

**Área:** Contabilidade | **Tema:** Contabilidade Governamental e Terceiro Setor

## **DANOS AO ERÁRIO EM UMA ORGANIZAÇÃO MILITAR**

### **DAMAGE TO ERARY IN A MILITARY ORGANIZATION**

Liziane Alves De Oliveira, Maria Dolores Pohlmann Velasquez, Franciele Taschetto Rezer, Vanessa Pahim

Teixeira Padilha e Daniele Dias De Oliveira Bertagnolli

#### **RESUMO**

Erário representa o conjunto de recursos financeiros que ingressam nos cofres públicos, sendo que a origem desses recursos relaciona-se principalmente dos impostos pagos pela população, sendo que qualquer ato lesivo ao patrimônio público ou enriquecimento ilícito é tratado como danos ao erário. Nesse sentido, o estudo objetiva analisar os procedimentos adotados por uma organização militar, em situação de danos ao erário. Para tanto, o referencial aborda a legislação respectiva, as causas e consequências dos danos ao erário, processo administrativo, controle interno e os aspectos contábeis associados ao dano. A pesquisa é descritiva, qualitativa, com estudo de caso de abordagem documental, período 2017-2018. O desenvolvimento deu-se pela descrição dos processos, fatores motivacionais, impactos apurados e procedimentos contábeis. Os resultados mostram que a sindicância e a indenização pecuniária foram os procedimentos adotados para todos os processos. Os fatores motivadores dividem-se em extravio de materiais, acidentes com viaturas e inadimplemento do militar. Contabilmente, os respectivos lançamentos contábeis demonstram que o dano ao erário apresenta-se registrado de acordo a natureza de informação patrimonial (classes 1 e 4) e de controle dos atos potenciais (classe 8).

**Palavras-Chave:** Danos ao erário, Patrimônio Público, Organização Militar

#### **ABSTRACT**

Treasury represents the set of financial resources that enter the public coffers, and the origin of these funds is mainly related to taxes paid by the population, and any act that harms the public assets or illicit enrichment is treated as damage to the purse. In this sense, the study aims to analyze the procedures adopted by a military organization in situations of damage to the purse. To this end, the framework addresses the respective legislation, the causes and consequences of damage to the purse, administrative process, internal control and the accounting aspects associated with the damage. The research is descriptive, qualitative, with case study of documentary approach, period 2017-2018. The development was due to the description of the processes, motivational factors, impacts and accounting procedures. The results show that the investigation and the monetary compensation were the procedures adopted for all the processes. The motivating factors are divided into material loss, vehicle accidents and military default. In accounting, the respective accounting entries show that the damage to the treasury is recorded according to the nature of equity information (classes 1 and 4) and control of potential acts (class 8).

**Keywords:** Damage to Treasury, Public Property, Military Organization

# DANOS AO ERÁRIO EM UMA ORGANIZAÇÃO MILITAR

## 1 INTRODUÇÃO

O conjunto de bens e valores pertencentes ao Estado representa o Erário ou Tesouro Público. Dessa forma, Erário é o conjunto de recursos financeiros que ingressam nos cofres públicos, sendo que a origem desses recursos se relaciona principalmente dos impostos pagos pela sociedade. E, qualquer ato que cause lesão ao patrimônio público ou enriquecimento ilícito é tratado como danos ao erário (IN nº 71, 2012).

A expressão danos ao erário equivale entender como um prejuízo causado aos órgãos da administração pública, incumbidos de arrecadar e fiscalizar os tributos. No Brasil, centenas de ações oriundas de investigações com corrupção na esfera política, aguardam por reparação de danos ao erário, cuja legislação estabelece prazo de cinco anos para ressarcimento desses danos. O dinheiro público, desviado por atos de improbidade causando o enriquecimento ilícito, trata-se do dano mais frequente (IN nº 71, 2012).

O artigo 10 da Lei nº 8.429/92 traz como improbidade administrativa toda ação ou omissão, dolosa ou culposa, que levem a perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou de posse da entidade.

Nesse sentido, segundo Ferraz (2017), com o intuito de regulamentar o artigo 37, § 4º, da Constituição da República, a Lei nº 8.429/1992 dividiu os atos de improbidade administrativa em três espécies:

- (a) atos de improbidade que importam enriquecimento ilícito (artigo 9º da Lei nº 8.429/1992);
- (b) atos de improbidade que causam prejuízo ao erário (artigo 10 da Lei nº 8.429/1992);
- (c) atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública (artigo 11 da Lei nº 8.429/1992).

Ocorre um grande destaque na imprensa para a sucessão interminável da corrupção e a indébita exorbitante no setor público. Diretamente ligado a essas situações estará os prejuízos aos cofres públicos, com isso haverá a reparação dos danos, trazendo mais benefícios para a sociedade (MARTINS JÚNIOR, 2009).

No caso de uma organização militar (OM), por exemplo, na ocorrência de fatos de qualquer natureza que contenham indícios de danos ao erário, o Comandante (Cmt), Chefe (Ch) ou Diretor (Dir), como autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deve, imediatamente, adotar medidas administrativas para caracterização ou elisão do dano, apuração dos fatos, identificação dos responsáveis, quantificação do dano e obtenção do ressarcimento, observados os princípios norteadores dos processos administrativos (PORTARIA 1.324/2017).

Porém, o dano ao erário é passível de ressarcimento, pois conforme, o artigo 5 da Lei nº 8.429/92, ocorrendo lesão ao patrimônio público por ação ou omissão, dolosa ou culposa, do agente ou de terceiros, dar-se-á o integral ressarcimento do dano.

Diante dessas discussões, questiona-se: Quais os procedimentos adotados por uma organização militar, em situação de danos ao erário? Em resposta, o objetivo geral da pesquisa é analisar os procedimentos adotados por uma organização militar, em situação de danos ao erário. Como objetivos específicos tem-se: identificar os processos administrativos abertos na unidade analisada, detectar os motivos que ocasionaram o dano, verificar os impactos apurados dos processos e examinar como se dá a contabilização referente a apuração de danos ao erário.

A justificativa do estudo firma-se no assunto, considerado de destaque nos dias atuais, especialmente devido à grande repercussão da operação da Lava Jato, onde são trazidos à tona inúmeros casos de improbidade administrativa, responsáveis pelo enriquecimento ilícito de quem a prática.

Assim, a pesquisa destinada a investigar os danos causados ao erário, justifica-se inicialmente devido a atuação frequente de fatos que provocam tal situação, bem como pelo maior conhecimento sobre as peculiaridades e características que envolvem os processos de improbidade administrativa.

Para a sociedade em geral, o estudo torna-se interessante uma vez que ao se conhecer as causas e consequências dos danos ao erário, a pesquisa tratará de situações como as que ocorrem, por exemplo, de anos causados por desvios financeiros aos cofres públicos.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

A contabilidade é conhecida como “a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais” (SÁ, 1998, p. 42).

A contabilidade surgiu com o reconhecimento de uma necessidade da criação de um conjunto de processos práticos, os quais se destinam a suprir a memória dos mercadores diante do momento em que ela se representou como atuante de incapacidade para fixar e de reproduzir com total fidelidade, em qualquer momento, os valores e quantias os quais eram mercantilizadas (AMORIM, 1968).

Dentre os diversos ramos da contabilidade, tem-se a contabilidade pública como sendo aquela que registra, controla e demonstra os atos e fatos da fazenda pública. Determina os resultados de superávit e déficit do patrimônio público, presta contas ao Poder Legislativo e à população, auxiliando na tomada de decisões.

Nesse sentido, as ocorrências relativas aos danos ao erário são apuradas e registradas pela contabilidade pública. Porém, inicialmente se faz imprescindível estudar os fatores causadores dessa prática, bem como os impactos da mesma para os indivíduos envolvidos.

### **2.1 CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS DOS DANOS AO ERÁRIO**

Com relação aos motivos causadores por danos ao erário pode-se citar a omissão do ato de prestar de contas, ou seja a não informação da aplicação de recursos repassados pela União ou por outro ente, através de convênios, contrato de repasse ou instrumento de mesma espécie, os quais causam desde lesão ao patrimônio público até o enriquecimento ilícito dos agentes responsáveis.

Outro fator causador de danos ao erário relaciona-se à corrupção, a qual não se limita ao setor público, mas abrange também a esfera empresarial e o meio civil, quando as empresas, por exemplo, deixam de pagar os impostos, até mesmo das obrigações trabalhistas, causando também rombo aos cofres públicos, impactando diretamente o desenvolvimento do país, especialmente quanto à falta de investimentos, o alto nível de desemprego e inflação elevada.

Uma das consequências destacadas pela corrupção é a descrença da população em seus governantes, considerando a generalização da classe política. Conforme Oliveira (2008), a corrupção está em todos os níveis públicos, principalmente no municipal, gerando com o desvio de recursos públicos o abandono de obras públicas, de suma importância para o desenvolvimento urbano, empobrecimento das vítimas da corrupção, no caso a população. Dessa forma, a escassez de recursos para educação e saúde gerados pelo desvio de recursos, além de gerar a insatisfação e a descrença da população perante o Estado, abre espaço até mesmo para a revolta e a violência.

No caso do exército brasileiro, os danos causados envolvem desde viaturas militares e/ou veículos de terceiros, recebimento indevido de recursos da união até os estragos produzidos em armamentos, sendo a responsabilidade do dano apurada pelo próprio exército. Conforme a Portaria nº 39 (2010), em relação as consequências do dano, a indenização causada pelo fato

será de responsabilidade do causador do prejuízo, indenizando assim, à União pelo prejuízo causado.

Silva e Rocha (2018), no sentido de minimizar possíveis danos ao erário desenvolveram estudo sobre os procedimentos de acidentes com viaturas militares e a necessidade de padronização dos processos de apuração dos mesmos. Para tanto, por meio de pesquisa qualitativa e aplicação de questionário junto a 100 militares de diferentes organizações militares, obtiveram o total de 82 respondentes. Os autores concluíram, entre outros, que embora os encarregados tenham identificado o agente como sendo o causador do acidente, seja por imperícia, imprudência ou negligência, não lhe foi imputado os devidos prejuízos pois, embora tenham chegado à conclusão de que o agente foi o responsável pelo acidente em 32% dos processos analisados, apenas em 43,8% desse total, o agente arcou com o prejuízo financeiro ou material.

Porém, observa-se que tanto as causas como as consequências de qualquer dano causado ao erário, exigem fiel cumprimento legal, cuja disposição encontra-se discriminada conforme segue.

## 2.2 LEGISLAÇÃO

As normas apresentadas no quadro 1 compõe a legislação atinentes ao tema tendo por finalidade guiar o assunto desenvolvido nesse estudo. Essas normas obedecem às prescrições para apuração de irregularidades administrativas no âmbito do Comando do Exército, reunindo as condições necessárias no sentido de repor os danos ao erário.

Quadro 1 - Dispositivo legal que norteia os danos ao erário

<b>Dispositivo legal</b>	<b>Especificação</b>
Lei nº 6.830/1980	Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências
Decreto nº 98.820/1990	Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE)-(R-3)
Lei nº 8.429/1992	Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos
Decreto nº 6.976/2009	Dispõe sobre o sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências
Instrução Normativa nº 71/2012	Dispõe sobre a instauração, a organização e o encaminhamento ao Tribunal de Contas da União dos processos de tomada de contas especial
Lei nº 12.846/2013	Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional
Portaria nº 1.324/2017	Aprova as Normas para a Apuração de Irregularidades Administrativas (EB10-N-13.007) e dá outras providências.

Fonte: Adaptado da separata ao BE nº 41/017

Observa-se que a legislação exposta no quadro 1 rege a matéria que prevê a cobrança judicial da Dívida ativa para todas as esferas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e respectivas autarquias.

Especificamente ao Exército tem-se o Decreto nº 98.820/1990 que ao aprovar o Regulamento de Administração do Exército (RAE) estabelece os preceitos gerais para as atividades administrativas do Exército. Posteriormente, a Portaria nº 1.324/2017 aprova as normas para a apuração de irregularidades administrativas.

As sanções cabíveis aos agentes públicos dispostas na Lei nº 8.429/1992, foram previstas para os casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundamental e dá outras providências.

A tomada de contas prevista na IN nº 71/2012 trata dos procedimentos sobre o encaminhamento da tomada de contas especial ao Tribunal de Contas da União.

A evidenciação da situação orçamentária, financeira e patrimonial da União foi prevista em conformidade com o sistema de contabilidade federal cujas finalidades, atividades, organização e competências encontram-se regulamentadas pelo Decreto nº 6.976/2009.

Já, a Lei nº 12.846/2013 dispõe sobre a responsabilidade administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Independente do fato motivador do dano ao erário, a causa, instauração, apuração e responsabilização ocorrem a partir da abertura de um processo administrativo, comentado no tópico seguinte.

## 2.3 PROCESSO ADMINISTRATIVO

O processo administrativo é regulamentado pela Lei nº 9.784/99, a qual estabelece normas básicas no âmbito da administração federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da administração. Os conceitos estabelecidos pela lei também se aplicam aos Poderes Legislativo e Judiciário da União, quando no desempenho de função administrativa.

Sendo identificados os fatos e/ou a prática que contenham indícios de danos ao erário, compete a autoridade administrativa responsável, sob pena de responsabilidade solidária, o dever de adotar medidas administrativas para a apuração dos fatos e identificar os responsáveis, para que se obtenha o ressarcimento conforme os princípios que indica os processos administrativos.

Uma dessas medidas refere-se à Sindicância, adotada como procedimento padrão para a apuração e ressarcimento de ocorrência de fatos e práticas que tenham indício de danos ao erário. É um procedimento formal, e apresentado por escrito, que tem como finalidade, investigar os fatos de interesse da administração militar. A sindicância poderá investigar o caso que não necessariamente trata-se de crime militar, podendo em algumas situações substituir o Inquérito Policial Militar (IPM).

A sindicância deverá ser instaurada quando:

- Sempre que se tornar necessário apurar responsabilidade por irregularidades administrativas;
- Por recomendações do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) ou da Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), nos casos do Dano ao Erário identificado decorrente de IPM ou apuração por meio de TCE (Tomada de Contas Especial) dispensada do encaminhamento ao TCU (Tribunal de Contas da União).

Por outro lado, a Tomada de Contas Especial se trata de um processo legalizado com rito próprio, para a apuração da responsabilidade da ocorrência do dano ao erário causado à administração pública federal, com a apuração e quantificação do dano, identificação dos responsáveis e obtenção do ressarcimento correspondente, depois de esgotadas as providências administrativas sem sucesso no resultado do ressarcimento pretendido.

No sentido de garantir o seu fiel desempenho e cumprimento, o processo administrativo requer a adoção de um controle interno eficiente, ou seja, aquele exercido pela própria organização, assunto tratado no próximo tópico.

## 2.4 CONTROLE INTERNO

O controle interno representa o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vista a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados de forma confiável e concreta evidenciando eventuais

desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (PETER & MACHADO, 2007).

O artigo 74 da CF/1988 e a Lei nº 10.180/2001 estabelecem que o Sistema de Controle Interno será mantido de forma integrada entre o Legislativo, Executivo e Judiciário. Esse controle de natureza administrativa, tem o objetivo de:

- Avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual e a execução dos orçamentos da União;
- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- Exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da união;
- Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Além disso, Quintana, Machado, Quaresma e Mendes (2011) que o controle interno é o procedimento adotado para prevenir e salvaguardar o patrimônio de uma entidade, assim como acompanhar os seus processos existentes.

No sentido de atender essa necessidade, na sequência, tem-se o papel da contabilidade com a função de apurar os créditos em favor da União que ainda se encontram em fase de apuração, assim como aqueles que, uma vez apurados e julgados, confirma o direito em favor da administração pública.

## 2.5 ASPECTOS CONTÁBEIS ASSOCIADOS AO DANO AO ERÁRIOO

A contabilidade surgiu com a necessidade do homem primitivo em controlar seu patrimônio e, como interesse principal era o controle, com o passar do tempo tornou-se primordial para o comércio.

Em 1494, foi publicado na Itália o *'Tractus de Computis et Scripturis'* dentro da obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. Seu autor, o Frei Luca Pacioli, matemático, teólogo e contabilista, é considerado o "pai" da Ciência Contábil moderna. Luca Pacioli é citado comumente como o fundador da Contabilidade (PADOVEZE, 2017, p. 15).

Felgueiras (2007) diz que, dentre as várias funções da contabilidade tem-se fornecimento de informações atualizadas e exatas, as quais auxiliam a administração na tomada de decisões, assim como para os órgãos de controle interno e externo e às instituições governamentais e particulares, com informações e dados de seu interesse.

Por outro lado, na Lei nº 4.320/64 tem-se a definição da contabilidade pública, como sendo a parte da contabilidade que trata da coleta, registro e controle de atos e fatos da fazenda pública, exibindo o patrimônio público e suas variações, assim como acompanha e demonstra a execução do orçamento (FELGUEIRAS, 2007).

A contabilidade pública determina o resultado da gestão (*superávit* ou *déficit*), permite a prestação de contas à população e ao Poder Legislativo, auxilia na tomada de contas do governo, tendo-se inclusive, um controle rígido do orçamento (FELGUEIRAS, 2007).

A contabilidade pública tem como objetivo fornecer dados a administração como: organizar e executar os orçamentos (previsão e arrecadação de receita e fixação e execução de despesa); registrar, acompanhar e controlar as variações do patrimônio público; normatizar a prestação de contas dos responsáveis pelos bens e valores e controlar custos e eficiência do setor público (NBC T 16.1, 2008).

Essa ótica mais voltada para orçamento foi modificada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público que trouxeram nova visão à contabilidade pública, especialmente ao estabelecer como objeto dessa contabilidade, o patrimônio público (NBC T 16.1, 2008).

Nesse sentido, a atual metodologia utilizada para a estruturação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) é a segregação das contas contábeis em grandes grupos, de acordo com as características dos atos e fatos nelas registrados. Essa metodologia permite o registro dos dados contábeis de forma organizada, de maneira a facilitar a análise das informações de acordo com a natureza das contas, conforme segue:

a) Natureza de Informação Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas, representando as classes 1, 2, 3 e 4 no plano de contas.

b) Natureza de Informação Orçamentária: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, classes 5 e 6 no plano de contas.

c) Natureza de Informação de Controle: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle que correspondem as classes 7 e 8 no plano de contas.

Assim, o PCASP é dividido em 8 classes, sendo as contas contábeis classificadas segundo a natureza das informações, melhor evidenciadas conforme quadro 2.

Quadro 2 - Estrutura básica do plano de contas aplicados ao setor público (PCASP)

PCASP		
Natureza da Informação	Classes	
Patrimonial	1. Ativo 3. Variações Patrimoniais Diminutivas	2. Passivo 4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controle	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 8ª Ed., 2018

Então, sendo o patrimônio o objeto da contabilidade, cujo registro contábil retrata a realidade patrimonial, as situações em que ocorrem danos ao erário terão reflexo no patrimônio. Assim, faz-se necessário a contabilização dos prejuízos apurados, os quais devem ser efetuados de maneira oportuna e tempestiva e registrados conforme a legislação vigente de maneira a demonstrar de forma fidedigna a realidade patrimonial.

A contabilização dos danos ao erário envolve também a apuração e o registro da responsabilização do dano, englobando os respectivos créditos favoráveis ao Estado ainda na fase inicial (apuração), assim como aqueles que já se encontram apurados e julgados. De acordo com a IN nº 71 (2012), as responsabilidades já apuradas assim como as em apuração, devem ser registradas, pela unidade gestora correspondente, responsável pelos bens ou valores em favor da administração pública.

### 3 METODOLOGIA

A temática foi discutida mediante análise dos processos reais, ou seja, com a natureza de pesquisa aplicada, o qual analisa o problema de maneira prática, já que será desenvolvida através da realidade e interesse local (OLIVEIRA, 2011).

Em relação a forma de abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa pois, a partir de uma premissa maior (danos ao erário) é dirigido à solução de problemas específicos (causas e consequências). Oliveira (2011) menciona que a pesquisa qualitativa corresponde a um estudo com dados baseados em textos, artigos, livros, imagens, com busca em experiências de vida e situações, não empregando instrumento estatístico.

Quanto aos objetivos, o estudo é descritivo pois parte das ocorrências desenvolvidas em uma organização militar capazes de provocar danos ao erário. A pesquisa descritiva observa os fatos, ou seja, analisa, registra, classifica e interpreta os mesmos, sem que o pesquisador tenha interferência (BEUREN, LONGARAY, RAUPP, DE SOUZA, COLAUTO & PORTON, (2003).

A pesquisa fez uso da abordagem documental, baseada em materiais produzidos nos processos administrativos da organização militar objeto da análise. A técnica documental trata de uma pesquisa baseada em materiais que não receberam ainda tratamento analítico, ou que podem ser analisados ou elaborados conforme a pesquisa. Essa técnica é utilizada frequentemente na contabilidade com o intuito de analisar o comportamento de um determinado setor econômico, situação patrimonial, econômica e financeira (BEUREN, LONGARAY, RAUPP, DE SOUZA, COLAUTO & PORTON, (2003).

Além disso, a pesquisa trata-se de um estudo de caso desenvolvido em uma Organização Militar na cidade de Santa Maria- RS, período 2017-2018. O período escolhido foi com o intuito de buscar dados atuais, visto que o prazo para ressarcimento do dano é de até 60 meses. Assim, a demanda nas exigências voltados ao dano ao erário ocorridas no Exército Brasileiro ocorreram a partir de 2017, juntamente com a respectiva fiscalização que ocorre por meio do Sistema de Acompanhamento de Danos ao Erário (SISADE). O SISADE é uma ferramenta de acompanhamento dos processos de apuração de irregularidades com indícios de danos ao erário ocorridos dentro da instituição (IPM, Sindicância, PA e TCE) e sua regulamentação encontra amparo na Portaria nº 1.324 - Cmt Ex/17.

A partir dos objetivos específicos a pesquisa foi segregada com base nas fases e procedimentos constantes do quadro 3.

Quadro 3 - Fases da pesquisa e procedimentos

<b>Fases da pesquisa</b>	<b>Procedimentos</b>
Identificar os processos administrativos abertos na unidade analisada	- Verificar os trâmites do processo desde a abertura do processo até a fase final
Detectar os motivos que ocasionaram o dano	- Sindicância; - Tomada de Contas Especial (TCE); - Processo administrativo (PA); - Inquérito policial militar (IPM).
Verificar os impactos apurados dos processos	- Absolvição - Perda do cargo - Indenização pecuniária
Examinar como se dá a contabilização referente a apuração de dano ao erário	- Em apuração: desfalque ou desvio - Conclusão da sindicância/processo administrativo: - Correção monetária/atualização de valores - Baixa da responsabilidade apurada - Inscrição na dívida ativa da União

Fonte: Dados da pesquisa



Na sequência, os dados foram coletados a partir da análise dos processos abertos, desenvolvidos e encerrados no período da análise.

#### 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O desenvolvimento da pesquisa iniciou a partir dos processos administrativos abertos nos exercícios da análise, os quais constam do quadro 4.

Quadro 4 - Trâmites dos processos por período

Período	Identificação	Trâmites do processo		
		Data da abertura	Em andamento	Encerramento
2017	Processo 1	15/12/2017	Sim	04/2022
	Processo 2	22/08/2017	Não	11/2018
	Processo 3	23/10/2017	Sim	10/2019
2018	Processo 4	06/08/2018	Sim	Em análise
	Processo 5	07/08/2018	Sim	10/2019

Fonte: A autora 2019

Por ocasião da busca aos dados detectou-se que na organização militar objeto desse estudo de caso constam que entre 2017 e 2018 foram abertos 5 processos.

Destaca-se que os processos anteriores a 2017 não foram considerados em virtude dos mesmos não terem sido registrados no sistema informatizado já que as normas de procedimentos para apuração de irregularidades administrativas foram expedidas a partir da Portaria - Cmt Ex, nº 1.324 de 04 de outubro de 2017, sendo que anterior a esse período o preenchimento não era obrigatório no sistema de danos ao erário.

A partir daí os processos foram vistoriados individualmente no sentido de detectar os motivos que ocasionaram os respectivos danos, bem como os procedimentos adotados, conforme mostra o quadro 5.

Quadro 5 - Descrição dos processos, por período, motivo, procedimento e valor original

Ano	Processo	Fatores motivacionais	Procedimento	Valor original(R\$)
2017	1	Acidente com viatura	Sindicância	76.382,23
	2	Extravio de materiais diversos		10.823,25
	3	Extravio de materiais diversos		14.449,46
2018	4	Inadimplemento		10.516,31
	5	Acidente com viatura		4.449,50

Fonte: A autora 2019

**Processo 1:** Os laudos periciais e parecer técnico constantes do processo relatam que as circunstâncias foram de responsabilidade do motorista da viatura militar, que sem motivo aparente e de forma brusca mudou a direção da mesma, invadindo a direção contrária, vindo a colidir com um caminhão civil. O custo da viatura militar orçado em R\$ 52.864,47 (cinquenta e dois mil oitocentos e sessenta e quatro reais e quarenta e sete centavos) acrescido do custo do reparo do caminhão civil de R\$ 23.517,76 (vinte e três mil quinhentos e dezesseis reais e setenta e seis centavos), totaliza R\$ 76.382,23 como sendo o valor global do processo. Em decorrência da responsabilidade ter sido apurada como sendo do militar motorista, esse valor, atualizado conforme os índices de IPCA, será descontado do respectivo contracheque em 52 (cinquenta e duas) parcelas com término previsto para abril de 2022.

**Processo 2:** Pelo que resultou apurado com base nas provas constantes dos autos, chegou-se à conclusão que o militar ao acionar os extintores da VBC Leopard 1A5 foi o responsável pelo dano do material, o qual deverá indenizar o valor de R\$ 10.823,25 (dez mil oitocentos e vinte e três reais e cinco centavos), relativo a aquisição de 2 (dois) extintores. O valor, atualizado conforme os índices de IPCA foi descontado do militar em 10 (dez) parcelas, com término da última em novembro de 2018.

**Processo 3:** Consoante as provas carreadas aos autos do processo, o militar foi o responsável pelo dano pois conforme a análise o mesmo ao forçar o deslocamento da VBC Leopard 1A5, deverá indenizar o material no valor de R\$ 14.449,46 (quatorze mil quatrocentos e quarenta e nove reais e quarenta e seis centavos), valor para aquisição de 2 (dois) extintores completos, com espoletas de acionamento. O valor, atualizado conforme os índices de IPCA será descontado no contracheque do militar em 15 (quinze) parcelas, com o término previsto para outubro de 2019. Observa-se que conforme análise das averiguações efetuados pelo Sindicante, o acionamento dos extintores da VBC Leopard 1A5 pelo militar, não apresenta indícios de crime militar, mas de transgressão disciplinar.

**Processo 4:** O ex militar foi licenciado e excluído a contar de 30 junho de 2018, devido ao término de tempo no Exército, que é de até 8 (oito) anos. Foi verificado junto a Ficha Financeira do FUSEx do ex-militar, que no momento da exclusão, restou uma dívida no valor de R\$ 10.516,31 (dez mil quinhentos e dezesseis reais e trinta e um centavos) junto ao Fundo de Saúde do Exército, a qual não foi quitada ex-militar. Não houve nenhuma ação ou omissão, culposa ou dolosa, conduta ilegal, ilegítima ou antieconômica praticadas por agentes da administração militar, tampouco do ex-militar. Como trata-se de um ex-militar, conforme a sindicância, o débito deverá ser pago em parcela única via guia de recolhimento à União (GRU).

**Processo 5:** Segundo os dados constantes do processo, o militar colidiu com a VTR Marruá do Exército, na traseira de um veículo civil. De acordo com as instruções gerais para apuração de acidentes envolvendo viaturas pertencentes ao Exército e Indenizações de Dano causados à União e a Terceiros (IG 10-44), aprovadas pela Portaria nº 39, de 28 de janeiro de 2010, ficou comprovado que a viatura oficial não sofreu nenhum dano material e consequentemente não houve custo de aquisição e nem de recuperação de componentes, partes ou equipamentos, conforme relata o parecer técnico. Porém, o veículo civil apresentou danos em sua parte traseira, tampa do porta-malas e para choques traseiro amassados, cujo custo foi R\$ 4.449,50 (quatro mil quatrocentos e quarenta e nove reais e cinquenta centavos), que será descontado no contracheque do militar em 6 (seis) parcelas, com o termino da última prevista para outubro de 2019. As atualizações monetárias serão efetuadas após a conclusão da última parcela.

Observa-se que em nenhum dos processos analisados ocorreu crime militar, não sendo necessário portanto, a abertura dos mesmos via Inquérito Policial Militar. Assim, todos os processos foram efetivados por meio de Sindicância, já que limitaram-se a apurar fatos de interesse da administração militar.

Porém, detectou-se que em todos os casos analisados os militares envolvidos devem indenizar a União, pois de acordo com o art. 149 (RAE) as restituições para reposição de bens, serão descontadas de uma só vez ou, nas suas impossibilidades, em parcelas mensais dos vencimentos ou quantia que, a qualquer título. Essas indenizações podem ser melhor visualizadas conforme quadro 6.

Quadro 6 - Total indenizado, em percentual e por fator motivacional

Fatores motivacionais	Valor total (R\$)	Percentual (%)
Acidente com viatura	80.831,73	69,31
Extravio de materiais diversos	25.272,71	21,67
Inadimplemento	10.516,31	9,02
Total	116.620,75	100,00

Fonte: A autora 2019

Verifica-se que os acidentes com viaturas representam o maior valor a ser restituído a título de indenização, seguido dos danos relativos ao extravio de materiais.

Na sequência, chega-se ao terceiro objetivo específico, cujos impactos encontram-se melhor discriminados conforme quadro 7.

Quadro 7 - Impactos apurados por processo

Ano	Processo	Impactos apurados
2017	1	Indenização pecuniária
	2	
	3	
2018	4	
	5	

Fonte: A autora 2019

A análise das informações constantes do quadro 5 já revelaram a existência de ressarcimento ao erário conforme comentários respectivos. Tais informações são agora confirmadas quando se verifica que todos os processos analisados apresentaram como impactos apurados a obrigação de ressarcimento, não havendo para nenhum dos casos a absolvição, bem como a perda do cargo, o que vai de encontro ao estudo de Silva e Rocha (2018), onde em menos da metade dos casos apurados o agente arcou com o prejuízo financeiro ou material.

Observa-se que para o processo 4 (caso Fusex), não ocorreu pagamento da dívida via GRU, pois apesar de notificado o ex-militar recusou-se a efetuar o pagamento, deste modo seu nome foi incluído na Dívida ativa da união.

O quarto objetivo específico detém-se em examinar a contabilização relativa à apuração do dano. Sempre que ocorrerem fatos que remetem a indícios de prejuízos para a Fazenda Pública devem ser efetuados procedimentos para apuração, confirmação e resolução dos respectivos fatos.

Assim, a primeira etapa do processo, tratada como “em apuração”, consiste na contabilização relacionada aos procedimentos de apuração da responsabilidade (desfalque ou desvio). Instaurado o processo de apuração, a UG deverá registrar os valores nas contas de controle, mesmo que ainda não se tenha a comprovação do dano, assim como valores quantificados e do responsável pelo dano ao erário.

Nesse caso, as contas de controle utilizadas referem-se à “Diversos Responsáveis em Apuração”, devendo ser escrituradas quando for aberto o procedimento inicial da apuração administrativa, relativo aos potenciais danos ao erário ocorridos, sendo o valor do registro definido através de uma estimativa do dano em apuração. Tal registro deverá ser efetuado pela UG onde iniciou o fato gerador, ou seja, o processo de apuração do dano ao erário o qual se dá por meio de Instauração de Processo Administrativo, Sindicância ou Tomada de Conta Especial, conforme cada caso e legislação correspondente.

Na segunda fase “conclusão da sindicância/processo administrativo ou tomada de contas especial”, se concluído a ocorrência de dano ao erário, a mesma deverá ser atribuída ao respectivo responsável.

Como as situações de danos ao erário são fatos que terão reflexo no patrimônio da UG, torna-se necessário que a contabilização dos prejuízos/danos ao erário seja realizada de maneira oportuna e tempestiva, sendo executada de acordo com a legislação vigente, a fim de retratar de maneira fidedigna a realidade patrimonial.

Dessa forma, em terceiro momento, após o recolhimento do crédito em favor da Administração Pública deverá ser efetuado o lançamento contábil referente à responsabilidade apurada, ocasião em que a UG deverá baixar o valor lançado na conta contábil “Diversos Responsáveis”.

Destaca-se que esse crédito ocorre quando da quantificação do dano, em conta do Ativo, e só pode ter seu saldo baixado se houver o ressarcimento do crédito correspondente ou se ocorrer outro fator que resulte na extinção do objeto que deu origem ao registro.

Observa-se que durante todo o procedimento podem ocorrer situações que ocasionam registros contábeis específicos, como por exemplo: correção monetária, atualização de valores e inscrição em dívida ativa da União. No caso de atualização, os valores serão revistos mensalmente, através do Sistema de Atualização de Débitos TCU. Já, a atualização mensal da dívida ativa deve ser conforme alíquota do IPCA/SELIC do mês anterior.

Na sequência, o quadro 8 demonstra os caminhos da contabilização para cada uma das etapas citadas.

Quadro 8 - Procedimentos contábeis, por etapa e por processo

<b>Etapas do processo de contabilização</b>	<b>Lançamento contábil</b>
Apuração	Todos os Processos lançados na Conta contábil = 89731.05.00 = RESPONSÁVEIS POR DANOS AO ERÁRIO OU PERDAS.
Conclusão	Todos os Processos lançados na Conta Contábil 11341.01.02 = CRED A REC POR DANO AO PATRIMÔNIO.
Atualização Monetária	Todos os Processos lançados na Conta Contábil 44291.01.00 = Outros Juros e Encargos de Mora
Baixa da responsabilidade	Após a baixa da conta 89731.05.00 = RESPONSÁVEIS POR DANOS AO ERÁRIO OU PERDAS, os Processos 01, 02, 03 e 05 vem sendo lançados na Conta Contábil 49961.01.00 = RECEITA DE INDENIZAÇÃO.
Inscrição em Dívida Ativa	Somente o Processo 4, lançado na Contas Contábeis: Encaminhamento de crédito: 73113.00.00 = Dívida Ativa Não Tributária e Créditos Encaminhados para Dívida Ativa: 83123.00.00 = Execução da Dívida Ativa Não Tributária.

Fonte: A autora 2019

Na primeira etapa do processo, relacionada aos procedimentos de apuração da responsabilidade deverão ser realizados lançamentos em contas contábeis cuja natureza de informação é de controle, ou seja, não provocam alterações no patrimônio (atos administrativos). No caso, contas da classe 8 - Controle 89731.05.00 = RESPONSÁVEIS POR DANOS AO ERÁRIO, a qual registra as responsabilidades contra servidores ou terceiros por danos e perdas causados à Fazenda Nacional. O lançamento é efetuado no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), por meio de uma Nota de Lançamento (NL), para registro da conta de controle e responsabilidade.

Na etapa da conclusão os valores baixados deverão ser lançados na conta contábil de controle de Diversos Responsáveis. Esse crédito deverá ocorrer quando da quantificação do

dano, em conta do Ativo do grupo 1. Para esse lançamento é efetuado Nota de Lançamento (NL) no SIAFI, com a conta da classe 1- Patrimonial 1341.01.02 = CRED A REC POR DANO AO PATRIMÔNIO que registra o crédito da União correspondente a débitos administrativos decorrentes de danos ao patrimônio público.

A terceira etapa que corresponde a atualização monetária, representa o ajuste contábil e financeiro efetuado para que os valores inscritos estejam sempre atualizados, até que ocorra a sua quitação. A atualização monetária deverá ser registrada utilizando a conta da classe 4 - variações aumentativas 44291.01.00 = OUTROS JUROS E ENCARGOS DE MORA que refere-se à receita de juros/atualização.

Na etapa da baixa da responsabilidade o crédito constituído é reconhecido como ativo. Quando ocorrer o recebimento do crédito é utilizado a conta contábil da classe 4 - variações aumentativas 49961.01.00 = RECEITA DE INDENIZAÇÃO e à crédito, a conta da classe 1- Patrimonial 1341.01.02 = CRED A REC POR DANO AO PATRIMÔNIO.

A Inscrição em Dívida Ativa foi utilizada apenas no Processo 4, pois o responsável não executou o pagamento. A Dívida Ativa é um estágio do crédito a receber de valores já imbuídos de incertezas de recebimento, que já deve ter seus reflexos como variação patrimonial reconhecidos na dedutibilidade de créditos a receber. Os créditos inscritos em Dívida Ativa são objetos de atualização monetária, juros e multas, previstos em contratos ou em normativos legais, que são incorporados ao valor original inscrito. Esse procedimento envolve as seguintes operações:

a) Registro de encaminhamento da dívida para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), que é o encaminhamento do crédito para a dívida ativa, porém isso não significa que o valor está devidamente inscrito. O lançamento efetuado é via conta contábil da classe 7 - dívida ativa não tributária - 73113.00.00 = CONTROLE DA INSCRIÇÃO DE CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA e à crédito, a conta da classe 8 - execução da dívida ativa não tributária - 83123.00.00 = CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA.

b) Registro de Inscrição em Dívida Ativa na União (DAU) que representa a efetiva inscrição da dívida ativa pela Procuradoria Regional da Fazenda Nacional (PGFN). Confirmada a inscrição da dívida pela PGFN, a conta contábil utilizada é a da classe 1 créditos a longo prazo - 11341.01.02 = INSCRIÇÃO DE DANOS AO PATRIMÔNIO EM DÍVIDA ATIVA.

Observa-se que os lançamentos contábeis devem ser efetuados no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI WEB), por meio de lançamento patrimonial correspondente.

## **5 CONCLUSÃO**

O estudo deteve-se em analisar os processos relacionados aos danos ao erário em uma organização militar, período 2017-2018, a partir dos objetivos específicos de identificar os processos administrativos abertos na unidade, detectar os motivos ocasionados pelo dano, verificar os impactos apurados dos processos e examinar como se dá a contabilização referente a apuração de dano ao erário.

Dessa forma, em resposta ao primeiro objetivo tem-se que nesse período, dos cinco processos abertos apenas um encontra-se plenamente encerrado, já que os demais, apesar de apurados, ainda apresentam parcelas a vencer.

O segundo objetivo, inicialmente foi alcançado a partir da abertura de Sindicância, que de acordo com o já descrito no referencial teórico, esse é o procedimento padrão adotado nos casos de apuração e ressarcimento de práticas que tenham indício de danos ao erário. Nesse sentido, por meio desse procedimento se verificou que os motivos que ocasionaram o dano foram segregados em extravio de materiais (2 processos), acidentes com viaturas (2 processos) e inadimplemento (1 processo). Em termos monetários, os acidentes com viaturas militares representaram, em média, quase 70% com relação aos demais fatores motivacionais, já que, em

torno de 21,67 % foram motivados pelo extravio de materiais e o restante deu-se por inadimplemento do militar.

Com relação ao terceiro objetivo, apurou-se que a indenização pecuniária foi o impacto resultante para todos os processos analisados. Para a maioria dos processos, os valores vêm sendo descontados dos respectivos contracheques dos militares, com as devidas atualizações monetárias. Porém, um deles foi encaminhado para dívida ativa, já que o valor não foi ressarcido.

O atendimento ao quarto objetivo revelou que contabilmente, foi utilizada a natureza da informação direcionada ao controle, onde os responsáveis por danos ao erário foram registrados em conta da classe 8, ainda na fase de apuração.

O dano ao erário envolveu também a natureza de informação patrimonial ao registrar na classe 1 (ativo) os créditos a receber por danos ao patrimônio. Ao mesmo tempo, registrou também nessa mesma natureza, agora na classe 4 (variações patrimoniais aumentativas), as atualizações monetárias devidas.

No momento que ocorre o ressarcimento do dano, é realizada a baixa da responsabilidade apurada, ocasião em que após a baixa da conta responsáveis por danos ao erário (classe 8), os valores ressarcidos foram lançados na conta relativa à receita de indenizações (classe 4).

Para a dívida ativa não tributária inscrita em um dos processos, foi utilizada a natureza da informação relacionada ao controle nas classes 7 (encaminhamento da dívida) e 8 (execução da dívida).

O estudo detém-se à unidade analisada, contudo pode ser expandido a qualquer organização militar. Ademais, como principal limitação da pesquisa tem-se o reduzido período da análise, justificado pela inexistência de registro informatizado, já que a respectiva legislação começou a vigorar a partir de 2017.

Por fim, conclui-se pelo atendimento aos objetivos propostos, observando, contudo, que a pesquisa limita-se à unidade investigada, bem como ao período da análise. O fato leva a sugerir que pesquisas similares sejam também adotadas em outras organizações militares, com vistas a proporcionar, inclusive estudos comparativos futuros.

## REFERÊNCIAS

AMORIM, Jaime. **Mundo da contabilidade**. 1. ed. Porto: Avis, 1968.

BEUREN, I.M., LONGARAY, A.A., RAUPP, F.M., SOUZA, Ma. B., COLAUTO, R.D., & PORTON. R.A.B. (Orgs.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro 1.988.

Disponível em:

<[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88\\_Livro\\_EC91\\_2016.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf)>.

Acesso em: 11 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 98.820/90**, de 12 de janeiro de 1990. Aprova o Regulamento de Administração do Exército (RAE)-(R-3). Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D98820.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D98820.htm)>. Acesso em: 09 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.976/09**, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm)>. Acesso em: 11 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 71**, de 28 de novembro de 2012. Dispõe sobre a instauração, a organização e o encaminhamento ao Tribunal de Contas da União dos processos de tomada de contas especial. Disponível em:

<[https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_tcu\\_71\\_2012.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_tcu_71_2012.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320/64**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm)>. Acesso em: 05 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.830/80**, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm)>. Acesso em: 05 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.429/92**, de 02 de julho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm)>. Acesso em: 05 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9784/99**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm)>. Acesso em: 04 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180/01**, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 09 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.846/13**, de 01 de outubro de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm)>. Acesso em: 05 set. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**, 8ª Edição, 2018.

\_\_\_\_\_. Normas Brasileiras de Contabilidade **NBCT 16.1/2008**: Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 17 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 39**, de 28 de janeiro de 2010. Aprova as Normas para a Apuração de Irregularidades Administrativas – EB 10-N-13.007). Disponível em:

<<http://www.5icfex.eb.mil.br>>. Acesso em 09 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 1324**, de 04 de outubro de 2017. Aprova as Instruções gerais para apuração de acidentes envolvendo viaturas pertencentes ao exército e indenizações de danos causados à União e a terceiros (IG 10-44) e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/port\\_039-cmt,de28jan2010-ig1044.pdf](http://www.3icfex.eb.mil.br/phocadownload/Legislacao/Arquivos/port_039-cmt,de28jan2010-ig1044.pdf)>. Acesso em 09 set. 2018.

FELGUEIRAS, José Antônio. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2007.

FERRAZ, Luciano. **Improbidade administrativa e danos ao erário**. Tomo Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo, abril, 2017.

MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Proibidade Administrativa**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Manoel Berclis de. **O fenômeno da corrupção na esfera pública brasileira**. 2008. 116 f. Dissertação (Mestrado em Políticas e Gestão Públicas; Gestão Organizacional) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2008. Natal, UFRN, 2008.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Manual de Contabilidade Básica: Contabilidade Introdutória e Intermediária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PETER, Maria da Glória; MACHADO, Marcus Vinicius. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Cosa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, Antônio. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SILVA, Agnaldo Barcelos da., ROCHA, José Welliton Soares. **Procedimentos de acidente com viatura adotados pelo batalhão de infantaria: processo administrativo**. 2018. Trabalho acadêmico de especialização em ciências militares. Disponível em: <[http://www.bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/123456789/3615/1/ESAO%20\\_%20BARCELOS.pdf](http://www.bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/123456789/3615/1/ESAO%20_%20BARCELOS.pdf)>. Acesso em: em 09 set. 2018.