



**XVII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL
14 a 16 de agosto de 2019 – Bento Gonçalves-RS**

ÁREA TEMÁTICA 5 – CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

**A proteção ao patrimônio público:
uma análise histórica**

**Elionai de Moraes Postiglione – CRCRS nº 76.387
Diego Ozores**

Diego Ozores, Bacharel em Ciências Contábeis (FADISMA).

Elionai de Moraes Postiglione, Professor Mestre (UFSM) da Faculdade de Direito de Santa Maria (FADISMA), Especialista em Adm Pública (UCB). Especialista em Gestão Educacional (UFSM), Bacharel em Ciências Contábeis (Urcamp), Tecnólogo em Gestão Pública (EB), Licenciado em Docência do Ensino Técnico e Tecnológico (UFSM).

A PROTEÇÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO: UMA ANÁLISE HISTÓRICA

RESUMO

A contabilidade pública está inserida em um dos ramos das Ciências Contábeis, além de ser parte integrante da graduação acadêmica, também funciona como fonte de informações para seus usuários. Assim, ressalta-se que os demonstrativos contábeis públicos devem ser elaborados conforme os normativos vigentes, como o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, bem como as legislações específicas, sendo a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa padronização possibilita a fiscalização pelos órgãos responsáveis e também pela sociedade, aumentando assim a proteção ao patrimônio público. Diante disso, utilizou-se uma pesquisa descritiva em meios bibliográficos e com a análise de conteúdo dos dados encontrados, para resolver o problema de como pode ser vista a proteção ao patrimônio público a partir do Brasil politicamente organizado até a égide da LRF. Conseqüentemente, foram encontrados resultados que apontam a crescente evolução da legislação e dos normativos contábeis quanto a responsabilização dos agentes públicos, a proteção do patrimônio público e a transparência dos atos da administração pública. Quanto ao primeiro objetivo, foi realizado o levantamento histórico da legislação relativa à gestão patrimonial pública e responsabilização dos agentes, para o segundo objetivo identificou-se as lacunas preenchidas historicamente pela legislação e pelos normativos e por fim, o terceiro objetivo abordou as mudanças trazidas pela LRF no que tange a responsabilização dos agentes transgressores, a proteção do patrimônio público e a transparência dos atos e informações contábeis da administração pública.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Lei de Responsabilidade Fiscal. Transparência pública. Responsabilidade Fiscal. Sociedade.

1. INTRODUÇÃO

Uma das formas que o cidadão pode fiscalizar os agentes públicos está no conhecimento sobre a legislação referente aos recursos públicos e a responsabilidade dos encarregados de gerir de forma eficiente esses recursos. Em se tratando de patrimônios, investimentos e retorno à sociedade, onde são utilizados os recursos arrecadados da própria população, torna-se relevante que a mesma possua conhecimento sobre a destinação desses valores.

Assim, concerne à população dar a devida atenção aos recursos que coloca à disposição dos agentes públicos, principalmente a geração mais nova que está cada vez mais inserida nos meios de comunicação e compartilhamento de informações. Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) se tornou a sua principal mudança em comparação às leis anteriores: a publicidade por meio dos portais de transparência do Governo.

Considerando a evolução e conseqüente responsabilização dos agentes públicos, com a análise das contas públicas a partir da informação contábil fortemente com a LRF indagou-se o seguinte: Como pode ser vista a proteção ao patrimônio público a partir do Brasil politicamente organizado até a égide da LRF?

De modo a responder tal problemática, o estudo teve por objetivo geral verificar como decorreu a proteção ao patrimônio público e conseqüente responsabilização dos agentes públicos. E como objetivos específicos: realizar o levantamento histórico sobre a legislação referente à gestão do patrimônio público e a responsabilização dos agentes públicos,

identificar lacunas preenchidas pela nova legislação no que tange a gestão e responsabilização e analisar as mudanças trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal no aspecto de proteção do patrimônio público, a responsabilização dos agentes públicos e os critérios de transparência das informações contábeis públicas.

Nessa busca, apresenta-se pesquisa exploratória, com resgate histórico em legislações que tratem da gestão do patrimônio público bem como a sua proteção. Possui natureza básica com abordagem qualitativa. Sendo por fim, realizada uma análise do conteúdo da LRF, identificando as lacunas preenchidas pela lei e suas melhorias quanto a gestão e proteção do patrimônio público, bem como a responsabilização dos agentes públicos.

2. PERCURSOS DA RESPONSABILIZAÇÃO FISCAL

Assim como ocorrem as mudanças na sociedade, a administração pública brasileira também passou por alterações ao longo dos anos. Essa evolução passou por três modelos: o patrimonialista, o burocrático e o modelo gerencial. Embora os modelos da administração pública tenham surgido em ordem cronológica com o decorrer dos anos, não significa que um modelo veio a substituir definitivamente o seu antecessor (ARAÚJO, 2014).

O modelo patrimonialista caracterizava-se pela mistura entre o patrimônio público e o privado, de modo que o governante administrava os recursos arrecadados e os usava tanto em benefício próprio ou de agregados, como uma parte para a população. Dessa forma nota-se que o Estado não cumpria com a obrigação de fornecedor de serviços públicos (DIAS, 2017).

Em sequência como forma de combater o patrimonialismo, o modelo burocrático enfrentou males como o empreguismo, o nepotismo e a corrupção, os quais foram herdados do modelo patrimonialista. Para tal, adotou medidas como a centralização das decisões, o princípio da unidade de comando, rotinas rígidas e profissionais administradores recrutados e treinados e que respondessem de forma neutra a políticos (BRESSER-PEREIRA, 1998).

Entretanto, o modelo burocrático mostrou-se ineficiente e a administração gerencial, com o crescente delineamento e contorno em outros países como Nova Zelândia e Austrália, foi ganhando força. A administração pública gerencial trouxe características como a descentralização política e administrativa, por meio da delegação de autoridades, a organização em poucos níveis hierárquicos, o controle baseado em resultados e não mais nos processos. Diferentemente dos modelos anteriores, o modelo gerencial surgiu com um cunho voltado ao cidadão, de forma que os interesses coletivos na produção de bens públicos pelo Estado sejam razoavelmente atendidos (BRESSER-PEREIRA, 1998).

2.1 RESPONSABILIZAÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS

Historicamente a gestão do patrimônio público era mais voltada para uma pequena parcela da população, com interesses comuns ao do Estado, do que para a população no geral. Sendo assim, não eram raros os casos de corrupções dentro da esfera estatal, da mesma forma como a punição dos responsáveis era pouco abordada pela legislação.

Somente na Constituição de 1824 foram identificados vestígios de se responsabilizar o Estado em caso de dolo ou culpa. Anos mais tarde, com a Constituição de 1946 foram elencadas formas de responsabilização do Estado sem discussão da culpa, possibilitando, ainda, ação regressiva contra o funcionário público que tivesse agido de forma dolosa ou culposa (PALHANO, 2010).

Já em se tratando de aspectos contábeis, a constituição de 1824 atribui ao Ministro de Estado da Fazenda a responsabilidade de apresentar à Câmara dos Deputados, anualmente, um Balanço Geral das receitas e despesas do Tesouro Nacional do ano antecedente, bem como o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e os valores de todas as

contribuições e rendas públicas. Esse balanço englobaria também os orçamentos relativos as despesas dos outros Ministros (BRASIL, 1824).

Ainda quanto aos aspectos contábeis, a carta encarrega a receita e a despesa da Fazenda Nacional a um tribunal denominado como “Thesouro Nacional que terá a sua administração, arrecadação e contabilidade reguladas por lei de acordo com as “Thesourarias” e autoridades das províncias (BRASIL, 1824).

Posteriormente na Constituição de 1891, as previsões para a punição por crimes que atentem ao texto da carta já são descritas na norma sendo a principal novidade a responsabilização do Presidente da República em casos de crime de responsabilidade contra a probidade administrativa, a guarda e emprego constitucional de dinheiros públicos e as leis orçamentárias votadas em Congresso (BRASIL, 1891).

Quanto a contabilidade pública, a carta de 1891 cita que é competência privativa do Congresso Nacional orçar anualmente as receitas e fixar anualmente as despesas, bem como tomar as contas de ambas, que sejam relativas a cada exercício financeiro, prorrogado o orçamento anterior, para em caso de até 15 de janeiro o novo não tenha entrado em vigor (BRASIL, 1891).

Nesse sentido, o decreto nº 4.536 de 1922 além de organizar o Código de Contabilidade da União, atribuiu penalidades além da responsabilidade criminal, mas também multas que seriam impostas pelo Tribunal de Contas (BRASIL, 1922).

Em seguida, a Constituição Federal de 1934 trouxe em texto aspectos semelhantes a carta anterior. Entretanto, uma das diferenças está relacionada ao fato de que o Presidente, em se tratando de crimes de responsabilidade, seria julgado por um Tribunal Especial. Tal julgamento era feito anteriormente pelo Senado (BRASIL, 1934).

Quanto aos aspectos contábeis, fica o Ministro da Fazenda como responsável por apresentar, anualmente, ao Presidente da República, que será enviado à Câmara de Deputados, com o devido parecer do Tribunal de Contas, o balanço definitivo da Despesa e Receita do último exercício (BRASIL, 1934).

Anos mais tarde, em 1937, foi outorgada pelo então Presidente Getúlio Vargas, uma nova Constituição Federal, que semelhantemente a anterior, previa a possibilidade de julgamento do Presidente da República em casos de crime de responsabilidade, porém, o julgamento caberia a um Conselho Federal, composto por dois representantes de cada estado e do Distrito Federal (BRASIL, 1937).

Inovando os textos constitucionais das cartas anteriores, a Constituição Federal de 1967 trouxe em sua Seção VII artigos exclusivamente relacionados a Fiscalização Financeira e Orçamentária. A fiscalização seria realizada pelo Congresso Nacional, como controle externo e por sistema de controles internos do Poder Executivo, com base em levantamentos contábeis e de auditoria (BRASIL, 1967).

Por fim, a Constituição de 1988 abrangeu de forma mais detalhada a responsabilização aos agentes públicos, como está elencado no parágrafo 6º do art. 37, incluindo também as pessoas jurídicas, tanto de direito público como as de direito privado, prestadoras de serviços públicos que responderão por aqueles danos que seus agentes causarem a terceiros, sendo assegurado o direito de regresso contra o devido responsável nos casos de dolo ou culpa (BRASIL, 1988).

Há ainda na referida constituição de 1988 que cabe ao Tribunal de Contas da União, mediante iniciativa própria ou da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de inquérito ou de Comissão técnica, auditorias e inspeções de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos três poderes, executivo, legislativo e judiciário, bem como das contas dos administradores e todos os demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, tanto da administração direta quanto da indireta (BRASIL, 1988).

Entretanto, por mais que possuam uma natureza complementar em relação a leis e constituições anteriores, a legislação vigente naturalmente não consegue preencher todas as lacunas quanto a aspectos relativos a proteção patrimonial, responsabilização dos agentes públicos e a transparência dos atos e das informações da administração público, sendo objeto de estudo dos próximos capítulos.

2.1.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe à gestão pública aspectos relativos à gestão responsável dos recursos públicos. Em seu parágrafo 1º do artigo 1º da lei, elenca-se que a gestão fiscal responsável pressupõe uma ação preventiva, planejada e transparente a fim de evitar riscos que possam afetar o equilíbrio das contas públicas, através do cumprimento das metas de resultados entre receitas e despesas, obedecendo aos limites e condições estabelecidos (BRASIL, 2000). Por meio desse parágrafo percebe-se que a gestão pública passa a ser voltada a um modelo mais responsável, equilibrado e eficiente, prestando contas à população de modo a evitar possíveis corrupções no sistema administrativo.

Somando-se aos assuntos em prol da gestão responsável, a LRF exigiu a consolidação nacional das contas públicas, sendo incumbida essa consolidação à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) pela publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), o qual abrangerá as contas da União, dos estados, Distrito Federal e também dos municípios (BRASIL, 2016a).

A LRF também aborda questões relativas a publicidade e transparência na gestão pública, fato comprovado pela existência de um capítulo inteiro para assuntos de transparência, controle e fiscalização.

A LRF ainda faz menção ao fato de que qualquer pessoa física ou jurídica pode ter acesso às informações dos entes da Federação: quanto as despesas, inclui-se aí todos os atos no decorrer da execução da despesa, até mesmo a identificação do beneficiário pessoa física ou jurídica. Já quanto as receitas, o conhecimento deve ser dado desde o lançamento até o recebimento de toda receita das unidades executoras (BRASIL, 2000).

Entretanto, a LRF vai além da transparência e responsabilização dos agentes públicos, pois o texto da norma elenca e abre espaço para a participação da sociedade na fiscalização. O incentivo para a participação será realizado mediante a realização de audiências públicas, no decorrer dos processos de elaboração e discussão da lei de diretrizes orçamentárias, planos e orçamentos, porém a fiscalização posterior também é possível (BRASIL, 2000).

Dessa forma, dentre outras, a LRF levou a população uma maior segurança de que os recursos arrecadados pelo Governo estavam sendo devidamente aproveitados, ora vista a possibilidade de uma forma mais ampla de fiscalização por parte da população através dos instrumentos de transparência da gestão fiscal publicados pelo Governo, que resulta na melhoria inclusive da proteção ao patrimônio público.

2.2 PROTEÇÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO

A LRF trouxe, concomitante a gestão responsável do patrimônio público e a transparência dos atos da administração pública, uma abordagem relacionada a proteção do patrimônio público, com a pormenorização, por exemplo, das metas anuais da administração pública, por meio de metodologia de cálculo que justifiquem tais resultados pretendidos, além de exigir a evidência e consistência das metas em relação aos objetivos da política econômica nacional (BRASIL, 2000).

Além disso, a LRF veda determinadas aplicações de recursos públicos conforme a sua origem e destinação, nisso Silva (2011), em comentário a letra da lei, reforça a tese da

proteção ao patrimônio público por meio da vedação que o gestor público possui quanto a receitas de capital derivadas da alienação de bens e direitos do patrimônio público, sendo o gestor impedido de aplicar as receitas da alienação para financiar despesas correntes, como folha de pagamento, materiais de consumo e contratos de fornecimento de serviços.

O controle das despesas também engloba as despesas da entidade com pessoal, onde o quantitativo total das despesas com pessoal não poderá ultrapassar os percentuais da receita corrente líquida em 50% (cinquenta por cento) para União, 60% (sessenta por cento) para os Estados e 60% (sessenta por cento) para os Municípios. As referidas limitações buscam proteger o patrimônio público até mesmo valendo-se de punições aos órgãos que desrespeitam tais limites, seja pela proibição da criação de novos cargos públicos ou até mesmo na proibição de aumentos salariais aos funcionários públicos (BRASIL, 2000).

Por fim, outro aspecto encontrado quanto a proteção do patrimônio público está relacionado as operações de crédito, que constituem-se da obtenção de recursos por meio da constituição de dívidas, seja por empréstimos ou financiamentos, que podem ser internas ou externas (KOHAMA, 2016).

A partir dessa definição, entende-se a necessidade da norma abordar exigências para as operações de créditos, onde o ente interessado é obrigado a demonstrar a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e atender condições como a existência de prévia autorização legal, observação de limites impostos pelo Senado Federal e demais exigências da própria LRF (BRASIL, 2000).

Tais medidas reforçam a tese de que a LRF “abraça” o patrimônio público reduzindo as chances de gastos que extrapolem as provisões feitas pelo Governo, dessa forma, o agente público está amarrado às ferramentas de controle orçamentário previstas tanto na constituição quanto na LRF e nos normativos contábeis, inclusive com o que pese a sua responsabilização perante atos que afrontem os dispositivos legais.

2.3 A NOVA RESPONSABILIZAÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS PELA LRF

No que compete a responsabilização dos agentes públicos, a LRF discorre em seu artigo 71, referências a outras normas legais no caso de descumprimento dos dispositivos presentes no texto legal. Assim, Abraham (2017) ainda complementa que a LRF, para tornar efetivos os seus dispositivos, elenca indiretamente, através da remissão a outras leis, sanções pessoais e diretamente, sanções institucionais. As sanções pessoais punem diretamente o agente público causador do ato violador, podendo ser a respeito de aspectos políticos, com a perda do cargo e a suspensão de direitos políticos; aspectos cíveis, com o pagamento de multa e ressarcimento do erário, e aspectos criminais, como a privação da liberdade.

Já as sanções institucionais atingem o próprio órgão que viole a regra a que lhe foi imposta. Presente na subseção II, que trata “Do Controle da Despesa Total com Pessoal”, as sanções podem imputar ao órgão, que não cumpra tempestivamente os ajustes quando extrapolados os limites de despesa com pessoal, o impedimento no recebimento de transferências voluntárias, com exceções quanto à saúde, educação e assistência social, bem como a não possibilidade de contratação de operações de crédito (BRASIL, 2000).

Assim, a partir da notória preocupação com a responsabilidade fiscal trazida pela LRF, nota-se a correlação direta das contas públicas, da informação contábil e das normas contábeis, visto que essas são atividades que ocorrem na administração pública quanto a gestão do patrimônio público.

2.4 A TRANSPARÊNCIA PÚBLICA PELA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A contabilidade possui dentre seus ramos, a contabilidade pública. Da mesma forma que a contabilidade empresarial, a contabilidade pública possui normas expedidas pelo

Conselho Federal de Contabilidade, regidas pela legalidade e ainda se busca o alinhamento com as normas internacionais de contabilidade.

Entretanto, a contabilidade pública abrange o patrimônio público, que corresponde aos bens, direitos e obrigações das entidades que compõem a Administração Pública, não só as instituições de direito público interno, como a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mas também o patrimônio das empresas públicas e das fundações criadas pelo poder público, além daquele capital equivalente a participação de entidades públicas nas sociedades de economia mista (KOHAMA, 2016).

Complementando, Silva (2011) define a contabilidade como uma especialização das Ciências Contábeis, que busca fornecer à administração pública informações relativas ao registro, controle e ao acompanhamento das mutações no patrimônio do Estado, a organização e execução dos orçamentos públicos, o controle dos custos e a eficiência do setor público, e fornecer ainda informações sobre normas para registros de entradas de receita, desembolsos das despesas, prestação de contas daqueles responsáveis pelos bens e valores e a prestação de contas do Governo.

A informação contábil presente na contabilidade pública pode ser dividida em subsistemas Orçamentário e Financeiro-patrimonial. No que tange ao subsistema orçamentário, este é composto por dois grupos de contas contábeis, sendo o primeiro o grupo das Receitas Orçamentárias e o segundo o das Despesas Orçamentárias. Enquanto que o subsistema financeiro-patrimonial evidenciará o ativo, passivo e patrimônio líquido da entidade e suas variações no exercício (SLOMSKI, 2013).

Os referidos subsistemas são regidos por normas, onde as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) estabelecem a conceituação, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A NBC TSP Estrutura Conceitual é o escopo inicial das demais normas de contabilidade aplicadas ao setor público, visto que apresenta os conceitos a serem aplicados no desenvolvimento das demais normas (BRASIL, 2016b).

A NBC TSP Estrutura Conceitual ainda realça a importância da informação contábil para a sociedade, pois o objetivo principal da maior parte das entidades que compõem o setor público é prestar serviços a seus usuários, sendo eles os cidadãos, membros do Legislativo, analistas, a mídia, aqueles responsáveis pelas estatísticas financeiras de finanças públicas, bem como quaisquer outros interessados. Sendo assim, justifica-se a padronização com as NBC's de tais informações e relatórios da administração pública, pois servem também como embasamento para fiscalizações e auditorias dos Tribunais de Conta e outros órgãos responsáveis (BRASIL, 2016b).

Ressalta-se que não somente por normas contábeis é regida a contabilidade pública, outros instrumentos obrigatórios a serem utilizados pela administração pública é o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), onde ambos foram criados devido a necessidade de ser evidenciada com qualidade os fenômenos patrimoniais e também a realização de um tratamento contábil padronizado das ações administrativas do poder público (BRASIL, 2016a).

As referidas informações da gestão pública servirão de base para os usuários na avaliação de questões como a eficiência e eficácia da entidade na prestação de serviços à sociedade, quais os recursos estão disponíveis, gastos futuros e quais as restrições e condições para a utilização dos mesmos, qual a extensão das mudanças na carga tributária e se a capacidade da entidade na prestação de serviços melhorou ou piorou quando comparada aos exercícios anteriores (BRASIL, 2016a).

Ainda pode-se notar a NBC TSP 11, que estará em vigência a partir do dia 1º/1/2019, como uma importante norma relativa à contabilidade pública, onde são estabelecidos critérios sobre a apresentação das demonstrações contábeis das entidades públicas de forma a garantir

a compatibilidade das demonstrações de períodos anteriores da mesma entidade com a de outras entidades (BRASIL, 2018).

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa é caracterizada por ser de natureza básica, possuindo abordagem qualitativa. Conforme Kauark, Manhães e Medeiros (2010) a pesquisa básica não possui aplicação prática prevista e envolve verdades e interesses universais. No que tange o presente texto, a gestão responsável do patrimônio público é algo que afeta a toda sociedade, são interesses universais administrados pelos gestores que devem agir de acordo com a legalidade.

Em se tratando do ponto de vista dos objetivos, apresenta-se como uma pesquisa descritiva, onde o pesquisador limita-se a descrever e registrar os fatos observados, mas sem interferir neles (FREITAS; PRODANOV, 2013). Essa definição está refletida na descrição da legislação pertinente a gestão responsável do patrimônio público e dos normativos contábeis, onde o autor abstém-se de interferir em tais normas.

Quanto aos procedimentos técnicos, em decorrência do trabalho basear-se na análise de legislações oficiais e bibliografias relacionadas ao tema trata-se de uma pesquisa bibliográfica. Segundo Gil (2008) a pesquisa bibliográfica se utiliza de contribuições de diversos autores sobre determinado tema, como livros e artigos científicos, enquanto a documental vale-se de materiais que não receberam tratamento analítico, como documentos oficiais.

Foram buscadas, em uma linha cronológica, as legislações que tratam da gestão do patrimônio público, de modo a identificar os aspectos abordados pelas leis no que tange a proteção ao patrimônio público e a responsabilização dos agentes públicos. A análise histórica terá como último ponto a Lei de Responsabilidade Fiscal, principal lei vigente até então sobre o tema.

A análise dos dados fundamentou-se na Análise de Conteúdo, a qual foi embasada em três categorias de análise, sendo elas a responsabilização dos agentes públicos, a proteção do patrimônio público e a transparência na gestão pública. Tais categorias foram selecionadas com vista a resolver a problemática por meio do objetivo geral e seus objetivos específicos.

Além disso, Bardin (2016) cita que as categorias podem ser selecionadas de acordo com a frequência com que tais temas aparecem nas fontes de pesquisa. Indo além, a autora relata que a pertinência é a definição de uma categoria que está adaptada ao material escolhido para análise, pois o sistema de categorias deverá refletir as intenções da investigação, os questionamentos do analista e/ou estar relacionado às características das mensagens.

4. RESULTADO E DISCUSSÃO

Os resultados obtidos foram alcançados por meio da análise de conteúdo com base nas categorias de análise definidas. Para tal, utilizou-se categorias estabelecidas conforme a frequência com que se apresentaram nas bibliografias pesquisadas. As categorias definidas levaram em conta a problemática e os objetivos propostos, sendo elas: a responsabilização dos agentes públicos, a proteção do patrimônio público e a transparência na gestão pública. A seguir serão abordados os resultados encontrados para cada categoria e discussões sobre a evolução histórica de tais temas, e qual a relação da contabilidade aos contextos apresentados.

4.1 RESPONSABILIZAÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS

Naturalmente acredita-se que a legislação não consegue contemplar todos os aspectos sobre determinado tema, pois além de existirem casos não ocorridos aos conhecimentos do

legislador, há ainda a constante mutação da sociedade quanto ao seu comportamento, convivência em grupo e cultura. Tais fatores podem ocasionar lacunas históricas que são preenchidas gradativamente com a criação de novas leis.

Dessa forma, inicia-se pela primeira constituição brasileira, a qual abarcou questões relativas à responsabilização do agente público, mas ainda permaneceram lacunas como o Poder Moderador, em posse do Imperador da época, que não estava sujeito à responsabilização alguma. Isto pode ser visto a partir do Art. 99, que ditava que “A Pessoa do Imperador é inviolável, e Sagrada: Elle não está sujeito a responsabilidade alguma” (BRASIL, 1824).

Suprindo algumas lacunas da constituição anterior, a Constituição de 1891 inovou ao atribuir ao Congresso Nacional a atribuição de modificar e perdoar as penas impostas, em se tratando de crimes de responsabilidade, aos funcionários públicos. Além disso, a responsabilização dos Ministros de Estado fora ampliada de tal forma que os crimes comuns e de responsabilidade passaram a ser julgados pelo Supremo Tribunal Federal, e aqueles relacionados com os do Presidente da República, pelo Senado (BRASIL, 1891).

Importante ressaltar que paralelamente a Constituição de 1891, anos mais tarde estava vigente o Decreto nº 4.536, que além de reforçar a figura da contabilidade pública por meio do Código de Contabilidade da União, o mesmo ainda evidenciava punições cabíveis àquele agente público que infringisse a legislação, variando desde multas financeiras a responsabilização criminal (BRASIL, 1922).

Subsequentemente, em se tratando da responsabilização dos agentes públicos, a Constituição de 1934 apresentou-se mais abrangente, inclusive quanto a fiscalização dos atos praticados pelos agentes públicos. Comparando-se com as normas anteriores, a carta de 1934 criou seções específicas para o Tribunal de Contas, órgão criado pela Constituição de 1981, mas ainda sem seção específica, e também para tratar da elaboração do orçamento público e da corte suprema (BRASIL, 1934).

Já no que se refere aos tribunais de contas, estes foram instituídos como responsáveis pelo acompanhamento e julgamento das contas dos responsáveis por bens e dinheiros públicos. Além disso, indo na contramão da constituição de 1824, com seus males do patrimonialismo, qualquer ato da Administração Pública que onerasse o Tesouro Nacional deveria ser registrado previamente pelo Tribunal de Contas, correndo risco de ser proibida tal despesa (BRASIL, 1934).

Quanto a responsabilização dos agentes públicos pelas práticas irregulares dos seus atos administrativos, a constituição de 1937 extinguiu a Corte Suprema e atribuiu ao Supremo Tribunal Federal a competência de processar e julgar originariamente os Ministros do Supremo Tribunal, os Ministros de Estado, o Procurador Geral da República, os Juizes dos Tribunais de Apelação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, bem como os Ministros do Tribunal de Contas e os Embaixadores e Ministros diplomáticos, em crimes comuns e nos de responsabilidade (BRASIL, 1937).

A figura do presidente da república seria processada e julgada por um Conselho Federal, o que antes era realizado por um Tribunal Especial. Entretanto, a lacuna deixada pela carta constitucional estava no fato de que o Presidente da República não poderia, durante o exercício das suas funções, ser responsabilizado pelos atos estranhos às mesmas (BRASIL, 1937), esse tipo de lacuna só estava presente até então na constituição de 1824.

Para a responsabilização dos agentes públicos, foi extinto o dispositivo que impedia a responsabilização do Presidente da República por atos estranhos a sua função. Ainda ficou delegada ao Senado Federal a competência de julgar nos crimes de responsabilidade o chefe do executivo, os Ministros de estado em crimes de mesma natureza quando conexos com os do presidente da república, bem como os ministros do supremo tribunal federal e o procurador geral da república (BRASIL, 1946).

Tão importante quanto a responsabilização pelo Senado Federal, houve a atribuição ao Supremo Tribunal Federal de processar e julgar, em crimes comuns e de responsabilidade os Ministros de Estado (BRASIL, 1946).

Duas décadas depois, no âmbito da responsabilização dos agentes públicos, logo em seu art. 15, a constituição de 1988 inovou o ordenamento jurídico ao possibilitar a perda ou suspensão dos direitos políticos em casos de improbidade administrativa. Além disso, o § 4 do art. 37 prevê a perda da função pública, o bloqueio dos bens e ressarcimento ao erário, podendo ainda o agente público ser responsável civil e penalmente (BRASIL, 1988).

Para reforçar a possibilidade de evitar possíveis prejuízos ao patrimônio público e responsabilizar os agentes públicos, a carta de 1988 foi a primeira a estabelecer em sua seção IX uma fiscalização contábil, que até então era apenas financeira e orçamentária (BRASIL, 1988).

Indo além, a Constituição de 1988 em seu art. 163 dispõe que tal dispositivo deve ser regulamentado por lei complementar, e em vista disso a LRF está amparada pela constituição. A LRF possui no seu art. 71 aspectos ligados a responsabilização dos agentes públicos que infringissem a lei. Entretanto, a LRF apenas faz remissão a outras leis, imputando por tais leis penas civis ou penais. Para as sanções institucionais, o órgão poderá ficar impedido de receber transferências de outros órgãos, salvo exceções para áreas da saúde, assistência social e educação, além de não poder contratar operações de crédito (ABRAHAM, 2017).

4.2 PROTEÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Quanto a carta de 1824, percebe-se um dos males do patrimonialismo que é a mistura do patrimônio público com o privado, onde o tesouro público era utilizado para pagamentos de dotação, alimentos e dotes a família imperial. Essa gestão patrimonial demonstra a falta de proteção ao patrimônio público, visto que ele era utilizado para outros fins que não a sociedade (BRASIL, 1824).

É importante destacar a guarda e emprego de dinheiros públicos como fator de proteção ao patrimônio público, pois até então o tesouro nacional poderia ser usado para pagamentos de dotes da família real. Retomando Costin (2010), houve uma mudança na gestão do país, saindo a Monarquia com seu poder centralizado e entrando a República com os entes federativos.

Outro dispositivo que abrange a proteção do patrimônio público e presente na constituição de 1891 é a criação de um Tribunal de Contas, o qual era responsável pela verificação da legalidade das contas de receita e despesa, sendo os membros nomeados pelo Presidente da República (BRASIL, 1891).

Posteriormente, foi promulgada no país a Constituição de 1934, em um período em que o atual presidente Getúlio Vargas investia fortemente o patrimônio público, por meio de recursos fiscais e empréstimos, na criação de grandes companhias nacionais (KLEIN, LUNA, 2016). Entretanto, a carta constitucional possuía alguns dispositivos que visavam a proteção do patrimônio público contra a má utilização por parte dos gestores.

Subsequentemente, em 1937, foi outorgada no Brasil a nova constituição federal. Ela trouxe mudanças principalmente quanto a organização da administração pública com a criação do DASP. O DASP era um departamento conjunto a Presidência da República e tinha como atribuições o estudo dos departamentos, repartições e estabelecimentos públicos, com o objetivo de determinar quais as modificações deverão ser realizadas na organização dos serviços públicos, tendo por base a economia e eficiência dos recursos públicos. Além de estudar as relações entre tais órgãos, seus agrupamentos, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho (BRASIL, 1937).

Essas atribuições corroboram com a gestão responsável do patrimônio público pela economia e eficiência. Entretanto, além de ser um órgão inovador e com propostas que não haviam sido citadas nas outras constituições, o DASP também foi responsável pela elaboração da proposta orçamentária federal e bem como da sua fiscalização (NASCIMENTO, 2014), reforçando o controle dos atos administrativos.

A carta ainda ampliou os aspectos quanto ao orçamento anual, que agora passa a englobar todas as receitas e despesas relativas a todos os poderes, órgãos e fundos, sejam eles da Administração Direta ou da Indireta, excetuando-se apenas aquelas entidades que não utilizem recursos a conta do orçamento. Indo além, o texto constitucional impede que algum projeto, obra, programa ou despesa, a qual execução extrapole um exercício financeiro, seja realizado sem o devido planejamento para todo o prazo de sua execução (BRASIL, 1967).

Complementando, uma das lacunas até então presente nas constituições passadas era a da fiscalização financeira e orçamentária, a qual passou a vigorar na seção VII da constituição de 1967. Os dispositivos da seção VII incluem a definição de uma fiscalização externa, a ser realizada pelo Congresso Nacional, e também um controle interno por meio dos sistemas de controle do Poder Executivo. Fica ainda atribuído ao Tribunal de Contas a responsabilidade de inspecionar as demonstrações contábeis dos três Poderes da União, sendo o julgamento da regularidade das contas baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e ainda pronunciamentos de autoridades administrativas (BRASIL, 1967).

Ainda, a constituição de 1967 trouxe mais um meio de proteger o patrimônio público de forma mais detalhada que as anteriores. A carta possibilita a qualquer cidadão propor ação popular para anular atos lesivos ao patrimônio das entidades públicas (BRASIL, 1967).

Ao encontro da proteção do patrimônio público abarcado pelas constituições que passaram pela história do Brasil, a última constituição vigente no país trouxe uma gama ainda maior de medidas protetivas. Dentre essas medidas, encontra-se a proibição de aumento em despesas previstas, imputando até mesmo a sustação de tal ato (BRASIL, 1988).

Além do controle das despesas, os três poderes deverão manter um sistema de controle interno com o objetivo de avaliar o cumprimento das metas, dos programas de governo e dos orçamentos da União, avaliar também os resultados quanto a eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial tanto da administração direta quanto da indireta, e por fim, ficam os responsáveis pelos controles internos a obrigação de denunciar qualquer irregularidade ou ilegalidade, sob pena de responsabilidade solidária em caso de omissão (BRASIL, 1988).

É importante ressaltar que há vedações expressas ao Poder Judiciário e ao Ministério Público na execução orçamentária do exercício, onde não poderão ser realizadas despesas ou assunção de obrigações que extrapolem os limites da lei de diretrizes orçamentárias, exceto por meio de créditos suplementares ou especiais (BRASIL, 1988).

Paralelamente, a carta constitucional acrescenta em seu art. 167 que são vedados o início de projetos não incluídos na lei orçamentária anual, a realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que extrapolem os créditos orçamentários ou os adicionais, a concessão ou utilização de créditos ilimitados, a utilização, sem autorização legislativa específica, dos recursos dos orçamentos fiscal e seguridade social para suprir necessidades de empresas, fundações ou fundos. Além disso, nenhum investimento o qual a execução extrapole um exercício financeiro poderá ser iniciado sem estar incluso no plano plurianual, sob pena de crime de responsabilidade (BRASIL, 1988).

Posteriormente, a LRF abrangeu formas de proteger o patrimônio público, definindo limites em relação a receita corrente líquida no seu art. 19 de despesas com pessoal para União, Estados e Municípios. Ainda estabelece que será considerado nulo o ato que provoque o aumento da despesa com pessoal que não respeite os limites legais estabelecidos (BRASIL, 2000).

Somando-se, a LRF possui em sua seção II do capítulo VIII, dispositivos relativos a preservação do patrimônio público. O art. 44 veda a aplicação de receitas de capital oriundas da alienação dos bens e direitos integrantes do patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo exceções. Já no art. 45, os créditos adicionais só poderão incluir novos projetos posteriormente a adequação daqueles em andamento e contempladas as despesas relativas a conservação do patrimônio público (BRASIL, 2000).

Além da LRF, mais recentemente foi instituída no Brasil a Emenda Constitucional (EC) 95/2016 como mais uma ferramenta de proteção ao patrimônio público contra gastos que extrapolem os limites já estabelecidos pela Constituição de 1988 e pela LRF. A EC estabeleceu tetos de gastos públicos para os órgãos e entidades que dependem de recursos públicos, o valor do limite para exercícios posteriores a 2017 é composto pelo limite do exercício imediatamente inferior corrigido pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) (BRASIL, 2016c).

4.3 TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA

Como última categoria de análise para discussão dos resultados abordados na pesquisa, buscou-se identificar as lacunas relativas a transparência na gestão pública, em critérios de publicidade e divulgação dos atos, demonstrativos contábeis e relatórios. Além das mudanças trazidas pela LRF as quais complementaram a constituição federal com os dispositivos relativos a transparência das informações contábeis.

Ao longo da pesquisa histórica na legislação, estritamente falando das constituições federais, as constituições de 1824, 1891, 1934, 1937 e 1967 não abordaram nenhum dispositivo relacionado a transparência e divulgação atrelados a gestão pública. A pesquisa encontrou somente na Constituição Federal de 1988 dispositivos que abordem tais critérios.

Já a LRF trouxe expressamente em seu capítulo na seção I do capítulo IX a transparência na gestão fiscal e dentre as informações a serem divulgadas pela gestão, encontra-se a lei de diretrizes orçamentárias, que deverá apresentar o equilíbrio entre receitas e despesas, os critérios e formas de limitação de empenho das despesas e as normas relacionadas ao controle dos custos e avaliação dos programas que utilizem recursos dos orçamentos (BRASIL, 2000).

Ainda foram abordados pela LRF outras formas de se assegurar a transparência, sendo elas o incentivo à participação popular por meio de audiências públicas, durante a elaboração e discussão dos planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias. Somando-se, a administração pública deverá liberar as informações em tempo real sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos (BRASIL, 2000).

Uma das formas da participação popular é feita a posteriori, pois todas as contas apresentadas pelo chefe do poder executivo deverão ficar disponíveis, ao decorrer do exercício, no poder legislativo e também no órgão técnico incumbido da sua elaboração, para eventuais consultas pelos cidadãos e instituições interessados (BRASIL, 2000).

Para tal, qualquer pessoa física ou jurídica é autorizada a ter acesso às informações dos entes da Federação, sejam elas relacionadas as despesas, incluindo-se todos os atos ao decorrer da execução da despesa, inclusive a identificação do beneficiário quando pessoa física ou jurídica. Em se tratando das receitas, o conhecimento ao público deve ser disponibilizado desde a etapa do lançamento até o devido recebimento de toda receita das unidades executoras (BRASIL, 2000).

Vale destacar a importância da contabilidade que se mostrou presente também na LRF, onde no parágrafo 2º do art. 48 ficam obrigadas a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a disponibilizarem suas informações e dados contábeis, fiscais e orçamentários conforme formato, periodicidade e sistema estabelecidos pelo órgão responsável da

contabilidade da União, devendo esses dados serem divulgados em ambiente eletrônico de amplo acesso público (BRASIL, 2000).

Essa menção aos dados contábeis só havia sido citada pela constituição de 1988, mas não de forma a evidenciar a importância da contabilidade perante a sociedade. A LRF complementou lacunas, sendo feitos inclusive dispositivos que incentivem a população na participação das políticas públicas.

Ao encontro da constituição federal, da LRF, do MCASP, está presente as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as quais parametrizam as informações a serem apresentadas pelos órgãos e entidades públicas que utilizem recursos oriundos do tesouro nacional (2016b).

Essa parametrização possibilita uma análise comparativa com as metas previstas e também com os exercícios anteriores, de modo a verificar a eficácia e eficiência da gestão pública e verificar o crescimento e utilização dos recursos públicos, por meio de uma informação amparada com a estrutura conceitual das normas de contabilidade do setor público, demais normas contábeis aplicadas ao setor público e também a legislação pertinente sobre o tema (2016a).

Tais mudanças na gestão pública aconteceram de forma gradativa ao longo da história brasileira, os critérios de responsabilização dos agentes públicos, de proteção ao patrimônio público e da transparência na gestão pública moldaram-se com a construção de uma sociedade politicamente organizada. Semelhantemente ocorreu com as normas contábeis direcionadas ao setor público, que evoluíram historicamente de modo a balizar a gestão pública, aumentar a proteção do patrimônio público, bem como disponibilizar informações conforme as exigências estabelecidas nacional e internacionalmente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Paralelamente ao cenário dinâmico da sociedade, a contabilidade pública evoluiu em suas normas contábeis de forma a disponibilizar diretrizes a serem seguidas por todos aqueles que administrem recursos públicos. Essas diretrizes servem de base para a auditoria dos órgãos responsáveis, além de estarem balizadas pelas normas internacionais de contabilidade, o que possibilita ainda uma troca de experiências com outros países.

Nesse cenário surgiu a problemática da pesquisa, onde a resposta para o problema foi embasada em objetivo geral e seus objetivos específicos. Além disso, os métodos utilizados de forma a concatenar os objetivos com o problema foram estabelecidos quanto a identificação do tipo de pesquisa realizada, os meios de coletas de dados e ao fim a análise dos dados obtidos pelas categorias selecionados.

Para os objetivos específicos propostos, sendo eles o levantamento histórico da legislação referente a gestão do patrimônio público e a responsabilização dos agentes públicos, a identificação das lacunas preenchidas pela nova legislação no que tange a gestão e responsabilização e a análise das mudanças trazidas pela LRF no aspecto da responsabilização dos agentes públicos, da proteção ao patrimônio e a transparência na gestão pública, buscou-se a relação de tais temas com a contabilidade pública.

O primeiro objetivo específico foi embasado no levantamento histórico da legislação que permeia a gestão do patrimônio público e a responsabilização dos agentes públicos. Pela pesquisa percebeu-se que a gestão do patrimônio passou por diversas mudanças ao longo dos governos brasileiros. Dentre essas mudanças, estavam os modelos administrativos que se dividiram em três modelos principais, o patrimonialismo, o modelo burocrático e posteriormente o modelo gerencial.

Entretanto, os modelos não se substituem ao passo em que um surge posteriormente ao seu anterior, pois características de determinado modelo podem ser identificadas nos modelos

seguintes. Sendo essas características historicamente presentes, cumpre a legislação combater essencialmente o que tange os males de cada modelo. Dessa forma, as mudanças na administração pública e na sociedade fundamentaram a edição de tais leis que responsabilizassem gradativamente o agente público que fizesse a má gestão dos recursos públicos disponíveis.

Por se tratar de uma pesquisa com levantamento histórico sobre legislações e normativos contábeis, um obstáculo encontrado para a pesquisa foi a dificuldade em localizar tais bibliografias relacionados aos objetivos estabelecidos, pois a busca iniciou-se pela primeira Constituição Federal do Brasil datada do século XIX.

Por fim, fica a sugestão para estudos futuros voltados aos dispositivos de transparência da LRF, particularmente pesquisas de campo em órgãos públicos buscando identificar as rotinas atreladas a transparência das informações contábeis, além de mensurar a participação da sociedade nos canais de transparência adotados pelos encarregados de gerir os recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ARAÚJO, S. B. **Evolução da administração pública no Brasil focando o Princípio da Eficiência**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas. 2014

BRASIL, 1824. **Constituição Política do Imperio Do Brazil, de 25 de Março de 1824**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 01 de nov. 2017.

_____, 1891. **Constituição da república dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de Fevereiro de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em 26 de ago. 2018.

_____, 1922. **Decreto nº 4.536, de 28 de Janeiro de 1922**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4536-28-janeiro-1922-567786-publicacaooriginal-91144-pl.html>>. Acesso em 26 de ago. 1922.

_____, 1934. **Constituição da república dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de Julho de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em 26 de ago. 2018.

_____, 1937. **Constituição da república dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de Julho de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em 02 de set. 2018.

_____, 1946. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de Setembro de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 02 de set. 2018.

_____, 1967. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 16 de set. 2018.

_____, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de Outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 16 de set. 2018.

_____, 1998. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em 23 de nov. 2018.

_____, 2000. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 23 de set. 2018

_____, 2016b. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual**. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em 02 de nov. 2018.

_____, 2016c. **Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm>. Acesso em 27 de nov. 2018c.

_____, 2017. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sobre o Tesouro Nacional**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/sobre-o-tesouro-nacional>>. Acesso em 25 de nov. 2018.

_____, 2018. **NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 11**. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>>. Acesso em 02 de nov. 2018.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em 29 de out. 2018.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Uma reforma gerencial da Administração Pública no Brasil**. Revista do Serviço Público, n. 1, 1998.

COSTIN, C. **Administração pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

DIAS, R. **Gestão pública: aspectos atuais e perspectivas para atualização**. São Paulo: Atlas, 2017.

FREITAS, E. C. de F.; PRODANOV, C. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IBRACON, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Revista Transparência**. São Paulo, ano 7, n. 25, 2017. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/revistatransparencia/index.php?edicao=25>>. Acesso em 02 de nov. 2018.

KAUARK, F.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa: um guia prático**. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

KLEIN, H. S.; LUNA, F. V. **História econômica e social do Brasil: o Brasil desde a república**. São Paulo: Saraiva, 2016.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MICHAELIS. **Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/probidade/>>. Acesso em 01 de nov. 2017.

NASCIMENTO, E. R. **Gestão Pública**. 3. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2014.

PALHANO, D. M. F.. **A evolução da responsabilidade civil do Estado e a sua aplicação no Direito brasileiro**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 75, abr 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7697>. Acesso em 28 de out. 2017.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/ IFAC/CFC)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.