feita uma compilação/agrupamento e chegou-se a 541 irregularidades, que serviram de base para elaboração do modelo taxonômico proposto.

A taxonomia foi desenvolvida tendo por base os pressupostos elencados por Lough (2000), para conferir-lhe utilidade prática, a saber: ser aceita; ser adequada; ser completa; ser imune a ameaças internas e externas; ser codificada; ser compreensível; possuir terminologias seguras; ser inequívoca; ser determinista; ser objetiva; ser específica; ser exaustiva; ser mutável e ser útil.

Com o desenvolvimento do modelo foi possível observar, no tocante ao descumprimento das normas legais, que as leis ordinárias são as que possuem maior número

de irregularidades a elas correlatas, seguida pela Constituição Federal. Com relação aos princípios da administração pública, constatou-se que parte significativa das irregularidades constantes nos documentos estão atreladas ao princípio da publicidade. Já no que se refere às palavras-chave dos textos dos Tribunais de Contas que tratam das irregularidades, teve destaque o termo despesas.

Tendo por base a análise documental realizada, o modelo taxonômico das irregularidades proposto é formado por níveis e critérios a seguir elencados: gravidade (impacto na gestão); espécies de penalidade (sanções legais da gestão); fase de ocorrência (momento dentro do ciclo da gestão); espécies de irregularidade (operacionalização das despesas); assunto (matéria de gestão); categoria econômica (categoria econômica a que se refere a irregularidade ou subárea da gestão em que ocorre a irregularidade).

Também foi possível observar, em cada nível, as irregularidades que têm maior representatividade. No nível de gravidade, a maior parte de irregularidades é de natureza grave; no nível de espécies de penalidade, expressivo número é de irregularidades de caráter reintegratório; no nível de fase de ocorrência, o maior número é de irregularidades ocorridas na fase de execução; no nível de espécie de irregularidade, a maioria é relativa a ato ou fato em desacordo com a legislação; no nível assunto, o maior número é com relação às despesas e, por fim, no nível de categoria econômica, a maior parte diz respeito ao planejamento, patrimônio e gestão.

Em relação a validação externa, foi adaptado o método *ex post fact* e constatou-se que 98% das irregularidades validadas já tinham sido encontradas nos dados da pesquisa o que torna o modelo inclusivo e válido.

Dado o exposto, pode-se concluir que o modelo taxonômico proposto atende ao objetivo do estudo, pois compila as irregularidades constantes em documentos de Tribunais de Contas de estados e municípios brasileiros, permitindo uma análise uniforme e homogênea pelas Cortes de Contas, com o intuito de que as análises das contas e emissão de pareceres prévios tenham um mesmo direcionamento/julgamento em âmbito nacional, contribuindo para que as contas dos gestores sejam julgadas de forma igualitária. Complementarmente, para possibilitar a utilização do modelo, foi desenvolvido um software que possibilita a padronização do parecer prévio.

5.1 Limitações da pesquisa

As principais limitações encontradas neste estudo referem-se ao fato de se estar em busca de dados junto aos TC, o que, em alguns casos leva a insucessos, mesmo após inúmeras tentativas de comunicação, como cartas enviados por Correio, contatos por telefone e email enviados à ouvidoria. Dos TCs, o que não obtivemos resposta foi o do Pará.

O TCE de Amazonas respondeu à pesquisa por meio do Ofício nº 222/2017 – GP/TCE, em 07 de março de 2017, no qual afirma possuir os dados solicitados, contudo, eles são de uso oficial e que apenas estão disponíveis na intranet da respectiva corte. Diante deste comunicado, não nos foi permitido incorporar quaisquer dados no presente estudo.

Já o TCE do Amapá enviou uma resposta na qual seguiu, anexada, a sua Instrução normativa nº 001/2014, de 28/05/2014 em CD, (registre-se que o arquivo escaneado estava pouco legível), cujo teor informa 282 irregularidades catalogadas, entretanto, 36 delas são repetidas e 18 não se encontram no documento, isso é notável pois são organizadas por códigos, o que permite identificar tais falhas. Tentamos contato novamente com o TCE-AM, porém, até a conclusão da pesquisa, não obtivemos respostas.

5.2 Sugestões para trabalhos futuros

A taxonomia sugerida pelo trabalho é algo pouco estudado em ciências sociais aplicadas. Trata-se de um modelo estrutural de conhecimento, em forma de taxonomia, pela qual as irregularidades – definidas pelos TC e pelas gestões municipais – possam ser observadas em todos os ângulos administrativos. Sendo assim, sugere-se, para trabalhos futuros que sejam aprofundados os estudos acerca: da aplicabilidade de uma validação externa, com o uso da técnica do painel Delphi, o que permitirá a compreensão e a utilidade prática do modelo sugerido.

Além da validação, com o uso do Delphi, pode também ser feito um método de validação com a adaptação do tipo *expo facto*, pelo qual se poderá observar a inclusividade do modelo com base nos pareceres de auditorias já sancionadas pelos TC. Essa validade possibilita o entendimento e a verificabilidade do modelo taxonômico proposto – já que o método permite compreender a complexidade e a amplitude da taxonomia das irregularidades.

REFERÊNCIAS

- ADAMS, K.C. **Immersed in structure: the meaning a function of taxonomies.** **Internetworking**, USA, n.3.2, ago.2000. Disponível em: http://www.internettg.org/newsletter/aug00/article_structure.html. Acesso em: 05 mar. 2017.
- AMAPÁ. Instrução Normativa nº 001/2014, 28 de maio de 2014. **Estabelece critérios de classificação das irregularidades para apreciação e julgamento das contas anuais de governo e de gestão no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Amapá.** Macapá, 2014.
- AMOROSO Edward G. **Fundamentals of Computer Security Technology.** Prentice-Hall, PTR, 1994.
- ARRUDA, D.G, BARRETO, L.H.D., & ALMEIDA, V. H. M. **Guia de Orientação para a Promoção da Qualidade da Prestação de Contas Públicas:** Com ênfase na correção de 300 irregularidades que ensejam rejeição das contas pelo TCE-BA. Salvador: Fundação César Montes, 2014.
- ASLAM, Taimur. A taxonomy of security faults in the unix operating system. **Master's thesis, Purdue University**, v. 199, n. 5, ago, 1995.
- AUDITORIA GENERAL SOUTH AFRICA – AGSA. **Auditing to build public confidence.** 2016. Disponível em: <<http://www.agsa.co.za/Media/Mediareleases/tabid/232/ArticleID/297/Auditor-general-reports-an-overall-encouraging-five-year-improvement-in-local-government-audit-results.aspx>>. Acesso em: 12 dez. 2016.
- BAHIA. Resolução nº 222/92, de 30 de dezembro de 1992. **Enumera irregularidades e falhas que poderão motivar a rejeição de contas municipais.** Salvador, 1992.
- BISHOP Matt. How Attackers Break Programs, and How To Write Programs More Securely. **8th USENIX Security Symposium**, Technical Tutorial Session T1, University of California, Davis, 1999.
- BLACKBURN, B. Taxonomy design types. **AIIM E-doc Magazine**, Maryland, USA, v.20, n.3, p.14-16, maio/jun. 2006.
- BLOOM, B. S. **Taxonomy of Educacion Objectives:** The classificacion of education goals. (Ed.) [S. l.]: David McKayCompany, Inc. p. 201-207, 1956.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 30 nov. 2016.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôlo dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 30 nov. 2016.
- BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Nº 8.443, de 16 de julho de 1992.** Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências.** 16 de julho de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm> . Acesso em 28 dez 2016.

BROWN, Ken W.; MARGAVIO, Thomas M. Audit costs of small cities in an unregulated audit market environment. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 6, n. 3, p. 376-421, 1994.

BROWN, Renato Jorge. **Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil: o TCU – uma análise jurídico-administrativa.** Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

CARRILHO CHAVES, Francisco Eduardo. **Controle Externo da Gestão Pública: A fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas.** Rio de Janeiro: Ed. Impetus, 2009.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal.** 4. ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2007.

CONKLIN, J. A taxonomy for learning, teaching and assessing: a revision of Blooms's taxonomy of educational objectives. **Educational Horizons**, v. 83, n. 3, p. 153-159, 2005.

CONWAY, Susan; SLIGAR, Char. Building taxonomies. **Unlocking knowledge assets.** Redmont: Microsoft Press, 2002.

DALLA VECCHIA. Elói. **Orçamento municipal: o caso dos municípios do Planalto Médio do Estado do Rio Grande do Sul – 1989 a 1997.** Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

DI PIETRO, Maria S. Z. **Direito Administrativo**, 18.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DUTRA, Tiago A. de Golveia Lins. **Integração dos instrumentos constitucionais de controle externo: uma proposta para a legitimação do modelo brasileiro por meio de isomorfismos institucionais.** Concurso Nacional Monografia de Conselheiro Henrique Santillo, Brasília, 2012. 2º Lugar.

EDOLS, L. Taxonomies are what? **Free Pint**, n. 97, oct. 2001. Disponível em <http://www.freepint.com/issues/041001.htm?FreePint_Session=58eaf490de6ddafbb137da1bc2a7ebdb#feature>. Acesso em: 05 mar. 2017.

FRANCO, A. L. S. **Finanças Públicas e Direito Financeiro.** Vol I, 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2002.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Processo e eficácia das decisões do tribunal de contas. **Revista Controle – doutrinas e artigos**, v. 12, n. 1, p. 29-55, 2014.

GOIÁS. Instrução Normativa nº008/2015, em 27 de janeiro de 2016. **Estabelece diretrizes para instrução das prestações de contas de gestão do exercício de 2015 e fixa escopo e reflexos para aplicação na análise dos processos de prestação de contas.** Goiânia, 2016.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade Financeira:** Uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos Tribunais de Contas. 364p. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2008.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade Financeira: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.

GONTIJO, Cibele Sebba; ARAÚJO, Clézia Freitas dos Santos. **Responsabilidade fiscal:** Adequação orçamentária e financeira da despesa. [S.l, S. n], 2006.

GRIGORESCU, Alexandru. International organizations and government transparency: Linking the international and domestic realms. **International Studies Quarterly**, v. 47, n. 4, p. 643-667, 2003.

GUAIANA, Maurício Taufic. **O processo de institucionalização do XBRL no Brasil:** Um estudo utilizando o modelo organizingvision (ov). 2013. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22112013-192405/pt-br.php>>. Acesso em: 06 fev. 2017.

GUSKEY, T. R. Benjamin S. Bloom's contributions to curriculum, instruction, and school learning. In: Annual Meeting of the American Educational Research Association. **Proceedings...** Seattle: AERA, 2001.

HOWARD John D. **An Analysis of Security Incidents on the Internet.** Ph.D.dissertation, Carnegie Mellon University, Pittsburgh, Pennsylvania 15213 USA, April, 1997.

KREMER, Stefan; KOLBE, Lutz M.; BRENNER, Walter. Towards a procedure model in terminology management. **Journal of documentation**, Bradford:UK, v. 61, n. 2, p. 281-295, 2005.

KRSUL, Ivan Victor. **Software vulnerability analysis.** West Lafayette, IN: Purdue University. May, 1998.

LAMBE, Patrick. **Organising Knowledge:** Taxonomies, knowledge and organizational effectiveness. Oxford, England: Chandos, 2007.

LINDQVIST, Ulf; JONSSON, Erland. How to Systematically Classify Computer Security Intrusions. In **IEEE Security and Privacy**, Department of Computer Engineering, Chalmers University of Technology, SE-412 96, Göteborg, Sweden, p. 154-163, 1997.

LOUGH, Daniel Lowry. **A Taxonomy of Computer Attacks with Applications to Wireless Networks.** Virginia Polytechnic Institute and State University, 2001.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria:** Na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTÍNEZ, Ana M. et al. Las categorías o facetas fundamentales: una metodología para el diseño de taxonomías corporativas de sitios Web argentinos. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 33, n. 2, p. 106-111, 2004.

MATO GROSSO. Instrução Normativa nº 2/2015. **Critérios para a apreciação das Contas Anuais da Administração Pública pelo Tribunais de Contas do Estado de Mato Grosso.** Cuiabá, 2015.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Classificação de irregularidades: critérios para as decisões sobre as contas anuais/ Tribunal de Contas do Estado.** 5.ed. ver. amp.-Cuiabá: Publicontas, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo.** 26 ed. Ver. e atual. até a Emenda Constitucional n. 57 de 18/12/2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo,** São Paulo: Malheiros, ed. 3, 2012.

MICHENER, G.; BERSCHE, K. Conceptualizing the quality of transparency. **Political Concepts**, v. 49, p. 1-27, 2011.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

PARAÍBA. Parecer Normativo PN-TC-52/2004, de 24 de novembro de 2004. **Uniformiza a interpretação e análise, pelos Tribunais de alguns aspectos inerentes às Prestações de Contas dos Poderes Municipais.** João Pessoa, 2004.

PARANÁ. Instrução Normativa nº 108/2015, de 19 de novembro de 2015. **Dispõe sobre o escopo de análise da prestação de contas municipal do exercício de 2015, compreendendo os Poderes Executivo e Legislativo Municipais, a administração direta e indireta, e dá outras providências.** Curitiba, 2015.

PIAUÍ. Resolução nº 14/11, de 30 de agosto de 2011. **Dispõe sobre a classificação das irregularidades para a apreciação e julgamento das contas anuais da Administração Pública Estadual e Municipal a partir da competência de 2010, pelo Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências.** Teresina, 2011.

PLOSKER, George. Taxonomies: facts and opportunities for information professionals. Online. **ABI/Inform Global**, v.1, n.29, p. 58-60, jan./fev., 2005.

PORTUGAL. Tribunal de Contas. Controle Externo e Responsabilidade Financeira: O sistema português. **In: XX Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil.** Fortaleza, 1999.

RAMOS, Erlaine Teodoro; CONCEIÇÃO, Francisco Lúcia. **Impacto da lei de responsabilidade fiscal sobre a contabilidade pública.** TCU, 2005. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053598.PDF>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Resolução 1009/2014, de 19 de março de 2014. **Dispõe sobre os critérios a serem observados na apreciação das contas de governo, para fins de emissão de parecer prévio e no julgamento das contas de gestão dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta e dá outras providências.** Porto Alegre, 2014.

ROBREDO, Jaime. **Documentação de hoje e amanhã:** Uma abordagem informatizada de biblioteca e dos sistemas de informação. São Paulo: Global, 1994.

ROCHA, José Carlos Gonzaga. **Contas de Governo x Contas de Gestão**. Apresentação em 2013, disponível em powerpoint. Tribunal de Contas do Mato Grosso do Sul. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/JCR.pdf>>. Acesso em 06 jan. 2018.

RONDÔNIA. Portaria nº 177/2017, de 21 de fevereiro de 2017. **Adota o sumário para auxiliar o Controle Externo no planejamento e execução de auditoria, com vistas à prevenção e ao combate a corrupção**. Porto Velho, 2017.

SANTA CATARINA. Decisão Normativa nº TC-06/2008, 17 de dezembro 2008. **Estabelece critérios para apreciação, mediante parecer prévio, das contas anuais prestadas pelos Prefeituras Municipais, e o julgamento das contas anuais dos Administradores Municipais, e dá outras providências**. Florianópolis, 2008.

SAUNDERS, M., LEWIS, P., THORNHILL, A. **Research Methods for Business Students**. 6.ed. Essex: Pearson, 2012.

SILVA, A.M. da. Rainfall erosivity map for Brazil. **Catena**, v.57, p.251-259, 2004.

LABORATÓRIO DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO – TECSI-FEA/UPS – **OnformationSysrems and Tecnology Management Lab**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade Federal de São Paulo. 2015. Disponível em <<http://www.tecsi.fea.usp.br/?q=terms/Taxonomietermsconditions.html>>. Acesso em 02 de fev. 2017.

TOCANTINS. Instrução Normativa nº 02/2013, de 15 de maio de 2013. **Estabelece critérios que devem ser observados para apreciação e julgamento das contas anuais de governo e gestão no âmbito deste tribunal de contas**. Palmas, 2012

VICKERY, B. C. **Classificação e indexação nas ciências**. Rio de Janeiro: BNG/Brasilart, 1980.

VITAL, Luciane Paula; CAFÉ, Ligia Maria Arruda. **Práticas de elaboração de taxonomias: Análise e recomendações**. [S.l., s.n], 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, Martins Fontes, São Paulo, 1987.