

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

MICHEL ALYSSON CASTRO FURTADO

A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA E O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

São Luís
2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

MICHEL ALYSSON CASTRO FURTADO

A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA E O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão, para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. José de Ribamar Caldas Furtado.

São Luís
2016

Furtado, Michel Alysson Castro

A nova contabilidade pública e o princípio da transparência /
Michel Alysson Castro Furtado. – São Luís, 2016.
67f.

Monografia (Graduação) – Curso de Direito, Universidade Federal
do Maranhão, 2016.

Orientadora: Prof. José de Ribamar Caldas Furtado

1. Administração pública. 2. Responsabilidade Fiscal. I. Título.

CDU 35:657

MICHEL ALYSSON CASTRO FURTADO

A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA E O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão, para a obtenção do
grau de bacharel em Direito.

Aprovada em: ____ / ____ / _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. José de Ribamar Caldas Furtado (Orientador)

Universidade Federal do Maranhão

(Examinador)

Universidade Federal do Maranhão

(Examinador)

Universidade Federal do Maranhão

A Deus, toda honra e louvor, porque Ele é digno e a sua benignidade dura para sempre.

Aos meus pais, pelo amor incondicional e por tudo que fizeram ou abdicaram por minha causa.

À minha amada esposa pelo incentivo de sempre, cumplicidade e carinho.

AGRADECIMENTOS

A Deus que me concedeu o dom da vida e me agraciou com sua eterna bondade e misericórdia, fortalecendo os meus passos e me dando a orientação e o equilíbrio necessário para cumprir mais uma jornada.

Aos meus pais, Almerinda Alves e José Carlos Guilhon, pelo amor incondicional e invejável desvelo. Meu arrimo emocional e espiritual em todos os momentos. Sem eles seria impossível atingir mais esse objetivo.

À minha amada e linda esposa, pelo constante incentivo e apoio necessário. Grande parte dessa conquista só foi possível graças ao companheirismo de sempre e à sua compreensão necessária diante dos desafios que a vida acadêmica oferece.

Aos meus irmãos, Sâmia Mikaelle, Addany Suellen e Thales Ayrton pelo carinho e alegrias que me proporcionam com frequência.

Aos meus sogros, Raimundo Vilhena e Rosenilde Vilhena pela estima e cuidado com a qual fui acolhido e pela presença marcante em minha vida.

Aos colegas de faculdade que me deram a honra de compartilhar muitos momentos importantes durante a graduação, não apenas em sala de aula. Boa parte de uma vida acadêmica é forjada por amizades que surgem inesperadamente, mas que permanecem por todas nossas vidas.

Ao meu orientador pela colaboração e conhecimento transmitido.

Aos meus amigos de trabalho (a galera da DAP-TJMA), com quem dividi boa parte dessa caminhada, especialmente a Ricardo Brum, Fernanda Lindoso e Dayana Luna pelo apoio e compreensão nos momentos mais tensos. Seria impossível concluir essa etapa sem a colaboração direta de vocês. Muito obrigado!

À minha igreja amada, a Assembleia de Deus do Bairro do Anil, pelas constantes orações e sustentação espiritual, especialmente ao meu Pastor Israel Lindoso e aos meus amigos “mais chegados que irmãos”: Alcione Roza, André Lindoso, Adailton Coimbra, Renato Lisboa e Zoete Pinto.

A todos vocês, a minha eterna gratidão! Muito obrigado!

"Eu não troco a justiça pela soberba. Eu não deixo o direito pela força. Eu não esqueço a fraternidade pela tolerância. Eu não substituo a fé pela superstição, a realidade pelo ídolo".

(Rui Barbosa)

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo apresentar as principais mudanças e inovações da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NCASP) oriundas da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e da consolidação destas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), de modo a evidenciar aquelas que trazem maior transparência às contas públicas e um controle mais efetivo do patrimônio público. Destacam-se a previsão de depreciação, a adoção do regime da competência para receitas e despesas, a contabilização dos bens de uso comum e a atualização ou criação de novos demonstrativos contábeis. Verifica-se ainda que tais mudanças buscam corrigir um desvio histórico de enfoque da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), de uma contabilidade basicamente voltada à execução orçamentária para uma contabilidade com foco no patrimônio público. Para tal, descreve-se a Contabilidade Pública brasileira, suas peculiaridades em relação à Contabilidade Geral e como se deu processo de convergência às normas contábeis internacionais, sobretudo no que diz respeito ao cumprimento das determinações contidas na Constituição Federal, na Lei Federal nº 4320/1964 e na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Analisa-se ainda a NCASP sob a perspectiva dos princípios da transparência e da publicidade, do direito de acesso à informação pública e do controle da Administração Pública, tomando por referência a doutrina pátria, a Lei Maior, a Lei Complementar nº 131/2009, a Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação) e seu respectivo decreto regulamentador (Decreto nº 7.724/2012).

Palavras-chave: Administração Pública. Contabilidade Pública. Convergência. Responsabilidade Fiscal. Transparência.

ABSTRACT

This study aims to present the main changes and innovations of the New Applied Accounting Public Sector (NCASP) arising from the approval of the Norms Brazilian Accounting Applied to the Public Sector (NBCASP) and the consolidation of these in Accounting Manual Applied to the Public Sector (MCASP), in order to identify those that bring greater transparency to public accounts and more effective control of public assets. Highlights include the expected depreciation, the adoption of competence regime for income and expenditure, accounting for goods of common use and updating or creating new financial statements. It also notes that these changes seek to correct a historical detour Applied Accounting focus of the Public Sector (CASP), an accounting primarily focused on budget execution for an accounting with a focus on public property. For this purpose, describes the Brazilian Public Accounts, its peculiarities in relation to the General Ledger and how was the process of convergence with international accounting standards, particularly with regard to compliance with the guidelines in the Federal Constitution, the Federal Law No. 4,320/1964 and the Complementary Law No. 101/2000 (Fiscal Responsibility Law). Still looks to NCASP from the perspective of the principles of transparency and publicity, the right of access to public information and the control of public administration, with reference to the doctrine homeland, the Greater Law, Complementary Law No. 131/2009, Law No. 12,527/2011 (Access to Information Act) and its respective regulatory decree (Decree No. 7,724/2012).

Keywords: Public Administration. Public Accounting. Convergence. Fiscal Responsibility. Transparency.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMF	Anexo de Metas Fiscais
BF	Balanço Financeiro
BO	Balanço Orçamentário
BP	Balanço Patrimonial
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
FMI	Fundo Monetário Internacional
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrações Fiscais
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T	Normas Brasileira de Contabilidade Técnica
NCASP	Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicados ao Setor Público
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PL	Projeto de Lei
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
S/A	Sociedades Anônimas
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro Comparativo entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Empresarial.....	21
Quadro 2 – Demonstrativos contábeis na Contabilidade Empresarial e na Contabilidade Pública.....	23
Quadro 3 – As NBC T(s) 16 ou Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	26
Quadro 4 – Quadro Demonstrativo da Consolidação do Patrimônio Público.....	32
Quadro 5 – O que faltava nos balanços patrimoniais.....	33
Quadro 6 – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).....	37

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	A CONTABILIDADE PÚBLICA E O DIREITO FINANCEIRO	14
2.1	Considerações iniciais	14
2.2	Breve histórico	17
2.3	Contabilidade Pública <i>versus</i> Contabilidade Empresarial	21
2.4	Convergência da Contabilidade Pública às normas contábeis internacionais	24
3	A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	29
3.1	Reconhecimento e mensuração do patrimônio público	29
3.2	Escrituração e consolidação das contas públicas	35
3.3	Novas demonstrações contábeis e elementos correlatos	40
<i>3.3.1</i>	<i>Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)</i>	<i>42</i>
<i>3.3.2</i>	<i>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)</i>	<i>44</i>
<i>3.3.3</i>	<i>Notas Explicativas</i>	<i>47</i>
4	O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA	49
4.1	A transparência como princípio da Administração Pública	49
4.2	A transparência como pressuposto da gestão fiscal responsável	53
4.3	O direito de acesso à informação pública administrativa	58
4.4	A Nova Contabilidade Pública e o princípio da transparência	61
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	71
	REFERÊNCIAS	74

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública no Brasil sofreu intensas transformações nas últimas décadas, sobretudo como reflexo da dinâmica de interação de fatores sociais, políticos e econômicos ocorridos no período. Evidentemente que tais mudanças, *per se*, não podem ocorrer sem uma devida correspondência legislativa, seja a partir de mudanças propostas pelo constituinte derivado, seja a partir das inovações na legislação infraconstitucional.

Nesse diapasão, destaca-se a Reforma Administrativa do Estado iniciada em 1995 (consubstanciada na Emenda Constitucional nº 19/1998) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF ou Lei Complementar nº 101/2000), como importantes marcos dessa nova fase da Gestão Pública no Brasil.

Como é cediço, a grave crise institucional, política e econômica que se vive atualmente no país decorre, dentre outros fatores, do descumprimento de preceitos de responsabilidade fiscal pelo atual Governo Federal. Porém, não obstante à grave crise na qual o país está mergulhado, é mister reconhecer que após uma década e meia de vigência da LRF os resultados positivos são visíveis, ainda que seja necessário avançar em muitos aspectos, mormente na esfera municipal.

Os resultados a que se faz referência não são apenas financeiros, mas principalmente de uma mudança da cultura fiscal reinante no Brasil. Se antes os gestores públicos efetuavam gastos à revelia dos possíveis reflexos nos exercícios financeiros subsequentes, atualmente tais condutas são duramente combatidas. Além disso, mais do que tratar de normas de finanças públicas, a LRF objetiva o equilíbrio das contas de governo, não apenas no sentido de igualar receitas e despesas, mas de permitir uma alocação racional dos recursos disponíveis, ampliando e melhorando a oferta de serviços públicos.

Vê-se que a preocupação com o equilíbrio das contas públicas é algo recente na história da Administração Pública brasileira, malgrado a existência da Lei nº 4.320/1964 que já indicava essa necessidade. Basta um breve resgate histórico para se fazer tal constatação. Após a década de 1970, na qual se viveu o chamado "milagre econômico", houve um elevado déficit das contas públicas, fruto de desenfreios gastos públicos e aumento do endividamento externo, culminando na "década perdida" dos anos 1980. No início da década de 1990, a situação persistiu e não se adotou medidas suficientes para contenção dos gastos públicos, ocorrendo o agravamento do cenário fiscal.

Era necessário então promover uma reforma fiscal urgente. É bem verdade que isso ocorreu em grande parte devido à pressão de organismos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), mas não se pode olvidar que a LRF se tornou um marco na gestão fiscal do país, tanto por criar regras mais incisivas de restrição orçamentária, tanto por estimular ainda o mais a responsabilização política dos governantes em relação à sociedade (*accountability*).

Ora, para que a sociedade pudesse acompanhar efetivamente as ações dos gestores públicos, a fim de apurar a responsabilidade fiscal destes, era necessário criar eficientes mecanismos e instrumentos de fiscalização. Em outras palavras, as informações referentes às finanças públicas e à prestação de contas dos seus gestores precisavam ser claras e transparentes. Assim, o que era preconizado na LRF, alcançou uma amplitude sem precedentes com a publicação da Lei Complementar nº 131/2009 e da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

Na esteira das mudanças e formação dessa nova Administração Pública, encontra-se em processo de consolidação uma nova orientação no que tange às contas públicas, o que inevitavelmente requer uma análise mais minuciosa acerca deste, sobretudo nos aspectos que tangenciam com a debutante Lei de Responsabilidade Fiscal. Trata-se do processo de convergência às normas contábeis internacionais. Em que pese algumas críticas, sobretudo no que tange à capacitação e qualificação dos atores envolvidos, é um processo que abrange tanto a área privada, quanto o setor público, de modo praticamente irreversível.

Segundo os órgãos técnicos que estão à frente desse processo de convergência, a finalidade do mesmo é a modernização dos procedimentos contábeis, de modo a gerar informações úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social. Ademais, permitirá a consolidação das contas nacionais, com a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, baseado em procedimentos e registros padronizados utilizados pelos entes da Federação, conforme estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Posto isto, cumpre dizer que o objetivo precípuo da presente pesquisa é expor as mudanças mais relevantes trazidas pela Nova Contabilidade Pública, no sentido de responder ao seguinte questionamento: poderão as novas regras contábeis aplicadas ao setor público dar maior transparência às contas públicas, de modo a tornar mais efetivo o controle sobre o patrimônio público?

Para tal, é preciso percorrer todo o processo de convergência, bem como a legislação aplicável, a fim de investigá-lo à luz do princípio da transparência. Não se cuidará

da descrição de lançamentos contábeis e de alguns aspectos técnicos específicos da Contabilidade e que interessariam mais especificamente aos estudiosos dessa Ciência e não do Direito. Sem embargo, é evidente que o estudo das contas públicas, ainda que sob o olhar eminentemente jurídico, demanda uma maior compreensão acerca da sistematização destas, o que só será possível mediante o entendimento de alguns elementos e termos tipicamente contábeis.

Posto isto, desenvolveu-se a pesquisa em três capítulos. O primeiro discorrerá acerca da inter-relação entre a Contabilidade Pública e o Direito Financeiro, trazendo um breve histórico do Sistema Contábil no Brasil, as peculiaridades daquela em cotejo com a Contabilidade Geral ou Empresarial e as linhas gerais do processo de convergência às normas contábeis internacionais.

Logo em seguida, no capítulo 3, se examinará mais detidamente o que é a Nova Contabilidade Pública, sua recepção pela legislação vigente, mormente a Lei de Responsabilidade Fiscal e suas alterações. Serão apontadas as principais diferenças em relação ao padrão anterior, sobretudo no que tange à forma de reconhecimento e mensuração dos bens públicos, à escrituração e consolidação das contas públicas e os novos demonstrativos contábeis, enfatizando as principais implicações do aludido do processo de convergência.

O último capítulo foi dedicado ao princípio da transparência, intimamente ligado ao princípio da publicidade, ambos com fulcro na Carta Magna. Nele se fará um breve resgate histórico deste enquanto princípio da Administração Pública, como pressuposto da gestão fiscal responsável e sua relação com o direito de acesso à informação pública administrativa. Finalmente, se fará uma abordagem da Nova Contabilidade Pública sob o prisma do referido princípio.

Obviamente que, dada a natureza da presente pesquisa, não se pretende esgotar toda a matéria pertinente à Contabilidade Pública ou mesmo elencar todas as inovações e alterações decorrentes do processo de convergência às normas contábeis internacionais, mas priorizar aquelas que possam influenciar significativamente na transparência das contas públicas e no efetivo controle do patrimônio público.

2 A CONTABILIDADE PÚBLICA E O DIREITO FINANCEIRO

2.1 Considerações iniciais

É cediço dizer que os gestores públicos administram recursos alheios, isto é, bens e direitos que não lhes pertencem, mas que lhes são confiados em razão de lei ou mandato específico. Aliás, esse é o próprio sentido do termo “administração pública”. Senão vejamos:

O conceito de administração pública não oferece contornos bem definidos, quer pela diversidade de sentidos da própria expressão, quer pelos diferentes campos em que se desenvolve a atividade administrativa. [...] Em sentido lato, administrar é gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias. Se os bens e interesses geridos são individuais, realiza-se administração particular; se são da coletividade, realiza-se administração pública (MEIRELLES, 2008, p. 85, grifo do autor).

Num contexto republicano isso se torna ainda mais evidente. O próprio termo “república” (do latim *res publica*) expressa claramente essa ideia, isto é, a república como “coisa pública”, aquilo que não se pode apropriar ou livremente dispor, pela simples razão de não pertencer a ninguém individualmente, mas sim à coletividade.

Numa sociedade que vive sob a égide de um Estado Democrático de Direito, não se admite que os governantes gerenciem tais recursos ao seu bel-prazer, isto é, sem a devida prestação de contas.

Em outras palavras, não basta que apenas o governante saiba do resultado da movimentação financeira de seu governo, é imprescindível que o seu povo seja informado deste resultado e ainda dos destinos possíveis a partir dele.

Desse latente anseio social surge o ramo da contabilidade que se incumbe de oferecer algumas das respostas exigidas ao governante pela sociedade: a Contabilidade Pública, que não foge de seu princípio básico de registro dos atos e fatos contábeis, mas que avança nos caminhos da prestação de contas e no sentido do controle sobre a coisa pública, como será visto adiante.

A Contabilidade Pública ou Contabilidade Governamental

É o ramo da Ciência Contábil que registra, controla e demonstra os atos e fatos relativos à Administração Pública. A Contabilidade Pública deve ser considerada como um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza orçamentária, econômica, financeira e física e industrial (NASCIMENTO; CHERMAN, 2007, p. 85).

Haddad e Mota (2010) conceituam-na como ramo da Ciência Contábil que se aplica à Administração Pública, acrescentando, contudo, que esta deve se sujeitar às normas do Direito Financeiro, aos princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Na mesma esteira de pensamento, Angélico (2011, p. 107) conclui que:

A Contabilidade Pública, aplicando normas de escrituração contábil, registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento. Examina as operações de crédito, exerce controle interno, acompanhando passo a passo a execução orçamentária, a fim de que ela se processe **em conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro** (grifo meu).

É evidente que a Contabilidade Governamental, devido ao seu objeto e campo de atuação, se comunica com outras áreas do conhecimento, como a Administração, a Economia, as Finanças Públicas, os diversos ramos da Contabilidade e o próprio Direito. No que se refere a este especificamente, guarda estreita relação com os ramos do Direito Público, dentre os quais, se sobressaem o Direito Constitucional, o Direito Tributário, o Direito Administrativo e, claro, o Direito Financeiro, senão, veja-se:

A **Contabilidade Pública** presta auxílio à **Ciência das Finanças** e ao **Direito Financeiro**, posto que indica a situação patrimonial do Estado com a escrituração das receitas e das despesas; tal escrita fornece material de análise para a ciência das finanças, bem como revela a correta observância dos princípios e regras do Direito Financeiro, quando, por exemplo, registra os fatos financeiros referentes às receitas, despesas e crédito público, consubstanciados nos balanços fiscais (ARAÚJO, 2013, p. 238, grifo do autor).

Se por um lado a Contabilidade Pública se preocupa com o registro dos atos e fatos administrativos, sobretudo no que se tange às receitas, despesas e créditos públicos, o Direito Financeiro, por sua vez, se preocupará com atividade financeira do Estado, no sentido de normatizá-la, “fazendo produzir efeitos jurídicos a inobservância das regras estabelecidas em lei para sua boa execução” (FURTADO, J. R. C., 2013, p. 39).

Ramos Filho (2015), na tentativa de melhor compreender essa atividade financeira, objeto do Direito Financeiro, explicam que o Estado, para atingir sua finalidade (a satisfação das necessidades públicas), exerce uma atividade administrativa, isto é, presta serviços públicos nas mais diversas áreas (saúde, educação, segurança etc.). Contudo, para desenvolver essa atividade-fim, o Estado precisa captar recursos financeiros e planejar a forma como os gastos serão realizados. Trata-se de uma atividade de natureza instrumental (atividade-meio), denominada “atividade financeira” do Estado.

A par do seu objeto de estudo, é possível compreender melhor o próprio conceito do Direito Financeiro, qual seja, “um conjunto de regras e princípios que estuda a atividade financeira do Estado, compreendida esta como receita, despesa, orçamento e créditos públicos” (LEITE, 2015, p. 23).

Há quem prefira deixar claro que nem todas as receitas são objeto de estudo do Direito Financeiro:

Ramo didaticamente autônomo do direito, formado pelo conjunto harmônico das proposições jurídico-normativas que disciplinam as relações jurídicas decorrentes do desempenho da atividade financeira do Estado, exceto o que se refira à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos (RAMOS FILHO, 2015, p. 92).

Furtado, J. R. C. (2013, p. 40) salienta ainda que com a edição da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), "o Direito Financeiro ganhou nova dimensão", na qual foram adicionados dois novos capítulos, quais sejam, a responsabilidade fiscal e o controle da execução orçamentária que, juntamente com os quatro capítulos já conhecidos (receita, despesa, orçamento e créditos públicos), devem ser "examinados sob a óptica do planejamento e da transparência".

Diante do exposto até aqui, nota-se que

A contabilidade é, indubitavelmente, o maior instrumento técnico de controle interno da Atividade Financeira do Estado, que se desdobra em obter recursos (Receitas Públicas); despender o arrecadado com as necessidades públicas (Despesas Públicas); gerir o patrimônio público (Orçamento Público); e criar novas entradas (Crédito Público), devendo o setor contábil evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos aqueles que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens públicos, conforme dispõe a Lei nº 4.320/1964.
[...] É por meio dos relatórios produzidos pela Contabilidade, ciência tida como das mais importantes entre aquelas correlatas do Direito Financeiro, que o administrador público se orienta na tomada de decisões e de controle dos atos praticados na gestão do patrimônio público (ALVES; GOMES, 2011, p. 162).

É notório que, dada a natureza de ambas as matérias (ciências sociais), a Contabilidade Pública e o Direito Financeiro sofreram várias alterações nas últimas décadas, sobretudo pela própria evolução social, econômica e jurídica ocorrida no período. Não se pode olvidar, por exemplo, que o principal diploma legal que disciplina o tema (Lei nº 4.320/1964) foi criado às vésperas do golpe militar de 1964 e, obviamente, que o contexto no qual fora forjado, explica, em grande parte, a ausência de temas que hoje são intrinsecamente relacionados às contas públicas, mas inimagináveis à época, tais como a responsabilidade fiscal, a transparência e o acesso à informação.

Assim, faz-se necessário resgatar a evolução das principais normas técnicas e jurídicas que disciplinam a Contabilidade Pública e o Direito Financeiro.

2.2 Breve histórico

Silva, V. (2014, p. 67) esclarece que a Contabilidade Pública no Brasil teve sua origem a partir de sua dominação pelos portugueses com o Conselho Ultramarino e com o Conselho da Fazenda:

Em Minas Gerais, já em meados do século XVI (quando o ciclo do ouro vivia seu apogeu), praticavam-se escriturações contábeis do melhor nível, inclusive adotando métodos que na Europa só posteriormente seriam objeto de publicações. Porém, de forma ordenada, foi a partir de 28 de junho de 1808 (XIX) que tivemos um alvará determinante dos controles da coisa pública. Esse alvará estabeleceu normas contábeis aplicando inclusive o método das partidas dobradas para controlar as operações realizadas.

No contexto republicano, destaca-se a reorganização da contabilidade promovida em 1905 no Estado de São Paulo, após a crise do café, cujo modelo foi seguido em várias unidades federativas. Anos mais tarde, durante a Primeira Guerra Mundial, foi criado o balanço de ativo e passivo da União, bem como a organização do Tesouro. Porém, apenas em 1922 que se criou a Contadoria Central da República, mediante Decreto nº 4.536. No mesmo ano foi criado também o Regulamento Geral da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Porém, o grande salto mesmo foi a implantação de Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, ainda em vigor. Naquele momento foram estabelecidas regras para o registro, execução do orçamento público, controle através dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial. A partir daí muitas foram as normas lançadas no intuito de instruir os governantes da missão de gerir seus orçamentos e de acompanhá-los durante a execução.

A Carta da República de 1988 prevê em seu art. 165, § 9º que:

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

[...]

§ 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.

III - dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização do disposto no § 11 do art. 166. (BRASIL, 1988, grifo meu).

Piscitelli, R. B. e Timbó (2014) ressaltam que até o momento não foi criada a referida lei complementar em obediência ao dispositivo constitucional supracitado, o que

implica dizer que a cinquentenária Lei nº 4.320/1964, ordinária em sua concepção, continua em vigor.

É também esse o entendimento de Furtado, J. R. C. (2013, p. 51), quando afirma que a referida lei ordinária "ocupa o espaço reservado à lei complementar de que trata o art. 165, § 9º, do Texto Magno [...]. Isso significa que, agora, somente lei complementar pode alterá-la".

O art. 1º da referida lei é bem clara quanto ao seu propósito: estatuir normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964). No entanto, em que pese a importância desta enquanto marco legal das finanças públicas, muitas críticas se acumularam em pouco mais de meio século de vigência, sobretudo no que diz respeito à sua ênfase nos aspectos orçamentários, em detrimento de outros, igualmente importantes, como o patrimônio público e a responsabilidade fiscal dos gestores públicos, por exemplo.

É exatamente em razão desse alto relevo dado ao aspecto orçamentário, que se entendeu que a Lei nº 4.320/64 não conseguiria sozinha atender as necessidades referentes à gestão financeira dos recursos públicos. Em outras palavras, escriturar e executar o orçamento não seriam mais suficientes para atender à complexa rede de interesses presentes nos dias atuais. Caberia a ampliação dos horizontes da contabilidade pública para campos até então pouco explorados e que viessem a responder com mais veemência o clamor da sociedade.

Surge então a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), essa sim concebida como lei complementar em sua gênese, com o fito de dar cumprimento à exigência constitucional do prevista em seu art. 165.

Em certa medida, a Lei Complementar nº 101, publicada em 04 de maio de 2000, reforça algumas disposições já constantes da Lei nº 4.320/64, mas inova no estabelecimento de índices de controle da despesa pública e de conservação do patrimônio público. Não se pode olvidar, contudo, que a LRF está inserida num contexto internacional de ajuste fiscal implementado por vários países, de modo espontâneo ou mediante pressão de organismos internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI).

Desse modo, os primeiros anos de vigência da LRF apontam para um futuro promissor em relação às finanças públicas, no qual o Brasil passar a integrar um seleto grupo de países que possuem controle sobre suas contas, que se apresentam como aptos a receber investimentos estrangeiros e que são constantemente convidados a participar das cúpulas internacionais de estudos e debates de natureza fiscal, tributária e financeira.

Furtado, J. R. C. (2013, p. 439), informa que

Com a edição da Lei Complementar nº 101/00 (LRF) e da Lei nº 10.028/00, que alterou o Código Penal, a Lei nº 1.079/50 e o Decreto-Lei nº 201/67, o Brasil passou a experimentar um novo regime de administração dos recursos públicos, denominado **Gestão Fiscal Responsável**, que está assentado em quatro (quatro) pilares: o planejamento, a **transparência**, o controle das contas públicas e a responsabilização (grifo meu).

Segundo Cartilha elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional (2013, p. 17):

O administrador público que atua de acordo com o modelo de **responsabilidade na gestão fiscal** é aquele se empenha na preservação do equilíbrio das contas públicas por meio da observação das normas e limites de gastos previstos em lei, e principalmente na prestação de contas sobre o quanto e como se gastam os recursos colocados à disposição da administração pela sociedade (grifo meu).

Cite-se também que a Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009 (que alterou a LRF, dando nova redação ao seu art. 48 e lhe acrescentando os artigos 48-A, 73-A e 73-B), bem como a Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011, objetivaram dar maior transparência à gestão fiscal e acesso às informações pelo público em geral.

O art. 48, parágrafo único, inciso III da LRF prevê, dentre outras medidas, a adoção de um sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda ao padrão mínimo de qualidade a ser estabelecido pelo Poder Executivo da União. Esse padrão foi estabelecido pelo Decreto Federal nº 7.185 de 27/05/2010. Como norma subsidiária, o Ministro da Fazenda baixou a Portaria 548 de 22/11/2010, dispondo sobre os requisitos mínimos de segurança e de contabilidade do sistema.

Diante do exposto, pode-se afirmar, em síntese, que

A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil pode ser analisada sob três grandes momentos históricos: a edição da Lei nº 4.320/1964, que instituiu os fundamentos do orçamento e, na época, da “contabilidade pública”; o advento da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu o conceito de transparência, equilíbrio das contas públicas, preservação do patrimônio e responsabilidade na gestão fiscal, e, a partir de 2010, o início do processo de convergência das normas internacionais (BARBOSA, 2013, p. 34-35).

Verifica-se, assim, uma intensa produção normativa nos últimos 15 (quinze) anos, seja no aspecto técnico (com a edição de normas contábeis específicas e que dialogam com diversas áreas de conhecimento), seja no aspecto legal (criação de leis e atos infralegais que disciplinem as finanças públicas, a responsabilidade fiscal e a transparência das contas públicas), conforme se depreende da Figura 01.

Observa-se, portanto, uma tendência natural para mecanismos interativos que buscam a produção e o cruzamento de informações contábeis, a partir das diferentes áreas de atuação do setor público, obrigando este a investir largamente numa infraestrutura administrativa capaz de atender as atuais exigências legais e normativas.

Figura 1 – Evolução da Contabilidade Pública e da Gestão Fiscal no Brasil



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2013).

Há situações peculiares para as instituições ou fundos de previdência e para os segmentos que exerçam atividade econômica lastreada pela apropriação, conforme o caso, de custo das mercadorias, dos serviços ou dos produtos.

Contudo, considerando o objeto deste trabalho, não se cuidará de descrever minuciosamente as alterações contábeis previstas, mas o reflexo destas na transparência das contas públicas.

Finalmente, registre-se que, mesmo após as alterações relativamente recentes na legislação brasileira no que tange às finanças públicas, tramitam atualmente no Senado Federal, pelo menos três Projetos de Lei (PLs nº 175/2009, nº 229/2009 e nº 248/2009) que, se aprovados, substituirão a Lei nº 4.320/1964, sob a provável alcunha de "Lei da Qualidade Fiscal". A justificativa principal é a necessidade de atualização da referida lei ordinária, pois entendeu-se que, apesar dos nítidos avanços, a LRF tem objetivos complementares em relação à Lei das Finanças Públicas, pois ambas são fruto de previsões constitucionais distintas, isto é, com campos de atuação igualmente diversos.

2.3 Contabilidade Pública versus Contabilidade Empresarial

Frise-se que a pretensão da presente pesquisa não é se ater aos aspectos técnicos da Contabilidade, como os lançamentos e as demonstrações contábeis, mas evidenciar como as alterações recentes na Contabilidade Governamental contribuem ou não para uma maior transparência das contas públicas. Obviamente que para atender ao objetivo proposto, é necessário compreender suas peculiaridades e, para tal, uma análise comparativa entre esta e a Contabilidade Geral ou Empresarial se faz necessária:

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, hoje mais apropriadamente chamada de Contabilidade Governamental, teve sua origem na Contabilidade Comercial, ou seja, o ramo da contabilidade aplicado às empresas.

Entretanto, como os objetivos da Contabilidade Governamental e da Contabilidade Empresarial são evidentemente distintos, os procedimentos e principalmente os resultados obtidos foram se distanciando.

Enquanto a Contabilidade Empresarial se esmera na apuração do resultado (lucro/prejuízo), a Contabilidade Governamental procura estudar a atividade financeira do Estado [...], e ainda executa a análise do fluxo financeiro dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades e ao desenvolvimento do Estado (SILVA, V., 2014, p. 68).

Antes de ocorrer o processo de convergência, as principais diferenças entre estes dois ramos contábeis, poderiam ser visualizadas no quadro a seguir:

Quadro 1 – Quadro Comparativo entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Empresarial

	Contabilidade Pública	Contabilidade Empresarial
Legislação básica	Lei nº 4.320/1964 e Decreto nº 93.872/1986	Lei nº 6.404/1976
Regime Contábil	Regime Misto (de caixa para as receitas e de competência para as despesas)	Regime de Competência (para receitas e despesas)
Registro	Atos e Fatos Administrativos e a Execução Orçamentária e Financeira	Fatos Administrativos

Sistemas Contábeis	Quatro sistemas independentes: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.	Normalmente dois sistemas integrados: financeiro e patrimonial.
Estrutura do Plano de Contas	Contas patrimoniais (Ativo e Passivo) e Contas de Resultado (Despesas, Receitas, Resultado aumentativo e Resultado Diminutivo)	Contas Patrimoniais (Ativo e Passivo) e Contas de Resultado (Despesas e Receitas)
Resultado Apurado	Superávit ou Déficit (patrimonial, financeiro e orçamentário)	Lucro ou Prejuízo do exercício
Demonstrações Contábeis Obrigatórias	Balancos Orçamentário, Financeiro, Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e outras exigidas pela LRF e demais dispositivos legais)	Balanco Patrimonial, DRE, DOAR, DLPA (ou DMPL)

Fonte: Nascimento e Cherman (2007).

Em relação às demonstrações contábeis, a Lei nº 4.320/1964, em seu art. 101 já previa quatro demonstrativos: Balanço Orçamentário (BO), Balanço Patrimonial (BP), Balanço Financeiro (BF) e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). A LRF, por sua vez, criou a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) e, finalmente, as NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) criaram a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

No Quadro 2 é possível notar as correspondências que há, atualmente, entre os demonstrativos da Contabilidade Empresarial e da Contabilidade Pública, bem como verificar que as alterações mais recentes (todas grifadas) aproximam ainda mais uma da outra:

Em que pesem tais diferenças, o "objeto da contabilidade Pública, assim como da Contabilidade Empresarial, em sentido amplo, é o patrimônio (bens, direitos e obrigações)" (BERNARDO; CHERMAN, 2007, p. 85).

Porém, na prática, em razão da sua ligação muito mais próxima do orçamento público do que com o patrimônio (como ocorre na contabilidade tradicional), a Contabilidade Pública possui algumas particularidades, como a utilização de um regime misto para as receitas e despesas, a não apropriação em ativos de despesas efetuadas em bens de uso comum do povo, a não apropriação da depreciação de ativos etc.

Noutros termos, se um órgão público executa despesas na manutenção ou conservação de um bem de uso comum do (uma praça, por exemplo), de acordo com a ciência da contabilidade, toda despesa realizada em um bem do imobilizado deve ser agregada ao seu ativo. Mas na contabilidade pública nacional não ocorre assim: há o registro do fato apenas como despesa, sem contrapartida no ativo.

Quadro 2 – Demonstrativos contábeis na Contabilidade Empresarial e na Contabilidade Pública

Contabilidade Empresarial	Contabilidade Pública
	Balanco Orçamentário
	Balanco Financeiro
Balanco Patrimonial	Balanco Patrimonial
	Demonstração das Variações Patrimoniais
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Demonstração dos Fluxos de Caixa (NBCASP)
Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (podendo ser substituído, em alguns casos, pela Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido)	Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (LRF/NBCASP)
Demonstrativo do Resultado do Exercício	Demonstrativo do Resultado Econômico (NBCASP)
Demonstração do Valor Adicionado e Notas Explicativas	Notas explicativas (NBCASP)

Fonte: Autoria própria.

Outro exemplo curioso é o da construção de vias públicas (ruas, estradas, viadutos etc.). O órgão responsável usava recursos seus para sua construção, mas não podia contabilizá-la como bens em construção ou, ainda, como parte do ativo. A despesa iria toda ser contabilizada sem contrapartida alguma.

São estas e outras peculiaridades em alguns de seus procedimentos que sempre suscitaram diversas críticas, sobretudo por contrariar os mais basilares princípios da Ciência da Contabilidade.

A par dessas particularidades, Silva, V. (2014) informa que conforme a legislação vigente e as novas normas contábeis, há dois tipos de Regimes que devem ser utilizados na Contabilidade Aplicada ao Setor Público: o regime orçamentário e o regime contábil-patrimonial.

O regime orçamentário está previsto no art. 35 da Lei nº 4.320/64: "Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas". Trata-se do Regime Misto, isto é, de caixa para as receitas e de competência para a despesa, de modo que tais informações serão levadas em consideração quando da confecção do Balanco Orçamentário.

O regime contábil-patrimonial encontra guarida no art. 89 da referida lei: "A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial" (BRASIL, 1964).

Desse modo, "as receitas (Variações Patrimoniais Aumentativas) e as despesas (Variações Patrimoniais Diminutivas) devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, [...] independentemente de recebimento ou pagamento" (SILVA, V., 2014, p. 73).

Noutros termos,

Podemos dizer que o reconhecimento da receita e despesa orçamentária, em relação ao reconhecimento do regime contábil, deve ser entendido:

- a) **sob o enfoque orçamentário**: entende-se que o regime contábil é o misto, pois, a **receita orçamentária é reconhecida pelo regime de caixa e a despesa orçamentária são reconhecidas pelo regime de competência**;
- b) sob o enfoque patrimonial: entende-se que a **receita orçamentária e a despesa orçamentária são reconhecidas pelo regime de competência** (KOHAMA, 2014, p. 39, grifo do autor).

Entretanto, como será abordado a seguir, com as mudanças na Contabilidade Pública que começaram a ocorrer no fim da década passada, com o objetivo de convergi-la às normas e princípios contábeis universalmente aceitos, a tendência é que, em um futuro próximo, a Contabilidade Pública seja, em termos de técnicas e procedimentos, muito similar à Contabilidade Empresarial.

2.4 Convergência da Contabilidade Pública às normas contábeis internacionais

Trata-se de um "processo de adoção de regras e procedimentos contábeis sob uma mesma base conceitual, visando a comparabilidade da situação econômico-financeira de vários países ou de entidades do setor público nacionais e/ou internacionais" (DIAS, 2015, p. 4).

A Portaria nº 184 de 25/08/2008 da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão vinculado ao Ministro da Fazenda, instaurou, no país, o processo de convergência da Contabilidade Pública brasileira às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Outra ação importante no processo de convergência foi a tradução das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), que surgiu de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, em uma ação conjunta entre o Conselho

Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Figura 2 – Novas normas contábeis-patrimoniais



Fonte: Barbosa (2013).

Para compreender o referido processo, é mister que se tome como referência as normas da MCASP, das NBCASP e das IPSAS, conforme ilustrado na Figura 2.

Ainda naquele ano de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade expediu as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP ou NBC T 16), de observância obrigatória para as entidades do setor público. As NBC T(s) 16 tratam de 11 (onze) temas específicos, conforme depreende-se do Quadro 3.

Como parte também desse processo, a STN edita anualmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) com base nas IPSAS e nas normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), respeitando a legislação vigente.

A partir de então, seguiram-se as orientações da STN para aplicação prática dessas normas, tendo sido expedidas várias portarias, dentre as quais:

a) Portaria STN-437 de 12/07/2012, aprovando partes da 5ª edição do MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com a revogação dos artigos 2º a 9º pela Portaria STN-634 de 19/11/2013;

b) Portaria STN-634 de 19/11/2013, dispondo sobre regras para consolidação dos balanços públicos sob a mesma base conceitual. Define o exercício de 2014 como prazo final para implantação do PCASP, revoga portarias anteriores e estabelece, no art. 13, que os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão seus prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.

Quadro 3 – As NBC T(s) 16 ou Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NORMA	TEMA
NBC T 16.1	Conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC T 16.2	Conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil
NBC T 16.3	Bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados
NBC T 16.4	Conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público
NBC T 16.5	Critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público
NBC T 16.6	Demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público
NBC T 16.7	Conceitos, abrangência e procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis no setor público
NBC T 16.8	Referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar os riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público
NBC T 16.9	Critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e e da exaustão
NBC T 16.10	Critérios e procedimentos para avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público
NBC T 16.11	Conceituação, objeto, objetivos e regras básicas para mensuração e evidenciação dos Custos do Setor Público (SICSP)

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2012)

A nova contabilidade padroniza os procedimentos contábeis do setor público, possibilitando a consolidação das contas públicas. Procura, ainda, demonstrar e evidenciar, a qualquer momento, a realidade do patrimônio público. O conhecimento desta realidade é de fundamental importância e interesse não só para o cidadão e a sociedade em geral, como para os organismos nacionais e internacionais que necessitam de informações mais precisas sobre a situação econômico-financeira das instituições públicas.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (2013), “o novo modelo objetiva resgatar a essência da contabilidade aplicada ao setor público, ramo da ciência contábil, dando o enfoque adequado ao seu objeto, o **patrimônio público**” (grifo do autor).

A tese defendida pela Secretaria do Tesouro Nacional (2013) é de que o processo de convergência modernizará os procedimentos contábeis, tornando mais efetiva a geração de

informações úteis para o apoio à tomada de decisão, bem como ao processo de prestação de contas e controle social.

Ademais, conforme preconizado na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), permitirá a consolidação das contas nacionais, baseado em procedimentos e registros padronizados utilizados pelos entes da Federação.

A ênfase no patrimônio público é considerada a mudança mais significativa desse processo de convergência. Recorde-se que durante cinco décadas prevaleceu a Contabilidade Pública com ênfase nos aspectos orçamentários (receita, despesa e créditos públicos). Isso não significa dizer que com a mudança de foco, se deixará de realizar os registros referentes ao orçamento público. O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer informações de natureza tanto orçamentária quanto econômica, financeira e física do patrimônio das entidades do setor público.

Para a Secretaria do Tesouro Nacional (2013, p. 10 e 11) os principais benefícios desse processo de convergência são:

- a) Geração de informação útil para a **tomada de decisão** por parte dos gestores públicos; b) **Comparabilidade** entre os entes da federação e entre diferentes países;
- c) Registro e acompanhamento de transações que afetam o patrimônio antes de serem contempladas no orçamento; d) Melhoria no processo de **prestação de contas**, tanto por parte dos tribunais e órgãos de controle, quanto pela sociedade; e) Implantação de **sistema de custos** no Setor Público, conforme previsto na LRF; f) Elaboração do Balanço do Setor Público Nacional (consolidação nacional das contas dos entes da Federação), conforme previsto na LRF; g) Racionalização e melhor **gestão** dos recursos públicos; h) Reconhecimento do **profissional contábil** no setor público (grifo do autor).

A partir de uma análise minuciosa das Portarias STN nº 828/2011 e Portaria STN nº 439/2012, as principais mudanças advindas com a Nova Contabilidade Pública foram: a Padronização dos planos de contas dos entes da Federação, por meio da adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP (entrada de dados); padronização das demonstrações contábeis dos entes da Federação, mediante a adoção das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP (saída das informações); padronização dos demonstrativos fiscais dos entes da Federação, mediante a adoção do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF (saída das informações); contabilização do valor real do patrimônio nas bases de mensuração definidas pelas normas; reconhecimento dos direitos a receber de créditos tributários e não-tributários; registro dos bens móveis e imóveis considerando a depreciação, amortização ou exaustão; registro dos bens de uso comum de valor mensurável e vida útil determinável.

À frente desse processo de transição, a Secretaria do Tesouro Nacional (2013) salienta que esse processo de convergência foi programado pra ser implantado gradualmente, conforme etapas predefinidas, de modo que algumas mudanças precisam ocorrer concomitantemente nos próprios entes públicos, quais sejam: implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), adequação dos sistemas informatizados de contabilidade para permitir os registros de acordo com as novas normas e o PCASP; adequação dos sistemas de apoio como os de créditos a receber e de gestão patrimonial; capacitação dos servidores e dos gestores envolvidos no processo; comunicação oportuna e tempestiva entre os diversos setores da administração e a contabilidade; implantação/adequação de sistemas de controle dos bens de almoxarifado, bens móveis e imóveis.

3 A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

3.1 Reconhecimento e mensuração do patrimônio público

Conforme salientado no capítulo anterior, por muito tempo a Contabilidade Empresarial e a Contabilidade Governamental mantiveram diferenças significativas entre si, que estão sendo superadas através de um metucioso processo de convergência.

Ora, se a ênfase da Contabilidade Pública passa a ser o patrimônio e não apenas o orçamento, é importante destacar quais dos seus elementos constitutivos são dignos de reconhecimento e mensuração contábil.

Segundo a NBC T 16.2:

Patrimônio público deve ser compreendido como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

O Código Civil Brasileiro, por seu turno, informa que "são públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno, todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem" (art. 98, CC), classificando-os em bens de uso comum do povo, bens de uso especial e bens dominicais (art. 99, CC).

Meirelles (2008, p. 527), tomando por referência a classificação legal, assevera:

Todos os bens vinculados ao Poder Público por relações de domínio ou de serviço ficam sujeitos à sua administração. Daí dizer que uns são bens do *domínio público*, e outros, bens do *patrimônio administrativo*. Com mais rigor técnico, tais bens são reclassificados, para efeitos administrativos, em *bens do domínio público* (os da primeira categoria: de uso comum do povo), *bens patrimoniais indisponíveis* (os da segunda categoria: de uso especial) e *bens patrimoniais disponíveis* (os da terceira e última categoria: dominiais) (grifo do autor).

A taxologia ora apresentada enfatiza os aspectos da finalidade e disponibilidade dos bens. Assim, os bens do domínio público são, em regra, indisponíveis e inalienáveis, pois não possuem uma destinação pública determinada nem um fim administrativo específico. É o caso dos mares, rios, estradas, ruas e praças, por exemplo.

Por outro lado, se os bens do patrimônio administrativo são indisponíveis mas possuem uma finalidade pública permanente, são considerados de uso especial (prédios

públicos, terrenos, mercados, matadouros etc.) e se destinam precipuamente à execução dos serviços públicos.

Finalmente, se não possuírem uma finalidade específica e a Administração pode deles dispor, são considerados dominiais ou dominicais. "Tais bens integram o patrimônio do Estado como objeto de direito pessoal e real" (MEIRELLES, 2008, p. 528-529). É o caso dos móveis, equipamentos, semoventes etc.

Kohama (2014, p. 193) acrescenta outro elemento importante em sua definição de patrimônio público: "*Conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública*" (grifo do autor). Noutros termos, apenas aqueles bens passíveis de mensuração monetária é que poderiam ser considerados como patrimônio público.

Nessa mesma esteira, Silva, V. (2014) informa que, dada a sua natureza, os bens de uso especial e os bens dominicais estão abrangidos na definição de ativos imobilizados, devendo, portanto, ser contabilizados (inclusive bens imóveis em andamento, como por exemplo, obras em fase de construção).

Observe-se que, naturalmente, os bens de uso comum do povo estariam excluídos dessa avaliação contábil, dadas as suas características que lhes são intrínsecas. Porém, há divergências quanto a essa proposição.

Quintana et al (2011, p. 128), por exemplo, entendem que "a característica desse tipo de bem é ser destinado ao uso direto e imediato da população [...]. Desse modo, tais bens não são contabilizados no Ativo do ente estatal".

Partindo da premissa de que bens públicos são apenas aqueles avaliados monetariamente, Kohama (2014, p. 195) assim se posiciona em relação aos bens de uso comum do povo:

Muito embora não constituam o patrimônio público, são de propriedade do Estado, que não possui a "posse" exclusiva. Portanto, a construção, conservação e reforma dos bens de uso comum do povo cabe à Administração Pública, que utiliza recursos incluídos na Lei Orçamentária ou em créditos adicionais e, por isso, percorrerão todos os estágios da despesa orçamentária. Esses gastos conquanto constituam despesa orçamentária não provocam mutação patrimonial, por não serem incorporáveis ao patrimônio.

Examinando um excerto de Nascimento e Cherman (2007, p. 86) que se referia a tais bens sob a égide das antigas normas da Contabilidade Pública, nota-se claramente que a contabilização de bens públicos desta categoria era ignorada:

Não se constitui objeto da Contabilidade Pública, por exemplo, o tratamento contábil dos bens públicos de uso generalizado, como pontes, estradas, praças, monumentos etc. (art. 99, I do Código Civil), apesar destes últimos fazerem parte do Patrimônio Público em sentido amplo.

De forma oposta, Silva, V. (2014) informa que com a Nova Contabilidade Pública alguns desses bens devem ser contabilizados. Para melhor entendimento do seu posicionamento, o autor os classifica em bens naturais, bens de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

Segundo o autor, os bens naturais são representados por aqueles presentes na natureza e que são necessários para sustentação da vida (rios, fauna, flora etc.). Os bens de infraestrutura são aqueles parte de um sistema ou uma rede, de uso específico, isto é, não possuem usos alternativos (redes ferroviárias, sistemas de esgoto, redes de comunicação etc.). Por fim, os bens do patrimônio cultural, são assim denominados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental, tais como monumentos, prédios históricos, sítios arqueológicos, reservas naturais etc.

A partir de tais ponderações, Silva, V. (2014) conclui: que os bens de uso comum do povo classificados como bens naturais não devem ser reconhecidos pela contabilidade; que o reconhecimento e mensuração dos bens do patrimônio cultural é facultativo, dada sua complexidade e carência de normatização específica, não podendo ser catalogados mediante os mesmos critérios utilizados para os ativos imobilizados; que apenas os bens de infraestrutura precisam ser contabilizados.

Superadas as distintas visões doutrinárias e uma vez reconhecidos os bens, cumpre salientar os direitos e obrigações, haja vista que estes também constituem o patrimônio público.

Os direitos das entidades públicas são, em termos contábeis, "os valores que representam créditos realizáveis a curto ou longo prazo, provenientes de depósitos bancários, diversos credores, e créditos relativos a fornecimentos e serviços prestados, e inscrição da dívida ativa" (KOHAMA, 2014, p 196). Trata-se de valores a receber devidamente registrados provenientes de fornecimentos, prestação de serviços ou da inscrição da dívida ativa.

São obrigações aqueles "valores correspondentes às dívidas das entidades, consubstanciadas como dívida fluante ou dívida fundada, respectivamente exigíveis a curto ou longo prazo" (KOHAMA, 2014, p. 196). Tratam-se dos compromissos assumidas pelas entidades públicas e que serão pagos conforme os prazos de vencimento convencionados ou em estrita obediência às normas regulamentares.

O mesmo autor assim sintetiza, esquematicamente, o conjunto de bens, direitos e obrigações:

Quadro 4 – Quadro Demonstrativo da Consolidação do Patrimônio Público

BENS e DIREITOS	OBRIGAÇÕES
<p><i>BENS PÚBLICOS</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • CAIXA (Numerário) • BENS MÓVEIS • BENS IMÓVEIS • BENS DE NATUREZA INDUSTRIAL • VALORES <p><i>DIREITOS DAS ENTIDADES PÚBLICAS</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • DEPÓSITOS BANCÁRIOS • DIVERSOS DEVEDORES • DIVERSOS RESPONSÁVEIS • CRÉDITOS POR FORNECIMENTO E SERVIÇOS PRESTADOS • CRÉDITOS FISCAIS INSCRITOS • CRÉDITOS DIVERSOS INSCRITOS 	<p><i>OBRIGAÇÕES DAS ENTIDADES PÚBLICAS</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • RESTITUIÇÕES A PAGAR • SERVIÇO DA DÍVIDA A PAGAR • OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS, PREVIDENCIÁRIAS E ASSISTENCIAIS A PAGAR • FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR • CONSIGNAÇÕES • DÍVIDA FUNDADA INTERNA • DÍVIDA FUNDADA EXTERNA • DÉBITOS DIVERSOS

Fonte: Kohama (2011, p. 197).

A Lei nº 4.320/1964 traz consigo vários anexos, dos quais, um deles é o Anexo nº 14. Numa breve comparação entre o quadro acima e o referido anexo, vê-se que, à exceção das contas de compensação, os elementos são os mesmos, isto é, ambos apontam para o Balanço Patrimonial.

A mensuração, por sua vez, conforme NBC T 16.10, é a “constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas”.

Nesse ponto, é importante trazer à baila outro tema importante da Nova Contabilidade Pública: os bens patrimoniais, salvo algumas exceções, estarão sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão e à atualização monetária destas e dos bens a que se referem. Para que isso ocorra, todos os bens devem estar cadastrados individualmente e devidamente reavaliados para a contabilização inicial.

A NBC T 16.9 assim as define:

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, grifo meu).

No que tange ao ativo imobilizado, não é difícil constatar que essa era uma das ausências mais significativas dos balanços patrimoniais das entidades públicas, conforme se pode visualizar no quadro abaixo:

Quadro 5 – O que faltava nos balanços patrimoniais

ATIVO		PASSIVO	
ATIVO FINANCEIRO	305.000	PASSIVO FINANCEIRO	115.000
Disponível	305.000	Fornecedores a Pagar	89.000
Caixa (Tesouraria)	10.000		
Bancos Conta Movimento	225.000		
Aplicação Financeira	60.000		
ATIVO NÃO-FINANCEIRO	100.000	PASSIVO NÃO-FINANCEIRO	65.000
Tributos e Créditos a Receber	?????	Provisões 13º Férias	?????
(-) Ajuste a Valor Recuperável	?????		
Bens Móveis	40.000	Dívida de Longo Prazo	65.000
(-) Depreciação	?????	Obrigação a Pagar não Empenhada	?????
Bens Imóveis	?????	Dívidas Judiciais	?????
(-) Depreciação	?????	Passivos Atuariais	?????
Intangíveis	?????		
(-) Amortização	?????		
Desembolso Antecipado	?????		
Crédito a Receber de LP	60.000	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	225.000
TOTAL DO ATIVO	405.000	TOTAL DO PASSIVO	405.000

Fonte: Feijó (2015).

No tocante ao registro, a NBC T 16.9 estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, devendo ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Segundo a referida norma, o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício.

Por essa razão, é imprescindível que se conheça quais os elementos que compõem o patrimônio público, especialmente os bens públicos, a fim de identificar quais deles estão sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão.

Nesse diapasão, a NBC T 16.10 não deixa dúvidas: “25. Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas”.

Entretanto, nem todos os bens estão sujeitos à depreciação. A própria NBCASP trata de elencá-los: bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros; bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; animais que se destinam à exposição e à preservação; terrenos rurais e urbanos.

Acerca dos métodos de depreciação, a NBCASP sugere a adoção dos seguintes: método das quotas constantes, método das somas dos dígitos ou método das unidades produzidas.

Outra possibilidade trazida pela Nova Contabilidade Pública é a avaliação, reavaliação e redução ao valor recuperável. A NBC T 16.10 assim os define:

Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

Redução ao valor recuperável (*impairment*): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, grifo meu).

É importante salientar que existem critérios bem definidos nas NBCASP no que se refere à avaliação dos elementos patrimoniais, em cada um dos grupos apresentados na Quadro 3: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Quanto às disponibilidades, aos créditos e dívidas, estabelece a avaliação pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial, atendendo assim ao disposto no artigo 106, inciso I da Lei Federal nº 4.320/64.

Consoante exposto anteriormente, os bens de uso comum do povo merecem especial atenção na Nova Contabilidade Pública. A NBC T 16.10 ao tratar da avaliação do

ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, inclusive desta categoria de bens.

A referida norma dispõe que os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, mesmo aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controle, independente de estarem ou não afetos à sua atividade operacional. Ou seja, segundo a NBCASP, a contabilidade deve incorporar ao patrimônio público e efetivar controle sobre os bens de uso comum construídos com recursos ou sob a responsabilidade da Administração Pública.

A justificativa para a implementação do controle contábil sobre esses bens é o melhor acompanhamento dos custos envolvidos, por exemplo, na manutenção de logradouros públicos (ruas, praças, pontes, estradas etc.).

Há regras bem definidas também, na própria NBCASP, para as reavaliações dos componentes patrimoniais, nas quais se deve utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, inclusive em relação a prazos: anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variar significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

3.2 Escrituração e consolidação das contas públicas

A contabilização dos atos praticados e dos fatos ocorridos na administração pública ocorre em dois níveis: escrituração analítica e escrituração sintética.

Os analíticos são feitos por partidas simples no diário da despesa prevista, empenhada e realizada, individualizando cada fato, cada devedor, cada credor, etc. Na Escrituração Sintética, segundo o art. 86 da Lei nº 4.320/64, as operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-ão pelo método das partidas dobradas, apesar de a norma NBCT T 16.5, item 10, dizer que devem ser efetuados de forma analítica (SILVA, V., 2014, p. 230).

Em que pese a natureza eminentemente orçamentária da Contabilidade Pública por várias décadas, devidamente discutida no capítulo anterior, é mister que se diga que a Lei nº 4.320/1964 já apontava para alguns desses instrumentos e mecanismos, ao menos no plano teórico:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição

patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Por sua vez, o art. 50 da LRF preconiza que:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos (BRASIL, 2000).

Quintana et al. (2011) informa que a gestão dos bens públicos envolve fases distintas: recebimento e aceite; tombamento; incorporação (escrituração); movimentação; e desfazimento (desincorporação, baixa).

A "incorporação é a agregação de novos elementos ao patrimônio público e podem originar-se de forma ativa ou passiva" (KOHAMA, 2014, p. 198). Essa incorporação pode ser de caráter aumentativo (variação patrimonial aumentativa) ou diminutivo (variação patrimonial diminutiva ou desincorporação).

Os lançamentos contábeis provenientes de atos e fatos da gestão do patrimônio público devem ser reconhecidos e devidamente evidenciados no Plano de Contas que

É a estrutura básica da **escrituração contábil**, formada por um conjunto de contas previamente estabelecidas, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e **demonstrações contábeis** conforme as características gerais da entidade, **possibilitando a padronização de procedimentos contábeis** (SILVA, V., 2014, p. 81, grifo meu).

Percebe-se que o objetivo do Plano de Contas, conforme a nova orientação, é dar ênfase ao aspecto patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de modo a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira da gestão pública.

Além disso, é notória a proposta de padronizar o nível de informações de todos os órgãos da administração direta e indireta com a finalidade de subsidiar o processo de tomada de decisão, ampliando a quantidade dessas informações e facilitando a consolidação das contas públicas.

Percebe-se também que, com a criação de novos demonstrativos contábeis, mantém-se um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na administração pública em todos seus níveis (federal, estadual e municipal), com a extração dos relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demais demonstrações contábeis, capaz de atender aos aspectos legais e fiscais.

Silva, V. (2014) assinala que, atualmente, o Plano de Contas a ser observado na Administração Pública deve conter a seguinte estrutura:

Quadro 6 – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

PLANO DE CONTAS	
1. ATIVO 1.1 Ativo Circulante 1.1.1 Disponível 1.1.2 Créditos em circulação 1.2 Ativo Não Circulante	2. PASSIVO 2.1 Passivo Circulante 2.2 Passivo Não Circulante 2.3 Patrimônio Líquido
3. VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA 3.1 Pessoal e Encargos 3.2 Benefícios Previdenciários e Assistenciais ... 3.9 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4. VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA 4.1 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhorias 4.2 Contribuições ... 4.9 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5. CONTROLES DE APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO 5.1 Planejamento Aprovado 5.2 Orçamento Aprovado 5.3 Inscrição de Restos a Pagar	6. CONTROLES DE APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO 6.1 Execução do Planejamento 6.2 Execução do Orçamento 6.3 Execução de Restos a Pagar
7. CONTROLES DEVEDORES 7.1 Atos Potenciais 7.2 Administrativa Financeira 7.3 Dívida Ativa 7.4 Riscos Fiscais ... 7.8 Custos 7.9 Outros Controles	8. CONTROLES CREDORES 8.1 Execução dos Atos Potenciais 8.2 Execução da Administração Financeira 8.3 Execução da Dívida Ativa 8.4 Execução dos Riscos Fiscais ... 8.8 Apuração de Custos 8.9 Outros Controles

Fonte: Silva, V. (2014).

Observa-se que Plano de Contas atual está dividido em grupos de contas (1 e 2 – Contas Patrimoniais; 3 e 4 – Contas de Resultado; 5 e 6 – Contas Orçamentárias; 7 e 8 – Contas de Controle). Os grupos 1 a 4 registram a Contabilidade Patrimonial, isto é, o patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas pelo regime de competência.

Os grupos 5 e 6 registram a Contabilidade Orçamentária, isto é, o planejamento e execução orçamentária pelo regime misto. E, finalmente, os grupos 7 e 8 registram as informações típicas de controle, atos e fatos que podem vir a modificar a situação patrimonial e informações adicionais, inclusive a questão dos custos no setor público (SILVA, V., 2014).

A estrutura do Plano de Contas apresentado acima revela, segundo Kohama (2014), a existência de 03 (três) subsistemas de informações bem definidos, que registram, processam e evidenciam: os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária (subsistema de informações orçamentárias); os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público (subsistema de informações patrimoniais); os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle (subsistema de compensação).

A contabilidade, para cumprir o seu papel na transparência dos fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e do setor público, utilizará um mecanismo próprio, denominado CONTA, dentro da metodologia das partidas dobradas. Daí que, **ao tratar da escrituração e consolidação das contas públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal fez como que ripristinar a importância do setor contábil e do contador**, pois, sem a efetiva participação deste, as normas nela contidas jamais atingiriam a eficácia desejada pelo legislador (ALVES; GOMES, 2011, p. 163, grifo meu).

Outro aspecto que merece ser observado é a abrangência das normas. A Lei nº 4.320/1964, em seu art. 1º, ordena que as entidades de direito público interno, isto é, os entes políticos (União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal), obedeçam às normas gerais de direito financeiro ali instituídas. A LRF, por sua vez, estende esta obrigação também às entidades da administração indireta, ainda que de direito privado, desde que recebam recursos financeiros do Tesouro:

Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

[...]

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:
a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;
b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes; [...] (BRASIL, 2000).

A NBCASP destaca que as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, vindo ao encontro do princípio contábil da oportunidade (Resolução CFC nº 753/1993):

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1993).

A Norma cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Mais uma vez fica claro que a NBCASP não pretende se ater exclusivamente ao aspecto orçamentário, mas visa a implementação de uma contabilidade pública focada no patrimônio público, de modo a evidenciar a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extraorçamentários, previstos ou não em legislação.

Acerca da consolidação das contas públicas, dispõe o art. 51 da LRF:

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a **consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.**

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II - Estados, até trinta e um de maio.

§ 2º **O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito**, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (BRASIL, 2000, grifo meu).

Segundo o MCASP,

Consolidação das demonstrações contábeis é o processo de agregação dos saldos das contas de mais de uma entidade, excluindo-se as transações recíprocas, de modo a disponibilizar os macro agregados do setor público, proporcionando uma visão global do resultado.

No setor público brasileiro, a consolidação pode ser feita no âmbito intragovernamental (em cada ente da Federação) ou em âmbito intergovernamental (consolidação nacional) (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL, 2014, p. 346)

A edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas cabe ao Conselho de Gestão Fiscal (art. 67, III, LRF). Porém, como este ainda não foi criado, é de

competência da Secretaria do Tesouro Nacional a edição das aludidas normas (art. 50, § 2º, LRF).

Desse modo, a Portaria STN nº 753/2012 estabelece:

Art. 4º A partir da consolidação nacional e por esfera de governo das contas de 2014, a ser realizada em 2015, deverão ser observadas, integralmente, as partes IV (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP) e V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP.

Parágrafo único. **A Secretaria do Tesouro Nacional não dará quitação à obrigação prevista no § 1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, caso as contas sejam encaminhadas em descumprimento ao disposto no caput (grifo meu).**

Do cotejo entre a norma infraconstitucional e a norma infralegal, a principal consequência é que os entes públicos que não encaminharem suas contas de acordo com o novo padrão poderão ficar impedidos de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, além de estarem sujeitos a outras restrições por parte do seu respectivo Tribunal de Contas. Desse modo, considerando os prazos estabelecidos no processo de convergência, desde 2015 os órgãos da Administração Pública direta e indireta estão obrigados a escriturar e consolidar suas contas de acordo com as novas normas contábeis.

3.3 Novas demonstrações contábeis e elementos correlatos

Segundo a NBC T 16.6, demonstração contábil é a "técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações" (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, p. 24).

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, segundo o MCASP são compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320/1964, pela NBC T 16. 6 e pela Lei Complementar nº 101/2000, quais sejam: Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Balanço Patrimonial (BP), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Tais demonstrativos correspondem aos Anexos 12, 13, 14, 15, 18, 19 e 20 da Lei nº 4.320/1964 devidamente atualizados.

No capítulo anterior, quando da breve comparação entre as Contabilidades Empresarial e Pública, verificou-se que o processo de convergência às normas contábeis

internacionais tem aproximado-as significativamente, sobretudo no que tange à adoção de regimes e de demonstrações contábeis semelhantes. Destacou-se naquele momento que 03 (três) demonstrações contábeis de larga utilização na Contabilidade Empresarial, passaram a integrar também a Contabilidade Pública: Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e Demonstrativo do Resultado Econômico (DRE), além, é claro, das Notas Explicativas.

A Resolução CFC n.º 1.133/2008 aprovou as demonstrações contábeis válidas para o setor público (NBC T 16.6), na qual, em seu art. 2º previa que a adoção das novas regras seria inicialmente facultativa (com a entrada em vigor na data de sua publicação), mas se tornaria obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. Naquele momento, a DRE figurava como uma das demonstrações contábeis da Contabilidade Pública, embora a DMPL fosse ignorada do referido rol.

O MCASP, por sua vez, até a sua 4ª edição, publicada em 2011 em consonância com as NBCASP, apresentava tanto a DMPL quanto a DRE como um dos demonstrativos contábeis previstos, ainda que sua elaboração fosse facultativa, senão, veja-se:

A Demonstração do Resultado Econômico, cuja elaboração é facultativa, tem como premissa os seguintes conceitos:

Custo de oportunidade (CO) - valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

Receita Econômica (RE) - valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade (CO), daí:
 $RE = N \times CO$

Custo de Execução (CE) - valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos e indiretos (SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2011, p. 45).

Contudo, tudo muda com a Resolução CFC nº 1.437/2013 que alterou as NBC T 16.6, excluindo a DRE e incluindo a DMPL no rol das demonstrações contábeis da Contabilidade Pública. Tal alteração foi acompanhada pela Secretaria do Tesouro Nacional, ao publicar a 5ª edição do MCASP (2012), na qual, manteve a DMPL e também excluiu a DRE. Aliás, é interessante constatar que na edição atual do MCASP (6ª edição) considera-se a DVP como correspondente da DRE utilizada na Contabilidade Empresarial:

Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais (SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2014, p. 328).

Como é cediço, a DVP já era prevista na Lei nº 4.320/1964, como um dos demonstrativo contábeis (quatro ao todo até então): "A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício" (BRASIL, 1964, art. 104).

Logo, de todas as demonstrações contábeis previstas para o Setor Público, apenas a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e as Notas Explicativas são fruto desse processo de convergência, muito embora, como se verá adiante, a DMPL já era reconhecida pela Secretaria do Tesouro Nacional como um desses demonstrativos.

Desse modo, ainda que todas as DCASP tenham sido atualizadas no referido processo de convergência, se dedicará algumas seções adiante para apresentar apenas as novas demonstrações (DFC, DMPL e Notas Explicativas). Quanto aos demonstrativos já existentes (BO, BP, BF e DVP), considerando que os mesmos já existiam e foram apenas atualizados, serão abordados em momento oportuno no derradeiro capítulo.

3.3.1 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

Segundo a NBC T 16.6, "a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos".

A Demonstração dos Fluxos de Caixa, na área pública, deve seguir padrão semelhante ao modelo do setor privado, com as adaptações necessárias, por isso poderá ser elaborada pelo **método direto ou pelo indireto**, devendo evidenciar as variações no caixa e seus equivalentes, no fluxo das operações, dos investimentos e dos financiamentos (QUINTANA et al., 2011, p. 172).

A própria NBC T 16.6 esclarece os métodos pelos quais a DFC pode ser elaborada:

Método direto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as movimentações de itens de caixa e seus equivalentes, a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos.

Método indireto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as principais classes de recebimentos e pagamentos a partir de ajustes ao resultado patrimonial, nos seguintes elementos:

(a) de transações que não envolvem caixa e seus equivalentes;

- (b) de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos;
- (c) de itens de receita ou despesa orçamentária associados com fluxos de caixa e seus equivalentes das atividades de investimento ou de financiamento (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, p. 23-24, grifo meu).

Já o MCASP assinala que

Esta Demonstração permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades. Pode ser analisada, também, mediante comparação dos fluxos de caixa, gerados ou consumidos, com o resultado do período e com o total do passivo, permitindo identificar, por exemplo: a parcela dos recursos utilizada para pagamento da dívida e para investimentos, e a parcela da geração líquida de caixa atribuída às atividades operacionais (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2014, p. 335).

Na iniciativa privada, a DFC foi introduzida de forma compulsória em 2007 pela Lei nº 11.638, que modificou sua predecessora, a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas ou S/A). Seu principal objetivo é demonstrar a movimentação das disponibilidades, substituindo a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. Na Contabilidade Empresarial,

A Demonstração dos Fluxos de Caixa informa as entradas (recebimentos em dinheiro) e as saídas (pagamentos em dinheiro) de uma empresa segregadas em atividades Operacionais, atividades de Financiamentos e atividades de Investimentos, sendo que a soma dessas atividades resulta na variação líquida de caixa ocorrida no período contábil (exercício social) que somada ao saldo inicial de caixa mais equivalente-caixa resulta no saldo final de caixa mais equivalente-caixa. Assim, **ao compararmos dois Balanços Patrimoniais consecutivos, analisando a DFC, temos como identificar, quais os motivos da variação do saldo de caixa mais o equivalente-caixa ocorrido no período contábil** (SOUZA, 2011, p. 172, grifo meu).

Diante do exposto, observa-se que o DFC permite verificar, efetivamente, os valores dos ingressos de recursos e dos desembolsos realizados pelos gestores públicos, identificando, por exemplo, quais as razões de uma variação das disponibilidades de caixa e equivalente-caixa¹. Isto confere uma maior transparência na gestão dos recursos públicos, haja vista que permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público. Senão, veja-se:

¹ Caixa e equivalente-caixa: "Compreende o numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis, além das aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Inclui, ainda, a receita orçamentária arrecadada que se encontra em poder da rede bancária em fase de recolhimento" (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2014, p. 340).

Nesse aspecto, a NBCASP proporciona mais uma ferramenta no atendimento a um dos pressupostos da LRF, qual seja a **transparência da gestão fiscal, e mais especificamente o disposto nos artigos 48 e 49, os quais tratam dos instrumentos de transparência da gestão e de sua forma de acesso e divulgação à sociedade** (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2014, p. 29, grifo meu).

Diante de um contexto atual de crise econômica, na qual o Estado não consegue conter o déficit das contas públicas e, ao mesmo tempo, a sociedade clama por uma maior transparência destas, destaca-se a DFC como importante instrumento de avaliação da gestão pública. Explica-se: segundo o MCASP, a DFC permite que se compreenda, em nível macro, quais foram as decisões de alocação de recursos (prestação de serviços públicos, investimentos ou financiamentos) e quais foram as medidas tomadas pela Administração que influenciaram na liquidez da entidade e na prevenção de uma futura insolvência. Todos esses fatores conjugados apontam, em última análise, para a responsabilidade fiscal dos gestores públicos.

Outra relevante contribuição da DFC, de acordo com o MCASP, é proporcionar aos usuários da informação contábil, através das informações dos fluxos de caixa, uma melhor avaliação da capacidade da entidade em gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

3.3.2 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

A DMPL não constava do rol de demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (NBC T 16.6) até 2012, mas já integrava a relação constante do MCASP, conforme observado anteriormente.

Trata-se de um demonstrativo contido na Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A) e incorporado à Contabilidade Pública pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pelas Portarias STN nº 749 e nº 751/2009 que, dentre outras coisas, permite acompanhar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido.

Conquanto a DMPL não tenha sido inserida inicialmente nas NBCASP, é fruto também desse processo de convergência, pois, consoante assinalado no item 2.3 do capítulo anterior, a Contabilidade Pública tem-se aproximado cada vez mais da Contabilidade Empresarial, mediante a adoção de regimes e demonstrações contábeis antes previstos apenas nesta.

Na Contabilidade Empresarial,

A DMPL é de grande valor para as companhias, pois fornece as movimentações ocorridas em todas as contas do Patrimônio Líquido, indicando as origens, os acréscimos e as reduções que resultam na variação do Patrimônio Líquido, complementando as informações contidas no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício (SOUZA, 2012, p. 803).

Entretanto, essa não é a única razão pela qual a DMPL figura no rol de demonstrações contábeis apresentados no MCASP e quem nos informa isso é o próprio manual elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Segundo o MCASP, A DMPL complementa o Anexo de Metas Fiscais (AMF) que, por seu turno, integra o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, senão, veja-se:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

[..]

§ 1º. **Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais**, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º. O Anexo conterá, 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;

[...] (BRASIL, 2000).

Convém reproduzir neste momento, o que diz o MCASP:

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) demonstrará a evolução do patrimônio líquido da entidade.

[...]

A DMPL é **obrigatória** para as **empresas estatais dependentes**, desde que constituídas sob a forma de sociedades anônimas, e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2014, p. 341, grifo do autor).

Ao contrário da DFC, cuja utilização é obrigatória para todos os entes federativos, a DMPL é obrigatória apenas para empresas estatais dependentes² e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

Assim, as empresas estatais dependentes devem acompanhar seu respectivo ente da Federação para elaboração da DMPL, de forma a consolidar as contas desse ente, de modo que, posteriormente, possa ocorrer a consolidação nacional das contas públicas. Caso o ente

² Segundo a LRF (art. 2º, III), trata-se de "empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária" (BRASIL, 2000).

da Federação tenha alguma estatal dependente contida na consolidação de suas contas, também deverá elaborar a DMPL.

No que tange às NBCASP, a DMPL foi recentemente incluída nestas através da Resolução CFC nº 1.437/2013, resumindo-se a informar, porém, que se trata de uma demonstração contábil que "evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros".

Segundo o MCASP, alguns fatos alteram o patrimônio líquido, afetando conjuntamente o ativo e o passivo: o acréscimo do patrimônio líquido pelo resultado patrimonial positivo ou redução pelo resultado patrimonial negativo do exercício; redução por dividendos; acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos; acréscimo por subscrição e integralização de capital; acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores. Há, porém, elementos que afetam apenas o patrimônio líquido: o aumento do capital com utilização de lucros e reservas, bem como a compensação de Prejuízos com Reservas.

A DMPL contém os seguintes itens: patrimônio social (capital social), adiantamento para futuro aumento de capital, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, demais reservas, resultados acumulados e ações/cotas em tesouraria.

Sabe-se que, com exceção das empresas públicas (EP) e das sociedades de economia mista (SEM), os entes públicos não visam lucro. Por essa razão, a DMPL possui um campo de aplicação mais limitado em cotejo com os demais órgãos da Administração Pública direta e indireta. Tal constatação, porém, não diminui a importância dessa demonstração contábil, sobretudo porque a maior parte do capital investido nestas provém do Tesouro Público. Além disso, por envolver recursos públicos, independente da natureza econômica de suas atividades, é direito de toda a sociedade, bem como dever dos órgãos fiscalizadores, acompanhar a evolução do patrimônio líquido de tais entidades.

Frise-se que uma das várias facetas da atual crise institucional e política do Brasil, expressa-se justamente na maior empresa pública brasileira³, a Petrobrás, que sofreu uma agressiva dilapidação do seu patrimônio nos últimos anos. A queda vertiginosa de suas ações tem impacto direto nos valores apurados na DMPL, apenas para citar um exemplo.

³ Empresa pública no sentido lato, pois, juridicamente, trata-se de uma sociedade de economia mista integrante da Administração Pública indireta.

3.3.3 Notas Explicativas

As Notas Explicativas não são demonstrações contábeis. Na verdade,

São informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP. São consideradas parte integrante das demonstrações.

Seu objetivo é **facilitar a compreensão** das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas.

Englobam informações de qualquer natureza **exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes** não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2014, p. 344).

As informações de "qualquer natureza exigidas pela lei", conforme expresso acima, são aquelas de natureza patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013).

São informações complementares adicionais àquelas evidenciadas nas demonstrações contábeis, funcionam como anexos descritivos destas. Podem trazer detalhes, narrativas ou explicações acerca dos demonstrativos contábeis, ou mesmo informações relevantes ou significativas não contidas neles.

Esclarece o MCASP que "as notas explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática. Cada quadro ou item a que uma nota explicativa se aplique deverá ter referência cruzada com a respectiva nota explicativa" (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2014, p. 344).

Segundo o MCASP, estas devem ser apresentadas na seguinte ordem:

a) informações gerais (natureza jurídica e domicílio da entidade; natureza das operações e principais atividades da entidade; declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis);

b) Resumo das políticas contábeis significativas (bases de mensuração utilizadas; novas normas e políticas contábeis alteradas; julgamentos pela aplicação das políticas contábeis);

c) Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas;

d) Outras informações relevantes, por exemplo: passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; divulgações não financeiras (p. ex.: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas); reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o

desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro; ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.

Como se verá adiante, o atual contexto de transparência na Administração Pública exige que informações de interesse público deixem de ser obscuras, sigilosas e ininteligíveis, e se tornem acessível ao povo em geral, não apenas no sentido de disponibilidade das informações, mas em termos de compreensibilidade. As notas explicativas, portanto, cumprem esse papel de esclarecer, de acrescentar, de explicar ou suprir alguma informação ausente nos demonstrativos contábeis.

4 O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

4.1 A transparência como princípio da Administração Pública

Segundo Mazza (2013), a supremacia do interesse público e a indisponibilidade do interesse público são considerados supraprincípios de onde emanam todas as demais normas e princípios do Direito Administrativo, inclusive aquelas que gozam de *status* constitucional.

De acordo com o disposto no art. 37 da Lei Maior, são princípios que norteiam a Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. *A priori*, não se visualiza, explicitamente, o princípio da transparência, malgrado a parte final do *caput* do referido dispositivo constitucional indicar a existência de outros princípios implícitos.

A transparência estaria configurada a partir de uma interação com o **princípio da publicidade** (art. 37, *caput*), conjugado com o **direito à informação** (art. 5º, XXXIII e com o **princípio democrático**. Logo, para esse entendimento, a **transparência deveria ser considerada como sendo um princípio implícito**, produto da conjugação de vários institutos constitucionalmente previstos (HEINEN, 2015, p. 25-26, grifo meu).

Majoritariamente, a doutrina pátria costuma considerar os princípios da publicidade e da transparência como sinônimos: “O princípio da publicidade pode ser traduzido como o dever da Administração de dar transparência aos seus atos” (FURTADO, L. R., 2010, p. 112).

“Quando nos debruçamos sobre o princípio da transparência administrativa, a ideia liminar que vem à tona é a publicidade dos atos da Administração Pública” (MARTINS JÚNIOR, 2010, p. 19).

Mello (2009, p. 114) confirma a sinonímia, ao discorrer sobre o princípio constitucional da publicidade na Administração Pública:

Consagra-se nisto o dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos. Não pode haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (art. 1º, parágrafo único, da Constituição), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida.

O clamor por uma Administração Pública transparente se justifica também pela necessidade que a sociedade possui em controlar os atos dos seus gestores, submetendo a

conduta destes ao princípio da legalidade. Havendo opacidade dos atos, torna-se quase impossível realizar qualquer atividade de fiscalização e controle. Por essa razão, Carvalho Filho (2014, p. 26)

Indica que os atos da Administração devem merecer a mais ampla divulgação possível entre os administrados, e isso porque constitui fundamento do princípio propiciar-lhes a possibilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos. Só com a transparência dessa conduta é que poderão os indivíduos aquilatar a legalidade ou não dos atos e o grau de eficiência de que se revestem.

Nesse diapasão, Meirelles (2008, p. 97) assevera que "a publicidade, como princípio de administração pública (CF, art. 37, *caput*), abrange toda atuação estatal, não só sob o aspecto de divulgação oficial de seus atos, como, também, de propiciação de conhecimento da conduta interna dos seus atos".

Por outro lado, há quem considere o princípio da publicidade como um macroprincípio, do qual a transparência seria um subprincípio:

Tal princípio encarta-se num contexto geral de **livre acesso dos indivíduos a informações** de seu interesse e de transparência na atuação administrativa, como se pode deduzir do conteúdo de diversas normas constitucionais [...].

Resumindo as considerações anteriores, é possível concluir que o princípio da publicidade engloba dois subprincípios do Direito Administrativo:

- a) princípio da **transparência**: abriga o dever de prestar informações de interesse dos cidadãos e de não praticar condutas sigilosas;
- b) princípio da **divulgação oficial**: exige a **publicação do conteúdo** dos atos praticados atentando-se para o **meio de publicidade** definido pelo ordenamento ou consagrado pela prática administrativa (MAZZA, 2013, p. 103-104, grifo do autor).

Martins Júnior (2010, p. 19) considera que a transparência é decorrência do próprio Estado Democrático de Direito e que, na verdade, é a publicidade que se constitui um subprincípio daquela:

Com efeito, a compreensão da transparência administrativa na contemporânea concepção de Administração Pública tem por fundamento a visibilidade do exercício do poder, exigência da legitimidade formal-material da atividade administrativa no quadro do Estado Democrático de Direito. Consiste não só na informação ao povo de que a Administração Pública executa, planeja ou realiza, mas também na explicação do porquê assim atua e na avaliação do grau de influência do próprio povo no processo de tomada de decisão. É a partir desta premissa que se aponta para a existência no ordenamento jurídico do **princípio da transparência administrativa, composto pelo princípio publicidade e da motivação dos atos da Administração Pública e da participação popular na gestão administrativa** (grifo meu).

“A ideia de transparência, por corresponder a uma pressão aumentada em relação à Administração, é mais larga e mais exigente que a de publicidade: os cidadãos modernos

não obedecem sem conhecer e obedecem com a única condição de consentirem” (TABORDA, 2002, p. 257).

Além do propósito de se tornar transparente, a Administração Pública deve ter por objetivo fomentar o que se pode chamar de “cultura de transparência”, consoante exposto no art. 3º, IV da Lei nº 12.257/2011, no sentido de ampliar o acesso às informações, a inteligência destas e estimular a participação popular.

A comunicação pública, assim, não é somente dar conhecimento de que existem documentos disponíveis para quem quiser consultá-los, na internet ou na prateleira de determinado órgão estatal. Ela desempenha a função educativa, informativa e de orientação. [...] Ela deve promover a conscientização, fomentar o debate, criar uma “cultura de transparência”, fazer com que o brasileiro finalmente compreenda que a Administração é sua e de todos, tornar a participação não somente possível, mas interessante, buscando a linguagem e o formato que tenham melhores condições de atingir o público alvo (SALES, 2014, p. 293).

Em face de tais considerações doutrinárias, cumpre dizer que a publicidade, enquanto ação de tornar algo público, não alcançará o seu propósito se as informações ou os dados divulgados estiverem truncados, de difícil entendimento, inalcançáveis pelo público. Em outras palavras, a informação será oficialmente publicada, mas não será transparente.

Sendo assim, não se torna suficiente a publicação dos atos governamentais, conforme dispõe o princípio da publicidade. Necessário se faz que as informações sejam disponibilizadas em tempo hábil, como também compreensíveis aos seus usuários, devendo ser desprezadas as que não agreguem valor para a tomada de decisões. Todavia, o tema torna-se bastante complexo tendo em vista que nem todos os cidadãos estão aptos a interpretar as informações disponibilizadas, tampouco possuem acesso aos meios existentes para a divulgação das contas públicas (QUINTANA et al., 2011, p. 139).

Sales (2014, p. 293) exemplifica:

Num pequeno município, com grande número de agricultores e analfabetos, informar a população pela internet ou por um aviso afixado na porta da prefeitura, certamente não atingirá a função e a finalidade constitucionais. Caso o Estado informe sobre os direitos de crianças e jovens, deverá usar linguagem e meios diversos dos utilizados no trato com os idosos. Para os primeiros a visita em escolas, as oficinas de arte e perfis no *facebook* podem ser bastante eficientes, porém não tão eficazes para os de idade avançada.

Posto isto, é cediço dizer que a transparência não está relacionada unicamente com o modo em que a informação pública se exterioriza. Há um outro componente significativo associado a essa necessidade de publicidade e maior transparência dos atos públicos, qual seja, a responsabilização do Estado e seus agentes.

O termo responsabilização é uma expressão que resulta da noção inglesa de *accountability*, a qual não possui um correspondente direto nos idiomas latinos. Não obstante, ao utilizar este termo, modificou-se em parte o sentido da *accountability* para referir-se tanto ao dever da Administração Pública de prestar contas frente à sociedade como ao direito dos cidadãos de controlar a ação do governo. É o que afirma Furtado, J. R. C. (2013, p. 604):

Numa acepção mais ampla, essa palavra remeteria à *responsividade*, que, na Ciência Política, diz respeito ao dever do agente político de organizar, planejar, coordenar, executar e controlar as ações governamentais de forma que atendam às expectativas e demandas da população. Desse modo, não envolveria apenas o aspecto quantitativo do dever de prestar contas, mas contemplaria também a demonstração, com absoluta transparência, do que, como, onde, o motivo e o valor do que foi; assim a avaliação do mandatário público contemplaria o exame da eficiência, eficácia e efetividade de sua gestão, evidenciando o grau de legitimidade dos programas governamentais implementados (grifo do autor).

A responsabilização por mecanismos de participação popular ou controle social independente dos poderes públicos, por seu turno, faz dos cidadãos os controladores dos governantes, não apenas em períodos eleitorais, como também ao longo do mandato de seus representantes. Desse modo, o *accountability* ao longo do governo não se restringe aos controles institucionais clássicos (Tribunal de Contas, Poder Judiciário etc.), mas passa incluir a própria sociedade nesse processo.

Por outro lado, a ideia que há em torno do *accountability* é permitir não apenas apurar a responsabilidade dos gestores públicos, mas proporcionar um maior controle da Administração Pública e, acerca desse tema, a doutrina administrativista está bastante consolidada.

A necessidade de que toda e qualquer atividade desenvolvida pelo Estado esteja sujeita a diferentes níveis ou mecanismos de controle se faz presente desde que se concebeu o Estado de Direito. Nos estudos de Montesquieu sobre a separação (ou distribuição) dos poderes ou funções do Estado, a importância e a necessidade de controle resultam evidentes (FURTADO, L. R., 2010, p. 1084).

Os autores pátrios costumam estabelecer diversas classificações acerca do controle da Administração Pública, porém, a fim de se atender aos objetivos propostos pela presente pesquisa, se tomará como referência a Lei Maior (especialmente os arts. 31, 71 e 74, CF) pode-se inferir que há três tipos de controles: interno, externo e social.

Os controles interno e externo seriam uma forma de classificação segundo o a sua extensão. O primeiro é aquele exercido por um dos Poderes constituídos sobre seus próprios órgãos e agentes, o que decorre do chamado "poder de autotutela" que a Administração exerce

sobre seus atos. Por sua vez, o controle é externo quando o órgão fiscalizador se situa fora do âmbito do Poder ou órgão controlado (MAZZA, 2013).

O controle social é também chamado de "controle externo popular" (MEIRELLES, 2008, p. 675) e se encontra consubstanciado em vários dispositivos constitucionais: "Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União" (BRASIL, 1988, art. 74, § 2º).

No âmbito municipal, o controle social está garantido no seu art. 31, § 3º: "As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei" (BRASIL, 1988).

O exercício do controle social, no entanto, ocorre somente quando há instrumentos de divulgação e controle da consistência das informações governamentais (acessibilidade às informações administrativas, tais como licitações, contratos, programas governamentais, etc.), assim como canais de reclamações da população para o governo.

Esse direito de participação do usuário lhe confere, a reboque, o *direito de fiscalizar* a prestação dos serviços públicos, sob todos os aspectos (qualitativo, quantitativo etc.). Aliás, mostra-se fundamental que se implemente um controle da prestação dos serviços públicos por parte da população, o qual só será conseguido com a efetiva transparência neste sentido (HEINEN, 2015, p. 25, grifo do autor).

Segundo Furtado, J. R. C. (2013), quando se examina com afinco a ideia subjacente ao *accountability*, logo verifica-se que o mesmo está intimamente ligado à própria concepção do Estado Democrático de Direito, através de princípios e regras explícitos ou implícitos na Carta Maior. Porém, é na legislação infraconstitucional, mormente as LC nº 101/2000, LC nº 131/2009 e Lei nº 12.257/2011, que se vê, de forma robusta, a influência do *accountability* no Direito Brasileiro, bem como o controle social da Administração Pública, o que enseja uma análise mais detida acerca da materialização deste no ordenamento jurídico pátrio.

4.2 A transparência como pressuposto da gestão fiscal responsável

Para Taborda (2002, p. 254-255),

A Lei Complementar nº 101/00, que dispõe sobre a Responsabilidade Fiscal, também realiza, direta ou indiretamente, o princípio da transparência administrativa,

porquanto obriga os administradores públicos não só a emitirem declarações de responsabilidade como também a permitirem o acesso público a essas informações.

Furtado, J. R. C. (2013) informa que o principal objetivo da LRF é estabelecer o chamado "equilíbrio fiscal" e, para tal, os instrumentos e mecanismos previstos na referida lei se assentam sobre quatro pressupostos ou pilares que estabelecem o regime de Gestão Fiscal Responsável, quais sejam: planejamento, transparência, controle das contas públicas e a responsabilização.

É o que se depreende também da leitura do art. 1º, § 1º da LRF:

Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a **responsabilidade na gestão fiscal**, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º. A responsabilidade na gestão fiscal **pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas**, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2001, grifo meu).

Acerca da transparência, Piscitelli, T. (2014) informa que se trata de um princípio do próprio Direito Financeiro, assim como a legalidade, a economicidade, a publicidade e a responsabilidade fiscal. Salaria ainda que com a publicação da LC 131/2009, o princípio da transparência do gasto público, aplicável na realização da atividade financeira do Estado, ganhou ares de objetivação, tendo-se em vista a positivação de normas que pretendem garantir, por meio de ações concretas, o acesso dos cidadãos às contas públicas.

Silva, M. M. (2014, p. 143) informa que “a gestão fiscal transparente é aquela em que os atos praticados pelo gestor público são divulgados amplamente de forma clara e objetiva a toda sociedade”.

A LRF, em conformidade com o art. 37 da Carta Magna, dedica a seção I do capítulo XI para tratar da transparência da gestão fiscal. Os dispositivos desta seção foram atualizados e ampliados através da Lei Complementar nº 131/2009, que deu nova redação ao art. 48, *in verbis*:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada **ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.**

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

- I – **incentivo à participação popular e realização de audiências públicas**, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de **informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira**, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – **adoção de sistema integrado de administração financeira e controle**, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A (BRASIL, 2000, grifo meu).

Com o intuito de fortalecer a transparência, controle e fiscalização, o aludido capítulo estabelece regras e procedimentos para a confecção e divulgação de relatórios e demonstrativos de finanças públicas, com o fito de permitir a qualquer cidadão a possibilidade de avaliar não apenas as contas dos gestores públicos, mas os resultados da aplicação dos recursos sob a ótica da responsabilidade fiscal.

Consoante exposto no item anterior, a publicidade é definida como a divulgação oficial do ato, para conhecimento público e início de seus efeitos externos, constituindo, sem dúvida, requisito de eficácia e controle da moralidade dos atos administrativos, especialmente, no tocante ao aspecto financeiro. Por outro lado, é a maneira como a informação pública será apresentada, é que definirá a transparência do ato.

Viu-se também que a transparência é característica intrínseca da Administração Pública sob a égide do Estado Democrático de Direito. No artigo retrocitado (art. 48, LRF), veem-se, claramente, quais são os instrumentos previstos para oferecer maior transparência à gestão fiscal: a participação em audiências públicas e a ampla divulgação das informações gerenciais, através do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, do Relatório de Gestão Fiscal, bem como dos Anexos de Metas e Riscos Fiscais.

Assim, a transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal está assegurada pelo incentivo à participação da população e pela realização de audiências públicas tanto no processo de elaboração como no curso da execução dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos.

De todas as medidas citadas preconizadas no art. 48, LRF, provavelmente a mais conhecida é o orçamento participativo, que significa a abertura do processo orçamentário à participação da população com base no preceito contido no inciso XII, do art. 29, da Constituição Federal, que estabelece a cooperação das associações representativas no planejamento municipal. Em síntese, os cidadãos estão integrados ao processo de planejamento quanto a melhor forma de aplicar os recursos públicos.

Ademais, determina a divulgação ampla em veículos de comunicação, inclusive via internet, dos relatórios com informações que tratam das receitas e das despesas, possibilitando verificar sua procedência e a autenticidade das informações prestadas.

Outro instrumento da transparência mencionado no art. 48 é o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). Trata-se de um relatório exigido pela Constituição Federal, que estabelece em seu art. 165, § 3º, que o Poder Executivo o publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. "O objetivo dessa periodicidade é permitir que, cada vez mais, a sociedade, por meio dos diversos órgãos de controle, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária dos governos" (SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL, 2012, p. 125).

A Lei de Responsabilidade Fiscal especifica, em seus arts. 52 e 53, os parâmetros necessários à elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária que, antes da entrada em vigor da LRF, era de responsabilidade apenas do Poder Executivo (art. 165, § 3º, CF). Porém, conforme expresso no *caput* do art. 52 da LRF, "abranjerá todos Poderes e o Ministério Público", cabendo à União a sua publicação.

As informações do RREO deverão ser elaboradas a partir da consolidação de todas as unidades gestoras, no âmbito da administração direta, autarquias, fundações, fundos especial, empresas públicas e sociedade de economia mista que recebem recursos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, inclusive sob a forma de subvenção para pagamento de pessoal e de custeio, ou de auxílio para pagamento de despesas de capital, excluídas, neste caso, aquelas empresas lucrativas que recebem recursos para o aumento de capital.

O RREO é composto de dois elementos principais e de alguns demonstrativos de suporte. As peças básicas são o balanço orçamentário (cuja função é especificar, por categoria econômica, as receitas e as despesas) e o demonstrativo de execução das receitas e das despesas.

Há também, o chamado "Relatório de Gestão Fiscal" (RGF) que deve ser elaborado, ao final de cada quadrimestre, pelos titulares dos Poderes Executivo, Legislativo (incluído o Tribunal de Contas), Judiciário e Ministério Público, prestando constas sobre a situação de tudo que está sujeito a limites e condições como, despesas com pessoal, dívida, operações de crédito, antecipações de receita orçamentárias, e as medidas corretivas implementadas se os limites forem ultrapassados.

Caso não sejam observados os prazos para divulgação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, o ente público ficará impedido de

receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, isto é, está sujeito às mesmas sanções impostas nos casos de consolidação das contas fora dos padrões estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (art. 52, § 2º c/c art. 51, § 2º, LRF). Além do mais, o agente público considerado responsável pelo descumprimento do disposto na lei fiscal, estará sujeito, inclusive, à perda do mandato consoante disposto no Decreto Lei nº 201, de 1967, art. 4º inciso VII.

Em síntese, os planos, os orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio exarado pelo Tribunal de Contas respectivo, os Anexos de metas Fiscais e de Riscos Fiscais e os Relatórios da Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, acrescidos de suas versões simplificadas, devem estar disponíveis para consulta e exame, inclusive por meio eletrônico.

A LRF obriga que, a cada quatro meses, deverá ser realizada, no âmbito do Poder Legislativo, audiência pública sobre o cumprimento das metas fiscais. É extremamente relevante a participação popular em tais audiências, inclusive com a presença de representantes de órgãos técnicos em condições de discutir o conteúdo das informações apresentadas nos relatórios. É através destas informações que a população poderá controlar a aplicação dos recursos públicos e a transparência das ações dos administradores.

Nesse aspecto, pode-se inferir que o princípio da transparência, seja como princípio da Administração Pública, seja como princípio do Direito Financeiro, verdadeiro pressuposto da gestão fiscal responsável, estão intimamente relacionados:

Em última instância, só através da transparência – apresentação de dados consistentes e compreensíveis, oportunos e atualizados – que se expressa através da obrigação de as autoridades públicas, em cada nível de Governo, emitirem declarações mensais, trimestrais e anuais de responsabilidade fiscal, atendendo aos limites previstos nas metas e objetivos ou justificando seus desvios temporários e, ainda, permitirem o acesso público a essas informações, é que os objetivos da Lei podem ser alcançados. Por outro lado, a efetividade da Lei Fiscal será assegurada por mecanismos de compensação e de correção dos desvios, e com transparência, a fim de punir a má gestão mediante a disciplina do processo político (TABORDA, 2002, p. 277).

Desse modo, os cidadãos, por sua vez, terão à sua disposição as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo durante todo o exercício, no âmbito tanto do respectivo Poder Legislativo, como do órgão técnico responsável por sua elaboração.

4.3 O direito de acesso à informação pública administrativa

O princípio da transparência foi inserido pelo Decreto nº 7.724/2012, o qual veio regulamentar a Lei no 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI), que discorre acerca do acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do artigo 5º, no inciso II do §3º do artigo 37 e no §2º do art. 216 da Constituição da República.

O artigo 2º do referido Decreto estabelece que:

Os órgãos e as entidades do Poder Executivo federal assegurarão, às pessoas naturais e jurídicas, o **direito de acesso à informação**, que será proporcionado mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão, observados os princípios da administração pública e as diretrizes previstas na Lei no 12.527, de 2011 (BRASIL, 2012, grifo meu).

Nos termos do artigo acima o acesso à informação é um direito do cidadão e proporcionar tal direito é um dever do Estado, desde que os mesmos não sejam objeto de sigilo. Assim, todos os dados produzidos ou guardados pelo poder público, desde que não sejam sigilosos, são reconhecidos como públicos e, deste modo, deverão estar acessível aos cidadãos.

É mister dizer que a Carta da República, antes mesmo de qualquer lei complementar ou ordinária tratar do tema da transparência, já apregoava uma série de princípios e regras que visavam assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos e os deveres de transparência do Estado que, conforme asseverado anteriormente, decorrem da própria noção do que seja Estado Democrático de Direito.

Por essa razão, diz-se que o princípio da transparência encontra-se pavimentado na própria Constituição Federal, através do art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV e LXXII, que garante, por exemplo, a todos o direito de receberem dos órgãos públicos informações de seu interesse particular que esteja em posse da Administração ou qualquer outra de interesse coletivo ou geral.

O direito de acesso à informação, posto que arrolado no artigo 5º da Constituição Federal, trata-se de um direito fundamental, não apenas pela disposição topográfica no texto constitucional, mas pela sua própria natureza.

Quando o acesso à informação passa a ser reconhecido como um direito pela Constituição Brasileira, ganha o *status* de direito fundamental. Nesse sentido, trata-se da relação do direito de acesso à informação administrativa com os princípios da publicidade e transparência, no âmbito do Estado Democrático de Direito (SALES, 2014, p. 290).

Está umbilicalmente relacionado à dignidade da pessoa humana e atua decisivamente na proteção e no desenvolvimento de toda a coletividade, contribuindo para a realização de outros direitos, tais como o direito à saúde, educação, moradia, etc., haja vista que tais direitos ensejam serviços públicos correspondentes, cuja alocação de recursos deve ser acompanhada rigorosamente pelos cidadãos.

Ademais, consoante exposto nas seções anteriores, o direito à informação é um princípio básico do controle social, por meio do qual o povo exerce algum controle sobre a ação da Administração, elaborando, acompanhando ou monitorando as ações da gestão pública.

Antes da publicação da LAI em 2011 e da sua respectiva regulamentação no ano seguinte, o arcabouço normativo de que a sociedade brasileira dispunha até então não era suficiente. Em razão disso, predominava uma estrutura burocrática que dificultava sobretudo o acesso às informações de natureza pública.

O desencontro de informações, a inacessibilidade ou obscuridade destas favorecia unicamente aos improbos gestores públicos que, se valendo da opacidade de seus atos, sempre auferiam vantagens sobre uma população desprovida de dados sobre a execução das políticas públicas, orçamentos públicos etc. Cria-se um cenário ideal para aqueles que se utilizam dos seus cargos para surrupiar os cofres públicos, eximir-se de uma efetiva prestação de contas, propagando atos de corrupção e desvio de recursos públicos.

Por essa razão, malgrado o direito à informação estar consagrado na Carta Magna, o mesmo não era inteiramente autoaplicável, pois permaneceu alguns anos sem regulamentação específica, isto é, não havia definição legal e clara do conceito de uma informação de interesse particular, coletiva ou geral, bem como não havia definição de prazos para o fornecimento das informações requeridas, tampouco definição de responsabilidades para autoridades que desrespeitassem o preceito constitucional.

Finalmente, com a publicação da Lei de Acesso à Informação, abre-se um novo horizonte para efetivamente garantir o direito de acesso à informação pública. Nesta, foram contempladas duas formas de publicidade, conforme esclarece o Decreto nº 7.724/2012. A primeira convencionou-se chamar de "transparência ativa", marcada pelo fato de que as informações são transmitidas *ex officio* pela Administração, inclusive pela referência nos respectivos sítios eletrônicos. A segunda chama-se "transparência passiva", caracterizando-se pelo procedimento em que o interessado formula sua postulação ao órgão que detém a informação (CARVALHO FILHO, 2014).

Martins Júnior (2010, p. 106), ao discorrer sobre o direito de acesso o faz sob a perspectiva da transparência passiva:

O direito de acesso à informação pública decorre da publicidade administrativa realizada mediante provocação do interessado. Trata-se da expressão mais ampla do reconhecimento da publicidade de informações em poder da Administração Pública contidas em atos, documentos e processos administrativos.

Porém, em se tratando da divulgação das contas públicas e seus respectivos demonstrativos, trata-se de um exemplo de transparência ativa, nos termos da Lei nº 12.527/2011 (LAI), na qual o Poder Público, por sua livre iniciativa, deve proporcionar a publicidade das informações, disponibilizando, por meio eletrônico, sem qualquer requisição, as informações de interesse público.

Comentando o art. 8º da LAI, Heinen (2015, p. 145) informa que a transparência ativa pode ocorrer, pelo menos, de duas formas:

- (a) Com a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores - internet (art. 8º, § 2º); ou
- (b) em ambiente físico, constituído especialmente a este fim, ou seja, ao atendimento do cidadão, orientado-o e prestando as devidas informações sobre o acesso à informação (art. 9º, inciso I). Nesses espaços físicos, constituídos sob o aspecto de verdadeiros "Serviços de Atendimento ao Cidadão" (SAC)

É possível contemplar no art. 3º da Lei, vários elementos aos quais se fez referência nesta pesquisa até o presente momento, como a publicidade, a transparência, o direito fundamental de acesso à informação e o controle social:

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o **direito fundamental de acesso à informação** e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:
I – observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
II – divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
 III – utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;
 IV – fomento ao desenvolvimento da **cultura de transparência** na administração pública;
 V – desenvolvimento do **controle social** da administração pública (BRASIL, 2011).

É claro o objetivo do legislador em conferir maior transparência ao serviço público, em sentido amplo, tornando a publicidade como regra e o sigilo das informações como exceção. Para que isso ocorra, é fundamental que seja propiciado o efetivo acesso a essas informações. É o que preconiza o art. 6º, *in verbis*: "Cabe aos órgãos e entidades do

poder público, observadas as normas e procedimentos específicos aplicáveis, assegurar a: I – gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação [...]"

No que tange às informações que deverão ser divulgadas, especificamente em relação ao objeto desta pesquisa, destaca-se o disposto no § 3º, do artigo 7º do Decreto em comento: "Deverão ser divulgadas, na seção específica de que trata o § 1º, informações sobre: [...] III - repasses ou transferências de recursos financeiros; IV - execução orçamentária e financeira detalhada [...]" (BRASIL, 2012).

Sem dúvida alguma, a entrada em vigor da Lei de Acesso a Informação contribuiu decisivamente para a concretização do direito de acesso à informação, fortalecendo o controle social, retirando das sombras muitas Administrações Públicas pelo país, sobretudo as municipais. Após quase cinco anos de vigência da lei é perceptível algumas mudanças, sobretudo no interesse e na construção tão desejada de uma "cultura da transparência".

4.4 A Nova Contabilidade Pública e o princípio da transparência

Conforme demonstrado anteriormente, os sucessivos manuais publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, tiveram como referência as NBCASP (NBC T 16). São ao todo 11 (onze) normas, a maior parte delas publicadas em 2008 e apenas uma em 2011.

Assim, cumpre investigar, sob a perspectiva do princípio da transparência, a contribuição de cada uma dessas normas para o efetivo controle social das contas públicas.

A primeira delas é a NBC T 16.1. Ela define como objeto da CASP o patrimônio público, cuja função social é evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade pública como forma de apoio à tomada de decisões, à prestação de contas da gestão e à instrumentalização do controle social.

Essa norma caracteriza o sistema contábil público como uma estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

A NBC T 16.2 segrega o Sistema Contábil Público em 5 (cinco) Subsistemas de Informações Contábeis: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação, e traz como inovação a criação do subsistema de Custos. Cada um desses subsistemas registram, processam e evidenciam, respectivamente: atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem

como as disponibilidades no início e final do período; fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública; atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

O Subsistema Financeiro possui papel fundamental no cumprimento do artigo 50, inciso I da LRF, onde prevê a escrituração de forma individualizada da disponibilidade de caixa, com o intuito de permitir a identificação dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória.

O Subsistema de Compensação previsto na aludida norma tem como uma de suas funções evidenciar os atos que possam vir a afetar o patrimônio público (atos potenciais), indo de encontro ao artigo 105 da Lei Federal nº 4.320/64, o qual prevê que o Balanço Patrimonial deve demonstrar em contas de compensação os bens, valores, obrigações e situações que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

A grande novidade desta norma reside na criação do subsistema de Custos, a ser implementado para coletar, processar e apurar os custos da gestão de políticas públicas. Nesse sentido, a Lei Federal nº 4.320/64 determina, em seu art. 99, a adoção de contabilidade específica para apurar os custos dos serviços industriais. A LRF, artigo 50, § 3º, amplia para toda a Administração Pública a necessidade de implementação de sistema de custos.

A NBC T 16.3 estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público, planejamento este expresso em planos hierarquicamente interligados, quais sejam: Plano Plurianual – PPA (nível estratégico, definições de metas para períodos de quatro anos), Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (orientações para a elaboração dos orçamentos anuais), e Lei Orçamentária Anual – LOA (nível operacional, tradução em metas físicas e financeiras dos objetivos da Administração Pública para o período de um ano).

A norma traz como inovação a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, onde além de evidenciar a execução orçamentária anual (LOA), pretende-se acompanhar a cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA.

A NBC T 16.4, por sua vez, permitirá um novo olhar sobre as transações no Setor Público, isto é, os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, de modo que o registro contábil deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e às NBCASP. A norma segrega as transações, conforme sua natureza em: a) econômico-financeira: aquelas originadas

de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais. b) administrativa: aquelas transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público, bem como registrar em contas de compensação os contratos firmados com fornecedores de bens e serviços e controlar contabilmente os bens em poder de terceiros.

Intimamente relacionada à norma anterior, a NBC T 16.5 cria critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, apresenta as características do registro e das informações contábeis no setor público, trata da estrutura do plano de contas contábil, bem como abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica.

A NBCASP destaca que as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, vindo ao encontro do Princípio Fundamental de Contabilidade da Oportunidade.

A Norma cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

É através dessa norma que se percebe o abandono do foco estritamente orçamentário, para a implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencie a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extraorçamentários, previstos ou não em legislação, de modo que prevaleça a essência da Ciência Contábil, qual seja a de evidenciar as alterações no patrimônio da entidade.

De outra sorte, sem dúvida alguma, as mudanças mais significativas em termos estruturais para a CASP se deu com a publicação da NBC T 16.6. Ela estabelece quais demonstrações contábeis serão elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Conforme expresso no capítulo anterior, especificamente no item 3.3, a NBC T 16.6 foi alterada recentemente, de modo que a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido foi incluída em 2014, ao passo que a Demonstração do Resultado do Exercício, antes prevista, foi excluída do referido rol.

Os quatro primeiros demonstrativos já estavam previstos no art. 101 da Lei Federal nº 4.320/64, onde determina a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais. A novidade, amplamente discutida no capítulo anterior, foi a inserção da Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, ampliando o rol de demonstrativos a serem elaborados pela Contabilidade Pública.

Acerca das demonstrações contábeis já existentes no Direito Financeiro pela legislação cinquentenária, pode-se apontar grandes modificações nas estruturas das duas últimas demonstrações (BP e DVP), quando comparadas às mudanças nas duas primeiras (BO e BF).

Dentre as alterações do BO, destaca-se a inclusão das colunas de previsão atualizada do lado das receitas e dotação atualizada do lado das despesas, as quais evidenciam reestimativas das receitas e das despesas; e ainda a apresentação conjunta das despesas empenhadas, despesas Liquidadas e despesas pagas, importantes na evidenciação dos restos a pagar não processados e restos a pagar processados. Em decorrência de poucas alterações substanciais, os resultados obtidos para os saldos de colunas equivalentes permaneceram idênticos, o que trouxe efeitos também equivalentes para os indicadores dessa demonstração, Insuficiência/Excesso de Arrecadação e Resultado Orçamentário.

Para o BF, as alterações também não provocaram mudanças nos saldos totais equivalentes das duas metodologias: Receita (Lei nº 4.320/64) e Ingressos (MCASP), quanto de Despesa (Lei nº 4.320/64) e Dispêndios (MCASP), provocando o mesmo resultado para o resultado financeiro.

No tocante à DVP, no entanto, as alterações foram mais significativas e alcançaram desde o formato da apresentação (de horizontal para vertical), até a reestruturação dos grupos constitutivos da demonstração e seus respectivos elementos. Destaca-se a exclusão das mutações ativas e mutações passivas para fins de apuração do Resultado Patrimonial do Período, além da criação de um grupo específico para demonstrar os eventos que não impactam o patrimônio líquido. Outras distinções puderam ser constatadas pela adoção de regimes distintos de reconhecimento de receitas e despesas entre os dois modelos, aquele adotando o regime de caixa para receitas e de competência para as despesas, e este adotando o regime de competência tanto para receitas quanto para despesas. E por fim, temos o ajuste a valor recuperável do Ativo Imobilizado, inexistente aos moldes da Lei nº 4.320/64.

Identificou-se também mudanças significativas na estrutura do BP, o qual refletiu o impacto produzido pela adoção de regimes distintos de reconhecimento das receitas entre as

duas metodologias – caixa para a Lei nº 4.320/64 e competência para o MCASP –, bem como a realização de ajuste a valor recuperável, não exigido nas disposições daquela norma. Cabe ainda destacar os saldos distintos do Patrimônio Líquido apresentado pelas duas estruturas, decorrência das mudanças já verificadas na DVP quando apurado o Saldo Patrimonial.

Desse modo, conclui-se com o presente estudo que as diferenças ocorridas na estrutura das demonstrações contábeis, e em seus respectivos indicadores/quocientes, com a adoção do processo de convergência às normas internacionais no setor público brasileiro, são bastante significativas em relação à Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP e ao Balanço Patrimonial – BP, em virtude dessas duas demonstrações contábeis retratar de forma mais acentuada as modificações patrimoniais ocorridas em um exercício financeiro em uma entidade pública. Constatou-se que a adoção pela contabilidade brasileira de um mesmo padrão de normas e procedimentos contábeis internacionais trouxe um ganho para esse ramo, uma vez que resultou em maior transparência e compreensibilidade para os diversos usuários da informação.

A NBC T 16.7, por seu turno, trata da consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. Nesse sentido, a norma contribui para o atendimento ao disposto nos artigos 111 da Lei Federal nº 4.320/64 e 51 da LRF, que determinam que compete à União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação.

No tocante aos procedimentos para consolidação previstos na NBCASP, cabe destacar que os ajustes e as eliminações devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil. Além disso, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação, os procedimentos adotados na consolidação, a natureza e montantes dos ajustes efetuados, e os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

A NBC T 16.8 trata do controle interno aplicável as entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil. Segundo a norma o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;

dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Nesse sentido, a NBCASP apresenta do modo amplo o campo de atuação do Controle Interno Contábil, visto que este deve abranger todo o patrimônio da entidade, diferentemente da visão estritamente orçamentária imposta pela Lei Federal nº 4.320/64, que dispõe no artigo 77 que o controle interno deve verificar de forma prévia, concomitante e posterior a legalidade dos atos da execução orçamentária.

Sob esse aspecto, a NBCASP reforça o disposto no artigo 59 da LRF, onde determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na LDO e os limites: das dívidas consolidada e mobiliária; das despesas com pessoal; para a contratação de operações de crédito; para a concessão de garantias e para a inscrição em restos a pagar.

A NBC T 16.9, por sua vez, estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. No tocante ao registro, a NBC T 16.9 estabelece que valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Cita ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício

Nem todos os bens públicos, porém, estão sujeitos ao regime de depreciação, consoante exposto no capítulo anterior, seção 3.1.

Dentre as várias mudanças propostas nas NBCASP, destaca-se ainda a NBC T 16.10 que estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Destaca-se a previsão de contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum (tais como praças, estradas, etc.).

A norma apresenta conceitos importantes para fins de avaliação patrimonial, destacando-se: a) avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos; b) redução ao valor recuperável (*impairment*): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil; c) valor de mercado ou valor justo (*fair value*): o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser

liquidação entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

No tocante a avaliação dos elementos patrimoniais, a NBC T 16.10 estabelece critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Quanto às disponibilidades, aos créditos e dívidas, estabelece a avaliação pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. Dessa forma, atende ao disposto no artigo 106, inciso I da Lei Federal nº 4.320/64.

Quando trata da avaliação dos estoques a norma estabelece para mensuração e avaliação das saídas dos estoques o custo médio ponderado, em conformidade com o artigo 106, inciso III da Lei Federal nº 4.320/64. A NBCASP adota como base o valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção, ou o valor de mercado, caso este último seja o menor.

A NBC T 16.10 ao tratar da avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e traz uma grande inovação, ao propor a contabilização dos bens de uso comum, tais como praças e rodovias.

A norma dispõe que os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. Ou seja, segundo a NBCASP, a contabilidade deve incorporar ao patrimônio público e efetivar controle sobre os bens de uso comum construídos com recursos ou sob a responsabilidade da Administração Pública. A implementação do controle contábil sobre esses bens permitirá a implementação de acompanhamento dos custos, com a possibilidade de verificar, por exemplo, o valor anual aplicado na manutenção de uma determinada rodovia.

A NBC T 16.10 também estabelece regras para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, onde se deve utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial. Além disso, estipula prazos para que seja procedida reavaliação, conforme segue: anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variar significativamente em relação aos valores anteriormente registrados ou a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Finalmente, a NBC T 16.11, que estabelece definições, características e formas de evidenciação da informação de custos; como apurar os custos; implantar e integrar o

subsistema de custos aos demais sistemas contábeis; a obrigatoriedade e a responsabilidade pelas informações. Em termos de proposta, essa norma permitirá, num futuro próximo, o registro, o processamento e a evidenciação dos custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, conforme determina a NBC T 16.2.

O objeto de custo deverá ser a unidade foco (serviços, produtos, programas, atividades, ações) que se deseja mensurar e cujos custos se quer avaliar. A fonte das informações de custos virá dos Subsistemas Orçamentário e Patrimonial.

Após conhecer, ainda que de forma panorâmica, as 11 (onze) normas que compõem as NBCASP (NBC T 16), foi possível identificar o objeto de cada uma delas, a fim de buscar algo que aponte para a transparência, haja vista que esse é um dos maiores objetivos propostos pelos entusiastas do referido processo de convergência.

Em que medida, porém, é possível inferir que tais normas afluem para uma maior transparência das contas públicas? À primeira vista, pode-se afirmar que a divulgação de dados e informações dessa natureza permitem um maior acompanhamento e controle da gestão pública, partindo do pressuposto de que as contas públicas tanto moldam e como revelam os atos e fatos da administração pública.

Quando no capítulo anterior discorreu-se sobre o princípio da transparência, evidenciou-se a relação, quase que umbilical entre este, o princípio da publicidade e o direito de acesso à informação pública.

Soma-se a isso, o fato de que a informação deve ser não apenas amplamente divulgada e acessível, mas também útil. Informações irrelevantes ou dados em excesso e que poderiam ser tratados de maneira periférica, prestam às vezes um desserviço, mais desinformando do que propriamente nutrindo os usuários com informações agregadoras de valor. Noutras palavras, é mister que se prime pela qualidade da informação, possua linguagem clara e concisa, sem dubiedades. A quantidade também é importante, mas encontrar o ponto de equilíbrio entre essas variáveis é um dos desafios dessa Nova Contabilidade Pública.

Nesse diapasão, é mister que se reconheça que a Lei de Responsabilidade Fiscal já exigia das entidades públicas, (sobretudo do Poder Executivo, pois é quem tem a obrigação de consolidar as contas públicas), a divulgação de relatórios de informações relativos às despesas e receitas que fossem capazes de permitir a verificação tanto de sua procedência quanto de sua autenticidade. Desse modo, quando a contabilidade evidencia os reflexos dos fatos e atos dos administradores sob o patrimônio público, criar um ambiente propício à compreensão de como este se forma, se compõe e evolui.

Ainda no capítulo anterior, já se apontava para mudanças cruciais da Contabilidade Pública, sobretudo aquelas que giram em torno dos princípios contábeis da competência e da oportunidade. Assim, as receitas e as despesas públicas passariam a ser reconhecidas pelo fato gerador. O que ocorre ainda é a utilização do regime contábil misto, de competência para as despesas e de caixa para as receitas. Porém, em breve, se o acompanhamento da receita reconhecida e da receita arrecadada estará vinculada ao exercício a que pertencem.

Um exemplo da situação atual, a ser superada, é que somente após inscritos em dívida ativa os créditos a receber são registrados, não permitindo a transparência desses valores nos balanços públicos. Com a evidenciação contábil haverá um controle efetivo desses recebimentos, reduzindo assim as possíveis fraudes e fortalecendo a fiscalização dos órgãos de controle. Ainda que, o reconhecimento do crédito tributário e da dívida ativa *per se*, não terá impacto na avaliação orçamentária e fiscal, apenas na patrimonial.

O grande avanço, portanto, em relação a adoção dos regimes contábeis adequados, é a correta aplicação do princípio da competência e da oportunidade, permitindo o reconhecimento de ganhos e perdas patrimoniais no período com os quais se relacionam, independente da execução orçamentária, previstos ou não na legislação e revelam todos os ativos e passivos, de curto e longo prazo. Reduz-se, assim, o risco de informações perdidas entre os exercícios financeiros.

Outra novidade importante, verdadeiro clamor social, é a utilização de um sistema de custo a ser implementado e que se prestará a avaliar a eficiência da gestão, evidenciando os custos dos programas, projetos e atividades dos entes públicos, sendo importante instrumento de transparência sob os aspectos quantitativos e qualitativos dos gastos públicos e servindo a tomada de decisão.

Sem dúvida alguma, essa é uma das propostas que mais entusiasma àqueles que almejam um Estado que saiba maximizar os recursos, reduzindo desperdícios e revertendo aquilo que arrecada em serviços públicos de qualidade. Embora não haja lugar, no trabalho científico, para se recorrer ao senso comum, se abre um parêntese neste momento para trazer à baila o sentimento da maior parte da população: vive-se numa nação rica em recursos diversos, na qual se arrecada bastante, mas onde também se gasta muito mal. Por essa razão, um sistema de custos vem a calhar com esse anseio social por uma melhor aplicação dos recursos públicos.

Acerca do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) a ser adotado por todos os entes da federação, sua utilização proporcionará não apenas a consolidação das

contas públicas, mas uma padronização entre os governos federal, estadual, municipal e para o Distrito Federal. O que aparentemente é apenas uma questão de uniformização, trará muitos benefícios para a melhoria contínua dos serviços públicos. Explica-se: havendo dados simétricos entre os entes federativos, uma mesma metodologia de escrituração e consolidação das contas, isso ensejará a comparabilidade entre os mesmos. Daí será possível, comparar índices entre Estados ou municípios, buscar correlações, identificar e aplicar as melhores práticas etc.

Abre-se espaço para ressaltar também a importância de um dos demonstrativos contábeis inseridos pelas NBCASP. Trata-se do Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). Por se tratar de um demonstrativo novo, dedicou-se uma seção no capítulo anterior para tratar do mesmo, mas optou-se por resgatá-lo para a discussão em comento, por entender que o mesmo pode ser um importante instrumento de transparência, dada a possibilidade que o mesmo tem de permitir visualizar a alocação de recursos em investimentos e financiamentos (quais foram as prioridades dessa natureza dadas pelo Estado), além de permitir analisar o grau de liquidez da entidade, bem como projetar cenários futuros a partir desses dados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste trabalho, fez-se referência ao processo de convergência às normas contábeis internacionais, sobretudo como fruto de um trabalho conjunto entre os órgãos técnico-normativos (Conselho Federal de Contabilidade e Secretaria do Tesouro Nacional), com o fito de alinhar as normas contábeis, tanto do setor privado quanto do setor público, às práticas contábeis internacionalmente reconhecidas e adotadas pela maioria dos países desenvolvidos.

Foram apresentadas as principais mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, mediante transcritos das NBCASP e do MCASP que apresentavam as principais mudanças e alterações propostas no que tange às contas públicas, ao tratamento do patrimônio público e ao fomento da transparência.

Percebe-se que a utilização de critérios padronizados para os procedimentos contábeis de todos os entes públicos facilita o acompanhamento e a fiscalização do ente público e de seus agentes (quer seja pelo órgão fiscalizador imediato, quer seja pela próprio cidadão), pois permite a comparabilidade e aumenta a credibilidade da informação. Para tal, é imprescindível a divulgação e o acesso à informação de qualidade, de modo que haja transparência das ações e políticas públicas desenvolvidas pelo Estado.

Os procedimentos introduzidos pela NCASP podem parecer, num primeiro olhar, mera instrumentalidade da Administração Pública no que tange à escrituração e consolidação de suas contas. Porém, numa análise mais detida sobre tema, verifica-se que esta oferece também maior visibilidade às ações dos gestores públicos, a partir do momento que revela a situação patrimonial das entidades públicas.

Nesse aspecto, identifica-se uma maior aproximação entre as informações contábeis e os usuários dessas informações, quais sejam: a própria sociedade, os organismos internacionais, os órgãos de controle e os próprios administradores públicos.

Embora complexo, conclui-se que o processo de convergência às normas contábeis internacionais tornará mais transparente a prestação de contas e a análise da evolução patrimonial pública, em sua ampla acepção, isto é, não apenas no que tange aos bens que compõem o ativo das entidades públicas (bens de uso especial e bens dominicais), mas de todos aqueles que têm por finalidade o interesse público, seja de modo direto ou indireto, mediato ou imediato.

Especificamente, destaca-se a inovação no reconhecimento de receitas e despesas: a partir do processo de convergência, serão analisadas sob a ótica do regime da competência.

Alem disso, alguns instrumentos de transparência e de registro de operações, antes restritos à Contabilidade Comercial, passam a ser utilizados, com as devidas adaptações: relatório de fluxo de caixa, previsão de depreciação e da contabilização dos bens de uso comum, caminhando para a correção da visão da contabilidade aplicada ao setor público estritamente ligada à execução dos orçamentos públicos.

Diante do cenário político atual, percebe-se que a partir desses instrumentos colocados à disposição do cidadão, verifica-se que o princípio da transparência abre caminho não apenas para que se acompanhem os serviços públicos (sua execução, quantidade, qualidade etc.) ou os atos dos seus gestores. Em última análise, torna-se um excelente instrumento de combate a atos de corrupção, improbidade administrativa e irresponsabilidade fiscal.

Questão tormentosa que se levanta é: trata-se de uma transparência ampla e irrestrita? Será que a referida convergência tornará cristalina, aos olhos do cidadão comum, a prestação de contas e o cuidado com o patrimônio público?

Não se pode negar que a NCASP cumpre com o seu papel de tornar mais transparente a Contabilidade Pública, sobretudo para aqueles que lidam profissionalmente com a matéria ou mesmo a sociedade civil organizada, bem como a própria Administração Pública, mas é mister que se avance muito mais em direção ao cidadão. O público-alvo da prestação de contas não são os Tribunais de Contas, o Ministério Público ou qualquer ente fiscalizador. A prestação de contas precisa se tornar acessível ao cidadão que recolhe tributos para a manutenção do Estado e que é a razão de ser deste.

No que tange ao processo de implantação da NCASP, evidentemente que as principais dificuldades do indigitado processo estão no plano prático, isto porque, a mensuração, avaliação e depreciação dos bens, salvo em raríssimas exceções, nunca foram objeto de tratamento contábil dessa natureza. É de se ponderar o fato de que a Administração Pública no Brasil, malgrado a existência de todo um aparato instrumental e normativo desenvolvido nos últimos, ainda carece de profissionais capacitados para compreender tais mudanças e que sejam capazes de aplicá-las nos seus respectivos órgãos, mormente nos pequenos municípios, que são a maioria dos entes estatais.

O aperfeiçoamento e a consolidação daquilo que já foi ou está sendo gradualmente implantado, dependem do correto tratamento de alguns pontos críticos facilmente identificados durante esse período, sobretudo nas ações de divulgação e publicidade da lei. Apenas dessa maneira se efetivará uma cultura da transparência e do livre

acesso à informação pública, a partir de sua disseminação e assimilação pela população, que será capaz de pressionar os gestores públicos, mediante o exercício do controle social.

Claro que, malgrado o fato de serem aclamadas como "novas normas", é preciso reconhecer que boa parte do conteúdo da NCASP são, na verdade, a aplicação de dispositivos contidos na LRF e na Lei 4.320/64, tais como a implementação de sistema de custos, ampliação do controle contábil sobre o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento governamental (PPA, LDO e LOA). Noutros termos, já eram previstas, porém foram relegadas a segundo plano por muitos anos.

Em termos de gestão pública, é notório que as novas normas vêm a calhar com o propósito, sempre almejado pela população, de uma maior eficácia e efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal.

Obviamente que tais medidas implicam em melhorias nos processos de controles internos para melhor salvaguardar o patrimônio público e proporcionar maior transparência à aplicação de recursos da sociedade. Porém, por se tratar de um processo em andamento, ainda há muito espaço para debates, adaptações, correções e aperfeiçoamentos. Ainda não foi possível uma avaliação ampla e definitiva, considerando que apenas em 2015 tornou-se obrigatória, por exemplo, a consolidação das contas públicas sob o novo padrão. Para tal, a simbiose entre os órgãos técnico-normativos será fundamental para coordenar e difundir a NCASP, não apenas na esfera federal (onde o processo encontra-se mais avançado), mas principalmente nos Estados e municípios.

Contudo, não causa embaraço algum, após se fazer as devidas ressalvas, reconhecer que os procedimentos previstos pelas NBCASP e que serão adotados em sua integralidade por todos os entes federativos, padronizarão os registros dos fatos e atos da gestão na esfera contábil, conferindo uniformidade, confiabilidade, objetividade, comparabilidade, representatividade e qualidade das informações, só para citar algumas características que inevitavelmente farão parte do Sistema Contábil brasileiro e que, por conseguinte, estarão intimamente relacionadas à melhoria da transparência das contas públicas e do controle patrimonial.

REFERÊNCIAS

ALVES, Benedito Antônio; GOMES, Sebastião Edilson Rodrigues. 5. ed. rev. ampl. e atual. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. Leme: J. H. Mizuno, 2011.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ARAÚJO, Eugênio Rosa de. **Direito Econômico e Financeiro**. 3. ed. rev. ampl. e atual. Niterói: Impetus, 2013.

BARBOSA, Diogo Duarte. **Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406 de janeiro de 2010. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 05 fev. 2016.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 dez. 2015.

_____. Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm >. Acesso em: 05 dez. 2015.

_____. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm >. Acesso em: 05 dez. 2015.

_____. Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 22 fev 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 15 dez 2015.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN-437 de 12 de julho de 2012. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_437_MCASP.pdf>. Acesso em: 02 fev 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN-634 de 19 de novembro de 2012. Estabelece normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf>. Acesso em: 02 jan 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN-828 de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 02 jan 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN-439 de 14 de dezembro de 2011. Estabelece o cronograma de ações a adotar até 2014, para implantação, no âmbito da União, dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, conforme definido no art. 1º da Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_439_Cronograma_Acoes_Uniao.pdf>. Acesso em: 02 jan 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN-753 de 21 de dezembro de 2012. Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/Port_STN_753_2012.pdf>. Acesso em: 02 jan 2016.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 13. ed. rev. amp. e atual. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 750 de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os princípios de contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucaocfc774.htm>>. Acesso em: 05 jan 2016.

_____. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 05 jan 2016.

DIAS, Renato Pontes. **Rumos do processo de implantação da Nova Contabilidade Pública no âmbito da União**. In: Seminário de Prestação de Contas do Governo Federal, 4., 2013, Brasília. *Resumos...* Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/Apresentacao_STN.ppt>. Acesso em: 30 nov. 2015.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: <<http://www.gestaopublica.com.br/entendendo-as-mudancas-na-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico.html>>. Acesso em: 05 dez. 2015.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. rev. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FURTADO, J. R. Caldas. **Direito financeiro**. 4. ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

HADDAD, Rosaura Conceição; MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES : UAB, 2010.

HEINEN, Juliano. **Comentários à Lei de Acesso à Informação: Lei nº 12. 527/2011**. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2015

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 4. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2015.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34. ed. Atualizada por: Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

NASCIMENTO, Leonardo do.; CHERMAN, Bernardo. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

PISCITELLI, Thatiane. **Direito Financeiro Esquematizado**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2014.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 13. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

QUINTANA et al. **Contabilidade Pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva, 2015. - (Coleção Esquematizado).

SALES, Ramiro Gonçalves. **Direito de Acesso à Informação Pública Administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal**. Cartilha. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/cartilha.pdf>>. Acesso em: 20 dez 2015.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: 2014. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em: 26 jan 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria MF-548 de 22 de novembro de 2010. Estabelece os requisitos mínimos de segurança e contábeis do sistema integrado de administração financeira e controle utilizado no âmbito de cada ente da Federação, adicionais

aos previstos no Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Disponível em:
<http://www.leidatransparencia.cnm.org.br/img/download/Portaria_MF_n_548_2010.pdf> .
Acesso em: 04 jan 2015.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: uma abordagem prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Moacir Marques da. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: enfoque jurídico e contábil para os municípios. São Paulo: Atlas, 2014.

SOUZA, Sérgio Adriano. **Contabilidade Geral 3D**: básica, intermediária e avançada. São Paulo: Método, 2012.

TABORDA, Maren Guimarães. **O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo**. In: Revista de Direito Administrativo nº 230. Editora Renovar, p. 254/255.