



X Encontro Brasileiro de Administração Pública.
ISSN: 2594-5688
secretaria@sbap.org.br
Sociedade Brasileira de Administração Pública

PEDALADA FISCAL: Fraude ou Contabilidade Criativa? Um entendimento teórico sobre as perigosas pedaladas fiscais que afetaram a economia brasileira.

Jeremias Pereira Da Silva Arraes, José Matias Pereira

[ARTIGO] GT 9 Planejamento, Controle e Finanças no Setor Público

PEDALADA FISCAL: Fraude ou Contabilidade Criativa? Um entendimento teórico sobre as perigosas pedaladas fiscais que afetaram a economia brasileira.

RESUMO

Presente ensaio tem por objetivo discutir, de forma teórica, como se apresenta a contabilidade criativa no Brasil nos exercícios 2014 e 2015 que resultaram em um processo de *impeachment* e afetou a economia brasileira. O estudo discute as operações contábeis realizadas pelo governo e que resultaram na famosa expressão “pedaladas fiscal”. A base das informações contábeis são retiradas das análises da comissão especial de *impeachment* e do Tribunal de Contas da União em relação à denúncia de crime de responsabilidade fiscal em desfavor da presidente da república. A luz da teoria da contabilidade é possível observar que os conceitos dados a contabilidade criativa e a fraude se aproximam, porém não são similares e características como o erro intencional e o trânsito das operações contábeis fora dos normativos e princípios contábeis, acabam elucidando as particularidades de cada fenômeno.

Palavras Chave: Contabilidade Criativa; Pedalada Fiscal; Fraude; Finanças Públicas; Teoria da Contabilidade

1. INTRODUÇÃO

A administração é a mais evidente forma de ação do governo, onde de um lado tem o Estado e do outro a sociedade que demanda bens e serviços públicos e cada vez mais tem participado na conduta da administração por meio da opinião pública (WILSON, 1946).

As crises econômicas motivam uma resposta imediata dos agentes públicos à sociedade. Principalmente quando há escândalos de corrupção que envolvem os representantes do povo. No início da década de 1990 surgiram no Brasil inúmeras notícias de desvios de recursos públicos, atos de improbidade administrativa e que resultaram no *impeachment* presidencial de 1992.

A globalização econômica, o endividamento e a exigência de transparência dos organismos financeiros internacionais faziam parte do cenário que motivou o clamor social pela moralização da administração pública brasileira durante a década de 1990. É nesse contexto que surge em 2001 a Lei complementar nº 101, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que passou a estabelecer um regime de gestão fiscal responsável para todas as esferas de governo e para cada um de seus poderes.

A LRF foi espelhada em outras normas internacionais que legislavam sobre gasto públicos e que surgiram com a missão de corrigir problemas semelhantes ao que o Brasil

vivia na década de 90, com crise fiscal, crescente déficit primário e crise política. Assim, a Norma surge como um pilar para melhoria da gestão pública brasileira (NASCIMENTO; DEBUS, 2002; TOLEDO JÚNIOR; ROSSI, 2005)

De acordo com Khair (2000) ela não só traz uma mudança institucional e cultural no trato com o dinheiro público, como ela passa uma esperança de dias melhores para uma sociedade abatida pelos seus históricos e intermináveis casos de corrupção, passando a não haver mais tolerância e impunidade com aqueles que administram de forma irresponsável o dinheiro público.

Mais recente, a qualidade do gasto público também passou a ser foco de estudos técnicos e acadêmicos na administração pública. Não basta executar a despesa pública na sua legalidade, outros princípios norteadores da boa administração pública também passaram a ter mais ênfase na gestão como a eficiência e efetividade. Neste sentido, tramita o Projeto de Lei Complementar 220/2009, já aprovado no Senado Federal, que institui a Nova Lei de Finanças Públicas ou Lei de Qualidade Fiscal, que aprimora as normas financeiras voltadas para o orçamento público, controle e a contabilidade pública.

Para muitos especialistas a crise econômica que afetou o Brasil em 2014 e que gerou uma grande recessão por dois exercícios financeiros seguintes, foi uma das maiores já vista no país. A crise econômica que veio acompanhada de uma crise política na qual resultou em um novo processo de *impeachment*, teve resultados devastadores para economia brasileira.

Para Firmage e Mangrum (1974) o processo de *impeachment* é um processo lento e injustificadamente caro, no qual congresso expressa sua vontade causando aflição em um eleitorado desgastado com deveres não cumpridos pelo governo. Além disso, o processo tem uma natureza política, pois a preocupação não é em proteger o Estado dos delitos causados pelo agente público, mas de privar o acusado dos seus direitos políticos.

Neste sentido o presente artigo não busca abordar o processo de *impeachment*, nem as questões políticas do país. O objetivo é debater sobre o procedimento contábil vedado pela norma e que deu embasamento para aceitação da denuncia crime e resultando na popularização da expressão “pedaladas fiscais”.

As famosas pedaladas fiscais foram operações realizadas pelo governo por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, que por diversas vezes é citado nos relatórios do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Comissão Especial de Impeachment (CEI). Assim, essas manobras fiscais que resultaram em operações que são vedadas pela legislação brasileira é uma forma de contabilidade criativa ou é uma fraude? Ou seja, pedalada fiscal é fraude ou contabilidade criativa?

Dentre as operações caracterizadas como pedalada fiscal e que é vedada pela LRF, destaca-se o art. 36 que estabelece a regra de que não é possível um ente da federação realizar operação de crédito com instituição financeira estatal por ele controlada. A regra justifica-se para evitar que o ente use a instituição financeira controlada por ele, como objetivo de financiar suas despesas, evitando a contabilidade fiscal criativa.

O descumprimento dessa regra, levou à rejeição das contas presidenciais pelo Tribunal de Contas da União e culminou na denuncia crime no Congresso Nacional e a abertura de uma Comissão Especial responsável por analisar os fatos e apurar se houve o crime de responsabilidade fiscal.

De fato, além de um orçamento engessado, o Brasil possui uma contabilidade pública complexa e com diversas etapas, sendo que a etapa de controle recebe destaque nos lançamentos contábeis justamente porque busca a evidenciação entre o que é projetado e o que é executado. Para que esse equilíbrio ocorra a gestão deve observar diversos normativos, dentre eles a LRF traz uma rigidez na execução da despesa pública, buscando uma gestão fiscal responsável (IUDÍCIBUS, 2021; MILESI-FERRETTI, 2004).

A rigidez da norma acaba por motivar os gestores a buscarem outras formas de execução de seus planos, contudo, nem sempre essas soluções estão alinhadas com as regras e a violação das regras pressupõe uma contabilidade criativa. Ressalta-se que intenção na omissão ou distorção das informações contábeis e que possam fazer com que os interessados dessas informações mudassem o julgamento ou decisão, acabam trazendo características de uma ação fraudulenta (DECHOW; DOUGLAS J, 2000; MILESI-FERRETTI, 2004).

Este artigo, de cunho qualitativo, contribui com a literatura ao explorar, aluz da teoria da contabilidade, as análises da comissão especial de *impeachment* e do Tribunal

de Contas da União em relação à denúncia de crime de responsabilidade fiscal em desfavor da presidente da república, na qual resultou na popularização da expressão “pedalada fiscal”.

Por fim, além desse capítulo introdutório o presente estudo foi dividido em mais três tópicos. O segundo traz o referencial teórico no qual é abordado os conceitos de fraude e contabilidade criativa. No terceiro apresenta-se as análises dos relatórios do CEI e do TCU em relação a denúncia crime. O quarto capítulo traz as considerações finais e as sugestões para estudos futuros.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Pierson (2000) destaca que é cada vez mais comum que cientistas sociais descrevam processos políticos como “*path dependent*” ou dependência de caminho, que está relacionada ao novo institucionalismo e que é tratada na política como uma situação em que a escolha do agente é moldada ou direcionada por caminhos institucionais das escolhas feitas no passado. Para o autor o desenvolvimento político é acentuado por momentos críticos ou conjunturas econômicas que acabam afetando a vida da sociedade.

Assim, é possível observar as mudanças comportamentais dos indivíduos por meio da negligência com o contexto social e a durabilidade dos agentes no poder. A durabilidade da vida social também passou a impactar nas instituições, pois as questões demográficas acabam por elevar o custo das instituições, não só por se tornarem maiores, mas, também, porque se tornam ainda mais complexas. (POWELL; DIMAGGIO, 1991)

Para Powell e Dimaggio (1991) os indivíduos buscam maximizar seu comportamento em relação a ordens de preferência estáveis e consistentes. Assim, é possível que essa maximização comportamental seja por questões de limite cognitivo, informações incompletas ou por dificuldades de monitorar e fazer cumprir acordos, porém algumas pessoas se comportam de maneira oportunista e acabam interferindo na racionalidade.

O crescimento do Estado e conseqüentemente dos gastos públicos acabam exigindo melhores mecanismos de controle. Isso inclui o aperfeiçoamento na prestação de contas do agente público e a transparência pública, para que os usuários das

informações contábeis (contribuintes, órgãos de controle, poder legislativo, instituições financeiras, etc) possam acompanhar a gestão, tomar decisões.

Hendriksen e Van Breda (2018) elucidam que existe uma complexidade na análise que tem acarretado em frequentes divergências quanto aos objetivos da contabilidade e a natureza do ambiente econômico em que opera. Para Iudícibus (2021) estabelecer o objetivo é o ponto de partida para estudar a teoria de uma ciência social como a contabilidade, sendo que a formulação dos objetivos transcendem os princípios e normas, pois, estes, são apenas os meios conceituais para se atingir os objetivos.

Para Iudícibus (2021) o modelo de contabilidade pública adotado no Brasil é altamente complexo e moroso, tendo em vista as diversas etapas que envolvem os lançamentos contábeis, como a etapa de controle que tem a finalidade de avaliar as metas e as realizações, com o foco nos desvios.

Diferente das entidades do setor privado que visam a obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores, objetivo das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade. O orçamento público é a base para que o governo possa definir os níveis de tributação e de outras receitas e propor à realização do gasto público. É por meio da transparência da execução do orçamento público que a sociedade pode acompanhar e analisar o desempenho das entidades do setor público, mediante o confronto das informações da execução orçamentária com o orçamento previsto (CFC, 2016a).

A prestação de contas e a responsabilização (accountability) são apreciadas e julgadas pelo poder legislativo. Ademais, a prestação de contas de forma transparente acaba fornecendo subsídios para o processo decisório relativo aos orçamentos dos exercícios subsequentes. A NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL dispõe que:

“A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas.” (CFC, p.6, 2016).

Al-sharif, Plastiras, Menexiadis (2017) entendem que a criatividade tem uma conotação positiva, mas que a contabilidade criativa tem sido constantemente associada as práticas fraudulentas negativas. Contudo, a contabilidade criativa que é uma pratica onde os contadores usam seu conhecimento de regras contábeis para manipular os números, não pode ser confundida com os conceitos e as características de fraude.

Por isso, é importante trazer conceitos de contabilidade criativa e fraude, para que se possa melhor compreender a expressão “pedalada fiscal” e responder uma indagação que tem sido debatida não só no campo das ciências contábeis, mas na administração pública, economia e direito: Pedalada fiscal é contabilidade criativa ou fraude?

Contabilidade Criativa

A criatividade, que em diversas áreas é vista com bons olhos, pois é um ato de inovar, de trazer ideias que possam mudar algo, de aprimorar técnicas e aperfeiçoar habilidades, não é percebida na contabilidade com a mesma lente quando se aborda o termo “contabilidade criativa”. A contabilidade criativa é vista como uma prática contábil intencional que viola regras com o intuito de maquiar as contas contábeis e dissimular a realidade das contas.

Jones (2010 p.6) define a contabilidade criativa como uma forma de usar a contabilidade, dentro da regulamentação, para apresentação de contas, primando pelos interesses dos preparadores e não dos usuários.

Milesi-Ferretti (2004) apresenta um modelo que estuda os efeitos de uma regra orçamentária sobre a política fiscal. As regras fiscais são debatidas há vários anos e durante a segunda metade da década de 1990 foi o centro das atenções devido aos déficits fiscais e a dívida pública dos países da União Europeia. Para o autor, essas regras podem levar a três resultados: os bons (que induzem os governos que gastam de forma excessiva a se envolverem em um comportamento fiscal virtuoso); os ruins (que dificultam o uso de uma política fiscal anticíclica e que acabam dificultando as ações governamentais) e os desagradáveis (muita contabilidade criativa e pouco efeito geral sobre a política fiscal).

Santolin, Jayme e Dos Reis (2009) entendem que, em um ambiente de depressão macroeconômica, estabelecer regras rígidas e severas punições acabam limitado os gastos para que se atinja os limites fiscais, principalmente os gastos com investimento que possuem uma maior flexibilidade na sua alteração em comparação aos demais gastos que apresentam estrutura mais rígida.

Essa rigidez é que motiva a violação da regra e conseqüentemente a motivação para a contabilidade criativa, pois como existe o engessamento na forma da alteração do gasto, o gestor acaba buscando alternativas para executar o gasto dentro dos limites

fiscais, construindo uma maquiagem contábil que pode vir a mascarar a realidade das contas públicas.

Milesi-Ferretti (2004) compartilha do entendimento de que a contabilidade criativa pressupõe a violação de regras. Essa violação impõe custos tanto ao governo como ao público, onde um país que não cumpre a regra fiscal tem que ser punido de alguma forma, seja por meio de uma penalidade financeira ou outra forma de custo como exclusão de programa de assistência financeira externa. Yadav (2013) explica que a contabilidade criativa é o uso do conhecimento contábil para apresentar os números dentro das normas e leis contábeis, sem demonstrar o real desempenho ou posição da entidade. Logo, a intenção é levar a informação que as partes interessadas desejam.

A moralização da administração pública é um desejo da sociedade e diversas normas surgem com o intuito de dar essa garantia a sociedade. Porém, não basta apenas a publicação de uma norma, ela deve ser cumprida. A LRF estabelece regras voltadas para responsabilidade da gestão pública no Brasil e seus dispositivos foram inspirados em normativos internacionais, que envolvem ações voltadas para o planejamento, transparência, prevenção de riscos e correção de desvios que são capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Milesi-Ferretti (2004) elucidam que mesmo que a sociedade exija um orçamento equilibrado, a elaboração de uma norma mais rígida acaba encorajando a contabilidade criativa e aumentando os riscos de violação da regra. Para Milesi-Ferretti (2004) se intenção é reduzir a contabilidade criativa, a ferramenta adequada para isso, não é a rigidez da Lei, mas o aumento do grau de transparência.

LRF cria regras rígidas para estimular a responsabilidade fiscal, evitar o desequilíbrio das contas públicas e o endividamento dos entes da federação e seus poderes. Foi por meio da LRF que governo estabeleceu diversos limitadores para o gasto público, além de objetivos complementares como a ampla transparência nos procedimentos de arrecadação e aplicação dos recursos públicos. (SANTOLIN; JAYME; DOS REIS, 2009; NIYAMA; TIBÚRCIO SILVA, 2021)

A LRF acaba aprimorando a responsabilidade da gestão fiscal por meio da influência que exerce na execução financeira e orçamentária na administração pública,

mas, apesar dos diversos pontos positivos que a norma trouxe, não se pode afirmar que ela seja uma inovação na contabilidade pública (NIYAMA; TIBÚRCIO SILVA, 2021).

Para Dalmonech, Teixeira e Sant'anna (2011) a LRF é um instrumento legal que evidencia a aplicação do modelo econômico da burocracia (niskaniano), que, diante de recursos escassos, estabelece responsabilidades, objetivos e metas ao gestor público. Sacramento (2015) compartilha desse entendimento e acrescenta que a LRF foi determinante para o avanço da *accountability* no Brasil. Para esta autora, a fiscalização da norma por parte do poder legislativo, com auxílio dos tribunais de contas e a limitação da autoridade do poder executivo por meio dos seus planos orçamentário, corroboram com aspectos de controles horizontais e verticais. Além disso, as questões relacionadas a *answerability* e ao *enforcement*, abordadas por Schedler, Diamond e Plattner (1999), são reforçadas por meio das publicações de relatórios, audiências pública e a aplicação de penalidades daqueles que descumprirem as regras.

Ressalta-se que a rigidez da norma não pode ser entendida como uma equação matemática, por exemplo, ao obrigar os gestores a manterem as contas públicas equilibradas a norma não obriga que diferença numérica entre receitas e despesas seja igual a zero, mas sim que essa equação possibilite obter valores estáveis e equilibrados, permitindo comprovar que há recursos suficientes para execução dos gastos. Da mesma forma são as metas que são estabelecidas no planejamento orçamentário, no sentido de que deve ter uma aproximação entre o que foi programado e o que foi executado, justamente para evitar a elaboração de planos superficiais e metas inalcançáveis, práticas comuns em exercícios anteriores a promulgação da LRF (ABRAHAM, 2021).

Fraude

Para Jones (2010 p.6) a fraude é uma alteração da verdade ou a ocultação de um fato material que induz uma pessoa a agir em seu detrimento. A NBC TA 240, que tem correlação com a ISA 240, distingue a fraude do erro por meio da intenção. A ação intencional que resulta nas distorções dos demonstrativos contábeis é característica da fraude (CFC, 2016b).

Rose-Ackerman e Palifka (2020, p.25) compartilham desse entendimento de que a fraude contábil pressupõe um erro proposital. As autoras explicam que a fraude no

serviço público trata-se de “qualquer atividade que prejudique as exigências legais de prestação de serviços públicos, mesmo que nenhum suborno seja pago”.

Al-sharif, Plastiras, Menexiadis (2017) também entendem que a existência de uma fraude contábil, é necessário o afastamento das regras. Contudo, deve-se ter o cuidado ao tentar distinguir fraude de contabilidade criativa, pois pode dar a impressão de que a fraude é ruim e a contabilidade criativa é inteligente, quando, na verdade, ambos trazem distorções nos demonstrativos e comprometem as informações disponibilizadas aos usuários.

Por conseguinte, observa-se que a literatura destaca duas características básicas para fraude: a intenção e o afastamento das regras. Porém, Jones (2010) lembra que a fraude também possui relação com operações contábeis fictícias que são proibidas pelos princípios geralmente aceitos de contabilidade e não se trata apenas de descumprimento de regras legislativas.

Baralexis (2004) apresenta um estudo sobre os problemas da contabilidade criativa na Grécia. O estudo mostra que a contabilidade criativa é praticada na Grécia com certa frequência, onde há não só a exploração das fraquezas da Lei e dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, mas também uma violação dessas regras. Essa violação das regras é que acaba direcionando a contabilidade para o campo da distorção ou omissão intencional, que são características da fraude.

Por fim, nos países em desenvolvimento, a contabilidade acaba sendo uma ferramenta de modernização da gestão financeira e reduz as oportunidades de fraude e o desperdício de dinheiro público (TORRES, 2004). A contabilidade pública por ser ainda mais complexa que a contabilidade privada, exige mecanismos de controle que acabam proporcionando uma maior transparência em relação ao que se projetou de gasto e do que realmente foi executado. Para os órgãos de controle essa execução controlada acaba beneficiando a apreciação da conformidade na prestação de contas.

3. ANÁLISE E DISCUSSÃO

A palavra *impeachment* tem sua origem etimológica, do latim *impedimentum*, que significa impedir ou proibir a entrada com os pés. Etimologicamente a ideia da palavra *impeachment* seria “a proibição de entrar”. Em inglês, devido a evolução natural do

significado da palavra, o verbo *to impeach* tem o significado de acusar, incriminar com a finalidade de impedir o indivíduo criminoso (RICCITELLI, 2006).

O *impeachment* acaba sendo direcionado aqueles indivíduos que ocupam altos cargos e que agem contra o interesse público. Em um Estado democrático de direito seria como uma traição ao povo que escolheu um determinado indivíduo, de forma voluntária, para lhe representar.

A Magna Carta estabelece que fica a cargo do poder legislativo a condução do processo que sanciona a conduta da autoridade pública sujeita a destituição do cargo e aplicação da pena. De forma resumida, para compreensão do fluxo processual de *impeachment* no Brasil, cabe ao presidente da Câmara dos Deputados receber a denúncia, apresentar ao plenário, criar uma comissão para análise e notifica à autoridade pública denunciada sobre aceitação da denúncia. Após a realização dos trabalhos da comissão da câmara, o parecer vai ao plenário para votação, sendo necessário o voto de 2/3 dos deputados para autorizar a abertura do processo de *impeachment* e posterior envio ao Senado Federal para condução do processo. No Senado, é criada a Comissão Especial do Impeachment que irá analisar os requisitos legais necessários para a admissibilidade da denúncia.

A denúncia de crime em desfavor da presidente da república que resultou no *impeachment* de 2016, está relacionada os crimes de responsabilidade fiscal estabelecidos pela LRF, especificamente, ao que dispõe o artigo 36 “É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.”

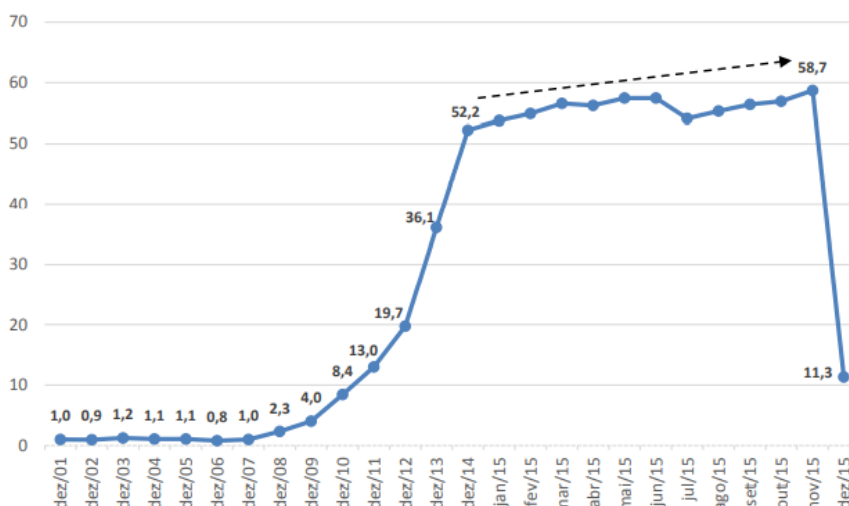
O não atendimento ao artigo 36 da LRF configura crime de responsabilidade. A nomenclatura “crime” para o descumprimento da norma acaba associando a operação contábil como uma fraude. Contudo, não existe sanção característica da infração penal nos crimes de responsabilidade. Esses crimes são mais condutas de responsabilidade funcional do que um crime. Assim, crime de responsabilidade e crime comum, não são figuras jurídicas com os mesmos conceitos (BRASIL, 2016).

Por conseguinte, o entendimento do TCU e da CEI foram no sentido de que houve o descumprimento do artigo 36 da LRF e, conseqüentemente, caracterizado o crime de

responsabilidade fiscal, sendo o *impeachment* um mecanismo de controle horizontal da prática de crimes pela Presidência da República.

Isto posto, as famosas pedaladas fiscais foram apontadas pela corte de contas no exercício de 2014, quando as operações de créditos contestadas permitiram que dívida pública federal fosse subdimensionada, como pode ser observada na Figura 1 a seguir:

Figura 1: Passivo da União junto ao BB, BNDES, CAIXA E FGTS (R\$ bilhões)

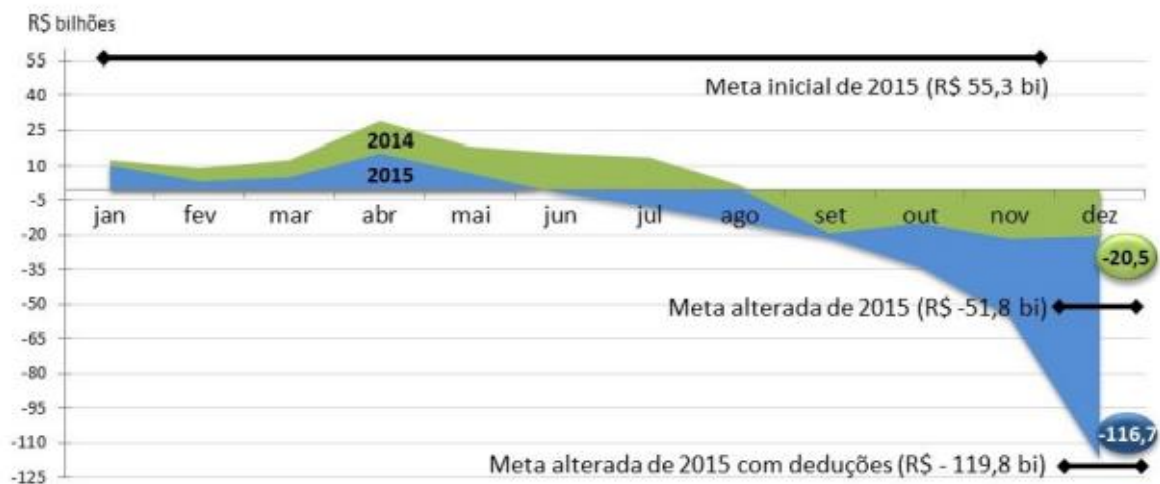


Fonte: Relatório da Comissão de Especial de Impeachment (CEI) (BRASIL, 2016).

Observa-se que a partir de 2008 há um aumento considerável dos passivos da União, saindo de valores próximos a R\$ 2 bilhões e alcançando R\$ 52 bilhões em 2014. Já no exercício de 2015 o passivo continuou subindo e chegou ao montante de R\$ 58 bilhões, sendo que essa evolução não se trata de fatos novos, mas apenas a repetição e o agravamento da prática irregular já era questionada pelo TCU em 2014.

A mesma manobra contábil acabou resultando em maquiagem também nos resultados primários. A Figura 2 mostra que o desempenho fiscal de 2015 mantém semelhanças com o exercício de 2015, porém mais crítico, tendo em vista que a meta de resultado primário era de R\$ 55,3 bilhões e ao final do exercício o resultado foi um déficit de R\$ 116,7 bilhões.

Figura 2: Resultado Primário Acumulado no ano (2014 versus 2015)



Fonte: Relatório da Comissão de Especial de Impeachment (CEI) (BRASIL, 2016).

O TCU alertava para uma questão de paradoxo fiscal, na qual o país vivia uma sequência de frustrações de receitas e, ao mesmo tempo, estimulava a ampliação de despesa pública como se houvesse excesso de arrecadação. Essa atuação do governante, é explicada por Milesi-Ferretti (2004), na qual a rigidez da LRF, que passou a exigir uma gestão responsável e equilibrada, com metas que fossem estabelecidas no plano orçamentário e que pudessem ser alcançadas, acabam provocando uma saída criativa para apresentar resultados fiscais satisfatórios à sociedade.

Assim, a luz da teoria da contabilidade, é possível observar que as operações contábeis que acabaram gerando resultados fiscais incompatíveis com a realidade e que resultaram na expressão “pedalada fiscal”, não podem ser consideradas apenas uma contabilidade criativa, pois elas resultaram em maquiagem dos demonstrativos contábeis para atender interesses dos preparadores e não dos usuários.

Jones (2010) explica que a contabilidade criativa é uma forma de usar a contabilidade dentro da regulamentação e o que se observa nas operações contábeis realizadas pelo governo nos exercícios de 2014 e 2015, é que elas foram realizadas fora das regras fiscais e, por isso, passam a ter características de fraude, pois estão mais alinhadas aos conceitos de crimes fiscais, que envolvem o ato intencional (ou erro proposital), que altera a verdade, induz o usuário da informação contábil ao erro e transitam fora dos normativos contábeis vigentes, características destacadas por Jones (2010), Rose-Ackerman e Palifka (2020) e Al-sharif, Plastiras, Menexiadis (2017).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho não teve como objetivo esgotar o debate sobre contabilidade criativa versus fraude, mas explorar esses conceitos que estão constantemente relacionados às pedaladas fiscais, expressão que ficou popular nos exercícios de 2014 e 2015 e aparece com certa frequência na mídia para imputar algum erro, irregularidade ou crime que o gestor responsável pelo ente federado tenha causado.

O fato é que a contabilidade criativa tem características muito próximas da fraude. Contudo, a questão intencional do erro e o trânsito das operações contábeis fora dos normativos e princípios contábeis, acabam deixando mais claros em qual posição cada um se enquadra. Assim, foi com base nessa distinção dos conceitos que a presente pesquisa buscou trazer contribuições para o debate sobre o tema, que é sensível quando discutida pela sociedade, mas que pode ser explorada e explicada por meio das teorias das ciências sociais.

Observa-se que a teoria contábil pode contribuir para explicação desses eventos, inclusive, facilitando a fundamentação legal em processos criminais, haja vista que a execução do plano governamental envolve o cumprimento fiel de planos orçamentários que são publicados por meio de Lei e que seguem as regras voltadas para a contabilidade pública.

Ademais, não é novidade que os agentes públicos busquem soluções simples para problemas complexos. A criatividade contábil acaba sendo uma ferramenta poderosa para que o gestor consiga maquiagem seus resultados em prol de benefícios particulares. Ostrom e Ostrom (2004) já alertavam para problemas como estes, quando os tomadores de decisão, com frequência, tomam decisões políticas dentro das restrições de um conjunto de regras de escolha coletiva. Essas decisões acabam por impactar a elegibilidade do agente que participa da formulação de políticas ou elabora as regras que serão usadas para formular políticas. A intenção do agente público, não é o equilíbrio das contas públicas, que passou a ser um dever imposto pela LRF, mas sim sua perpetuação no poder.

Destaca-se, ainda, que outras teorias podem trazer luz a compreensão dos conceitos que envolvem fraude, contabilidade criativa, erro intencional, irregularidade, crime fiscal etc., como a teoria da agência que é bastante explorada no ramo da ciência contábil e da administração pública e se preocupa em resolver problemas de conflito de

interesses entre os objetivos do principal e do agente, bem como a teoria neo-institucionalista que pode explicar o comportamento dos governantes que buscam maximizar seus interesses particulares.

Por conseguinte, a teoria alinhada aos entendimentos técnicos do TCU e da CEI, robustece as características de crime de responsabilidade fiscal, assim como a estatística descritiva apresentada nos relatórios dá clareza e ratifica o descumprimento do artigo 36 da LRF, comprovando que a teoria dos freios e contrapesos e o mecanismo de controle horizontal no Brasil asseguram um propósito social.

Por fim, é necessário a ampliação do estudo por meio de outras referências acadêmicas que possam contribuir para o debate teórico sobre a contabilidade criativa e a fraude, bem como sugere-se estudos voltados para as recentes práticas de pedalada fiscal adotadas pelos governos federal, estadual e municipal.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

AL-SHARIF, N.; PLASTIRAS, A.; MENEXIADIS, M. A Contribution on Understanding Professional Perception and Practice in Borderline Cases: Creative Accounting Vs. Fraud. the Case of Greek External Auditors. 2017.

ANDREWS, C. W. A teoria da escolha pública e as reformas do Estado: uma crítica habermasiana. **Leviathan (São Paulo)**, n. 1, p. 73, 2004.

BARALEXIS, S. Creative accounting in small advancing countries: The Greek case. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 3, p. 440–461, 2004.

BORGES, A. **Democracia vs. eficiência: a teoria da escolha pública** Lua Nova: **Revista de Cultura e Política**, 2001.

BRASIL, S. F. **Relatório Comissão Especial de Impeachment**, 2016. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/mnas?codcol=2016&tp=4>>

CFC, C. F. DE C. NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016. . 2016 a.

CFC, C. F. DE C. **Resolução NBC TA 240 (R1). Dispõe sobre a responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis.**, 2016b. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1207.pdf>

DALMONECH, L. F.; TEIXEIRA, A.; SANT'ANNA, J. M. B. O impacto ex-post da lei de responsabilidade fiscal no 101/2000 nas finanças dos estados brasileiros. **Revista de Administracao Publica**, v. 45, n. 4, p. 1173–1196, 2011.

DECHOW, P. M.; DOUGLAS J, S. Reproduced with permission of the copyright owner . Further reproduction prohibited without. **Journal of Allergy and Clinical Immunology**, v. 130, n. 2, p. 556, 2000.

FIRMAGE, E. B.; MANGRUM, R. C. Removal of the President: Resignation and the Procedural Law of Impeachment. **Duke Law Journal**, v. 1974, n. 6, 1974.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade. tradução de Antonio Zoratto Sanvicente**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

IUDÍCIBUS, S. DE. **Teoria da contabilidade**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

JONES, B. D.; BAUMGARTNER, F. R. A model of choice for public policy. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 15, n. 3, p. 325–351, 2005.

JONES, M. J. **Creative accounting, fraud and international accounting scandals**. [s.l.] John Wiley & Sons, 2010.

KHAIR, A. A. Lei de Responsabilidade Fiscal Guia de Orientação para as Prefeituras. p. 1–144, 2000.

MILESI-FERRETTI, G. M. Good, bad or ugly? On the effects of fiscal rules with creative accounting. **Journal of Public Economics**, v. 88, n. 1–2, p. 377–394, 2004.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Lei complementar no. 101/2000: entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. Brasília, DF: [s.n.].

NIYAMA, J. K.; TIBÚRCIO SILVA, C. A. **Teoria da contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

OSTROM, E.; OSTROM, V. The Quest for Meaning in Public Choice. **American Journal of Economics and Sociology**, v. 63, n. 1, p. 105–147, 2004.

PIANO, E. E. State capacity and public choice: a critical survey. **Public Choice**, v. 178, n. 1–2, p. 289–309, 2019.

PIERSON, P. Increasing returns, path dependence, and the study of politics. **American political science review**, v. 94, n. 2, p. 251–267, 2000.

POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. [s.l.: s.n.].

RICCITELLI, A. **Impeachment à brasileira : instrumento de controle parlamentar?** Barueri-SP: Minha Editora, 2006.

ROSE-ACKERMAN, S.; PALIFKA, B. J. **Corrupção e governo: causas, consequências e reforma. Tradução Eduardo Lessa**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2020.

SACRAMENTO, A. R. S. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da Accountability no Brasil. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 10, n. 47, p. 20–47, 2015.

SANTOLIN, R.; JAYME, F. G.; DOS REIS, J. C. Lei de responsabilidade fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: Um estudo com dados em painel dinâmico. **Estudos Economicos**, v. 39, n. 4, p. 895–923, 2009.

SCHEDLER, A.; DIAMOND, L. J.; PLATTNER, M. F. (ED. . **The self-restraining state: power and accountability in new democracies**. [s.l: s.n.].

TOLEDO JÚNIOR, F. C. DE; ROSSI, S. C. **Lei de responsabilidade fiscal: comentada artigo por artigo**. [s.l: s.n.].

TORRES, L. Accounting and accountability: Recent developments in government financial information systems. **Public Administration and Development**, v. 24, n. 5, p. 447–456, 2004.

WILSON, W. RSP Revisitada O estudo da. v. 56, n. 3, p. 349–366, 1946.

YADAV, B. Creative Accounting: A Literature Review. **The SIJ Transactions on Advances in Space Research & Earth Exploration**, v. 1, n. 4, p. 19–31, 4 nov. 2013.