

**DIOGO LUIZ CORDEIRO RODRIGUES**

**Direito e contabilidade pública no Brasil: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)**

Tese de Doutorado

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO  
São Paulo-SP  
2022**

**DIOGO LUIZ CORDEIRO RODRIGUES**

**Direito e contabilidade pública no Brasil: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)**

Versão original

Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Área de concentração: Direito econômico, financeiro e tributário

Orientador: Prof. Associado Dr. José Mauricio Conti

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO  
São Paulo-SP  
2022**

Catálogo da Publicação  
Serviço de Biblioteca e Documentação  
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

---

Rodrigues, Diogo Luiz Cordeiro

Direito e contabilidade pública no Brasil: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)/ Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues; Orientador José Mauricio Conti – São Paulo, 2022.

248 P.

Tese (Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) –Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2022.

---

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Direito e contabilidade pública no Brasil: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)**. 2022. 248 p. Tese (Doutorado em Direito) - Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

Aprovado em:

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

## AGRADECIMENTOS

Ao final dessa missão, que é a redação completa de uma tese de Doutorado, cabe a mim, primeiramente, a gratidão por aqueles e aquelas que me trouxeram amparo afetivo, segurança essencial para que meus estudos e pensamentos se desenvolvessem em todo o seu potencial.

Assim, agradeço à minha querida mãe, Paulina Borges Cordeiro Rodrigues, todo tempo disponível, orações, carinho ilimitado e comidas gostosas durante esse período. Também a ela devo minha paixão pela atividade intelectual a partir do ensinamento de que a melhor liberdade é aquela que se conquista por meio dos estudos. Agradeço ao meu pai, Antenor Luiz Rodrigues (*in memoriam*), o amor intenso de um homem cujo idealismo sobre o mundo e orgulho sobre minha pessoa me permitiram crer na realização de todos os meus objetivos mais ambiciosos. Ainda em minha família, homenageio minha irmãzinha brilhante, Susanne Borges Cordeiro Rodrigues, que, ao longo dos últimos anos, tornou-se uma parceira em todos os momentos e uma jovem promissora no âmbito dos estudos jurídicos.

Agradeço, ainda, ao amor da minha vida, minha namorada Mariana Bazzo, que apareceu em meu caminho justamente enquanto minha colega no curso de Doutorado na Universidade de São Paulo, a divisão de reflexões sobre o conteúdo desse trabalho, os desabafos em momentos de exaustão e o apoio permanente.

Nesse percurso também se torna profundamente relevante a lembrança daqueles e daquelas que enriquecem, inafastavelmente, minha trajetória acadêmica e profissional.

Assim, agradeço ao Professor Dr. José Maurício Conti, por seu incomparável conhecimento na área do Direito Financeiro e pela generosidade de suas orientações, dedicação, tolerância e, ao mesmo tempo, exigência.

Agradeço a companhia e compartilhamento de conhecimento aos meus e minhas colegas do curso de Doutorado da Universidade de São Paulo.

Agradeço à querida Jessica Maia Vieira pelas atividades de revisão e pesquisa com alta qualidade e empenho.

Agradeço aos colegas e amigos Procuradores do Estado do Paraná, representados por minha chefe, Dra. Letícia Ferreira da Silva, Excelentíssima Procuradora-

Geral do Estado do Paraná, a confiança na qualidade de meu trabalho e a inspiração do modelo de serviço público que me motiva diariamente.

Agradeço a Deus pela força e saúde que me proporcionaram chegar a este momento de vitória e conquista.

*“Todo o trabalho é vazio a não ser que haja amor” – Khalil Gibran*



## RESUMO

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Direito e contabilidade pública no Brasil: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)**. 2022. 248 p. Tese (Doutorado em Direito) - Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

Ao longo dos últimos vinte anos, muitos Estados passaram a adotar os Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (IPSAS), que foram modelados a partir dos Padrões Internacionais de Contabilidade Financeira (IFRS), conhecidos por estabelecer uma estrutura contábil para sociedades anônimas de capital aberto em todo o mundo. O Brasil deu início ao processo de adoção dos IPSAS em 2008 e, desde então, passaram 14 (quatorze) anos, a reforma encontra-se ainda em estágio inicial, enfrenta resistência por parte dos Estados e é frequentemente criticada por adotar medidas que muitos julgam incompatíveis com os marcos normativos constitucionais e legais vigentes. Nesse contexto, esta tese teve por objetivo principal investigar o papel do direito e das instituições do Estado na conformação da contabilidade pública internacional, tendo em vista o caso brasileiro, de modo a compreender o processo de mudança institucional relacionado à adoção dos IPSAS. Três foram as matrizes teóricas escolhidas para a análise do caso brasileiro: o institucionalismo da escolha racional (e uma de suas variantes, a teoria do compromisso crível), o institucionalismo sociológico e o institucionalismo histórico. Essas matrizes teóricas e categorias foram combinadas com categorias do direito público, de modo a permitir a compreensão dos processos políticos de mudança institucional em termos jurídicos. Quanto à metodologia, a tese empregou a análise sistemática de processo, conforme o modelo de Peter Hall. Com relação às fontes da pesquisa, foram coletados dados e informações de três tipos diferentes: documentos primários (relatórios e diretrizes oficiais, estatutos legais, decisões judiciais, entre outros), publicações acadêmicas e profissionais, além de artigos da mídia. Ao final, concluiu-se que o processo de adoção dos IPSAS no Brasil não correspondeu às expectativas empíricas da teoria do compromisso crível, mas confirmou as expectativas empíricas do institucionalismo sociológico e do institucionalismo histórico. Concluiu-se, ainda, do ponto de vista normativo, que o processo de adoção dos IPSAS não transcorreu de acordo com as balizas principiológicas do Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: IPSAS. Contabilidade pública. Direito público. Brasil.

## ABSTRACT

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Law and public sector accounting in Brazil: the emergence of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)**. 2022. 248 p. Thesis (Ph.D. in Law) – Department of Economic, Public Finance and Tax Law, Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2022.

Over the past twenty years, many States have adopted the International Accounting Standards Applied to the Public Sector (IPSAS), which were modeled after the International Financial Accounting Standards (IFRS), known for establishing an accounting framework for listed corporations. Brazil started the process of adopting the IPSAS in 2008 and, since then, after 14 (fourteen) years, the reform is still at an early stage, faces perennial resistance from the States and is often criticized for adopting measures that many consider incompatible with the current constitutional and legal frameworks. In this context, this thesis aims at investigating the role of law and State institutions in the conformation of international public accounting in Brazil, in order to understand the process of institutional change related to the adoption of IPSAS. Three theoretical perspectives were chosen for the analysis of the Brazilian case: rational choice institutionalism (and one of its variants, the theory of credible commitment), sociological institutionalism and historical institutionalism. These theoretical perspectives were combined with public law concepts, in order to allow the understanding of the political processes of institutional change in legal terms. As for the methodology, the thesis used the systematic analysis of process, according to Peter Hall's model. Regarding the research sources, data and information of three different types were collected: primary documents (official reports and guidelines, legal statutes, court decisions, among others), academic and professional publications, in addition to media articles. In the end, it was concluded that the process of IPSAS adoption in Brazil did not correspond to the empirical expectations of the theory of credible commitment, but confirmed the empirical expectations of sociological institutionalism and historical institutionalism. It was also concluded, from a normative point of view, that the process of adoption of IPSAS did not take place in accordance with the principles of the Brazilian rule of law.

Keywords: IPSAS. Public sector accounting. Public law. Brazil.

## RESUMEN

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Derecho y contabilidad pública en Brasil: el surgimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS)**. 2022. 248 p. Tesis (Doctorado en Derecho) – Departamento de Derecho Económico, Financiero y Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de São Paulo, São Paulo, 2022.

Durante los últimos veinte años, muchos Estados han adoptado las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas al Sector Público (NICSP), que se inspiraron en las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera (NIIF), conocidas por establecer un marco contable para las sociedades anónimas públicas que cotizan en bolsa en todo el mundo. Brasil inició el proceso de adopción de las NICSP en 2008 y, desde entonces, después de 14 (catorce) años, la reforma aún se encuentra en una etapa inicial, enfrenta resistencias perennes de los Estados y suele ser criticada por adoptar medidas que muchos consideran incompatibles con ella. los marcos constitucionales y legales vigentes. En este contexto, esta tesis tuvo como principal objetivo investigar el papel del derecho y de las instituciones del Estado en la conformación de la contabilidad pública internacional, considerando el caso brasileño, para comprender el proceso de cambio institucional relacionado con la adopción de las NICSP. Se eligieron tres matrices teóricas para el análisis del caso brasileño: el institucionalismo de la elección racional (y una de sus variantes, la teoría del compromiso creíble), el institucionalismo sociológico y el institucionalismo histórico. Estas categorías de matrices teóricas se combinaron con categorías de derecho público, a fin de permitir la comprensión de los procesos políticos de cambio institucional en términos jurídicos. En cuanto a la metodología, la tesis utilizó el análisis sistemático de proceso, según el modelo de Peter Hall. En cuanto a las fuentes de investigación, se recolectaron datos e información de tres tipos diferentes: documentos primarios (informes y lineamientos oficiales, estatutos legales, sentencias judiciales, entre otros), publicaciones académicas y profesionales, además de artículos de prensa. Al final, se concluyó que el proceso de adopción de IPSAS en Brasil no correspondió a las expectativas empíricas de la teoría del compromiso creíble, pero confirmó las expectativas empíricas del institucionalismo sociológico y del institucionalismo histórico. También se concluyó, desde un punto de vista normativo, que el proceso de adopción de las NICSP no se llevó a cabo conforme a los principios del Estado Democrático de Derecho.

Palabras-chave: NICSP. Contabilidad del sector público. Derecho Público. Brasil.

## LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS

AARF	Australian Accounting Research Foundation
AASB	Australian Accounting Standards Board
ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
Art.	Artigo
BACEN	Banco Central
CAG	Consultative Advisory Group - Grupo Consultivo
CCONF	Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à
Federação	
CCONT	Coordenação-Geral de Contabilidade da União
CF	Constituição Federal
Cf.	Conferir
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGF	Conselho de Gestão Fiscal
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CNOCP	Conselho de Normas de Contabilidade do Setor Público
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CTN	Código Tributário Nacional
DIRCO	Diretoria de Riscos, Controles e Conformidade
DLSP	Dívida Líquida do Setor Público
DOF	Department of Finance
ED	Exposure Drafts - Minutas de Exposição
ed.	Edição
EFP	Estatísticas de Finanças Públicas
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
EUA	Estados Unidos da América
Eurostat	European Statistical System
FAF	Financial Accounting Foundation
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board

FASB	Financial Accounting Standards Board
FASB	Financial Accounting Standards Board
FMI	Fundo Monetário Internacional
FMIP	Financial Management Improvement Program
FOCAL	Foro de Contadores Gubernamentales de América Latina
FOTEGAL	Foro de Tesorerías Gubernamentales de América Latina
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAO	Government Accountability Office
GASAC	Governmental Accounting Standards Advisory Council
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GDP	Gratificação de Desempenho e Produtividade
GPFR	General Purpose Financial Reports - Relatórios Financeiros de Propósito Geral
IAS	International Accounting Standards - Normas Internacionais de Contabilidade
IASB	International Accounting Standards Board - Conselho dos Padrões Internacionais de Contabilidade
IASC	International Accounting Standards Committee - Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants - Federação Internacional dos Contadores
IFIs	Instituições Fiscais Independentes
IFRS	International Financial Reporting Standards - Normas Internacionais de Relatório Financeiro
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards - Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público

IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board - Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LOLF	Estatuto Constitucional dos Atos Orçamentais
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
MF	Ministério da Fazenda
MG	Monitoring Group - Grupo de Monitoramento
n.	Número
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NFSP	Necessidades de Financiamento do Setor Público
NPM	New Public Management
OCDE	Organização para a Economia Cooperação e Desenvolvimento
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMB	Office of Management and Budget
Org.	Organizador(es)
OTAN	Organização do Tratado do Atlântico Norte
p.	Página
PAFA	Federação Pan-Africana de Contadores
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PEF	Programa de Estabilidade Fiscal
PIB	Produto Interno Bruto
PIC	Public Interest Committee Comitê de Interesse Público
PIOB	Public Interest Oversight Board - Conselho de Supervisão de Interesse Público
PLP	Projeto de lei da Câmara Complementar
PLS	Projeto de Lei de iniciativa do Senado
PPA	Plano Plurianual
PPP	Parcerias Público-Privadas

PSAAC	Public Sector Accounting and Auditing Committee
PSAB	Public Sector Accounting Board
PSC	Public Sector Committee - Comitê do Setor Público
PSE	Entidade do Setor Público
SICONFI Brasileiro	Sistemas de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística das Administrações Públicas
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUCON	Subsecretaria de Contabilidade Pública
SUCOP	Subsecretaria de Assuntos Corporativos
SUDIP	Subsecretaria da Dívida Pública
SUGEF	Subsecretaria de Gestão Fiscal
SUPEF	Subsecretaria de Planejamento Estratégico da Política Fiscal
SURIN	Subsecretaria de Relações Financeiras Intergovernamentais
TCU	Tribunal de Contas da União
UE	União Europeia
v.	Volume
VPA	variações patrimoniais aumentativas
VPD	variações patrimoniais diminutivas





## LISTA DE TABELAS

<b>TABELA 2.1:</b> Padrões IPSAS em vigor.....	67
<b>TABELA 4.1:</b> As diferenças entre democracias majoritárias e consensuais na dimensão “executivos-partidos” .....	102
<b>TABELA 4.2:</b> As diferenças entre democracias majoritárias e consensuais na dimensão “federal-unitária” .....	102
<b>TABELA 5.1:</b> Prazos de implementação de procedimentos contábeis.....	197
<b>TABELA 5.2:</b> NBC TSP – do Setor Público.....	199

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1.1:</b> Sistema global contábil.....	51
<b>FIGURA 1.2:</b> Passo a passo do devido processo para o desenvolvimento de IPSAS.....	59
<b>FIGURA 4.1:</b> Fontes contextuais e institucionais de mudança institucional.....	134

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	23
<b>1 CONTABILIDADE PÚBLICA E OS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO (IPSAS)</b> .....	35
1.1 CONTABILIDADE GERAL.....	35
<b>1.1.1 Contabilidade geral e direito: o critério das famílias institucionais</b> .....	38
1.2 A CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO E SUAS PECULIARIDADES.....	40
<b>1.2.1 A contabilidade aplicada ao setor público e seus diversos ambientes (ou subsistemas) contábeis</b> .....	41
<b>1.2.1.1 O orçamento público e sua função contábil</b> .....	42
<b>1.2.1.2 Contabilidade fiscal</b> .....	47
<b>1.2.1.3 Contabilidade pública geral (ou patrimonial)</b> .....	48
1.3 OS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO (IPSAS): CONTEXTO, ORIGEM E GOVERNANÇA.....	49
<b>1.3.1 O que são os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público (IPSAS)?</b> .....	49
<b>1.3.2 Histórico</b> .....	52
<b>1.3.3 Governança do regime IPSAS: aspectos principais</b> .....	54
1.3.3.1 IFAC.....	54
1.3.3.2 IPSASB.....	55
1.3.3.3 Comitê de Interesse Público (Public Interest Committee – PIC) .....	56
1.3.3.4 Grupo de aconselhamento consultivo (Consultative Advisory Group) .....	58
1.3.3.5 Devido processo (due process) .....	58
<b>2 O CONTEÚDO DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO (IPSAS)</b> .....	61
2.1. ESTRUTURA CONCEITUAL DO REGIME IPSAS.....	61
2.2 PADRÕES IPSAS EM VIGOR.....	66

2.3 ASPECTOS E POLÊMICAS.....	70
2.3.1 Regime de competência.....	71
2.3.2 Usuários da informação contábil.....	73
2.3.3 Abrangência subjetiva.....	74
2.3.4 O princípio da representação fidedigna à luz da legalidade contábil.....	75
2.3.5 Ativos e passivos no setor público.....	76
<b>3 A ADOÇÃO DOS IPSAS AO REDOR DO MUNDO: EVIDÊNCIAS ANEDÓTICAS.....</b>	<b>78</b>
3.1 OS PIONEIROS: REINO UNIDO, AUSTRÁLIA, NOVA ZELÂNDIA E CANADÁ.....	79
3.2 PAÍSES DA EUROPA CONTINENTAL: FRANÇA, ESPANHA, PORTUGAL E ALEMANHA.....	83
3.3 UNIÃO EUROPEIA.....	88
3.4 ÁSIA.....	89
3.5 ÁFRICA.....	92
3.6 AMÉRICA LATINA.....	93
3.7 A EXCEPCIONALIDADE AMERICANA.....	94
<b>4 CONVERGÊNCIA AOS IPSAS NO BRASIL: TRÊS TEORIAS INSTITUCIONALISTAS E SUAS EXPECTATIVAS EMPÍRICAS.....</b>	<b>97</b>
4.1 TEORIA DA ESCOLHA RACIONAL E A IDEIA DE COMPROMISSO CRÍVEL: NOÇÕES GERAIS.....	97
4.1.1 Compromisso crível e adoção dos IPSAS.....	106
4.2 O INSTITUCIONALISMO SOCIOLÓGICO: NOÇÕES GERAIS.....	108
4.2.1 Institucionalismo sociológico e convergência aos IPSAS.....	114
4.3 O INSTITUCIONALISMO HISTÓRICO: NOÇÕES GERAIS.....	115
4.3.1 Mudanças graduais endógenas: o modelo de Mahoney e Thelen.....	118
4.3.2 Deslocamento (displacement) .....	120
4.3.3 Sobreposição (layering) .....	125
4.3.4 Deslizamento (drift) .....	131
4.3.5 Conversão (conversion) .....	132

<b>4.3.6 Mudanças institucionais, contexto político e características do arranjo institucional vigente.....</b>	<b>133</b>
<b>4.3.7 Soft law global e mudanças institucionais: disrupções voluntárias.....</b>	<b>135</b>
<b>4.3.8. Institucionalismo histórico e convergência aos IPSAS no Brasil.....</b>	<b>139</b>

## **5 O PAPEL DO DIREITO NA ADOÇÃO DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO (IPSAS): O CASO BRASILEIRO.....**

<b>5.1 INSTITUIÇÕES DO DIREITO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL: CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO DA PROFISSÃO CONTÁBIL, SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL E TRIBUNAIS DE CONTAS.....</b>	<b>141</b>
<b>5.1.1 Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) .....</b>	<b>142</b>
<b>5.1.2 Secretaria do Tesouro Nacional (STN) .....</b>	<b>146</b>
<b>5.1.3 O papel dos Tribunais de Contas da União e dos Estados .....</b>	<b>155</b>
<b>5.2 ANTECEDENTES HISTÓRICOS: DIREITO E CONTABILIDADE ATÉ O ADVENTO DOS IPSAS.....</b>	<b>156</b>
<b>5.2.1 Das origens à Lei n. 4.320/1964.....</b>	<b>156</b>
<b>5.2.2 A questão das normas gerais de direito financeiro e sua constitucionalização.....</b>	<b>163</b>
<b>5.2.3 O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.....</b>	<b>171</b>
<b>5.2.4 Passos iniciais do processo de adoção dos IPSAS.....</b>	<b>173</b>
<b>5.3 O PROCESSO DE ALINHAMENTO.....</b>	<b>176</b>
<b>5.3.1 O início do processo de convergência e o protagonismo da STN (2008-2010).....</b>	<b>178</b>
<b>5.3.2 Conflitos entre STN e Cortes de Contas subnacionais, tradução dos IPSAS e avanços na consolidação das contas públicas (2010 a 2015) .....</b>	<b>195</b>
<b>5.3.2 A convergência aos IPSAS avança em âmbito federal e a crise fiscal prejudica a sua efetividade nas esferas subnacionais (2015 em diante) .....</b>	<b>199</b>

## **6 CONCLUSÃO: QUAL FOI O PAPEL DO DIREITO E DAS INSTITUIÇÕES DO ESTADO NO PROCESSO DE ADOÇÃO DOS IPSAS NO BRASIL ATÉ AQUI? ....**

6.1. COMPROMISSO CRÍVEL E CONVERGÊNCIA AOS IPSAS NO BRASIL: EXPECTATIVAS VERSUS REALIDADE.....	206
6.2. INSTITUCIONALISMO SOCIOLÓGICO E CONVERGÊNCIA AOS IPSAS NO BRASIL: EXPECTATIVAS VERSUS REALIDADE.....	217
6.3. INSTITUCIONALISMO HISTÓRICO E CONVERGÊNCIA AOS IPSAS NO BRASIL: EXPECTATIVAS VERSUS REALIDADE.....	219
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>225</b>

## INTRODUÇÃO

O direito da contabilidade pública, como ramo do direito público (e, mais especificamente, do direito financeiro<sup>1</sup>), sujeita-se às balizas dos princípios e regras que orientam a Administração Pública. Desse modo, o direito da contabilidade pública pouco se distancia do direito administrativo<sup>2</sup>, ramo do direito público do qual deriva o direito financeiro e que nos oferece a teoria mais completa sobre os pressupostos normativos da ação administrativa<sup>3</sup>.

A importância do direito na conformação da contabilidade pública é clara. A contabilidade não é uma ciência exata: seus dados estão sujeitos a *escolhas*, a *valorações* e, no limite, a *manipulações* por parte dos agentes responsáveis por produzi-las ou gerenciá-las, a depender de seus incentivos para melhorar ou alterar a imagem econômica da entidade. Diminuir o risco de distorção das informações financeiras, portanto, constitui tarefa indispensável para a manutenção da credibilidade das organizações e, igualmente, para a confiança dos agentes do mercado e dos cidadãos, os usuários mais relevantes das informações contábeis. Quando intensas e reiteradas, práticas de contabilidade criativa podem minar a legitimidade e a estabilidade do sistema econômico ou até mesmo do sistema político, quando ocorrem no seio da Administração Pública.

Evidentemente, um sistema contábil confiável pressupõe a estipulação de parâmetros normativos prévios, estáveis, transparentes, democráticos e inclusivos, que estabeleçam princípios reitores sobre a regulação contábil e possam fixar balizas sobre a

---

<sup>1</sup> Nessa linha: GOMES, Emerson César da Silva. Arts. 83 a 100. In: CONTI, José Mauricio (org). **Orçamentos Públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 298/299; ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, v. 82, 1965, p. 39-60.

<sup>2</sup> É a lição de Bahougne e Camus: “Se considerarmos o direito administrativo como o ramo do direito público que rege a administração, então o direito da contabilidade pública constitui um direito administrativo especial, pois diz respeito à gestão pública das administrações públicas; quer regule a organização de contabilidade da interna específica para essas administrações, quer regule as relações financeiras entre essas administrações e terceiros.” Confira-se o original: “Se on considère le droit administratif comme la branche du droit public qui régit l’administration, alors le droit de la comptabilité publique forme un droit administratif spécial puisqu’il se rattache à la gestion publique d’administrations publiques; soit qu’il règle l’organisation comptable interne propres à ces administrations, soit qu’il régisse les relations financières entre ces administrations et les tiers.” V. BAHOUGNE, Louis; CAMUS, Aurélien. **Droit de la comptabilité publique**. Paris: PUF, 2020, p. 25.

<sup>3</sup> Nessa linha, cf. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 37/38, para quem “certas parcelas do campo recoberto pela função administrativa, isto é, certos capítulos do Direito Administrativo são excluídos de sua órbita de estudos e tratados em apartado, como ramos do Direito – caso do ‘Direito Tributário’, do ‘Direito Financeiro’ e do ‘Direito Previdenciário’ – conquanto se constituam em unidades temáticas tão sujeitas ao regime jurídico-administrativo como quaisquer outras.”

incontornável atividade de valoração dos fatos contábeis, bem como os limites do que seja lícito ou ilícito em matéria contábil ou apropriado às necessidades públicas.

Isto é: a contabilidade requer um regime jurídico legítimo e estável, capaz de conferir segurança, não só aos procedimentos contábeis, mas também aos agentes responsáveis por formalizá-los e aos usuários que dependem das informações contábeis para poder avaliar quais cursos de ação podem ou devem escolher. Tal sistema jurídico, todavia, não é dado de antemão, sendo igualmente fruto de decisões políticas, incentivos econômicos e influências ou pressões externas diversas. É dizer: o próprio regime jurídico da contabilidade está sujeito a escolhas, valorações e disfuncionalidades, a depender das necessidades técnicas a serem supridas, dos interesses de seus patrocinadores e do próprio ambiente institucional mais amplo.

Oscilações nas regras, procedimentos e informações contábeis têm relevância e impacto social profundos na contabilidade aplicada ao setor público, especialmente em Estados como o Brasil, marcados por grande expressividade do setor público no PIB (Produto Interno Bruto) nacional, forte carga tributária imposta aos cidadãos e alta vulnerabilidade a pressões privadas, políticas, corporativas e internacionais sobre os recursos arrecadados. É pela contabilidade que se pode dissimular um empréstimo escuso, aliviar artificialmente a carga tributária e distorcer o grau de endividamento do país em favor de políticas expansionistas ou pró-austeridade, por exemplo<sup>4</sup>. Aliás, se em países europeus já é perceptível a tendência à maquiagem contábil, sobretudo em períodos eleitorais e durante crises econômicas<sup>5</sup>, é de esperar que a frequência e a gravidade desses abusos sejam ainda maiores no Brasil, como já tivemos oportunidade de testemunhar em tempos recentes.

Tradicionalmente, os Estados nacionais têm utilizado o orçamento público para fins contábeis, com enfoque nos fluxos de receitas e despesas pelo regime (ou base escritural) de caixa, refletindo a importância histórica, política e administrativa do sistema orçamentário,

---

<sup>4</sup> Como diz Biondi, “os padrões contábeis (contribuem para) definir as 'regras do jogo' que informam as políticas públicas. Essas regras decidem qual política é admissível e envolvem uma representação e uma avaliação implícita de cada política que pode ser executada dentro de seu quadro.”. Confira-se o texto original: “accounting standards (contribute to) set the 'rules of the game' that inform public policies. These rules decide which policy is admissible and involve a representation and an implicit assessment of every policy that can be performed within their frame.” Cf. BIONDI, Yuri. Harmonising European public sector accounting standards (EPSAS): issues and perspectives for Europe’s economy and society. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 3, 2014, p. 173.

<sup>5</sup> ALT, James; LASSEN, David Dreyer; WEHNER, Joachim. It isn't just about Greece: domestic politics, transparency and fiscal gimmickry in Europe. **British Journal of Political Science**, v. 44, n. 04, p. 707-716, 2014.



que surgiu e se firmou ao longo dos anos como instrumento de controle parlamentar e de mediação de processos políticos<sup>6</sup>.

Mais recentemente, no entanto, muitos Estados passaram a complementar seus regimes com regimes de contabilidade geral (ou patrimonial) semelhantes aos empregados no setor privado, baseados no regime de competência. Um desses regimes passou a gozar de prestígio especial entre os reformadores e acadêmicos: os Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (IPSAS), que foram modelados a partir dos Padrões Internacionais de Contabilidade Financeira (IFRS), conhecidos por estabelecer uma estrutura contábil para sociedades anônimas de capital aberto em todo o mundo.

A retórica oficial em torno dos IPSAS enfatiza o papel da contabilidade geral pelo regime de competência no aumento da transparência e da prestação de contas (*accountability*) no setor público<sup>7</sup>, o que pode servir de estímulo à adoção desses padrões internacionais.

No entanto, os padrões IPSAS, quando limitados à esfera internacional, correspondem a instrumentos de *soft law*, ou seja, prescrições escritas de caráter meramente opinativo ou persuasivo, sem eficácia vinculante para o seu público destinatário<sup>8</sup>. Para que os padrões IPSAS tenham caráter autoritativo, portanto, é necessário que os Estados, por meio de normas jurídicas e suas autoridades competentes, reconheçam e adotem esses padrões contábeis internamente, adaptando-os a suas respectivas peculiaridades e de acordo com seus marcos normativos constitucionais e legais.

Nesse contexto, esta tese tem por objetivo principal investigar o papel do direito e das instituições do Estado na conformação da contabilidade pública, tendo em vista o

---

<sup>6</sup>ALLEN, Richard; HEMMING, Richard; POTTER, Barry. The International Handbook of Public Financial Management. **International Review of Administrative Sciences**, v. 80, n. 2, 2014; STELZER, Manfred. The Constitution of the Republic of Austria: A Contextual Analysis. **Bloomsbury Publishing**, 2011.

<sup>7</sup> INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **About IPSASB**. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>. Acesso em 20 jun. 2022.

<sup>8</sup> Nessa linha, cf. VEGA, Alberto. Eurostat, soft law and the measurement of public debt: the case of public-private partnerships. **Eur. J. Legal Stud.**, v. 6, p. 124, 2013: “Soft law, understood as those instruments which are legally non-binding but which have the purpose of influencing the conduct of Member States without formally containing rights and obligations.” Tradução livre: “Soft law, entendido como os instrumentos juridicamente não vinculantes, mas que têm por finalidade influenciar a conduta dos Estados-Membros sem conter formalmente direitos e obrigações.”

processo de adoção<sup>9</sup>, pelo Brasil, dos Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (IPSAS).

Do ponto de vista propriamente institucional, foco de análise desta tese, o processo decisório de adoção e implementação dos padrões IPSAS por Estados nacionais gera inúmeros questionamentos. Diversamente do que ocorre com os instrumentos formais de direito internacional (*hard law*), como tratados e convenções, que são pactuados e internalizados por meio de ritos solenes com a participação direta dos membros do Poderes Executivo e Legislativo, os instrumentos de *soft law*, como os padrões IPSAS, costumam ser internalizados e aplicados por intermédio de procedimentos muito mais informais, opacos e alheios ao processo legislativo tradicional<sup>10</sup>.

Nessa linha, pode-se dizer que o mundo da regulação transnacional (também referida na literatura como regulação, governança ou direito global, a depender da preferência do autor), no qual se inclui o regime IPSAS, é marcado por arranjos informais e híbridos, no bojo dos quais reguladores domésticos podem ter acesso direto ao processo decisório global sem a filtragem prévia dos órgãos diplomáticos nacionais e dos respectivos Poderes Legislativos<sup>11</sup>. Essa dinâmica regulatória, que sob o pálio da técnica costuma refletir agendas políticas de atores internacionais e burocratas, carece de letimidade democrática e frequentemente ignora princípios caros ao Estado Democrático de Direito, como a legalidade, a segurança jurídica, o federalismo e a separação de poderes.

Como se não bastasse, um número significativo de estudiosos e profissionais aponta falhas, riscos e limitações da contabilidade geral, baseada no regime de competência, quando transplantada para o setor público.

A título meramente ilustrativo, muitos apontam que são questionáveis os ganhos em eficiência advindos da contabilidade pelo regime de competência. Seu próprio custo de implementação seria um impeditivo para alguns países. Em 2017, ao falar à revista

---

<sup>9</sup> Do ponto de vista terminológico, há autores que distinguem diferentes modos de assimilação de padrões globais, como convergência, harmonização, adoção etc. As classificações variam conforme a preferência de cada autor. Nesta tese utilizarei esses termos indistintamente, salvo ao descrever o início da reforma brasileira, uma vez que a literatura mais conhecida a respeito do tema tomou partido de duas expressões (alinhamento – como sinônimo de edição de normas internas inspiradas pelos IPSAS – e convergência – adoção integral dos IPSAS por parte do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, sem prejuízo de sua posterior adaptação pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN). Nessa linha, cf. FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Editora Gestão Pública, 2013, 223 p.

<sup>10</sup> NEWMAN, Abraham L.; POSNER, Elliot. **Voluntary disruptions: International soft law, finance, and power**. Oxford: Oxford University Press, 2018, *passim*.

<sup>11</sup> NEWMAN, Abraham L.; POSNER, Elliot. **Voluntary disruptions: International soft law, finance, and power**. Oxford: Oxford University Press, 2018, *passim*.

*Public Finance Focus*<sup>12</sup>, o Ministro das Finanças da Alemanha à época disse que inexistia apoio político para a mencionada reforma contábil, uma vez que os custos para a implementação seriam muito elevados quando comparados aos benefícios de mudança de regime<sup>13</sup>.

Do ponto de vista técnico e operacional, a mudança para um regime que contemple a contabilidade geral pelo regime de competência envolve desafios complexos, os quais exigem habilidades profissionais não adquiríveis facilmente, em especial para contadores públicos e demais técnicos oriundos de países pertencentes a tradições mais afeitas ao orçamento público e ao regime de caixa. Dificuldades técnicas adicionais, como a inadequação dos sistemas de tecnologia da informação, limitam ainda mais os impulsos reformistas<sup>14</sup>.

Outros apontam que a retórica em favor da contabilidade geral pelo regime de competência talvez superestime o seu alcance no setor público, refletindo processos de autolegitimação por parte dos agentes de mudança<sup>15</sup>. Há sérias dúvidas, aliás, sobre a utilidade das informações geradas pela contabilidade para os seus usuários mais importantes (legisladores e cidadãos).

É comum que se aponte, ainda, a falta de adequação da contabilidade geral pelo regime de competência às características do setor público. Nessa linha, alguns apontam o risco que a adoção dos IPSAS gera para a soberania nacional, na medida em que minam a autoridade regulatória dos países em matéria contábil. São também frequentemente lembradas dificuldades da contabilidade geral para lidar com temas como benefícios sociais, provisões de pensão e ativos culturais. Comenta-se, ademais, que o atributo da comparabilidade da informação contábil entre organizações – essencial no setor privado – seria de utilidade limitada para os Estados soberanos<sup>16</sup>. Biondi também lança severas críticas sobre o emprego da contabilidade empresarial para os Estados nacionais, considerando especialmente a política

---

<sup>12</sup> RUMNEY, Emma. Nein danke: why Germany is resistant to accrual accounting. **Public Finance International**, 29 mar. 2017. Disponível em: <https://www.publicfinancefocus.org/feature/2017/03/nein-danke-why-germany-resistant-accrual-accounting>. Acesso em 21 jun. 2022.

<sup>13</sup> RUMNEY, Emma. Nein danke: why Germany is resistant to accrual accounting. **Public Finance International**, 29 mar. 2017. Disponível em: <https://www.publicfinancefocus.org/feature/2017/03/nein-danke-why-germany-resistant-accrual-accounting>. Acesso em 21 jun. 2022.

<sup>14</sup> LANDE, Evelyne; ROCHER, Sébastien. Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector. **Public Money & Management**, v. 31, n. 3, p. 219-222, 2011.

<sup>15</sup> GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio; BRUSCA, Isabel; BERGMANN, Andreas. IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric?. **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, p. 489-498, 2020.

<sup>16</sup> POLZER, Tobias; GROSSI, Giuseppe; REICHARD, Christoph. Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. **Accounting Forum**, v. 46, n. 1, p. 57–82, 2022.

fiscal, inexistente nas organizações privadas e que pode exigir desequilíbrios para além do exercício financeiro<sup>17</sup>.

O Brasil deu início ao processo de adoção dos IPSAS em 2008 e, desde então, passados 14 (quatorze) anos, a reforma encontra-se ainda em estágio inicial<sup>18</sup>, enfrenta resistência perene dos Estados<sup>19</sup> e é frequentemente criticada por adotar medidas que muitos julgam incompatíveis com os marcos normativos constitucionais e legais vigentes<sup>20</sup>.

Os problemas enfrentados pelo Brasil em seu processo de adoção dos IPSAS fazem realçar a importância do direito público e da racionalidade jurídica na discussão dessa reforma, uma vez que, como nos lembra MacCormick, “public law provides both the framework for and a substantial part of the subject matter of politics”<sup>21</sup>.

Além de conferir o necessário respaldo autoritativo às diversas políticas públicas, é o direito público que oferece as balizas normativas para a contenção do arbítrio político, para a democratização dos processos decisórios, para o desenvolvimento socioeconômico do país e para a satisfação dos direitos fundamentais<sup>22</sup>, como o direito de acesso à informação, além da autonomia federativa dos entes subnacionais, que encontra suporte em cláusula pétrea constitucional e se estende ao campo das finanças públicas<sup>23</sup>.

É por meio do direito público, enfim, que a contabilidade pode ser devidamente *publicizada*, para empregar uma expressão em voga na literatura mais moderna, que vem enfatizando a necessidade de superação do paradigma gerencialista em matéria contábil, rumo

<sup>17</sup> BIONDI, Yuri. Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the French central government accounting standards. **International Journal of Public Administration**, v. 35, n. 9, p. 603-619, 2012.

<sup>18</sup> LUZ DE LIMA, Raquel; VAZ DE LIMA, Diana. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 38, 2019.

<sup>19</sup> DE AQUINO, André Carlos Busanelli et al. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, p. 499-508, 2020.

<sup>20</sup> Cf. e.g. SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

<sup>21</sup> Em tradução livre: “o direito público fornece tanto a estrutura quanto uma parte substancial do assunto da política.” Cf. MACCORMICK, Neil. **Institutions of law: an essay in legal theory**. Oxford: Oxford University Press, 2007, p. 176/177.

<sup>22</sup> Nessa linha, citando as múltiplas funções do direito público (e do direito administrativo, especificamente), cf. JORDÃO, Eduardo. The three dimensions of administrative law. **A&C-Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, v. 19, n. 75, p. 21-38, 2019; BINENBOJM, Gustavo. **Poder de polícia, ordenação, regulação. Transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador**. Belo Horizonte: Fórum. 3ª ed. 2020.

<sup>23</sup> É o que diz o art. 60, § 4º, da Constituição: “Art. 60 (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.” O art. 24 da Constituição, por seu turno, assegura a Estados e ao Distrito Federal competência para legislar concorrentemente sobre direito financeiro. Cf. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 24 jun. 2022.

aos valores públicos que devem orientar a regulação dessa importante disciplina<sup>24</sup> (valores esses que, do ponto de vista concreto, são fornecidos pelo direito público, democraticamente construído e norteado pela Constituição). Como diz Mark Moore, pioneiro da teoria do valor público no campo da Administração Pública (grifos acrescidos)<sup>25</sup>:

De fato, são os **propósitos coletivos** explícitos que tornam os **mandatos** legislativos e políticos **centrais** para as concepções tradicionais de administração pública. Esses **mandatos** legislativos orientam adequadamente a produção do setor público especificamente porque **definem aspirações coletivas**. A **aspiração coletiva**, por sua vez, estabelece uma **presunção de valor público** tão forte quanto a presunção de valor privado criada por mecanismos de mercado – **pelo menos se puderem ser alcançadas nos termos do mandato**. Portanto, devemos avaliar os esforços dos gestores do setor público **não no mercado econômico** dos consumidores individuais, mas **no mercado político** dos cidadãos e nas **decisões coletivas** das **instituições democráticas representativas**.

Em sentido semelhante é a importante lição de Bruno Salama ao tratar do delineamento jurídico da macroeconomia por meio do direito administrativo (grifos acrescidos)<sup>26</sup>:

O direito administrativo estabelece ilhas de tecnocracia dentro do Estado. Isso é feito por meio da **definição de competências técnicas** para órgãos

<sup>24</sup> STECCOLINI, Ileana. Accounting and the post-new public management: Re-considering publicness in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 32, no. 1, p. 255-279, 2019.

<sup>25</sup> MOORE, Mark H. *Creating public value: Strategic management in government*. Cambridge: Harvard University Press, 1995, p. 30/31. O texto original é o seguinte: “Indeed, it is the explicit collective purposes that make legislative and political mandates central to traditional conceptions of public administration. Those legislative mandates properly guide public sector production specifically because they define collective aspirations. The collective aspiration, in turn, establish a presumption of public value as strong as the presumption of private value created by market mechanisms – at least if they can be achieved within the terms of the mandate. So, we should evaluate the efforts of public sector managers not in the economic marketplace of individual consumers but in the political marketplace of citizens and the collective decisions of representative democratic institutions.”

<sup>26</sup> SALAMA, Bruno Meyerhof. The art of law & macroeconomics. *U. Pitt. L. Rev.*, v. 74, p. 131, 2012. O texto original é o seguinte: “Administrative law establishes islands of technocracy inside the state. It does so by setting technical competences for specialized bodies that are in charge of deploying their technical expertise over macroeconomic topics. At the same time, administrative law also subjects these technical bodies to procedural constraints in two ways.

Firstly, administrative law embodies a certain institutional design. By institutional design, I mean the set of rules, standards, systems of checks and balances, and transparency requirements that constrain state officials. Some of these constraints have to do with foundational institutions of the society and are typically reflected or inspired in constitutional law. (...)

Secondly, administrative law upholds certain values that together create a legal ideology. As employed here, a legal ideology is an intellectual model that provides an overarching view about topics conventionally studied within legal theory and legal doctrine. In administrative law, common questions include the delineation of a frontier between questions of fact and questions of law, the circumscription of bureaucratic discretion, the criteria for judicial review, the extent to which there is a need for reasoned explanation in court decisions, among others. These overarching views, to borrow Tom Ginsburg’s expression, serve to “regulate regulation.”

especializados que são responsáveis por aplicar seus conhecimentos técnicos sobre temas macroeconômicos. Ao mesmo tempo, o direito administrativo também submete esses órgãos técnicos a **constrangimentos processuais** de duas maneiras.

Em primeiro lugar, o direito administrativo incorpora um certo **desenho institucional**. Por desenho institucional, quero dizer o conjunto de **regras, padrões, sistemas de freios e contrapesos** e requisitos de **transparência** que restringem os funcionários do Estado. Algumas dessas restrições têm a ver com instituições fundamentais da sociedade e são **tipicamente refletidas ou inspiradas no direito constitucional**. (...)

Em segundo lugar, o direito administrativo defende **certos valores** que, juntos, criam uma **ideologia jurídica**. Conforme empregado aqui, uma ideologia jurídica é um modelo intelectual que fornece uma visão abrangente sobre tópicos convencionalmente estudados dentro da teoria jurídica e da doutrina jurídica. No direito administrativo, as questões comuns incluem o delineamento de uma fronteira entre questões de fato e questões de direito, a **circunscrição da discricionariedade burocrática**, os critérios para a **revisão judicial**, até que ponto há necessidade de fundamentação nas decisões judiciais, entre outras. Essa perspectivas fundamentais, para usar a expressão de Tom Ginsburg, servem para **“regular a regulação”**.

De todo modo, embora pródiga em importantes lições de índole normativa sobre o estado ideal da função administrativa sob o prisma jurídico (isto é, como ela “deveria ser”), a teoria tradicional do direito administrativo pouco nos auxilia na compreensão das *causas* e das *estratégias* das quais se originam as normas que regem a Administração Pública em seus mais diversos setores. Ocorre que, sem um cabedal teórico que contemple essas variáveis, não é possível compreender por que e como o Brasil busca adotar os padrões IPSAS. É por isso que, nesta tese, recorro ao repertório das teorias institucionalistas elaboradas no âmbito das ciências sociais não jurídicas (especialmente a economia, a ciência política e sociologia), sem prejuízo do manejo das categorias próprias do direito público, que nos auxiliam a compreender os processos políticos de mudança institucional em termos jurídicos. Nessa linha, a tese procura enriquecer a literatura sobre mudança institucional e inovação no campo da contabilidade pública.

Três foram as teorias (ou matrizes teóricas) escolhidas para a análise do caso brasileiro: o institucionalismo da escolha racional (e uma de suas variantes, a teoria do compromisso crível<sup>27</sup>), o institucionalismo sociológico<sup>28</sup> e o institucionalismo histórico<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> Cf. LEVY, Brian. Credible regulatory policy: options and evaluation. In: PICCILOTTI, Roberto; WIESNER, Eduardo (orgs.). **Evaluation and development : the institutional dimension**. New Brunswick, NJ : Transaction Publishers, p. 178-198, 1998; BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **Understanding regulation: theory, strategy, and practice**. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 56/57, 415-418.

<sup>28</sup> DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, p. 147-160, 1983.

<sup>29</sup> MAHONEY, James; THELEN, Kathleen. A theory of gradual institutional change. In: MAHONEY, James; THELEN, Kathleen (org). **Explaining institutional change: Ambiguity, agency, and power**, v. 1.

Essas matrizes teóricas serão devidamente desenvolvidas no capítulo pertinente, ao início da segunda parte da tese.

Muito embora não sejam propriamente jurídicas, porque não se propõem a investigar a validade do direito ou a lhe conferir esse ou aquele significado, as teorias institucionalistas – como sua própria etiqueta sugere – buscam explicar processos de mudança a partir dos constrangimentos impostos pelas *instituições* – gênero que abrange, em larga medida, as regras, os processos e as organizações que estruturam o Estado (ou seja, o seu direito objetivo), bem como sua racionalidade subjacente. Desse modo, as teorias institucionalistas estão equipadas com ferramentas que julgo adequadas para a explicação do processo de adoção dos IPSAS pelo Brasil, uma inovação institucional de tipo regulatório, já que lida com a implementação de um novo regime destinado a influenciar o comportamento de certos agentes, tendo em vista objetivos predeterminados<sup>30</sup>.

Além de iluminar as causas e as estratégias presentes na adoção e na implementação dos IPSAS no Brasil, assim como o papel do direito nesse processo, esta tese contribui diretamente para o estudo das fontes do direito da contabilidade pública. Como se sabe, as normas que compõem o direito podem ser estudadas a partir de sua estrutura, de seu conteúdo ou de sua origem. O estudo das fontes do direito preocupa-se com o último aspecto, isto é, com a origem das normas jurídicas. Trata-se de investigar, nesse contexto, os atos e processos criadores de normas jurídicas<sup>31</sup>, “a transformação formal dos fatores e valores em Direito”<sup>32</sup> ou os “mecanismos por meio dos quais a norma jurídica surge com força obrigatória legítima”<sup>33</sup>.

Costuma-se traçar uma distinção entre fontes materiais e fontes formais. Fontes materiais correspondem a “todos os processos e fatores políticos, sociais e econômicos que afetam o surgimento, o desenvolvimento e a extinção do direito”<sup>34</sup>. As fontes formais, por seu turno, são os processos institucionalizados de produção das normas jurídicas, bem como os

---

Cambridge: Cambridge University Press, p. 1-37, 2010.

<sup>30</sup> Usa-se aqui o termo regulação em sentido amplo como toda atividade perene e focada na alteração do comportamentos alheios de acordo com *standards*, metas ou instrumentos diversos, com a intenção de produzir resultados identificáveis, podendo envolver mecanismos de produção normativa (*standard-setting*), captura de informações e atividades de controle e monitoramento das entidades e agentes regulados. A definição de regulação aqui exposta correspondente aproximadamente àquela apresentada por BLACK, Julia. What is regulatory innovation? In: BLACK, Julia., LODGE, Martin; Thatcher, Mark (Eds.). **Regulatory innovation: A comparative analysis**. Edward Elgar Publishing, 2006, p. 11.

<sup>31</sup> NINO, Carlos Santiago. **Introdução à Análise do Direito**. Trad. Elza Maria Gasparotto. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 173.

<sup>32</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 89.

<sup>33</sup> Palavras de TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena Donato. **Teoria Geral do Direito Civil**. 2ª ed. São Paulo: Editora Método, 2021, p. 24.

<sup>34</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 92.

seus produtos finais (em especial a lei), a partir dos quais as normas podem extraídas ou construídas<sup>35</sup>.

As fontes materiais podem ter eficácia indireta, quando alimentam ou influenciam os processos que se caracterizam como fontes formais (por exemplo, a pressão de movimentos sociais no âmbito do Poder Legislativo pela edição de lei ou emenda constitucional que disponha sobre a reforma agrária). As fontes materiais, além disso, podem levar à criação espontânea do direito, como ocorre no caso do costume, quando reconhecido como tal pelas autoridades judiciárias competentes (tornando-se, assim, fonte formal do direito)<sup>36</sup>. Esta tese lida, em grande parte, com o relacionamento entre fontes materiais e formais na construção de um novo direito da contabilidade no Brasil, que se caracteriza fortemente, na atualidade, pela incorporação voluntária de padrões contábeis internacionais e por sua recepção pela via administrativa, nem sempre em consonância com os parâmetros constitucionais de formação normativa.

Por outro ângulo de análise, esta tese pode esclarecer como a implantação de determinadas estratégias regulatórias e institucionais pode funcionar como substitutos (embora imperfeitos) para a falta de poderes estatutários, como sugerem as realizações da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, especialmente no início da reforma, quando sua competência não se encontrava expressamente assegurada (não ao menos de maneira perene) em normas legais e constitucionais.

Além disso, a presente tese pode informar avaliações normativas de regimes regulatórios transnacionais, especialmente no campo da contabilidade do setor público. Essa lacuna de caráter normativo tem sido pontuada pela literatura contábil, que se ressentida da ausência de teorização, frequente nos estudos dedicados aos IPSAS<sup>37</sup>.

O caráter inovador desta tese também é perceptível. Muito embora tenha sido objeto de diferentes (e rigorosos) estudos nos últimos anos<sup>38</sup>, o processo de adoção dos IPSAS não tem sido estudado a partir de uma estrutura teórica que inclua a racionalidade jurídica como critério avaliativo ou analítico. Também não tenho notícia de uma tese que haja

<sup>35</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 90.

<sup>36</sup> NINO, Carlos Santiago. **Introdução à Análise do Direito**. Trad. Elza Maria Gasparotto. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 175/176.

<sup>37</sup> Nessa linha é o avaliação de BERGMANN, Andreas; FUCHS, Sandro; SCHULER, Christoph. A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. **Public Money & Management**, v. 39, n. 8, p. 560-570, 2019.

<sup>38</sup> A título meramente exemplificativo: SASSO, Maiara. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. LINO, André Feliciano. **Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.



empregado a metodologia da análise sistemática de processo<sup>39</sup> no campo da contabilidade, assim como percebo uma lacuna no emprego dos institucionalismo histórico e da escolha racional (a preferência da literatura contábil costuma recair sobre o institucionalismo sociológico). Também parece inexistir, na literatura brasileira, estudo sobre os IPSAS a partir da teoria do *soft law*, que é desenvolvida nesta tese como uma das possíveis lentes analíticas da reforma brasileira.

Quanto à metodologia, como já referido, baseio-me na análise sistemática de processo, conforme o modelo de Peter Hall, o que significa que os achados relativos ao caso em exame são testados contra as expectativas empíricas de cada uma das teorias rivais aqui adotadas<sup>40</sup>. Ao final, o capítulo conclusivo adiciona uma nova camada analítica, testando o potencial explicativo das três teorias escolhidas umas contra as outras. Ao fazê-lo, pretendo conferir a esta análise um caráter generalizador e de construção teórica, muitas vezes ausente em estudos de caso singulares<sup>41</sup>. Além disso, vale ressaltar que a análise sistemática de processo é adequada quando as teorias divergem quanto aos fatores causais relevantes<sup>42</sup>. Nesse contexto, o confronto sistemático das teorias com os fatos e entre elas próprias viabiliza o exame do caso a partir de diferentes ângulos, o que confere maior credibilidade à análise. Vale ressaltar que, embora apresentem divergências em diversos aspectos, as três matrizes institucionais aqui empregadas se complementam. É o que defendem Hall e Taylor (tradução livre)<sup>43</sup>:

Cada uma das escolas pode emprestar ou adaptar alguns dos insights desenvolvidos pelas outras. Haveria limites para tal integração. (...) No entanto, preferimos levar esse intercâmbio o mais longe possível, principalmente porque cada uma dessas literaturas parece revelar dimensões diferentes e genuínas do comportamento humano e dos efeitos que as instituições podem ter sobre o comportamento. Nenhuma dessas literaturas parece ser equivocada ou substancialmente falsa. Mais frequentemente, cada

<sup>39</sup> HALL, Peter A. Systematic process analysis: When and how to use it. **European Political Science**, v. 7, n. 3, p. 304-317, 2008.

<sup>40</sup> HALL, Peter A. Systematic process analysis: When and how to use it. **European Political Science**, v. 7, n. 3, p. 304-317, 2008.

<sup>41</sup> LIJPHART, Arend. Comparative politics and the comparative method. **American political science review**, v. 65, n. 3, p. 682-693, 1971.

<sup>42</sup> HALL, Peter A. Systematic process analysis: When and how to use it. **European Political Science**, v. 7, n. 3, 2008, p. 306.

<sup>43</sup> Confira-se o texto original: “Might each of the schools borrow or adapt some of the insights developed by the others? There would be limits to any such integration. (...) However, we favour taking this interchange as far as possible, most fundamentally because each of these literatures seems to reveal different and genuine dimensions of human behaviour and of the effects institutions can have on behaviour. None of these literatures appears to be wrong-headed or substantially untrue. More often, each seems to be providing a partial account of the forces at work in a given situation or capturing different dimensions of the human action and institutional impact present there.”. V. HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary CR. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, v. 44, n. 5, 1996, p. 955.

um parece fornecer um relato parcial das forças em ação em uma determinada situação ou capturar diferentes dimensões da ação humana e do impacto institucional ali presentes.

Com relação às fontes da pesquisa, coletei dados e informações de três tipos diferentes: documentos primários (relatórios e diretrizes oficiais, estatutos legais, decisões judiciais, entre outros), publicações acadêmicas e profissionais, além de artigos da mídia.

Feitas essas considerações, passo ao plano de trabalho da tese.

O **Capítulo 1** tem por objetivo contextualizar a contabilidade geral no âmbito das contas públicas, explicitando por que razões e em que medida a contabilidade do setor público é diversa daquela aplicada ao setor privado, bem como apresentar as origens, as motivações e a governança do regime IPSAS.

O **Capítulo 2** dedica-se ao conteúdo do regime IPSAS, expondo seus principais aspectos e algumas plêmicas frequentemente suscitadas.

O **Capítulo 3** investiga por que e como o regime IPSAS é assimilado pelos diversos países do globo. O objetivo desse capítulo é oferecer parâmetros comparativos para a análise do caso brasileiro, destacando as principais motivações e os desafios mais pronunciados enfrentados por diversos países, a partir de diferentes realidades socioeconômicas e culturais (algumas mais próximas da realidade brasileira; outras, menos).

O **Capítulo 4** compreende as três teorias institucionalistas eleitas para a análise do caso brasileiro, bem como suas expectativas empíricas.

O **Capítulo 5** contém uma descrição da reforma em si em perspectiva preponderantemente histórica. Inicialmente, enfatiza os principais agentes da mudança institucional analisada (Conselho Federal de Contabilidade – CFC e Secretaria do Tesouro Nacional – STN), além de mencionar brevemente o papel dos Tribunais de Contas. Além disso, relata a trajetória do direito da contabilidade pública no Brasil e, em seguida, passa a descrever o processo de adoção dos IPSAS no Brasil até o ano de 2021.

Por fim, **em caráter conclusivo**, as três teorias eleitas (institucionalismo da escolha racional, institucionalismo sociológico e institucionalismo histórico) são testadas em relação aos achados presentes no Capítulo 5. O objetivo, aqui, é delimitar o potencial explicativo de cada uma das referidas matrizes teóricas, considerando os fatos ocorridos ao longo do processo de adoção e implementação dos IPSAS no Brasil, com ênfase no papel desempenhado pelo ordenamento jurídico e pelas instituições do Estado como um todo.

## 6 CONCLUSÃO: QUAL FOI O PAPEL DO DIREITO E DAS INSTITUIÇÕES DO ESTADO NO PROCESSO DE ADOÇÃO DOS IPSAS NO BRASIL ATÉ AQUI?

### 6.1. COMPROMISSO CRÍVEL E CONVERGÊNCIA AOS IPSAS NO BRASIL: EXPECTATIVAS VERSUS REALIDADE

A teoria do compromisso crível (*credible commitment*), uma aplicação do paradigma do institucionalismo da escolha racional, pressupõe que indivíduos racionais, voltados à maximização de suas preferências e interesses (dados exogenamente), tendem a fazer das instituições um uso meramente instrumental, em um contexto de interações estratégicas com outros indivíduos também racionais<sup>44</sup>.

As instituições, no institucionalismo da escolha racional, são consideradas em seu aspecto formal, incluindo regras, procedimentos e organizações. Sua função básica é mediar as estratégias dos indivíduos, fornecendo-lhes as “regras do jogo”, ou seja, informações ou expectativas sobre o que se pode esperar do comportamento dos demais atores, tendo em vista os incentivos gerados por arranjos institucionais específicos (por exemplo, se há mecanismos de execução forçada de acordos e sanções pelo seu descumprimento)<sup>45</sup>.

A teoria do compromisso crível em si preocupa-se com os problemas da inconsistência temporal e da instabilidade política, que podem prejudicar a manutenção de promessas (ou compromissos) previamente firmados, seja em virtude de uma mudança na preferência do promitente (inconsistência temporal), seja pela sucessão do promitente por um outro agente, que não tenha interesse em honrar a promessa (instabilidade política)<sup>46</sup>.

Os problemas apontados são críticos em situações em que investidores e demais partes interessadas tenham a expectativa de que um certo arranjo institucional ou regulatório seja mantido. É o que ocorre no caso de contratos de concessão de serviços públicos vultosos e de longo prazo, em que os investidores possam suportar prejuízos em caso de mudanças abruptas no regime regulatório<sup>47</sup>. E é também o caso de operações de crédito,

<sup>44</sup> TAYLOR, Rosemary CR. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, v. 44, n. 5, p. 936-957, 1996.

<sup>45</sup> TAYLOR, Rosemary CR. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, v. 44, n. 5, p. 936-957, 1996.

<sup>46</sup> BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **Understanding regulation: theory, strategy, and practice**. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 56.

<sup>47</sup> LEVY, Brian. Credible regulatory policy: options and evaluation. In: PICCILOTTI, Roberto; WIESNER, Eduardo (orgs.). *Evaluation and development : the institutional dimension*. New Brunswick, NJ : Transaction Publishers, 1998, p. 178/179; BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **Understanding regulation: theory, strategy, and practice**. Oxford: Oxford University Press, 2012, p.

por razões evidentes (quem empresta dinheiro espera que o principal lhe seja devolvido no futuro, acrescido de juros e demais encargos contratados)<sup>48</sup>.

Nesse contexto, a adoção dos padrões IPSAS por um certo país pode ser encarada como uma sinalização a potenciais (e efetivos) aplicadores e investidores no sentido de que as contas públicas são elaboradas e divulgadas de acordo as melhores práticas internacionais, tornando as informações contábeis comparáveis, inteligíveis e transparentes. E esse compromisso, se considerado digno de credibilidade, pode elevar o interesse de atores interessados na aquisição de títulos da dívida pública ou na oferta de empréstimos a juros menores, por exemplo<sup>49</sup>.

Do ponto de vista normativo, a teoria em exame investiga e propõe ferramentas institucionais que, em tese, seriam capazes de favorecer um compromisso crível. Do ponto de vista empírico, a teoria é útil por investigar se, de fato, uma organização comprometeu-se ou não com a obtenção de certos resultados (isto é, se criou arranjos institucionais que favorecem a satisfação das promessas ou se não o fez, movida por incentivos diversos ou por incapacidade material).

As ferramentas empregadas para a geração e a manutenção de compromissos críveis acarretam restrições ao arbítrio político. Tais restrições podem gerais ou setoriais. As restrições gerais, que favorecem a manutenção de compromissos, correspondem a sistemas políticos capazes de dispersar o poder, partilhando-o entre diversas instâncias antagônicas. São sistemas marcados pela consensualidade (na classificação de Arend Lijphart<sup>50</sup>) ou pela presença de uma constelação numerosa de atores com poder de veto dotados de preferências e interesses variados (segundo a teoria de George Tsebelis<sup>51</sup>). As restrições específicas envolvem soluções institucionais de menor alcance, que tenham por objetivo imediato garantir certos tipos de compromissos. É o caso, por exemplo, de regimes regulatórios executados por agências reguladoras insuladas do processo político ordinário por meio de estatutos legais, bem como autonomia técnica e orçamentária. Outras medidas incluem

---

56/57, 415-418.

<sup>48</sup> Cf. SUÁREZ, Lenin José Andara. Credibilid: presupuesto necesario para el endeudamiento público. In: CONTI, José Mauricio (org.). **Dívida pública**. São Paulo: Blucher, 2019, p. 45-61; BREEN, Michael; MCMENAMIN, Iain. Political institutions, credible commitment, and sovereign debt in advanced economies. **International Studies Quarterly**, v. 57, n. 4, p. 842-854, 2013.

<sup>49</sup> CAVANAGH, Joseph; BENITO, Almudena Fernández. Public accounting and fiscal credibility. In: PIMENTA, Carlos; PESSOA, Mario (eds.). **Public Financial Management in Latin America**. Inter-American Development Bank, 2016, p. 183-236.

<sup>50</sup> Cf. LIJPHART, Arend. **Patterns of democracy – government forms and performance in thirty-six democracies**. New Haven: Yale University Press, 2012.

<sup>51</sup> TSEBELIS, George. **Veto players – how institutions work**. New Jersey: Princeton University Press, 2001.

contratos, cláusulas arbitrais, procedimentalização das decisões, oportunidades de influência e participação dos *stakeholders*, entre outras<sup>52</sup>.

Quanto à introdução dos IPSAS, pode-se supor que um país disposto a exibir um compromisso crível com as IPSAS tentará garantir a integridade das normas contra arbitrariedades políticas e administrativas, ao mesmo tempo em que buscará o seu cumprimento efetivo por parte das entidades sujeitas à regulação contábil. Ou seja, é esperado que um regime regulatório dotado de credibilidade seja ancorado em um estatuto constitucional ou legal, cujas normas sejam estáveis, transparentes, de amplo alcance, consideradas legítimas pelos seus destinatários e razoavelmente protegidas contra o arbítrio político. É também esperado que seu órgão regulador seja dotado de autonomia institucional, legitimidade e representatividade.

Diga-se, aliás, que a teoria do compromisso crível, no caso das finanças públicas, possui evidente lastro constitucional. A Constituição ordena que as finanças públicas sejam regidas por lei complementar, diploma aprovado por *quorum* qualificado pelo Poder Legislativo (art. 163<sup>53</sup>), com potencial estabilizador sobre as expectativas dos destinatários dessas normas<sup>54</sup>. Estabelece, ademais, que a competência da União se limite ao âmbito das normas gerais, de caráter amplo e principiológico, permitindo aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que estipulem suas próprias regras, em caráter pleno ou suplementar, a depender do caso, nos termos dos artigos 24 e 30, I e II, da Constituição<sup>55</sup>.

A doutrina, ademais, é robusta no sentido de que a reserva de lei complementar, especialmente quando acoplada à competência para editar normas gerais, impede a deslegalização pela via infralegal<sup>56</sup>, o que caracterizaria burla ao intuito constituinte de

<sup>52</sup> LEVY, Brian. Credible regulatory policy: options and evaluation. In: PICCILOTTI, Roberto; WIESNER, Eduardo (orgs.). **Evaluation and development: the institutional dimension**. New Brunswick, NJ: Transaction Publishers, 1998, p. 179-180.

<sup>53</sup> “Art. 163. Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas”. Cf. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 27 jun. 2022.

<sup>54</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 256/257.

<sup>55</sup> “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. § 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. § 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.”. Já o art. 30 está vazado nos seguintes termos: “Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”. Cf. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 27 jun. 2022.

<sup>56</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito regulatório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 172.

assegurar segurança jurídica reforçada quanto à fonte normativa<sup>57</sup>. Impede até mesmo a edição de regulamentos executivos que se pretendam veículos de normas gerais, pois tais regulamentos, em virtude da redação do § 1º do artigo 24 da Constituição republicana, não têm eficácia bloqueadora em face da competência legislativa concorrente dos Estados (que só é afastada caso editada “lei federal”, não regulamento administrativo).

Como se não bastasse, a competência comum prevista no art. 23 da Constituição, que poderia viabilizar arranjos cooperativos mais informais pela via administrativa, não inclui as finanças públicas, reservando para esse tema somente os arranjos cooperativos mais solenes do regime das competências legislativas concorrentes, que envolve a edição de leis formais.

Contudo, o que se passa na regulação da contabilidade pública, neste país, vai na contramão do que se esperaria à luz da teoria do compromisso crível e do que prevê o próprio ordenamento constitucional das finanças públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>58</sup> – que cumpre juntamente com a Lei n. 4.320/1964<sup>59</sup> o papel de lei complementar de normas gerais de finanças públicas – prevê que a regulação das contas públicas ficaria a cargo do Conselho de Gestão Fiscal, um colegiado “constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade” (art. 67, caput).

A esse Conselho, que teria um caráter eminentemente consensual e legítimo, porque instituído e norteado por diretrizes específicas da própria lei complementar de finanças públicas, competiria promover a “harmonização e coordenação entre os entes da Federação” (art. 67, I), disseminar “práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal” (art. 67, II), adotar “normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social” (art. 67, III), assim como divulgar “análises, estudos e diagnósticos” (art. 67, IV).

---

<sup>57</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 256/257.

<sup>58</sup> BRASIL. **Lei Complementar n. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 22 abr. 2022.

<sup>59</sup> BRASIL. **Lei n. 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/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 22 abr. 2022.

Vale lembrar que outros países possuem colegiados semelhantes para fins regulatórios na área contábil pública. O modelo dos Estados Unidos da América, por exemplo, revela que as contas públicas da União e dos entes subnacionais são regidos por órgãos reguladores diversos. O *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) é responsável por dispor sobre *standards* e demonstrativos contábeis para Estados e municípios, ao passo que o *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB) atua na esfera federal.

O GASB baseia-se nos *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) do setor privado, adaptando-os, contudo, às particularidades do setor público<sup>60</sup>. O GASB emprega o devido processo legal para a edição de *standards* e é dirigido por um colegiado composto de 7 (sete) membros, dos quais um exerce a função de presidente e outro, a de vice-presidente. A composição do comitê é plural, incluindo um auditor estadual, um contador público, um usuário das informações contábeis, um acadêmico, um auditor local, um elaborador local de demonstrativos contábeis (*preparer*) e um outro elaborador, este estadual. O GASB é ainda assessorado pelo *Governmental Accounting Standards Advisory Council* (GASAC), instância responsável por “aconselhar o comitê sobre questões relacionadas a projetos na agenda da Diretoria, possíveis novos itens da agenda, prioridades de projetos, questões de procedimentos que possam exigir a atenção da GASB e outras questões, conforme solicitado pelo presidente da GASB”. A capacidade regulatória do GASB é ampliada, ainda, pela atuação de grupos consultivos e forças-tarefas<sup>61</sup>.

A esfera federal, por seu turno, é regulada pelo *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB). A origem do FASAB é notadamente mais publicista. Desde 1950, a Lei de Procedimentos Contábeis e Orçamentárias dispunha que a edição de *standards* contábeis ficaria a cargo do *Government Accountability Office* (GAO), um órgão do Poder Legislativo. O pertencimento ao Legislativo, contudo, atraía a oposição do poderoso *Office of Management and Budget* (OMB), baseado no Poder Executivo. Em 1990, na esteira da edição do Chief Financial Officer’s Act (CFO Act), o OMB, o GAO e o Tesouro assinaram um memorando de entendimento pela criação do FASAB, que passou assim a operar sob o patrocínio dessas organizações governamentais. Em 1999, o FASAB sofreu uma transformação significativa. Pressionado pelo órgão de representação da profissão contábil,

<sup>60</sup> GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB). **Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is—Should Be—Different**. 2019. Disponível em: [https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&cid=1176169371273&d=&pagename=GASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage](https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&cid=1176169371273&d=&pagename=GASB%2FDocument_C%2FDocumentPage). Acesso em: 21 jul. 2019.

<sup>61</sup> GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB). **Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is—Should Be—Different**. 2019. Disponível em: [https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&cid=1176169371273&d=&pagename=GASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage](https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&cid=1176169371273&d=&pagename=GASB%2FDocument_C%2FDocumentPage). Acesso em: 21 jul. 2019.

que não reconhecia os *standards* editados pelo FASAB, o órgão regulador federal passou a empregar os princípios contábeis geralmente aceitos (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*), entre outras inovações em sua governança. Em contraste com o *status* do GASB, contudo, o FASAB continua a ser órgão meramente consultivo, já que abrange tanto o Executivo quanto o Legislativo. Assim, qualquer proposta advinda do FASAB deve ser submetida previamente aos seus *stakeholders* (GAO, OMB e Tesouro) para revisão<sup>62</sup>.

Como se pode notar, sistema dos Estados Unidos destaca-se pela representatividade de seus órgãos e pela interlocução direta com o setor privado, de onde se originam as práticas e diretrizes da nova contabilidade aplicada ao setor público. Tais características, somadas ao maior rigor na estruturação e procedimentalização do sistema regulatório, podem e devem inspirar a modelagem do sistema brasileiro, que longe está de apresentar essas e outras características essenciais à legitimidade do fazer regulatório.

O que se viu em nosso país, contudo, foi a inércia do legislador brasileiro na instituição do mencionado Conselho de Gestão Fiscal, a qual teria de ocorrer por força de lei ordinária, conforme o art. 67, § 2º, da LRF, segundo o qual “lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho”. À falta de tal lei, a STN passou a exercer a competência prevista, de forma precária, no art. 50, § 2º, da LRF, cuja redação afirma que “a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67”. Não se absteve a STN de invocar, ainda, competência de juridicidade questionável, prevista no art. 113 da Lei n. 4.320/1964 para o extinto “Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda”, ao qual caberia atualizar os anexos da Lei, que contêm modelos de demonstrativos diversos.

Ao fazê-lo, a STN expandiu consideravelmente o escopo desses dispositivos legais, passando a opor, em face dos entes subnacionais e por meio de atos meramente infralegais e manuais técnicos, regras e práticas abrangendo virtualmente todo o direito financeiro, inclusive em contrariedade a normas gerais previstas em leis complementares (a exemplo da classificação da despesa pública prevista na Lei n. 4.320/1964, substituída por normas previstas em portarias administrativas<sup>63</sup>).

<sup>62</sup> GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB). **Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is—Should Be—Different**. 2019. Disponível em: [https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&cid=1176169371273&d=&pagename=GASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage](https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&cid=1176169371273&d=&pagename=GASB%2FDocument_C%2FDocumentPage). Acesso em: 21 jul. 2019.

<sup>63</sup> AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito Financeiro. Lei n. 4.320 – Comentada ao alcance de todos**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 61/62.



Esse grau de discricionariedade, aliás, teria sido fomentado em larga medida pela própria cúpula do governo federal, na figura do Ministério da Fazenda, que buscava implementar uma política de expansão fiscal por meio do endividamento dos Estados da Federação. Nesse contexto, a observância das próprias regras editadas pela STN poderia ser dispensada, caso a caso, quando da aprovação de operações de crédito solicitadas por entes subnacionais<sup>64</sup>.

Desse modo, resta claro que a regulação das contas públicas no Brasil, incluindo o processo de adoção e implementação dos IPSAS, sofreu (e sofre) influência política direta da cúpula governamental. Essa influência política, para piorar o cenário em questão, deu-se em dado momento para promover finalidade oposta àquela desejada pela LRF (expansão dos gastos e da dívida, em vez de sua contenção). Infelizmente, contra esse tipo de influência política ainda não há remédio institucional sólido no cenário brasileiro, dada a ausência de autonomia do órgão regulador da contabilidade pública, bem como de critérios substantivos e procedimentais, indicados na Constituição ou em lei, para a atuação normativa desse órgão e para a estabilização de suas normas e decisões.

Mesmo as recentes normas legais e constitucionais editadas em apoio à competência regulatória da STN (cf. art. 48, §2º, da LRF<sup>65</sup> da 163-A da Constituição<sup>66</sup>) têm apelo casuístico, não se preocupando com o estabelecimento de critérios normativos que confeririam maior credibilidade, previsibilidade e legitimidade à atuação do órgão, principalmente em face dos entes subnacionais, que continuam a deter competência legislativa concorrente pra legislar sobre direito financeiro, nos termos do art. 24 da própria Constituição. Tampouco foi revogado o Conselho de Gestão Fiscal previsto na LRF, diga-se de passagem.

<sup>64</sup> MORA, Mônica. **Evolução recente da dívida estadual**. Rio de Janeiro: Ipea, mar. 2016, 55 p. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=27458](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27458). Acesso em 27 jun. 2022.

<sup>65</sup> “Art. 48 (...) § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016)”. Cf. BRASIL. **Lei Complementar n. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 27 jun. 2022.

<sup>66</sup> “Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)”. Cf. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

Como afirmei logo na introdução desta tese, com base em Bruno Salama<sup>67</sup>, a mera atribuição de competência não é suficiente para legitimar a atuação de um órgão: o Estado Democrático de Direito, concretizado pelo direito público, busca instalar uma ideologia jurídica que norteie o desenho institucional da Administração Pública, de modo a delimitar a discricionariedade administrativa e de conectá-la com os princípios reitores do sistema, como a separação de poderes, a democracia e o princípio federativo, a fim de “regular a regulação”.

Nesse contexto, chama atenção o fato de a competência atribuída à STN não ser de índole jurídica e não se submeter a critérios balizadores previstos de antemão na Lei Magna ou na LRF, o que contraria o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica. Vale ressaltar, também, que a natureza não jurídica dessa competência prevista no art. 163-A e no art. 48-A da LRF dificulta sobremaneira o exercício do controle jurisdicional dos atos emanados da STN, violando a cláusula do Estado de Direito. Afinal, um magistrado não é naturalmente capacitado para (e tampouco juridicamente demandado a) discernir o que seja adequado ou não em matéria de contabilidade pública sem alguma espécie de balizamento legal. Nessa linha, ao criticar a abertura demasiada conferida à competência normativa das agências reguladoras, Gustavo Binenbojm manifestou-se da seguinte maneira<sup>68</sup>:

Ora, a ausência de princípios inteligíveis mínimos (ou *intelligible principles*, como referidos na literatura norte-americana, ou as “decisões orientadoras”, mencionadas na chamada “teoria da essencialidade” (...) desenvolvida pelo Tribunal Constitucional Federal tedesco) prejudica, demasiadamente, a proposta histórica da modernidade de contenção do arbítrio através da sistemática de freios e contrapesos. Como, por exemplo, dar efetividade à regra constitucional inscrita no art. 49, inciso V, da Constituição (sustação, pelo Senado Federal, de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites da delegação legislativa), se inexistirem parâmetros claros de limitação? Indo além como viabilizar o controle pelos tribunais na ausência de referências legais?

Já Joaquim Barbosa, em lição que se aplica perfeitamente ao presente caso, assim comenta a jurisprudência da Suprema Corte americana acerca da competência normativa das agências reguladoras naquele país<sup>69</sup>:

<sup>67</sup> MEYERHOF SALAMA, Bruno. The Art of Law & Macroeconomics. **University of Pittsburgh Law Review**, v. 74, n. 2, 2012.

<sup>68</sup> BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 284/285.

<sup>69</sup> BARBOSA GOMES, Joaquim B. Agências reguladoras: a “metamorfose” do Estado e da democracia. **Revista de Direito Constitucional e Internacional: RDCI**, v. 13, n. 50, p. 39-74, jan./mar. 2005.

Em primeiro lugar, ela [a Suprema Corte] examina com bastante rigor se o Legislativo delimitou com a necessária precisão os **“objetivos” de cada agência**. Em seguida, ela verifica se a lei instituidora da agência fixa **critérios (“standards”)** claros para o exercício da função regulamentadora, perquirindo se não há **margem para abusos e excessos (“ultra vires”)** e estabelecendo a **ponderação entre os objetivos almejados com a criação do novo ente e a extensão dos poderes que lhe são conferidos**. Por fim, examina se o ato legislativo abre espaço ao **exercício das garantias constitucionais clássicas**, tais como a da cláusula *due process of law*.

À falta de critérios norteadores da discricionariedade da STN previstos nas próprias normas atributivas de competência, o mínimo que se esperaria do legislador seria a proteção dos entes subnacionais e a garantia solene de sua participação no processo decisório relativo à regulação da contas públicas, como ocorre nos Estados Unidos e conforme previsto no art. 67 da própria LRF. Nessa linha, Patricia Batista salienta que participação e legalidade são critérios de legitimação que se complementam<sup>70</sup>:

Além disso, como hoje largas áreas da atividade da Administração estão à margem da lei, resta ao administrador um amplo espaço para desempenhar funções normativas. Ocorre que é justamente neste campo da atividade da Administração (...) que a inserção da participação tem maior relevante, para conferir legitimidade à regulação efetuada.

Ilude-se, portanto, quem dá por superada a ausência de respaldo jurídico da STN tão somente por força do novo art. 163-A da Constituição. Esse dispositivo carece de interpretação sistemática à luz dos princípios fundamentais da Lei Magna, notadamente aqueles protegidos por cláusulas pétreas (entre os quais a Forma Federativa de Estado), que possuem eficácia conformadora em face de dispositivos oriundos de emendas constitucionais<sup>71</sup>. Em outras palavras: o art. 163-A da Constituição deve ser lido à luz das cláusulas pétreas e do sistema constitucional de repartição de competências, podendo até mesmo ser invalidado por vício formal ou com base no teste da proporcionalidade, se a norma for considerada inadequada, desnecessária ou desproporcional em sentido estrito<sup>72</sup>.

<sup>70</sup> BATISTA, Patrícia. **Transformações do Direito Administrativo**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 116.

<sup>71</sup> Nessa linha, BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 170.

<sup>72</sup> Em sentido contrário, apontando o benefício da norma constitucional para a transparência fiscal, cf. ABRAHAM, Marcus. **Constitucionalização da transparência fiscal**. Jota, 08 de out. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/direito-financeiro-constitucionalizacao-transparencia-fiscal-08102020>. Acesso em 27 jun. 2022.

É possível mesmo questionar, por fim, se o envio de todos os dados previstos no art. 163-A à União seria efetivamente necessário para o propósito da norma (consolidação das contas públicas, aparentemente), quando em confronto com o princípio federativo. Não seria possível viabilizar a consolidação das contas públicas de forma menos gravosa aos entes subnacionais e sem prejuízo de sua finalidade básica, em consonância com o princípio da proporcionalidade?

Cumprе registrar, por relevante, que a consolidação interfederativa das contas públicas não é um valor basilar da Constituição brasileira. A prestação de contas, sim. Está prevista em inúmeros dispositivos constitucionais e viabiliza até mesmo a intervenção da União sobre os Estados (art. 34, VII, “d”<sup>73</sup>) e destes sobre os Municípios (art. 35, II<sup>74</sup>), por se tratar de um princípio constitucional sensível<sup>75</sup>. A prestação de contas radica nos princípios fundamentais da Constituição (democracia, republicanismo, separação de poderes) e dá sentido à contabilidade pública como um todo, sob o prisma jurídico<sup>76</sup>.

Em nenhum momento, contudo, a Constituição sugere que haja um dever de prestação de contas de ordem interfederativa (dos entes subnacionais à União). Muito pelo contrário: o(a) Presidente da República, ao prestar as contas anuais ao Congresso Nacional, na forma do art. 71, inc. I, da Constituição<sup>77</sup>, é obrigado a consolidar as contas de todos os órgãos e Poderes da União<sup>78</sup>, mas esse dever não inclui as contas das demais esferas federativas, que devem ser prestadas por seus respectivos Governadores e Prefeitos, conforme seus próprios ordenamentos constitucionais, limitando-se a suas próprias estruturas

<sup>73</sup> “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: (...) VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: (...) d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta.”

<sup>74</sup> “Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando: (...) II - não forem prestadas contas devidas, na forma da lei.”

<sup>75</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 821.

<sup>76</sup> Sobre os diversos valores que norteiam a prestação de contas, cf. MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Editora Blucher, 2020, *passim*.

<sup>77</sup> “Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento”.

<sup>78</sup> Diz o art. 36 da Lei Orgânica do TCU: “Art. 36. Ao Tribunal de Contas da União compete, na forma estabelecida no Regimento Interno, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento. Parágrafo único. As **contas** consistirão nos **balanços gerais da União** e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a **execução dos orçamentos de que trata o § 5º do art. 165 da Constituição Federal**.” (cf. BRASIL. **Lei n 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18443.htm). Acesso em 27 jun. 2022.).

administrativas<sup>79</sup>. Essa racionalidade aplica-se até mesmo às contas prestadas pelo interventor federal, como explica Donato Moutinho<sup>80</sup>:

Assim, no caso clássico de intervenção integral de um ente da federação no Poder Executivo de outro, com o afastamento do governador ou prefeito, conforme o caso, o interventor, ao substituir o governante, exerce, nos termos do decreto interventivo, as competências, ordinariamente, cabíveis ao substituído, tratadas na seção 3.1 (p. 166), e em sua subseção. Foi o que ocorreu, por exemplo, na intervenção federal no estado de Roraima, decretada pelo Decreto n. 9.602, de 8 de dezembro de 2018, cujo artigo 3º determinou que “As atribuições do Interventor são aquelas previstas para o Governador do Estado de Roraima”

(...)

Seja a intervenção integral ou parcial, na medida em que exercerem as atribuições, ordinariamente, cabíveis a chefes de Poder Executivo – não por delegação deste, mas pela utilização da extrema medida constitucional –, especialmente desempenhando seu papel na execução do orçamento público, os interventores sujeitam-se às condições de prestação de contas que o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído na CRFB/1988, estabelece para os governantes. Logo, no caso de intervenção federal em estado ou no DF, o interventor deve prestar contas de sua gestão financeira e orçamentária da Administração Pública como se fosse governador. Enquanto na intervenção federal ou estadual em município, deve prestar contas como se prefeito fosse.

Pelo exposto, como a CRFB/1988 não cuidou expressamente da prestação de contas dos interventores, é papel do legislador federal estabelecer normas gerais atinentes ao ponto, tendo em conta ser matéria de direito financeiro, sujeita à legislação concorrente, por força do artigo 24, inciso I, da CRFB/1988, como expõe a subseção 2.5.4 (p. 121). Contudo, até o momento, ele não se desincumbiu dessa função, de forma que a Lei n. 4.320/1964 e a LRF não tocam no assunto. Do mesmo modo, no âmbito da União, nem a Lei Orgânica do TCU, nem o seu regimento interno, referem-se à prestação de contas dos interventores. Apesar disso, considerando todo o sistema de *accountability*, pode-se afirmar que, no caso de intervenção federal, o interventor nomeado mediante decreto pelo presidente da República deve prestar contas, anualmente, de sua atuação na gestão financeira e orçamentária, e o deve fazer perante a casa legislativa do estado, DF ou município, conforme o caso, que deve julgar suas contas considerando parecer prévio emitido pelo respectivo tribunal de contas.

Desse modo, a prestação de contas de viés interfederativo limita-se quando muito ao campo das contas de gestão, quando o administrador ou gestor da esfera estadual ou

<sup>79</sup> No mesmo sentido, MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Editora Blucher, 2020, p. 198/213.

<sup>80</sup> MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Editora Blucher, 2020, p. 294/295.

municipal manipule ou dê causa a desvio de dinheiro federal. Aqui, como se sabe, é atraída a competência do Tribunal de Contas da União em razão da origem dos recursos<sup>81</sup>.

A consolidação de contas em caráter *interfederativo*, portanto, é um valor menor na hierarquia material da Constituição, decerto útil para fins macroeconômicos, mas que não possui o *status* constitucional reforçado do dever de prestação de contas e que certamente não justifica, por si só, uma discricionariedade tão ampliada quanto a conferida ao órgão central de contabilidade da União (discricionariedade essa que é, na verdade, danosa para o controle das contas públicas).

Em suma, todos esses elementos do regime regulatório das contas públicas (legalidade fragilizada por atos infralegais, discricionariedade técnica não regulada, ausência de autonomia do órgão regulador, ausência de representatividade e participação formal dos entes subnacionais em nível legal, influência política direta sobre o regime, inexistência de *status* constitucional da prestação de contas interfederativa) revelam que o processo de adoção e implementação dos IPSAS no Brasil não sobrevive aos requisitos normativos da teoria do compromisso crível, tampouco evidenciam a implementação, pelo Brasil, de ferramentas institucionais que possam prevenir ou corrigir os problemas da inconsistência temporal e da instabilidade política, os quais minam a credibilidade do regime e comprometem a confiança dos usuários da informação contábil.

## 6.2. INSTITUCIONALISMO SOCIOLOGICO E CONVERGÊNCIA AOS IPSAS NO BRASIL: EXPECTATIVAS VERSUS REALIDADE

A segunda teoria – o institucionalismo sociológico propõe que muitas formas e procedimentos seguem práticas culturais (ou seja, mitos e cerimônias), independentemente de qualquer avaliação ou aumento real de eficiência<sup>82</sup>.

No que diz respeito à relação entre instituições e comportamento individual, uma corrente sociológica mais recente enfatiza como as instituições restringem o comportamento humano do ponto de vista cognitivo. De acordo com essa visão, as

<sup>81</sup> A título meramente ilustrativo, v. a seguinte decisão do TCU: “A aprovação das contas do gestor no âmbito do controle externo estadual ou municipal não gera impacto ou vincula a atuação do TCU, em razão da independência das instâncias e da jurisdição do Tribunal sobre os recursos da União, outorgadas pela Constituição Federal.” (BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 4713/2018**-Segunda Câmara. Relator: Ministro Marcos Bemquerer. Plenário, Brasília, 12 de junho de 2018. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO:4713%20ANOACORDAO:2018%20COLEGIADO:%22Segunda%20C%C3%A2mara%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO:4713%20ANOACORDAO:2018%20COLEGIADO:%22Segunda%20C%C3%A2mara%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20). Acesso em: 27 jun. 2022.

<sup>82</sup> MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

instituições fornecem aos indivíduos “roteiros cognitivos, categorias e modelos” para a ação, assim “especificando o que se pode imaginar fazer em um determinado contexto”<sup>83</sup>. O alcance da agência humana racional aqui é por vezes reduzido ao mínimo, pois espera-se que os humanos sociológicos ajam interpretando os modelos institucionais disponíveis, que estabelecem o que seja apropriado fazer<sup>84</sup>.

A ênfase no que se considera apropriado em certo contexto como guia para a ação humana revela, na teoria sociológica, a importância do conceito de legitimidade, entendido, de modo geral, como a aceitação, por parte de uma específica audiência, da afirmação (idônea ou não) de um certo ator no sentido de que age de acordo com valores sociais pertinentes<sup>85</sup>, que poderão ser de diversas ordens, inclusive (mas não exclusivamente) jurídicos.

Quanto ao estudo da mudança organizacional, o modelo de DiMaggio e Powell<sup>86</sup> explica processos de mudança em direção à homogeneização a partir do conceito de isomorfismo, que “é um processo de restrição que força uma unidade de uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais”.

São identificados três tipos de isomorfismo: coercitivo, mimético e normativo<sup>87</sup>. O isomorfismo coercitivo, que radica na influência política e no problema da legitimidade, refere-se a “pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais são dependentes e por expectativas culturais na sociedade na qual as organizações funcionam”<sup>88</sup>. Os processos isomórficos *miméticos* ocorrem por meio de imitação induzida por condições de incerteza<sup>89</sup>. Finalmente, as pressões isomórficas *normativas* decorrem principalmente da profissionalização, significando<sup>90</sup>

<sup>83</sup> HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary CR. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, v. 44, n. 5, 1996, p. 948.

<sup>84</sup> HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary CR. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, v. 44, n. 5, 1996, p. 948/949. TRAMPUSCH, Christine. Why preferences and institutions change: A systematic process analysis of credit rating in Germany. **European Journal of Political Research**, v. 53, n. 2, p. 328-344, 2014.

<sup>85</sup> Cf. RICHARDSON, Alan J.; EBERLEIN, Burkard. Legitimizing transnational standard-setting: The case of the International Accounting Standards Board. **Journal of business ethics**, v. 98, n. 2, p. 217-245, 2011.

<sup>86</sup> DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, p. 147-160, 1983.

<sup>87</sup> DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, 1983, p. 150. Os autores alertam, no entanto, que se trata de uma classificação analítica, na medida em que os tipos nem sempre são empiricamente distintos.

<sup>88</sup> DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, 1983, p. 150.

<sup>89</sup> DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, 1983, p. 151.

<sup>90</sup> DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, 1983, p. 152.

a luta coletiva dos membros de uma ocupação para definir as condições e métodos de seu trabalho, para controlar “a produção de produtores” (Larson, 1977:49-52), e para estabelecer uma base cognitiva, uma base e uma legitimação para sua autonomia ocupacional.<sup>91</sup>

O que se percebe, do ponto de vista do institucionalismo sociológico, é a predominância do isomorfismo coercitivo no processo de adoção dos IPSAS no Brasil, notadamente no eixo União-entes subnacionais, incluindo o uso intensivo da estratégia regulatória de comando e controle (*command & control*) por parte da STN, com base nas sanções institucionais previstas na LRF (cf. art. 48, §2º a 4º c/c art. 51, § 2º).

Por fim, como reflexo do isomorfismo normativo, a adoção das IPSAS no Brasil tem incluído, desde o início da reforma, diversas iniciativas de caráter pedagógico e instrutivo, fomentadas tanto pela STN quanto pelo CFC, visando à profissionalização e à capacitação dos contadores públicos à luz do modelo de contabilidade patrimonial ínsito aos padrões internacionais de contabilidade<sup>92</sup>. Nesse contexto, as Portarias 437/2012 e 634/2013 expressamente previram a realização de eventos de caráter pedagógico em apoio ao processo de convergência aos IPSAS e à implantação dos procedimentos contábeis normatizados pela STN<sup>93</sup>.

### 6.3. INSTITUCIONALISMO HISTÓRICO E CONVERGÊNCIA AOS IPSAS NO BRASIL: EXPECTATIVAS VERSUS REALIDADE

O institucionalismo histórico, por seu turno, enfatiza o efeito das instituições sobre as relações de poder, tendo em conta as assimetrias que desencadeiam ao possibilitarem acesso desigual a recursos e ao processo decisório<sup>94</sup>. Como visto, é também característica

<sup>91</sup> Tradução livre do original: “the collective struggle of members of an occupation to define the conditions and methods of their work, to control “the production of producers” (Larson, 1977:49-52), and to establish a cognitive, base and legitimation for their occupational autonomy.”

<sup>92</sup> DE AQUINO, André Carlos Busanelli et al. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, 2020, p. 504.

<sup>93</sup> DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, p. 147-160, 1983.

<sup>94</sup> HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary CR. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, v. 44, n. 5, 1996, p. 941. De acordo com MAHONEY, James; THELEN, Kathleen. A theory of gradual institutional change. In: MAHONEY, James; THELEN, Kathleen (org). **Explaining institutional change: Ambiguity, agency, and power**, v. 1. Cambridge: Cambridge University Press, 2010, p. 8, “qualquer conjunto de regras ou expectativas – formais ou informais – que padroniza ações terão implicações desiguais para a alocação de recursos, e claramente muitas instituições formais são especificamente destinadas a distribuir recursos para determinados tipos de atores e não para outros” (“Any given set of rules or expectations – formal or informal – that patterns action will have unequal implications for resource allocation, and clearly many formal institutions are specifically intended to distribute resources



dessa corrente a ênfase na dependência da trajetória (*path dependence*) e nas consequências não intencionais (*unintended consequences*) geradas por escolhas pretéritas. Em consonância com o conceito de dependência da trajetória, uma escolha institucional pode acarretar um estado de coisas que os futuros reformadores não conseguirão mudar facilmente, ainda que os resultados produzidos pela estrutura existente sejam subótimos<sup>95</sup>. Nesse cenário, mudanças significativas ocorreriam somente em decorrência de “conjunturas críticas”<sup>96</sup>.

Corrente importante do institucionalismo histórico, no entanto, entende que as mudanças institucionais possam ocorrer de forma endógena e gradual, isto é, sem a necessidade de rupturas marcantes com aquelas relacionadas a conjunturas críticas. Segundo tal perspectiva, instituições estão abertas para rearranjos de forma permanente, pois coalizões divergentes provavelmente pressionarão por mudanças na forma como as regras devem ser interpretadas e aplicadas, a fim de lucrar com novos padrões de alocação de recursos e resultados substantivos<sup>97</sup>.

Nesse contexto, Mahoney e Thelen elaboram um modelo em que as reformas institucionais podem resultar do emprego de diferentes estratégias, quais sejam: *deslocamento/displacement* (“as regras existentes são substituídas por novas”), *sobreposição/layering* (“novas regras são anexadas às existentes”), *deslizamento/drift* (“quando as regras permanecem formalmente as mesmas, mas seu impacto muda como resultado de mudanças nas condições externas”) e *conversão/conversion* (“quando as regras permanecem formalmente as mesmas, mas são interpretadas e concretizadas de novas maneiras”)<sup>98</sup>.

Outra corrente, representada por Newman e Posner, enfatiza que a mudança institucional, sob quaisquer das modalidades indicadas por Mahoney e Thelen (deslocamento,

---

to particular kinds of actors and not to others.”).

<sup>95</sup> PRADO, Mariana; TREBILCOCK, Michael. Path dependence, development, and the dynamics of institutional reform. *University of Toronto Law Journal*, v. 59, n. 3, 2009, p. 350. RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. *Orçamento público no Canadá: a emergência da Instituição Fiscal Independente*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 30/31.

<sup>96</sup> Tradução livre do original: “moments when substantial institutional change takes place thereby creating a ‘branching point’ from which historical development moves onto a new path.”. HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary CR. Political science and the three new institutionalisms. *Political studies*, v. 44, n. 5, 1996, p. 942. Cf. também PRADO, Mariana; TREBILCOCK, Michael. Path dependence, development, and the dynamics of institutional reform. *University of Toronto Law Journal*, v. 59, n. 3, 2009, p. 355-358.

<sup>97</sup> MAHONEY, James; THELEN, Kathleen. A theory of gradual institutional change. In: MAHONEY, James; THELEN, Kathleen (org). *Explaining institutional change: Ambiguity, agency, and power*, v. 1. Cambridge: Cambridge University Press, 2010, p. 10-11.

<sup>98</sup> MAHONEY, James; THELEN, Kathleen. A theory of gradual institutional change. In: MAHONEY, James; THELEN, Kathleen (org). *Explaining institutional change: Ambiguity, agency, and power*, v. 1. Cambridge: Cambridge University Press, 2010, p. 16-18.

sobreposição, deslizamento e conversão), pode ser facilitada pelo emprego estratégico do *soft law* global por parte dos agentes de mudança domésticos<sup>99</sup>.

O *soft law* global, na visão desses autores, desequilibraria as relações de poder por meio de dois mecanismos: reivindicações de legitimidade (*legitimacy claims*) e expansão de arena (*arena expansion*).

No primeiro caso, reformadores habilidosos podem manejar instrumentos de *soft law* para legitimar uma reforma em face de um arranjo regulatório arraigado, retirando a coalização oposta de sua zona de conforto<sup>100</sup>. O sucesso das reivindicações de legitimidade dependerá de diversos fatores, como o contexto do país, as necessidades e habilidades dos empreendedores políticos, bem como a composição e as características da organização geradora do *soft law* (sua credibilidade, em suma)<sup>101</sup>.

Já pelo segundo mecanismo (expansão de arena), os empreendedores políticos reorientam seus esforços para além das fronteiras domésticas, engajando-se diretamente no processo regulatório transnacional por meio de arranjos informais, sem a filtragem prévia dos órgãos diplomáticos, que dão ensejo à celebração de normas internacionais de *hard law* (notadamente tratados e convenções). Nesse ambiente mais informal, prescrições de *soft law* são gestadas em uma complexa rede de organizações, de várias naturezas (pública, privada e híbrida), comandadas por um amplo arco de atores, incluindo reguladores, empresas, organizações do terceiro setor e especialistas do mercado. Assim, algumas organizações serão mais capazes de se organizar e se inserir na formulação de políticas transnacionais, enquanto outras não terão recursos e experiência para participar de iniciativas domésticas e globais<sup>102</sup>.

Em síntese, aqueles grupos que foram frustrados na arena doméstica agora podem litigar novamente, encontrando apoio para sua posição na arena transnacional. Nesse contexto, os agentes de mudança podem explorar seu acesso às arenas transnacionais para aumentar sua influência na arena doméstica, contornando a oposição das facções que não têm acesso ao nível transnacional<sup>103</sup>.

À luz do institucionalismo histórico, uma reforma do calibre do processo de adoção dos IPSAS no Brasil enfrentaria dificuldades significativas, haja vista a tradicional

<sup>99</sup> NEWMAN, Abraham L.; POSNER, Elliot. **Voluntary disruptions: International soft law, finance, and power**. Oxford: Oxford University Press, 2018.

<sup>100</sup> NEWMAN, Abraham L.; POSNER, Elliot. **Voluntary disruptions: International soft law, finance, and power**. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 14/25.

<sup>101</sup> NEWMAN, Abraham L.; POSNER, Elliot. **Voluntary disruptions: International soft law, finance, and power**. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 26/27.

<sup>102</sup> NEWMAN, Abraham L.; POSNER, Elliot. **Voluntary disruptions: International soft law, finance, and power**. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 15/29.

<sup>103</sup> NEWMAN, Abraham L.; POSNER, Elliot. **Voluntary disruptions: International soft law, finance, and power**. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 29.

prevalência do orçamento para o desempenho da função contábil pública, bem como o uso de dados do sistema financeiro nacional (e não da contabilidade pública) para a confecção de importantes estatísticas fiscais (aquelas emanadas do Banco Central)<sup>104</sup>. Eventual quebra desse cenário, em termos mais drásticos e peremptórios, teria de ser deflagrada por uma conjuntura crítica (*critical juncture*).

Ademais, diante da estabilidade normativa encontrada no Brasil (nos termos de Lijphart e Tsebelis), seria possível supor que os reformadores adotariam estratégias graduais e endógenas de mudança institucional, como aquelas apontadas por Mahoney e Thelen (deslocamento/*displacement*, sobreposição/*layering*, deslizamento/*drift* e conversão/*conversion*). Seria esperado, por fim, que os atores mais relevantes da reforma em questão lançassem mão da arena global para o avanço de sua agenda.

Da análise do caso brasileiro, verifica-se que praticamente todas as expectativas empíricas do institucionalismo histórico são confirmadas.

De fato, o processo de adoção dos IPSAS no Brasil vem se desenvolvendo desde 2008, porém ainda se encontra em estágio inicial, segundo Luz de Lima e Vaz de Lima<sup>105</sup>, a demonstrar que o *status quo* resiste a mudanças. Essa dificuldade pode ser explicada tanto em termos de estabilidade decisória (teoria de Tsebelis, derivada do institucionalismo da escolha racional, na verdade) quanto a partir da ideia de “path dependence” (dependência da trajetória).

Na ausência de uma conjuntura crítica e diante da inércia do Poder Legislativo em relação ao projeto da Lei de Qualidade Fiscal, que poderia substituir a antiga Lei n. 4.320/1964, a burocracia federal (liderada pelo CFC e, sobretudo, pela STN) deu início à reforma da contabilidade pública por meio de estratégias de reforma graduais e endógenas, muitas delas heterodoxas do ponto de vista jurídico.

Antes mesmo do processo de adoção dos IPSAS, como visto, a STN e a SOF já haviam promovido, por meio de portarias administrativas, mudanças substantivas no quadro normativo das receitas e das despesas públicas<sup>106</sup> (típica manifestação de sobreposição ou *layering*, que se dá quando os reformadores adicionam elementos novos ao regime existente, ainda que por meios indevidos ou ilegais).

<sup>104</sup> AFONSO, José Roberto. Dívida Pública no Brasil: medidas e significados. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJLL]**, n. 2, p. 309-320, 2017.

<sup>105</sup> LUZ DE LIMA, Raquel; VAZ DE LIMA, Diana. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 38, 2019.

<sup>106</sup> AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito Financeiro. Lei n. 4.320 – Comentada ao alcance de todos**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 61/62.

Paralelamente, no final dos anos 1990 e início dos anos 2000, tanto o CFC quanto a STN aliaram-se a atores internacionais para os seus impulsos reformistas: a STN havia firmado um termo de cooperação com o Fundo Monetário Internacional (FMI), juntamente com o Banco Central e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), com ênfase no controle da dívida pública. Já o CFC contava com o apoio da Associação Interamericana de Contabilidade e do Banco Interamericano de Desenvolvimento, duas organizações simpáticas à contabilidade pelo regime de competência (*accrual accounting*)<sup>107</sup>. Esse contexto já revelava, ainda que em estágio embrionário, um movimento de expansão de arena (*arena expansion*), tal como previsto por Newman e Posner<sup>108</sup>.

Em meados dos anos 2000, com o amadurecimento do processo de convergência aos padrões internacionais privados (IFRS) e com o início da gestão de uma contadora pública à frente do CFC, o movimento de adoção dos IPSAS também ganha corpo, reorientando o foco do Conselho, até então concentrado apenas na contabilidade privada<sup>109</sup>. De todo modo, o ato inaugural da reforma (a Portaria MF nº 184/2008<sup>110</sup>) expressamente aludia ao processo de convergência no âmbito privado como argumento de legitimação. Estabelecia também a STN como responsável por operacionalizar a reforma no âmbito administrativo, ficando o CFC limitado ao papel de regulador conceitual (responsável pela tradução dos IPSAS e sua adaptação ao contexto da contabilidade nacional).

A partir de então, há um processo significativo de aumento da discricionariedade da STN, com o apoio do Ministério da Fazenda, que buscava, com isso, garantir as condições de endividamento dos Estados, uma estratégia deliberada de política fiscal expansionista, segundo Mônica Mora<sup>111</sup>.

Concomitantemente, a STN mostrava-se proativa no uso de instrumentos de sobreposição (*layering*) e conversão (*conversion*). O Manual de Contabilidade Aplicada ao

---

<sup>107</sup> DE AQUINO, André Carlos Busanelli et al. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, p. 499-508, 2020.

<sup>108</sup> NEWMAN, Abraham L.; POSNER, Elliot. **Voluntary disruptions: International soft law, finance, and power**. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 15/29.

<sup>109</sup> Segundo FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Editora Gestão Pública, 2013, p. 49.

<sup>110</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em: 22 abr. 2022.

<sup>111</sup> MORA, Mônica. **Evolução recente da dívida estadual**. Rio de Janeiro: Ipea, mar. 2016, 55 p. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=27458](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27458). Acesso em 27 jun. 2022.

Setor Público<sup>112</sup>, mais um instrumento de sobreposição, passaria a veicular o plano de contas, modelos de demonstrativos contábeis e normas de contabilidade geral, tendo em vista as NBCASP editadas pelo CFC<sup>113</sup>. O Manual passaria, então, a ser o *locus* de mediação do processo de convergência aos IPSAS<sup>114</sup>. Do ponto de vista da conversão, a STN passou a expandir cada vez mais as fronteiras semânticas da LRF e da Lei n. 4.320, tomando para si a tarefa de regular a totalidade das contas públicas a partir, em especial, da previsão contida no art. 50, §2º, da LRF já destacado. Quanto ao emprego estratégico do *soft law*, a STN passou a ter um representante próprio no IPSAS *Board*, um claro sinal de expansão de arena (*arena expansion*).

O desenvolvimento da reforma, contudo, foi travado pela resistência dos Estados, ancorados na autonomia federativa garantida, na prática, pelo não alinhamento automático dos Tribunais de Contas estaduais aos ditames do órgão central da União<sup>115</sup>.

Posteriormente, o avanço da crise fiscal do país (com o subsequente aumento da dependência dos Estados de recursos da União) representou a conjuntura crítica necessária para que o modelo então vigente nos planos legal e constitucional cedesse espaço para um maior grau de institucionalização das competências da STN. Disso resultou a alteração da LRF, com a inclusão do já citado § 2º no art. 48, por força da Lei Complementar nº 156/2016. Posteriormente, a própria Constituição, como visto, viria a ser reformada, passando a incluir o art. 163-A, nos termos da Emenda Constitucional nº 108, de 2020.

---

<sup>112</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual da contabilidade aplicada ao setor público**. 9ª ed. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em 26 jun. 2022.

<sup>113</sup> DE AQUINO, André Carlos Busanelli et al. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, 2020, p. 503.

<sup>114</sup> DE AQUINO, André Carlos Busanelli et al. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, 2020, p. 503.

<sup>115</sup> DE AQUINO, André Carlos Busanelli et al. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, p. 499-508, 2020.

## REFERÊNCIAS

ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan. Hard and soft law in international governance. **International organization**, v. 54, n. 3, p. 421-456, 2000.

ABRAHAM, Marcus. **Constitucionalização da transparência fiscal**. Jota, 08 de out. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/coluna-fiscal/direito-financeiro-constitucionalizacao-transparencia-fiscal-08102020>.

ADDE, Tiago Villac et al. A Comissão das Partidas Dobradas de 1914 e a Contabilidade Pública Brasileira. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 25, n. spe, p. 321-333, 2014.

ADHIKARI, Pawan; KURUPPU, Chamara; MATILAL, Sumohon. Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. In: **Accounting Forum**. Elsevier, 2013. p. 213-230.

AFONSO, José Roberto; RIBEIRO, Leonardo. Um conselho para responsabilidade fiscal. **Revista Conjuntura Econômica**, v. 70, n. 8, p. 20-22, 2016.

AFONSO, José Roberto. Dívida Pública no Brasil: medidas e significados. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJLL]**, n. 2, p. 309-320, 2017.

AGGESTAM-PONTOPPIDAN, Caroline, ABRUPTO, I. Os primeiros passos para harmonizar a contabilidade do setor público Estados-membros da União Europeia: estratégias e perspectivas. **Dinheiro Público & Gestão**, v. 36, n. 3, 181-188, 2016.

AGGESTAM-PONTOPPIDAN, Caroline; ANDERNACK, Isabelle. **Interpretation and Application of IPSAS**. West Sussex: Wiley, 2016.

AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito Financeiro. Lei n. 4.320 – Comentada ao alcance de todos**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio e FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de Finanças Públicas**. 3ª ed. Brasília: Editora Gestão Pública, 2013.

ALT, James; LASSEN, David Dreyer; WEHNER, Joachim. It isn't just about Greece: domestic politics, transparency and fiscal gimmickry in Europe. **British Journal of Political Science**, v. 44, n. 04, 2014, p. 707-716.

AMES, Barry. **The deadlock of democracy in Brazil**. Ann Arbor: University of Michigan Press, 2002.

ANESSI-PESSINA, E. and STECCOLINI, I. Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, No. 2, 2007, p. 114 *apud* ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. **Revista FSA (Faculdade Santo Agostinho)**, v. 10, n. 1, 2013, p. 42.

ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. **Revista FSA (Faculdade Santo Agostinho)**, v. 10, n. 1, 2013.

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, v. 82, 1965, p. 39-60.

ATRILL, Peter; MCLANEY, Edward J, HARVEY, David. **Accounting and Finance**. 6ª ed. Harlow: Pearson, 2014.

AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **About the AASB**. Disponível em: <https://aasb.gov.au/about-the-aasb/about-the-aasb/>. Acesso em 07 jun. 2022.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; PIGATTO, José Alexandre Magrini. Raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 54, p. 32-58, 2020.

BAHOUGNE, Louis; CAMUS, Aurélien. **Droit de la comptabilité publique**. Paris: PUF, 2020.

BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **Understanding regulation: theory, strategy, and practice**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BANDY, Gary. **Financial management and accounting in the public sector**. London: Routledge, 2011.

BARBOSA GOMES, Joaquim B. Agências reguladoras: a “metamorfose” do Estado e da democracia. **Revista de Direito Constitucional e Internacional: RDCI**, v. 13, n. 50, p. 39-74, jan./mar. 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARTON, Allan. The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform program in Australia. **Abacus: a journal of Accounting, Finance and Business Studies**, 2009, v. 45, n. 2, p. 221-248.

BATISTA, Patrícia. **Transformações do Direito Administrativo**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BELLANCA, Sabrina; VANDERNOOT, Julien. Analysis of Belgian public accounting and its compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management**, v. 8, n. 9, 2013, p. 122.

BENITO, B.; MONTESINOS, V.; ANDAIME, F. Um exemplo de contabilidade criativa no setor público: o financiamento privado de infraestruturas na Espanha. **Perspectivas críticas sobre contabilidade**, v. 19, n. 7, p. 963-986, 2008.

BERGER, Thomas Muller-Marqués. **IPSAS Explained**. West Sussex: Wiley, 2012.

BINENBOJM, Gustavo. **Poder de polícia, ordenação, regulação**. Transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador. Belo Horizonte: Fórum. 3ª ed. 2020.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BIONDI, Yuri. Harmonising European public sector accounting standards (EPSAS): issues and perspectives for Europe's economy and society. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 3, 2014, p. 165-178.

BLACK, Julia. 'Says who?' liquid authority and interpretive control in transnational regulatory regimes. **International Theory**, v. 9, n. 2, p. 286-310, 2017.

BLACK, Julia., LODGE, Martin; Thatcher, Mark (Eds.). **Regulatory innovation: A comparative analysis**. Edward Elgar Publishing, 2006.

BOGDANDY, Armin; GOLDMANN, Matthias; VENZKE, Ingo. From public international to international public law: Translating world public opinion into international public authority. **European Journal of International Law**, v. 28, n. 1, p. 115-145, 2017.

BOGDANDY, Armin von; GOLDMANN, Matthias. The Exercise of International Public Authority through National Policy Assessment: The OECD's PISA Policy as a Paradigm for a New International Standard Instrument. **International Organizations Law Review**, v. 5, n. 2, p. 241-298, 2008.

BORGES, Thiago Bernardo et al. Desmistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, 2010.

BOTZEM, Sebastian. **The Politics of Accounting Regulation - Organizing Transnational Standard Setting in Financial Reporting**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2014.

BOTZEM, S. Transnational standard setting in accounting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 27, n. 6, p. 933-955, 2014.

BRASIL. **Alvará de 28 de junho de 1808**. Crêa o Erario Regio e o Conselho da Fazenda. Rio de Janeiro, Collecção das Leis do Brazil de 1808, Imprensa Nacional.



BRASIL. Câmara dos Deputados. **PLP 295/2016**. Estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088990>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

BRASIL. **Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890**. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1851-1899/D00966-A.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D00966-A.html).

BRASIL. **Decreto n. 16.650, de 22 de outubro de 1924**. Organiza definitivamente a Contadoria Central da República e aprova o seu regulamento. Publicação Original [Coleção de Leis do Brasil de 31/12/1924 - vol. 003] (p. 309, col. 1).

BRASIL. **Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986**. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2092.452%2C%20DE%2010%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201986.&text=Cria%2C%20no%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda,\)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/d92452.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2092.452%2C%20DE%2010%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201986.&text=Cria%2C%20no%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda,)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias).

BRASIL. **Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm).

BRASIL. **Decreto n. 9.745, de 8 de abril de 2019**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Economia. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/D9745.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9745.htm).

BRASIL. **Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm).

BRASIL. **Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del9295.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm).

BRASIL. **Decreto Federal n. 6.976, de 07 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm)

BRASIL. **Decreto Federal n. 7.185, de 27 de maio de 2010**. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar no

101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm).

BRASIL. **Decreto Legislativo n. 4536, de 28 de janeiro de 1922.** Organiza o Código de Contabilidade da União. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/DPL4536-1922.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/DPL4536-1922.htm).

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 108, de 26 de agosto de 2020.** Altera a Constituição Federal para estabelecer critérios de distribuição da cota municipal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), para disciplinar a disponibilização de dados contábeis pelos entes federados, para tratar do planejamento na ordem social e para dispor sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb); altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc108.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc108.htm#art1).

BRASIL. **Lei n. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm).

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm).

BRASIL. **Lei n. 7.450, de 23 de dezembro de 1985.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l7450.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7450.htm).

BRASIL. **Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm). Acesso em 27 jun. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm).

BRASIL. **Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm).

BRASIL. **Lei Complementar n. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm).

BRASIL. **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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm).

**BRASIL. Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016.** Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal; e altera a Lei Complementar no 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei no 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória no 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei no 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp156.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp156.htm).

**BRASIL. Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017.** Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e altera as Leis Complementares no 101, de 4 de maio de 2000, e no 156, de 28 de dezembro de 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp159.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp159.htm).

**BRASIL. Lei Complementar nº 171, de 13 de janeiro de 2021.** Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016, a Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017, a Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Lei nº 12.348, de 15 de dezembro de 2010, a Lei nº 12.649, de 17 de maio de 2012, e a Medida Provisória nº 2.185-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp178.htm#art13](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp178.htm#art13).

**BRASIL. Lei Federal n. 12.249, de 11 de junho de 2010.** Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.249%2C%20DE%2011,Mensagem%20de%20veto.&text=Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico.,de%20que%20trata%20o%20caput](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2012.249%2C%20DE%2011,Mensagem%20de%20veto.&text=Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico.,de%20que%20trata%20o%20caput).

**BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual da contabilidade aplicada ao setor público.** 9ª ed. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>.

**BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Nova Contabilidade e Gestão Fiscal – Modernização da Gestão Pública.** Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:27788](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:27788).

**BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Conheça o Tesouro Nacional.** 2ª ed. Brasília, 2013. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31707](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31707).

**BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF n. 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://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=28617&visao=anotado>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF n. 285, de 14 de junho de 2018.** Aprova o Regimento Interno da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:25018](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:25018).

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 664, de 30 de novembro de 2010.** Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=227027>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011.** Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn406\\_2011.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn406_2011.htm).

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011.** Disponível em: <http://http://www.camaracb.sp.gov.br/wp-content/uploads/2013/08/portaria.pdf>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012.** Disponível em: [https://tce.net.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/002980/Portaria\\_STN\\_437\\_MCASP.pdf](https://tce.net.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/002980/Portaria_STN_437_MCASP.pdf).

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013.** Disponível em: [https://servicos2.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria\\_stn\\_634\\_2013\\_processo\\_convergencia.pdf](https://servicos2.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria_stn_634_2013_processo_convergencia.pdf).

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015.** Disponível em: [https://www.sad.ms.gov.br/wp-content/uploads/2020/08/Portaria-548\\_2015\\_Plano-de-Implanta%C3%A7%C3%A3o-dos-Procedimentos-Cont%C3%A1beis-Patrimoniais.pdf](https://www.sad.ms.gov.br/wp-content/uploads/2020/08/Portaria-548_2015_Plano-de-Implanta%C3%A7%C3%A3o-dos-Procedimentos-Cont%C3%A1beis-Patrimoniais.pdf).

BRASIL. Senado Federal. **PLP nº 210, de 15 de dezembro de 2015.** Altera o art. 67 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, para ampliar as atribuições do Conselho de Gestão Fiscal e viabilizar a instalação e o funcionamento desse Conselho. Disponível em <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2075450>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.601. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno, Brasília, 19 de agosto de 2021. Diário da Justiça, Brasília, 04 abr. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759005739>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.600-MC.** Relatora: Ministra Ellen Gracie. Tribunal Pleno, Brasília, 24 de abril de 2002. Diário da Justiça, Brasília, 25 out. 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387183>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.601**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno, Brasília, 19 de agosto de 2021. Diário da Justiça, Brasília, 04 abr. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759005739>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.127**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Relator para o Acórdão: Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno, Brasília, 15 de outu-bro de 2015. Diário da Justiça, Brasília, 11 mai. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10931367>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.367**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Relator p/ Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno, Brasília, 08 de setembro de 2020. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 16 de novembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754375070>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de descumprimento de preceito fundamental n. 101** Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Tribunal Pleno, Brasília, 24 de junho de 2009. Diário da Justiça, Brasília, 04 jun. 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629955>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 140.669**. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal Pleno, Brasília, 02 de dezembro de 1998. Diário da Justiça, Brasília, 18 mai. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208415>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 579.951**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno, Brasília, 20 de agosto de 2008. Diário da Justiça, Brasília, 24 out. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557587>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 539.220 AgR**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Primeira Turma, Brasília, 09 de setembro de 2014. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 25 de setembro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6804603>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 647.885**. Relator: Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno, Brasília, 27 de abril de 2020. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 19 de maio de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752690906>.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1730/2008**. Relator: Ministro Valmir Campelo, Plenário, Brasília, 20 de agosto de 2008. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO:1730%20ANOACORDAO:2008%20COLEGIADO:%22Plen%C3%A1rio%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO:1730%20ANOACORDAO:2008%20COLEGIADO:%22Plen%C3%A1rio%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20).

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 7698/2010**-Primeira Câmara. Relator: Ministro Valmir Campelo, Plenário, Brasília, 16 de novembro de 2010. Disponível em:



[https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo\\*/NUMACORDAO:7698%20ANOACORDAO:2010%20COLEGIADO:%22Primeira%20C%3%A2mara%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO:7698%20ANOACORDAO:2010%20COLEGIADO:%22Primeira%20C%3%A2mara%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20).

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 158/2012**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro, Plenário, Brasília, 1º de dezembro de 2012. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo\\*/KEY:ACORDAO-COMPLETO-1218372/NUMACORDAOINT%20asc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/KEY:ACORDAO-COMPLETO-1218372/NUMACORDAOINT%20asc/0).

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.979/2012**. Relator: Ministro Valmir Campelo, Plenário, Brasília, 1º de dezembro de 2012. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo\\*/KEY:ACORDAO-COMPLETO-1238819/NUMACORDAOINT%20asc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/KEY:ACORDAO-COMPLETO-1238819/NUMACORDAOINT%20asc/0).

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 4713/2018**-Segunda Câmara. Relator: Ministro Marcos Bemquerer. Plenário, Brasília, 12 de junho de 2018. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo\\*/NUMACORDAO:4713%20ANOACORDAO:2018%20COLEGIADO:%22Segunda%20C%3%A2mara%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO:4713%20ANOACORDAO:2018%20COLEGIADO:%22Segunda%20C%3%A2mara%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20).

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão n. 991/2019. Relator: Ministro Weder de Oliveira, Plenário, Brasília, 30 de abril de 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/ipsas%2520e%2520weder/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/8/%2520>.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1567/2020**. Relator: Ministro Weder de Oliveira, Plenário, Brasília, 17 de junho de 2020. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo\\*/NUMACORDAO:1567%20ANOACORDAO:2020%20COLEGIADO:%22Plen%3%A1rio%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO:1567%20ANOACORDAO:2020%20COLEGIADO:%22Plen%3%A1rio%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20).

BREEN, Michael; MCMENAMIN, Iain. Political institutions, credible commitment, and sovereign debt in advanced economies. **International Studies Quarterly**, v. 57, n. 4, p. 842-854, 2013.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista de administração pública**, v. 34, n. 4, 2000.

BROMWICH, Michael; HOPWOOD, Anthony. The intertwining of accounting and the law. In: BROMWICH, Michael; HOPWOOD, Anthony (Eds.). **Accounting and the law**. Prentice Hall, 1992, p. 1-14.

BRUMMER, Chris. **Soft law and the global financial system: rule making in the 21st century**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015.

BRUSCA, Isabel; MONTESINOS, Vicente; CHOW, Danny SL. Legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS): the case of Spain. **Public Money & Management**, v. 33, n. 6, 2013, p. 437-444.

BRUSCA, Isabel; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio; MONTESINOS, Vicente. Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. **Public Administration and Development**, v. 36, n. 1, 2016, p. 51-64.

BUHR, Nola. From Cash to Accrual and Domestic to International: Government Accounting Standard Setting in the Last 30 Years. **Sixth Accounting History International Conference**, New Zealand, 19 ago. 2010.

CAFAGGI, Fabrizio; PISTOR, Katharina. Regulatory capabilities: A normative framework for assessing the distributional effects of regulation. **Regulation & Governance**, v. 9, n. 2, p. 95-107, 2015.

CAMARGO, Guilherme Bueno. Governança Republicana e Orçamento: as Finanças Públicas a Serviço da Sociedade. In CONTI, J. Mauricio; SCAFF, Fernando F. (coords.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CAMPANTE, Rubens Goyatá. O patrimonialismo em Faoro e Weber e a sociologia brasileira. **Dados**, v. 46, n. 1, p. 153-193, 2003. Disponível em [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0011-52582003000100005&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52582003000100005&lng=en&nrm=iso).

CALMEL, Marie-Pierre. Harmonisation of EPSASs (European Public Sector Accounting Standards): Developments and Prospects. **Account. Econ. Law**, v. 4, n. 3, 2014, p. 215–236.

CALMEL, Marie-Pierre. France Supports Accrual Accounting For The Public Sector. **Account Econ Law**, v. 7, n. 2, 2017, p. 125–129.

CARVALHO, André Castro; LOCHAGIN, Gabriel Loretto; SILVEIRA, Fernando Secaf A. Orçamento Público. In: OLIVEIRA, Régis Fernandes; HORVATH, Estevão; CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury. **Lições de direito financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 67-94.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. Arts. 34 a 39. In: CONTI, José Mauricio (coord.). **Orçamentos Públicos: a Lei 4.320/1964 Comentada**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

CARVALHO JR., Antonio Carlos Costa D'Ávila e FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo Resultados Fiscais: Teoria e Prática de Resultados Primário e Nominal**. Brasília: Editora Gestão Pública, 2015.

CARRUTHERS, Bruce G.; ESPELAND, Wendy Nelson. Accounting for rationality: Double-entry bookkeeping and the rhetoric of economic rationality. **American journal of sociology**, v. 97, n. 1, p. 31-69, 1991.

CASSESE, Sabino. New paths for administrative law: A manifesto. **International Journal of Constitutional Law**, v. 10, n. 3, p. 603-613, 2012.

CASSESE, Sabino. Global administrative law: The state of the art. **International Journal of Constitutional Law**, v. 13, n. 2, p. 465-468, 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CATARINO, João Ricardo. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2014.

CAVANAGH, Joseph; BENITO, Almudena Fernández. Public Accounting and Fiscal Credibility. In: INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Public Financial Management in Latin America**, ago. 2015. Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/public-financial-management-latin-america-key-efficiency-and-transparency>. Acesso em: 23 jun. 2022.

CHRISTENSEN, Johan. **The power of economists within the state**. Stanford University Press, 2017.

CHRISTENSEN, Johan *et al.* The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 158-177, 2015.

CHRISTENSEN, Mark; NEWBERRY, Susan; POTTER, Bradley N. Enabling global accounting change: Epistemic communities and the creation of a ‘more business-like’ public sector. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 58, 2019, p. 53-76.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do Poder Executivo**. 3ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.

COMISSÃO EUROPEIA. **Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros**. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1410447825715&uri=CELEX:52013DC0114>. Acesso em: 07 dez. 2017.

CONSEIL D'ÉTAT. **Le droit souple**. Rapport annuel, 2013, 297 p.

CONSELHO EUROPEU. **Diretiva 2011/85/EU do Conselho**. Disponível em: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2011.306.01.0041.01.ENG](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2011.306.01.0041.01.ENG). Acesso em 07 dez. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP - Estrutura Conceitual**. Brasília, 2016. Disponível em [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2): Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**. SP1.5. Brasília, 10 dez. 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573\\_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.103, de 05 de outubro de 2007**. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001103&arquivo=Res\\_1103.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001103&arquivo=Res_1103.doc).



CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.111, de 05 de dezembro de 2007.** Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2007/001111](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2007/001111). Acesso em: 11 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.328, de 22 de março de 2011.** Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001328](https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001328). Acesso em: 16 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.366, de 02 de dezembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001366](https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366). Acesso em: 11 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.367, de 29 de novembro de 2011.** Altera o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2011/001367](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001367). Acesso em: 11 abr. 2022.

CONTI, José Mauricio. **A autonomia financeira do Poder Judiciário.** São Paulo: Ed. MP, 2006.

CONTI, José Mauricio. **Devo, não nego: o Direito Financeiro e o dilema da dívida pública.** Conjur (on line), 17/10/2017. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2017-out-17/contas-vista-devo-nao-nego-direito-financeiro-dilema-divida-publica#\\_ftn3](https://www.conjur.com.br/2017-out-17/contas-vista-devo-nao-nego-direito-financeiro-dilema-divida-publica#_ftn3).

CONTI, José Mauricio. **Fique alerta: o tribunal de contas está de olho.** Jota (online), 18/07/2019. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/fique-alerta-o-tribunal-de-contas-esta-de-olho-18072019>.

CONTI, José Mauricio. **Levando o Direito Financeiro a Sério: A Luta Continua.** 2ª ed. São Paulo: Blucher, 2018.

CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil.** São Paulo: Ed. Blucher, 2020.

CONTI, José Mauricio; RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. O Direito Financeiro e a Constituição de 1988: Passado, Presente e Futuro. In: **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 10, p. 253-282, 2019.

CUNHA, Isaías Lopes da. A Auditoria Contábil Financeira e o Julgamento das Contas Públicas. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista. **Contas Governamentais e Responsabilidade Fiscal: Desafios para o Controle Externo.** Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 249-280.

CYRINO, André. **Delegações Legislativas, Regulamentos e Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

DE AQUINO, André Carlos Busanelli et al. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, p. 499-508, 2020.

DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria avançada da contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 17-71.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, p. 147-160, 1983.

DO NASCIMENTO. Caio Felipe Fonseca. **As vantagens e os desafios da implementação das IPSAS no Brasil sob a perspectiva do Tribunal de Contas da União**. Dissertação de mestrado, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2019.

FALLON JR, Richard H. Legitimacy and the Constitution. **Harv. L. Rev.**, v. 118, p. 1787, 2004.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Editora Gestão Pública, 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 173, p. 78-89, 2008.

FEIJÓ, Paulo Henrique; CARVALHO JUNIOR, Antonio D'Ávila. **Entendendo Resultados Fiscais**. Brasília: Editora Gestão Pública, 2015.

FEIJÓ, Paulo Henrique; CARVALHO JÚNIOR, Jorge Pinto de; RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público**. Brasília: Editora Gestão Pública, 2015.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade – fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Editora Trevisan, 2015.

FISHER, Liz. **International Public Sector Accounting Standards are a big deal for governments, but implementation has been slow. We report on progress in the Indian subcontinent**. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA): AB article, 01 fev. 2018. Disponível em: <https://www.accaglobal.com/in/en/member/member/accounting-business/2018/02/insights/asia-ipsas.html>. Acesso em: 07 jun. 2022.

FORRER, J., KEE, J. E., NEWCOMER, K. E., BOYER, E. Parcerias público-privadas e a questão da prestação de contas pública. **Revista da Administração Pública**, v. 70, n. 3, 475-484.

FRANCE. CONSEIL D'ÉTAT. **Le droit souple. Rapport annuel**. Paris: Conseil D'État, 2013. Disponível em <https://www.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/144000280.pdf>.

FRANCE. **Décret n° 2012-1246**, relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. 7 nov. 2012. Disponível em <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000026597003>.

FURTADO, Lucas Rocha. Curso de direito administrativo. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Direito Financeiro**. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GIACOMONI, James. **Orçamento governamental – teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019.

GLEESON-WHITE, Jane. **Double entry: how the merchants of Venice created modern finance**. New York: W. W. Norton & Company, 2012.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Resultado Primário e Contabilidade Criativa: reconstruindo as estatísticas fiscais “acima da linha” do governo geral**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, Texto para Discussão n. 2288, 2017.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015.

GOMES, Emerson César da Silva. Arts. 83 a 100. In: CONTI, José Mauricio (org). **Orçamentos Públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014p. 290-353.

GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio; BRUSCA, Isabel; BERGMANN, Andreas. IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric?. **Public Money & Management**, v. 40, n. 7, p. 489-498, 2020.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB). **Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is—Should Be—Different**. 2019. Disponível em: [https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&cid=1176169371273&d=&pagename=GASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage](https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&cid=1176169371273&d=&pagename=GASB%2FDocument_C%2FDocumentPage). Acesso em: 21 jul. 2019.

GREIF, Avner; LAITIN, David D. A theory of endogenous institutional change. **American political science review**, v. 98, n. 4, 2004, p. 633-652.

HACKER, Jacob S.; PIERSON, Paul; THELEN, Kathleen. Drift and conversion: Hidden faces of institutional change. In: MAHONEY, James; THELEN, Kathleen. (eds.) **Advances in comparative-historical analysis**. Cambridge: Cambridge University Press, p. 180-208, 2015.

HALL, Peter A. Policy paradigms, social learning, and the state: the case of economic policymaking in Britain. **Comparative politics**, p. 275-296, 1993.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary CR. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, v. 44, n. 5, p. 936-957, 1996.

HALL, Peter A. Systematic process analysis: When and how to use it. **European Political Science**, v. 7, n. 3, p. 304-317, 2008.

HALLERBERG, Mark; SCARTASCINI, Carlos G.; STEIN, Ernesto. The Budget Process as a Political Arena. HALLERBERG, Mark; SCARTASCINI, Carlos G.; STEIN, Ernesto (Ed.). **Who decides the budget?: a political economy analysis of the budget process in Latin America**. Harvard University Press, 2009, p. 295-320.

HAWLEY, Amos. Human Ecology. In: Sills, David L. (ed.). **International Encyclopedia of the Social Sciences**. New York: Macmillan, 1968, p. 328-337.

HEALD, David; GEORGIU, George. O conteúdo da contabilidade para parcerias público-privadas. **Responsabilidade Financeira & Gestão**, v. 27, n. 2, 2011.

HEALD, David; GEORGIU, George. The Macro-Fiscal Role of the UK Whole of Government Account. **Abacus**, v. 47, n. 4, 2011, p. 446-476.

HEILING, Jens; SCHÜHRER, Sabine; CHAN, James L. New development: Towards a grand convergence? International proposals for aligning government budgets, accounts and finance statistics. **Public Money & Management**, v. 33, n. 4, 2013, p. 297-303

HEYVAERT, Veerle. **Transnational environmental regulation and governance: purpose, strategies and principles**. Cambridge University Press, 2018.

HOOD, Christopher. A public management for all seasons?. **Public administration**, v. 69, n. 1, 1991, p. 3-19.

HOPPER, Trevor; LASSOU, Philippe; SOOBAROYEN, Teerooven. Globalisation, accounting and developing countries. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 43, p. 125-148, 2017.

INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS. **Consultative Advisory Group**. Disponível em: <https://www.ethicsboard.org/consultative-advisory-group>. Acesso em 04 jun. 2022.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **About IPSASB**. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>. Acesso em 20 jun. 2022.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Due Process and Working Procedures**. Jun. 2016. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedures-June-2016.pdf>. Acesso em 04 jun. 2022.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, v. 1, jan., 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, v. 1, 2 e 3, jan. 2022.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Índice Internacional de Prestação de Contas do Setor Público - Relatório de Status**, 2018.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **IPSASB Strategy Consultation**, 2014, p. 10-11. Disponível em: [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-Consultation-2015-2019\\_0.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-Consultation-2015-2019_0.pdf).

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION. **Constitution**. Nov. 2021. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2021.pdf>.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Implementing Accrual Accounting in the Public Sector**. Technical Notes And Manuals, 2016. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2022.

IRIMIA-DIÉGUEZ, Ana Isabel; OLIVER-ALFONSO, María. (2012). Modelos of parcerias público-privadas em megaprojetos: O caso espanhol. **Organização, tecnologia & gestão na construção civil: uma revista internacional**, v. 4 n. 3, 604-616.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2015.

JACHTENFUCHS, Markus; KRISCH, Nico. Subsidiarity in global governance. **Law & Contemp. Probs.**, v. 79, p. 1, 2016.

JONES, Rowan; CARUANA, Josette. A perspective on the proposal for European public sector accounting standards, in the context of accruals in UK government accounting. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 3, 2014, p. 265-282.

JONES, Rowan *et al.* A comparison of budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK and the US. **Financial Accountability & Management**, v. 29, n. 4, p. 419-441, 2013.

JORGE, Suzana; BRUSCA, Isabel; NOGUEIRA, Sonia. Translating IPSASs into national standards: a comparison between Spain and Portugal. **Journal of Comparative Policy Analysis Research and Practice**, v. 21, n. 5, mar. 2019, p. 1-18.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, 385 p.

KANAYAMA, Rodrigo Luís. As finanças públicas oitocentistas de Portugal e Brasil (1808-1826). **Revista de direito público da economia**, Belo Horizonte, ano 8, n. 32, out./dez., 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

KINGSBURY, Benedict. The concept of 'law' in global administrative law. **European Journal of International Law**, v. 20, n. 1, p. 23-57, 2009.

KINGSBURY, Benedict; KRISCH, Nico; STEWART, Richard B. The emergence of global administrative law. **Law & Contemp. Probs.**, v. 68, p. 15, 2004.

KOTT, Sébastien; MILOT, Jean-Paul. **Les comptes publics: objets et limites**. Paris: LGDJ, 2019, 216 p.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência regulamentar em matéria tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

KRISCH, Nico; KINGSBURY, Benedict. Introduction: global governance and global administrative law in the international legal order. **European journal of international law**, v. 17, n. 1, p. 1-13, 2006.

LEVY, Brian. Credible regulatory policy: options and evaluation. In: PICCIOLOTTO, Roberto; WIESNER, Eduardo (orgs.). **Evaluation and development: the institutional dimension**. New Brunswick, NJ : Transaction Publishers, 1998.

LEVY, Brian; SPILLER, Pablo T. The institutional foundations of regulatory commitment: a comparative analysis of telecommunications regulation. **The Journal of Law, Economics, and Organization**, v. 10, n. 2, 1994, p. 201-246.

LIJPHART, Arend. Comparative politics and the comparative method. **American political science review**, v. 65, n. 3, p. 682-693, 1971.

LIJPHART, Arend. **Patterns of democracy – government forms and performance in thirty-six democracies**. New Haven: Yale University Press, 2012.

LIMA, Diana Vaz de. **Orçamento, contabilidade e gestão do setor público**. São Paulo: Atlas, 2018.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de Finanças Públicas: Uma Abordagem Contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2015, 304 p.

LIMA, Luiz Henrique. O controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os tribunais de contas em tempos de crise. In: LIMA, Luiz Henrique; OLIVEIRA, Weder de; CAMARGO, João Batista. **Contas Governamentais e Responsabilidade Fiscal: Desafios para o Controle Externo**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 105-143.

LIMA, Rodrigo Medeiros de. Adoção de uma contabilidade pública uniforme em âmbito nacional como instrumento de aperfeiçoamento do controle do endividamento subnacional e a

questão federativa. In: CONTI, José Mauricio (Ed.). **Dívida Pública**. Blucher, 2019, p. 187/217.

LIMA, Severino Cesário de; DINIZ, Josedilton Alves. **Contabilidade Pública: Análise Financeira Governamental**. São Paulo: Atlas, 2016.

LINO, André Feliciano. **Reforma da Contabilidade Pública e os Tribunais de Contas**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto. Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015.

LOPES DE SÁ, Antonio. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997, 190 p.

LOUREIRO, Maria Rita; CALABREZ, Felipe. Capacidade estatal e dívida pública no Brasil: O Caso da Secretaria do Tesouro Nacional. **Revista de Sociologia e Política**, v. 28, n. 75, e002, 2020, p. 1-18.

LUZ DE LIMA, Raquel; VAZ DE LIMA, Diana. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 38, 2019.

MACCORMICK, Neil. **Institutions of law: an essay in legal theory**. Oxford: Oxford University Press, 2007.

MAGALHÃES, Fábio Rodrigues et al. NBCASP e IPSAS: uma análise do processo de convergência brasileira sob a ótica do accrual basis accounting. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 201, 2013, p. 56-67.

MAHONEY, James; THELEN, Kathleen. A theory of gradual institutional change. In: MAHONEY, James; THELEN, Kathleen (org). **Explaining institutional change: Ambiguity, agency, and power**, v. 1. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.

MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha; DE MENESES, Anelise Florencio; PETER, Maria da Glória Arrais. O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. **Revista Controle-doutrinas e artigos**, v. 9, n. 1, 2011, p. 87-107.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Public Accounting and IPSAS in Portugal: The Accounting Standardization System for Public Administrations. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 14, n. 4, abr. 2018, p. 153-164.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, 2007, p. 7-30.

MARTINS, Vinícius Gomes; MACHADO, Márcio André Veras; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Relevância e representação fidedigna da informação de ativos financeiros mensurados a valor justo. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 34, n. 3, p. 77-94, set. 2015.

MATIAS-PEREIRA, José. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 01, 2008.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American journal of sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MORA, Mônica. **Evolução recente da dívida estadual**. Rio de Janeiro: Ipea, mar. 2016.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito regulatório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Novas mutações juspolíticas: memória de Eduardo García de Enterría, jurista de dois mundos**. Belo Horizonte: Fórum, p. 177, 2016.

MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Editora Blucher, 2020.

NAPIER, Christopher; NOKE, Christopher. Accounting and law: an historical overview of an uneasy relationship. In: BROMWICH, Michael; HOPWOOD, Anthony (Eds.). **Accounting and the law**. Prentice Hall, 1992.

NEVES, Fabrício Ramos; GOMEZ-VILLEGAS, Mauricio. Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. **Rev. Adm. Pública**, n. 54, v. 1, Jan-Fev 2020.

NEU, Dean; OCAMPO, Elizabeth. Doing missionary work: The World Bank and the diffusion of financial practices. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, n. 3, p. 363-389, 2007.

NEWBERRY, Susan. Public sector reforms and sovereign debt management: Capital market development as strategy?. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 27, 2015, p. 101-117.

NEWBERRY, Susan. The use of accrual accounting in New Zealand's central government: Second thoughts. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 3, 2014, p. 283-297.

NEWMAN, Abraham; BACH, David. The European Union as hardening agent: soft law and the diffusion of global financial regulation. **Journal of European Public Policy**, v. 21, n. 3, p. 430-452, 2014.

NEWMAN, Abraham L.; POSNER, Elliot. **Voluntary disruptions: International soft law, finance, and power**. Oxford: Oxford University Press, 2018.



NINO, Carlos Santiago. **Introdução à Análise do Direito**. Trad. Elza Maria Gasparotto. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

NOVELLI, Flavio Bauer. O Princípio da Anualidade Tributária. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 137, p. 1-41, jul./set. 1979.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 10<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Método, 2022.

OLIVEIRA, Weder. **Curso de responsabilidade fiscal**. v. 1. 2<sup>a</sup> ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Public Interest Committee (PIC) – Members**. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/oecd-public-interest-committee.htm>. Acesso em 03 jun. 2022.

OULASVIRTA, Lasse A relutância de um país desenvolvido em escolher normas internacionais de contabilidade do setor público do IFAC. Um caso crítico estudar. **Perspectivas críticas sobre contabilidade**, v. 25 n. 3, p. 272-285, 2014.

OULASVIRTA, Lasse O.; BAILEY, Stephen J. Evolution of EU public sector financial accounting standardisation: critical events that opened the window for attempted policy change. **Journal of European Integration**, v. 38, n. 6, 2016, p. 653-669.

PALCIC, D., REEVES, E., STAFFORD, A. Levantando a tampa: o Financiamento Privado de PPPs de autoestrada na Irlanda. **O Economic e Revisão Social**, 49, v. 2, p. 217-239, 2018.

PAN AFRICAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS (PAFA). **International Public Sector Accounting Standards (Ipsas) Implementation Road Map For Africa**. Disponível em: <https://pafa.org.za/pt/node/389>. Acesso em: 08 jun. 2022.

PEREIRA, Luís Fernando Lopes; KANAYAMA, Rodrigo Luís. As finanças públicas oitocentistas de Portugal e Brasil (1808-1826). **Revista de direito público da economia**, Belo Horizonte, ano 8, n. 32, out./dez., 2010.

PIERSON, Paul. Increasing returns, path dependence, and the study of politics. **American political science review**, v. 94, n. 2, p. 251-267, 2000.

PIGATTO, José Alexandre M. et al. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 821-837, 2010.

POHLMANN, Marcelo Coletto; ALVES, Francisco José dos Santos. Regulação. In: LOPES, Alxsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria avançada da contabilidade**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 235-275.

POLZER, Tobias; GROSSI, Giuseppe; REICHARD, Christoph. **Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme**. Accounting Forum: 2022, v. 46, n. 1, p. 57–82.

PORTUGAL. Ministério das Finanças. **Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.** Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/192-2015-70262478>. Acesso em: 21 jun. 2022.

PORTUGAL. Ministério das Finanças. **Documento de Estratégia Orçamental - 2012 a 2016.** Lisboa, abr. 2012. Disponível em: [https://www.igcp.pt/fotos/editor2/2012/Aprentacao\\_Investidores/2012\\_2016\\_deo.pdf](https://www.igcp.pt/fotos/editor2/2012/Aprentacao_Investidores/2012_2016_deo.pdf). Acesso em: 21 jun. 2022.

PORTUGAL. Ministério das Finanças. **Documento de Estratégia Orçamental - 2014 a 2018.** Lisboa, abr. 2014. Disponível em: [https://www.igcp.pt/fotos/editor2/2014/Notas\\_aos\\_Investidores/30-04-2014\\_16\\_32\\_30\\_DEO2014.pdf](https://www.igcp.pt/fotos/editor2/2014/Notas_aos_Investidores/30-04-2014_16_32_30_DEO2014.pdf). Acesso em 21 jun. 2022.

POSNER, Elliot. Making rules for global finance: transatlantic regulatory cooperation at the turn of the millennium. **International Organization**, v. 63, n. 4, p. 665-699, 2009.

POWER, Michael. Accounting and Finance. In: CETINA, Karin Knorr; PREDA, Alex (Orgs.) **The Oxford Handbook of the Sociology of Finance**. Oxford: Oxford University Press (online), 2018, p. 1-24.

PRADA, Michel. **Rapport sur la création d'un Conseil de la normalisation des comptes publics**. Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, 41 p., 2008.

PRADO, Mariana Mota; TREBILCOCK, Michael J. **Institutional Bypasses: A Strategy to Promote Reforms for Development**. Cambridge University Press, 2018.

PRADO, Mariana Mota; TREBILCOCK, Michael. Path dependence, development, and the dynamics of institutional reform. **University of Toronto Law Journal**, v. 59, n. 3, 2009.

PUBLIC INTEREST OVERSIGHT BOARD. **What is the piob**. Disponível em: <https://ipi-ob.org/>. Acesso em 04 jun. 2022.

RAZ, Joseph. **The authority of law: essays on law and morality**. Oxford: Oxford University Press, 2009.

RICHARDSON, Alan J.; EBERLEIN, Burkard. Legitimizing transnational standard-setting: The case of the International Accounting Standards Board. **Journal of business ethics**, v. 98, n. 2, p. 217-245, 2011.

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. Dívida pública e Padrões Internacionais de Contabilidade aplicados ao Setor Público (IPSAS). In: CONTI, José Mauricio (Ed.). **Dívida Pública**. São Paulo: Blucher, 2019, p. 163-186.

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. Alf Ross e seu Realismo Jurídico: uma resenha crítica. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, v. 8, n. 1, p. 117-125, 2016.

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Orçamento público no Canadá: a emergência da Instituição Fiscal Independente**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. Panorama do processo de formação das leis orçamentárias no Brasil. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 5, p. 91-122, 2014.

RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro; CONTI, José Mauricio. A Instituição Fiscal Independente do Brasil em perspectiva comparada: em busca de virtudes e fragilidades. **Revista de Direito Brasileira**, v. 27, n. 10, p. 70-91, 2021.

ROSS, Alf. **Hacia una ciencia realista del derecho: crítica del dualismo en el derecho**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1961.

RUMNEY, Emma. Nein danke: why Germany is resistant to accrual accounting. **Public Finance International**, 29 mar. 2017. Disponível em: <https://www.publicfinancefocus.org/feature/2017/03/nein-danke-why-germany-resistant-accrual-accounting>. Acesso em 21 jun. 2022.

ROSSI, Francesca Manes et al. Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. **Public Money & Management**, v. 36, n. 3, p. 189-196, 2016.

RUBIN, Irene. **The Politics of Public Budgeting: getting and spending, borrowing and balancing**. 7ª ed. Los Angeles: SAGE, 2014, 324 p.

MEYERHOF SALAMA, Bruno. The Art of Law & Macroeconomics. **University of Pittsburgh Law Review**, v. 74, n. 2, 2012.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

SCAFF, Fernando. O que são normas gerais de direito financeiro? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de Direito Financeiro**, vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 30-44.

SCHWARCZ, Lilia M.; STARLING, Heloisa M. **Brasil: Uma Biografia**. São Paulo: Companhia das Letras, 2015.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual da contabilidade aplicada ao setor público**. 8ª ed. Brasília, 2019. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU\\_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o\\_com+capa\\_3vs\\_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9)> (acesso em 21/07/2019)

SEWELL, William. H., Jr. Three temporalities: toward an eventful sociology. In: MCDONALD, Terrance (ed.). **The historic turn in the human sciences**. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1996, p. 245-280.

SILVA, Suzana Tavares da. A Intervenção de Organismos Independentes na Avaliação das Regras Fiscais e o Respectivo Contributo para a Sustentabilidade do Sistema Fiscal - o

Conselho das Finanças Públicas. **Revista Argumentum - RA**, Marília/SP, v. 16, p. 357-377, Jan.-Dez. 2015.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: Ed. USP, 2021.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOSKICE, David; HALL, Peter A. **Varieties of capitalism: The institutional foundations of comparative advantage**. Oxford: Oxford University Press, 2001, 504 p.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

SUÁREZ, Lenin José Andara. Credibilidad: presupuesto necesario para el endeudamiento público. In: CONTI, José Mauricio (org.). **Dívida pública**. São Paulo: Blucher, 2019, p. 45-61.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo para céticos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

TAYLOR, Rosemary CR. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, v. 44, n. 5, p. 936-957, 1996.

TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena Donato. **Teoria geral do direito civil**. 2ª ed. São Paulo: Editora Método, 2021.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: Improving decisions about health, wealth, and happiness**. Penguin, 2009.

THELEN, Kathleen. Historical Institutionalism in Comparative Politics. In: LONGSTRETH, Frank; STEINMO, Sven; THELEN, Kathleen Ann (Ed.). **Structuring politics: historical institutionalism in comparative analysis**. Cambridge: Cambridge University Press, p. 1-32, 1992.

TRAMPUSCH, Christine. The financialisation of sovereign debt: An institutional analysis of the reforms in German public debt management. **German Politics**, v. 24, n. 2, p. 119-136, 2015.

TRAMPUSCH, Christine. Why preferences and institutions change: A systematic process analysis of credit rating in Germany. **European Journal of Political Research**, v. 53, n. 2, p. 328-344, 2014.

TSEBELIS, George. **Veto players – how institutions work**. New Jersey: Princeton University Press, 2001.

VEGA, Alberto. Eurostat, soft law and the measurement of public debt: the case of public-private partnerships. **Eur. J. Legal Stud.**, v. 6, p. 124, 2013.

VILLAS BOÂS FILHO, Orlando. *Teoria dos Direitos e o Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2009.

WIESNER, Eduardo. Introduction. In: PICCILOTTI, Roberto; WIESNER, Eduardo (orgs.). **Evaluation and development: the institutional dimension**. New Brunswick, NJ: Transaction Publishers, p. xi-xiv, 1998.

WYNNE, Andy. Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting. **Public Fund Digest**, v. 6, n. 1, 2007, p. 25-39.

WYNNE, Andy. Accrual accounting for the public sector—a fad that has had its day. **International Journal on Governmental Financial Management**, v. 8, n. 2, 2008, p. 117-132.

ZHANG, Eagle. Discourses on public sector accounting reforms in China: A brief history (1949–2019). **Accounting History**, v. 26, n. 2, 2021, p. 255–279.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado**. Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1997.