

O NOVO PARADIGMA JURÍDICO-CONTÁBIL APLICADO AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

Ana Paula de Oliveira Gomes ¹

Resumo: A proposta desta pesquisa é investigar a evolução da contabilidade governamental no Brasil a partir da ordem constitucional e legal. A embriogenia orçamentária pátria remonta à Constituição de 1824, sendo influenciada pelos ordenamentos inglês, francês e americano. Da década de 1960 a meados dos anos 2000, o orçamento consistia, preponderantemente, no objeto da contabilidade pública (segundo a doutrina majoritária), após o que ocorreu mudança de paradigmas: o patrimônio passou a ser compreendido como objeto de estudo da contabilidade aplicada ao setor público. Essa mudança de modelagem na contabilidade governamental - em razão do advento das normas brasileiras contábeis (NBCASPS) - possui suporte no primado da legalidade? Desenvolve-se estudo histórico, constitucional e legal-bibliográfico. Conclui-se pela premente necessidade de legitimação social dessa “nova contabilidade”, por intermédio da aprovação de lei complementar modificativa à Lei 4.320/1964.

Palavras-Chave: NBCASPS – Convergência - Orçamento-programa.

EL NUEVO PARADIGMA LEGAL DE LA CONTABILIDAD APLICADA AL SECTOR PÚBLICO EN BRASIL

Resumen: El propósito de esta investigación es estudiar la evo-

¹ Professora. Mestrado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Especialização em Comércio Exterior e Bacharelado em Ciências Jurídicas pela Unifor. Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC), *cum laude*. E mail: anapaulace@uol.com.br

lución del presupuesto del gobierno en el ordenamiento jurídico constitucional y legal. La embriogenia se remonta a la Constitución de 1824, siendo influenciada por sistemas estadounidenses, Inglés y Francés. Desde la década de 1960, hasta mediados de los años 2000, el presupuesto consistía en el objeto de la contabilidad pública (doctrina mayoritaria), después de lo cual se produjo cambio de paradigma: el patrimonio llegó a ser entendido como como objeto de estudio. ¿El cambio de paradigma - NBCASPS - ha apoyado el principio de legalidad? Desarrolla esta investigación los recursos de la literatura en un sentido amplio. Los resultados confirmaron la necesidad apremiante de legitimación social de esta "nueva contabilidad", a través de la adopción de cambio legislativo al texto de la Ley 4.320/1964.

Palabras clave: NBCASPS – Convergencia - Presupuesto.

INTRODUÇÃO



A pesquisa científica almeja aprofundar, de modo sistemático e impessoal, o estudo de determinado assunto, confrontando dados e informações considerados relevantes. O trabalho em pauta focalizará a evolução da contabilidade governamental na ordem orçamentário-constitucional.

O Direito Financeiro representa o substrato normativo da corrente pesquisa. Contempla conjunto de normas reguladoras da atividade financeira estatal: processo pelo qual o poder público auferir receitas para, em tese, promover o bem comum, ou seja, o interesse público primário. Nessa perspectiva, cabe à Ciência Contábil estudar as repercussões patrimoniais ínsitas e exógenas à execução financeira e orçamentária em face da dinâmica das receitas e despesas estatais.

O objetivo geral deste estudo consiste em analisar a

evolução da contabilidade governamental brasileira. Especificamente, intenciona-se: compreender o objeto de estudo da aplicação contábil em discussão à luz da teoria geral das finanças públicas, do direito comparado e das Lei Magna em vigor; “traduzir” as normas brasileiras contábeis aplicadas ao setor público (NBCASPS) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

O primeiro item do ensaio evidenciará a temática orçamentária no direito comparado. O segundo item almeja detalhar a mudança na modelagem contábil aziendal, notadamente, a partir da segunda metade dos anos 2000: de uma contabilidade pública à contabilidade aplicada ao setor público. Simples mudança de nomenclatura? Há legitimação à luz do direito positivo?

O estudo parte da seguinte hipótese científica: acredita-se que o processo de mudança de paradigmas contábeis - aplicáveis ao setor público pátrio - requestam, necessariamente, edição de lei complementar modificativa à Lei 4.320/1964.

A metodologia utilizada será do tipo bibliográfica. Realizar-se-ão consultas a livros, artigos científicos, sítios institucionais e outras fontes disponíveis. Quanto à utilização dos resultados, sua finalidade consiste na ampliação dos conhecimentos, sem qualquer pretensão (imediata) de transformação da realidade. Em relação à natureza, insere-se como qualitativa (não quantificável). No tocante aos fins, é descritiva e exploratória: a partir da interpretação dos dados analisados, a proposta é aprimorar ideias, além de desafiar estudos posteriores, o que se torna imprescindível ao aprimoramento científico do assunto. Espera-se que o desenvolvimento do tema estimule o bom debate transdisciplinar.

1 ORÇAMENTO: O OBJETO DE ESTUDO DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL BRASILEIRA

O orçamento público pode ser compreendido por três perspectivas: jurídica, econômica e política. Sob o prisma jurídico, implica processo legislativo periódico. Trata-se de lei que orça a receita governamental e autoriza os gastos públicos. Segundo a dimensão econômica, consubstancia imprescindível instrumento de implementação das funções alocativas, (re) distributivas, estabilizadoras e regulatórias. Pela ótica política, prioriza interesses sociais.

O orçamento clássico (tradicional ou ortodoxo) - relevante conquista história da humanidade cuja embriogenia remonta ao século XIII na Inglaterra - focalizava o controle do objeto (do elemento) de gasto. Nesse contexto, o que interessava era o suprimento das necessidades da máquina pública; não, necessariamente, o atendimento das demandas coletivas. Não era instrumento de política fiscal governamental. Visava a assegurar, precipuamente, o controle político.

Essa perspectiva se estendeu, aproximadamente, até a crise na bolsa de valores de Nova Iorque, em 1929. Até então, as finanças públicas se caracterizavam pela neutralidade (a tributação não deveria interferir na alocação de recursos na economia). O princípio do equilíbrio financeiro se impunha. O volume de gastos públicos não se mostrava significativo em termos econômicos.

A partir de Keynes, o orçamento estatal passa a ser compreendido como ferramenta de estímulo à demanda agregada no sentido de gerar mais renda e emprego. Há alteração de paradigmas. Parte-se, para a ideia do produto a ser obtido com as alocações orçamentárias.

Nesse processo evolutivo, a reforma orçamentária americana subsequente ao término da II Guerra Mundial teve por propósito integrar o gasto público aos objetivos governamentais. A partir de 1965, houve considerável tendência à aproximação do sistema de planejamento ao orçamento (governo Johnson). A técnica ficou conhecida pela fórmula PPBS

(*planning, programming and budgeting system*). Suas origens remontam a estudos e aplicações militares.

Adotado em fase de recrudescimento da economia americana, o PPBS consistiu em sistema integrado de gestão de gastos. Representou considerável avanço para o setor público americano. Procurou reduzir o empirismo no processo de tomada de decisões.

Contudo, o envolvimento dos Estados Unidos na Guerra do Vietnã, a inflação crescente, problemas urbanos reduziram os recursos públicos. A proposta seguinte, encampada pelo então presidente Nixon, foi a implementação do orçamento base-zero (OBZ) - ou por estratégia. Trata-se de método de controle e avaliação dos custos fixos públicos, possuindo raízes no setor privado: as fixações orçamentárias devem ser precedidas de justificativas prévias por parte do gestor. Carter, ao governar o estado da Geórgia, na década de 1970, popularizou o OBZ.

Os fatos histórico-orçamentários, ora evidenciados, até hoje, espraiam efeitos no ordenamento brasileiro. Com a Constituição Federal de 1988, surge a exigência de planejamento tático (lei de diretrizes orçamentárias) com a intenção de limitar as variáveis envolvidas no processo orçamentário, reduzir a incerteza e instrumentalizar a programação em contexto de modelagem preponderantemente autorizativa que, segundo Abrucio e Loureiro (2004, p.100), “dá uma enorme margem de liberdade para os governos efetuarem seus gastos.” Implicação imediata: no Brasil, para o gasto público ser concretizado, necessário se faz fixação orçamentária, disponibilidade financeira e imensa vontade política.²

Em que pese a problemática subjacente à modelagem autorizativa/impositiva, o mérito da Lei Maior de 1988 foi a

² A Emenda Constitucional n. 86, de 17 de março de 2015, aparentemente, objetivou tornar obrigatória a execução da programação orçamentária.

constitucionalização do orçamento-programa.³ Recorde-se que, com o governo do ex-Presidente Fernando Henrique Cardoso (FHC), ocorreu a propositura de reforma da máquina estatal brasileira, fundamentalmente, via implementação das medidas constantes do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (1995), idealizado pelo então Ministro da Administração e Reforma do Estado (Mare) - Bresser Pereira.

O governo FHC, sob a bandeira de imprescindibilidade de modernização da máquina pública, empreendeu uma série de reformas constitucionais, entre elas, ressaltou-se a promulgação da Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, que introduziu o princípio administrativo da eficiência, reforçando a necessidade de problematização da realidade.

A avaliação das políticas públicas deveria examinar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações estatais, além, é claro, da legalidade. Eis o paradigma orçamentário como objeto de estudo da contabilidade governamental pátria, motor de efeitos financeiros e patrimoniais. Nesse contexto, inserem-se as NBCASPS/CFC. A seguir, passa-se à sua investigação científica.

2. CONTABILIDADE EMPRESARIAL X GOVERNAMENTAL: INTERDISCIPLINARIDADE?

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988) dedicou os arts. 163 a 164 a normas gerais sobre finanças públicas. Os arts. 165 a 169 abordam os orçamentos públicos e suas implicações.

A execução orçamentário-financeira produz efeitos econômicos passíveis de registros contábeis quantitativos ou qualitativos. Até meados dos anos 2000, o estudo da temática

³ Registre-se que o estado do Rio Grande do Sul foi o primeiro ente federativo a efetivar o modelo, precedendo ao advento da Lei 4.320/1964 - primeiro esforço normativo nacional para efetivação dessa concepção orçamentária, o que foi aperfeiçoado pelo Decreto-Lei 200/1967.

orçamentária era compreendido como objeto da contabilidade governamental clássica. Nesse contexto, o presente item analisará a mudança de paradigmas contábeis, no Brasil, após a segunda metade anos 2000, em razão das normatizações editadas pelo CFC e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Explicando melhor: a contabilidade pública tradicional adotava por ponto de partida a escrituração da previsão das receitas, autorização das despesas e alterações orçamentárias em razão da abertura de créditos adicionais. De acordo com Angélico (1995, p. 107-108): “Contabilidade Pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”. Segundo o citado autor, essa aplicação contábil possui relações com diversas disciplinas contábeis, jurídicas, com as finanças públicas e com a técnica orçamentária.

Acresça-se a intersecção da contabilidade governamental com a legislação societária vigente no Brasil, em razão da relevância dos investimentos efetivados em entidades empresárias que o Poder Público, direta ou indiretamente, detém a maioria do capital social com direito a voto. Nesse aspecto, é importante situar a Lei 6.404/1976 (e alterações posteriores) como referencial basilar da contabilidade empresarial nacional, influenciando a sistemática de controles patrimoniais em ambiência de internacionalização dos negócios.

Com o advento da Lei 6.404/1976, abandona-se a escola contábil italiana, tomando por modelo a escola americana. Em 2007, a Lei 11.638 modificou substancialmente a Lei 6.404/1976 com o suposto propósito de: eliminar barreiras regulatórias motivadoras de óbices à inserção das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional; aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras, inclusive, das entidades de grande porte; viabilizar o acesso das sociedades empresárias brasileiras a capitais externos a

custo e a taxa de risco menores; primar pela essência das transações sobre a forma jurídica e pela análise de riscos e benefícios; orientar normas por princípios e julgamentos (ideia do subjetivismo responsável). Destaca Montoto (2011, p.852):

O alinhamento brasileiro à Contabilidade internacional somente aconteceu após a edição da Lei n. 11.638/2007, da MP 449/2008 e da Lei 11.941/2009, que alteraram a Lei n. 6.404/76 adequando os artigos desta que dizem respeito às demonstrações financeiras, no sentido de harmonizar nossa Contabilidade aos padrões internacionais.

Cabe mencionar que, após o advento da Lei 11.638/2007, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) passou a traduzir as normas internacionais de contabilidade, adaptando-as aparentemente à realidade brasileira. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) passou a editar regras em conformidade com padrões internacionais.

De acordo com Ferrari (2012, p.19), são cinco os tipos de normas internacionais contábeis: *framework*; IAS (*International Accounting Standard*); SIC (*Standing Interpretations Committee*); IFRS (*International Financial Reporting Standard*); IFRIC (*Internacional Financial Reporting Interpretations Committee*). Das cinco, duas interessam imediatamente a mudança de paradigma contábil no setor público:

a) *framework* – em tese, não reflete pronunciamento técnico oficial. Seu propósito é analisar a estrutura conceitual de preparação e apresentação das demonstrações contábeis a parâmetros internacionais. Destaca que o regime de exercício (competência) e continuidade são pressupostos fundamentais da contabilidade internacional. No Brasil, consubstanciou a matriz ideológica do CPC 00 (versa sobre a estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis);

b) IFRS – pronunciamentos técnicos que trazem características das demonstrações contábeis: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade. Versa também

sobre os elementos das demonstrações contábeis: valor justo, custo histórico, custo amortizado, valor realizável.

O processo de internacionalização da contabilidade empresarial, no Brasil, observou o primado da legalidade. Todas as mudanças efetivadas passaram por leis modificativas à Lei 6.404/1976, o que se coaduna com o preceito da segurança jurídica. No setor governamental, contudo, a norma referencial nunca foi a Lei 6.404/1976, mas a Lei 4.320/1964, pelo que erige a questão a ser respondida no subitem seguinte: a ideia de internacionalização – no âmbito da contabilidade estatal pátria - observou o primado da legalidade?

2.1 A MUDANÇA DE PARADIGMAS DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL – AS NBCASPS

O presente item objetiva evidenciar a mudança de enfoque na contabilidade governamental brasileira a partir da edição das NBCASPS: da contabilidade pública, com enfoque eminentemente orçamentário, à perspectiva da contabilidade aplicada ao setor público, com enfoque preponderante no patrimônio aziendal, reflexo do modelo conceitual do Plano Diretor de Reforma do Estado (PDRE) da década de 1990, concebido por influência direta dos estudos do então Ministro Luís Carlos Bresser Pereira.

A reforma preconizada no plano se alicerçou nas diretrizes conceituais atinentes à institucionalização, à racionalização, à flexibilização, à publicização, à desestatização. Nesse sentido, as formas de propriedade foram assim compreendidas:

a) propriedade governamental propriamente dita – relacionada ao controle dos bens especiais e dominicais. Os primeiros, diretamente afetados (vinculados) à prestação dos serviços públicos. Os segundos, integrantes do patrimônio disponível, viabiliza a geração de arrecadações públicas originárias;

b) da propriedade de uso comum do povo – bens imedi-

atamente fruíveis pela coletividade inapropriáveis pelo setor privado. Releve-se que a utilização desses ativos pode ser passível (ou não) de remuneração;

c) propriedade pública não estatal – abrange todos os bens que, muito embora não sejam especiais, dominicais ou de uso especial, servem ao interesse público primário (concretização do ideal maior do bem comum). A título ilustrativo: ativos das organizações sociais (OS), das organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP) e de quaisquer entidades que percebam recursos à conta do orçamento público.

Acresça-se o impacto Portaria Interministerial 163/2001, notadamente, em termos de classificação contábil da receita e da despesa orçamentárias. Sobre o tema, adverte Giacomoni (2005, p. 112):

Seguindo a prática observada na área federal desde 1990, os elementos passam a ser dispensados também nas leis orçamentárias dos demais entes da Federação. Tendo em vista que a Lei 4.320/64, recepcionada como lei complementar pela Constituição Federal, determina expressamente que *'[n]a Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos'*, a modificação, agora patrocinada por meio de Portaria, é de questionável constitucionalidade [...] (grifo original).⁴

A “bandeira” das resoluções do CFC, que trouxeram ao mundo jurídico-contábil as NBCASPS, tremula no consenso do discurso quanto à efetivação do controle social preconizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – LC 101/2000. Registre-se que, em nível de direito positivo vigente, prescreve a Constituição Federal/1988:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

⁴ Seguindo o mesmo autor (2005, p. 220), outra prática encampada pelo governo federal, é o fato de, não raras vezes, as leis de diretrizes orçamentárias introduzirem detalhamentos e classificações específicos para o governo federal, o que também é questionável constitucionalidade, posto que a LDO, nesse caso, disciplina matéria reservada à lei complementar (art. 165, § 9º, da Lei Política de 1988).

III - os orçamentos anuais.

[...]

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Com a finalidade de regulamentar o excerto constitucional, recorde-se a edição da LRF. Seu teatro de operações consiste em estabelecer normas gerais de finanças públicas enfocadas na gestão fiscal responsável. Outrossim, subsiste vigente no ordenamento a Lei 4.320/1964 – lei ordinária, recepcionada pela Lei Magna de 1988 com *status* de lei complementar. Estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços públicos. A LRF e a Lei 4.320/1964, portanto, possuem objetos distintos, finalidades específicas.

Compreende-se por gestão fiscal responsável, nos termos do art. 11 da LRF, a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente federativo. Entende-se por patrimônio público o conjunto de obrigações e ativos (bens e direitos) tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público (entidades governamentais, serviços sociais, conselhos profissionais e pessoas físicas que percebam subvenções, benefícios ou incentivos governamentais) com o propósito de gerar fluxo de benefícios (presentes e futuros) à coletividade. Nesse contexto, os balanços governamentais visam a expressar a posição econômico-financeira azindal.

Passa-se, agora, ao estudo das NBCASPS.⁵ A primeira

⁵ As NBCASPS são instrumentalizadas pelas normas brasileiras técnicas contábeis (NBC T) sob o n. 16. Até a data em curso, foram publicadas onze (11) NBCASPS – NBC T 16.1 a NBC T 16.11.

norma brasileira técnica contábil (NBC T) aprovada sob número 16.1 trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade governamental brasileira. Prescreve que as entidades do setor público (ESP) devem observar integralmente as NBCASPS. ESP são órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos na execução de suas atividades.

Equiparam-se a ESP, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo (fiscal ou creditício) de órgão público, assim como quaisquer entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos na execução de suas atividades.

Nesse aspecto, a norma repete o comando insculpido no parágrafo único, do art. 70, da Lei Política de 1988. Acresça-se que importa da contabilidade societária o conceito de recursos controlados: ativos em que a entidade, mesmo sem ter o direito de propriedade, detém o controle, os riscos e os benefícios decorrentes.

Releve-se que a NBC T 16.1 insere a teorização sobre unidade contábil (UC). UC originária – consiste no patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas; UC descentralizada – representa parcela do patrimônio da unidade contábil originária, ou seja, expressa fragmento da unidade originária; UC unificada - reflete a soma ou agregação do patrimônio de duas ou mais unidades contábeis descentralizadas (junção de unidades descentralizadas); UC consolidada – retrata a soma ou agregação do patrimônio de duas ou mais unidades contábeis originárias (junção de unidades originárias).

A soma, agregação ou divisão do patrimônio de uma ou mais entidades do setor público resultará em novas unidades contábeis. O dispositivo se harmoniza com o teor do princípio da entidade - Resolução CFC 750/1993 (parágrafo único, art.

4º): “[...] A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil”. Em síntese, a norma colige as diretrizes hermenêuticas de todas as NBCASPS publicadas.

Prescreve os fins ideais da gestão pública: atender às demandas sociais, promover o bem comum, o que é denominado pela norma de promoção social. Percebe-se, pois, que a NBCT 16.1 restou inspirada nos modelos de propriedade e de recursos controlados propostos pelo PDRE (subdivisão implícita do patrimônio em público estatal e público não estatal). Facilita o controle externo e permite a melhor visualização de quem guarda, administra, gerencia bens dinheiros ou valores públicos.

A NBC T 16.2 versa sobre a estrutura elementar patrimonial. Subdivide os ativos (bens e direitos) e passivos (obrigações ou dívidas) em circulantes (de curto prazo) e não circulantes (de longo prazo), definindo critérios de realização (dos ativos) ou exigibilidade (dos passivos), tomando por parâmetro a data das demonstrações contábeis, tudo com substrato na Resolução CFC 1.437/2013.⁶

À luz do princípio da legalidade, a norma possui problema: a Lei 4.320/1964, em seu art. 105 - ao sistematizar o balanço patrimonial da azienda pública - subdivide os elementos patrimoniais em financeiros e permanentes (e não em circulantes e não circulantes), segundo critérios de dependência (ou não) de autorização legislativa prévia. Releve-se que a NBC T 16.2 estrutura os subsistemas da seguinte forma:

a) orçamentário - registra, processa e evidencia os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, o que resulta no balanço orçamentário;

b) patrimonial - registra, processa e evidencia os fatos

⁶ Exemplos: ativo circulante - conta única do tesouro; ativo não circulante - dívida ativa; passivo circulante - cauções percebidas; passivo não circulante - o endividamento decorrente da captação de operações de crédito.

financeiros e não financeiros relacionados às variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público. Produto: balanço patrimonial;⁷

c) custos - registra, processa e evidencia os custos dos bens ou serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública – teatro de operações da demonstração do resultado econômico (NBC T 16.11);⁸

d) compensação - registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

A NBC T 16.3 detalhou o planejamento sob o enfoque contábil, sendo compreendido como processo contínuo e dinâmico materializado em planos hierarquicamente interligados, do nível estratégico ao operacional (plano plurianual, planos nacionais regionais e setoriais, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual). As informações devem ser evidenciadas por exercício, ações, valores e metas, o que se mostra compatível com o art. 165, I, II, III e parágrafos 1º, 2º, 4º e 5º da Lei Maior vigente.

Merece destaque, na norma, a temática da avaliação de desempenho. Guarda imediata relação com o processo de aferição da economicidade, eficiência e efetividade dos programas e ações executados por entidades do setor público, o que se perfectibiliza com o *caput* do art. 70 da Lei Política de 1988. Na avaliação dos planos hierarquicamente interligados, devem ser evidenciadas as restrições porventura ocorridas, além do respectivo impacto.

A NBC T 16.4 aborda as transações do setor público. Consistem em atos ou fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas no patrimônio das entidades do setor público, podendo ser classificadas nas seguintes naturezas: eco-

⁷ O sistema financeiro foi excluído pela Resolução CFC 1.268/2009.

⁸ O subsistema de custos foi estruturado para atender aos ditames da LRF.

nômico-financeiras - originadas de fatos administrativos (permutativos ou modificativos); administrativas - originadas de atos contábeis (expressam responsabilidades aziendais, a exemplo da mera assinatura contratual - no azo, inexistente qualquer repercussão patrimonial).

As variações quantitativas implicam fatos contábeis modificativos em termos de situação patrimonial líquida, a exemplo da arrecadação de impostos, caso em que o erário se torna mais rico (fato modificativo aumentativo). Outro exemplo: em se tratando de pagamento de pessoal, tem-se ejeção de riqueza dos cofres públicos (fato modificativo diminutivo).⁹ As variações qualitativas, por seu turno, acarretam fatos permutativos (não repercutem na situação patrimonial líquida). Ilustra o fenômeno aquisição de material de consumo: o governo “troca” ativo financeiro por estoque (outro ativo que ingressará no almoxarifado).¹⁰

Releve-se que as variações patrimoniais deverão ser dimensionadas na demonstração das variações patrimoniais com o propósito de evidenciação do resultado patrimonial do período, havendo compatibilidade da NBC T 16.4 com os ditames do art. 104 da Lei 4.320/1964.

A NBC T 16.5 aborda aspectos do registro contábil. A norma conceitua documento de suporte como documento hábil, físico ou eletrônico, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil. Prescreve as características do registro e da informação contábil no setor público (comparabilidade; compreensibilidade; confiabilidade; fidedignidade; imparcialidade; integridade; objetividade; representatividade; tempesti-

⁹ Situação patrimonial líquida = ativos (-) passivos. Se ativos > passivos, a situação patrimonial líquida é positiva. Se ativos < passivos, tem-se passivo a descoberto. Teoricamente, admite-se a existência de situação patrimonial nula, quando o somatório dos ativos é exatamente igual ao somatório dos passivos.

¹⁰ A norma também disciplina transações que envolvem valores de terceiros, ou seja, situações em que a entidade do setor público é fiel depositária. Por não afetarem a situação patrimonial líquida, devem ser demonstradas de forma segregada.

vidade; uniformidade; utilidade; verificabilidade; visibilidade). Estatui a obrigação de a entidade do setor público manter sistema de informação contábil estruturado em plano de contas.

Outros pontos relevantes: quando se tratar de transação em moeda estrangeira, sua conversão para moeda nacional será norteadada pela aplicação da taxa de câmbio oficial vigente na data da transação; os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica, o que decorre imediatamente dos princípios da discriminação e da transparência (*accountability*); validação dos registros contábeis por contabilistas; predominância da essência sobre a forma; os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência; aplicabilidade de princípios contábeis (leia-se: Resolução CFC 1.111/2007, a ser comentada no item subsequente); mensuração dos ganhos e perdas patrimoniais; reconhecimento de ajustes decorrentes de mudanças de critérios contábeis ou omissões/erros, ocorridos em anos anteriores (contabilização em conta do patrimônio líquido com evidenciação em notas explicativas).

Na ausência de norma contábil aplicável ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente e nessa ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.¹¹

O ponto neurálgico da NBC T 16.5 consiste em determinar que os registros contábeis têm de ser realizados - e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionem - pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária, o que, a depender da situação fática, pode implicar afronta literal ao texto dos arts. 35, I e 39 da Lei 4.320/1964, corren-

¹¹ As normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS – *international public sector accounting standards*) são expedidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*).

do-se o risco de incursão em variações patrimoniais aumentativas fictícias.

Paralelamente à edição da NBC T 16.5, a STN editou a Portaria 3/2008. Em seu art. 6º, estatuiu que a despesa e a receita “serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, visando conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas”. Com fulcro nos arts. 35, I e 39 da Lei 4.320/1964, infere-se afronta ao primado da legalidade - decorrência do sistema do *civil law*, de que o Brasil é adepto.

Por outro lado, a norma do CFC também não poderia prescrever, em caso de omissão no direito positivo, aplicação subsidiária das normas internacionais, já que nem a LRF nem a Lei 4.320/1964 nada determinam a esse respeito. Assim sendo, nesses aspectos, a NBC T 16.5 não se perfectibiliza com o ordenamento normativo vigente.

A LRF, ao estabelecer a evidenciação da variação do patrimônio líquido, não determinou adoção do regime de exercício para o reconhecimento de receitas. Todavia, admitindo-se que a receita seja escriturada por tal critério, legitima-se, agora, o título contábil restos a arrecadar mesmo sem qualquer previsão legal?

Será que a doutrina contábil governamental clássica, do porte de João Angélico, compreendera equivocadamente o regime orçamentário público brasileiro até então? Anteriormente ao advento da NBC T 16.5 e da Portaria STN 3/2008, era pacífico o entendimento do regime contábil-público como misto: caixa (ou gestão) para as receitas; competência (exercício) para as despesas (art. 35, I, II, da Lei 4.320/1964). Desde quando normas infralegais têm o poder de modificar o texto legal? E a legalidade? E a segurança jurídica?

Reflete Rocha (1995, p.19): “De fato, nenhum grupo social existiria e persistiria na história se não tivesse uma ordem interna capaz de lhe dar a estabilidade e possibilitar a con-

vivência pacífica”. Adverte, ainda, o autor que, no Brasil, o poder só obriga quando se manifesta por intermédio do direito, não de qualquer direito, mas de um direito formulado pelo poder democrático, isto é, pelo poder do povo, sob a forma de lei geral e abstrata.

Releve-se que o TCU, por ocasião do processo TC-026.069/2008-4, examinou se as ações de convergência adotadas no âmbito da função executiva federal estariam em consonância com o ordenamento pátrio. A Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU (Semag) entendeu que havia incompatibilidade - com os preceitos da Lei 4.320/1964 - adoção do regime de competência para o reconhecimento da receita pública.

Não obstante, o relator do feito inclinou-se a concordar com o Executivo Federal, no sentido de corroborar a tese de inclusão do paradigma patrimonial ao reconhecimento dos fenômenos da área pública. Trata-se, POIS, no mínimo, de *vetata quaestio*.

A NBC T 16.6 disciplina as demonstrações contábeis aplicáveis ao setor público: balanço patrimonial, balanço orçamentário, balanço financeiro, demonstração das variações patrimoniais (DVP), demonstração dos fluxos de caixa (DFC), demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) e notas explicativas (redação dada pela Resolução CFC 1.437/2013).¹²

Os quatro primeiros demonstrativos possuem suporte imediato na Lei 4.320/1964, enquanto a DFC, a DMPL e notas explicativas, implicitamente, na LRF. Ademais, para os fins de comparabilidade da informação contábil, as demonstrações devem ser divulgadas com apresentação dos valores correspondentes ao exercício anterior.

¹² As notas explicativas não consubstanciam demonstrações contábeis propriamente ditas. Como o próprio nome expressa, complementam, detalham o teor das referidas demonstrações.

O balanço patrimonial se estrutura nos conceitos de ativo (bens e direitos – aspecto patrimonial positivo), passivo (dívidas ou obrigações – aspecto patrimonial negativo) e patrimônio líquido (ou saldo patrimonial – ativos menos passivos). Evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.

A NBC T 16.6 estatui que a demonstração em tela deverá subdividir os elementos patrimoniais em circulantes e não-circulantes, considerando atributos de conversibilidade e exigibilidade (características típicas do setor privado). A regulamentação infralegal, portanto, se dá em sentido diverso dos comandos insculpidos no art. 105, da Lei 4.320/1964 (subdivisão de os elementos patrimoniais em financeiros e permanentes).¹³

Art. 105. [...]

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

O critério de segregação legal em curto ou logo prazos, diferentemente do setor privado, analisa o fenômeno a partir de sua dependência (ou não) de autorização legislativa. Logo, não se trata apenas de aspectos terminológicos a serem modificados, mas de aspectos subjacentes à essência classificatória.

O balanço orçamentário visa a evidenciar as receitas e despesas (orçamentárias), detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial (e suas alterações) com a execução. Seu produto consiste na demonstração do re-

¹³ Os mesmos problemas apontados no tocante à NBC T 16.2 subsistem em relação à NBC T 16.6. São normas que guardam direta interdependência.

sultado orçamentário.¹⁴ Estrutura-se de forma a explicitar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária, o que está de acordo com os ditames do art. 102 da Lei 4.320/1964.

O balanço financeiro intenciona demonstrar as receitas e despesas orçamentárias mais os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. Nesse aspecto, a NBC T 16.6 vai ao encontro do art. 103 da Lei 4.320/1964.

A demonstração das variações patrimoniais apura o resultado patrimonial do período pelo confronto das variações quantitativas aumentativas (a exemplo da arrecadação de impostos) menos as diminutivas (a exemplo de gastos com pessoal). Posteriormente, o resultado é alocado no balanço patrimonial para compor a situação patrimonial líquida aziendal.

A DFC se propõe a viabilizar projeções de cenários de fluxos de caixa e a elaborar análises sobre a capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos. Pode ser elaborada pelo método direto ou indireto. Deve evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes a partir dos seguintes fluxos:

- (a) das operações - ingressos e desembolsos relacionados com a ação pública;
- (b) dos investimentos - recursos relacionados, basicamente, à aquisição e à alienação de ativo não circulante;
- (c) dos financiamentos - recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos (erário figura como devedor).

Em que pese não estar prescrita pela Lei 4.320/1964, em tese, a DFC se harmoniza com o direito posto à medida em

¹⁴ Superávit orçamentário ==> receitas orçamentárias > despesas orçamentárias.
Déficit orçamentário ==> receitas orçamentárias < despesas orçamentárias.
Resultado teórico nulo ou equilibrado ==> receitas orçamentárias = despesas orçamentárias.

que se estrutura na ideia basilar de equilíbrio fiscal – ínsita à LC 101/2000 – facilitando a apuração das disponibilidades de caixa do setor público.

A DMPL evidencia a movimentação havida em cada componente do patrimônio líquido aziendal, com a divulgação (em separado) dos efeitos das alterações nas políticas contábeis mais retificação de erros. Deve ser elaborada apenas pelas entidades estatais dependentes e pelos entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. Nesse aspecto, a norma do CFC disse menos do que a prescrição inserta na LC 101/2000:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto [...] e: [...] § 2º O Anexo conterà, ainda: [...] III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

Considera-se que a NBC T 16.6 deveria ter disciplinado a obrigatoriedade da DMPL para todas as entidades do setor público e (não apenas) para as sociedades estatais dependentes de aportes de recursos públicos. As normas infralegais não podem disciplinar em sentido diverso dos comandos legais.

O último regramento da NBC T 16.6 pertine às notas explicativas. Integram as demonstrações contábeis. Devem contemplar informações relevantes à adequada inteligência das informações. Incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho, além de outros eventos não suficientemente evidenciados (ou mesmo não constantes) nas citadas demonstrações.

A NBC T 16.7 versa sobre a consolidação de demonstrações contábeis. Trata-se de processo que retrata agregação de saldos ou grupos de contas, cujos objetivos são: disponibilizar macroagregados do setor público; fornecer visão global do resultado; instrumentalizar o controle social.

O processo de consolidação se dá extracontabilmente. Não implica qualquer registro contábil. Devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público, tanto em nível orçamentário como em nível regimental, tudo no sentido de coibir dupla contagem.

As demonstrações contábeis das entidades do setor público, quando da consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se defasagem de até três meses. Cabem às notas explicativas: identificar e caracterizar as entidades do setor público incluídas na consolidação; detalhar os procedimentos adotados na consolidação; motivar eventuais distinções de critérios de avaliação patrimonial; explicitar a natureza e montantes dos ajustes efetuados; contemplar eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

Não se detectou qualquer incompatibilidade da NBC T 16.7 com o ordenamento legal vigente no país. Em outras palavras: a norma regulamenta adequadamente os comandos inseridos nos arts. 50 e 51 da LRF.

A NBC T 16.8 disciplina o sistema de controle interno, caracterizando-o como mecanismo de suporte do sistema de informação contábil para minimizar riscos e promover efetividade às informações contábeis. O controle interno há que ser internalizado por todos os níveis organizacionais.

A norma define as seguintes categorias de controle interno: operacional - relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; contábil - atinente à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; normativo - referente à observância da regulamentação pertinente.

Os procedimentos de controle devem estabelecer medidas e ações preventivas ou detectivas de riscos (inerentes ou potenciais). Compreende-se que a NBC T 16.8 guarda compatibilidade com o art. 74 da Lei Maior vigente, bem como com

os arts. 76 a 80, da Lei 4.320/1964.

A NBC T 16.9 inova quanto à necessidade de depreciação, amortização e exaustão no setor público. Basicamente, opera com conceitos da legislação societária. Não se sujeitam à depreciação bens móveis de natureza cultural, bens de uso comum de vida útil indeterminada, semoventes destinados à exposição e preservação, terrenos rurais e urbanos.

As parcelas de amortização, depreciação e exaustão devem ser reconhecidas no resultado (decréscimo patrimonial) quando o item estiver em condições de uso. Sua apuração deve ocorrer mensalmente (observância ao regime de competência).

O valor residual e a vida útil econômica do ativo devem ser revisadas, pelo menos, ao término de cada exercício. A norma prescreve que a depreciação e a amortização não cessam quando o ativo se tornar obsoleto ou, mesmo, for retirado temporariamente de operação.¹⁵ Acresça-se que NBC T 16.9 possui por fundamento maior as prescrições atinentes a controle de custos da LRF.

A NBC T 16.10 dispõe sobre critérios de avaliação e mensuração dos elementos patrimoniais das entidades do setor público. O paradigma é a legislação societária pátria, o que não parece razoável à luz do princípio da especialidade, haja vista que o título IX da Lei 4.320/1964 (norma específica) detalha o tema.

A NBC T 16.11 regulamenta o sistema de informação de custos do setor público (SICSP), cujo propósito – em síntese – consiste em apoiar a tomada de decisões e otimizar gastos. Segundo a norma, a evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob as óticas institucional, funcional e programática. O SICSP deve permitir análise de séries históricas, segregando atividade-fim e administrativa, a partir de informações obtidas dos subsistemas orçamentário e patrimonial. Infere-se

¹⁵ O que é, no mínimo, insólito, haja vista que a noção elementar de ativo pressupõe a geração de benefícios.

que a NBC T 11 possui por matriz imediata a LRF, regulamentando as prescrições atinentes a controle de custos da azienda pública.

Dada por vencida a etapa de análise da compatibilidade das NBCASPS com o ordenamento normativo estabelecido, o próximo subitem fechará o estudo com a verificação do fundamento principiológico das NBCASPS.

2.2 A PRINCIPIOLOGIA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Em 2007, com o propósito de legitimar o paradigma a ser ulteriormente representado pelas NBCASPS, foi publicada a Resolução CFC 1.111/2007 com o fim de esclarecer o conteúdo e abrangência dos princípios contábeis na perspectiva do setor público.

Os princípios contábeis, positivados primariamente para o setor privado, extraem-se da Resolução CFC 750/1993: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência, prudência. Depreende-se que a razão de ser da Resolução CFC 1.111/2007 consiste em efetuar a leitura da Resolução CFC 750/1993, desta feita, à luz do setor público.

Nessa perspectiva, o princípio da entidade se afirma, para o ente público, pelas ideias de autonomia e responsabilização. Autonomia no sentido da destinação social dos bens, direitos e obrigações aziendais. Responsabilização (*enforcement*), pela compulsoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

Por seu turno, o preceito da continuidade (ou entidade em marcha ou *going concern*) resta vinculado ao estrito cumprimento da destinação social do patrimônio da entidade do setor público. Sua continuidade se dá enquanto perdurar a finalidade.

O princípio da oportunidade (ou universalidade) adota

por eixos basilares a fidedignidade e a integridade dos processos relativos ao reconhecimento, mensuração e evidenciação da informação contábil, dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública. As variações devem ser reconhecidas na sua totalidade (universalidade), independentemente do cumprimento de formalidades legais quanto à ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.¹⁶

Por outro lado, nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais (daí a expressão princípio do registro pelo valor original). Corresponde ao valor resultante dos consensos de mensuração com atores internos e externos, com base em valores de entrada ou de saída.¹⁷

O princípio da competência (ou regime de exercício), consagrado integralmente no setor público pela Resolução CFC 1.111/2007, determina que os registros contábeis devam ser realizados (e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionem) pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.¹⁸

O princípio da prudência (ou conservadorismo) versa que as estimativas de valores patrimoniais devem refletir men-

¹⁶ Releve-se que, no setor privado, vigora o princípio da licitude: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988). Já para o setor público se aplica a legalidade: a Administração Pública só pode fazer o que a lei autoriza (*caput* do art. 37 da Lei Maior vigente). Eis o dilema em que se insere o preceito contábil da oportunidade.

¹⁷ O princípio do registro pelo valor original não se confunde com custo histórico. Este exemplifica uma forma de mensurar o valor de entrada. Outros exemplos: custo histórico corrigido, custo corrente. Por oportuno, ilustram critérios de mensuração de valores de saída: valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício, valor justo.

¹⁸ Eis a matriz ideológica da NBC T 16.5. O problema é que consagrar, em sua integralidade, o critério da competência para o reconhecimento das receitas orçamentárias gera incompatibilidade com o texto inserto nos arts. 35, I e 39 da Lei 4.320/1964 por implicar variações patrimoniais aumentativas fictícias.

suração que prefiram montantes menores para ativos e maiores para passivos entre alternativas igualmente válidas.¹⁹ A regra deve ser observada quando, existindo ativo ou passivo já escriturado por determinados valores, segundo o princípio do registro pelo valor original, surgirem possibilidades de novas mensurações.

Releve-se que a concreção da prudência não pode implicar excessos que visem à manipulação dos resultados, ocultação de passivos ou geração de ativos fictícios. Compreendida a razão de ser das NBCASPS, bem como sua base principiológica, no item subsequente, tecer-se-ão conclusões relativas ao tema investigado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analisaram-se os aspectos evolutivos da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro na ordem constitucional e legal. Desenvolveram-se itens no sentido de demonstrar as relações clássicas do orçamento público com a contabilidade governamental e a mudança de paradigmas contábeis no setor público: da contabilidade pública à contabilidade aplicada ao setor público. Após o desenvolvimento de todo o processo metodológico que orientou a presente pesquisa, relevem-se as conclusões a seguir expostas.

Sobre a questão da interdisciplinaridade entre as aplicações contábeis, depreende-se que o processo de internacionalização da contabilidade empresarial, no Brasil, observou adequadamente o primado da legalidade. Todas as mudanças efetivadas passaram por leis modificativas à Lei 6.404/1976, o que se coaduna com o preceito da segurança.

Em relação às NBCASPS, encontram suporte no orde-

¹⁹ Releve-se que, no tocante ao registro da receita e despesa orçamentárias, a Lei 4.320/1964 se estrutura na ideia de conservadorismo (inteligência do art. 35, I, II, do referido diploma).

namento normativo-constitucional vigente as seguintes normas editadas pelo CFC: NBC T 16.1 - corrobora os mecanismos de controle social, trazendo as diretrizes da nova contabilidade governamental; NBC T 16.3 – compatível com os preceitos constitucionais relativos à avaliação de desempenho dos instrumentos de planejamento e dos planos e programas nacionais, regionais ou setoriais; NBC T 16.4 - harmoniza-se com os ditames da Lei 4.320/1964; NBC T 16.7 – atende ao primado da transparência (*accountability*); NBC T 16.8 – apresenta compatibilidade com a sistemática constitucional e legal de controle interno; NBC T 16.9 e 16.11 - fundamentam-se nas prescrições atinentes a controle de custos insertas na LRF.

NBCASPS que evidenciam inconsistências com o direito posto: à luz do primado da legalidade, a NBC T 16.2 e, reflexamente, a NBC T 16.6 - no tocante a nomenclaturas e a critérios de subdivisão dos elementos patrimoniais - mostram-se incompatíveis com o ordenamento normativo estabelecido para o setor público. Não obstante, especificamente em relação à NBC T 16.2, ao versar sobre a estrutura elementar patrimonial, coaduna-se ao direito posto à medida em que reforça o conteúdo da NBC T 16.1; NBC T 16.5 - no tocante à uniformização do regime de competência para o reconhecimento de receitas, vai de encontro aos comandos da Lei 4.320/1964.²⁰ Idem quanto à prescrição relativa à aplicação subsidiária das normas internacionais em caso de omissões no direito positivo pátrio.

Assim sendo, a hipótese científica resta confirmada. O processo de mudança de paradigmas contábeis aplicáveis ao setor público desafiam, necessariamente, edição de lei complementar modificativa à Lei 4.320/1964, o que se justifica pelos preceitos basilares do estado de direito, da segurança jurídica e da participação popular.

²⁰ Registre-se que é indiscutível a necessidade de uniformização do regime orçamentário, no sentido de manutenção da consistência dos demonstrativos do setor público, pelo que erige a necessidade de edição de lei complementar modificativa ao texto da Lei 4.320/1964.

O suposto discurso de consenso pós-moderno aponta a necessidade de harmonizar internacionalmente as normas contábeis aplicadas ao setor público, o que, em tese, facilitaria a transparência, o controle dos bens e dinheiros públicos, a comparabilidade de padrões de desempenho entre os países e os interesses dos investidores. Contudo, não se pode, sob o argumento da eficiência, abandonar-se o império da legalidade.

Por fim, registre-se que uma das matrizes ideológicas das NBCASPS foi, exatamente, o PDRE. Este, por seu turno, não olvidou que a reforma só poderia ser concretizada mediante alteração da base legal, a começar por promulgação de emenda aditiva ao texto constitucional. A experiência vivenciada, na década de 1990 no Brasil, aplica-se – no que couber – ao processo de legitimação das NBCASPS.



REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (org.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-102.
- ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição República Federativa do Brasil*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 27.nov.2014.
- FERRARI, Ed. Luiz. *Contabilidade geral: teoria e 1.000 questões*. 12^a ed. rev. Niterói, RJ: Impetus, 2012.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 13. ed. São Paulo:

Atlas, 2005.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MARE. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília: Presidência da República, 1995.

MONTOTO, Eugenio. *Contabilidade geral esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, José de Albuquerque. *Estudos sobre o Poder Judiciário*. São Paulo: Malheiros, 1995.

<www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/.../TCU_ATA_0_N_2012_3.pd...>. Acesso em 7.jan.2013.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 22.dez.2014.

<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 23.dez.2014.

<<http://www.stn.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 2.jan.2015.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc86.htm>. Acesso em: 23.mar.2015.