



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
DEPARTAMENTO DE AGROTECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARIA HELENA DA COSTA SILVA

**DESAFIANDO A LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO ACERCA
DAS IRREGULARIDADES CONTÁBEIS, FINANCEIRAS, ORÇAMENTÁRIAS,
OPERACIONAIS E PATRIMONIAIS, FISCALIZADAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE NOS ANOS DE 2000 A 2016.**

MOSSORÓ-RN
2017

MARIA HELENA DA COSTA SILVA

**DESAFIANDO A LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO ACERCA
DAS IRREGULARIDADES CONTÁBEIS, FINANCEIRAS, ORÇAMENTÁRIAS,
OPERACIONAIS E PATRIMONIAIS, FISCALIZADAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE NOS ANOS DE 2000 A 2016.**

Monografia apresentada a Universidade
Federal Rural do Semi-árido – UFERSA,
Campus Mossoró, para a obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Erivando
Xavier Júnior – UFERSA

MOSSORÓ-RN

2017

MARIA HELENA DA COSTA SILVA

**DESAFIANDO A LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO ACERCA
DAS IRREGULARIDADES CONTÁBEIS, FINANCEIRAS, ORÇAMENTÁRIAS,
OPERACIONAIS E PATRIMONIAIS, FISCALIZADAS PELO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE NOS ANOS DE 2000 A 2016.**

Monografia apresentada a Universidade
Federal Rural do Semi-árido – UFERSA,
Campus Mossoró, para a obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 31/05/2017.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Antonio Erivando Xavier Júnior – UFERSA

Presidente



Prof. Dr. Álvaro Fabiano Pereira de Macêdo – UFERSA

Primeiro membro



Prof. Me. Alexsandro Gonçalves da Silva Prado – UFERSA

Segundo membro

DESAFIANDO A LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO ACERCA DAS IRREGULARIDADES CONTÁBEIS, FINANCEIRAS, ORÇAMENTÁRIAS, OPERACIONAIS E PATRIMONIAIS, FISCALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE NOS ANOS DE 2000 A 2016

DEFYING THE LAW OF FISCAL RESPONSIBILITY: A STUDY ON THE ACCOUNTING, FINANCIAL, BUDGETARY, OPERATIONAL AND FINANCIAL IRREGULARITIES, SUPERVISED BY THE RIO GRANDE DO NORTE STATE COURT OF AUDITORS IN THE YEARS 2000-2016.

Maria Helena da Costa Silva

Graduanda em Ciências Contábeis – Universidade Federal Rural do Semi-árido
Rua: João Cornélio Bezerra, Conceição de Upanema- Upanema/RN- CEP 59.670-000
E-mail: helenacostacontabilidade@hotmail.com – Telefone: (84) 9 9658-9182

Prof. Dr. Antonio Erivando Xavier Júnior

Doutor em Administração na Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2015). Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis - UnB/UFPB/UFRN (2011). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (2001). Professor Adjunto I na Universidade Federal Rural do Semi-Árido e Contador na mesma instituição. Atuando principalmente nos seguintes temas: Contabilidade Pública e Decisões de investimento.
Av. Francisco Mota, 572, Bairro Costa e Silva, Mossoró-RN, CEP 59.625-900 – Brasil
E-mail: erivando@ufersa.edu.br– Telefone: (84) 9 8808-2646

RESUMO

O trabalho estuda o teor das irregularidades contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais fiscalizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte nos anos de 2000 à 2012, objetivando verificar a existência de variação no teor e quantidade das irregularidades levantadas após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (2000). Na metodologia, foram manuseados informações e dados disponíveis no sítio oficial do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, referentes aos julgamentos das contas e processos das Prefeituras Municipais, estratificando as irregularidades e agrupando-as conforme suas similaridades e evolução temporal. Com base no levantamento dos dados observou-se uma variação no teor das irregularidades, oriundas das novas imposições provenientes da Lei de Responsabilidade Fiscal, cuja inobservância ensejam em

irregularidades e consequentes sanções previstas. Conclui-se que houve uma redução na quantidade de processos referentes as irregularidades apuradas ao longo dos anos, que pode ser atribuído ao senso de responsabilidade imposto pela LRF e das práticas de auditoria informatizada aplicadas pelos órgãos fiscalizadores, que inibem práticas abusivas por parte dos gestores públicos.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Teor das Irregularidades. Evolução Temporal.

ABSTRACT

The paper studies the content of accounting, financial, budgetary, operational and patrimonial irregularities audited by the Court of Audit of the State of Rio Grande do Norte in the years 2000 to 2016, aiming to verify the existence of variation in the content and quantity of irregularities raised after Promulgation of the Fiscal Responsibility Law (2000). In the methodology, we manipulate information and data available on the official website of the Court of Audit of the State of Rio Grande do Norte, regarding the judgments of accounts and processes of Municipal Governments, stratifying irregularities and grouping them according to their similarities and temporal evolution. Based on the data collection, there was a variation in the content of irregularities, arising from the new taxes arising from the Fiscal Responsibility Law, whose nonobservance results in irregularities and consequent penalties. We conclude that there has been a reduction in the number of cases related to the irregularities found over the years, which can be attributed to the sense of responsibility stemming from the subjection to the FRL and from the computerized audit practices applied by the supervisory bodies, which inhibit abusive practices by the managers The public.

Keywords: Law of Fiscal Responsibility. Content of Irregularities. Temporal evolution.

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar 101 de Maio de 2000- Lei de Responsabilidade Fiscal, criada com o objetivo principal de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, resultou em medidas que influenciaram a elaboração e divulgação das informações contábeis dos órgãos da administração pública direta e indireta.

Visando implantar ações que contribuíssem para a transparência nos atos públicos, a referida lei culminou no fortalecimento do *accountability*, termo que segundo O'Donnell (1998) consiste na responsabilização democrática dos agentes públicos, podendo dar-se por meio dos mecanismo de *accountability* vertical, onde a sociedade controla de forma ascendente os governantes, mediante votos em representantes, os plebiscitos, entre outros mecanismos, ou pelo *accountability* horizontal, entendido como aquele que efetiva-se por meio de mútua fiscalização entre os poderes (*checks and balances*) e por intermédio de órgãos governamentais que controlam a atividade pública, a exemplo dos tribunais de contas brasileiros.

Em essência, a LRF inspira um comportamento responsável, todavia, gestores e profissionais da Contabilidade Pública deparam-se com situações suscetíveis ao empreendimento de ações que tornam subjetivas as informações e relatórios gerados, a isso

dar-se o nome de “Contabilidade Criativa”, termo que pode ser entendido como o uso de escolhas distintas que os gestores tomam por incentivos, levando-os a optar por reportar informação dissemelhante para obter benefícios próprios (BORGES, MARTINS, 2015; MARTINEZ, 2001)

Após a Lei de Responsabilidade Fiscal, órgãos públicos sujeitam-se a uma atuação mais pujante dos Tribunais de Contas dos Estados e da União, que constitucionalmente recebem a função de auxiliar o Poder Legislativo no acompanhamento da prestação de contas públicas (BRASIL, 1988) tendo suas atribuições expandidas em razão da sanção da Lei supracitada.

Seguindo essa linha de pensamento que correlaciona a Lei de Responsabilidade Fiscal com as informações geradas pela contabilidade pública, considerando que este dispositivo legal é fator determinante nas ações de controle externo realizadas pelos Tribunais de Contas dos Estados que atuam como órgãos fiscalizadores, o ponto norteador do estudo que se coloca em discussão é: Qual o teor das irregularidades contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais fiscalizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte nos anos de 2000 à 2012?

Alinhado com o problema proposto, o estudo objetiva identificar o teor das irregularidades contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais fiscalizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte nos anos de 2000 à 2012, para tanto faz-se mister levantar as irregularidades julgadas pelo Tribunal de Contas do Estado, estratificá-las, agrupando-as conforme suas similaridades, e identificar a evolução das apurações do Tribunal de Contas em relação aos crimes de responsabilidade e irregularidades inspecionadas.

O estudo enseja verificar a existência de variação no teor e quantidade das irregularidades levantadas pelo Tribunal de Contas, auxilia na compreensão de como a LRF influencia tanto órgãos da administração pública quanto fiscalizadores, oportunizando o surgimento de um senso crítico sobre a real eficiência da referida lei, possibilitando o surgimento de novos assuntos mais aprofundados na área, razões pelas quais versam justificadas a presente pesquisa.

Afora desta introdução, o artigo traz em prossecução a revisão da literatura acerca da Lei de Responsabilidade Fiscal, a contabilidade criativa, o *accountability* e as competências e atuação dos Tribunais de Contas. Em consequente, são explanados os procedimentos metodológicos, a análise e discussão dos resultados. Por fim, apresenta-se a conclusão, a contribuição do estudo e sugestões para estudos futuros.

2 REVISÃO DA LITERATURA:

2.1 A LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL

Sancionada em 04 de Maio de 2000, a Lei Complementar 101, que regulamenta o artigo 163 da Constituição Federal, ficou conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal por instituir normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Sua principal contribuição consiste neste senso de responsabilidade infundido nos gestores públicos.

Seus artigos propõem que a responsabilidade fiscal é resultado do planejamento, e este pode precaver os entes públicos de uma ação desordenada. Estabelecem metas e limites, associando isto à medidas de transparência, onde os órgãos fiscalizadores e a população passam a ter acesso íntegro e tempestivo aos atos da administração pública. (BRASIL, 2000).

De acordo com o Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (BRASIL, 2000), a finalidade da Lei de Responsabilidade Fiscal é de servir como um código de conduta para os administradores públicos que sujeitam-se a observância das normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos.

2.2 PENALIDADES QUE A LRF ENSEJA

O não atendimento as disposições contidas nos artigos da LRF podem ocasionar em penalidades. A seguir é abordado no quadro 01 a relação das infrações com suas respectivas sanções e penalidades:

Quadro 01- Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades

Infração	Sanção/Penalidade
Deixar de apresentar e publicar o Relatório de Gestão Fiscal, no prazo e com o detalhamento previsto na lei (LRF, artigos 54 e 55; Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I).	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I e § 1º). Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 51, § 2º).
Ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, art 19 e 20).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21, § único); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Não cumprir limite de Despesa Total com Pessoal em até dois anos, caso o Poder ou órgão tenha estado acima desse limite em 1999 (LRF, art. 70).	Proibição de receber transferências voluntárias, contratar operações de crédito e de obter garantias (LRF, art. 23, § 3º). Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não obter o resultado primário necessário para recondução da dívida aos limites (LRF, art. 31, §1º, inciso II).	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso III e § 1º).
Ultrapassar o prazo para o retorno da Dívida Mobiliária e das Operações de Crédito aos limites (LRF, art. 31, §§ 2º e 3º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII). Proibição de receber transferências voluntárias (LRF, art. 31, §§ 2º e 3º).
Conceder Garantia em desacordo com a lei (LRF, art. 40).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Conceder Garantia sem o oferecimento de Contragarantia determinada pela lei (LRF, art. 40, § 1º).	Detenção de três meses a um ano (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estados, em decorrência de Garantia prestada em Operação de Crédito (LRF, art. 40, § 9º).	Condicionamento de transferências constitucionais para o ressarcimento. Não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estados (LRF, art. 40, § 9º).
Não liquidar a dívida total que tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de Garantia prestada em Operação de Crédito (LRF, art. 40, § 10º).	Suspensão de acesso a novos financiamentos (LRF, art. 10º).
Operação de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária, em desacordo com a lei (LRF, art. 38).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não liquidar integralmente as Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro, especificamente até o dia 10 de dezembro de cada ano (LRF, art. 38, inciso II).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).

*FONTE: Adaptado de Fazenda Nacional, disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades>

As penas e sanções variam da aplicação de multas, cassação de mandatos, nulidade do ato, à detenções de três meses à três anos. Observa-se que há distinção com relação à possibilidade de punição, onde os Governadores são subordinados às punições políticas, contidas nos artigos da Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950- Lei de Crimes de Responsabilidade (Alterada pela Lei nº 10.028/2000), e os Prefeitos, pelo Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, sendo aplicadas punições penais.

Os Tribunais de Contas atuam cada vez mais punitivos penalizando os agentes públicos que não atentam para a observância da LRF no exercício de suas funções públicas, entretanto, a inadimplência a quitação das multas é alarmante, os cofres públicos deixam de receber numerários pelo fato de que muitas das sanções tem seus prazos de validade prescritos.

2.3 CONTABILIDADE CRIATIVA

A Contabilidade Criativa surge no cenário da subjetividade e assimetria nas interpretações das normas e dos fatos. Oriunda do termo americano *earnings management*, deve ser desmembrada nas duas palavras que o compõem.

De um lado a palavra *management*, que traduzia para português significa “gerência ou manuseio”, e, do outro, a palavra *earnings*, que em tese significa resultado. Desta forma, *earnings management* pode ser compreendida como gerenciamento ou manuseio dos resultados, com a finalidade de apresentar uma imagem diferente, para melhor o pior, da entidade (BORGES, MARTINS, 2015).

A subjetividade das regras contábeis, associadas a existência de lacunas legais, propiciam um ambiente suscetível a utilização de uma contabilidade criativa por meio da manipulação de dados contábeis, valendo-se de regras e opções de valorização e divulgação para alterar as demonstrações financeiras do que são, para o que deveriam ser (AUGOSTINHO, 2013).

Entretanto há um paradoxo de interpretações com relação a Contabilidade Criativa, de um lado a visão de que esta funciona como uma estratégia contábil derivada de um conhecimento da matéria, por outro, é tida como forma de manipulação das demonstrações com o intuito de favorecimento a determinado interesse (OLIVEIRA; SOUZA, 2013).

2.4 O ACCOUNTABILITY

A Constituição Federal de 1988, já previa a transparência (*disclosure*) e a prestação de contas (*accountability*) (OLIVEIRA e PISA, 2015), entretanto, o tema da transparência da informação pública ganhou maior relevância a partir da Lei da Responsabilidade Fiscal, que culminou em normativos legais que deram início a um ciclo de mudanças na relação cidadão/gestor público (BAIRRA, SILVA e ALVES, 2015).

Para O'Donnell (1998), *accountability* pode ser entendido como a responsabilização democrática dos agentes públicos. No Brasil esse termo é sinônimo de “prestar contas”. No âmbito da administração pública, o gestor público é responsável por prestar contas de suas ações, apresentando o que faz, como faz e porque faz, sendo sujeito a responder sobre seus atos ou omissões, perante o contexto social no qual se encontra (REIS, DACORSO E TENÓRIO, 2015).

O *Accountability* não corresponde somente ao livre arbítrio do gestor em prestar contas, mas a uma imposição exigida em lei, que quando descumprida, sujeita-os a responder por seus atos e sofrer as sanções previstas. (BAIRRA, SILVA e ALVES, 2015).

O termo em questão não é sinônimo de transparência, mesmo inferindo-a. Para Prado, Ribeiro e Diniz (2012), a essência do *accountability* é mais extensa, uma vez que abrange não somente a prestação de contas e a publicidade das ações dos governos, mas também os

mecanismos institucionais de controle da administração pública que podem gerar incentivos ou sanções, conforme a atuação dos agentes públicos.

Os artigos da LRF propõem medidas que propiciam condições à sociedade para atuar como órgão fiscalizador, aferindo participação ativa nos processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade (BRASIL, 2000).

2.5 TRIBUNAIS DE CONTAS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Constitucionalmente, o acompanhamento das prestações de contas públicas é atribuição do Poder Legislativo, juntamente com os Tribunais de Contas, nas três esferas do poder a que pertençam tais contas (BRASIL, 1988), estes contribuem para o aperfeiçoamento da fiscalização, mensuração e acompanhamento das ações da gestão pública e efetivos benefícios para a sociedade (COLAUTO, 2013).

O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) promoveu uma nova visão das finanças públicas, dentre outras inovações atribuiu aos Tribunais de Contas novas competências para o escrutínio das Contas de Governo (CRISÓSTOMO, CAVALCANTE E FREITAS, 2015).

Criado em 20 de Novembro de 1957, pela Lei de criação nº 2152, regido pela Lei orgânica do TCE/RN (consolidada até a LCE nº 531/2015), e RESOLUÇÃO Nº 009/2012 – TCE (Regimento Interno), o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, Tribunal fonte do estudo em questão, vem desempenhando um importante papel na fiscalização e acompanhamento das contas públicas, mesmo com um corpo pequeno, o ente dribla suas limitações para exercer de forma efetiva sua função.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS:

A presente pesquisa classifica-se como inserida no âmbito das ciências sociais aplicadas, de natureza aplicada, qualitativa, descritiva, e documental. A respeito do horizonte de tempo, trata-se de um estudo longitudinal, pois utiliza-se uma sequência temporal conhecida, abrangendo o período em que havia uma lacuna quanto às normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (2000/2001) processo de consolidação (2002/2003), vigência plena da Lei da Responsabilidade Fiscal (2004/2012).

Considerando que o Tribunal de contas fiscaliza todos os órgãos da administração pública direta e indireta, a presente pesquisa terá como amostra as irregularidades pertinentes as Prefeituras Municipais do período recorte

O presente estudo tem como pressuposto o fato de que ao longo dos anos posteriores a sanção da Lei da Responsabilidade Fiscal, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte apresenta diferenças no teor dos julgamentos antes e após a lei, passando a tratar situações que precedendo a promulgação da LRF não eram consideradas cabíveis de punição, como suscetíveis à penalidades. Para testar o pressuposto fará uma análise com base no julgamento das contas públicas e fiscalizações realizadas do ano 2000 (Aprovação da Lei) à 2012 (Ano dos fatos geradores dos últimos processos de irregularidades apuradas).

O Quadro 02 apresenta um resumo da metodologia a ser seguida durante a execução da pesquisa.

Quadro 02 – Resumo metodológico da pesquisa

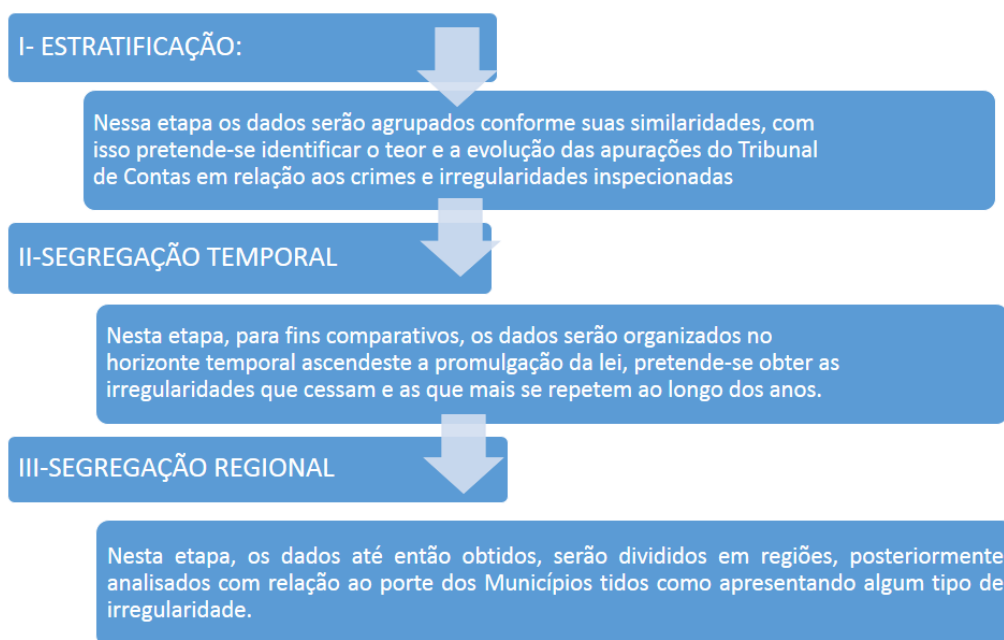
(continua)

Tema	Análise do teor das Irregularidades fiscalizadas pelo TCE/RN				
Título	Um estudo acerca das irregularidades contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais, fiscalizadas pelo tribunal de contas do estado do rio grande do norte nos anos de 2000 a 2012 sob a perspectiva da lei da responsabilidade fiscal.				
Pergunta de pesquisa	Qual o teor das irregularidades contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais fiscalizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte nos anos de 2000 à 2012?				
Objetivo geral	Analisar o teor das irregularidades contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais fiscalizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte nos anos de 2000 à 2012				
Objetivos específicos	a) Levantar as irregularidades julgadas pelo Tribunal de Contas do Estado b) Estratifica as irregularidades, agrupando-as conforme suas similaridades c) Identificar a evolução das apurações do Tribunal de Contas em relação aos crimes de responsabilidade e irregularidades inspecionadas.				
Pressupostos teóricos	O presente estudo tem como pressuposto o fato de que ao longo dos anos posteriores a sansão da Lei da Responsabilidade Fiscal, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte apresenta diferenças no teor dos julgamentos antes e após a lei, passando a tratar situações que precedendo a promulgação da LRF não eram consideradas cabíveis de punição, como suscetíveis à penalidades. Para testar o pressuposto fará uma análise com base no julgamento das contas públicas e fiscalizações realizadas do ano 2000 (Aprovação da Lei) à 2012.				
Suporte metodológico da pesquisa	Delineamento da pesquisa	Quanto à natureza	Aplicada		
		Quanto aos objetivos	Descritiva		
		Quanto à estratégia de abordagem do problema	Análise de conteúdo em dados secundários		
	População e amostra	Não probabilística, por conveniência	Análise das Irregularidades por Prefeituras		
	Procedimentos técnicos de coleta dos dados				
		Dados secundários	Documental		
	Procedimentos de tratamento e análise dos dados	Análise	Qualitativa (análise de conteúdo)		
	Perguntas de pesquisa, vinculação com os objetivos pretendidos e métodos de investigação	Pergunta de pesquisa	Nº do objetivo	Método de investigação	
		1. Quais o teor das irregularidades julgadas pelo Tribunal de Contas do Estado?	1	Pesquisa Documental; Análise dos processos referentes aos julgamentos das contas submetidas ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, disponíveis no sítio oficial do órgão.	
2. Quais as similaridades das irregularidades julgadas?		2			

		3. Qual a evolução das apurações do Tribunal de Contas em relação aos crimes de responsabilidade e irregularidades inspecionadas?	3	
--	--	---	---	--

A base de dados foi confeccionada com informações obtidas através da análise dos documentos referentes as decisões do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, relativas à legalidade dos atos dos Municípios do referido Estado, disponíveis no sítio oficial do órgão, no período de 2000 à 2012. Cada documento analisado contém uma média de 20 a 300 páginas.

A partir desse conjunto de informações, os dados foram submetidos aos seguintes procedimentos:

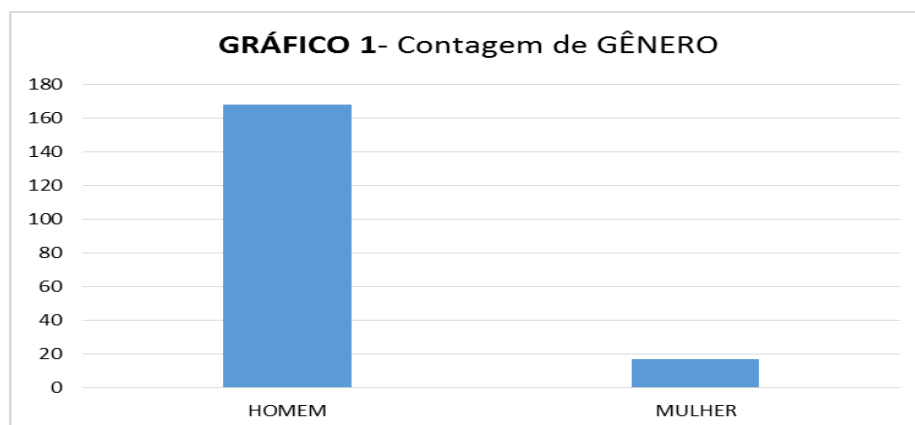


As etapas foram realizadas através MS Excel, que permiti a posterior apresentação dos dados processados por meio de gráficos e tabelas, que auxiliam no entendimento dos resultados encontrados.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

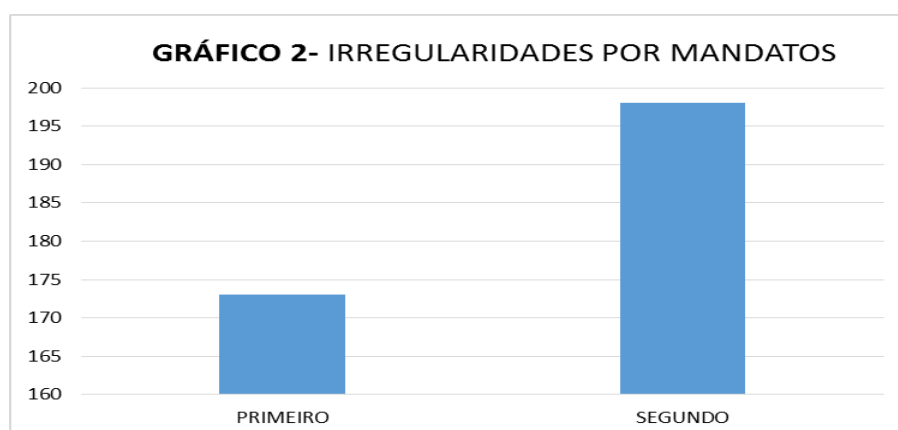
4.1. DESCRIÇÃO DOS ACHADOS

O gráfico 1 apresenta a contagem por Gênero, dos 185 Gestores Municipais que tiveram suas prestações de contas julgadas com irregularidades, 168 são do Gênero Masculino, o que corresponde a 90,81% dos Gestores, e 17 são do Gênero Feminino (0,9081%).



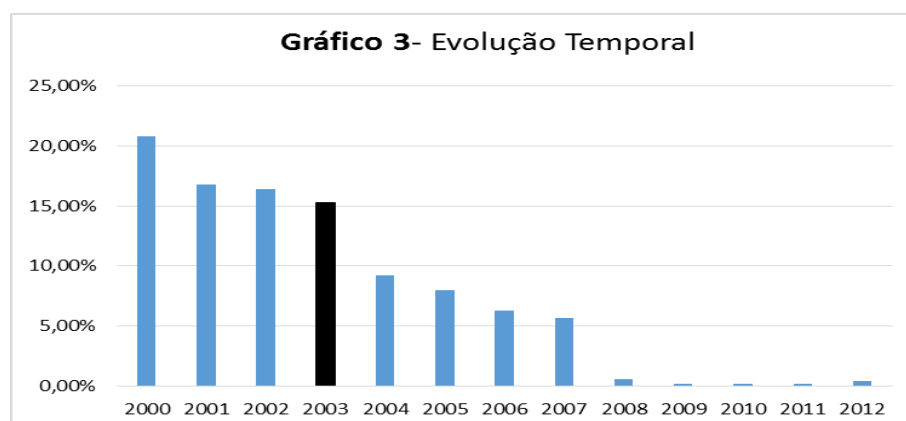
Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

O gráfico 2 apresenta os dados referentes as irregularidades por mandatos, 53% destas foram realizadas no segundo mandato dos Gestores, e 47% foram empreendidas no primeiro mandato.



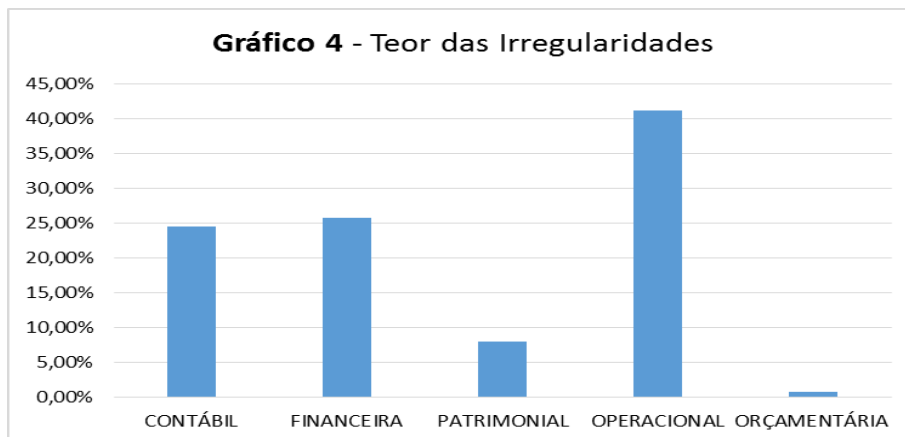
Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

O gráfico 3 explana a evolução temporal das irregularidades apuradas, onde, 20,75% dos julgamentos em análise representaram irregularidades apuradas referentes aos 2000, coincidentemente o ano de promulgação da Lei da Responsabilidade Fiscal. O ano de 2003, ano da efetiva obrigatoriedade da LFR, conteve 15,30% dos processos analisados no tempo recorte.



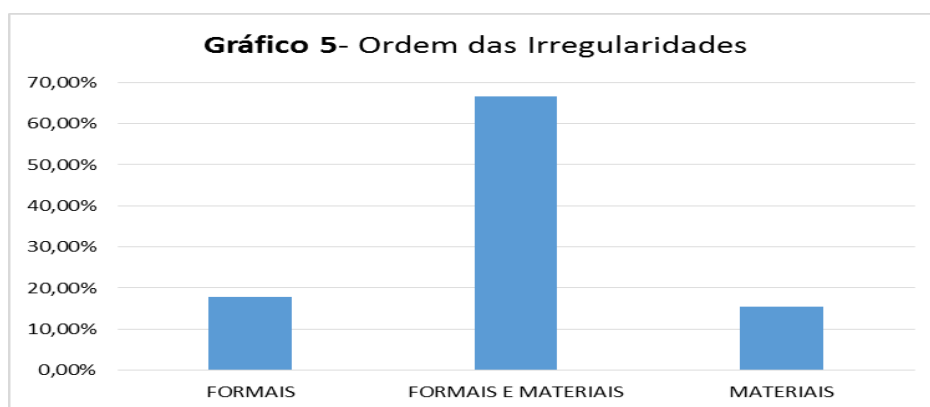
Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

O gráfico 4 explana o teor das inconsistências levantadas que motivaram os Relatores do Tribunal de Contas a emitirem parecer quanto a sua irregularidade, dentre elas encontram-se irregularidades de cunho Contábil (24,46%), Financeiro (25,73%), Patrimonial (7,94%), Operacional (41,11%) e Orçamentário (0,76%).



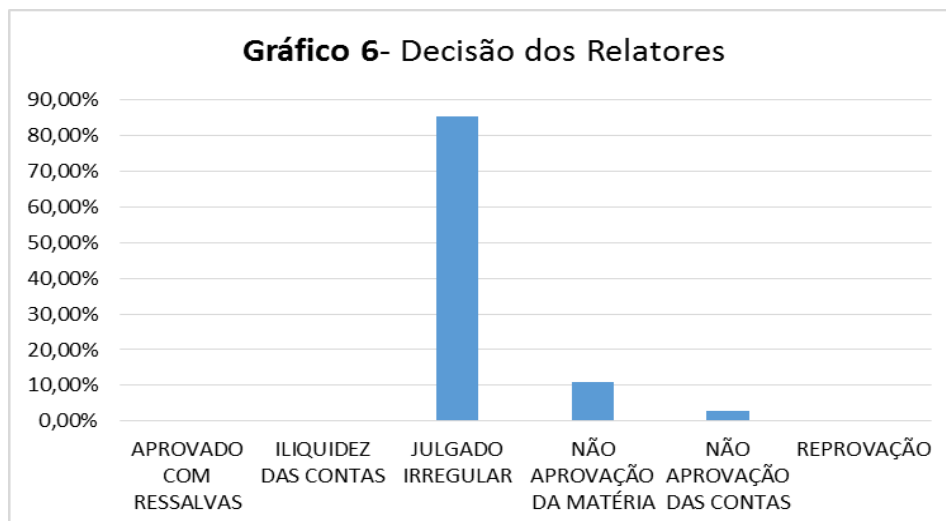
Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

O gráfico 5 apresenta os tipos de irregularidades encontradas, divididas em Formais e Materiais. Quanto os processos das irregularidades analisadas, 67% apresentaram falhas formais e materiais, 15% apenas falhas formais, e 18% apenas falhas materiais.



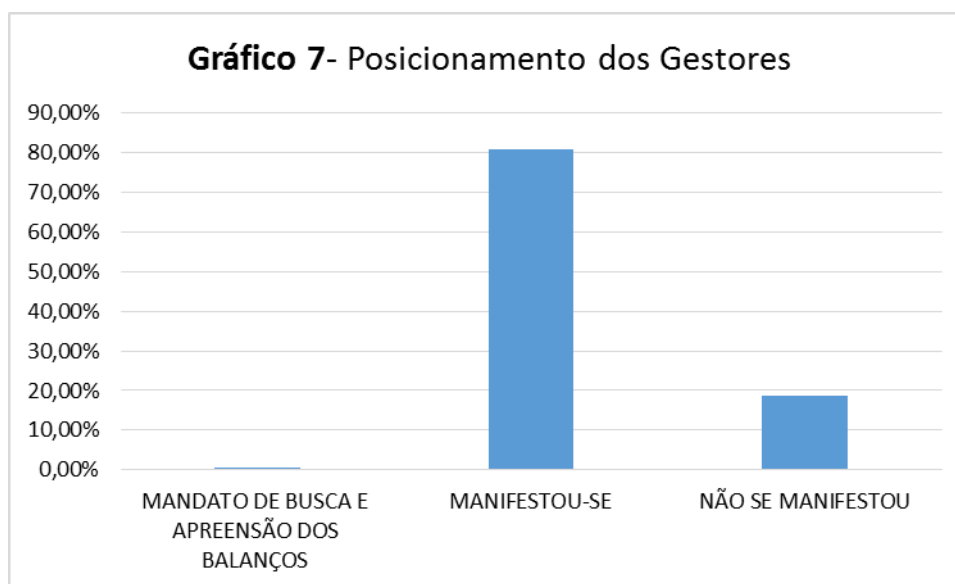
Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

O gráfico 6 exhibe os resultados referentes as decisões dos relatores sobre as irregularidades apuradas. As Prefeituras responsáveis pelos processos analisados, tiveram suas prestações de contas Julgadas Irregulares (85,25%), seja por reprovação (0,27%), por não aprovação das contas ou da matéria (3,01% e 10,93%, respectivamente), por iliquidez (0,27%), ou aprovação com ressalvas (0,27%), o que em tese, possui o mesmo teor de desaprovação, independente de qual nomenclatura tenha sido empregada.



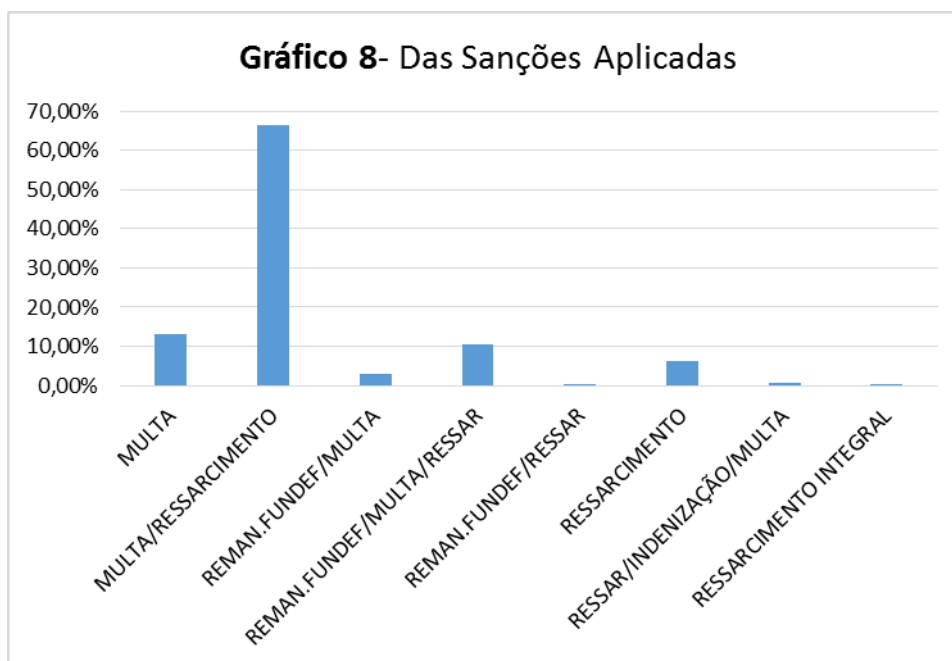
Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

O gráfico 7 explana o posicionamento do Gestores após a emissão dos Pareceres dos Procuradores do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, e o voto da Corte dos Relatores sobre as irregularidades levantadas. A pesquisa constatou que 81% dos gestores se manifestaram, prestando esclarecimentos quanto aos atos praticados, e apresentando documentos para justificar suas ações. 19% deles não se manifestaram, e diante da suposta gravidade do indícios, fez-se necessário um mandato de busca e apreensão de documentos.



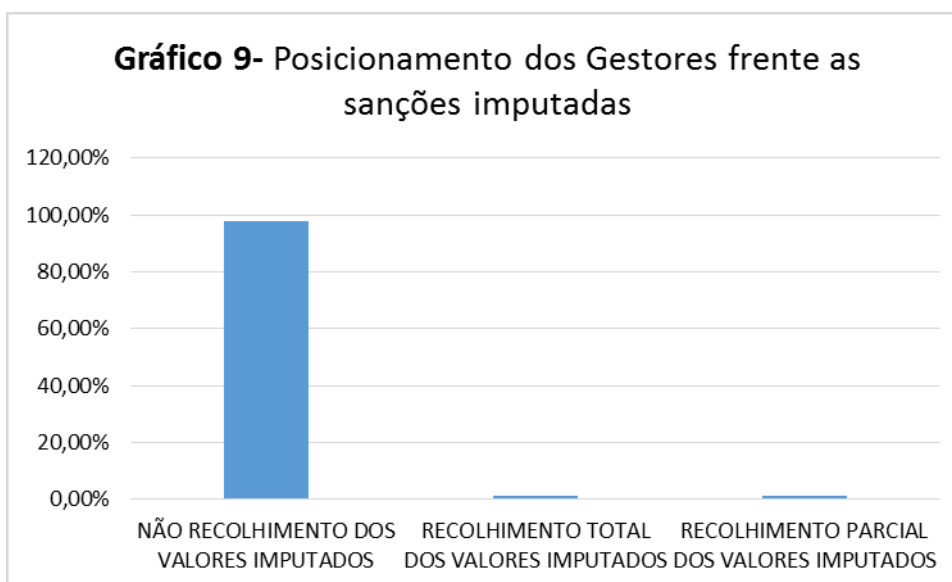
Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

O gráfico 8 projeta as sanções aplicadas para as irregularidades supracitadas, o estudo sinaliza que a sanção mais aplicada foi a imposição de Multa e Ressarcimento, correspondendo a 66,57% das penalidades impostas. Algumas irregularidades ensejaram também o Remanejamento para a conta do FUNDEF/Multa/Ressarcimento, correspondendo a 10,34%. A Sanção menos aplicada foi o Ressarcimento Integral, equivalendo a 0,00265% das imposições.



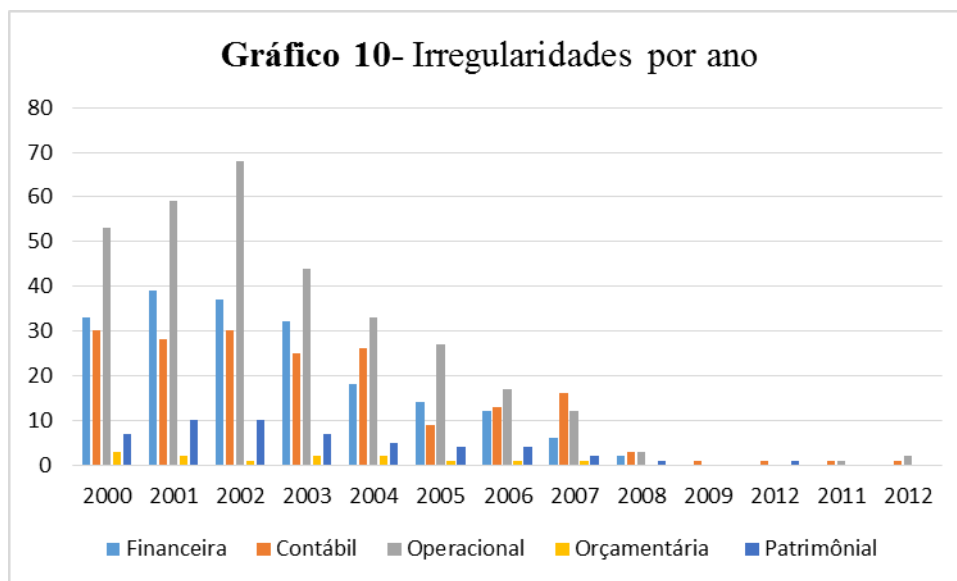
Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

O gráfico 9 estratifica o posicionamento dos Gestores frente as sanções supracitadas, observa-se que 98% dos valores imputados por ressarcimento ou multa não ingressaram nos cofres públicos, representando um alto grau de inadimplência por parte dos Gestores. O erário público sofre duas vezes danos, inicialmente por supostos desvio de finalidade de recursos, e após isso pela inadimplência na quitação da onerosidade aplicada, haja vista que na parcela recorte do estudo apenas 2% dos valores retornaram ao patrimônio público.



Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

O gráfico 10 apresenta as irregularidades por ano, observa-se que a quantidade irregularidades apresentam variação crescente ao longo dos anos de 2000 à 2002, e que a partir de 2003 (ano da efetividade da Lei de Responsabilidade Fiscal), as irregularidades apuradas começam a diminuir.



Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS

Para o período recorte (2000 à 2012), referente as prestações de contas das Prefeituras Municipais do Estado do Rio Grande do Norte, listou-se 477 processos julgados, 185 Gestores, divididos entre primeiro e segundo mandato, com falhas formais e informais, indícios de atos de improbidade administrativa, ilícitos penais, atos de natureza gravíssima, crimes de responsabilidade e danos ao patrimônio público.

A análise dos resultados, no que se refere a comparação por gêneros dos Gestores, não permite concluir que os gestores do gênero feminino sejam mais responsáveis quanto a aplicação correta das normas de Administração pública, o número reduzido de irregularidades praticadas por mulheres pode ser um reflexo histórico da pequena parcela de participação destas na Gestão Pública.

Uma pesquisa realizada e divulgada pela Secretaria de Políticas para Mulheres (SPM), no ano de 2012, constatou que a participação feminina no poder executivo no âmbito Municipal é de apenas 12,06%, que corresponde a 672 mulheres eleitas no período analisado.

No que se refere as irregularidades segregadas por mandato, o resultado dessa comparação diverge do entendimento empírico de que, no segundo mandato, os gestores trariam um arcabouço de experiência maiores sobre Administração Pública, que deveria inibir erros, intencionais ou não. Indo de encontro a essa linha de pensamento, os dados apresentam uma porcentagem maior de irregularidades realizadas no segundo mandato dos gestores.

Quanto ao teor das irregularidades, os critérios que motivam a desaprovação da matéria, não apresentam significativa mudança ao longo dos anos, entretanto observou-se que, a partir dos anos de 2001, surgiram novos fatores prescritos, cuja a inobservância acarretam em sanções por descumprimento.

Tais fatores são frutos da imposição da Lei da Responsabilidade Fiscal, sendo eles: Ausência de publicação do RREO- Relatório Resumido de Execução Orçamentária, e do RGF- Relatório da Gestão Fiscal, como preconiza o artigo 48 da LRF, propondo que tais relatórios são instrumentos de transparência da gestão fiscal, devendo ser seguidas de ampla divulgação.

Outro novo fator proposto pela Lei da Responsabilidade Fiscal, que anterior a isso não era uma situação passível de punição, foi a inobservância do Limite Prudencial. O Artigo 19

da lei supracitada impõe que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, sendo de 60% o limite máximo para Municípios.

Em tese, ao longo dos anos, o número de processos que se referem a julgamentos de contas de Prefeituras, diminuíram, o que não permite dizer que o Tribunal de Contas do Estado passou a atuar de forma menos purgante, tal fator pode ser consequência das ações de auditoria informatizada aplicadas pelos órgãos fiscalizadores.

Dentre as ações de auditoria informatizada encontram-se o SIAI-DP, para despesas com pessoa; SIAI Fiscal; SIAI Anexo 23, para Obras e Serviços de Engenharia; Anexo 38, para Licitações; Anexo 40, para Controle Interno e Anexo 42, para Unidades Jurisdicionadas. Os atos públicos e suas respectivas publicações devem ser encaminhados ao Tribunal de Contas em até 48 (quarenta e oito) horas após sua efetivação.

Concomitante a isso, os Municípios são responsáveis por atualizar diariamente seus portais da transparência, conforme Lei Complementar 131/2009, manter o Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC) que permite que qualquer pessoa, encaminhe pedidos de acesso à informação, imposição instituída pela Lei nº 12.527/2011- Lei de Acesso à Informação – LAI.

Tais ações garantem condições de fiscalização não só aos órgãos regulamentadores, mas a toda a população, o que contribui para inibir com práticas abusivas na Administração Pública. Devido a maior parte das informações estarem submetidas a prestação de contas eletrônicas, os Tribunais de Contas apenas instauram processos quando as informações ensejam irregularidades ou em auditorias sorteadas por amostragem.

Quanto as falhas apuradas, têm-se falhas formais, entendidas como aquelas que podem ser sanadas, corrigidas ou relevadas, sem que o ato ou manifestação devam ser anulado, e informais, que constituem em defeito insanável (BRASIL. 2007).

Dentre as falhas formais que se iteram podemos citar as irregularidades em licitações, classificação indevida da despesa, irregularidades em recibos, ausência de licitações e omissão ao dever de prestar contas. Quanto as falhas materiais têm-se pagamentos indevidos, despesas sem comprovação da motivação pública e saques indevidos.

Após a identificação de irregularidades, a análise destas por meio do corpo técnico do Tribunal de Contas, a emissão dos pareceres dos Procuradores e o voto dos Relatores, os gestores são notificados, e convocados a apresentarem suas contrarrazões e defesas, conforme preconiza o Art. 5, inc. LV da Constituição Federal de 88, que garante o direito de ampla defesa e o contraditório.

O estudo em questão expôs que a maioria dos Gestores se manifestaram. Quando um agente público queda inerte perante a notificação para manifestação, induz indícios de omissão ao dever de prestar contas, conforme Lei Nº 8.429/92, que em seu Art. 10, prever que a omissão constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa.

Após devidamente atestada a irregularidade, aplicam-se as sanções previstas, que estão fundamentadas na Lei nº 10.028/2000, Decreto-Lei nº 201, e Lei da Responsabilidade Fiscal. Ressarcimento e Multa foram as sanções que mais se aplicaram. Merece ênfase o fato de que muitos dos julgamentos não incidiram em multa, em razão do prazo prescricional, como estabelecem os artigos da Lei Nº 9.873, de 23 de novembro de 1999.

Quanto ao Teor das irregularidades levantadas, observa-se que 24,46% delas eram irregularidades Contábeis, 25,73% irregularidades financeiras, 7,94% Patrimoniais, 0,76% Orçamentárias e 41,11% Operacionais. O quadro 03 explanas as irregularidades identificadas, em confronto com a redação prevista na legislação vigente.

Teor	Irregularidade	Redação Prevista
Contábil	Empenhos não prévios	Lei Nº 4.320/64 , Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho
Contábil	Classificação indevida da despesa, Empenhos sem destinação específica da Despesa. Empenhos excluídos sem justificativas, Empenho se Dotação Orçamentária.	Lei Nº 4.320/64 , Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.
Contábil	Liquidações de despesa sem notas fiscais ou documentos equivalentes, ou com erros.	Lei Nº 4.320/64 , Art. 63. A liquidação da despesa [...] tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito
Contábil	Ausência de publicação do RREO-Relatório Resumido de Execução Orçamentária, ausência de publicação RGF- Relatório da Gestão Fiscal	Lei 101/2000 , Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação [...] o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal
Contábil	Omissão de Restos a Pagar	Lei Nº 4.320/64. Art. 92. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor [...].
Financeira	Pagamentos a Maior, erros em recibos, ausência de recibos.	Lei Nº 4.320/64. Art. 63, II. A importância exata a pagar;
Financeira	Retenção de Imposto sem Repasse	Código Civil - Lei 10406/02, Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem [...]
Financeira	Emissão se Cheques sem Fundo, Pagamento indevido de Juros e Multas.	Código Penal. Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio [...] Fraude no pagamento por meio de cheque. VI - emite cheque, sem suficiente provisão de fundos em poder do sacado, ou lhe frustra o pagamento.
Financeira	Saques indevidos	Lei Nº 4.320/64 , Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho
Financeira	Pagamento de Despesas sem Finalidade Pública	Lei Nº 4.320/64 , Art. 61. Para cada empenho será [...] e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.
Patrimonial	Ausência de Guia de Tombamento	Lei Nº 4.320/64. Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais
Orçamentária	Renúncia da Receita sem estimativa do impacto.	Lei 101/2000 § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, [...] a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita.
Orçamentária	Receita Superestimada	Lei 101/2000. Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, [...]e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Orçamentária	Irregularidades nos balancetes de receitas e despesas	Lei Nº 4.320/64. Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.
Operacionais	Desvio de Finalidade no uso dos recursos do FUNDEF	LEI Nº 4.717/65. E) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.
Operacionais	Irregularidades em Licitações (Inobservância a publicações, assinaturas, modalidades, motivação), Ausência de Contratos, contratos irregulares, Fracionamento de Despesa	Lei 8.666/93 e suas alterações posteriores
Operacionais	Inobservância do Limite Prudencial	Lei Complementar 101/2000. Art. 19. [...] a despesa total com pessoal, [...], não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados: III - Municípios: 60%
Operacionais	Ausência de Concurso Público	Constituição Federal 88. Art. 37. II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público
Operacionais	Diárias sem Comprovação e sem lei específica	Lei 8.112/90
Operacionais	Omissão ao dever de prestar contas	Lei 101/2000, Lei Complementar 131/2009 , Lei nº 12.527/2011- Lei de Acesso à Informação – LAI.

Fonte: Elaborado a partir dos dados obtidos no sítio do TCE-RN.

Dentre as irregularidades apuradas, relacionadas a ausência de destinação específica da despesa, um processo em questão apresentou documento fiscal relativo a compra de camisas e calças, pagos com recursos públicos e empenhados sem a correta justificativa e motivação.

Quase que por unanimidade os gestores responderam pela não observância a imposição constitucional do Concurso Público, realizando contratações sem licitações, com fracionamento de despesa, sem contrato ou com contratos irregulares.

Observa-se a ausência de controlo sobre o patrimônio público municipal, uma vez que os Gestores não atentam para o acompanhamento dos bens públicos. Municípios que não possuem guias de tombamento, e relação nenhuma da incorporação do imobilizado no Patrimônio do ente público.

Em síntese, as irregularidades apontadas, realizadas de forma intencional ou não, culminam em condições favoráveis para desvio na aplicação dos recursos. A Máquina Pública no geral é onerosa ao bolso da população, principalmente se parte desses recursos tomam caminhos indevidos no cursor de sua impregnação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A análise do teor das irregularidades contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais, fiscalizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte nos anos de 2000 à 2012, permite identificar os pontos mais propícios a erros no decorrer dos anos.

A Lei da Responsabilidade Fiscal criada com o objetivo principal de estabelecer normas voltas à transparência na gestão pública, visa inibir ações abusivas por parte dos gestores, com a imposição de obrigações e consequentes sanções a sua não observância.

Assim realizou-se um estudo acerca da variação do Teor das irregularidades apuradas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte nos anos de 2000 à 2012, no que se refere a julgamento das contas públicas das Prefeituras Municipais, visando identificar a influência da lei na essência e no volume dos julgamentos.

Os resultados obtidos permitem concluir que redução ao longo do tempo, a análise não apresenta irregularidades que deixaram de ser suscetíveis a punições, entretanto explana novos fatores cuja inobservância provocam sanções aos gestores. Tais fatores são oriundos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Das imposições esplanadas na Lei de Responsabilidade Fiscal, e perceptíveis na pesquisa encontram-se a ausência de publicação do RREO- Relatório Resumido de Execução Orçamentária, e do RGF- Relatório da Gestão Fiscal, assim como a inobservância do Limite Prudencial.

Quanto a variação temporal das irregularidades conclui-se que houve uma redução na quantidade de processos referentes as irregularidades apuradas ao longo dos anos, que pode ser atribuído ao senso de responsabilidade provindo da sujeição à LRF e das práticas de auditoria informatizada aplicadas pelos órgãos fiscalizadores, que inibem práticas abusivas por parte dos gestores públicos.

No que se refere a contabilidade pública, nota-se que as irregularidades decorrentes de práticas contábeis, poderiam ter-se esquivado, uma vez que as ações analisadas não decorrem da subjetividade das normas, o que não pode ser entendida como Contabilidade Criativa, e sim como indícios de fraudes, que geraram condições propícias a condutas que ocasionaram em danos ao Patrimônio Público.

Em tese, observa-se que a Lei atinge paulatinamente seu objetivo macro, de infundir nos gestores um senso de responsabilidade e a inibição de práticas abusivas, isso é refletido na diminuição temporal de julgamentos.

O material analisado limita-se a atuação do Tribunal de Contas, cujo ramo de atuação não abrange a imputação de sanções penais, visto isto, traz-se como sugestão a realização de um trabalho de caráter continuativo, visando identificar as penalidades aplicadas nos respectivos gestores, como também a abrangência da amostra para todos os julgamentos do Tribunal de Contas do período recorte, para todos os órgãos da administração pública direta e indireta do Estado.

REFERÊNCIAS

AUGUSTINHO, S. M.; *et al.* A “Contabilidade Criativa” e a inscrição de Restos a Pagar como “Expediente” para Alcançar o Superávit Primário. **REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Paraíba, Vol.3, n. 4, p. 127-147, Set./Dez. 2013.

ARAUJO, Alberan Leite de. Existem práticas de contabilidade criativa na Petrobras? Uma análise de conteúdo nos principais meios de comunicação. **Revista de Administração de Roraima**, Paraíba, Vol.1, n. 1, p. 56-61, Jan./Mar. 2013.

ARAUJO. Anderson Henrique dos Santos; FILHO. José Emilio dos Santos; GOMES. Fábio Guedes. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios

alagoanos no período 2000-10. **Revista de Administração de Pública**, Rio de Janeiro, Vol.49, n. 3, p. 739-759, Mai./Jun. 2015.

BAIRRA, Maria Amália da Costa; SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; ALVES, Francisco José dos Santos. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública- RAP**, Rio de Janeiro, Vol.49, n. 3, mai./jun. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 168 p. (Série Legislação Brasileira).

BRASIL. Congresso Nacional (2000). Lei Complementar, no. 101, 4 de maio 2000. **LRF- Lei da Responsabilidade Fiscal**, Brasília, 24p., maio 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União, **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, vol.1, n.1, abr./mai. 2003.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional, **Entendendo a Lei da Responsabilidade Fiscal**. 2 ed. Atualizada. Disponível em: < <http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2016.

BRASIL. Congresso Nacional (1995). **Lei no. 9.069**, 29 de Junho 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9069.htm> Acesso em: 25 out. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Transparência das Informações das Contas Públicas Brasileiras**. Rio de Janeiro: 2º Seminário FGV/FMI de Política Fiscal, 2016. 28 p. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/apresentacoes/2016/transparencia-fiscal-fgv_otavio.pdf> Acesso em: 25 out. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Florianópolis: 2. ed. rev. e ampl; 2002. 176 p. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/apresentacoes/2016/transparencia-fiscal-fgv_otavio.pdf> Acesso em: 25 out. 2016.

BORGES. Manuella de Piemonte Pereira; MARTINS. Vidigal Fernandes. Existem práticas de Contabilidade Criativa na Petrobras? Uma análise de conteúdo nos principais meios de comunicação. **Revista de Administração de Roraima**, Roraima, Vol. 5, n. 1, p. 62-89, Jan./Jun. 2015.

COLAUTO, Romualdo Douglas. Reflexão sobre as Normas de Finanças Públicas: Enfoque sobre Concessão de Benefícios por meio de Renúncia de Receitas Públicas. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 1, art. 4, p. 58-72, jan./mar. 2013.

CRISÓSTOMO, Vicente Lima; CAVALCANTE. Nirleide Saraiva Coelho; FREITAS. Alysson Régis Menezes Chaves. A LRF no trabalho de controle de Contas Públicas - Um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de Governos Municipais. **Revista Ambiente Contábil**, Rio Grande do Norte, Vol.7, n. 1, p. 233 – 253, jan./jun. 2015.

DALMONECH, Luiz Fernando, et. al. O impacto *ex-post* da Lei de Responsabilidade Fiscal nº101/2000 nas finanças dos estados brasileiros. **Revista de Administração Pública- RAP**, Rio de Janeiro, Vol.45, n. 4, jul./ago. 2011.

DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

DESLAURIERS J-P. **Recherche qualitative; guide pratique**. Québec (Ca): McGrawHill, Éditeurs, 1991.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GERIGK, Willson; RIBEIRO, Flávio; SANTOS, Livia Maria dos. O padrão de endividamento dos Estados da Região Sul e a sua dinâmica após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal por meio de índices-padrão. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Santa Catarina, Vol.13, n. 39, p. 34– 48, mai./ago. 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KRÜGER. Gustavo Pires; KRONBAUER. Clovis Antônio; Souza. Marcos Antônio de. Análise dos Fatores Explicativos de inconformidades apontadas pelo TCE/RS em auditorias Municipais. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, Vol. 12, n. 22, p. 43-58, 2º semestre 2012.

MARTINEZ, A. L. “Gerenciamento” dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. 2001. 150f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa Social. Teoria, método e criatividade**. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Lei de Responsabilidade Fiscal**- orientação para Prefeituras. Brasília: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES, 2000. 144 p. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planeja/orcamento-federal/lei-de-responsabilidade-fiscal/guia-de-orientacao-para-as-prefeituras/080807_pub_lrf_guiaorientacao.pdf.

O 'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. São Paulo: Lua Nova [online]. 1998.

PINHO, José Antonio Gomes de. **Estado, sociedade e interações digitais**: expectativas democráticas. Salvador: EDUFBA, 2012.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VARSANO, Ricardo, et al. Uma Análise da Carga Tributária do Brasil. **IPEA- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Rio de Janeiro, texto para discussão nº 583. 1998. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0583.pdf> Acesso em: 30 out. 2016.

ZUCCOLOTTO. Robson; TEIXEIRA. Marco Antonio Carvalho; RICCIO. Edson Luiz. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea da Contabilidade**, Florianópolis, Vol. 12, n. 25, p. 137-158, Jan./ abr. 2015.