O parecer prévio como instrumento de publicidade das contas públicas

Moacir Marques da Silva

Agente de Fiscalização do Tribunal de Contas do Município de São Paulo,
Doutorando em Direito Econômico e Empresarial pela Universidade UNINI (México),
Autor do livro Controle Externo das Contas Públicas e Presidente do Instituto Brasileiro de Contas Públicas – IBCONTAS.

Resumo

Compete ao Tribunal de Contas, como órgão de auxílio ao Poder Legislativo, a avaliação da gestão das contas públicas. De acordo com o modelo previsto na Constituição Federal, as contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis são julgadas pelo Tribunal de Contas. Relativamente às contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo, o Tribunal de Contas realiza uma análise técnica, cujos resultados são sintetizados no momento de sua apreciação, em um parecer prévio, sugerindo a aprovação ou rejeição das contas por parte do Poder Legislativo. O parecer prévio é um poderoso instrumento de publicidade das contas públicas, pois é resultado da análise de um órgão de controle externo autônomo e independente do ente fiscalizado, que demonstra o comportamento da gestão no ano e subsidia a sociedade de informações relevantes a respeito da aplicação dos recursos públicos. O presente estudo teve por objetivo avaliar a facilidade de acesso ao parecer prévio emitido pelo respectivo Tribunal de Contas, no que se refere às contas apresentadas pelas prefeituras municipais. Para atingir os fins almejados, foi realizado um levantamento junto aos *sites* dos Tribunais de Contas que fiscalizam as contas municipais. Os resultados poderão contribuir para eventuais reflexões e aperfeiçoamento da publicidade do parecer prévio, que revela o comportamento das contas públicas nas cidades e, quem sabe um dia, o eleitor possa votar subsidiado por esse documento.

Palavras-chave: Parecer Prévio; Contas Públicas; Tribunal de Contas.

Introdução

A avaliação da gestão das contas públicas decorrente da atividade financeira do Estado é realizada pelo Poder Legislativo, com o auxílio do respectivo Tribunal de Contas, de acordo com a Constituição Federal.

O Tribunal de Contas, no exercício de sua competência, aprecia as contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo, Administradores e Ordenadores de Despesas, cuja análise é amparada pelo devido processo legal, igualmente como ocorre no Poder Judiciário.

Por força do art. 75, da Constituição Federal, as normas previstas para controle e fiscalização das contas públicas aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em homenagem ao princípio da simetria.

No Brasil existem 33 Tribunais de Contas para fiscalização das contas públicas da União, dos 27 Estados, incluindo o Distrito Federal e dos 5.569 Municípios.

O Tribunal de Contas da União tem sede no Distrito Federal e ramificação em todo território nacional; cada Estado possui um Tribunal de Contas, incluído o Tribunal de Contas do Distrito Federal. Existem três Estados, Pará, Goiás e Bahia, que possuem, cada um, além do Tribunal de Contas do Estado, um Tribunal de Contas do Município e, por fim, os Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro possuem cada um o Tribunal de Contas do Município.

De acordo com o modelo previsto na Constituição Federal, as contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis são julgadas pelo Tribunal de Contas, diferentemente das contas apresentadas pelos Chefes dos Poderes Executivos.

No presente estudo, escolhemos para análise as contas municipais do Poder Executivo em que o Tribunal de Contas aprecia as contas apresentadas pelo Prefeito e emite um parecer prévio, sugerindo a aprovação ou rejeição por parte da Câmara Municipal.

Nosso objetivo é avaliar a facilidade de acesso ao parecer prévio, uma vez que demonstra o comportamento da gestão municipal no ano e subsidia a sociedade de informações relevantes a respeito da aplicação dos recursos públicos naquela cidade.

Entendemos que o parecer prévio seja um poderoso instrumento de publicidade das contas públicas, pois é resultado da análise de um órgão de controle externo autônomo e independente do ente fiscalizado.

Para atingir os fins colimados, realizamos um levantamento junto aos Tribunais de Contas que fiscalizam as contas municipais, excluindo, por consequência, o Tribunal de Contas da União e os Tribunais de Contas dos Estados de Goiás, Pará e Bahia.

Contas do Chefe do Poder Executivo

A Constituição Federal determina em seu art. 31 que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e que esse controle externo será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

No Brasil, existem 5.569 municípios espalhados entre as cinco regiões, onde se percebe que praticamente dois terços dos municípios estão concentrados nas regiões nordeste e sudeste do país, conforme quadro a seguir apresentado.

Tabela 1: Quantidade de municípios por região

Região	Unidades federativas	Municípios	Porcentagem
Nordeste	9	1.794	32,21
Sudeste	4	1.668	29,95
Sul	3	1.191	21,39
Centro-Oeste	4	466	8,37
Norte	7	450	8,08
Total	**27**	**5.569**	**100,00**

Fonte: IBGE

Todos os 5.569 municípios têm suas contas fiscalizadas pelo Tribunal de Contas da jurisdição onde se encontra, ressaltando que o exercício financeiro analisado coincide com o ano civil.

Para que seja possível a fiscalização das contas públicas, os Municípios obedecem às exigências legais para publicidade e prestação de contas, bem como a eventuais exigências dos Tribunais de Contas, em especial para os seguintes procedimentos:

a) aprovação do planejamento público, consistente no plano plurianual, na lei

de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual;

b) estabelecimento da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, bem como o desdobramento das receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação;

c) elaboração e divulgação do relatório resumido da execução orçamentária em até 30 dias do final de cada bimestre, contemplando todos os dados a respeito da arrecadação e aplicação dos recursos públicos do período e até o período;

d) elaboração e divulgação do relatório de gestão fiscal em até 30 dias do final de cada quadrimestre para os Municípios com população superior a 50 mil habitantes; para os Municípios menores, a exigência é de publicação em até 30 dias do final de cada semestre. Esse relatório demonstra o cumprimento aos limites impostos pela lei de responsabilidade fiscal;

e) demonstração e avaliação do cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre ou semestre em audiência pública; e

f) a elaboração e divulgação do Balanço Geral do Município, que consolida diversas demonstrações financeiras, destacando a origem dos recursos e sua aplicação da forma mais variada possível, de acordo com a legislação que rege a Administração Pública.

Destaque-se que os Tribunais de Contas estão exigindo o relatório do órgão central do sistema de controle interno contendo manifestação conclusiva acerca da conformidade da execução orçamentária e financeira no exercício com as metas fixadas no plano plurianual e com dispositivos constitucionais e legais, especialmente a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual.

A preparação e divulgação desses documentos nos prazos legais já indicam por si só uma preocupação do gestor com a boa gestão e transparência dos atos governamentais.

Apreciação do Tribunal de Contas

No capítulo destinado à fiscalização contábil, financeira e orçamentária (arts. 70 a 75) consta o modelo federal de controle das contas públicas que, por simetria, é aplicado aos demais entes da federação, respeitando-se suas peculiaridades regionais e locais.

O modelo federativo foi estendido simetricamente para o julgamento das

contas dos estados e municípios (Jacoby, 2016, p.110).

O art. 71, I, prevê a competência do Tribunal para apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante **parecer prévio,** que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento. Logo, essa regra deve valer também para os Municípios em relação ao Tribunal de Contas de sua jurisdição.

Cada Tribunal de Contas possui um Regimento Interno disciplinando a instrução do processo, contemplando os prazos, o contraditório e a ampla defesa e a forma de apreciação das contas municipais.

Para elaboração do relatório referente às contas da Prefeitura, a área auditora acompanha a formulação e aprovação das peças de planejamento público, a execução orçamentária durante o exercício, elaborando um rol de auditorias previamente aprovadas pelo Tribunal. Eventualmente, podem ser também realizadas inspeções.

A Auditoria, para avaliação quanto aos aspectos técnicos, da legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência, economicidade e segurança dos controles internos, consiste em levantamento de informações: de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, e operacional.

A mais comum delas é a Auditoria de Regularidade (ou de conformidade), em que ocorre o exame e avaliação dos registros; das demonstrações contábeis; das contas governamentais; do cumprimento das disposições legais e regulamentares; do sistema de controle interno.

Existe também a Auditoria Operacional, em que ocorre a avaliação da gestão quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental.

As auditorias não produzem julgamento dos atos da administração, mas contribuem para a correção de procedimentos e melhoria dos processos de gestão, por meio das recomendações e determinações aprovadas no momento de sua apreciação.

Eventualmente, são realizadas inspeções a fim de apurar denúncias, representações; suprir omissões e eventuais lacunas de informações; esclarecer aspectos relativos a atos, documentos ou processos em exame; e certificar sobre o saneamento das irregularidades detectadas em trabalhos anteriores.

Quando o resultado da inspeção guarda correlação com as contas do Prefeito, seu resultado também é consolidado no relatório anual da Auditoria.

O relatório anual da Auditoria é resultado da consolidação das fiscalizações realizadas no curso do exercício. Esse relatório subsidia a apreciação das contas apresentadas pelo do Chefe do Poder Executivo.

Em sessão especialmente convocada em tempo hábil a possibilitar a análise da matéria, o Conselheiro Relator dessa matéria junto ao Tribunal de Contas deverá apresentar seu relatório e voto em Plenário, compreendendo:

I - a apreciação da execução orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, levando em conta os elementos de instrução obtidos pelos órgãos técnicos; e

II - a análise do balanço apresentado.

O voto concluirá pela aprovação ou rejeição das contas, especificando, neste último caso, os itens impugnados.

O produto decorrente da aprovação ou rejeição das contas, especificando, neste último caso, os itens impugnados, recebe o nome de parecer prévio. É importante ressaltar que o parecer favorável não isento os administradores e demais responsáveis por eventuais irregularidades verificadas quanto à gestão financeira e orçamentária, conforme dispõe a Súmula 090, do TCU.

Para Silva, (2014, p.70), *o parecer prévio deve compreender uma abordagem macro da Administração, compreendendo a análise das contas de governo*.

De acordo com o Manual Básico de Gestão Financeira do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP, 2016, p.25), os principais motivos que indicam a recusa das contas do Prefeito que balizam o parecer desfavorável são:

1. não aplicação dos mínimos constitucionais da Educação (despesa total e remuneração do magistério);
2. não aplicação integral do Fundo da Educação Básica, o FUNDEB;
3. não aplicação do mínimo constitucional na Saúde;
4. déficit orçamentário e aumento da dívida flutuante;
5. insuficiente no pagamento de precatórios judiciais;
6. repasse excessivo à Câmara dos Vereadores;
7. falta de repasse previdenciário;
8. superação do limite da despesa de pessoal;

9. não cumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal;
10. aumento da despesa de pessoal nos últimos 180 dias do mandato (art. 21, parágrafo único da LRF); e
11. aplicação incorreta das multas de trânsito e dos Royalties.

Essas irregularidades indicam a falta de comprometimento com a boa gestão do dinheiro público frente à legislação que exige procedimentos de controle, limites de despesa, rigor financeiro e orçamentário, dentre outros.

O trabalho feito pelo Tribunal de Contas apresenta um resultado técnico de avaliação das contas públicas, que não pode ser ignorado do conhecimento da sociedade.

Ressaltamos, contudo, que sobre os motivos que indicam a recusa das contas do Prefeito, utilizamos apenas os dados do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, assim, não podemos afirmar se há padronização dos pareceres emitidos pelos demais tribunais de contas do país.

Levantamento feito pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo revela a difícil situação da gestão pública no âmbito do Estado de São Paulo. Entre 2013 e 2016, a emissão de pareceres pela desaprovação das contas dos Prefeitos cresceu em 120%, conforme quadro que segue:

Tabela 2: Resumo dos pareceres das contas dos 644 Municípios

Parecer	2013	2014	2015	2016
Favorável	524	475	427	380
Desfavorável	120	169	217	264

Fonte: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

Em 2016, último ano da gestão dos Prefeitos, 41% das Prefeituras paulistas, ou seja, 264 tiveram suas prestações de contas reprovadas pelos Conselheiros da Corte de Contas.

Segundo a matéria, os principais motivos foram: extrapolação do teto de gasto com despesas com pessoal, pagamento a menor de precatórios, recolhimento dos encargos com previdência, uso impróprio de recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB) e falta de aplicação mínima na área da Educação.

Reforçando esses números, o índice Firjan de Gestão Fiscal de 2019 noticiou que 34,8% dos municípios não se sustentam por seus próprios meios e que, em

média, 1856 prefeituras gastaram 4,5 milhões em 2018 com despesas administrativas, incluindo gastos com pessoal, mas geraram apenas 3 milhões de receitas próprias. Os dados revelam que três em cada quatro Municípios estão em situação fiscal difícil ou crítica.

O que se verifica é que há necessidade de orientação constante aos Municípios, a fim de que eles possam compreender os problemas detectados pelo Tribunal de Contas e consigam implementar ações preventivas e corretivas, para melhorar a utilização dos recursos e ver suas contas aprovadas com sucesso perante os órgãos de controle.

Por esses motivos, é fundamental a publicidade do parecer prévio por parte do Tribunal de Contas a fim de subsidiar a sociedade de conhecimento a respeito da boa gestão pública, em que pese o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Ao analisar um recurso extraordinário (RE 848826), o Supremo Tribunal Federal decidiu que é exclusivamente da Câmara Municipal a competência para julgar as contas de governo e as contas de gestão dos prefeitos, cabendo ao Tribunal de Contas auxiliar o Poder Legislativo municipal, emitindo parecer prévio e opinativo, que somente poderá ser derrubado por decisão de 2/3 dos vereadores.

Para Lima (2015, p.79), *significa que não basta a presença de dois terços dos vereadores à sessão e à votação sobre o parecer, mas sim é exigido que pelo menos dois terços dos vereadores votem contrariamente às conclusões do parecer prévio elaborado pelo respectivo Tribunal de Contas*.

É certo, contudo, que o julgamento do Poder Legislativo local trará reflexos no âmbito da justiça eleitoral, visto que a decisão tem natureza política e não modifica o comportamento refletido na análise das contas constante do parecer prévio.

Destaque-se que a jurisprudência consolidada do STF aponta para a necessidade da garantia do contraditório e da ampla defesa aos chefes do Executivo, tanto com relação ao parecer prévio, quanto em relação ao julgamento na Casa Legislativa (Chaves, 2009, p.381).

Publicidade do parecer prévio

Para avaliar a facilidade de acesso ao parecer prévio, pesquisamos o *site* dos Tribunais de Contas do país, todos que fiscalizam as contas municipais; excluindo, por consequência, o Tribunal de Contas da União e os Tribunais de Contas dos Estados de Goiás, Pará e Bahia. Seguiram-se as análises por região:

Tabela 3: Publicidade do parecer prévio na região norte

Jurisdição	Tribunal de Contas	Cidades	Fácil acesso ao conteúdo do parecer prévio	Dificuldade de ou impossibilidade de acesso ao parecer prévio
Amazonas	TCE.AM.GOV.BR	62		X
Rondônia	TCE.RO.GOV.BR	52	X	
Roraima	TCE.RR.LEG.BR	15		X
Pará	TCE.PA.GOV.BR	144		X
Acre	TCE.AC.GOV.BR	22		X
Tocantins	TCE.TO.GOV.BR	139	X	
Amapá	TCE.AP.GOV.BR	16		X
Total de Municípios		**450**		

Fonte: Tribunais de Contas

De acordo com as pesquisas efetivadas, a região norte apresenta as maiores dificuldades de acesso ao parecer prévio, uma vez que apenas dois Tribunais de Contas dão acesso ao documento com relativa facilidade.

Tabela 4: Publicidade do parecer prévio na região sul

Jurisdição	Tribunal de Contas	Cidades	Fácil acesso ao conteúdo do parecer prévio	Dificuldade de ou impossibilidade de acesso ao parecer prévio
Santa Catarina	TCE.SC.GOV.BR	295	X	
Rio G.do Sul	TCE.RS.GOV.BR	497	X	
Paraná	TCE.PR.GOV.BR	399	X	
Total de Municípios		**1.191**		

Fonte: Tribunais de Contas

Na região sul, a pesquisa identificou fácil acesso à consulta do parecer prévio, demonstrando que a população pode contar com os Tribunais de Contas na análise do comportamento da gestão pública municipal.

Tabela 5: Publicidade do parecer prévio na região sudeste

Jurisdição	Tribunal de Contas	Cidades	Fácil acesso ao conteúdo do parecer prévio	Dificuldade de ou impossibilidade de acesso ao parecer prévio
São Paulo	TCE.SP.GOV.BR	644	X	
São Paulo	TCM.SP.GOV.BR	01	X	
Espírito Santo	TCE.ES.GOV.BR	78		X
Rio de Janeiro	TCE.RJ.GOV.BR	91	X	
Rio de Janeiro	TCM.RJ.GOV.BR	01	X	
Minas Gerais	TCE.MG.GOV.BR	853		X
Total de Municípios		**1.668**		

Fonte: Tribunais de Contas

A pesquisa identificou que na região sudeste em dois Estados o acesso ao parecer prévio é difícil e por esse motivo a população que abrange esses Municípios não dispõe dessa ferramenta de análise das contas públicas.

Tabela 6: Publicidade do parecer prévio na região Centro-Oeste

Jurisdição	Tribunal de Contas	Cidades	Fácil acesso ao conteúdo do parecer prévio	Dificuldade de ou impossibilidade de acesso ao parecer prévio
Goiás	TCM.GO.GOV.BR	246	X	
Mato Grosso	TCE.MT.GOV.BR	141	X	
Mato Grosso Sul	TCE.MS.GOV.BR	79	X	
Total de Municípios		**466**		

Fonte: Tribunais de Contas

Na região centro-oeste, a pesquisa identificou fácil acesso à consulta do parecer prévio, demonstrando que a população pode contar com os Tribunais de Contas na análise do comportamento da gestão pública municipal.

Tabela 7: Publicidade do parecer prévio na região Nordeste

Jurisdição	Tribunal de Contas (*)	Cidades	Fácil acesso ao conteúdo do parecer prévio	Dificuldade de ou impossibilidade de acesso ao parecer prévio
Alagoas	TCEAL.TC.BR	102		X
Bahia	TCM.BA.GOV.BR	417	X	
Ceará	TCE.CE.GOV.BR	184	X	
Maranhão	TCE.MA.GOV.BR	217	X	
Paraíba	TCM.PB.GOV.BR	223	X	
Pernambuco	TCE.PE.GOV.BR	185	X	
Piauí	TCE.PI.GOV.BR	224		X
Rio G.do Norte	TCE.RN.GOV.BR	167	X	
Sergipe	TCE.SE.GOV.BR	75	X	
Total de Municípios		**1.794**		

Total geral	**5.569**		

Fonte: Tribunais de Contas

Nos Estados da região nordeste, apenas em dois Tribunais de Contas a pesquisa identificou dificuldade de acesso ao parecer prévio, o que significa dizer que a população dos Municípios que abrangem esses Estados não pode contar com os Tribunais de Contas na análise do comportamento da gestão pública municipal.

No geral, é possível constatar que nove Tribunais de Contas deixam de dar publicidade do parecer prévio à sociedade de maneira fácil e objetiva. Isso significa que, em 1.516 Municípios, o acesso ao parecer prévio é difícil ou impossível, embaraçando a publicidade do comportamento da gestão das contas públicas nessas localidades.

Considerações finais

A avaliação da gestão das contas públicas decorrente da atividade financeira do Estado é realizada pelo Poder Legislativo, com o auxílio do respectivo Tribunal de Contas.

De acordo com a Constituição Federal, as normas previstas para controle e fiscalização das contas públicas aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em homenagem ao princípio da simetria.

No presente estudo, o enfoque foi dado aos Municípios que obedecem às exigências legais para publicidade e prestação de contas, bem como eventuais exigências dos Tribunais de Contas.

No Brasil, existem 5.569 Municípios espalhados entre as cinco regiões, nas quais se percebem que dois terços dos municípios estão concentrados nas regiões nordeste e sudeste do país.

Todos esses Municípios têm suas contas fiscalizadas pelo Tribunal de Contas da jurisdição onde se encontram, ressaltando que o exercício financeiro analisado coincide com o ano civil.

As contas da Prefeitura são apreciadas mediante parecer prévio onde o Tribunal de Contas apresenta um resultado técnico de avaliação das contas públicas que não pode ser suprimido do conhecimento da sociedade.

Levantamento feito pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo revela a difícil situação da gestão pública no âmbito do Estado de São Paulo. Entre 2013 e 2016, a emissão de pareceres pela desaprovação das contas dos Prefeitos cresceu em 120%.

O que se verifica é que há necessidade de orientação constante aos Municípios a fim de que eles possam compreender os problemas detectados pelo Tribunal de Contas e consigam implementar ações preventivas e corretivas para melhorar a utilização dos recursos e ver suas contas aprovadas com sucesso perante os órgãos de controle.

Quanto à divulgação de resultados, é possível verificar, na pesquisa realizada, que nove Tribunais de Contas deixam de dar publicidade do parecer prévio à sociedade de maneira fácil e objetiva. Isso significa que, em 1.516 Municípios, o acesso ao parecer prévio é difícil ou impossível, prejudicando a publicidade do comportamento da gestão das contas públicas nessas localidades.

Na região norte foram apresentadas as maiores dificuldades de acesso ao parecer prévio, uma vez que apenas dois Tribunais de Contas dão acesso ao documento com relativa facilidade.

Por outro lado, todos os Tribunais de Contas das regiões sul e centro-oeste dão publicidade ao parecer prévio e contribuem com a democratização da informação no âmbito de seus Estados.

O objetivo desse artigo consistiu em avaliar a facilidade de acesso ao parecer prévio, uma vez que demonstra o comportamento da gestão municipal no ano e subsidia a sociedade de informações relevantes a respeito da aplicação dos recursos públicos na cidade.

Consideramos, contudo, que nesse lapso de tempo compreendido entre a pesquisa e a divulgação dos resultados, muitos tribunais de contas possam ter implementado melhorias no processo de publicidade das contas públicas, disponibilizando os dados ou mesmo facilitando o acesso aos pareceres.

Pode ser também que os dados já existam nos sites pesquisados, e não encontramos devido à complexidade de acesso à informação.

Entendemos, por fim, que o parecer prévio é um poderoso instrumento de publicidade das contas públicas, pois é resultado da análise de um órgão de controle externo autônomo e independente do ente fiscalizado e, por isso, acreditamos que, no futuro, o eleitor possa votar subsidiado por esse documento

Espera-se, assim, que o presente estudo possa impulsionar ações estratégicas de informação ou mesmo treinamento à sociedade, visando tornar o parecer prévio mais conhecido por parte do cidadão.

E é fundamental que a informação seja de fácil acesso ao site da instituição, a fim de motivar o interessado na busca e leitura do documento.

Registramos, por derradeiro, que nesse estudo não foram avaliados os critérios para emissão do parecer prévio, e não avaliamos a padronização desse documento nos tribunais de contas do país, o que pode ser empreendido em outros estudos.

Referências

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. Controle Externo da Gestão Pública. 2ª Ed. Niterói: Editora Impetus, 2009

JACOBY FERNANDES, J.U. Tribunais de Contas do Brasil. 4ª Ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016

LIMA, Luiz Henrique. Controle Externo. 6ª Edição. São Paulo: Editora Gen/Método, 2015

SILVA, Moacir Marques da. Controle Externo das Contas Públicas. São Paulo: Editora Atlas, 2014