

PENALIDADES APLICÁVEIS AO CONTADOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DO CONTROLE EXTERNO PARANAENSE

PENALTIES APPLICABLE TO ACCOUNTANT PUBLIC: AN ANALYSIS OF EXTERNAL CONTROL PARANA'S

LUCIANE MARIA GONÇALVES FRANCO
CRISTIANO DO NASCIMENTO

Resumo:

O presente ensaio científico formal visa analisar prescrições da legislação paranaense, das normativas de contabilidade e da doutrina do direito administrativo quanto à possibilidade de aplicação de sanções pecuniárias a contadores públicos, em decorrência de sua atuação junto ao processo de prestação de contas. A questão fundamental é, em síntese, a seguinte: Podem os contadores públicos sofrer penalizações por multas administrativas em virtude de sua atuação profissional nos processos de prestações de contas dos poderes públicos? Utiliza-se, para tanto, de investigação qualitativa dedutiva, caracterizada em silogismo ou dedução formal, baseada em amostra não probabilística intencional. Foram estabelecidas duas relações (R1) e (R2), e, a partir das quais, obtidos os resultados do estudo, indicativos de que: (i) segundo a conclusão de (R1), contadores são agentes públicos quando vinculados a processos de prestações de contas e, portanto, podem sofrer sanções de multas, quando qualificada a sua responsabilidade pelo ato praticado ou quando der causa a irregularidades. A partir da evidência empírica de (R2), foi levantado o histórico da aplicação da multa de 30% da remuneração anual de agentes públicos, prevista no art. 5º, da Lei Federal nº 10.028/00, em sede de prestações de contas, pelo que, constatou-se que não há indícios da aplicação direta desta multa à pessoa do contador público, a qual está reservada tão somente aos titulares de poder.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Agente público. Penalidades.

Abstract: *The current study aims to analyze formal requirements of the legislation in Paraná State, the accounting regulations and the doctrine of administrative law regarding the possibility of imposing financial sanctions on public accountants, as a result of their engagement with the process of accountability. The fundamental question is, in summary, the following: Can the public accountants suffer penalties for administrative fines, due to its professional actuation in the processes of checks and balances of government? It is used for both, qualitative research deductive syllogism characterized in formal or deduction based on intentional non-probabilistic sample. Were established two relations (R1) and (R2), and from which obtained the results of the study indicate that: (i) according to the conclusion (R1), accountants are public officials when linked to processes of benefits accounts and therefore may suffer penalties of fines, when qualified their responsibility for the act performed or when gives rise to irregularities. From the empirical evidence (R2) was raised from the historical application of the fine 30% of the annual remuneration of public officials provided for in art. 5, Federal Law No. 10.028/00, in place of checks and balances, so it appeared there was no evidence of direct application of this penalty to the person of a public accountant, which is restricted so only the holders of power.*

**LUCIANE MARIA GONÇALVES
FRANCO**

MESTRA EM CONTABILIDADE PELA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
(UFPR). ANALISTA DE CONTROLE DO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO
PARANÁ. (lutc@tce.pr.gov.br).

CRISTIANO DO NASCIMENTO

MESTRE EM CONTABILIDADE PELA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
(UFPR).

(cristiano.nascimento.cont@gmail.com).

Keywords: *Public accounting. Public agent. Penalties.*

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresenta-se como um dos importantes ramos da ciência contábil, ao definir normas de controle orçamentário, financeiro e patrimonial para os governos e, conseqüentemente, delinear a forma de apresentação das demonstrações financeiras para prestação de contas à sociedade, quanto aos recursos originários dos impostos pagos pelos cidadãos. A transparência das ações públicas, para tanto, passa a ser fundamento da gestão responsável preocupada com a comunicação de seus resultados à sociedade.

Mediante a utilização de princípios e procedimentos afetos à área contábil e a participação de profissionais técnicos especializados, os gestores públicos prestam contas aos órgãos fiscalizadores. Esses órgãos, normalmente Tribunais de Contas, apreciam os procedimentos e as ações relativas a determinado período-base, e emitem um parecer favorável ou não, vinculando os agentes públicos a possíveis irregularidades detectadas, as quais, na maioria das vezes, no âmbito paranaense, são penalizadas com multas administrativas.

Ao serem considerados os níveis de responsabilização dos contadores públicos nos processos administrativos de prestações de contas, observa-se que esse profissional tem papel crucial e relevante na elaboração desses demonstrativos e na produção da informação contábil para a sociedade. Assim, compulsado o grau de envolvimento do profissional contábil nesses procedimentos, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Podem os contadores públicos sofrer penalizações por multas administrativas em virtude de sua participação técnica nos processos de prestações de contas dos poderes públicos?

O estudo tem por objetivo avaliar a possibilidade de profissionais que respondem pela contabilidade do setor público incorrerem em sanções pecuniárias, originalmente concebidas para aplicação a ordenadores de despesas ou titulares de poder. Por outro lado, buscou-se reunir informações e evidências empíricas quanto a possíveis indícios de aplicação de multas administrativas diretamente à pessoa do contador.

A pesquisa é justificada na necessidade de se alertar os profissionais de contabilidade quanto à devida prudência e à qualificação técnica, contínua exigência desses profissionais, cujo campo de atuação vai além da ciência contábil, que passa por um processo de convergência a padrões internacionais, devendo também adquirir níveis razoáveis de conhecimento sobre direito administrativo e processual, no que tange a prestações de contas. As sanções aplicadas em caso de irregularidades iniciam-se no âmbito formal do prazo de entrega das contas, cujo atraso é punido imediatamente com multa pecuniária, antes mesmo das indicações de responsabilidade decorridas de irregularidades habitualmente contábeis detectadas nas contas.

O presente ensaio está dividido em seis seções: (a) esta introdução, (b) referencial teórico que trata das inovações da contabilidade aplicada ao setor público, de *conceitos inerentes* a prestações de contas e transparência, descreve, brevemente, a atividade do contador público e sobre as multas que a eles podem ser aplicadas, (c) metodologia, (d) resultados do estudo, (e) considerações finais e, por fim, (f) as referências consultadas.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A *NEW PUBLIC MANAGEMENT*

A Ciência Contábil sempre esteve presente na história da humanidade e, de forma crescente, vem despertando o interesse do cidadão ao revelar cuidados com a orçamentação doméstica ou mesmo quando dirige suas atenções a uma visão mais ampla no intuito de cultivar investimentos financeiros. Nessa linhagem, surge também uma maior preocupação com as ações da fazenda pública. O cidadão, ao buscar mecanismos e meios de diagnosticar a conduta dos gestores públicos e as tendências das finanças públicas no tocante ao alcance de objetivos, é dependente do nível de transparência que é dada às contas públicas, ao observar os resultados oriundos dos setores Contabilidade Pública.

Inseridas nesse contexto, as prestações de contas são apresentadas periodicamente pelos gestores das entidades da administração pública, aos órgãos fiscalizadores brasileiros, e seguem forma e padrão de relatórios e demonstrativos segundo um modelo originariamente contábil. A prestação de contas deverá ter ampla transparência, visto que somente mediante esse processo é que se completa o ciclo de respostas ao cidadão investidor, além da efetividade dos serviços públicos.

Para Silva (2009b, p. 340), a “[...] noção de transparência no âmbito governamental é cada vez mais empregada em países que defendem o processo democrático de acesso às informações sobre a ação dos gestores públicos”. Nesse sentido, como ramo da Ciência Contábil, a Contabilidade Pública deve integrar esse sistema de transparência ao dotar-se da finalidade de “[...] controlar o patrimônio público, evidenciando as variações e os conseqüentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial” nas entidades do setor público (BEZERRA FILHO, 2005).

Araújo e Arruda (2008) destacam, como particularidades da Contabilidade Pública, as ações, mediante sistemas de contas e por partidas dobradas, de registrar, acumular, resumir, analisar e interpretar os fenômenos que afetam as

situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público, além de evidenciar o montante dos créditos orçamentários vigentes, a receita realizada, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Esse ramo da Ciência Contábil tem seu marco histórico no Brasil, na antiga, mas vigente, Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que “[...] estatuiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL, 1964). A partir de então, começou uma nova era da Contabilidade Pública, engajada no fortalecimento desse e de outros importantes editos disciplinadores das ações do agente público, seja este gestor, tesoureiro, contador ou outro servidor público.

Num esforço conjunto entre órgãos da administração pública federal, estadual e municipal, a exemplo do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dos Governos Federal, Estadual e Municipal, dos Tribunais de Contas, a Contabilidade Pública passa, atualmente, por um processo de convergência aos padrões internacionais, que, por vezes, volta-se a incorporar fundamentos e procedimentos praticados pela moderna contabilidade societária.

No exterior, o processo de convergência entre padrões contábeis públicos e privados é conhecido como *The New Public Management* (HOOD, 1995), um termo cunhado

na década de 1980 para designar “A Nova Gestão Pública”, que busca incorporar experiências do sistema privado, mediante esforços de profissionalização na prestação de serviços públicos e o estabelecimento de doutrinas por vezes ligadas ao racionalismo econômico. A *New Public Management* busca uma conjugação de experiências e técnicas gerenciais entre o setor público e o privado, em aspectos como: a desagregação das organizações em entes a serem geridos separadamente; maior concorrência entre as organizações do setor público e do privado; utilização de práticas de gestão no setor público, comuns às empresas; estabelecer maior disciplina no uso dos recursos e na busca de alternativas de desonerar a prestação de serviços; além de promover a adoção de medidas de desempenho e de controle (HOOD, 1995).

No Brasil, a convergência iniciou-se com a Portaria do Ministério da Fazenda sob nº184, de 25 de agosto de 2008, que determinou à STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento de ações com o fito de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation Accounting (IFAC) e às Normas de Contabilidade, editadas pelo CFC.

Para inaugurar o processo de convergência, o CFC editou dez novas normas técnicas denominadas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). É a primeira vez, no Brasil, que o órgão baixa regras exclusivas para o setor público. O Quadro 1 reúne a titulação de cada uma das Normas NBC-T 16.1 a NBC-T 16.10:

Norma	Resolução	Título
NBC-T – 16.1	1.128/2008	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC-T – 16.2	1.129/2008	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC-T – 16.3	1.130/2008	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC-T – 16.4	1.131/2008	Transações no Setor Público
NBC-T – 16.5	1.132/2008	Registro Contábil
NBC-T – 16.6	1.133/2008	Demonstrações Contábeis
NBC-T – 16.7	1.134/2008	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC-T – 16.8	1.135/2008	Controle Interno
NBC-T – 16.9	1.136/2008	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC-T – 16.10	1.137/2008	Avaliação, Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades Públicas

Quadro 1 – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas aplicadas ao setor público – Editadas Pelo CFC

Fonte: Elaborado pelos autores.

Além desse complexo de regramento contábil, que passa a ter cumprimento obrigatório a partir do exercício de 2011 na União, de 2012 nos Estados, e de 2013 no âmbito dos municípios, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou cinco manuais de contabilidade que visam atualizar os anexos e as demonstrações contábeis disciplinadas pela

Lei nº 4.320/64 e que terão implantação imediata, para fins de convergência aos padrões internacionais da IFAC. Pode-se afirmar que a mencionada convergência inovou ao exigir diversos disciplinamentos, não para alterar (o que pode significar, para muitos, conflito), mas, ao contrário, para ampliar o caráter informativo das demonstrações contábeis (FIECAFI, 2008).

2.2 PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS GESTORES PÚBLICOS E TRANSPARÊNCIA DAS AÇÕES

A vigente *Constituição Federal* (1988) impõe aos chefes dos poderes públicos, a necessidade de prestar contas dos recursos confiados à sua tutela para aplicação em fins sociais. Por sua vez, a *Constituição do Estado do Paraná* (2000) transcreve a obrigação, de forma análoga, aos poderes públicos estaduais e municipais inseridos em seu território ou em sua chamada jurisdição, nos artigos 74 e 75.

As atribuições do órgão fiscalizatório, definidas originariamente na Carta Magna, estão descritas no artigo 1º, da Lei Complementar Estadual nº 113, de 15 de dezembro de 2005, das quais importam, ao presente estudo, aquelas relativas ao exercício de prestação de contas:

Art. 1º - Ao Tribunal de Contas do Estado, órgão constitucional de controle externo, com sede na Capital do Estado, compete, nos termos da Constituição Estadual e na forma estabelecida nesta lei:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado nos prazos gerais previstos na Constituição Estadual, na Lei de Responsabilidade Fiscal, e nos prazos específicos previstos nesta lei;

II - julgar as contas dos chefes dos órgãos do Poder Legislativo estadual e municipal, do Poder Judiciário, do Ministério Público e deste Tribunal;

III - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, no âmbito estadual e municipal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;

[...]

IX - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesas ou irregularidade de contas, as sanções previstas no artigo 85 e seguintes dessa lei, sem prejuízo de outras sanções previstas em lei e adotar as medidas cautelares cabíveis; (PARANÁ, 2005).

No Estado do Paraná, a administração direta, indireta e fundacional, bem como entidades que guardam, arrecadam ou utilizam recursos públicos devem, portanto, prestar contas à sociedade. A legislação, ainda, cria regulamentação própria para prestação de contas no âmbito municipal, cuja apreciação, por parte de órgãos fiscalizadores, obedece a rito e forma, prazos e conteúdos específicos, definidos na Lei Complementar nº 113/2005, que assim dispõe:

Art. 23. O Tribunal de Contas emitirá parecer, no prazo máximo de 1 (um) ano a contar do seu recebimento, sobre a prestação anual de contas do Poder Executivo Municipal, e julgará, até o último dia do ano do seu recebimento, a prestação de contas apresentada pelo Chefe do Poder Legislativo Municipal e demais Administradores Municipais.

[...]

Art. 26. As prestações de contas, bem como, os respectivos pareceres prévios, evidenciarão os principais aspectos da Gestão Fiscal como parte integrante da avaliação anual.

Art. 27. Os pareceres prévios, julgamentos de gestão anual e avaliação da gestão fiscal, bem como, instruções técnicas e opinativos integrantes, serão objeto de ampla divulgação, inclusive por meio eletrônico, ficando disponíveis para consulta de qualquer interessado, após trânsito em julgado. (PARANÁ, 2005).

Nessa esteira, de suma importância se faz a divulgação das contas públicas em meio eletrônico, como ação complementar às formas tradicionais de publicidade em papel, pela via de periódico de grande circulação. No Paraná, há normativa própria autorizatória da publicação dos atos e prestações de contas da administração pública, via internet, qual seja, a Lei Estadual nº 14.704/2005. Esta, contudo, tem sido alvo de discussões e críticas por parte de diversas ordens jurídicas e sociais.

Como se pode observar, a legislação define cuidados necessários que somente podem ser cumpridos, mediante a adoção de procedimentos inerentes à Ciência Contábil e de prerrogativas reservadas ao profissional de contabilidade. À medida que aumentam as exigências relacionadas à prestação das contas e que são editadas normas de convergência a padrões internacionais, intensifica-se a necessidade de especialização por parte dos profissionais envolvidos nesse sistema, a exemplo do profissional da contabilidade.

Não somente os órgãos de fiscalização, mas também os demais agentes públicos de atuação na gestão pública como um todo, reconhecem o contador público como profissional técnico indispensável ao processo de prestação de contas, dada a sua capacidade técnica de alta complexidade e seu nível de conhecimento apurado. Deste contexto, depreende-se que na medida em que aumentam as responsabilidades pelos serviços prestados, a remuneração respectiva também aumenta, fazendo deste profissional um agente do mais alto escalão.

De outro lado, uma avaliação da norma brasileira de contabilidade relativa às prerrogativas profissionais privadas dos contabilistas – Resolução CFC N. 560/83 atualizada, observa-se que este conteúdo também procura evidenciar o a reserva profissional do contabilista no exercício da *accountability* pública, a fim de potencializar a qualidade da informação contábil e o profissionalismo por parte do agente contábil.

Assim, a *Accountability*, cumpre esclarecer, no setor público é um termo bastante empregado para definir a obrigação de prestar contas por parte de um gestor de recursos públicos.

Na atual administração pública, este cenário se faz presente ao exigir, do homem público (gestor), maior competência e transparência na aplicação dos recursos governamentais, surgindo assim a *accountability* que, na opinião de Campos (1990, p. 33), começou a ser entendida como questão de democracia. Quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*. Nesse sentido, a *accountability* governamental tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade. Os gestores públicos buscam indicadores que mensurem a performance da gestão, em relação às finanças públicas municipais, estaduais e nacionais. (SLOMSKI; REZENDE; CORRAR, 2005).

Para Slomky (2009, p. 367), “[...] na administração pública é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas) [...]”, pois quando a sociedade elege seus representantes, espera que estes ajam em seu nome de forma correta e que prestem contas de seus atos. Assim, cabe ao Estado, por meios de controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, como forma de responder à necessidade de aplicação dos impostos.

Para Koppell (2005) a transparência é o principal valor para a prestação de contas, enquanto que a prestação de contas é o conceito central da administração pública. O referido autor enumera cinco tipos de concepções de responsabilidade no tocante ao ato de prestar contas (*accountability*): a transparência, a responsabilidade pessoal, a controlabilidade, a responsabilidade institucional e a capacidade de dar respostas ou resultados aos cidadãos. Neste estudo, a responsabilidade pessoal, tal como a institucional representam fundamental importância e devem ser lidas à luz do ordenamento jurídico brasileiro, consideradas, as particularidades da legislação estadual da esfera onde estão integrados, bem assim, os fatores que implicarão os resultados imediatos da *accountability*.

A transparência da gestão fiscal, no Brasil, conforme o artigo 48 da LRF, é assegurada mediante divulgação dos planos, dos orçamentos, das leis orçamentárias, das prestações de contas e o respectivo parecer prévio, do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal e das versões simplificadas desses documentos. Estes demonstrativos deverão seguir assinados pelo gestor responsável e pelo contador. A LRF vinculou diversos de seus preceitos a sanções da Lei de Crimes Fiscais - Lei Federal nº 10.028/00, de 19 de outubro de 2000.

2.3 ATIVIDADE DO CONTADOR PÚBLICO

À medida que se amplia o campo de atuação profissional, a valorização, a complexidade do trabalho, e porque não dizer, a remuneração, verifica-se que cresce a responsabilidade e a necessidade de especialização das tarefas realizadas pelos profissionais da contabilidade. Assim, algumas mudanças estruturais têm trazido um impacto positivo, a partir do processo de convergência e internacionalização, no sentido de melhorar o status do profissional contábil no Brasil (LOPES; MARTINS, 2007, p. 105), quais sejam: aumentar o nível de qualificação mediante formação superior e certificação rigorosa por intermédio de exames rigorosos; buscar uma estrutura para a contabilidade mais ligada à essência do que à forma; e aumentar a relação da contabilidade com as causas sociais. Esta perspectiva, como se pode observar, está inteiramente relacionada às necessidades profissionais do contador público.

A legislação pública e as regulamentações dos órgãos de controle externo trazem em seu arcabouço a necessidade de responsável contábil, para que possa ser dado início a qualquer processo por meio da apresentação de prestações de contas a órgãos fiscalizadores, estes que, obrigatoriamente, devem firmar os documentos contábeis juntamente com os gestores públicos. Essa prerrogativa ratifica as disposições do artigo 4º, da Resolução nº 560/1983, de que o “[...] contabilista deverá apor sua assinatura, categoria profissional e número de registro no CRC respectivo, em todo e qualquer trabalho realizado”.

No Paraná, o órgão fiscalizador, ano após ano, emite Instruções Normativas para regulamentar a entrega da prestação de contas. O Tribunal de Contas do Paraná emitiu, em 2010, a Instrução Normativa nº 45/2010, definindo a forma de edição dos Livros Diários de Contabilidade, firmados pelo Contador, pelo Ordenador da Despesa e pelo responsável pelo Controle Interno.

Art. 16. O “Diário” deverá ser encadernado em volumes mensais, com numeração de folhas, única e sequencial, da primeira do mês de janeiro até a última do mês de dezembro, e conter os Termos de Abertura e Encerramento, firmados pelo Contador, Ordenador da despesa e responsável pelo Controle Interno. (TRIBUNAL DE CONTAS DO PARANÁ, 2010).

Como pode-se perceber, a obrigatoriedade da elaboração dos demonstrativos da Lei 4.320 e da LRF passou a vincular atos não somente emitidos diretamente pelos ordenadores de despesas, e, todavia, a merecer especial atenção por parte dos contadores que compõem os quadros de

trabalho junto aos sistemas de contas públicas, visto que as sanções são aplicáveis, via texto legal, aos agentes que derem causa a irregularidades, sejam estas de cunho operacional, contábil ou mesmo de gestão. Sendo assim, o contador deve integrar o rol de responsáveis pelos conteúdos deste documentos.

Note-se que a Instrução Normativa nº 43/2010, do Tribunal de Contas do Paraná, condiciona o recebimento da prestação anual de contas, apresentada pelos órgãos da administração pública, à identificação daqueles agentes denominados de “responsáveis” pela entidade, assim especificados, inclusive o responsável pela Contabilidade.

Art. 7º O recebimento da prestação de contas anual estará condicionado à identificação dos responsáveis pela entidade, indicando-se as datas de início e fim dos períodos de responsabilidade coincidentes com o respectivo exercício financeiro.

§ 1º Deverão estar previamente cadastrados, no Sistema de Cadastro do Tribunal de Contas, todos os gestores que responderam pela entidade durante o exercício, bem como os responsáveis pela Contabilidade, pela Tesouraria e pelo Controle Interno no mesmo período. (TRIBUNAL DE CONTAS DO PARANÁ, 2010).

Outras atividades, como a manutenção da boa guarda de arquivos eletrônicos, dos livros contábeis e dos documentos a dar suporte às transações ocorridas nas finanças públicas, são destacadas nos regulamentos do órgão fiscalizador estadual. A Instrução Normativa nº 13/2010 faz remissão ao Código Penal, quanto à aplicação de sanções aos agentes que incorrerem em crimes por inserir informações falsas nos sistemas eletrônicos ou facilitar a ocorrência desse tipo de procedimento.

Art. 20. As entidades municipais ficam obrigadas à manutenção de arquivos, em boa ordem, dos documentos comprobatórios que dão suporte às transações contábeis, bem como do Livro Diário da Contabilidade e seus auxiliares, onde serão individualizados os movimentos e transcritos, ao final do exercício, o Balancete Analítico de Verificação e os Anexos de balanço previstos na Lei 4.320/64.

Parágrafo Único – Caberá representação ao Ministério Público Estadual quando for constatada a ocorrência do crime tipificado no art. 313-A, do Código Penal, no sentido de “inserir ou facilitar”, o funcionário autorizado, a inserção de dados falsos, alterar ou excluir indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da Administração Pública com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou para causar dano. (TRIBUNAL DE CONTAS DO PARANÁ, 2010).

Para a apresentação das prestações de contas anuais ao Tribunal de Contas do Paraná, ao menos nos últimos dez anos, tem sido exigida também a Certidão de Habilitação Profissional do responsável pela contabilidade, expedida pelo Conselho Regional de Contabilidade, medida esta que

assegura o vínculo do profissional à qualidade técnica destas demonstrações e documentos, muito embora a responsabilidade pela gestão seja efetivamente outorgada ao responsável pela entidade. Para o exercício financeiro de 2009, a Instrução Normativa nº 43/2010, inclui a exigência do referido documento no Anexo III, do édito.

Desse panorama, aduz-se que a responsabilidade do gestor, enquanto ordenador da despesa ou titular de Poder, a rigor, não há de ser afastada em decorrência de sanções técnicas aplicadas ao profissional contábil, desde que a conduta irregular não seja de exclusiva competência do profissional contábil, comprovada via processo administrativo ou legal.

2.4 MULTAS APLICÁVEIS AO CONTADOR PÚBLICO EM SEDE DE PRESTAÇÕES DE CONTAS, NO ESTADO DO PARANÁ

Segundo conceito defendido pela Controladoria-Geral da União (2010), as multas são penalidades pecuniárias impostas a agente faltoso. O contador, enquanto agente público é responsável pelos aspectos de conteúdo contábil veiculados nas prestações de contas públicas, considerando a reserva profissional afeta à sua atuação (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1983), cabendo a este a garantia da especialidade técnica contábil, necessária à elaboração de relatórios e demonstrativos que integram o respectivo processo. Portanto, em caso de irregularidade de ordem contábil o agente passivo da multa será o contabilista.

Segundo Castro e Garcia (2008, p. 345), “[...] agente responsável corresponde à pessoa física que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos [...]” ou que em nome destas assumam obrigação de natureza pecuniária. E acrescentam que caracteriza também o gestor de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado ao Distrito Federal, a Municípios, a entidades públicas ou a organizações particulares.

É ampla a gama de conceitos que estão albergados sob o título de agentes públicos e a doutrina de direito administrativo, segundo Meirelles (2006, p. 69), refere que “[...] agentes públicos são todas as pessoas físicas incumbidas, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal”. Normalmente desempenham funções do órgão com ou sem cargo. A regra é a atribuição de funções múltiplas e genéricas ao órgão. Os agentes públicos subdividem-se em cinco categorias bem diferenciadas: agentes políticos, agentes administrativos, agentes honoríficos, agentes delegados e agentes credenciados.

Caracterizam-se como agentes políticos aqueles investidos em cargos, funções, mandatos ou comissões por nomeação, eleição ou delegação de atribuições constitucio-

nais, os quais atuam com liberdade funcional e prerrogativas e responsabilidades próprias (MEIRELLES, 2006). Mello (2007) orienta que os agentes políticos são titulares de cargos estruturais à organização política do país e os formadores da vontade superior do Estado. São agentes políticos apenas o Presidente da República, os Governadores, Prefeitos e respectivos vices, os auxiliares imediatos dos Chefes do Executivo, isto é, os Ministros e Secretários das diversas pastas, bem como os Senadores, Deputados e Vereadores.

Dos ensinamentos de Mello (2007, p. 231), pode-se extrair ainda o conceito de servidores estatais, que “[...] abarca todos aqueles que entretêm com o Estado e suas entidades da administração indireta, independentemente da natureza pública ou privada”. Para o autor, o conceito de servidor público compreende as seguintes espécies: servidores titulares de cargos públicos, assim, entendidos como funcionários públicos; os servidores empregados das pessoas jurídicas que integram a administração pública, ou seja, os que foram contratados sob o vínculo de emprego público; os servidores das pessoas governamentais de direito privado, ou os empregados de empresa pública, economia mista e fundações privadas; ou ainda os particulares em colaboração com a administração pública.

Meirelles (2006) define por agentes administrativos ou servidores públicos, aqueles que se vinculam ao Estado ou às suas entidades, por intermédio de relações profissionais e estão sujeitos a hierarquia funcional, bem como ao regime jurídico da entidade. Os agentes honoríficos, por sua vez, são cidadãos designados ou nomeados para prestar, transitoriamente, determinados serviços ao Estado, sem vínculo

empregatício, e, normalmente, sem remuneração. Os agentes delegados são particulares que recebem a incumbência da execução de determinada atividade, obra ou serviço público sob a natureza colaborativa, e o realizam em nome próprio, por sua conta e risco, segundo normas do Estado. Os credenciados recebem a incumbência de representação em determinado ato ou atividade estatal.

No entanto, o exercício profissional junto a esses processos pode invocar a responsabilização técnica direta do profissional contábil, ou mesmo em razão de procedimentos acessórios, delegados ao contador por parte dos gestores, como a simples protocolização da prestação de contas em data limite ou ainda a publicação de relatórios, cujas irregularidades podem desencadear a aplicação de multas ao agente que deu causa ao evento, que vão desde aquelas expostas nos artigos 85 a 87, da Lei Complementar Estadual nº 113/2005, até o valor de 30% de sua remuneração anual, conforme o § 1º, do artigo 5º da Lei Federal nº 10.028/2000.

Art. 86. Ficam sujeitos às sanções previstas nesta lei os jurisdicionados definidos no Capítulo II, do Título I, sem prejuízo de outras pessoas jurídicas ou físicas, sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas, por disposição legal. Parágrafo único - A multa será aplicada à pessoa física que der causa ao ato tido por irregular, e de forma individual a cada agente que tiver concorrido para o fato, devendo o Acórdão definir as responsabilidades individuais. (PARANÁ, 2005).

O Quadro 2 demonstra as condutas comumente punidas com sanção de multa em sede de prestações de contas, à luz da dita Lei estadual:

DISPOSITIVO LEGAL	CONDUTA IRREGULAR PUNÍVEL COM MULTA (descrição por alínea do texto da LC nº 113/2005)	VALOR DA MULTA
Art. 87, inciso I	a) prestar com atraso de até 100 (cem) dias as contas de convênios, auxílios e subvenções, considerado o prazo fixado em lei ou ato normativo do Tribunal de Contas;	R\$ 100,00 (cem reais)
Art. 87, inciso II	b) prestar com atraso de 101 (cento e um) dias a 180 (cento e oitenta) dias as contas de convênios, auxílios e subvenções, considerado o prazo fixado em lei ou ato normativo do Tribunal de Contas;	R\$ 200,00 (duzentos reais)
Art. 87, inciso III	a) deixar de prestar contas anuais no prazo fixado em lei; b) deixar de apresentar, no prazo fixado em ato normativo do Tribunal de Contas, as informações a serem disponibilizadas em meio eletrônico, em seus diversos módulos; c) prestar com atraso de 181 (cento e oitenta e um) dias a 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias as contas de convênios, auxílios e subvenções, considerado o prazo fixado em lei ou ato normativo do Tribunal de Contas; (...) f) descumprir determinação dos órgãos deliberativos do Tribunal de Contas; g) sonegar processo, documento ou informação em inspeções in loco ou auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas.	R\$ 500,00 (quinhentos reais)
Art. 87, inciso IV	a) prestar com atraso superior a 1 (um) ano as contas de convênios, auxílios e subvenções, considerado o prazo fixado em ato normativo do Tribunal de Contas; (...) f) obstruir o livre exercício de inspeções e auditorias determinadas pelo Tribunal; g) praticar ato administrativo, não tipificado em outro dispositivo deste artigo, do qual resulte contrariedade ou ofensa à norma legal, independentemente da caracterização de dano ao erário.	R\$ 1.000,00 (mil reais)

Quadro 2 – Multas aplicáveis aos agentes públicos, no âmbito paranaense, prescritas na Lei Complementar nº 113/2005

Fonte: Elaborado pelo autores.

Na mesma senda, algumas irregularidades originadas de incongruências com os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal podem, ainda, ser enquadradas como crime fiscal, e, por consequência, sofrer penalizações à luz da Lei Federal nº 10.028/00, de 19 de outubro de 2000, esta que traz em seu teor a vinculação do agente público que der causa, podendo esse agente ser o próprio contador responsável pela prestação de contas. A sanção pode ser lida no texto do parágrafo 1º, do artigo 5º, a seguir.

Art. 5º Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:

I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei;

[...]

§ 1º A infração prevista neste artigo é punida **com multa de trinta por cento** dos vencimentos anuais **do agente que lhe der causa**, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal. (BRASIL, 2000, grifo nosso).

Há, não obstante, multas ou outras penalizações que podem ser aplicadas ao Contador Público em decorrência de ações judiciais, por processos iniciados de representações ou denúncias encaminhadas a outros órgãos, por exemplo, o Ministério Público Estadual e os Conselhos Regionais da profissão. Essas sanções não interferem e não participam do mesmo escopo de pesquisa enfrentadas no presente trabalho.

3 METODOLOGIA

Este estudo enquadra-se no padrão de ensaio científico formal, fundamentado em pesquisa qualitativa sob o método científico dedutivo. Consoante os estudos de Silva (2009a, p. 98), o ensaio científico “[...]” consiste nas conclusões originais do pesquisador, após apurado exame de um assunto” e deve ser problematizador, anti-dogmático e salientador de espírito crítico. Os ensaios, sob a ótica de Rauert (2006, p. 209), “[...]” são exposições metódicas de estudos realizados e de conclusões originais, que, para o cientista, representam um meio de transmitir informações e idéias, de forma objetiva, discursiva e concludente”.

A investigação qualitativa, segundo Silva (2009a), compreende particularidades como: (a) as questões a investigar não se estabelecem mediante a operacionalização de variáveis, mas se estudam os fenômenos em toda a sua complexidade; (b) a investigação não é conduzida para se responder a questões prévias ou hipóteses empíricas; (c) privilegia, essencialmente a compreensão a partir da perspectiva dos agentes.

Nas pesquisas qualitativas, a produção do conhecimento toma forma numa concepção interativa, intercomunicativa entre investigador e investigado, mediante um processo de conhecimento circular e não tão linear quanto no paradigma quantitativo (SILVA, 2009a). Para Silva (2009a),

o método dedutivo transforma enunciados universais em particulares, em que a dedução está implícita nos princípios e pressupostos e sua forma mais importante é o silogismo, composto de duas premissas, uma maior seguida de outra menor, e passando-se, em seguida, à conclusão.

Foram estabelecidas duas relações de silogismo ou dedução formal: a primeira representada por R1 = Relação 1, para a análise dos conteúdos teóricos da legislação e da doutrina administrativa pública, e a segunda representada por R2 = Relação 2, para a análise de resultado empírico. Ambas as relações podem ser equacionadas conforme segue:

$$p \rightarrow q$$

$$q \rightarrow r$$

$$p \rightarrow r$$

Onde se lê:

se p, então q ;

se q, então r;

Logo, p então r.

A pesquisa utiliza-se da delimitação de uma amostra não probabilística intencional, para (R1), em que foram selecionados dispositivos da legislação brasileira e paranaense, bem como conceitos da doutrina de direito administrativo, para identificar que agente público poderá ser multado, em decorrência de impropriedades detectadas em prestações de contas. Para Silva (2009a, p. 75) a “[...]” amostragem não probabilística intencional é aquela que escolhe cuidadosamente os casos a serem incluídos na amostra, e produz amostras satisfatórias em relação às suas necessidades”.

No campo empírico, para o estabelecimento da relação (R2), a detecção origina-se de relatório obtido, junto ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná, expedido pela Diretoria de Execuções, que anuncia o número de 26 (vinte e seis) eventos de multas efetivamente aplicadas, em todo o histórico do período de 2001 a 2008, por infração aplicada em decorrência de crime fiscal tipificado na LRF e punível com a multa de 30% (trinta por cento) do montante da remuneração anual do agente que lhe deu causa.

4 RESULTADOS DO ESTUDO

Ao expor os conteúdos das relações de silogismo ou dedução formal, são apresentadas as premissas e conclusões de (R1) e de (R2):

A Relação (R1), de conteúdo teórico é estabelecida mediante:

a) premissa maior: multas administrativas (p) são aplicadas a agentes públicos (q);

b) premissa menor: agentes públicos podem ser Contadores (r). No silogismo categórico o Contador atuante no setor público é sempre agente público, enquanto profissional de atuação obrigatória nos processos de prestações de contas;

c) conclusão: logo, o Contador pode sofrer a aplicação de multa administrativa, em decorrência de impropriedades técnicas reservadas à sua profissão, detectadas nas prestações de contas, que estejam sob sua responsabilidade contábil.

Extrai-se da Relação 1, que a atuação profissional do contador público, enquanto vinculado à administração governamental, seja via contrato permanente ou temporário, enquadra-se diretamente no conceito de agente público, considerando sua participação obrigatória nos conteúdos técnicos sob a reserva profissional ou atribuições privativas do contabilista (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1983), independentemente, da participação de outros profissionais neste processo.

A Relação (R2), de detecção empírica, é direcionada a partir da situação fática, detectada pela via relatório oficial, quanto à existência de multas aplicadas no período de 2001 a 2008, a agentes políticos ou a contadores públicos.

- a) premissa maior: as 26 (vinte e seis) multas administrativas (p) foram aplicadas somente a agentes políticos (q);
- b) premissa menor: o conceito de agente político não é coincidente com o de contador (r).
- c) conclusão: logo, multas não foram aplicadas a Contadores.

Notadamente, a relação de silogismo pode ser estabelecida na detecção empírica quanto à aplicação de multas administrativas a agentes públicos, somente na categoria político. A descrição de agente público pode abranger outros profissionais além do contador, dentre os quais, o agente político. Desta forma, infere-se de (R2) que os contadores públicos, em virtude do exercício profissional junto ao processo de prestação de contas do setor público paranaense, até o presente momento não sofreram aplicação direta da multa prescrita no §1º, do artigo 5º, da Lei Federal nº 10.028/2000, considerando-se o histórico de períodos-base, os anos de 2001 a 2008.

Segundo o relatório datado de 12 de fevereiro de 2010, das 26 multas aplicadas pelo Tribunal de Contas do Paraná, 16 tiveram como responsável direto o Chefe do Poder Executivo e 10, o Presidente do Poder Legislativo. Algumas das quais já estão extintas em virtude de defesa procedente ou pagamento por parte do executado. Desta forma, a partir de (R2), não há indícios no campo empírico sanções de natureza pecuniária, à luz da Lei nº 10.028/00, aplicadas a

contadores, apesar da possibilidade doutrinária desse evento ocorrer.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No que concerne à compreensibilidade das informações, observa-se que somente o responsável contábil das entidades públicas é agente capaz de entender, descrever, compor dados e gerar informações sobre os fenômenos contábeis e financeiros descritos na Lei Federal nº 4.320/1964 e na Lei Complementar nº 101/2000, quando a matéria é de cunho essencialmente contábil, o que explica a participação obrigatória desse profissional nos processos de prestações de contas públicas.

A aplicação de penalidades a agentes públicos pressupõe a necessidade de qualificação técnica no procedimento da elaboração das prestações de contas a serem apresentadas aos poderes públicos fiscalizatórios. A ética e a defesa de princípios e normas contábeis são resguardados quando os disciplinamentos prevêm algum tipo de sanção àquele profissional que, de alguma forma, tente, voluntariamente ou não, frustrar a legislação ou a regulamentação afeta ao tema de contas públicas.

A participação nas prestações de contas públicas, de forma vinculativa, qualifica o contador como agente público responsável, reservando a este, apesar dos riscos inerentes à complexidade da função, um vasto campo profissional, seja nos quadros permanentes da administração pública ou mesmo como profissional terceirizado contratado temporariamente.

Assim, confirmada a hipótese de possibilidade doutrinária e legal de aplicação de multas a profissionais de contabilidade, que incorram em irregularidades tipificadas na Lei Federal nº 10.028 (BRASIL, 2000), qual seja, de 30% do montante de remuneração anual desse profissional, os órgãos fiscalizatórios paranaenses, por tradição ou interpretação restritiva, ainda não têm a prática de aplicar multas administrativas a contadores públicos, e pelo que se extrai de relatório emitido pelo Tribunal de Contas do Paraná, suas penalizações por multas restringem-se à pessoa do agente político na condição de titular de poder ou ordenador de despesas.

Para pesquisas futuras, recomenda-se o estabelecimento de um plano de coleta de dados e informações do campo empírico para se averiguar o nível de incidência de multas ao contador público, nos termos da Lei Complementar nº 113/2005.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, I.; ARRUDA, D. *Contabilidade pública: da teoria à prática*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BEZERRA FILHO, J. S. *Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços*. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BRASIL. *Constituição*. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.
- _____. Controladoria Geral da União. *Glossário de termos técnicos*. 2010. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2010.
- _____. *Lei Complementar nº 101*. Lei de Responsabilidade Fiscal, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
- _____. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
- _____. *Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000*. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967.
- _____. *Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 26 de agosto de 2008.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manuais de normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público*. Vol.1-5. Disponível em: <<http://www.stn.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2010.
- CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M. *Contabilidade pública no governo federal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Curso de contabilidade aplicada ao setor público*. Apostila elaborada pelo CFC com apoio da Secretaria do Tesouro Nacional. Distrito Federal: 2009.
- _____. *Normas brasileira de contabilidade aplicada ao setor público*. Aprovada pela Resoluções N° 1128/08 a N° 1137/08. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 mar. 2010.
- _____. *Resolução nº 560, de 28 de outubro de 1983*. Dispõe sobre as Prerrogativas Profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei N° 9.295, de 27 de maio de 1946. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 mar. 2010.
- FIPECAFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- HOOD, C. Emerging Issues in Public Administration. *Australian Journal of Public Administration*, p. 73-165, 1995.
- KOPPEL, J. G. S. Pathologies of accountability: icann and the challenge of multiple accountabilities disorder. *Public Administration Review*, Washington, v. 65, n. 1, Jan./Feb. 2005.
- LOPES, A. B.; MARTINS, E. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO JR, J. T.; REIS, H. C. *A Lei 4320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.
- MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MELLO, C. A. B. *Curso de direito administrativo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- PADOVEZE, C. L. *Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- PARANÁ. *Constituição do Estado do Paraná*. Assembléia Legislativa do Paraná. 24 de abril de 2000. Institui o ordenamento básico do Estado, em consonância com os fundamentos, objetivos e princípios expressos na Constituição Federativa do Brasil.
- _____. *Lei Estadual nº. 14.704, de 01 de junho de 2005*. Dispõe sobre publicação de atos do Tribunal de Contas do Estado Paraná e adota outras providências.

_____. *Lei Complementar Estadual nº 113*, de 15 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

RAUEN, F. J. Roteiros de pesquisa. Rio do Sul: Nova Era, 2006.

SILVA, C. R. S. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009a.

SILVA, L. M. *Contabilidade governamental*: um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública. São Paulo: Atlas, 2009b.

SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública*: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, V.; REZENDE, A. J.; CORRAR, L. J. A Gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 1, n. 1, p. 24-40, jan./abr. 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. *Instrução Normativa n. 43*, de 11 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre o encaminhamento da Prestação de Contas Municipal do exercício financeiro de 2009. Disponível em: <<http://www.tce.pr.gov.br>>. Acesso em: 29 mar. 2010.

_____. *Instrução Normativa n. 45*, de 18 de março de 2010. Regulamenta os artigos nº 216 e nº 239 e seus §§, do Regimento Interno para efeito de adequação das remessas bimestrais de informações respectivas à gestão administrativa do exercício de 2010. Disponível em: <www.tce.pr.gov.br>. Acesso em: 29 mar. 2010.

Recebido em: 31/07/2011.

Aceito em: 18/10/2011.