

ESCOLA SUPERIOR DE TEOLOGIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM TEOLOGIA

CLEBER JOSÉ NASCIMENTO

A RELEVÂNCIA DA ÉTICA TEOLÓGICO-FILOSÓFICA CRISTÃ PARA O
PROCESSO DE PRODUÇÃO DE INFORMAÇÕES, PELO PROFISSIONAL
CONTABILISTA

São Leopoldo

2014

CLEBER JOSÉ NASCIMENTO

A RELEVÂNCIA DA ÉTICA TEOLÓGICO-FILOSÓFICA CRISTÃ PARA O
PROCESSO DE PRODUÇÃO DE INFORMAÇÕES, PELO PROFISSIONAL
CONTABILISTA

Trabalho Final de
Mestrado Profissional
Para obtenção do grau de
Mestre em Teologia
Escola Superior de Teologia
Programa de Pós-Graduação
Linha de pesquisa: Ética e Gestão

Orientador: Dusan Schreiber

São Leopoldo

2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

N244r Nascimento, Cleber José
A relevância da ética teológico-filosófica cristã para o processo de produção de informações, pelo profissional contabilista / Cleber José Nascimento ; orientador Dusan Schreiber. – São Leopoldo : EST/PPG, 2014.
70 p. : il.

Dissertação (mestrado) – Escola Superior de Teologia. Programa de Pós-Graduação. Mestrado em Teologia. São Leopoldo, 2014.

1. Contadores – Ética profissional. 2. Contabilidade – Aspectos morais e éticos. 3. Ética comercial – Aspectos religiosos. 4. Administração pública. I. Schreiber, Dusan. II. Título.

Ficha elaborada pela Biblioteca da EST

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo mostrar a importância da ética teológico-filosófica cristã para o exercício da Profissão de Contabilista, na geração e produção da informação, mediante os dados relacionados ao fato contábil, bem como sua importância para a sociedade, especialmente nos meios empresariais e políticos. Foi descrito o conceito da reflexão teológico-filosófica da ética como uma ciência da moral, associando esses conceitos com o contexto de atuação do Profissional Contabilista, bem como questões éticas no exercício da profissão e da ética individual, que rege o comportamento humano. A metodologia utilizada valeu-se de pesquisa bibliográfica, em literatura específica, contida em livros e artigos sobre o tema. Pelo estudo, constatou-se que a ética teológico-filosófica cristã supõe temas e determinados deveres que os indivíduos possuem com seus iguais, no seu cotidiano, e que a reflexão ética é, em grande medida, condicionada pelas tradições, hábitos e costumes do contexto no qual o sujeito pensante se constitui, enquanto ser social. Verificou-se que é necessário, ao Profissional Contabilista, realizar sua função de maneira ética, sem que isso signifique a perda de sua capacidade autônoma de refletir sobre os problemas concretos e pontuais, uma vez que a atividade do contabilista é caracterizada, fundamentalmente, pela prestação de serviços, que constitui o fornecimento de informações e avaliações de natureza física, econômica e financeira, sobre o patrimônio das empresas e, também, de pessoas físicas. Dessa forma, ao Profissional Contabilista é imposta a tarefa do exercício reflexivo ético, de acordo com as normas ditadas para o exercício legal da profissão, a fim de não sucumbir às lógicas organizacionais do puro interesse da financeirização, que tem dominado os processos de globalização das últimas três décadas.

Palavras-chave: Ética Cristã. Profissional Contabilista. Administração Pública. Moral.

ABSTRACT

The goal of this work is to show the importance of Christian theological philosophical ethics for the exercise of the profession of accountant, in generating and producing information, through the data related to the accounting fact, as well as its importance for society, especially in the business and political spheres. The concept of theological-philosophical reflection of ethics was described as a moral science, associating these concepts with the context of the work of the professional accountant, as well as with ethical issues in the exercise of the profession and of the individual ethics which govern human behavior. The methodology utilized made use of bibliographical research in specific literature, contained in books and articles on the theme. Through the study it could be observed that the Christian theological-philosophical ethic presupposes themes and certain duties which individuals have toward their equals, in daily life, and that the ethical reflection is, in great measure, conditioned by traditions, habits and customs of the context of which the thinking subject is part as a social being. It was verified that it is necessary for the professional accountant to carry out his/her role in an ethical manner, without this meaning the loss of his/her autonomous capacity to reflect about the concrete and sporadic problems, since the activity of the accountant is characterized, fundamentally, by providing services, which constitute furnishing information and evaluations of physical, economic and financial nature, about the patrimony of businesses and also of persons. In this way the task of reflective ethical exercise is imposed on the professional accountant according to the norms dictated by the legal exercise of the profession, so as to not succumb to the organizational logics of pure financialization interest which has dominated the globalization processes of the last three decades.

Keywords: Christian ethics. Professional accountant. Public administration. Morals.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Denise Serpa (esposa) e Andrele Nascimento (filha) por todo o apoio, amor e incentivo durante todo esse período. Aos demais filhos, Carolina Nascimento, Miguel Nascimento e Gabriela Cunha; e também aos meus pais, Emocyr e Izonira Nascimento, pelo apoio, incentivo e paciência em me ouvir sem reclamar.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 A ÉTICA	12
1.1 Ética e Moral	12
1.2 Ética e Valores	19
1.3 A consciência ética e a sociedade	26
2 A TRAJETÓRIA E EVOLUÇÃO DA ATIVIDADE PÚBLICA NO BRASIL ...	30
2.1 Administração Patrimonialista	31
2.2 Administração Burocrática.....	37
2.3 Administração Gerencial	39
2.3.1 <i>Os Serviços da Nova Administração Pública Gerencial</i>	46
3 A ÉTICA E A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO SERVIÇO PÚBLICO	48
3.1 A Contabilidade no Setor Público	48
3.1.1 <i>Histórico</i>	48
3.1.2 <i>Estrutura do Serviço de Contabilidade</i>	51
3.1.3 <i>Classificação da Receita Pública</i>	52
3.2 Contribuição de valores teológico-filosóficos para o comportamento ético na produção de dados contábeis	55
CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS	68

INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, a sociedade vivencia um momento em que as informações, veiculadas pelos vários meios de comunicação, correm em velocidade inédita. A própria sociedade é considerada uma sociedade da informação, isto é, movida por informações que permitem que a tecnologia arranque espaços cada vez maiores aos processos manuais, os quais eram, tradicionalmente, dados ao engenho físico dos seres humanos, na construção de máquinas e espacialidades socioculturais, construídas politicamente. A informação, como agregado lógico e cognitivo de dados sobre uma determinada realidade, constitui-se, nesta era de extremo avanço tecnológico, uma moeda de troca poderosa, uma vez que permite a realização de atividades que são postas em funcionamento, a partir dessas mesmas informações, elaboradas para a comunicação humana.

As exigências de comunicação entre os próprios seres humanos, grupos sociais e os softwares atuais, estão cada vez mais rápidas. Isso pode ser conferido na extrema rapidez tecnológica e nos processos de gestão administrativa, os quais requerem rapidez e eficiência no desencadeamento de uma informação, dentro de uma cadeia produtiva. Não ser eficaz, em relação à informação, que permita tomadas práticas e rápidas de decisão, coloca em risco a funcionalidade de uma organização administrativa e sua capacidade de gerir os objetivos a que se propõe. Por isso, é importante saber passar uma informação com qualidade e eficácia, deixando os interessados nessa informação tranquilos quanto ao seu alcance e objetivo.

Nesse sentido, a informação gerada pelo profissional contábil é de suma relevância na organização dos dados e a sua capacidade de vincular essa informação, de acordo com a legislação a que está referida, é capital.

O profissional da área contábil deve exercer com ética as atribuições que lhe são recomendadas, através do *Código de Ética* editado pelo *Conselho Federal de Contabilidade*, bem como desenvolver uma consciência voltada a atender as responsabilidades, para com a sociedade, enquanto indivíduo. Somente com condutas pautadas na responsabilidade ética, moral e social, o profissional contábil poderá se desenvolver, na qualidade de responsável pelo fornecimento das

informações que os usuários tomam como base e parâmetro para tomarem suas decisões de investimento ou gestão, constituindo, assim, elemento primordial na confiança que a sociedade deposita sobre a classe.

Pensando nas problemáticas que são engendradas cotidianamente à profissão, principalmente aquelas relacionadas à geração da informação de caráter contábil, o presente trabalho final de mestrado profissional foi organizado e estruturado. A informação contábil está relacionada aos dados de patrimônio de um agente determinado, privado ou público, e ela está obrigada, por legislação, a corresponder aos fatos contábeis. Daí a necessidade de um padrão ético, que regule a sua produção, como informação dotada de crédito a ser posta sob consideração dos órgãos governamentais competentes, assim como a ser considerada em negócios e encomendas financeiras.

Ao analisar a necessidade de conduta ética, por parte do profissional contabilista, observa-se que o contador possui um norte a ser seguido no exercício de suas atividades profissionais, delimitado pelo próprio *Código de Ética do Profissional Contabilista*. De outra forma, é preciso, também, que exista, por parte desses profissionais, uma conduta ética individual, para que possam se relacionar com situações adversas e constrangedoras, que surgem no dia a dia das pessoas físicas e jurídicas. Nesse aspecto, associando as determinações próprias do Código de Ética profissional aos valores individuais intrínsecos, o profissional contabilista estará apto a realizar seu trabalho, de acordo com os princípios da competência, confidencialidade, integridade e objetividade, capacidades requeridas e recomendadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

O argumento do trabalho está dividido da seguinte maneira: no primeiro capítulo são analisados, pormenorizadamente, alguns aspectos da ética, sob uma ótica teológico-cristã, sua consistência e diferenciação com a noção de moral, sua vinculação a valores sociais e históricos, bem como suas implicações na sociedade. No segundo capítulo, é analisada a história da atividade contábil no Brasil. São considerados os vários modos de gestão, pelos quais o país já passou, e suas características, além de avaliar os elementos favoráveis e negativos de cada um, bem como elencar as características da administração pública brasileira. No terceiro capítulo, consideram-se a classificação da receita pública, os elementos constituintes e as necessidades de se refletir a ética dentro do âmbito público, pois

se trata de tributos provenientes da parcela operante dos cidadãos de uma municipalidade, Estado ou nação. E, por fim, consideram-se aportes a respeito da ética, como uma ciência do fim para o qual a conduta dos seres humanos *deve ser* orientada e dos meios propícios para atingir tal fim, refletindo-se, tanto sobre o fim, quanto sobre os meios pelos quais os seres humanos tentam concluir esse objetivo, a saber, como a ciência do móvel da conduta humana pode auxiliar o profissional contábil, nessa conduta teleológica.

O trabalho ora apresentado tem como objetivo principal contribuir com o debate acadêmico a respeito da ética no campo contábil, especificamente naquilo que diz respeito à ética na geração da informação, em diálogo com a tradição teológico-filosófica, reportando à tradição teológica alguns aspectos da ética cristã que, entende-se, podem auxiliar na reflexão a respeito do comportamento profissional.

1 A ÉTICA

1.1 Ética e Moral

Para dar início à reflexão, há necessidade de conceituar duas palavras relevantes e centrais do debate: ética e moral. Segundo Vásquez, a primeira “[...] é a ciência do comportamento moral dos homens em sociedade”,¹ enquanto que a segunda é a prática, moldada por valores, tendo em vista que ambas completam-se em todos os sentidos.² Nesse sentido, Cortella, em seus estudos, concorda com Vasquez, refletindo que a ética é o conjunto de seus princípios e valores, e que a moral é a prática, ou seja, é o exercício de suas condutas, desde modelos históricos construídos pelos grupos sociais em sociedades determinadas. Conclui-se, portanto, que a ética se constitui nos princípios que orientam a conduta dos grupos humanos, em como ser e se portar diante de situações concretas.³

Por conta disso, a essa forma de reflexão ética, Gutiérrez denomina de *ética da vida*, uma vez que ela é crítica e criterial, pois, pelo entendimento do autor, não define que tipo de vida se deve viver, tampouco define princípios e normas, embora permita analisar e julgar a realidade a partir da negação.⁴ May explica que este tipo de ética se torna um tanto difícil de aplicar, pois implica analisar e tomar decisões arriscadas e, por seu caráter subjetivo, há mais possibilidade de equívocos.⁵

Nessa reflexão, Badiou retrata uma visão clássica da palavra em estudo, e confirma o entendimento de Vasquez,⁶ ao afirmar que “a ética é uma parte da filosofia; é aquela que coordena a existência da prática com a representação do bem”.⁷ Boff, seguindo a mesma linha de raciocínio dos demais autores, pondera que, de fato, a “ética é parte da filosofia”, uma parte que considera a relação social como o grande eixo de análise, referente à subjetividade gestada em meio ao coletivo.⁸ Por conta disso, afirma que a palavra “ética” traduz os valores que, de certa forma,

¹ VÁZQUEZ, Adolfo. *Ética*. 24. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003. p. 12

² VÁSQUEZ, 2003, p. 13.

³ CORTELLA, Mário Sérgio. *Qual é a tua obra?: inquietações propositivas sobre gestão, liderança e ética*. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2012.

⁴ GUTIÉRREZ, G. *Globalización, caos y sujeto em América Latina: el impacto de las estrategias neoliberales y las alternativas*. San José: DEL, 2001.

⁵ MAY, Roy H. *Discernimento moral: uma introdução à ética cristã*. São Leopoldo: Sinodal/EST, 2008.

⁶ VÁSQUEZ, 1998.

⁷ BADIOU, Alain. *Ética: um ensaio sobre a consciência do mal*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1995.

⁸ BOFF, Leonardo. *Ética e Moral: a busca dos fundamentos*. Petrópolis: Vozes, 2003. p. 37.

orientam uma sociedade. Por isso, Boff define “moral” como o conjunto de valores e princípios que norteiam a reflexão, a partir da vida concreta, considerando os costumes e hábitos culturalmente estabelecidos em uma dada sociedade.

A reflexão ética tem um caráter mais subjetivo e está posta sobre a problematização, a investigação e a interpretação dos valores e das normas morais para ratificá-las ou, dependendo da situação, para atualizá-las.⁹ Nesse aspecto, torna-se prática a investigação ética, uma vez que se pesquisa a utilização das técnicas de engenharia social, isto é, as formas de interação social que os coletivos humanos criam e recriam constantemente, estudando como foram construídos seus valores, seus padrões de moral e os valores religiosos, bem como as interpretações e atualizações éticas anteriores. A reflexão ética pode ser feita por especialistas ou por qualquer pessoa ou grupo que tenha como preocupação a situação social e subjetiva que abranja a sua realidade, a partir de um olhar crítico e reflexivo sob a ótica da geração da informação, que permita gerar, dessa informação, ações consequentes com os valores e princípios da moral.

Führ afirma que a ética tem a função de discernimento em relação à moral, para perceber se as normas e leis elaboradas para uma cultura ou sociedade são aplicáveis a determinadas situações.¹⁰ Em sua pesquisa, Führ traz argumentações importantes para o debate a respeito de se posicionar em relação à educação para a vida, devendo ser acompanhada da prática em ações transformadoras, em que a ética e os valores sejam vitrines a serem contempladas, não de forma passiva, mas como provocadoras de mais vida para a humanidade.¹¹ E, na mesma linha de raciocínio, a autora argumenta que “a educação tem um papel determinante na criação da sensibilidade social necessária para reorientar a humanidade”,¹² visto que uma pessoa ética pode se orientar por princípios culturais e convicções profundas, as quais são compartilhadas socialmente, somando-se, por conta disso, ações e atitudes vinculadas em contextos específicos.

Quanto ao entendimento da palavra moral, os autores citados até o presente momento possuem uma simetria de compreensão dessa palavra. Todas essas

⁹ CHAUÍ, Marilena. *Convite à filosofia*. São Paulo: Ática, 1996. p. 339.

¹⁰ FÜHR, Regina Cândida. *Ética em Educação: novos paradigmas para nosso tempo*. Tese. 148 f. (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Teologia, São Leopoldo, 2011. p. 11.

¹¹ FÜHR, 2011, p. 11.

¹² FÜHR, 2011, p. 13.

características sobressaem quando o indivíduo é questionado em um ambiente prático da ética, mais precisamente em decidir sobre comandos que estão em desacordo com as normas e valores, tendo em vista um olhar consequencialista. May, por exemplo, faz uma reflexão sobre três estilos de raciocínio moral e afirma que “o uso de um ou mais desses tipos de raciocínio é inconsciente e automático, como resultado de processos inconscientes da formação pessoal, através da igreja ou sociedade”.¹³ A esses raciocínios o autor os designa de *pressuposições* ou *estilos*, uma vez que são sempre anteriores à tomada de decisão, tendo em vista que são instrumentos valiosos para a análise ética e, de certa forma, explicam o porquê das pessoas chegarem a conclusões divergentes de entendimento da palavra “moral”, diante de um mesmo fato ou contexto, visto que o resultado e o conteúdo da decisão ética dependem do tipo de raciocínio empregado¹⁴.

May aborda a reflexão moderna sobre o tema da ética e aduz, por conta das questões práticas do cotidiano, que nem sempre se consegue agir de forma ética, conforme os princípios morais, mas, ao mesmo tempo, traz três tipos de questionamentos (formas de raciocínio), que permitem uma melhor orientação no sentido de assumir uma postura ética, quando a necessidade de decisão, sobre uma determinada situação, for premente. Por isso, May classifica o raciocínio moral a partir de três categorias: (1) consequencialista; (2) não-consequencialista; e (3) contextualista.¹⁵

De acordo com o pesquisador, o tipo consequencialista é caracterizado por seu interesse pelas consequências de uma decisão, ou mesmo de uma postura ética, uma vez que a filosofia chama esse tipo de teleológico, em face de consequências específicas, que são geradas diante das ações tomadas. Conforme o autor, trata-se de uma orientação ética, em função de certas metas que representam o “bom”.¹⁶ Entretanto, o raciocínio que busca o “bom” nas decisões, posturas e ações, conforme a visão de Roy, será sempre consequencialista. Afirma o autor que o tipo consequencialista (teleológico) está pautado pelas consequências de uma decisão ética, ou seja, o valor moral é determinado pelo fim que se deseja alcançar, sendo os meios importantes, sim, porém, não tão decisivos. Ressalta, também, que

¹³ MAY, 2008, p. 55.

¹⁴ MAY, 2008, p. 55.

¹⁵ MAY, 2008, p. 55.

¹⁶ MAY, 2008, p. 55.

esse tipo de raciocínio moral pode ser associado a outros tipos, sempre objetivando o resultado final. Essa é uma ética das virtudes, em que os fins justificam os meios, sempre buscando o bem comum.

Por sua vez, o tipo não-consequencialista (deontológico), o qual está fundado no *dever*, com a obrigação de fazer, sem se preocupar com as consequências, estando a articulação moral no fiel cumprimento das obrigações expressas nas regras. Segundo o autor, esse tipo é muito importante na tradição cristã e permanece em vigência até os dias atuais. Nesse caso, as regras são indispensáveis; porém, nem sempre condizem com a realidade e, por vezes, acabam impossibilitando um agir ético, pois se preocupam mais com o cumprimento da regra *em si*, do que com as pessoas. A reflexão sobre esse tipo de moral, nos dias atuais, apresenta-se no setor público, quando o contador, detentor das informações, cumpre determinações políticas, sem pensar nas consequências destas ações, no momento da geração da informação contábil ou qualquer outra informação dependente e inerente às suas funções profissionais, gerando conflito moral e ético. Por isso, o importante, nesse processo, é conhecer a formação cultural e os valores da pessoa, isto é, o ambiente de sua formação moral ou religiosa. Talvez um estudo mais profundo do ambiente deste profissional, permita perceber o processo de sua formação espiritual e cultural.

O tipo contextualista, conforme May, está baseado no contexto de cada situação, a partir do qual surgem as questões éticas. Neste caso, fica difícil falar de análises, interpretações e regras que sejam válidas, pois cada contexto exige uma análise diferenciada para uma decisão, com base na ética e na moral, implicando, ainda, o risco moral de algum equívoco. Nesse tipo, as fontes norteadoras não são os fins a que se destina nem a obrigação, mas, sim, o que é responsável e adequado para o contexto. Ressalta ainda o escritor que cada um desses tipos de raciocínio moral representa a forma que o ser humano encontra para se organizar no mundo, buscando uma melhor convivência com seus pares. Ele também diz que cada um dos tipos de raciocínio moral não é meramente intelectual, pois traz à tona sentimentos, posturas, valores e condutas éticas e morais de cada ser humano, servindo para justificar o fundamento do agir de cada ser.¹⁷

¹⁷ MAY, 2008, p. 55.

Na mesma vertente, Nalini confirma que a ética é a ciência dos costumes. Entretanto, a moral não é ciência e sim o objeto da ciência.¹⁸ Nesse sentido, o escritor contribui afirmando que a ética é uma disciplina normativa, pois mostra ao ser humano os princípios e valores que devem nortear sua existência. Na visão de Singer, a relação entre ética normativa e ética prática é a interdependência, uma vez que a teoria normativa terá de entender como pode ser desenvolvida, perante problemas práticos. Por outro lado, a ética prática requer uma reflexão séria e cuidadosa e, nesse sentido, acabará por ter necessidade de se apoiar em uma teoria normativa mais ampla.¹⁹ Ele argumenta que não basta ser consistente e ter uma boa teoria ética, o problema estaria em aplicar mal uma tese consistente e boa, em razão da falta de informação e compreensão desses princípios ou, até mesmo, compreender que a sonegação de informação estaria dentro de um contexto ético.²⁰ Nesse sentido, o autor discorre sobre os “valores” do ser humano, tendo em vista que as decisões do indivíduo estariam estritamente relacionadas à formação de seus princípios, na idade de zero a doze anos, interacionada por instituições sociais como escolas de ensino infantil, ensino fundamental e médio, comunidades, família e religião, entre outras.

A tese desenvolvida por Liberal,²¹ faz reflexão de artigos da Lei de Diretrizes e Base de Educação (LDB), que retrata a importância de criar regras e paradigmas sobre a formação do cidadão, para um harmonioso convívio em sociedade.

[...] em seu artigo 27, ressalta a importância da difusão de valores fundamentais aos direitos e deveres dos cidadãos, de respeito ao bem comum e a ordem democrática. Frisa também, no artigo 32, a importância da formação de atitudes e valores que possibilitem o fortalecimento dos vínculos familiares, da solidariedade humana e da tolerância recíproca na qual se alicerça a vida social. Em seu artigo 35, pontua que a educação deve visar ao aprimoramento do educando como pessoa humana, incluindo a formação ética que se fundamenta em valores transcendentais ao ser humano.²²

Observa-se, nesse regramento, uma preocupação dos governantes, quanto à formação do ser humano em criar regras de convívio. Porém, não basta o

¹⁸ NALINI, José Renato. *Ética Geral e Profissional*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

¹⁹ SINGER, Peter. *Ética Prática*. 2. ed. Lisboa: Gradiva, 2002.

²⁰ SINGER, 2002, p. 31.

²¹ LIBERAL, Márcia Mello Costa de. Densidades e (Des)igualdades. In: XI CONGRESSO Luso Brasileiro de Ciências Sociais. p. 3.

²² BRASIL. Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional LDB: Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. 5. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação Edições Câmara, 2010.

ordenamento jurídico se a família, a sociedade e as religiões, bem como a mídia, não se unirem em torno de um propósito comum, qual seja, a formação do *ser social*, e não o princípio do *ter*, característica comum da sociedade de consumo.

Singer traz elementos importantes para o entendimento do contexto,²³ ao afirmar que o indivíduo, em suas decisões de agir, ou não agir, perante uma designada situação:

[...] não se está suficientemente atento aos interesses e necessidades dos envolvidos na ação; ou porque, não se está suficientemente motivado para suportar as complicações que o juízo moral apropriado acarreta; ou porque não se tem as competências pessoais e verbais para aplicar adequadamente a teoria.²⁴

Por essa razão, e devido a esse fato, frisa-se a obrigação legal de nossos governantes locais, prefeitos municipais, investirem os recursos federais vinculados e disponíveis para a construção de creches, com objetivo de atender crianças de zero a seis anos, segundo estabelece o regramento que está disponível na Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em Brasília, no Distrito Federal.²⁵

Para corroborar com o assunto em debate, citar-se-á um estudo, realizado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, que pesquisa os 497 municípios jurisdicionados, sobre as quantidades de creches existentes em cada município.

[...] Gaúchos deixaram de criar 189.783 vagas para a Educação Infantil, colocando o Rio Grande do Sul em 14º no ranking nacional das taxas de atendimento escolar da população entre zero e cinco anos. O Tribunal reforça que os números incluem as redes de ensino municipal, estadual, privada e federal. Enquanto o PNE estipulava o atendimento de 80% das crianças entre quatro e cinco anos na pré-escola, o Rio Grande do Sul mantém uma média de 63,39%. Ainda, de acordo com o estudo do TCE, apenas 27, dos 497 municípios gaúchos, cumpriram as duas metas do PNE para a Educação Infantil.

A relação de dualidade, conduzida por Singer, corrobora o entendimento, por simetria, no que tange ao profissional detentor da informação contábil no setor público: produz informações de extrema importância à sociedade, quanto ao aspecto da transparência do seu governo. Certamente, na produção dessa informação contábil, aplicará a ética normativa, bem como a ética prática, nas transmissões de

²³ SINGER, 2002.

²⁴ SINGER, 2002.

²⁵ CONHEÇA O TESOIRO NACIONAL. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2011.

dados de seu governo municipal. De certa forma, essas informações, em “tese”, deverão ser acompanhadas pelo controle social, pelo cidadão.²⁶

Para Gonçalves e Wyse, as questões éticas apresentam-se como um conflito, entre o que se *deve fazer* e o que se *quer fazer*. Por esse prisma, os autores refletem sobre o convívio, isto é, a prática do cotidiano, no sentido de que o ser humano está muito mais próximo com o que *deve ser* do que com o que ele *é de fato*, tendo, por conta disso, a insatisfação com a sua situação como ser.²⁷ O que os autores debatem é a conduta humana, melhor dizendo, a atitude e o comportamento diante de uma tomada de decisão. Conforme a concepção de Sidekum, a ética fica atrelada à definição do que é o bem e o mal que, por sua compreensão, não pode ser definido, porquanto faz parte de um tempo ainda por vir.²⁸

No entendimento de Sá, o que a ética estuda e observa é, justamente, a ação comandada pela reflexão racional quanto às ações da conduta humana.²⁹ Assim, os autores se estruturam, significativamente, em um mesmo entendimento do que seja a palavra “ética”, qual seja: um conjunto de valores e princípios que interagem nas relações pessoais. Por sua vez, o campo de teste para o exercício da ética são os ambientes sociais, gerados nas relações com os seres humanos, mais precisamente, no campo político.

Por este viés de reflexão, poder-se-á ponderar que o campo contábil não foge à regra de tal raciocínio, uma vez que a informação contábil, gerada pelo contabilista, que deveria agir regrado por princípios e valores, construídos em diversos ambientes sociais, tais como a família, a escola e a religião, possibilitando a geração da informação fidedigna, sobre o gasto público, tendo em vista que estes dados transmitidos deverão servir para que o cidadão acompanhe, com detalhe, a *receita* e a *despesa pública*, votando e fiscalizando um orçamento público, fidedigno com a realidade municipal. Esse processo inicia-se com o controle de uma

²⁶ SINGER, 2002, p. 12.

²⁷ GONÇALVES, Maria. H. B.; WYSR, Nely. *Ética; Comportamento; Trabalho; Histórico; Desenvolvimento; Relações de trabalho; Administração de Empresas*. Rio de Janeiro: SENAC Nacional, 1987. p. 13.

²⁸ SIDEKUM, Antônio. *Interpelação Ética*. São Leopoldo: Nova Harmonia, 2003.

²⁹ SÁ, Antônio Lopes. *Ética profissional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

sociedade que seja, ou deveria ser, atuante, proporcionando à população uma “cultura da transparência”, conforme preceitua a *Lei de Acesso à Informação*.³⁰

1.2 Ética e Valores

Sá argumenta que a sociedade contemporânea está passando por uma crise de valores, pois tem se tornado difícil identificar o que é correto ou não, devido a um olhar obscuro, ocasionado em razão de uma constante tensão nas relações da sociedade que, de certa forma, conforme o autor, se organiza ao redor dos interesses pessoais em vez do direito e da justiça.³¹ O interesse social na aplicação de recursos em políticas públicas para o atendimento das demandas sociais sempre problemáticas no Brasil (saúde, educação, saneamento básico) via de regra acaba por diluir-se nos interesses estritamente privados e na pouca adesão ao interesse pelo *social*, como campo garantidor do direito privado, algo imprescindível ao desenvolvimento nacional.³² Nalini salienta que a “crise da humanidade é uma crise de ordem moral. Os descaminhos da criatura humana, refletidos na violência, na exclusão, no egoísmo e na indiferença pela sorte do semelhante, assentam-se na perda de valores morais”.³³

Galvão aduz que a ética e a moral são grandezas um tanto quanto ausentes em nossa composição histórica, pois os processos históricos de colonização e o regime de mais de 350 anos de escravidão deixaram marcas profundas nas instituições brasileiras, formadoras de subjetividade. O autor acredita que esses fatores sócio-históricos mantenham capilaridade cultural ainda nos dias atuais.³⁴ O autor informa que a imprensa internacional cumpre seu papel de controle social, à medida que noticia atos de corrupção e a apropriação da coisa pública, por modos específicos de atuar dos grupos políticos brasileiros, destacando, entre outros

³⁰ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei n. 12.527, que regula o acesso a Informações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm

³¹ BOFF, 2003, p. 6.

³² Para uma melhor compreensão daquilo que é conhecido como *dilema brasileiro*, ou seja, a dificuldade do sujeito brasileiro em respeitar o ambiente público como algo que lhe compete, ver a obra de MATTA, Roberto da. *Carnavais, malandros e heróis: para uma sociologia do dilema brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1980.

³³ NALINI, José Renato. *Ética Geral e Profissional*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 16.

³⁴ GALVÃO, Antônio Mesquita. *A crise ética: o neoliberalismo como causa da exclusão social*. Petrópolis: Vozes, 1997. p. 31.

fatores, a impunidade e a violência urbana, bem como a violência no campo, responsável pelo desequilíbrio social, que inviabiliza mudanças estruturais no Brasil. Fica evidente que o autor contribui para o debate quando retrata nosso passado, no processo de formação como nação, uma vez que o nosso país é formado por vários povos que, por sua vez, chegaram ao solo brasileiro por vários motivos: imigração por causa de guerras, pobreza, marginalização social, além de desterros. Isso tornou o Brasil, ainda durante o período colonial, uma grande colônia prisional. Fica notória a transcrição do autor, quando trata das questões da formação do Brasil, tendo em vista que esse fato se reflete até hoje como pilar de nossa formação social e aspecto importante do comportamento cultural.

Dentro dessa lógica de confundir o espaço público com o privado, gerando uma forma determinada de comportamento ético e moral, designado por Weber de patrimonialista, autores brasileiros clássicos como Sérgio Buarque de Holanda, Raimundo Faoro e Jessé de Souza, entre outros, auxiliam a compreender a dificuldade em ter a "coisa pública" (*res publica*) como algo pertencente a todos. Uma vez lesada, a todos o prejuízo se faz solidário, resultando em danos justamente aos grupos sociais mais fragilizados. O "patrimonialismo", conforme o autor alemão supracitado, constitui-se em uma forma de dominação, que se exerce a partir de um direito privado, embora decorrente de laços tradicionais, obedecendo-se ao chefe por uma sujeição instável e íntima, derivada do direito consuetudinário, uma prática proveniente do costume tornada regra. Weber diz que o patrimonialismo é uma das formas de dominação tradicionais, constituindo, junto com ele, a gerontocracia, patriarcalismo, sultanismo e feudalismo. Essas formas podem ser também diluídas umas nas outras, dependendo o caso e o contexto. Weber afirma o seguinte: "falaremos de Estado patrimonial quando o príncipe organiza seu poder político sobre áreas extrapatrimoniais e súditos políticos – poder que não é discricionário nem mantido pela coerção física – exatamente como exerce seu poder patriarcal".³⁵ Weber afirma ainda que grande parte de todos os grandes impérios continentais tiveram forte viés patrimonial até o começo dos tempos modernos e, mesmo depois, é possível encontrar Estados firmados sobre o patrimonialismo. Daí a tese do patrimonialismo brasileiro ser ainda muito forte entre os autores brasileiros. Essa tese constrói a noção de que há muita dificuldade para separar o âmbito público do

³⁵ WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos de sociologia compreensiva*. v. 1. Brasília: UnB, 1999. p. 239.

privado, confundindo-se as esferas, desde a apropriação por parte de alguns grupos do patrimônio nacional, o qual fica retido e é usado por esses grupos como moeda de troca e favores com os grupos menos favorecidos. Essa relação com o espaço público, como um espaço não pertencente a todos, mas como uma extensão do poder privado de alguns, configura modos específicos de agir e de se movimentar, no ambiente "considerado de todos", gerando aquilo que Roberto da Matta chama de *agregações familísticas* ou *patronais*, "onde o espaço gerado pelo grupo é que transforma em gente (ou pessoa) o indivíduo que a ela pertence. É, pois, o grupo que constitui a pessoa, e não a união igualitária que faz o grupo".³⁶

A tese do patrimonialismo, como engendrador das subjetividades, é definida por Silveira da seguinte maneira:

Deste modo, ipso facto, o Patrimonialismo é uma forma de exercício da dominação por uma autoridade, a qual está legitimada pela roupagem da tradição, cujas características principais repousam no poder individual do governante que, amparado por seu aparato administrativo, recrutado com base em critérios unicamente pessoais, exerce o poder político sob um determinado território.³⁷

A ética compreendida como a capacidade de reflexão sobre princípios estruturados dentro de uma determinada cultura, e definidos dentro de parâmetros normativos, restringir-se-ia aos esquemas lógicos, propícios às formas cotidianas que o patrimonialismo estabeleceria, a saber, na estruturação do "homem cordial", conforme o *tipo ideal* de Holanda,³⁸ o qual se movimentaria, de acordo com as relações de proximidade e nunca por meio de normativas abstratas. Algo gerador de pavor, pois esse "homem cordial" agiria por motivo de proximidade e com base na boa relação com o "dono da fazenda", com o senhor de terras, que mistura os espaços de sua privacidade com os espaços organizados, para o bom desenvolvimento do interesse coletivo.

No patrimonialismo, o governante trata toda a administração política como seu assunto pessoal, ao mesmo modo como explora a posse do poder político como um predicado útil de sua propriedade privada. Ele confere poderes a seus funcionários, caso a caso, selecionando-os e atribuindo-lhes

³⁶ MATTA, 1980, p. 104.

³⁷ SILVEIRA, Daniel Barile da. *Patrimonialismo e a formação do Estado Brasileiro*: uma releitura do pensamento de Sergio Buarque de Holanda, Raymundo Faoro e Oliveira Vianna. Disponível em: <www.conpedi.org/manuel/arquivos/Anais/Daniel>. Acesso em: 28 maio 2007.

³⁸ HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995. p. 139-152.

tarefas específicas, com base na confiança pessoal que neles deposita e sem estabelecer nenhuma divisão de trabalho entre eles. [...] Os funcionários, por sua vez, tratam o trabalho administrativo, que executam para o governante, como um serviço pessoal, baseado em seu dever de obediência e respeito. [...] Em suas relações com a população, eles podem agir de maneira tão arbitrária quanto aquela adotada pelo governante em relação a eles, contanto que não violem a tradição e o interesse, do mesmo, na manutenção da obediência e da capacidade produtiva de seus súditos.³⁹

Por esse modo, a ética diante do patrimonialismo corre o risco de se fazer completamente situacionista e refém da ocasionalidade. O comportamento ético, em face de um Estado patrimonialista, não responde a critérios normativos abstratos referentes a todos os cidadãos, mas decorre da maneira pela qual o indivíduo se vincula a personalidades importantes, do contexto em que vive e se situa socialmente.

Nesse passo, Santos considera que o estreitamento dos vínculos entre a ética e a economia também requer a reflexão, a partir dos princípios morais, sob o risco da completa casualidade do agir reflexivo, pois a desigualdade social, a falta de emprego, o trabalho escravo, o preconceito racial e o enriquecimento absurdo de uns poucos resultam de políticas econômicas e sociais que privilegiam uma minoria.⁴⁰ Essas minorias, no Brasil, caracterizam-se pela etnia, formação clânica e capital social herdado. Significa que, no Brasil, estão amalgamadas características que estão na base da formação das distinções de classe e que se reproduzem nas formas de políticas públicas, que permitam melhores índices nas melhorias sociais.

As desigualdades, no Brasil, têm rosto, etnia, endereço e perfis históricos. A educação que, no país, apresenta sérias dificuldades de inclusão social de grupos minoritários vem testemunhando recentes avanços, muito promissores. No entanto, ainda serão precisas décadas para melhorar e equiparar as chances entre brancos e negros. Essas dificuldades se refletem diretamente no mercado de trabalho. Pessoas negras ganham menos, têm menores chances de empregos, sofrem mais com a violência policial e o preconceito ainda é uma dura realidade.⁴¹

³⁹ BENDIX, Reinhard. *Max Weber: um perfil intelectual*. Brasília: Universidade de Brasília, 1986. p. 270-271.

⁴⁰ SANTOS, Valmir Nascimento Milomem. *Cristianismo Público: olhando para o mundo pela perspectiva Bíblica*. São Paulo: Fonte Editorial, 2013. p. 71.

⁴¹ São comuns os casos de racismo noticiados na mídia. O caso de um jovem ator negro, preso injustamente, e uma estudante barrada na porta da universidade recentemente causou revolta generalizada. MACHADO, Leandro. Estudante negra é barrada em prédio da USP por seguranças. *Folha de São Paulo*, 14 maio 2014. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2014/05/1454063-estudante-negra-e-barrada-em-predio->

Diante dos fatos sociais, Galvão também acredita que “no Brasil, a crise da ética tem dois pontos-chaves: a corrupção e sua impunidade. Os meios de comunicação denunciam um fato. O governo ‘manda averiguar [...]’ ou ‘toma as providências cabíveis’, e depois de mais ou menos duas semanas perde as primeiras páginas. Com isso cresce a impunidade”.⁴² O espaço público é tomado, não pelo interesse democrático, mas pela notícia feita mercadoria. As notícias possuem validade por sua novidade e, muito menos, pela importância que tem a manutenção de vigilância por parte dos órgãos da imprensa em geral.

A sociedade, segundo Gonçalves e Wyse, é compreendida como um conjunto de pessoas, vivendo em determinada faixa de tempo e espaço.⁴³ E é na sociedade humanizada que Santos entende ter a sua função, o autoconhecimento e a racionalidade, característica fundamental que distingue os seres humanos de outros animais:

A formação dos indivíduos, enquanto seres humanos, nos primeiros passos de suas vidas, quando pequeninos, ocorre por ensinamentos provindos de seus pais. O processo da educação lhes é fornecido com objetivo de preenchê-los ordenadamente de dados processados e conhecimentos, de modo que possam, assim, alimentar toda a sua capacidade para as armazões da própria sociedade. Isso, de fato, só os faz refletir sobre o acolhimento e a grandiosidade da palavra *ethos*, ela como plena, no momento em que os submete a todos esses acontecimentos.⁴⁴

Destarte, a ética é um fator essencial na vida social e leva o ser humano, um *ser social*, humanizado, a realizar o exercício do questionamento a respeito de suas próprias ações e a respeito das atitudes alheias, de seu grupo social ou de outro, tentando definir se elas são as melhores ou piores, as corretas ou as incorretas, tornando a vida um canteiro de oportunidades por meio do exercício da reflexão ética.⁴⁵ As decisões, quando oportunizadas no exercício da ética e da moral, são retiradas da formação cultural coletiva, bem como do meio ambiente em que se está inserido. Por isso, o correto e o incorreto estão ligados intimamente ao pilar mestre

da-usp-por-seguranças.shtml>. Acesso em: 17 maio 2014. *Ator preso por engano no Rio deve ser solto nesta quarta-feira*: condutas de policial e delegado serão investigadas pela Corregedoria. Vinícius Romão foi preso por ser suspeito de assaltar uma mulher. G1 Notícias, 26 jan. 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2014/02/ator-presos-por-roubo-no-rio-deve-ser-solto-nesta-quarta-feira.html>>. Acesso em: 17 maio 2014.

⁴² GALVÃO, 1997, p. 31.

⁴³ GONÇALVES, 1987, p. 9.

⁴⁴ SANTOS, Alessandra Cruz Vasconcelos dos. *A importância da ação ética no processo de gestão empresarial para o fomento do clima organizacional*. Dissertação (Mestrado) – Escola Superior de Teologia, São Leopoldo, Escola Superior de Teologia, 2011.

⁴⁵ KANT, Immanuel. *Fundamento da metafísica dos costumes*. São Paulo: Brasil, [19--].

da formação individual, a qual ocorre em meio aos processos de subjetivação sócio-historicamente múltiplos.

Boff afirma que ética é um fator essencial na vida social, pois leva o ser humano a questionar suas próprias ações e as atitudes alheias, tentando definir se elas são ou não as melhores dentro de uma conjuntura concreta.⁴⁶ Vásquez concerne a respeito do comportamento moral do sujeito humano como resultado de seu ser histórico, social e prático, isto é, como ser que transforma conscientemente o mundo que o rodeia, e formata por seus atos coletivos o seu *habitat cultural*, que faz da natureza externa um mundo à sua *medida*, e, desta forma, transforma a sua própria natureza dialeticamente.⁴⁷ Para que isso ocorra, as sociedades são conduzidas a reflexões e programas de educação social, fazendo com que gestores públicos realizem investimentos, concentrados em duas áreas básicas: educação e cultura, além de programas direcionados para áreas mais fragilizadas da estrutura social. Para pensar, deverá o ser humano ter o mínimo para a sua sobrevivência, como constatou Alexis de Tocqueville:

O homem nasce com necessidades e produz necessidades. As primeiras advêm de sua constituição física, as segundas dos costumes e da educação. Tenho mostrado que na origem das sociedades os homens praticamente não tinham senão necessidades naturais, somente buscavam viver; mas à medida que as satisfações da vida se estendiam mais, eles desenvolviam o hábito de se dedicar a algumas delas, e estas terminaram por se converter em algo tão necessário quanto à própria vida. Mencionarei o uso do tabaco, pois este é um objeto de luxo que penetrou até nos desertos e que desenvolveu entre os selvagens um deleite artificial, que é necessário satisfazer a qualquer preço. O tabaco é tão indispensável aos indígenas quanto o alimento, e eles são tentados a recorrer à caridade pública se se sentirem privados desse prazer, como se lhes faltasse a comida. Eles têm, pois, uma causa de mendicidade desconhecida para os seus pais. Isto que falei do tabaco aplica-se a uma quantidade de objetos sem os quais não saberíamos viver uma vida civilizada. Quanto mais uma sociedade for rica, produtiva, próspera, mais os deleites da maioria serão variados e permanentes, mais eles se assemelharão, pela força do costume e do exemplo, às verdadeiras necessidades.⁴⁸

Tocqueville percebeu que satisfeitas as necessidades básicas, outras necessidades surgem e requerem ser satisfeitas. Muitas dessas necessidades são criadas pelos costumes e a reflexão ética se encontra justamente no meio dessa fruição de direitos que são provenientes da imitação que ocorre entre os grupos

⁴⁶ BOFF, Leonardo. *Ética e Moral: a busca dos fundamentos*. Petrópolis: Vozes, 2003.

⁴⁷ VÁZQUEZ, 2003, p. 13.

⁴⁸ RODRÍGUES, Ricardo Vélez. *A democracia segundo Alexis de Tocqueville*. São Paulo: Mandarim, 1998. p. 48.

sociais, muitas vezes, obviamente, como uma maneira de afirmar subjetividades sociais ao se imitar, por exemplo, por parte de um povo colonizado, os modos do colonizador. Essa reflexão racional destilada dos princípios morais permite desenvolver caminhos de ação que primem pela consciência como afirmação de subjetividade diante do *outro*, do desconhecido e intruso, ou mesmo simplesmente diferente. A afirmação da reflexão ética é, antes de tudo, uma afirmação diante da alteridade. Por isso, Badiou assume a reflexão ética como sinônimo também da moralidade, uma vez que é o princípio do julgamento das práticas de um sujeito estando em condições individuais, ou até mesmo coletivas, de se posicionar diante de sujeitos que possuem direito subjetivo.¹⁹

Na mesma linha de reflexão, Vásquez, a respeito do comportamento moral, define a ética como “a ciência do comportamento moral dos homens em sociedade”.⁴⁹ Sendo assim, a pessoa é um sujeito moral quando age de acordo com os costumes e valores consagrados na sociedade, ou no meio social em que está inserido. Um sujeito é ético quando age desde tomadas de decisão provenientes dos princípios morais sem que estes sejam tomados de forma rígida e simplesmente direta, o que implicaria um comportamento autômato. É assim que Boff compreende a pós-modernidade regrada pela lógica neoliberal que tende a confundir o consumo com a própria subjetividade, retratando a falta de todo pensamento ético, com base moral, a partir da lógica de mercado e consumo:

Vivemos hoje grave crise mundial de valores. É difícil para a grande maioria da humanidade saber o que é correto e o que não é. Esse obscurecimento do horizonte ético redundando numa insegurança muito grande na vida e numa permanente tensão nas relações sociais que tendem a se organizar ao redor de interesses particulares do que ao redor do direito e da justiça. Tal fato se agrava ainda mais por causa da própria lógica dominante da economia e do mercado que se rege pela cooperação que harmoniza e inclui. Com isso se onera o encontro de estrelas-guia e de pontos de referência comuns, importantes para as condutas pessoais e sociais.⁵⁰

Nessa mesma percepção, encontra-se a constatação de Vásquez de que “num regime em que o trabalho se vende como mercadoria, desvinculado de sua dignidade ínsita, em que o lucro é o maior objetivo, em que amealhar bens materiais é a suprema finalidade, a moral é egoísta e individualista”.⁵¹ Em suma, a ética se

⁴⁹ VÁSQUEZ, 2003, p. 14.

⁵⁰ BOFF, 2003, p. 27.

⁵¹ VÁSQUEZ *apud* NALINI, 2009, p. 141.

torna refém da instabilidade dos valores morais, provenientes de toda uma construção sócio-histórica pautada por uma narrativa onabrangente, a qual regrou a Idade Moderna com suas promessas de evolução e progresso e que, agora, diluiu-se tanto na retórica do consumismo quanto dos grupos questionadores daqueles grandes projetos, sejam eles de ordem capitalista, melhoramento e promessa de felicidade via "renda" (salário apenas) ou de ordem socialista, melhoramento e promessa de felicidade por meio de rupturas violentas, revoluções e organização via planejamento estatal.⁵²

1.3 A consciência ética e a sociedade

Na sociedade atual, a ética tem sido uma discussão em todos os segmentos sociais, tendo em vista a exigência de valores morais, sejam nas políticas, nas ciências e mesmo na ordem econômica, entre outras esferas da sociedade moderna. Com uma visão mais moderna de sociedade, Nalini discute em sua pesquisa que a sociedade sofre influência das grandes mídias,⁵³ pois é o primeiro objeto de desejo das pessoas, uma vez que este objeto já está sendo chamado de "terceiro pai" ou de "babá eletrônica". Tendo em vista que a informação é transmitida ao recém-nascido, e se processa até a formação da personalidade, e isso por meio de um monólogo, no qual existe apenas um narrador e um ouvinte, sem chances de questionamento, tornando-se verdadeira qualquer ordem social que narrador diz, o que, na verdade, por similaridade, é possível comparar uma das características da administração clássica, administração linear, defendida pela teoria científica de Taylor. Por isso, corrobora o autor em relatar sobre a programação da grande mídia, fundamentalmente da televisão, pois, de acordo com seu entendimento, está despido de fundamentação científica ou até mesmo desacompanhado de estudos empíricos concludentes para a aferição objetiva de sua repercussão na *celula mater* da sociedade, a família, considerando que esse veículo tem a tendência de padronizar opiniões, revelando assim uma nova forma de se relacionar com a realidade social.

O pesquisador faz referência ao fato de que a televisão, de certa forma, nos abastece de crenças e valores, pois as informações transmitidas, criam, formam, e,

⁵² Para uma compreensão do lugar discursivo da pós-modernidade conferir BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade Líquida*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.

⁵³ NALINI, 2009, p. 141.

o pior de tudo, geram certa certeza contundente e taxativa, até porque toda a informação é embalada por discurso direto e juízo de valor, sem chance para o debate, contribuindo para a formação de estereótipos e distorcendo a total realidade conforme se pretende politicamente.⁵⁴ Todos esses fatores acima descritos contribuem para a formação da personalidade de qualquer cidadão, inclusive o “contabilista público”, quem, no futuro, no campo prático da ética “tenderá”, a optar em fazer o que estiver na marginalização da lei, porque a ordem foi comandada de maneira linear e discricionária pelo ordenador de despesa, pois a informação não teve origem desde os experimentos objetivos e, assim, não há mais ética e tampouco valores em suas decisões, apenas moldes ideológicos.

Por outro lado, Nalini conduz à ideia de que os mais otimistas acreditam não haver razões para a preocupação, tendo em vista que a “cibercultura não rompe com os valores fundadores da modernidade europeia, que é também a nossa”.⁵⁵ De acordo com essa reflexão, o autor coleciona em suas pesquisas que a cibernética é a participação em comunidades de debates e argumentação com ideais sociais, de forma igualitária, pois a fraternidade transparece na interconexão mundial, oferecendo novas experiências podendo, de certa maneira, balançar os paradigmas éticos. No entanto, o autor adverte aos pais sobre a nova realidade do mundo informacional, afirmando que ainda é desconhecido algo sobre a formação da personalidade daquele indivíduo que permanece *longas horas na navegação online*, e tampouco seus efeitos em uma juventude pouco afeiçãoada a meditações morais. Ele traz relato de sua pesquisa ao refletir sobre o chefe de família, cuja missão precípua é de não abandonar as suas próprias escolhas, contribuindo de certa forma com a sua educação ética e moral. Por essa razão, a sociedade atual se mostra preocupada em delimitar o legal e ilegal, o moral e o imoral, o justo e o injusto, trazendo reflexões de extrema importância para os dias de hoje.

Desta forma, a sociedade de hoje faz reflexões em um momento histórico em que sua população está usando do artifício da tecnologia da informação para comunicar-se entre si, rompendo fronteiras de espaços e promovendo ações com o propósito de exercer sua cidadania em “tempo real” por meio de redes sociais. Apesar dos conflitos, gerados durante as manifestações de meados de 2013,

⁵⁴ NALINI, 2009, p. 178.

⁵⁵ NALINI, 2009, p. 179

acredita-se que a maior parte da população que participou de todo o processo de manifestações foi com o objetivo de exercer princípios de cidadania, assumindo as responsabilidades como partícipe do processo de mudanças de paradigma do país. Gallos corrobora essa percepção ao afirmar que todas as questões públicas são de responsabilidade de todos, embora tenham sido escolhidos alguns políticos para cuidar delas. Entretanto, na mesma linha, o autor descreve que nessas ações é necessário que cada um de nós, como membro dessa sociedade, faça a sua parte, por menor que seja.⁵⁶

Como pano de fundo, esses movimentos sociais lutam pelo exercício da cidadania bem como de ações práticas no campo da ética, pois a atividade da cidadania tem início na formação básica, mediante um conjunto de ações entre a família escola e sociedade, formando uma pirâmide sólida, que contribuirá para o futuro cidadão quando for questionado no campo da ética.

Nessa mesma linha de raciocínio, Badiu conduz a discussão quando retrata que a ética é aquela que coordena a existência prática com a representação do bem, podendo ainda descrever que ela, a “ética”, é o princípio de julgamento das práticas do ser humano. Nessas práticas de julgamento, referidas pelo autor retrata, salvo melhor juízo, a formação da família, “célula mater da sociedade”.⁵⁷ Boff define que a ética estatui princípios e valores que orientam as pessoas no seu universo, acerca da vida e da sociedade, como um todo, e conclui que a pessoa, nessa estrutura, tem caráter e boa índole.⁵⁸ Já a moral na formação da sociedade é a parte da vida concreta, pois se trata da prática das pessoas que se expressam por costumes, hábitos e valores culturalmente estabelecidos. Por isso, estes podem, eventualmente, ser questionados pela ética.

Justamente, por essa razão, uma pessoa pode seguir os costumes por conveniência e oportunismo, ou seja, ter atitudes morais. Porém, sem obedecer a convicções e princípios refletidos, isto é, ser alguém que reflete eticamente. Boff reflete a formação da sociedade como princípio da ética e da moral, conduzindo a pesquisa para a noção de que os costumes e os hábitos (moral) formam o caráter e conferem o perfil ético das pessoas. Por isso, o pesquisador faz referência à

⁵⁶ GALLOS, 2009, p. 21.

⁵⁷ BADIOU, Alain. *Ética: um ensaio sobre a consciência do mal*. Rio de Janeiro. Relume-Dumará, 1995.

⁵⁸ BOFF, 2003, p. 23.

pesquisa de Donald Winnicott (1896-1967), um renomado pediatra e psicanalista britânico, que estudou a importância das relações familiares para estabelecer o caráter das pessoas em suas ações, entendendo que o caráter é forjado na base das relações pessoais por meio de valores, princípios e a prática cotidiana de cada ser como indivíduo. Uma boa formação moral permite à sociedade relações pautadas em critérios mais conformes aos interesses do coletivo. Conclui Boff que uma sociedade moral terá ética para conduzir suas vidas e o bem comum do país, protegida pelos primórdios de sua formação. Inclusive quando chegar o teste da ética em qualquer segmento da sociedade, como no caso das informações geradas por contadores tendo por objetivo realimentar os bancos de dados, então estes profissionais terão a oportunidade de exercitar a reflexão ética, tendo em vista que a certeza da opção correta estará atrelada às questões de sua percepção subjetiva.

2 A TRAJETÓRIA E EVOLUÇÃO DA ATIVIDADE PÚBLICA NO BRASIL

De acordo com Jung, o Brasil nos últimos cem anos passou por três tentativas de reformas administrativas, com intervalos de trinta anos.⁵⁹ Observa ele que, em cada uma das reformas implementadas, foram criados órgãos com objetivo de controlar todos os atos praticados pelos gestores. Em razão disso, outros instrumentos de controles foram necessários para exercer o gerenciamento de toda a administração pública, como leis ou normas, visando à implantação e punição aos administradores que descumprissem os novos preceitos definidos. Estes regramentos foram criados para parametrizar a conduta do indivíduo que trata e cuida da *coisa pública*.

Segundo Nalini, a “norma exprime um dever e se dirige a seres capazes de cumpri-la ou de violá-la”.⁶⁰ Na mesma linha de entendimento, Vazquez afirma que o normativo existe para ser realizado, o que não significa que se realize necessariamente,⁶¹ postula um comportamento que deve ser efetivamente realizado, embora na realidade efetiva não se cumpra a norma. Por isso, o pesquisador afirma que as normas existem e valem independentemente da medida que sejam cumpridas ou violadas.⁶² Ele salienta que a criatura humana possui uma tendência para o bem, tendo em vista que o papel confiado aos “cultores da ciência normativa” é reforçar essa tendência, devido a uma redução do nível de inobservância, transgressão ou indiferença perante a ordem do “dever ser”, por mais que o índice espontâneo cumprimento dos ditames éticos não seja o ideal, até porque há uma tendência da possibilidade de sua otimização através do compromisso íntimo de observação da vida individual, pois o grupo deverá ser homogêneo para estimular a boa prática como parâmetro para aquele pertencente ao grupo que por algum motivo afastou-se do trajeto, e reconduzi-lo à senda original.⁶³

⁵⁹ JUNG, Sérgio. *Direito Financeiro e Orçamento Público: teoria, prática*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

⁶⁰ NALINI, 2009, p. 21.

⁶¹ VAZQUEZ, 1997, p. 65.

⁶² VAZQUEZ, 1997, p. 65.

⁶³ NALINI, 2009, p. 22.

Na visão de Boff, há um descuido e um descaso da *coisa pública*. Organizam-se “pobres para os pobres”,⁶⁴ com grupos de interesses corporativos acompanhados de doses elevadas de corrupção. Na possibilidade da violação de normas, há que se compreender a estrutura ética e moral do indivíduo, o qual pertencente a uma determinada sociedade. E, assim, é necessário um estudo científico detalhado dos hábitos, costumes, valores e moral de um grupo de pessoas, para compreender suas atitudes diante de determinadas espacialidades e ambientes sociais, a exemplo do serviço público.

A administração pública no Brasil se desenvolveu em cima de três modelos diferentes, quais sejam: 1) a administração patrimonialista; 2) a administração burocrática; e 3) a administração gerencial. Essas práticas de administração surgiram sucessivamente ao longo da história do século XX, não significando. Porém, o abandono completo de alguma delas quando da utilização de uma em específico.

2.1 Administração Patrimonialista

Na administração pública patrimonialista, a partir do século XVIII, o aparelho do Estado é entendido como a extensão do governante e os seus funcionários são considerados como membros de sua abrangência. O patrimônio do Estado confunde-se com o patrimônio do soberano, e os cargos são tidos como empregos rentáveis que exigem pouco ou nenhum trabalho de quem o exerce, sendo os mesmos distribuídos da forma mais adequada ao interesse do soberano. A corrupção e o nepotismo são intrínsecos a esse tipo de administração.⁶⁵ O autor retrata a moral, os costumes do povo da época, passado de “geração” para “geração”, como uma verdade absoluta e suprema nesse tipo de gestão.

No entendimento de Boff, em seu livro *Saber Cuidar*, afirma que “as culturas projetaram, gerações após gerações, grandes visões, acumularam reflexões, e fizeram aprofundamentos e os passaram a seus pósteros”.⁶⁶ Por sua vez, Fedozzi expõe que o *patrimonialismo brasileiro* é permeado também por um traço

⁶⁴ BOFF, Leonardo. *Saber cuidar: ética do humano, compaixão pela terra*. 19. ed. Petrópolis: Vozes, 2013. p. 19.

⁶⁵ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2006.

⁶⁶ BOFF, 2013, p. 42.

característico da identidade nacional, o famoso "jeitinho brasileiro",⁶⁷ que está presente tanto nas interações políticas entre governantes e governados como também em todos os níveis da sociedade e instituições públicas e privadas. Para Cavedon, "é diante da necessidade de ser visto como pessoa, e não como indivíduo, que o brasileiro se acostuma a usar o jeitinho".⁶⁸ A autora ainda argumenta que ao contrário de países como a França, Estados Unidos e Inglaterra, onde as leis e as regras existem para serem cumpridas, no Brasil, entre o "não pode", determinado por lei, e o "pode", articulado ou até mesmo manipulado através das relações pessoais, existe a mediação do "jeitinho", conforme visão clássica da pesquisadora.⁶⁹

A mesma autora ao refletir sobre a palavra "jeitinho" faz menção aos ambientes da prática pelos quais os relacionamentos sociais se veiculam, a exemplo: 1) nas ações pessoais, 2) no ambiente do trabalho, 3) escolas e 4) sociedade. Por isso, a referida escritora define "jeitinho" como a capacidade do brasileiro de ser simpático, de transformar o impessoal em pessoal, usando o seu desespero diante de um problema de ordem pessoal, brotado do seu *habitat*. Cavedon realiza pesquisas em várias cidades do Brasil e conclui que o "jeitinho" é uma maneira especial de resolver um problema e, na sequência, quebrar alguma regra estabelecida em um contexto social, tendo em vista que é a maneira criativa para solucionar um problema emergencial.⁷⁰ As visões dos referidos autores sobre esse assunto refletem o cotidiano dos brasileiros, que, após quebrarem determinadas regras, os indivíduos buscam resolver seus problemas de maneira pontual e emergencial, isto é, um ambiente que incentiva o comportamento voltado para a "prática da individualidade", um cultivo da resolução do problema deslocado do conjunto social, do grupo humano socializado, visto que o mais adequado seria a luta desde a preocupação por todos, praticando-se um exercício de um vinculação coletiva desde o *ethos*.

⁶⁷ FEDOZZI, Luciano. Participación y consciencia social. el Presupuesto Participativo de Porto Alegre y la demopedia. In: FLEURY, Sonia; SUBIRATS, Joan; BLANCO, Ismael (Orgs.). *Respuestas locales a Inseguridades Globales: innovación y cambios en Brasil y España*. Barcelona, 2009. p. 349-395.

⁶⁸ CAVEDON, Neuza R. *Antropologia para administradores*. 2. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2008. p. 80.

⁶⁹ CAVEDON, 2008, p. 80.

⁷⁰ CAVEDON, 2008, p. 80.

Colaborando com a discussão, Jacques faz uma relação entre justiça, ética e individualidade, e, nesse tripé, o cientista argumenta que ninguém é justo sozinho,⁷¹ pois a justiça acontece quando passam a existir relações de justiça e igualdade entre os seres positivadas por leis específicas, e respeitadas. Argumenta o pesquisador que a ideia de alguém ser justo sozinho é uma fantasia subjetiva do individualismo liberal, tendo como regra uma ideologia moderna a respeito de um suposto ser humano separado de todo o resto, de toda a sociedade e vivendo em uma ilha ou bolha.⁷² É aquilo que Marx chamou de *robinsoneadas*, qual seja, alguém como aquela personagem de Tom Hanks, no filme *Cast Away: O naufrago*, que retrata um grande executivo de uma determinada companhia de correio expresso, o qual é submetido pela exigência da lógica do relógio, e dos ganhos, e refém de uma constante circulação internacional, que o impede de passar sequer a noite de natal inteira, em casa. Um naufrágio no Pacífico o deixa como único sobrevivente de um desastre, numa ilha isolada e agreste, durante quatro anos. No isolamento total, a personagem acaba por sintonizar-se com uma bola de vôlei personificada como "Wilson", tomando seu nome fantasia, de venda, por sua real natureza, um ente capaz de interação social.⁷³ Somente as lembranças da noiva, uma relação social concreta, é que permitem à personagem aguentar tanto tempo de isolamento. Essa estória vivida por Tom Hanks lembra o romance sobre Robinson Crusé, de quem Marx toma a personagem para falar sobre o ideal do liberalismo, tomado por ele como pura ficção, e que era usada e ainda o é, por correntes neoliberais, para insuflar ideologicamente o individualismo.

Para o exato entendimento da situação, Jacques conduz a reflexão tentando explicar a origem do individualismo humano, afirmando que:

[...] homem passa a ser senhor do conhecimento e, por suas descobertas, passa a controlá-lo e dominá-lo. Associando-se a tal acepção do conhecimento, outra comparece para articular-se na consolidação do individualismo. Trata-se do deslocamento do campo da liberdade e de sua restrição à ideia de livre-arbítrio [...].⁷⁴

⁷¹ JACQUES, MGC et al. *Relações sociais e ética*. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2008. [online] Disponível em: <<http://books.scielo.org>>. Acesso em: 17 jan. 2014.

⁷² JACQUES, 2008.

⁷³ CAST AWAY: O Naufrago. Direção: ZEMECKIS, Robert. Produção: RAPKE, Jack; ZEMECKIS, Robert; STARKEY, Steve; HANKS, Tom. Produtora: 20th Century Fox; Dreamworks Pictures. 143 min. Estados Unidos da América do Norte. 2001.

⁷⁴ JACQUES, 2008.

Diante desse contexto, observa-se no Brasil características de um sistema modelado por relações privativas que explodem no mundo público, uma vez que o *patrimonialismo* se mostra vigoroso em grande parte do sistema público e privado. Neste aspecto, impõem-se barreiras à cidadania em razão de diversos fatores que favorecem esta forma de poder, tais como: a equivocada separação entre as esferas pública e privada, o exercício pessoal do poder, a prevalência de regras não universais de conduta na gestão sócio estatal, dentre outras.⁷⁵

Na visão de Faoro, a história brasileira sempre colocou “remendo de pano novo em vestido velho, vinho novo em odres velhos, sem que o vestido se rompesse nem o odre rebentasse”.⁷⁶ Na administração pública atual, este paradigma continua o mesmo, em razão de que gestores públicos, com formação cultural inadequada, administram o estado como se fossem donos, distribuindo empregos e favores, elevando o endividamento público, desde que as informações desses atos não chegam ao cidadão de forma adequada e coerente, tendo em vista que as produções desses dados ficam à mercê de gestores que, de certa forma, segundo Faoro, pressionam e compram servidores com promessas e favores políticos. Por isso, muitos desses profissionais são indicados para gerar a informação de todos os atos públicos produzido por uma gestão ao cidadão, conforme estabelece a Lei de Acesso a informação (LAI), em tempo real.⁷⁷

De acordo com Di Pietro, o ato administrativo conforme jurisprudência de 1812 se definia como “ordenança ou decisão de autoridade administrativa que tenha relação com sua função”.⁷⁸ A mesma autora, informa ainda que a palavra “ato administrativo” originou-se do sistema europeu continental, em especial na França, Itália e Alemanha, e foi nesses países que se desenvolveu a concepção de ato administrativo.⁷⁹ Di Pietro fala que ato administrativo é definido como “a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário”.⁸⁰ É assim que Vieira compreende constituir-se a administração patrimonialista, a qual vigente mais poderosamente até fins do século XIX, havendo

⁷⁵ FEDOZZI, Luciano. *Observando o Orçamento Participativo de Porto Alegre: análise histórica de dados: perfil social e associativo, avaliação e expectativas*. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2007.

⁷⁶ FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder*. São Paulo: Globo/Publifolha, 2000.

⁷⁷ BRASIL, 2012.

⁷⁸ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 184.

⁷⁹ DI PIETRO, 2005, p. 184.

⁸⁰ DI PIETRO, 2005, p. 189.

entendimento geral, por parte dos governantes, de que o patrimônio público e o privado se confundiam e eram identificados o Estado com a propriedade privada, tratando-se da administração pública a melhor maneira de gerenciar o patrimônio dos poucos detentores da *coisa pública*.⁸¹

Essa característica de administração causa interferências nos atos praticados pelo gestor, sendo que a relação custo benefício não atua mais para a sociedade e sim para um pequeno grupo liderado pelo chefe do poder executivo. Neste cenário, Campante argumenta que a administração pública corre o risco de que exista o deslocamento do foco de atenção da sociedade para outras questões que privilegiam a vontade de poucos em detrimento de todos.⁸² O autor trata de um assunto em voga e chama atenção para pensarmos na *cultura da informação para o povo*, pois o cidadão não conhece seus direitos, em grande medida, e prova disso é a pesquisa realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), que estudou os 496 (quatrocentos e noventa e seis municípios) quanto ao cumprimento da disponibilização de dados produzidos pelos municípios gaúchos através dos poderes, executivo e legislativo. Essa forma de controle dos dados a respeito da aplicação dos tributos é uma exigência da que o inciso IV e o § 1º do artigo 74, da Constituição Federal, estabelecem como finalidade do *Sistema de Controle Interno*, entre outras coisas para "apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional".⁸³ A importância de se ter os dados produzidos pelo governo a respeito dos tributos dos cidadãos é definida pela instituição governamental da seguinte maneira:

Dados Abertos possibilitam o desenvolvimento de diversas ferramentas que aumentam a capacidade da sociedade em assumir seus direitos e obrigações cívicas. A inclusão digital, a informatização dos procedimentos governamentais e a integração entre os diversos repositórios de dados públicos gera crescentes demandas da população por mais transparência e participação por meio das redes digitais.

De maneira geral a sociedade (grupos organizados, iniciativa privada, grupos acadêmicos, etc.) têm a capacidade de cruzar informações de

⁸¹ VIEIRA, Luiz Sergio Gadelha. A modernização dos Tribunais de Contas e a lei de responsabilidade fiscal. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 1, p. 109-113, set. 2010.

⁸² CAMPANTE, R. G. O patrimonialismo em Faoro e Weber e a sociologia brasileira. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, v. 46, n.1, p. 153-193, 2003.

⁸³ ACCESS INFO AND THE OPEN KNOWLEDGE FOUNDATION. Beyond Access Report. Manual dos dados abertos: governo. Traduzido e adaptado de opendatamanual.org. Disponível em: <http://www.w3c.br/pub/Materiais/PublicacoesW3C/Manual_Dados_Abertos_WEB.pdf>. Acesso em: 3 mar. 2014. p. 4.

diversas fontes e desenvolver aplicações e serviços que resolvam demandas de grupos específicos da sociedade. Essa estratégia beneficia não só a sociedade mas também o governo uma vez que transfere para a sociedade o provimento de serviços que muitas vezes não estão dentre suas prioridades. É muito importante perceber a gama de aplicações que a sociedade é capaz de desenvolver.

Por outro lado, na medida em que mais dados governamentais estejam disponíveis de forma aberta, espera-se que o próprio governo passe a gradualmente utilizar esses dados como plataforma ágil de integração entre sistemas de informação, assim promovendo a interoperabilidade dentro da esfera pública. Além disso, essas integrações são benéficas, ainda, no sentido de tornar as iniciativas de dados abertos algo permanente e sustentável, na medida em que o próprio governo passe a depender delas. Portanto, faz sentido como estratégia de abertura de dados estimular o consumo pelo governo de dados abertos governamentais.⁸⁴

A base de dados oferecida pelo TCE-RS, neste primeiro momento, disponibiliza um conjunto de dados a respeito dos gastos e receitas dos órgãos municipais de contabilidade pública (Prefeituras, Câmaras, Fundações e Autarquias) as quais auditadas pelo Tribunal. Esses dados fornecidos são sobre os gastos dos órgãos municipais, auditados pelo TCE-RS, e são gerados a partir das informações que os municípios enviam para o TCE bimestralmente através do sistema SIAPC. Essas informações passaram a ficar disponíveis desde o ano de 2006, em formato bruto, de acordo com os formatos enviados pelos órgãos de origem, sem tratamento ou mesmo análise do TCE-RS. Outros dados analisados e consolidados pelo TCE-RS (dados disponíveis a partir de 2001) a respeito dos percentuais de gastos com educação, saúde e limites da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) são também disponibilizados.

A base de dados é a tentativa de fomentar a participação fiscalizadora dos contribuintes, além de responder às exigências constitucionais como a publicidade e eficiência, as quais fundamentais na avaliação da participação social sobre os investimentos fundamentais que a *Carta Magna* deixa implícita, a saber, os investimentos que não podem ficar à mercê da discricionariedade do gestor público, mas precisam ter a primazia dos programas e políticas de Estado para a realização do direito social, prescrição teórico-ideológica central da Constituição Brasileira de 1988.⁸⁵

⁸⁴ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE/RS). Dados Abertos. Disponível em: <<http://dados.tce.rs.gov.br/>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

⁸⁵ SOARES, Marcos Antônio Striquer. O princípio constitucional da publicidade e propaganda do governo. *Revista Jurídica da Unifil*, ano IV, n. 4, p. 64-76, 2007. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-5.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2014.

2.2 Administração Burocrática

A Administração Burocrática surgiu, na segunda metade do século XIX, na época do Estado liberal, com objetivo de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Este modelo teve como norte os princípios de administração do exército prussiano que constituía-se em uma das alternativas superior à administração patrimonialista.⁸⁶ O modelo de administração burocrática, conforme Fedozzi,⁸⁷ é uma forma de organização que desfrutou notável disseminação nas administrações públicas no mundo inteiro durante todo o século XX. Esta metodologia de administração, conforme Secchi,⁸⁸ inspirou as reformas introduzidas nas administrações públicas dos Estados Unidos entre os séculos XIX e XX, durante a chamada *progressive era*.

Faoro identifica como criador da sociologia da burocracia o sociólogo alemão Max Weber.⁸⁹ No setor público, Secchi diz que a teoria da burocracia é definida como uma forma de organização humana, a qual tem por base a racionalidade e a adequação dos meios para atingir os objetivos, com garantia de satisfação do cidadão.⁹⁰ A garantia dos direitos dos cidadãos para satisfazer as municipalidades dos Estados modernos constituiu-se no foco dos gestores públicos, todavia o modelo adotado no Brasil, nesse mesmo período, tornou-se inócuo no intento de atingir esse objetivo, a população ficou assim sem serviços públicos de qualidade por causa da inércia do tipo de funcionalismo público oferecido.

Nesse sentido, Lodi faz a seguinte afirmação:

A efetivação da cidadania exige não só um estado de direito, como também um convívio social regido pelos princípios democráticos. Para isso, é necessário que, além dos governantes, cada cidadão e cada cidadã adote esses princípios e oriente sua atuação social e seu comportamento pessoal por eles.⁹¹

⁸⁶ ABRUCIO, Fernando; LOUREIRO, Maria Rita. *O Estado numa era de reformas: os anos FHC*. Brasília: SEGES -MP; São Paulo: Annablume, 2002.

⁸⁷ FEDOZZI, .

⁸⁸ SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas na administração pública. *Revista Brasileira de Administração Pública*, v. 43, p. 347-369, 2009.

⁸⁹ FAORO, 2000, p. 69.

⁹⁰ SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas na administração pública. *Revista Brasileira de Administração Pública* (RAP), Rio de Janeiro 43(2), p. 347-69, mar./abr., 2009. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/2410/241016443003.pdf>>. Acesso em: 7 mar. 2014.

⁹¹ LODI, Lúcia helena. *Ética e cidadania: construindo valores na escola e na sociedade*. Brasília: Secretaria Especial dos Direitos Humanos: Ministério da Educação, SEIF, SEMTEC, SEED, 2003.

Na administração pública Brasileira, a *Teoria da Burocracia* surgiu com o advento do Departamento Administrativo de Serviço Público (Dasp), na década de 1930, evidenciando a primeira reforma administrativa na administração pública no País.⁹² Diz ainda o autor que esta prática adotada no Brasil se caracteriza em relação aos seguintes temas: combate à corrupção e o nepotismo, acesso ao serviço público por mérito (meritocracia), criação do concurso público, profissionalização, ideia de carreira e hierarquia funcional. Segundo Fedozzi, a teoria sociológica sobre a burocracia, identificada desde Weber, procura estudar as organizações em seu desenvolvimento histórico-social a partir dos fatos ocorridos na administração pública de viés patrimonialista. Neste sentido, faz referência à época caracterizada por um sistema político e por uma elite que, para manter o poder, criam o aparelho administrativo para dar suporte à autoridade política governante.⁹³ São muitas as desconfianças em relação ao modelo burocrático, no que se refere à relação implicada na natureza humana e devidas ao trabalho por causa do excesso de controle em tarefas e procedimentos, motivado pela vontade de trabalho e desenvolvimento das pessoas. O objetivo do modelo burocrático, no setor público, é agilizar processos e realizar o “controle do controle”, porém, se ele for usado de maneira equivocada pouco contribuirá para que a administração pública atinja o objetivo maior, facilitar o acesso dos cidadãos aos bens percorridos pela conjunção das medidas socioadministrativas na obtenção de qualidade de vida.

É nesse sentido que Pollitt e Bouckaert afirmam que o modelo burocrático se tornou o alvo das mais ásperas críticas, porque foi considerado inadequado para o contexto institucional, por ser ineficiente, moroso e distante das necessidades dos cidadãos. Com a crise da administração pública burocrática durante o regime militar, não apenas porque não foi capaz de extirpar o patrimonialismo, mas também porque esse regime de governo ao invés de consolidar uma burocracia profissional na máquina administrativa do país, por meio da redefinição das carreiras e de um processo sistemático de abertura de concursos públicos para a alta administração, além de formas específicas de treinamento e formação continuada, preferiu o

6 v.: il. p. 15. Disponível em: <http://www.oei.es/quipu/brasil/ec_intro.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2014.

⁹² AFONSO, J. R. Responsabilidade fiscal: agenda incompleta. In: LEVY, E.; DARGO, P.A. (Orgs.). *Gestão pública no Brasil contemporâneo*. São Paulo: Fundap, 2005. p. 35.

⁹³ FEDOZZI, 1999, p. 31.

caminho mais curto do recrutamento de administradores através das empresas estatais que operavam, em muitos momentos, no aliciamento ideológico pelo sistema político e promoviam a continuidade do *estado mantenedor*, constituindo assim, a seguridade que o emprego na estrutura social do estado promoveu, a criação das possibilidades da ineficiência do funcionalismo e também de toda a estrutura da administração pública.⁹⁴

A burocracia na administração pública ao longo da segunda metade do século XX, no Brasil, experimentou certo progresso ao mesmo tempo em que foi minada pelo excesso da folha de pagamento no serviço público, pela ineficácia que a seguridade no trabalho promoveu e o total descontrole na área de pessoal, bem como os dispositivos ideológicos que eram provenientes das formas patrimonialistas anteriores de governos.

2.3 Administração Gerencial

Na segunda metade do século XX, começaram a surgir as ideias de uma nova filosofia administrativa: a *Administração Pública Gerencial*, contrapondo-se ao modelo burocrático.⁹⁵ Secchi apresenta dois modelos organizacionais da administração pública brasileira nas últimas décadas: a administração pública gerencial (APG) e o governo empreendedor (GE). Kettl, segundo Secchi, refere que os dois modelos compartilham os valores da produtividade, orientação ao serviço, descentralização, eficiência na prestação de serviços. Este tipo de administração é chamado de gerencialismo.⁹⁶

A administração gerencial caracteriza-se por decisões e ações orientadas para o resultado, com objetivo focado nas demandas dos usuários, por conta de um planejamento permanente de forma descentralizada e transparente.⁹⁷ Essa

⁹⁴ BRASIL. Presidência da República. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado 2003*. Brasília: Presidência da República e Câmara da Reforma do Estado, 1995.

⁹⁵ RAMOS, Marcelo de Matos. *Contratos de Gestão: Instrumento de Ligação entre Os Setores do Aparelho do Estado*. *Revista do Serviço Público*, Brasília: ENAP, ano 48, n. 2, maio/ago., p. 81-98, 1997.

⁹⁶ KETTL, Donald F. *The global public management revolution*. 2. ed. Washington: Brookings Institution Press, 2005 *apud* SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, mar./abr., 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122009000200004&script=sci_arttext>. Acesso em: 12 mar. 2014. p. 354.

⁹⁷ MACARENCO, Isabel. *Gestão com pessoas: gestão, comunicação e pessoas: comunicação como competência de apoio para a gestão alcançar resultados humanos*. Tese. 233 f. (Doutorado) -

transparência na atividade pública surge a partir deste novo modelo. No modelo burocrático quem controla as ações é a própria administração, um poder de “autocontrole”. Com a evolução da teoria da Administração Gerencial, houve a necessidade natural de fomentar um novo controle, a do cidadão, resultante de uma atividade bem mais atuante.⁹⁸ Normativas surgiram neste cenário para reforçar a transparência de atos praticados pelo gestor público, como a Lei Complementar 131/2009, que trata especialmente da transparência da Administração Pública, com objetivo principal de publicar dados, em tempo real, atos produzidos pelo gestor público, proporcionando ao cidadão obter as informações via internet. Christensen, Lagreid e Wise, citados por Secchi, referem-se à APG como um movimento delimitado em espaço e tempo, e como um processo de mudança nas administrações públicas do norte da Europa, do Canadá, e na Oceania, nos anos entre 1980 e 1990.⁹⁹ O mesmo Secchi afirma que a APG ou Nova Gestão Pública (*New Public Management* - NPM) é um modelo normativo pós-burocrático para a estruturação e a gestão da administração pública baseado em valores de eficiência, eficácia e competitividade.¹⁰⁰

A novidade do APG é o conceito de governança, a qual pode ser definida como uma das novas práticas de administração pública, que ajudam os países a melhorar suas condições de desenvolvimento social; por isso, a boa governança é a combinação de boas práticas de gestão pública em uma determinada situação social. E, neste sentido, a APG reúne várias diretrizes inovadoras para a administração pública.¹⁰¹ Observa-se nesse modelo que a exigência de “boa governança” por parte do Fundo Monetário Internacional (FMI) e da importância deste diploma para países em desenvolvimento receberem recursos financeiros, assim como apoio técnico, indica uma visão que percebe os investimentos desde uma compreensão na qual se aliam gestão racional, participação democrática efetiva e objetivos bem delimitados com propósito de permitir o retorno dos investimentos.

Programa de Pós-Graduação em Ciências da Comunicação, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2006. p. 32.

⁹⁸ MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

⁹⁹ CHRISTENSEN, Tom; LAGREID, Per; WISE, Lois. Transforming administrative policy. *Public Administration*, v. 80, n. 1, p. 153-178, 2002 *apud* SECCHI, 2009. p. 354.

¹⁰⁰ SECCHI, 2009, p. 355-3566.

¹⁰¹ JONES, Larry R. New public management has been completely discredited, thank God! *International Public Management Journal*, v. 5, n. 2, p. 148-172, 2004 *apud* SECCHI, 2009, p. 354.

Desde o início da década de 1980, governos de diversos países têm empreendido esforços para modernizar e agilizar a administração pública. A exemplo, citam-se a Coreia do Sul, o Brasil, a Nova Zelândia, os Estados Unidos, o Canadá, a Colômbia, o Peru, a Índia e os países membros da União Europeia, de maneira que a reforma do setor público se tornou um fenômeno universal.¹⁰² O problema da eficiência no serviço público, introduzida pela Constituição Federal de 1988, na verdade, não era essencial logo no início. O Estado se transformou em um grande Estado Social e Econômico com a abertura democrática do país em meados da década de 1980 e depois, com a promulgação da Constituição ao fim da mesma década. O Estado assumiu, neste cenário, um número crescente de responsabilidades sociais no que diz respeito aos direitos de seguridade social como educação, saúde e assistência social.¹⁰³ A expansão do Estado respondia não só às pressões da sociedade, mas também, às estratégias de crescimento da própria burocracia. A administração pública gerencial decorre de problemas não só de crescimento e da decorrente diferenciação de estruturas e complexidade crescente da pauta de problemas a serem enfrentados, mas também de legitimação da burocracia perante as demandas da cidadania.¹⁰⁴

Após a II Guerra Mundial houve uma reafirmação dos valores burocráticos, mas, ao mesmo tempo, a influência da administração de empresas começou a se fazer sentir na administração pública. Bresser-Pereira argumenta que a administração pública gerencial foi proposta na segunda metade do século XX, como resposta à crise do Estado visando à redução de custos e dotar de maior eficiência a administração dos serviços públicos.¹⁰⁵ As ideias de descentralização e de flexibilização administrativa ganharam cada vez mais espaço em todos os governos. Entretanto, a reforma da administração pública só ganhou força na década de 1970, quando teve início a crise do Estado, a qual conduziu à nova

¹⁰² KETTL, Donald F. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINIK, Peter (Orgs.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 4. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001. p. 75.

¹⁰³ PIMENTA DE FARIA, Carlos Aurélio. Uma Genealogia das Teorias e Modelos do Estado de Bem-Estar Social. *Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais* (BIB), n. 46, p. 39-78, 1998.

¹⁰⁴ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*, v. 47, n. 1, 1996. Disponível em: <<http://blogs.al.ce.gov.br/unipace/files/2011/11/Bresser1.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2014. p. 5.

¹⁰⁵ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Reflexões sobre a Reforma Gerencial Brasileira de 1995. *Revista do Serviço Público*, 50(4), p. 5-30, 1999. p. 5. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1999/93.ReflexoesSobreRefGerencial.p.pg.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

formulação da estrutura administrativa estatal. Em consequência, nos anos de 1980, desencadeou-se uma grande revolução na administração pública dos países centrais em direção a uma administração no formato das empresas privadas.¹⁰⁶

Estudar a evolução da atividade pública no Brasil requer uma investigação na esteira da Reforma do Estado desencadeada em meados dos anos de 1990, no governo de Fernando Henrique Cardoso. Inspirado nas reformas de alguns países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), da década de 1980, o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE) propôs a adoção de uma Administração Gerencial no setor público, argumentando que a crise fiscal do Estado decorria da ineficiência estrutural da administração pública burocrática.¹⁰⁷

Neste sentido, Pereira ressalta que “o enfoque gerencial da administração pública centra-se em quatro atividades, quais sejam: descentralização; contratos de gestão; ênfase na inovação; flexibilidade de orientação para resultados”.¹⁰⁸ O modelo antiburocrático tinha pretensão de implementar instrumentos de gestão orçamentária mais flexíveis tornando “[...] as finanças públicas mais vinculadas a objetivos do que as regras rígidas do serviço público”.¹⁰⁹ O inimigo a ser combatido, nesse período, era o imobilismo do funcionalismo público e a resistência às mudanças. A ideia central da administração pública gerencial é descentralizar e delegar responsabilidade.¹¹⁰ Nesse esquema gerencial, o contrato de gestão funciona como instrumento de controle que deve prever os recursos de pessoal, materiais e financeiros para as agências ou organizações sociais, no qual se define, quantitativa e qualitativamente, os indicadores de desempenho, enfim, os resultados a serem alcançados.¹¹¹ Lopes (2007) entende que o modelo gerencial na gestão

¹⁰⁶ BRESSER-PEREIRA, 1996, p. 6.

¹⁰⁷ BRESSER-PEREIRA, 1999, p. 7.

¹⁰⁸ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Gestão do Setor Público: Estratégia e Estrutura para um Novo Estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998. p. 21-38.

¹⁰⁹ ABRUCIO, Fernando L. O Impacto do Modelo Gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. *Revista do Serviço Público*, n. 47, v. 2, abr., 1996. p. 179.

¹¹⁰ BRESSER-PEREIRA; SPRINK, 2005, p. 108.

¹¹¹ MELO, Lúcia de Fátima. *Reformas educacionais e gestão democrática no estado do Acre: repercussões no trabalho do núcleo gestor da escola*. Tese. 356 f. (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Educação: Conhecimento e Inclusão Social, Faculdade de Educação, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <http://www.gestrado.org/images/publicacoes/43/Tese_LuciaMelo.PDF>. Acesso em: 20 abr. 2014. p. 36.

pública envolve, ainda, a prestação de contas e responsabilização pelos resultados (accountability). Especificamente aos setores da educacional e saúde.¹¹²

No Brasil, as últimas décadas foram marcadas pela crise estatal bem como por iniciativas com objetivo de realizar a reforma na administração pública. As reformulações promovidas pelo governo de Fernando Henrique Cardoso, derivadas de seus atos quando ocupou o Ministério da Fazenda, tinham como foco principal o ajuste fiscal das contas públicas, que acabaram por promover as reformas administrativas e previdenciárias no final da década de 1990. Esses procedimentos proporcionariam uma equalização entre as necessidades de equilíbrio financeiro das contas públicas e a performance governamental.¹¹³ Mello relata que o “Estado tanto pode desenvolver por si mesmo as atividades administrativas que tem constitucionalmente a seu encargo, como pode prestá-las através de outros sujeitos”.¹¹⁴ Administração Pública, em um sentido estrito, e Governo, quando comparados:

[...] é mister partir da diferença entre as três funções do Estado. A primeira estabelece regras gerais e abstratas, denominadas leis; as duas outras aplicam as leis ao caso concreto: função jurisdicional, mediante solução de conflitos de interesses e aplicação coativa de lei, quando as partes não o façam espontaneamente; a função executiva, mediante atos concretos voltados para a realização dos fins estatais, de satisfação das necessidades coletivas.¹¹⁵

No que tange ao sentido material ou formal, Di Pietro afirma que a Administração Pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico de direito público, para a consecução dos interesses coletivos.¹¹⁶ O mesmo indica Andrade, que cabe à administração pública consolidar a utilização de todos os serviços disponíveis para a população.¹¹⁷

A Reforma Administrativa no Brasil tem como objetivo principal atingir as três esferas de governo: a União, os Estados e Municípios. O objetivo central das

¹¹² GERIGK, Willson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo padrão. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIV, 2007. João Pessoa. Anais. João Pessoa: ABC, 2007.

¹¹³ BRESSER-PEREIRA, 1996, p. 11-12.

¹¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 129.

¹¹⁵ DI PIETRO, 2005, p. 55.

¹¹⁶ DI PIETRO, 2005, p. 61.

¹¹⁷ ANDRADE, Nilton de Moraes. *Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual*. São Paulo: Atlas, 2005. p. 37.

mudanças é transformar sua forma de administração e gestão, de burocrática voltada para resultado gerencial. Surge, neste cenário, um novo padrão de relações entre a União e as demais esferas de governo.¹¹⁸

No governo de Fernando Henrique Cardoso, ocorreram várias reformas com objetivo de fortalecer as finanças públicas e estrutura estatal, adaptando-as à nova realidade da economia mundial, trazendo como principais mudanças, a reforma administrativa e previdenciária, desregulamentação de mercados, flexibilização das regras de contratação de mão de obra e privatizações.¹¹⁹ Nesse período, o Governo Federal desenvolveu e acompanhou programas, tais como: Estabilidade Fiscal (PEF), Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (Proer), Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados e Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, medidas que objetivavam manter a estabilidade fiscal. O objetivo principal do Estado era uma política de austeridade fiscal, em um estado mais eficiente com um controle rigoroso dos gastos públicos e uma maior transparência na aplicação dos recursos públicos.¹²⁰ O Governo adota medidas com vistas a alcançar um estado menor, ágil e inteligente. Tornando o processo de privatizações, neste contexto, inevitável.

O modelo da APG apresenta-se tendo como pressupostos a descentralização das decisões, autonomia na gestão de recursos humanos, bem como outras áreas da administração pública, porém com ênfase na qualidade e na produtividade do serviço público.¹²¹ Para evidenciar os dois modelos, o Quadro 1, a seguir, apresenta um comparativo entre os modelos da administração pública burocrática e gerencial.

Quadro nº1. Comparação entre modelos de Administração Pública Burocrática e Gerencial

¹¹⁸ REZENDE, Denis Alcides; CASTOR, Belmiro Valverde Jobim. *Planejamento estratégico municipal: empreendedorismo participativo nas cidades, prefeituras e organizações públicas*. Rio de Janeiro: Brasport, 2005.

¹¹⁹ GERIGK, Willson; CLEMENTE, Ademir; RIBEIRO, Flávio. O padrão do endividamento público nos municípios brasileiros de porte médio após a lei de responsabilidade fiscal. *Revista Ambiente Contábil* – UFRN – Natal-RN. v. 6. n. 1, p. 122-140, jan./jun., 2014. Disponível em: <file:///C:/Users/Helio/Documents/Tese%20Helio/452-713-1-PB.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2014.

¹²⁰ TAVARES, Martus. *Política Fiscal no Brasil fundamentos, implementação e consolidação de um novo regime*. Disponível em: <www.pralmeida.org/04Temas/.../02PolFiscalBrMartusTavares.doc>. Acesso em: 23 abr. 2014.

¹²¹ DI PIETRO, Maria Sylvia. *Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

Administração Pública Burocrática	Administração Pública Gerencial
1. Apoia-se na noção geral de interesse público.	1. Procura obter resultados valorizados pelos cidadãos.
2. Garante cumprimento de responsabilidade.	2. Gera <i>accountability</i>. Eleva as relações de trabalho.
3. Obedece às regras e aos procedimentos.	3. Compreende e aplica normas. Identifica e resolve problemas. Melhora continuamente os processos.
4. Opera sistemas administrativos.	4. Separa serviços e controle. Cria apoio para normas. Amplia a escolha do usuário. Encoraja ação coletiva. Cria incentivos. Define, mede e analisa resultados.
5. Concentra-se no processo.	5. Orienta-se para resultados.
6. É autorreferente.	6. Foca o cidadão.
7. Define procedimentos para a contratação de pessoal, compra de bens e serviços.	7. Luta contra o nepotismo e a corrupção.
8. Satisfaz às demandas dos cidadãos.	8. Evita adotar procedimentos rígidos.
9. Controla procedimentos.	9. Define indicadores de desempenho – utiliza contrato de gestão.
10. Define cargos rígida e fragmentadamente. Tem alta especialização.	10. É multifuncional. Flexibiliza as relações de Trabalho.

Fonte: Matias-Pereira (2007, p. 20)

O Quadro 01 demonstra claramente o motivo do declínio do modelo weberiano, e o surgimento do modelo gerencial. A corrupção e nepotismo são itens que a APG deverá adotar como regramento adequado para combater este fenômeno, que se origina desde o modelo patrimonialista. Para tratar deste assunto o Supremo Tribunal Federal (STF), órgão máximo do judiciário Brasileiro, votou a Súmula Vinculante número 13, que estabelece regras para ingresso no serviço público, relativo a parentes, de agentes políticos. A partir da publicação da Lei Complementar nº 101/2000, LRF, o plano de estabilização da Economia Brasileira recebeu um reforço de forma detalhada na responsabilidade de administradores em controlar as finanças públicas com um maior rigor. Neste sentido, a LRF intensifica o controle da dívida pública, expandido as linhas de atuação do Plano Real a todas as esferas de governo, por conta do equilíbrio das contas públicas. E, por essa razão, estados e municípios, assim como o governo federal, foram inseridos dentro de um programa de desenvolvimento autossustentável, o que implica gastar apenas aquilo

que as receitas permitirem.¹²² A LRF traz uma nova noção de equilíbrio para as contas públicas: o equilíbrio das chamadas “contas primárias”, traduzidas no *resultado primário* equilibrado. Significa, em outras palavras, que o equilíbrio a ser buscado é o equilíbrio autossustentável, ou seja, aquele que prescinde de operações de crédito e, portanto, sem aumento da dívida pública.

Posteriormente à Lei de Responsabilidade Fiscal, no mesmo cenário, foi editada a Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, a qual definiu as penalidades e tipificou os crimes fiscais para os casos de descumprimento dos dispositivos da LRF/2000. A dívida pública é o principal problema, de ordem macroeconômica, enfrentado pelo país nos últimos tempos, em todos os níveis de governo, razão pela qual se faz necessário invocar um novo ordenamento legal para controlar de forma gerencial as dívidas públicas, a despesa com pessoal, a transparência na gestão pública.

2.3.1 Os Serviços da Nova Administração Pública Gerencial

A administração pública Brasileira identifica-se como uma estrutura administrativa criada e mantida para executar os serviços públicos, com vistas a atender de forma permanente, ou emergencial as necessidades do cidadão. Na visão de Slomski, o serviço público é “[...] o conjunto de atividades-meio e de atividades-fins exercidas ou colocadas à disposição, prostates diretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem-estar social da coletividade”.¹²³ Dessa forma, o Quadro 2 exemplifica as atividades-meio e as atividades-fins desenvolvidas pela administração pública.

Quadro nº2. Divisão da Administração Pública

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	
Atividades meio	Atividades fins
FUNÇÕES DE ASSESSORAMENTO <ul style="list-style-type: none"> • Pesquisa; • Planejamento; • Organização. 	ESSENCIAIS <ul style="list-style-type: none"> • Segurança; • Defesa Nacional; • Justiça.

¹²² NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: teoria e prática*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 31.

¹²³ SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal*, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 366.

<p>FUNÇÕES DE CHEFIA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comando; • Coordenação; • Controle. <p>SERVIÇOS AUXILIARES</p> <ul style="list-style-type: none"> • Administração de Pessoal; • Administração de Material; • Administração Financeira; • Administração Patrimonial; • Administração Orçamentária; • Administração Documental; • Administração do Cadastro Geral de Cidadãos. 	<p>COMPLEMENTARES</p> <ul style="list-style-type: none"> • Proteção a Saúde; • Proteção a Agricultura; • Proteção a Educação; • Promoção do Bem-Estar Social; • Desenvolvimento Urbano; • Desenvolvimento Econômico; • Incremento de Obras Públicas. <p>SERVIÇOS PÚBLICOS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transportes Coletivos; • Iluminação; • Limpeza Pública; • Abastecimento, etc.
--	---

Fonte: Slomski (2003, p. 366)

Através do Quadro 2, observa-se que a Administração Pública divide-se em atividades-meio e fim. A primeira tem por objetivo auxiliar os gestores públicos mediante um conjunto de atividades técnicas. Já nas funções de assessoramento, observa-se um nível mais elevado de conhecimento, orientando o gestor nas questões de planejamento.

De acordo com Slomski, as atividades-meio tem o objetivo de assegurar os controles internos dentro da administração pública mediante as funções de assessoramento, chefia e dos serviços auxiliares. Todavia, as atividades-fim têm como objetivo assegurar os serviços essenciais, complementares e públicos, com o fito de promover o bem-estar social da coletividade, por conta disso, as atividades-meio dão suporte à realização das atividades fins.

3 A ÉTICA E A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO SERVIÇO PÚBLICO

3.1 A Contabilidade no Setor Público

A Constituição Federal de 1988 recepcionou a Lei 4.320/1964, como norma regradora do direito financeiro constituindo-se no principal diploma legal da Contabilidade Pública Brasileira até o presente momento. Passados 12 (doze) anos da promulgação da Constituição, foi editada, em 2000, a Lei Complementar n. 101, (LRF), constituindo-se, também, como ponto de referência para o setor público.¹²⁴ Para Gerigk, os serviços de contabilidade no setor público, atendem as três esferas de governo, seguindo comanda da Lei 4320/64, que rege o aspecto da contabilização, pelo método das partidas dobradas.¹²⁵

3.1.1 Histórico

Inicia-se a *contabilidade pública*, no Brasil, com a chegada da Família Real Portuguesa, que fugia do Bloqueio Continental, imposto por Napoleão Bonaparte, no ano de 1808.¹²⁶ Arruda fala que em 28 de junho de 1808, Dom João VI, em alvará referendado por Dom Fernando José de Portugal, criou o Erário Régio e instituiu o Conselho da Fazenda, que serviam de orientações à Administração da realeza, estabelecendo, neste período inicial, normas reguladoras da escrituração da contabilidade.¹²⁷

No início desta atividade, Arruda (2009) complementa sua pesquisa transcrevendo trechos das normas reguladoras da Contabilidade Pública, daquela época:

¹²⁴ LUIS PAULO RODRIGUES DE CARVALHO. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus instrumentos de controle de endividamento: uma análise dos Municípios Brasileiros (2000-2012)*. Monografia. 65 f. (Bacharelado) - Bacharelado em Ciências Econômicas, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação, Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2014. Disponível em: <http://bdm.bce.unb.br/bitstream/10483/7336/1/2014_LuisPauloRodriguesdeCarvalho.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2014.

¹²⁵ GERIGK, W. *O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios do Paraná*. Dissertação. (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

¹²⁶ SLOMSKI, 2007, p. 11-12.

¹²⁷ FIC, Fernanda Severo. *A evolução da escrituração contábil no Brasil*. Trabalho de Conclusão de Curso. 20 f. (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2010. p. 8.

Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade da minha família Real Fazenda não fique arbitrário, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais [...]: ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas [...].¹²⁸

Nota-se claramente que, naquela época, já havia uma preocupação em padronizar procedimentos contábeis, controle do patrimônio e o gasto público, em razão da evidência da contabilização já difundida pela Europa. Baleeiro, pesquisando sobre o surgimento da Contabilidade Pública no Brasil, registra em sua pesquisa que no período de 1821 a 1823, já eram publicadas as demonstrações contábeis da província no Jornal Conciliador sob o título Conta Geral dos Cofres Nacionais da Província do Maranhão, com relevância na forma de "prestar contas" dos agentes políticos da época.¹²⁹ Nota-se que a contabilidade pública, no período inicial do Brasil, evidenciava-se mediante registros da vida econômica e política de uma província.

No ano de 1889, com a Proclamação da República, foi preciso ter um maior controle do bem público, sendo necessário editar regulamentos que padronizassem as atividades públicas, principalmente as ações de uma nova forma de Governo, República.¹³⁰ Nessa nova fase da contabilidade pública, o segundo marco significativo na história da contabilidade pública no Brasil foi a publicação do Código de Contabilidade, organizado pela Lei n. 4.536 de 28 de janeiro de 1922 e regulamentado pelo Decreto n. 15.783, de novembro de 1922, modificado pelo Decreto-lei n. 1990. Sendo estes substituídos, posteriormente, em 1964, pela Lei n. 4.320 de 17 de março, que vigora até o momento.¹³¹

Naquele período, o Brasil equipara-se às práticas internacionais na contabilidade quando se titulava o "Guarda Livro", na figura do contador, estatuinto normas para seu funcionamento. A *Contabilidade Pública* é de vital importância para controlar e planejar a administração Pública.¹³² Do mesmo modo, Andrade afirma que a contabilidade pública é uma modalidade da especialização da Ciência

¹²⁸ FIC, 2010, p. 7.

¹²⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

¹³⁰ SLOMSKI, 2008, p.

¹³¹ PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Rev. contab. finanç.*, São Paulo, v.18, no.spe, jun., p. 19-32, 2007. disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a03v18sp.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

¹³² ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas, 1994.

Contábil que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio de uma entidade pública, possibilitando a geração de informações, através das variações ativas passivas ou variações extraorçamentárias resultadas sobre a composição do patrimônio público, auferidos por sua administração e pelos usuários.¹³³ Concomitantemente, Araújo define contabilidade pública como sendo o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações.¹³⁴ O objeto da contabilidade pública é o patrimônio público e suas variações. E seus objetivos são produzir com oportunidade e fidedignidade, informações por meio de relatórios que sirvam aos administradores públicos como ferramenta no processo de tomada de decisões e que essas possam ser tomadas de forma segura.¹³⁵

Neste sentido, Sá define a contabilidade pública como o sistema de informações capaz de captar, registrar, divulgar e interpretar os fenômenos avaliáveis monetariamente que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer gestão pública.¹³⁶ No nível nacional, a contabilidade pública origina-se de preceitos legais. A principal Lei que trata desta contabilidade é a Lei n. 4.320/1964. Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Essa lei, na grande maioria de seus artigos, trata das questões orçamentária e financeira, e não patrimonial ou contábil. A contabilidade Pública, em termos nacionais, encontra-se estabelecida dos artigos 83 ao 106, da referida lei. Assim sendo, os sistemas de contabilidade pública, adotados no Brasil, refletem apenas as exigências da Lei Federal n. 4.320/64 e não incorporam as informações gerenciais necessárias à avaliação dos aspectos operacionais de custos e resultados, inclusive por deficiência da sistemática de planejamento adotada. A contabilização dos recursos públicos pelos diversos órgãos/entidades da administração governamental é feita pela classificação econômica da despesa

¹³³ ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade Pública na gestão municipal: métodos com base na Lei n. 101/00 e nas classificações contábeis advindas da Sof e STN*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

¹³⁴ ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. *O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos*. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹³⁵ KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

¹³⁶ SÁ, Antonio Lopes de. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

(elemento/sub-elemento) em relação a cada projeto/atividade sob sua responsabilidade e consolidados por programa de governo.

3.1.2 Estrutura do Serviço de Contabilidade

Na visão de Lichtnow, a contabilidade no setor público é classificada em centralizada, descentralizada e integrada.¹³⁷ Para Marconi, a classificação do tipo centralizada ocorre quando todos os serviços de contabilidade estão ligados diretamente ao órgão central, uma vez que não existe subordinação destes às Unidades Administrativas, em razão destas entidades serem de pequeno porte, como exemplo, tem-se as prefeituras pequenas, fundações ou entidades que detém dinheiro público.¹³⁸ Quanto ao tipo descentralizado, cada unidade administrativa possui um órgão de contabilidade e um deles recebe os balancetes e faz a consolidação dos mesmos. Há uma linha de subordinação dos órgãos de contabilidade às unidades administrativas. E, quanto ao tipo integrado, há um órgão central de contabilidade com delegações nas unidades administrativas, sem subordinação às mesmas, mas sim ao órgão central de contabilidade. Existe uma linha de coordenação entre as delegações do órgão de contabilidade e as unidades administrativas.

No campo de aplicação, Lichtnow acrescenta três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. Afirma que muitas fundações públicas também utilizam a contabilidade pública. Kohama argumenta que o desempenho dos serviços de contabilidade na administração pública e que foram definidos após pesquisas, pelo extinto Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP).¹³⁹ Machado Jr. e Reis descrevem os componentes da contabilidade pública brasileira, previsto na Lei 4320/64, em quatro sistemas, no qual o poder público organiza-se em Sistema orçamentário, Sistema financeiro, Sistema de compensação e Sistema Patrimonial.¹⁴⁰

Já Silva afirma que os sistemas de contabilidade pública tem como função principal a realização do controle para resolver dois problemas distintos, a saber: a)

¹³⁷ LICHTNOW, Rolf Hilmar. *Contabilidade e Administração Pública*. Pelotas: Educat/UCPel, 2002.

¹³⁸ MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 6. ed. São Paulo, 2006.

¹³⁹ KOHAMA. 1998, p. 9.

¹⁴⁰ MACHADO JR, J.T; REIS, H.C. *A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003. p. 150.

fornecer à direção da organização todas as informações necessárias para orientar de maneira mais econômica as opções de gestão; e b) permitir aos gestores que controlem o processo de gestão em seu aspecto econômico.¹⁴¹ No mesmo sentido, Gonçalves define contabilidade pública como uma especialização da ciência contábil, que se aplica às aziendas públicas, de acordo com as regras estabelecidas pelas Normas Gerais do Direito Financeiro. Ele comenta que este ramo da contabilidade exerce a função de prever, escriturar, controlar, analisar e interpretar os atos e fatos da gestão pública.¹⁴²

O controle sobre a ação do governo, de acordo com Oliveira, é exercido através do orçamento, da escrituração, do inventário, das demonstrações contábeis e da auditoria financeira e orçamentária.¹⁴³ O autor relata ainda que o objeto da contabilidade pública no setor é estudar os fenômenos gerados pelas aziendas, nas atividades com expressão quantitativa, com expressões monetárias. Kohama define azienda pública como um instituto econômico que se forma e se desenvolve coordenadamente com a participação de elementos pessoais e o emprego de bens, através do qual a entidade pública procura obter meios indispensáveis à realização dos fins a que persegue, mediante atendimento das necessidades, pela prestação de serviços públicos.¹⁴⁴ Afonso posiciona-se na necessidade de se desenvolver “[...] um sistema de informações capaz de criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado”.¹⁴⁵ Diante da premissa de que a contabilidade seja um sistema de informações, o ambiente gerencial sugerido pelo autor pode ser propiciado pela contabilidade gerencial.

3.1.3 Classificação da Receita Pública

A receita pública advém da necessidade dos governantes de disporem de recursos para que possam gerir e custear os serviços que estão em seu cargo e que

¹⁴¹ SILVA, L.M. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

¹⁴² GONÇALVES, Susana. *A consolidação de contas da Administração Pública: enquadramento teórico e análise empírica*. Dissertação. (Mestrado) - Universidade do Minho. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/>>. Acesso em: 3 abr. 2014.

¹⁴³ OLIVEIRA, C. B. *Manual de Direito Administrativo*. 3. ed. Niterói: Impetus, 2006.

¹⁴⁴ KOHAMA, 2001, p. 21.

¹⁴⁵ AFONSO, Roberto A. E. *Modernização da gestão: uma introdução à contabilidade pública de custos*. BNDS: Secretaria para assuntos fiscais: informe-se n. 18, ago., 2000. p. 7.

devem ser ofertados aos cidadãos. Os serviços e atividades desenvolvidos pelo Estado têm o intuito de atender o bem público, sendo necessário meios materiais (recursos financeiros) os quais se tornam possíveis através de uma atividade de natureza patrimonial, o que se define por atividade financeira do Estado.¹⁴⁶ Araújo e Arruda, dizem que a "receita pública", em sentido amplo, se constitui como todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos, por meio de numerário ou de outros bens representativos de valores arrecadados, em virtude de leis, resultantes da execução orçamentária ou independente dela.¹⁴⁷

Considerando-se a premissa que qualquer ingresso (ou entrada) aos cofres públicos é receita, torna-se importante considerar, contudo, que nem toda entrada é receita pública, pois para isto é necessário que haja incremento ao patrimônio governamental. Essas entradas que não se agregam ao patrimônio público são ingressos públicos e podem ser exemplificadas como as "cauções, fianças e depósitos recolhidos ao Tesouro; empréstimos contraídos pelos Estados, etc".¹⁴⁸ E por receita pública, define Baleeiro que "[...] é a entrada que, agregando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo".¹⁴⁹ Nas observações de Lino, as receitas públicas podem ainda ser definidas como recursos financeiros, legalmente arrecadados pelo Estado, para o cumprimento de sua missão constitucionalmente atribuída.¹⁵⁰ Por fim, é preciso dizer que esta distinção entre ingresso ou entrada e receita pública restringe-se ao campo doutrinário, uma vez na Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964, o termo "receita" está associado a qualquer entrada de dinheiro no cofre público.

Andrade relaciona as receitas públicas por categoria econômica, ou seja, receitas correntes e de capital, conforme estabelece a Portaria n. 303 de 28 de abril

¹⁴⁶ ANDRADE, 2006, p. 73.

¹⁴⁷ ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. *Introdução à Contabilidade Governamental*. Salvador: ZNT, 1999.

¹⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução às ciências das finanças*. Rio de Janeiro, Forense, 2012. p. 116.

¹⁴⁹ BALEEIRO, 2012, p. 116.

¹⁵⁰ LINO, Pedro. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar n.º 101/2000*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 148.

de 2005, que aprova a 2ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública conforme ilustrado no Quadro 03 a seguir.¹⁵¹

Quadro nº 3 .Classificação das Receitas Orçamentárias por Categoria Econômica

Níveis	Códigos	Nomenclatura Orçamentária	Nomenclatura Usual
1º Nível	1	Categoria econômica	Receitas Correntes
2º Nível	11	Subcategoria econômica	Receitas Tributárias
3º Nível	111	Fonte	Impostos
4º Nível	1112	Subfonte	Impostos sobre Patrimônio e Renda
5º Nível	1112.02	Alínea	Imposto s/ Propriedade Predial Territorial Urbana (IPTU)
6º Nível	1112.02.00	Subalínea	detalhamento dispensado para IPTU

Fonte: Andrade, 2006.

Azevedo, Souza e Veiga, ao comentarem o assunto, fazem referência à Portaria Interministerial SOF/STN n. 163, de 07 de maio de 2001, combinado com a Portaria STN n. 180/2001, indagando sobre a codificação da Classificação Econômica vigente aos moldes das três esferas de governo.¹⁵² Os autores, em pesquisa realizada no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), verificaram que a publicação do Manual da Receita Nacional, através da portaria aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF n. 3, de 2008, por um enfoque orçamentário, que a STN define receita como sendo todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas orçamentárias e operações que, mesmo não havendo ingressos de recursos, financiam despesas orçamentárias. Segundo este manual, as receitas podem ser classificadas em receitas públicas e receitas privadas.

Andrade comenta que a STN, com a edição da Portaria Ministerial n. 303/2005, deverá ser utilizada pelos três entes da federação, União, Estados,

¹⁵¹ ANDRADE, 2006, p. 73.

¹⁵² AZEVEDO, Ricardo Rocha de; SOUZA, José Antônio de; VEIGA, Cátia Maria Fragas. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCASPS Comentadas*. Blumenau: Nova Letra, 2009.

Distrito Federal e Municípios.¹⁵³ No conteúdo da Portaria, o código de destinação dos recursos públicos, partindo de um identificador de uso (IDUSO), tem como objetivo vincular destinação da receita a uma despesa específica. Esta forma de controle facilita aos Tribunais de Contas acompanharem os recursos e suas destinações, desde que a contabilidade registre adequadamente os fatos e atos praticados pelo gestor. Para que ocorra um controle mais adequado dos recursos vinculados, deverá a STN fazer migração nos Sistemas de Informações dos municípios no intuito de evitar que prefeituras realizem lançamentos desta natureza, manualmente nos Sistemas de Base da STN.

3.2 Contribuição de valores teológico-filosóficos para o comportamento ético na produção de dados contábeis

Seguindo a pesquisa de Boff, conforme os gregos, a ética surgiu dentro da filosofia com a preocupação precípua em saber o porquê das coisas.¹⁵⁴ Ele faz uma reflexão acerca da vida do ser humano estabelecendo princípios, valores e orientando, de certa forma, seus leitores para o convívio social desde seus costumes, usos, hábitos e tradições.¹⁵⁵ Esse conjunto de dispositivos destilados das relações humanas concretas é o que ele denomina de *ethos*, isto é, o conjunto sociocultural e histórico de uma determinada espacialidade política a qual define certos modos de perceber o mundo e a vida. É a contextualidade do lugar e do tempo como modo de compreensão da vida, sem que isso seja algo refletido profundamente. É a cotidianidade vivenciada pelos grupos sociais humanos. Dessa forma, Boff diz que a filosofia contribui significativamente para a compreensão da ética, em todos os sentidos, porque a profundidade da reflexão abordada por meio dos valores, atrelados às lógicas determinadas de cada campo de compreensão, possibilita fazer a ponte entre práticas concretas e normativas socioculturais.

Vazquez argumenta que nesse ambiente a moral surge como um meio de partida no qual o ser humano pode tecer e construir os porquês de determinados acontecimentos, pois a ética nunca pode estar desassociada da concepção filosófica do ser humano, como um ser social, histórico e criador.¹⁵⁶ Por isso, a ética, como

¹⁵³ ANDRADE, 2009, p. 73.

¹⁵⁴ BOFF, 2003, p. 15.

¹⁵⁵ BOFF, 2003, p. 15.

¹⁵⁶ VAZQUEZ, 1997, p. 34.

demonstrado anteriormente, permite aos grupos humanos refletirem a respeito de seu próprio comportamento. É o que diz Abbagnano, a ética é:

A ciência da conduta. Existem duas concepções fundamentais desta ciência: a primeira que a considera como ciência do *fim* para o qual a conduta dos homens deve ser orientada e dos *meios* para atingir tal *fim*, deduzindo tanto o fim quanto aos meios da *natureza* do homem; a segunda, a que a considera como a ciência do *móvel* da conduta humana e procura determinar tal móvel com vistas a dirigir ou disciplinar essa conduta.¹⁵⁷

Nesse sentido, a contribuição de fundamentos teológico-filosóficos para o formação dos valores dos seres humanos atende ao aspecto da formação do indivíduo no sentido de disseminar a orientação necessária para contribuir para a prática de um comportamento que seja razoável socialmente. Reblin registra que a “onda da Religiosidade abrange distintas esferas da vida social e da cultura do povo”,¹⁵⁸ tendo em vista que o refino da construção do conhecimento humano envolve a teologia e o cotidiano, uma vez que a primeira é interlocutora da constituição do saber religioso em diálogo equitativo com as demais ciências, e o segundo, o cotidiano, é originário da constituição desse saber, que amplia o horizonte do conhecimento, por causa da reflexão que faz desses ambientes práticos. Reblin diz que a reflexão teológica possui um acervo milenar e também uma experiência impar no que se refere aos estudos religiosos, contribuindo para a amplitude de conhecimento das ciências sociais aplicadas.¹⁵⁹

Segundo Durkheim argumenta que a religião é um fenômeno coletivo, articulado através de um “sistema de crenças e práticas” que têm o efeito de criar entre os indivíduos afinidades sentimentais que constituem a base de classificações e representações coletivas.¹⁶⁰ Durkheim diz que a dualidade sagrado-profana, somada a prática dos rituais, faz da religião uma força moral: uma entidade que define os limites entre o certo e o errado e o faz operar na medida em que recompensa quem está certo e pune quem está errado, isto é, aqueles que infringem as regras, os pecadores, por exemplo.¹⁶¹ A religião pode ser vista como realidade intelectual ao fazer a distinção entre o mundo sagrado e o profano. Durkheim

¹⁵⁷ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 380.

¹⁵⁸ BOBSIN, Oneide et. Al. *Uma religião chamada Brasil: estudos sobre religião e contexto Brasileiro*. São Paulo: Oikos, 2008. p. 83.

¹⁵⁹ BOBSIN, 2008, p. 83.

¹⁶⁰ DURKHEIM, Émile. *As formas elementares de vida religiosa: o sistema totêmico na Austrália*. São Paulo: Paulinas, 1989. (Sociologia e religião 7).

¹⁶¹ DURKHEIM, 1989, p. 11.

argumenta que os ideais descritos nas crenças religiosas são, pois, os ideais morais de uma sociedade. Afirma também que os religiosos reúnem-se em torno de regras e dogmas.¹⁶² Em linhas gerais, diz o sociólogo francês, a religião corrobora para a coesão social, uma vez que ordena os indivíduos, agrega valores, e define limites da conduta moral.

Carvalho diz que a ética humanista é base para a formação de uma sociedade, pois reconhece a individualidade como essência da humanidade diante de outras formas de ser. De acordo com o autor, é o mais alto valor da nossa cultura. Esse valor não vem de uma religião específica, todavia preserva o vínculo com a tradição cristã.¹⁶³ Marcel Mauss diz que a noção de personalidade moderna é uma construção que tem na teologia cristã um de seus fundamentos, sendo uma tese teológica que ganhou, ao longo dos últimos séculos, conotações jurídicas e sociais de suma importância, configurando o próprio tema da dignidade humana e, por consequência, constituindo a base para os direitos humanos.¹⁶⁴

Parece razoável que uma compreensão ética a partir de aportes entre a teologia e a filosofia contribui para uma melhor reflexão a respeito dos aspectos normativos da sociedade contemporânea, aceitando-se que nas últimas décadas vem ganhando cada vez mais espaço nas sociedades desenvolvidas e em desenvolvimento a lógica do consumo como um fim em si mesmo. Essa forma de entender a vida em sociedade traz consigo o desafio do pensar como uma forma de existir, e não simplesmente um jeito de *estar-aí-no-mundo*, como dizia Heidegger, implicando na mera reprodução comportamental.¹⁶⁵

Roy May diz que o povo de Deus tem na relação com este mesmo Deus a fonte de sua ética, uma ética de viés judeu-cristã, e que essa ética depende diretamente da visão que se possui a respeito de seu Deus. Ele diz também que a ética bíblica e a ética cristã não são a mesma coisa, sendo a ética bíblica aquela apresentada pelos autores bíblicos e a ética cristã algo mais amplo, que se baseia em uma construção teológico-filosófico a partir do conceito de vontade de Deus presente na tradição cristã.¹⁶⁶ Porém, a ética retirada da Bíblia não pode ser

¹⁶² DURKHEIM, 1989, p. 12.

¹⁶³ CARVALHO, J. M. *Cidadania no Brasil: o longo caminho*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

¹⁶⁴ MAUSS, Marcel. *Ensaio sobre a dádiva*. Lisboa: Edições 70, 1988.

¹⁶⁵ STEIN, Ernildo. *Introdução ao pensamento de Martin Heidegger*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2002.

¹⁶⁶ MAY, 2008, p. 27.

aplicada aos dias de hoje, de maneira direta e sem a intermediação da tradição, pois os seus ensinamentos se dirigem, especificamente, às situações ocorridas nos períodos em que os textos foram redigidos ou as tradições orais tiveram seu nascedouro, sendo difícil transpor essas orientações bíblicas para a atualidade, arbitrariamente. Apesar disso, a Bíblia contém valores e princípios que podem orientar as atitudes morais, o que a torna fundamental para a ética cristã que se constitui como uma ligação entre a teologia e a filosofia, em diálogo com outros campos do conhecimento, fundamentalmente a sociologia, ciência que demonstra a necessidade de se conhecer uma determinada realidade assim como ela é não como deveria ser.¹⁶⁷

A teologia, em diálogo com as ciências sociais, ajuda a compreender a fé e as relações com o transcendente de maneira que a realidade social seja interpretada a partir dessa relação do povo com seu Deus, transformando os conteúdos bíblicos-teológicos para os dias atuais, constituindo uma *teologia prática*, que consiste em explorar as consequências concretas da teologia à vida cristã, uma forma de reler a realidade desde a aceitação de determinadas normas. Por isso, sem a reflexão ética não é possível que se tenham nas implicações práticas uma orientação para a vida cristã. May diz que a noção constitutiva conceitual de ser humano está baseada na ideia da imagem de Deus (*imago Dei*) e, por isso, é dotada de dignidade e integridade, tendo em sua capacidade cognitiva meios propícios para refletir sobre suas práticas, cabendo assim a cada pessoa decidir como usar sua autonomia, sem confundir individualidade com individualismo, pois Deus criou os seres humanos para viverem em comunidade, conforme salientam as tradições judaico-cristãs.

May, na tentativa de ampliar o debate, no contexto da ética, traz a argumentação de Hinkelammert, segundo a qual o sentido de afirmar uma ética que responda a experiências concretas, com avaliação da realidade, e de acordo com seus efeitos, contrariando ao rigorismo de uma ética lastreada em princípios, torna-se a base para a reflexão em um contexto de exploração e desigualdades imensas.¹⁶⁸ Sung e Silva falam ainda de uma ética a partir da responsabilidade

¹⁶⁷ É famosa a sentença de Karl Marx a respeito do materialismo filosófico que procura entender e distinguir aquilo que uma pessoa, ser social, *faz efetivamente* daquilo que ela *diz que faz*. MARX, Karl. O 18 brumário e cartas a Kugelmann. 3. ed. Rio de Janeiro, RJ: Paz e Terra, 1977. p. 14.

¹⁶⁸ HINKELAMMERT, E. J. *Cultura de la esperanza y sociedad sin exclusión*. San José. Costa Rica: DEL, 1995.

participativa, ou melhor, solidária como bem referenciadas pelos autores.¹⁶⁹ Por isso, uma ética atenta ao caso concreto, ou melhor, a prática existente no ambiente social é a base real para a reflexão ética, pois é por meio da ação social que nossas intenções se afloram, demonstrando nosso próprio eu, e, inclusive, caso sejam os valores mal construídos, as influências daquele meio podem influenciar os grupos e, até mesmo, impedir uma sociedade de gerar caminhos ideológicos capazes de construir justiça e equidade.¹⁷⁰

É nesse diapasão do debate que nos importa refletir a respeito do papel do contador como um profissional que gera a informação contábil, considerando o seguinte:

A contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto de estudo é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade, particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários. As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.¹⁷¹

Isso significa que a contabilidade é a ciência dedicada ao estudo do patrimônio disponível às *células sociais* desde seus aspectos tanto estáticos quanto dinâmicos, e em suas variações, no intuito de enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos resultados.¹⁷² Podemos dizer, então, que o contador é um agente que produz uma determinada informação de caráter contábil e com força jurídica e legislativa, além de suas conotações sociológicas, pois os dados contábeis são também dados históricos e sociais cujo conteúdo revela, em grande medida, os delineamentos da superação da escassez por um determinado grupo social em sua relação com o meio ambiente. Dessa forma, do contador se requer fundamentalmente que seja honesto e objetivo em seu trabalho, pois gerar informações dessa natureza implica em contabilizar parte da riqueza produzida em uma sociedade.

¹⁶⁹ SUNG, Jung Mo; SILVA, J. C. da. *Conversando sobre ética e sociedade*. Petrópolis: vozes, 1995.

¹⁷⁰ SUNG; SILVA, 1995, p. 16.

¹⁷¹ CONSELHO Regional de Contabilidade. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Porto Alegre: CRCRS, 2007. p. 74.

¹⁷² HERRMANN Jr., Frederico. *Contabilidade Superior*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1978. p. 58.

Cumpra considerar os aspectos que envolvem a seriedade e importância desse tipo de geração de informação. Por isso, a categoria possui também um *Código de Ética* cujo conteúdo "tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe".¹⁷³ A necessidade de um código de ética para a classe dos contadores se faz necessária para coadunar comportamentos em uma mesma direção, pois a ética de um profissional se constitui como um conjunto de comportamentos impostos a ele pela profissão que ele pratica a fim de normatizar e padronizar, sem que isso signifique enrijecimento absoluto, situações que, por sua especificidade, não redunde em excepcionalidade tergiversante de regras impostas pelo legislador, produzindo dessa forma a discricionariedade no comportamento contábil. Para assegurar a idoneidade da classe, o código de ética ajuda a traçar limites específicos pelos quais é possível restringir o comportamento burlante.

A ética no meio contábil é importante porque se trata, o objeto de lida do contador, dos bens contábeis de uma pessoa ou instituição, seja ela pública ou privada. O rigor na proteção desses bens precisa estar respaldado em um comportamento que gere a segurança na própria geração da informação contábil sob o risco de se perder a confiança na classe. Um código de ética permite corrigir desvios pontuais e aprimorar comportamentos a partir de demandas do mundo concreto. Por isso, um código de ética serve como parâmetro e não como norma absoluta, sendo possível o regramento a partir de valores socioculturais. Um código de ética permite, quando da constatação de comportamento inadequado aos padrões requeridos pela classe, tratamento que seja conforme o problema constatado, sem prejuízo à aplicação de legislação específica, no caso de crime contra patrimônio, permitindo a gradativa penalização do contador conforme o Art. n. 12, do capítulo V, do Código de Ética Profissional do Contabilista.¹⁷⁴

O código possui dois fundamentos para a ética: os princípios e as regras. O primeiro está relacionado à idoneidade do profissional, enquanto o segundo à

¹⁷³ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC). RESOLUÇÃO CFC Nº 803/1996. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res803.htm>>. Acesso em: 3 maio 2014.

¹⁷⁴ De acordo com a Resolução CFC nº 960, de 9 de julho de 2003, art. 25, as penalidades que podem ser impostas sobre desvio de comportamento ético consistem em: multas; advertência reservada; censura reservada; censura pública; suspensão do exercício profissional; e cancelamento do registro profissional. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003.

disciplina que o contador deve ter perante seu cliente (pessoa física ou jurídica) e, também para a sociedade em geral. Considerando que a ética é fundamental para o exercício da responsabilidade do indivíduo e que cada profissão deva estar a serviço da boa ordem social, “a ausência de responsabilidade para com o coletivo gera, como consequência natural, a irresponsabilidade para a qualidade do trabalho”.¹⁷⁵

Sendo a contabilidade o:

Estudo do patrimônio (bens, direitos e obrigações) de uma entidade e sua mutação no tempo (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2009) e também definida como “Técnica de gestão que tem como finalidade a determinação da situação patrimonial das empresas e dos seus resultados.”¹⁷⁶

Ou ainda como a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante registro, classificação, demonstração expositiva, análise e a interpretação desses fatos, tendo por objetivo oferecer informações e orientações, as quais necessárias a tomadas de decisões, a respeito da composição patrimonial, suas oscilações, bem como o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial de um sujeito privado ou público, cumpre ser primordial que o profissional contabilista seja imbuído de condutas éticas inegáveis como fiel seguidor do *Código de Ética do Profissional Contábil*, já que a definição desse profissional é entendida como aquele profissional que faz a identificação, medição, acúmulo, análise, preparação, interpretação e descrição das informações, tanto financeiras quanto operacionais, para seu uso na administração de uma determinada empresa, as quais visam o planejamento, a avaliação e o controle de suas atividades, assim como fomentar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos. (International Federation of Accounting - FAC).¹⁷⁷

Dessa forma, o profissional da área contábil deve exercer com ética as atribuições e que lhes são recomendadas através do *Código de Ética*, editado pelo CFC, bem como desenvolver uma consciência voltada a atender as responsabilidades para com a sociedade enquanto indivíduo, e, nessa lida, a contribuição da reflexão ética de viés teológico-filosófica se faz muito profícua, pois permite pensar os códigos éticos relacionados à profissão do contador e os ligar a

¹⁷⁵ SÁ, 1996, p. 131.

¹⁷⁶ NUNES, 2006, p. 59.

¹⁷⁷ FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE, 2009.

tradição teológico-filosófica, vinculando assim aportes comportamentais que sejam reflexivos e não meramente reprodutivos.

CONCLUSÃO

A ética é a ciência que estuda o móvel da conduta humana. O comportamento humano é movido por valores subjetivados por meio de espaços culturais construídos socialmente. A ética constitui a reflexão realizada no âmbito de um determinado *ethos* e procura racionalizar as tendências lógicas dos desenhos sociais que se desenvolvem dentro das relações concretas, recorrendo-se aos parâmetros normativos e indicativos dos códigos de conduta, que todas as culturas erigem como padrão básico para a convivência entre os grupos humanos, possibilitando dessa forma a consideração dinâmica dos acontecimentos diante dos dispositivos específicos de regramento, e permitindo assim a movimentação viva e não enrijecida dos indivíduos que atuam dentro de uma determinada profissão.

Não são a mesma coisa a ética e a moral. A ética é a capacidade reflexiva dos indivíduos dentro de uma determinada conjuntura sociocultural e suas normatividades delimitadoras do comportamento social. Já a moral se constitui no conjunto de valores e princípios que regem essa mesma conjuntura sociocultural, bem como suas normatividades múltiplas. Moral aponta para a vinculação de valores em uma organização social por parte dos sujeitos que se estruturam ao redor de códigos de conduta e delimitam os espaços de convivência sociocultural. Ética aponta para a capacidade dos indivíduos de se organizarem reflexivamente ao redor desses valores e códigos de conduta sem que eles sejam tomados de forma rígida e estanque.

A ética e a moral possuem a mesma origem enquanto termos remetidos ao âmbito da cultura, ao âmbito da socialização cotidiana e aos processos de regramento e estruturação da percepção à respeito dos limites impostos aos atores de uma determinada conjuntura social. No processo semântico é que a ética passou a ser a ciência do móvel humano enquanto a moral a percepção dos valores estabelecidos e introjetados pelas práticas cotidianas. Os princípios e valores culturais são aceitos como parte da *identidade* social de um grupo associado, de outra parte, a reflexão sobre esses princípios, por cada agente social, constitui a *diferença* de cada um diante dos mesmos valores, a idiosincrasia resultante do processo de contínua necessidade de reflexão sobre valores recebidos e repartidos solidária e responsavelmente.

Como visto, a ética não se restringe a uma mesma tangência semântica nem a uma mesma origem e tradição, ela é pluralmente semântica. Há várias formas de se entender a ética e seus vínculos com a realidade social de um grupo específico. Em termos práticos, quando se fala em ética não é possível falar em uma única ética, mas em várias formas de ética, as quais moldadas por tradições e realidades diferenciadas. Existem parâmetros plurais para a reflexão ética, assim como existem determinações culturais que marcam tendências no pensamento acerca dos fundamentos éticos. Há uma ética de viés *consequencialista* ou *teleológico*, isto é, caracterizada pelo interesse e consequências de uma decisão, em face de consequências específicas que são geradas diante das ações tomadas, tratando-se de uma orientação fundada em metas que representam o “bom”; há uma ética considerada *não-consequencialista*, ou *deontológica*, fundada no dever, com a obrigação de o indivíduo agir sem se preocupar com as consequências, estando a articulação moral no fiel cumprimento das obrigações expressas nas regras; e há também uma ética *contextualista*, cuja propriedade fática de cada situação, em específico, suporta o comportamento ético, situações que tornam difícil falar de análises, interpretações e regras que sejam válidas universalmente, pois a cada nova situação e contextualidade é necessário uma análise diferenciada para a tomada de decisão ética, o que não significa, ainda assim, a eliminação do risco de equívocos.

A sociedade contemporânea é o *ethos* que nos contém, considerando-se as especificidades de cada lugar e região. Nessa sociedade a tecnologia tem exercido mudanças drásticas e que ajudam a desenvolver cada vez mais a participação democrática. A participação tem sido impulsionada por meio da *globalização* e da *internet*, possibilitando comunicação rápida e veloz. As informações nos dias atuais ocorrem quase que instantaneamente, a velocidade da notícia chega quase em seguida ao acontecido a todas as partes do mundo globalizado. E é nesse mundo interligado que as tendências ideológicas, que procuram confundir consumo com a própria ideia de felicidade, buscam se desenvolver e criar ambientes propícios de circulação de práticas intolerantes a regramentos que não sejam as próprias regras surgidas desse ambiente. Os mercados financeiros geralmente se postam dentro dessa forma de conduta político-administrativa. A economia é um ambiente afeito à lógica do consumo como fim em si mesmo. Por isso, no âmbito do mercado e da

economia a ética tem se tornado uma aliada importante no regramento do comportamento dos profissionais que lidam com a produção da informação contábil. Com a rapidez e as novas tecnologias, o fato contábil passa a ser um dispositivo importante na organização dos dados a respeito da possibilidade de investimentos confiáveis, pois a informação imbuída da necessária confiança é fundamental para os investimentos econômicos, além de dar segurança aos contribuintes (pagadores de impostos) de uma determinada organização política (Nação, Estado e município).

O Brasil tem sua herança e suas especificidades no que diz respeito à gerência da máquina administrativa. Essa herança gerencial do estado brasileiro vem sendo questionada nas últimas décadas, dando lugar a novos parâmetros éticos no meio empresarial, o que acaba incidindo sobre o ambiente público, pois implica em processos de maior eficiência e publicidade. Eficiente porque precisa alcançar o objetivo para que foi constituído, e publicidade porque é necessário prestar contas aos contribuintes dos investimentos de seus impostos. Isso significa lisura e responsabilidade fiscal. Responsabilidade fiscal significa clareza com a produção e geração das informações acerca do fato contábil. Por isso, enquadramentos éticos vêm sendo cada vez mais exigidos nos vários setores da economia e da administração pública.

O contador como profissional dedicado à produção do fato contábil é alguém que precisa estar guiado por fortes vínculos éticos tanto com o código de ética de sua classe quanto com valores éticos próprios a sua subjetividade. A relação entre essas esferas permite maior flexibilidade conceitual. O tratamento dispensados aos dados de ordem pública, provenientes dos tributos, constitui parte dos objetivos de geração da informação a respeito do fato contábil e requerem a idoneidade necessária à função do contador.

Por isso, o estudo dos bens, direitos e obrigações de uma entidade durante o decorrer de sua existência funcional, bem como suas variações e compreendida como uma técnica específica de gestão que decorre da finalidade e determinação do lugar patrimonial das empresas, tanto no aspecto quantitativo quanto no qualitativo, registrando-se fatos e ações de ordem econômico-financeira que o afetam e suas consequências na dinâmica financeira, privada ou pública, consiste na geração e produção dos dados a serem usados de forma ampla por pessoas públicas ou privadas. Constitui, portanto, importância primordial a reflexão ética por parte do

contabilista na geração da informação a respeito do fato contábil, uma vez que ele permite a comunicação objetiva sobre o patrimônio.

Refletir eticamente a respeito do fato contábil em uma sociedade pautada pelo consumo e pela enorme desigualdade mundial, significa um grande desafio à profissão de contador. Burlar a legislação, produzindo informação não condizente ao fato contábil, parece uma tendência nos dias atuais. Não é incomum, inclusive, encontrar propostas de ensino para enganar o fisco, tendência de alguns cursos de ciências contábeis que mostram maneiras e dispositivos específicos de driblar as taxações governamentais, apelando para modelos de gestão que praticam sistematicamente a capitulação nos meandros das especificidades legislativas.

Enfim, o contador é um profissional que está imbuído de certa confiança social de parte da população, pois ele garante ao governo a veracidade do fato contábil e da verdadeira fazenda, seja pública ou privada. O contador é um profissional que ajuda na construção da economia dando confiança e elaborando a gestão dos dados. Nesse processo, entre as regras legislativas e as necessidades empresariais, o contador é figura primordial no estabelecimento de parâmetros concernentes aos limites e ampliações interpretativas a respeito da informação de uma determinada pessoa, de direito público ou privado, para o governo. E nesse quesito, a reflexão ética é fundamental, pois auxilia o contador a superar tanto o enrijecimento legal, taxaço abusiva, quanto a exagerada flexibilidade diante das normas, sob o risco de se fazer cúmplice em ato ilícito. Sendo assim, é possível inferir que a reflexão ética possibilita ao contador atuar de maneira dinâmica dentro de um sistema que permite certas permanências legais e descontextualizadas, e contribuir para novos vieses conceituais e teóricos, considerando sempre a dinâmica social a partir de valores e princípios subjetivos, cotejados aos princípios elaborados e expressos no Código de Ética Profissional do Contador (CEPC).

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ABRUCIO, Fernando L. *O Impacto do Modelo Gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente*. Revista do Serviço Público, n. 47, v. 2, abr., 1996.
- ABRUCIO, Fernando; LOUREIRO, Maria Rita. *O Estado numa era de reformas: os anos FHC*. Brasília: SEGES -MP; São Paulo: Annablume, 2002.
- ACCESS INFO AND THE OPEN KNOWLEDGE FOUNDATION. Beyond Access Report. Manual dos dados abertos: governo. Traduzido e adaptado de opendatamanual.org. Disponível em: <http://www.w3c.br/pub/Materiais/PublicacoesW3C/Manual_Dados_Abertos_WEB.pdf>. Acesso em: 3 mar. 2014.
- AFONSO, J. R. Responsabilidade fiscal: agenda incompleta. In: LEVY, E.; DARGO, P.A. (Org.). *Gestão pública no Brasil contemporâneo*. São Paulo: Fundap, 2005.
- AFONSO, Roberto A. E. *Modernização da gestão: uma introdução à contabilidade pública de custos*. BNDS: Secretaria para assuntos fiscais: informe-se n. 18, ago., 2000.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade Pública na gestão municipal: métodos com base na Lei n. 101/00 e nas classificações contábeis advindas da Sof e STN*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANDRADE, Nilton de Moraes. *Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual*. São Paulo: Atlas, 2005.
- ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas, 1994.
- ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. *O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. *Introdução à Contabilidade Governamental*. Salvador: ZNT, 1999.
- AZEVEDO, Ricardo Rocha de; SOUZA, José Antônio de; VEIGA, Cátia Maria Fragas. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCASPS Comentadas*. Blumenau: Nova Letra, 2009.
- BADIOU, Alain. *Ética: um ensaio sobre a consciência do mal*. Rio de Janeiro: Relume-Duimará, 1995.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.
- BENDIX, Reinhard. *Max Weber: um perfil intelectual*. Brasília: Universidade de Brasília, 1986.
- BOBSIN, Oneide et al. *Uma religião chamada Brasil: estudos sobre religião e contexto Brasileiro*. São Paulo: Oikos, 2008.

- BOFF, Leonardo. *Ética e Moral: a busca dos fundamentos*. Petrópolis: Vozes, 2003.
- BOFF, Leonardo. *Saber cuidar: ética do humano: compaixão pela terra*. 19. Ed. Petrópolis: Vozes, 2013.
- BRASIL. Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional LDB: lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. 5. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação Edições Câmara, 2010.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil: subchefia para assuntos jurídicos. Lei n. 12.527, que regula o acesso a Informações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.
- BRASIL. Presidência da República. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado 2003. Brasília: Presidência da República e Câmara da Reforma do Estado, 1995.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*, v. 47, n. 1, 1996. Disponível em: <<http://blogs.al.ce.gov.br/unipace/files/2011/11/Bresser1.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2014. p. 5.
- _____. *Gestão do Setor Público: estratégia e estrutura para um novo estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- _____. Reflexões sobre a Reforma Gerencial Brasileira de 1995. *Revista do Serviço Público*, 50(4), p. 5-30, 1999. p. 5. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1999/93.ReflexoesSobreRefGerencial.ppg.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2014.
- CAMPANTE, R. G. O patrimonialismo em Faoro e Weber e a sociologia brasileira. *Dados: Revista de Ciências Sociais*, v. 46, n.1, p. 153-193, 2003.
- CARVALHO, J. M. *Cidadania no Brasil: o longo caminho*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.
- CAST AWAY: O Náufrago. Direção: ZEMECKIS, Robert. Produção: RAPKE, Jack; ZEMECKIS, Robert; STARKEY, Steve; HANKS, Tom. Produtora: 20th Century Fox; Dreamworks Pictures. 143 min. Estados Unidos da América do Norte. 2001.
- CAVEDON, Neuza R. *Antropologia para administradores*. 2. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2008.
- CHAUÍ, Marilena. *Convite à filosofia*. São Paulo: Ática, 1996.
- CHRISTENSEN, Tom; LAGREID, Per; WISE, Lois. *Transforming administrative policy*. *Public Administration*, v. 80, n. 1, p. 153-178, 2002.
- CONHEÇA O TESOIRO NACIONAL. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2011.
- CONSELHO Federal de Contabilidade. Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC). RESOLUÇÃO CFC Nº 803/1996. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res803.htm>>. Acesso em: 3 maio 2014.
- CONSELHO Regional de Contabilidade. Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 2007.

CORTELLA, Mário Sérgio. *Qual é a tua obra?: inquietações propositivas sobre gestão, liderança e ética*. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. *Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo : Atlas, 2002.

DURKHEIM, Émile. *As formas elementares de vida religiosa: o sistema totêmico na Austrália*. São Paulo: Paulinas, 1989. (Sociologia e religião 7).

FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder*. São Paulo: Globo/Publifolha, 2000.

FEDOZZI, Luciano. *Observando o Orçamento Participativo de Porto Alegre: análise histórica de dados: perfil social e associativo, avaliação e expectativas*. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2007.

_____. Participación y consciencia social. el Presupuesto Participativo de Porto Alegre y la demopedia. In: FLEURY, Sonia; SUBIRATS, Joan; BLANCO, Ismael (Org.). *Respuestas locales a Inseguridades Globales: innovación y cambios en Brasil y España*. Barcelona, 2009.

FIC, Fernanda Severo. *A evolução da escrituração contábil no Brasil*. Trabalho de Conclusão de Curso. 20 f. (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2010.

FÜHR, Regina Cândida. *Ética em Educação: novos paradigmas para nosso tempo*. Tese. 148 F. (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Teologia, São Leopoldo, 2011.

G1 Notícias, 26 jan. 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2014/02/ator-presos-por-roubo-no-rio-deve-ser-solto-nesta-quarta-feira.html>> . Acesso em: 17 maio 2014.

GALVÃO, Antônio Mesquita. *A crise ética: o neoliberalismo como causa da exclusão social*. Petrópolis: Vozes, 1997.

GERIGK, W. *O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios do Paraná*. Dissertação. (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

GERIGK, Willson; CLEMENTE, Ademir; RIBEIRO, Flávio. O padrão do endividamento público nos municípios brasileiros de porte médio após a lei de responsabilidade fiscal. *Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal*, v. 6. n. 1, p. 122-140, jan./jun., 2014. Disponível em: <<file:///C:/Users/Helio/Documents/Tese%20Helio/452-713-1-PB.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2014.

GERIGK, Willson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo padrão. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIV, 2007. João Pessoa. Anais. João Pessoa: ABC, 2007.

GONÇALVES, Maria. H. B; WYSR, Nely. *Ética; Comportamento; Trabalho; Histórico; Desenvolvimento; Relações de trabalho; Administração de Empresas*. Rio de Janeiro: Senac Nacional, 1987.

- GONÇALVES, Susana. *A consolidação de contas da Administração Pública: enquadramento teórico e análise empírica*. Dissertação. (Mestrado) - Universidade do Minho. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/>>. Acesso em: 3 abr. 2014.
- GUTIÉRREZ, G. *Globalización, caos y sujeto em América Latina: el impacto de las estrategias neoliberales y las alternativas*. San José, Costa rica: DEL, 2001.
- HERRMANN Jr., Frederico. *Contabilidade Superior*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- HINKELAMMERT, E. J. *Cultura de la esperanza y sociedad sin exclusión*. San José. Costa rica: DEL, 1995.
- HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2006.
- HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.
- JACQUES, MGC et al. *Relações sociais e ética*. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2008. [online] Disponível em: <<http://books.scielo.org>>. Acesso em: 17 jan. 2014.
- JONES, Larry R. New public management has been completely discredited, thank God! *International Public Management Journal*, v. 5, n. 2, p. 148-172, 2004.
- JUNG, Sérgio. *Direito Financeiro e Orçamento Público: teoria e prática*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.
- KANT, Immanuel. *Fundamento da metaphysica dos costumes*. São Paulo: Edições e Publicações Brasil, [19--].
- KETTLE, Donald F. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINIK, Peter (Orgs.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 4. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.
- KETTLE, Donald F. The global public management revolution. 2. ed. Washington: Brookings Institution Press, 2005 *apud* SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, mar./abr., 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122009000200004&script=sci_arttext>. Acesso em: 12 mar. 2014.
- KOHAMA, Helio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LIBERAL, Márcia Mello Costa de. Densidades e (Des)igualdades. XI CONGRESSO Luso Brasileiro de Ciências Sociais.
- LICHTNOW, Rolf Hilmar. *Contabilidade e Administração Pública*. Pelotas: Educat/UCPel, 2002.
- LINO, Pedro. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar n.º 101/2000*. São Paulo: Atlas, 2001.
- LODI, Lúcia helena. *Ética e cidadania: construindo valores na escola e na sociedade*. Brasília: Secretaria Especial dos Direitos Humanos: Ministério da Educação, SEIF, SEMTEC, SEED, 2003. 6 v.: il. p. 15. Disponível em: <http://www.oei.es/quipu/brasil/ec_intro.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2014.

CARVALHO, Luis Paulo Rodrigues de. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus instrumentos de controle de endividamento: uma análise dos Municípios Brasileiros (2000-2012)*. Monografia. 65 f. (Bacharelado) - Bacharelado em Ciências Econômicas, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação, Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2014. Disponível em: <http://bdm.bce.unb.br/bitstream/10483/7336/1/2014_LuisPauloRodriguesdeCarvalho.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2014.

MACARENCO, Isabel. *Gestão com pessoas: gestão, comunicação e pessoas: comunicação como competência de apoio para a gestão alcançar resultados humanos*. Tese. 233 f. (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Ciências da Comunicação, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2006.

MACHADO JR, J.T; REIS, H.C. *A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MACHADO, Leandro. Estudante negra é barrada em prédio da USP por seguranças. *Folha de São Paulo*, 14 maio 2014. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2014/05/1454063-estudante-negra-e-barrada-em-predio-da-usp-por-seguranças.shtml>>. Acesso em: 17 maio 2014.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 6. ed. São Paulo, 2006.

MARX, Karl. *O 18 brumário e cartas a Kugelmann*. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

MATTA, Roberto da. *Carnavais, malandros e heróis: para uma sociologia do dilema brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1980.

MAUSS, Marcel. *Ensaio sobre a dívida*. Lisboa: Edições 70, 1988.

MAY, Roy H. *Discernimento moral: uma introdução ética cristã*. São Leopoldo: Sinodal/EST, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, Lúcia de Fátima. *Reformas educacionais e gestão democrática no estado do Acre: repercussões no trabalho do núcleo gestor da escola*. Tese. 356 f. (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Educação: Conhecimento e Inclusão Social, Faculdade de Educação, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <http://www.gestrado.org/images/publicacoes/43/Tese_LuciaMelo.PDF>. Acesso em: 20 abr. 2014. p. 36.

MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

NALINI, José Renato. *Ética Geral e Profissional*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: teoria e prática*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

OLIVEIRA, C. B. *Manual de Direito Administrativo*. 3. ed. Niterói: Impetus, 2006.

PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Rev. contab. finanç.*, São Paulo, v.18, no.spe, jun., p. 19-32, 2007.

disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a03v18sp.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

PIMENTA DE FARIA, Carlos Aurélio. Uma Genealogia das Teorias e Modelos do Estado de Bem-Estar Social. *Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais -BIB*, n. 46, p. 39-78, 1998.

RAMOS, Marcelo de Matos. Contratos de Gestão: Instrumento de Ligação entre Os Setores do Aparelho do Estado. *Revista do Serviço Público*, Brasília: ENAP, ano 48, n. 2, maio/ago., p. 81-98, 1997.

REZENDE, Denis Alcides; CASTOR, Belmiro Valverde Jobim. *Planejamento estratégico municipal: empreendedorismo participativo nas cidades, prefeituras e organizações públicas*. Rio de Janeiro: Brasport, 2005.

RODRÍGUES, Ricardo Vélez. *A democracia segundo Alexis de Tocqueville*. São Paulo: Mandarim, 1998.

SÁ, Antonio Lopes de. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Ética profissional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Alessandra Cruz Vasconcelos dos. *A importância da ação ética no processo de gestão empresarial para o fomento do clima organizacional*. Dissertação (mestrado) – Escola Superior de Teologia. São Leopoldo: EST/PPG, 2011.

SANTOS, Valmir Nascimento Milomem. *Cristianismo Público: olhando para o mundo pela perspectiva Bíblica*. São Paulo: Fonte Editorial, 2013.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas na administração pública. *RAP. Revista Brasileira de Administração Pública*, Rio de Janeiro 43(2), p. 347-69, mar./abr., 2009. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/2410/241016443003.pdf>>. Acesso em: 7 mar. 2014.

SIDEKUM, Antônio. *Interpelação Ética*. São Leopoldo: Nova Harmonia, 2003.

SILVA, L. M. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVEIRA, Daniel Barile da. *Patrimonialismo e a formação do Estado Brasileiro: uma releitura do pensamento de Sergio Buarque de Holanda, Raymundo Faoro e Oliveira Vianna*. Disponível em: <www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Daniel>. Acesso em: 28 maio 2007.

SINGER, Peter. *Ética Prática*. 2. ed. Lisboa: Gradiva, 2002.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, Marcos Antônio Striquer. O princípio constitucional da publicidade e propaganda do governo. *Revista Jurídica da Unifil*, ano IV, n. 4, p. 64-76, 2007. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-5.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2014.

STEIN, Ernildo. *Introdução ao pensamento de Martin Heidegger*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2002.

SUNG, Jung Mo; SILVA, J. C. da. *Conversando sobre ética e sociedade*. Petrópolis: vozes, 1995.

TAVARES, Martus. *Política Fiscal no Brasil fundamentos, implementação e consolidação de um novo regime*. Disponível em: <www.pralmeida.org/04Temas/.../02PolFiscalBrMartusTavares.doc>. Acesso em: 23 abr. 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE/RS). Dados Abertos. Disponível em: <<http://dados.tce.rs.gov.br/>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

VÁZQUEZ, Adolfo. *Ética*. 24. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

VIEIRA, Luiz Sergio Gadelha. A modernização dos Tribunais de Contas e a lei de responsabilidade fisca. *Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC*, Belo Horizonte, ano 1, p. 109-113, set. 2010.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos de sociologia compreensiva*. v. 1. Brasília: UnB, 1999.