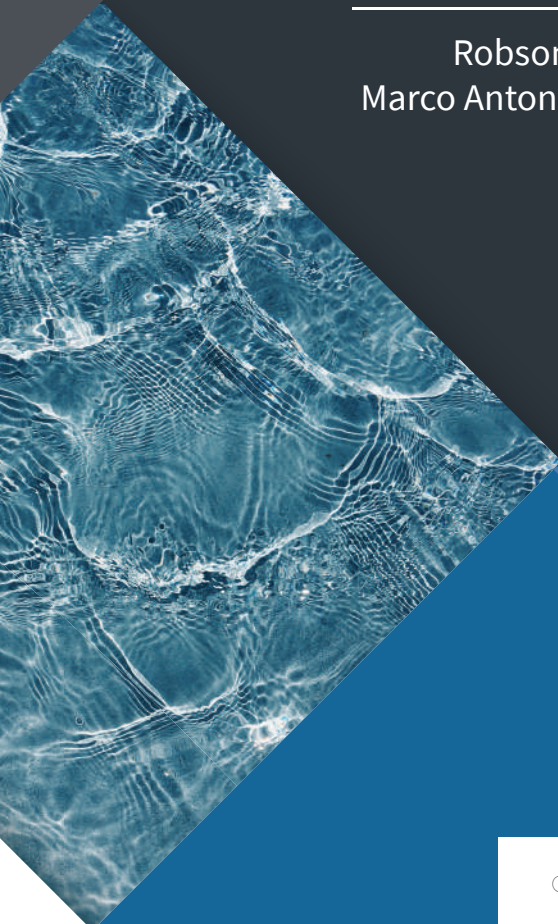


TRANSPARÊNCIA: ASPECTOS CONCEITUAIS E AVANÇOS NO CONTEXTO BRASILEIRO

Robson Zuccolotto e
Marco Antonio Carvalho Teixeira



COLEÇÃO

Governo e
Políticas Públicas

Transparência: aspectos conceituais e avanços no contexto brasileiro

Enap Escola Nacional de Administração Pública

Presidente

Diogo Godinho Ramos Costa

Diretoria de Seleção e Formação de Carreiras

Diana Magalhães de Souza Coutinho

Diretor de Educação Continuada

Paulo Marques

Diretor de Inovação e Gestão do Conhecimento

Guilherme Alberto Almeida de Almeida

Diretor de Pesquisa e Pós-Graduação

Fernando de Barros Filgueiras

Diretora de Gestão Interna

Camile Sahb Mesquita

Editor: Fernando de Barros Filgueiras. *Revisão:* Luiz Augusto Barros de Matos e Renata Fernandes Mourão. *Projeto gráfico e editoração eletrônica:* Ana Carla Gualberto Cardoso.

Transparência: aspectos conceituais e avanços no contexto brasileiro

*Robson Zuccolotto e
Marco Antonio Carvalho Teixeira*

Brasília – DF
Enap
2019

S2373 Zuccolotto, Robson.
Transparência: aspectos conceituais e avanços no contexto brasileiro / Robson Zuccolotto e Marco Antônio Carvalho Teixeira. – Brasília: Enap, 2019.

72 p. : il. –

ISBN: 978-85-256-0114-8

1 Transparência Governamental – Brasil. 2. Democracia. 3. Governança. 4. Acesso à Informação. 5. *Accountability*. 6. Controle Social. I. Teixeira, Marco Antonio Carvalho. II. Título.

CDU 35:005.332.5

Ficha Catalográfica por: Daiane da Silva Yung Valadares – CRB1/2802

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade do(s) autor(es), não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista da Escola Nacional de Administração Pública (Enap). É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

Enap Fundação Escola Nacional de Administração Pública

SAIS – Área 2-A

70610-900 – Brasília, DF

Telefones: (61) 2020 3096 / 2020 3102 – Fax: (61) 2020 3178

Sítio: www.enap.gov.br

SUMÁRIO

Introdução.....	7
1 Transparência e consolidação democrática	11
2 Transparência e seus significados mais gerais.....	17
2.1 Transparência e seus significados.....	20
2.1.1 Breve passeio pela história: o significado de transparência no sec. XIX	20
2.1.2 Breve passeio pela história: o significado de transparência no sec. XX	24
2.1.3 A transparência no século XXI	34
3 Transparência: debate conceitual e classificações	39
3.1 Direções de transparência	40
3.2 Variedades de transparência	43
3.2.1 Transparência de eventos versus de processos.....	43
3.3 Transparência retroativa <i>versus</i> tempestiva	45
3.4 Transparência nominal <i>versus</i> efetiva	46
3.5 A transparência quanto à iniciativa	48
3.6 As dimensões conceituais da transparência.....	51
3.6.1 Visibilidade da informação	52
3.6.2 Capacidade de inferência	53
4 Avanços no contexto brasileiro	59
Considerações finais	67
Referências bibliográficas	69

INTRODUÇÃO

A consciência sobre a importância do tema transparência e do seu potencial poder explicativo tem ganhado relevância entre pesquisadores de diversos campos do conhecimento. Todavia, por causa da variedade de interesses envolvendo o fluxo de informações, o conceito de transparência não foi monopolizado por nenhuma área de estudo, podendo ser encontrado em estudos sobre conflitos internacionais, organizações internacionais, ambiente político, política monetária, comércio, corrupção, teoria democrática, gestão pública, contabilidade e finanças etc.

Independentemente da área estudada, o debate sobre transparência tem se tornado um tema central na agenda de quase todas as organizações, sejam elas públicas ou privadas, grandes ou pequenas (HOOD, 2001), sugerindo que o conceito atingiu uma significância “quase religiosa” no debate sobre governança e desempenho institucional. Adicionalmente, a transparência é apontada como condição fundamental para a efetivação da *accountability* no discurso público sobre boa governança.

Essa demanda acentuada por transparência está baseada em vários fatores. O primeiro fator é que a transparência é uma das reivindicações morais fundamentais nas sociedades democráticas, em que o direito do povo de ter acesso às informações é amplamente aceito (PASQUIER; VILLENEUVE, 2007). O segundo fator é que a transparência é uma medida prática para reduzir a corrupção, agindo como um elemento de dissuasão do comportamento corrupto, ou seja, dissuadindo os servidores públicos de abusar de seus cargos para atingir interesses privados, uma vez que promove a constante vigilância pelos cidadãos (FLORINI, 1997). Corroborando as afirmações anteriores, O’Neill (2006) observa que a transparência pode, também, servir como uma estratégia para deter a corrupção e corrigir baixa performance. O terceiro fator é que a transparência tem um efeito positivo na confiança e na *accountability* (HEALD, 2006), uma vez que é requisito fundamental para a *accountability*, permitindo ao cidadão monitorar a qualidade do serviço público, o que,

como consequência, encoraja os governos a melhorarem a qualidade dos gastos e dos serviços prestados aos cidadãos.

De forma ampla, conforme destacado por Fox (2006), uma das principais razões que impulsionaram as discussões e o aumento de iniciativas em torno de uma maior transparência na gestão pública foi a preocupação de que, quando o histórico das opções políticas não é conhecido, o eleitorado é incapaz de “punir” os políticos que se envolvem em corrupção e outras formas de conduta ilegal. Adicionalmente, Speck (2002) escreve que a transparência é importante porque *i)* é a base para a prática da *accountability*¹; *ii)* é uma ferramenta para combater a má gestão bem como a corrupção; *iii)* promove a confiança pública; e *iv)* possibilita o acesso do cidadão às informações da administração pública.

Apesar da importância atribuída à transparência nos últimos anos, tanto seu conceito como seu sentido ainda permanecem fluidos, talvez em decorrência da trajetória de formação do conceito, bem como da dependência dessa trajetória.

Os sentidos atribuídos ao termo ao longo dos anos não foram o mesmo, e, até adquirir o sentido político que possui atualmente, um longo caminho foi necessário. Além disso, em muitas situações, o termo passou a ser importado de democracias consolidadas para democracias nascentes, fazendo com que seu sentido também incorporasse esperanças e significados confusos.

Por se tratar de um conceito central para as democracias representativas, este livro buscará discutir a transparência, com a conotação política que lhe é atribuída atualmente. Para compreender esse sentido atual, é necessário percorrer alguns caminhos e analisar, previamente, alguns outros conceitos que nos permitirão esclarecer o contexto no qual a transparência se insere, quais são os limites e as potencialidades do termo, as suas dificuldades conceituais e os avanços institucionais que o Brasil promoveu após a redemocratização.

¹ *Accountability* aqui entendida como a obrigação daquele que administra os recursos públicos de prestação de contas de sua gestão e da possibilidade de ser responsabilizado pelo que faz.

Dessa forma, o livro está organizado em quatro capítulos. No capítulo 1, fazemos um resgate do conceito de democracia e de democracia representativa e de por que a transparência é necessária em uma ordem democrática. No capítulo 2, apresentamos alguns significados mais gerais de transparência, mostrando sua dificuldade conceitual e as diferentes conceituações em distintas áreas de conhecimento. Dada a dificuldade de conceituar a transparência, o Capítulo 3 apresenta, a partir da literatura, classificações, dimensões conceituais e perspectivas que permitem compreender os limites e as possibilidades analíticas da transparência. No capítulo 4, apresentamos algumas experiências ocorridas no Brasil, seja em ambiente nacional ou subnacional, para evidenciar como a transparência tem contribuído para o avanço da democracia no Brasil e pressionado para outras reformas institucionais importantes. Por fim, apresentamos nossas conclusões sobre o estado da arte da transparência no Brasil.

1 TRANSPARÊNCIA E CONSOLIDAÇÃO DEMOCRÁTICA

Antes de mais nada, é fundamental compreender que o termo transparência está ligado ao contexto das democracias modernas, ou, em outras palavras, à democracia representativa. Nesse sentido, analisar, ainda que resumidamente, as origens da democracia, sobretudo da democracia representativa, é fundamental para esclarecer os limites e as possibilidades da transparência na consolidação das democracias.

A democracia nasceu de uma concepção individualista da sociedade, isto é, da concepção segundo a qual a sociedade, qualquer que seja essa sociedade, e especialmente a sociedade política, é um produto artificial da vontade dos indivíduos, expressa em um contrato social. Nesse sentido, partindo da hipótese de que o indivíduo soberano, ao entrar em contato com outros indivíduos igualmente soberanos, cria a sociedade política, a doutrina democrática tinha imaginado um Estado sem corpos intermediários. No entanto, o que aconteceu nos Estados democráticos foi exatamente o oposto: os sujeitos politicamente relevantes foram sempre mais os grupos, grandes organizações, associações das mais diversas naturezas, sindicatos de diversas profissões, partidos das mais diversas ideologias, e sempre menos os indivíduos.

Por isso, Bobbio (2000) destaca que os grupos, e não os indivíduos, são os protagonistas da vida política em uma sociedade democrática. A partir dessa afirmação, pode-se reconhecer que o modelo de Estado democrático fundado na soberania popular, idealizado à imagem e semelhança da soberania do príncipe, era o modelo de uma sociedade monística, mas a sociedade real, subjacente aos governos democráticos, é pluralista. Bobbio (2000, p. 36) destaca que a democracia moderna, nascida como democracia representativa, em contraposição à democracia dos antigos (democracia direta), deveria ser caracterizada pela representação política, isto é, “por uma forma de representação na qual o representante,

sendo chamado a perseguir os interesses da nação, não pode estar sujeito a um mandato vinculado”.

Dessa forma, o princípio sobre o qual se funda a representação política é a antítese exata do princípio sobre o qual se funda a representação de interesses, no qual o representante, devendo perseguir os interesses particulares do representado, está sujeito a um mandato vinculado. Mas, dado que o representante não está sujeito a um mandato vinculado, uma questão relevante apresentada por Bobbio (2000) é como essa norma, ou esse princípio, em uma sociedade composta de grupos relativamente autônomos que lutam pela sua supremacia, para fazer valer seus próprios interesses contra outros grupos, pode de fato encontrar realização?

Devido à dificuldade de realização do princípio da representação política, diversas correntes de pensamento surgiram como contraponto à democracia representativa, entre as quais se destacam as correntes elitistas (que consideravam a democracia meramente eleitoral), a nova esquerda e as correntes participativa e deliberativa (que, como Rousseau, recusam a representação por considerá-la uma usurpação). Apesar do crescimento dessa última corrente, um dos problemas apontados em relação a ela é que os autores que a defendem não indicam soluções institucionais que evitem que, na democracia participativa, se repita o mesmo que com a representação política, ou seja, pontualmente, cair na tentação da maioria. Dito de outro modo, não indicam mecanismos institucionais de pesos e contrapesos para a solução de conflitos.

Como consequência das arenas de disputa entre o institucional e o participativo, autores do século XXI passaram a considerar desejável a complementariedade entre as instituições eleitorais e partidárias e a participação popular, conforme destacado por Young (2000) e Jardim Pinto (2004). Adicionalmente, Loureiro (2009) destaca que estudos recentes apontam novas perspectivas analíticas que superam a oposição entre representação e participação e, além disso, elaboram uma consistente defesa da democracia representativa e de suas potencialidades frente à chamada democracia direta, sem cair nos argumentos da teoria minimalista

ou procedimental, nem tampouco reduzir à tese da inevitabilidade prática do governo representativo nas sociedades contemporâneas.

Nesse sentido, autores como Urbinati (2006) retomam a defesa da representação política e afirmam que a democracia representativa é superior à democracia direta², pois ela melhora a qualidade das decisões e desenvolve as capacidades de debate e construção da vontade do povo, que não está dada *a priori*. Em seus argumentos, a autora destaca que a eleição é apenas um momento da democracia representativa, uma vez que esta envolve também a participação do povo ao longo do mandato, não para tomar decisões, mas, sobretudo, para construir com os representantes as decisões e controlá-los.

Logo, como destaca a autora, a representação é uma forma de participação política que pode ativar uma variedade de formas de controle e de supervisão por parte dos cidadãos. Assim, em vez de um esquema de delegação, a representação é um processo político que conecta sociedade e instituições. A autora destaca, por fim, que, na democracia representativa, o povo soberano delega poder ao representante, mas tem também o poder negativo de destituí-lo.

Para que esse poder negativo possa ser exercido, Arantes, Loureiro, Couto e Teixeira (2010) apontam o controle como uma dimensão crucial da ordem democrática, uma vez que é um ato ou momento político central de um ciclo mais amplo de representação política. Para assegurar que os representantes, uma vez à frente de seus cargos, pautem sua conduta pelo melhor interesse dos representados, é necessário haver instrumentos efetivos de controle. Assim, o ciclo da representação se completa quando o povo, a partir dos efeitos gerados pelos atos de controle, é capaz de avaliar se os governantes agiram ou não como representantes de fato, decidindo-se por seu impedimento ou recondução ao cargo pelo voto (poder negativo).

Todavia, para que o povo possa exercer a interação com os representantes, controlá-los e, ao fim do ciclo de representação, exercer o poder negativo, a transparência de seus atos emerge como condição

² Não confundir democracia direta com democracia participativa. A primeira incentiva a presença e não a participação.

necessária. Bobbio (2000) destaca que um dos eixos dos regimes democráticos é que todas as decisões e atos dos governantes devem ser conhecidos pelo povo.

Mesmo quando o ideal da democracia direta foi abandonado com o nascimento do grande Estado territorial moderno e foi substituído pelo ideal de democracia representativa, o caráter público do poder, entendido como não secreto, como aberto ao público, permaneceu como um dos critérios fundamentais para distinguir o Estado constitucional (democrático) do Estado absoluto, assinalando que o poder público deve ocorrer em público. Afinal, como destaca o autor: como os governos poderiam ser controlados se estivessem escondidos?

Neste ponto duas perguntas fundamentais precisam ser respondidas. A primeira é: como se controlam os governantes (político eleito e burocrata) em uma democracia representativa? A segunda pergunta é: o que é transparência?

No que se refere à primeira pergunta, Arantes *et al.* (2010) destacam que a resposta à questão nos remete à discussão das diferentes formas de *accountability* democrática, ou seja, a existência de um aparato institucional que garanta a responsabilização política ininterrupta do poder público diante da sociedade. O controle é, portanto, momento constitutivo do processo mais amplo de *accountability* ou responsabilização política dos governantes para garantir (ou tentar garantir) que eles atuem de fato como representantes do povo.

Seguindo o conceito apresentado por Sartori (1994), Abrucio e Loureiro (2004) destacam que a primeira forma de *accountability* é o processo eleitoral, garantidor da soberania popular. A segunda é o controle institucional durante os mandatos, que fornece os mecanismos de fiscalização contínua dos representantes eleitos e da alta burocracia com responsabilidade decisória. A terceira forma de *accountability* democrática relaciona-se à criação de regras estatais intertemporais, pelas quais o poder governamental é limitado em seu escopo de atuação, a fim de garantir que os direitos dos indivíduos e da coletividade não possam simplesmente ser alterados pelos governos de ocasião.

Arantes *et al.* (2010) destacam ainda que essas três formas de *accountability* existem, com maior ou menor grau de sucesso, em todos os países democráticos e que sua consecução depende da utilização de instrumentos institucionais e da existência de condições mais gerais (sociais, políticas, culturais etc.) capazes de dar um alicerce estrutural à democracia e suas formas de responsabilização política.

Para que essa responsabilização se efetive, a transparência das ações governamentais, apesar de não esgotar a busca da *accountability* durante os mandatos, é um requisito fundamental para a efetivação de seus instrumentos institucionais, pois sem informações confiáveis, relevantes e oportunas, não há possibilidade de os atores políticos ativarem os mecanismos de responsabilização (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004).

No sentido de controlar os políticos eleitos, os burocratas e os dirigentes públicos, o debate sobre transparência tem atraído, nos últimos anos, considerável atenção de diversas áreas de conhecimento, como Administração, Ciência Política, Economia e Negócios, Administração Pública, Direito, Contabilidade etc. Além disso, muitos cientistas estão cada vez mais conscientes da importância desse tema e do seu potencial poder explicativo, uma vez que consideram que a transparência é a pedra angular para a consolidação democrática e o equilíbrio de mercado.

O discurso predominante é que a transparência dissipa a opacidade, principal refúgio da corrupção, assim como a ineficiência. Entretanto, por causa da importância atribuída à transparência e por seu uso em diversas áreas de conhecimento, o uso do termo tem sofrido variações que demandam atenção (GRIGORESCU, 2003; MICHENER; BERSCH, 2011), visto que transformaram o termo em um neologismo impreciso e incomunicável.

Buscando dissipar as confusões conceituais do termo, discutiremos a seguir os conceitos de transparência, suas classificações e perspectivas analíticas, visando tornar o debate menos fluido.

2 TRANSPARÊNCIA E SEUS SIGNIFICADOS MAIS GERAIS

O termo transparência, de acordo com Hood (2006, p.3), é de origem latina e tem aparentemente sido usado em inglês (com traduções posteriores para outros idiomas) para denotar ‘permeabilidade à luz; diáfano, translúcido; cristalino’ desde o século XV. Michener e Bersch (2011) escrevem que o termo transparência é etimologicamente e semanticamente associado com a visão e, por isso, é estranho aplicar a palavra – como substantivo, adjetivo ou advérbio – para ideias abstratas como a política e governo, por exemplo. No entanto, o conceito de transparência, no sentido como empregado hoje, ou seja, relacionado à política e governo, não é tão fácil de ser encontrado em dicionários e tampouco sua história é clara e disponível.

Hood (2006) destaca que, quando se olha além dos dicionários, podem-se encontrar definições para o termo relacionadas à governo e à política, porém, é provável que se descubra muito pouco sobre a história do termo ou como alcançou o significado que lhe é atribuído hoje. O autor destaca, ainda, que ao realizar uma busca na internet pelo termo “transparência” encontram-se muitos resultados relacionados à governança e, principalmente, relacionados à Transparência Internacional e suas atividades ou a órgãos de transparência nacionais e suas respectivas atividades, porém, muito pouca ou nenhuma discussão sobre a origem do termo ou algum debate crítico sobre o assunto.

Os autores destacam, ainda, que as pessoas falam sobre as coisas que são semitransparentes ou totalmente transparentes, mas não é exatamente claro o que elas significam. Em suma, os estudiosos não têm convergido para um termo com a intenção de estabelecer parâmetros ou medidas, da forma, por exemplo, como os teóricos da democracia têm feito com o termo democracia (por exemplo, DAHL, 2012; PRZEWORSKI; STOKES; MANIN, 1999). Tal omissão não só deixa uma lacuna crítica na literatura, como leva a transparência a um alongamento conceitual e a um neologismo impreciso e incomunicável.

Isso se expressa nos diversos conceitos apresentados sobre o tema transparência em diferentes áreas de conhecimento. Na literatura sobre conflitos entre países, um país é transparente se outro conseguir obter informações sobre as preferências da sua sociedade e o seu respectivo apoio às ações do governo (SCHULTZ, 1999). Por outro lado, na literatura sobre regimes internacionais³, transparência se refere às informações que os países oferecem aos organismos internacionais e, em estudos sobre corrupção, transparência se refere à existência de ferramentas e instituições que contribuam para a redução das práticas de corrupção em um país. Na Ciência Política, o conceito de transparência está associado à divulgação de informações por parte dos governos para atores internos e externos (GRIGORESCU, 2003) e sua consequente utilização como instrumento de responsabilização (*accountability*⁴) dos agentes públicos quando estes adotam algum procedimento inadequado (LOUREIRO; TEIXEIRA; PRADO, 2008).

Aplicado ao campo da Administração Pública, Birkinshaw (2006) diz que a transparência pode ser entendida como a gestão dos assuntos públicos para o público e, Black (1997) completa a definição declarando que transparência é o oposto de políticas opacas, em que não se tem acesso às decisões, ao que elas representam, como são tomadas e o que se ganha ou se perde com elas.

³ Um regime, conforme definido por Krasner (2012), é um conjunto explícito ou implícito de "princípios, normas, regras e procedimentos de tomada de decisão em torno da qual as expectativas dos atores sociais convergem em uma determinada área temática". Essa definição é intencionalmente ampla, e abrange as interações humanas que vão desde as organizações formais (ONU, FMI etc.) até grupos informais (associações não formalizadas).

⁴ Apesar de o conceito de *accountability* pressupor a existência de transparência, o conceito de *accountability* não é sinônimo de transparência. De acordo com Prado, Ribeiro e Diniz (2012), o conceito de *accountability* é mais amplo, pois atinge não apenas a prestação de contas e a publicidade das ações dos governos, mas também a existência de mecanismos institucionais de controle da administração pública que possam gerar incentivos ou sanções, caso os agentes públicos cumpram ou não suas obrigações. A transparência das informações públicas é uma das etapas da *accountability*, assim como a prestação de contas e a responsabilização dos governantes.

Do ponto de vista normativo, Moser (2001, p. 3) a define como a “abertura dos procedimentos de funcionamento imediatamente visíveis para aqueles que não estão diretamente envolvidos (o público) para demonstrar o bom funcionamento de uma instituição”.

Na tentativa de tornar o conceito anterior menos fluido, Oliver (2004, p. 2) (*apud* MEIJER, 2009, p. 258) descreve que “a transparência faz-se a partir de três elementos: um observador, algo disponível a ser observado e os meios ou métodos para se realizar a observação”. A definição normativa de Oliver nos remete ao entendimento de que os três elementos devem estar presentes simultaneamente, dado que a ausência de qualquer um deles descaracteriza o ciclo da transparência. De nada adianta existir um observador se não existe algo a ser observado e vice-versa. Caso exista observador e algo a ser observado (orçamento, por exemplo), de nada adiantariam se não existirem meios (internet, jornais, relatórios, aplicativos digitais etc.) ou métodos (bases de comparação, requisitos mínimos obrigatórios, limites) para se realizar as observações.

Mesmo que os três elementos anteriormente destacados estejam presentes, outro requisito fundamental é que a informação seja compreensível ao maior número de usuários possível, mesmo que isso não signifique compreensível por todos, visto existirem aspectos cognitivos que podem dificultar esse processo. Resposta a essa dificuldade tem sido dada por entidades públicas e privadas que atuam como mediadoras da informação (agências de investimentos, organizações não governamentais, universidades etc.).

Por fim, destaca-se que, mesmo que a informação apresente relativo grau de compreensibilidade, ela não se faz completa se não for de fácil acesso aos usuários. Nesse sentido, a facilidade de acesso às informações também é um requisito fundamental para a caracterização da transparência.

Apesar do exposto até o presente, que acreditamos iluminar um pouco o sentido do termo transparência, academicamente, no entanto, o termo e seu significado continuam a ser objeto de discussão, ao menos

em tempos mais recentes. Talvez isso ocorra porque o sentido do termo nem sempre esteve ligado à política.

Assim, compreender a transformação semântica do termo ao longo dos séculos, até se transformar em um termo ligado à política, à democracia e à *accountability* dos governos é fundamental para compreender o estado da arte da transparência e as confusões conceituais em torno do significado do termo.

A não compreensão das transformações no sentido do termo dificulta sua compreensão, sua definição e a possibilidade de se criar um conceito. Por isso, conforme destacam Michener e Bersch (2011, p. 1), quando se trata do conceito de transparência, ou sua definição, a maioria dos estudiosos escolhe o caminho mais simples, adotando definições estilizadas, ou assumem a postura de que "nós reconhecemos a transparência quando a vemos", sem se preocupar com os aspectos conceituais e com os significados dos termos.

2.1 Transparência e seus significados

2.1.1 Breve passeio pela história: o significado de transparência no sec. XIX

Embora o termo transparência não tenha tido seu uso associado à política e governo de forma generalizada até o século XX, seu sentido já era identificado no século XIX. Hood (2006) destaca que é possível identificar ao menos três correntes de ideias precursoras que discutiam o termo transparência antes do século XX, ao menos parcialmente da forma como o conhecemos hoje, a saber: o governo deve agir de acordo com regras previsíveis e estáveis, a comunicação deve ser franca e aberta com a sociedade e devem existir formas de tornar tanto a organização quanto a sociedade cognoscível. A seguir, discute-se cada uma dessas três vertentes.

A crença de que o governo deveria agir de acordo com regras previsíveis e estáveis é uma das mais antigas do pensamento político, indicando que já podia ser encontrada nas doutrinas legalistas chinesas

como *Shen Pukai*, nas clássicas ideias gregas de que as leis deveriam ser estáveis (Sparta) ou documentadas (Athenas). Também está presente na corrente do pensamento ocidental cujo ideal é ‘um governo de leis e não de homens’ ou na noção do *Rechtsstaat* na Alemanha do século XIX (HOOD, 2006).

Hood (1986, p. 20) argumenta, ainda, que a “doutrina de governo baseado em regras e hábitos é frequentemente associada com a democracia liberal, mas pode, também, ser parte de uma ampla lógica de poder político e organizacional dentro do poder executivo”. Governantes e burocratas de todos os tipos tendem a demandar processos governamentais abertos e baseados em regras para aqueles que supervisionam, embora muitas vezes aleguem necessidade de privacidade ou confidencialidade para o trabalho que eles mesmos realizam.

A segunda corrente, defendida por alguns autores anteriores ao século XIX, destaca que os assuntos sociais necessitam ser conduzidos com um maior grau de franqueza, abertura e honestidade. Como destaca O’Neill (2006), Immanuel Kant argumentou contra os tratados sigilosos em seu ensaio de 1795 “*Toward Perpetual Peace*”, e Rousseau, que escreveu um pouco antes de Kant, também tinha muito a dizer sobre transparência. O pensamento de Rousseau é, no entanto, ambíguo. De início, ele afirma que: “em vez de expor as fraudes, os livros de contabilidade e os exames de auditoria só as ocultam, pois a prudência é menos ágil na busca de novas precauções do que a desonestidade em delas escapar” (p. 154), indicando que livros de registro e documentos contábeis não são importantes, o que é preciso é colocar a administração financeira em mãos honestas: essa é a única maneira de fazer com que seja exercida honestamente. Em seguida, conforme se observa em Putterman (2001), Rousseau destaca que os servidores públicos devem atuar “sob os olhos do público” (p. 489) e que uma sociedade transparente, na qual nenhuma conduta privada pode ser velada do olhar vigilante do povo, é o mecanismo-chave para evitar intrigas e conspirações.

Hood (2006) destaca que tais ideias parecem se alinhar com o pensamento reformista dentro do cristianismo, especialmente no que

tange à reforma protestante, que punha ênfase na sinceridade e na franqueza das discussões e na abertura das práticas de administração da Igreja. Cita como exemplo o banquinho do arrependimento⁵ (*stool-of-repentance*) e as tradicionais reuniões na igreja protestante, que contrastavam com as convenções tradicionais da Igreja Católica Romana, onde se pregava o segredo da confissão e do conclave.

Destaca, ainda, as tradicionais reuniões do governo da Nova Inglaterra (hoje Estados Unidos da América), convencionalmente assumido, que se iniciaram em 1636, nas quais as deliberações eram feitas diretamente (face a face) entre o servidor público e os cidadãos, refletindo o ideal de abertura de negociações e responsabilização mútua.

Adicionalmente, Lambie (2002) enfatiza a tradição escandinava de liberdade de imprensa e liberdade de informação, normalmente identificadas como decorrentes da “*Sweden’s ‘Tryckfrihetsförordningen’*” (Lei de Liberdade de Imprensa), que estatuiu direitos de acesso às contas e relatórios do governo⁶. Essa lei teve, também, forte influência dos preceitos defendidos na reforma protestante, uma vez que o autor da lei foi um clérigo luterano, chamado Anders Chydenius.

A terceira corrente relacionada com transparência, de acordo com Hood (2006), constitui a noção, fundamental para muitas ideias das ciências sociais no século XVIII, de que o mundo social deveria se tornar cognoscível através de métodos análogos aos usados nas ciências naturais. Mas, para que isso fosse possível, Bahmueller (1981) afirma que as pessoas e objetos daquele mundo [social] deveriam ser pesadas e contadas, marcadas e identificadas, e submetidas ao brilho da luz pública para que pudessem ser vistas. Só assim elas poderiam ser controladas e

⁵ O Banco do arrependimento era um assento elevado, existente nas igrejas, usado para penitência pública de pessoas que haviam ofendido a moralidade da época, muitas vezes através de fornicação e adultério. No final das reuniões o infrator tinha que ficar em cima do banquinho para receber a repreensão do ministro.

⁶ A Suécia também incluía a Finlândia, que se tornou um Grão-Ducado dentro do império Russo antes de se tornar independente em 1917. A Lei de 1766 foi precedida por uma Lei de 1707 obrigando o arquivamento dos documentos em poder do governo – um ato, ironicamente, a facilitar a censura (LAMBIE, 2002, p. 3).

a segurança se tornaria possível; e só assim, talvez, um reinado de loucos poderia ser evitado.

Seguindo essa linha de raciocínio, Hood (2006) cita o Tratado da Política de 1713 de Nicholas de La Mare, o qual viu, na iluminação pública, nos espaços abertos para a manifestação da opinião pública, na vigilância e fiscalização, nos registros e relatórios e na publicação de informações, a chave para a prevenção de crimes, refletindo uma abordagem de engenharia mais próxima do que conhecemos hoje como transparência e principalmente aquelas associadas às ideias de Foucault (2004) sobre governabilidade em cidades infectadas com a peste e as de Scott (1998) sobre a noção “vendo da mesma maneira que o Estado”.

Importante destacar que muitas dessas ideais têm suas equivalentes na atualidade, tanto na forma de elaboração de relatórios de contas para cumprimento de exigências de organismos nacionais e internacionais, quanto em empreendimentos como a instalação de câmeras em locais públicos e registros da sociedade como os censos.

Apesar de essas três linhas de pensamento – o governo deve agir de acordo com regras previsíveis e estáveis; a comunicação deve ser franca e aberta com a sociedade; e devem existir formas de tornar tanto a organização quanto a sociedade cognoscível – estarem apresentadas de forma segregada, Hood (2006) destaca que, indiscutivelmente, elas apareceram juntas nas ideias do filósofo inglês Jeremy Bentham, que, na opinião do autor, parece ter sido o primeiro a usar o termo transparência em seu sentido moderno, ou seja, relacionado a governo. Bentham (1790/2010, p. 277) afirmou que “eu realmente tomo ‘a transparência’ como um fato indiscutível, um fato que é uma das pedras angulares da ciência política – quanto mais vigiados nós formos, melhor nós nos comportaremos”. Além disso, em seu famoso ensaio *On publicity*, (Bentham, 2010, p. 310) Bentham audaciosamente declara que “sigilo, visto ser um instrumento de conspiração, jamais deveria ser o instrumento de governos regulares” (p. 9).

Hume (1981) escreve que é provável que Bentham tenha cunhado o termo transparência em seu sentido político moderno, como parte de

seu propósito de defender o papel da lei na organização dos poderes executivos. Ainda de acordo com Hume, os vários princípios propostos por Bentham para a gestão pública e poderes executivos mudaram ao longo dos anos dentro do extenso trabalho que ele produziu, mas o princípio da “publicidade ou da gestão transparente” sempre esteve no topo da lista. Em linha com esses princípios, Bentham defendeu a divulgação das contas do governo para que, dessa forma, pudessem ser expostas ao escrutínio da população.

Para Hood (2006) a transparência, no sentido político, conforme destacado por Bentham, foi, naquela época, um contraponto à ideia predominante de que a honestidade no setor público poderia ser assegurada apenas pelo juramento dos administradores. Em *O Panóptico*, Bentham (2008) declara que:

Ressentimento é a vida e a alma dos governantes. Transparência na gestão pública é certamente uma segurança eminente; mas não tem nenhum proveito se não existirem olhos para olhar para ela. Mantidas constantes as outras variáveis, o tipo de homem cuja conduta é mais propensa à vigilância é, portanto, o homem a ser escolhido (BENTHAM, 2008, p. 130, tradução nossa).

Bahmueller (1981) destaca que essas ideias prenunciaram por quase dois séculos o *Sunshine Act* nos Estados Unidos em 1976, o qual exigia que cada reunião do governo fosse liderada por um conselho colegiado de forma a permitir a observação pública das decisões. O autor relata, ainda, que todo “ato oficial” seria praticado em uma “sala comum”, onde pudesse ser observado e monitorado por outros.

2.1.2 Breve passeio pela história: o significado de transparência no sec. XX

Como se pode observar no tópico anterior, nem a palavra nem muitos dos significados da transparência, na forma como são discutidos na atualidade, são uma invenção do século XX, uma vez que figurava em muitas das regras de administração do século XIX, muito antes de ganhar proeminência nas últimas duas décadas do século XX. Essa proeminência

de ideias nas últimas décadas do século XX se desenvolveu, de acordo com Hood (2006), em três principais instâncias: i) nas governança internacional, ou seja, em relação à maneira como os países deveriam se relacionar um com o outro e, também, com os organismos intra ou supranacionais; ii) no contexto interno de cada país relativamente à forma que esses países deveriam informar seus cidadãos sobre as escolhas efetuadas e a prestação de contas; e iii) no contexto corporativo relativamente à forma pela qual os gestores deveriam se relacionar com os *stakeholders* e o mercado financeiro, permitindo que esses conhecessem a forma pela qual tais gestores administram seus negócios.

Apresentamos, a seguir, de forma mais detalhada, como se desenvolveu essa discussão ao longo do século XX.

Transparência na governança internacional

No que se refere à questão da governança internacional, verifica-se a existência de duas importantes correntes defensoras da transparência. A primeira, de acordo com Hood (2006, p. 11), está sustentada no ideal da “Nova Diplomacia”, o qual é voltado para acordos abertos em vez de acordos conduzidos secretamente e baseado na suposição de que essa abertura irá promover a paz e a estabilidade internacional. O autor destaca que o exemplo mais conhecido dessa doutrina emergiu depois da primeira guerra mundial, quando o então Presidente dos Estados Unidos da América, Woodrow Wilson⁷, atribui, ao menos em parte, aos acordos secretos a culpa pela guerra. Consequentemente, no primeiro dos seus quatorze pontos para solução política do pós-guerra, de 1918, Wilson destaca a necessidade de “convênios de paz negociados abertamente, sem nenhum acordo internacional secreto no futuro”.

⁷ Woodrow Wilson parece ter sido a "incorporação da tradição calvinista entre todos os estadistas da época moderna". Ele fez da necessidade de abertura de governo o lema de sua campanha presidencial de 1912, argumentando que "o governo deveria ser para fora e não para dentro" e que "não deve haver nenhum lugar onde nada pode ser feito sem que toda a gente saiba". (LINK, 1969, citado por BOK, 1984, p. 171).

A segunda corrente, de acordo com Hood (2006), é intimamente relacionada, embora não seja idêntica, à doutrina de contratos abertos da nova diplomacia, e defende a ideia de que os governos devem ser obrigados, por leis, acordos, tratados etc., a produzirem demonstrações contábeis inteligíveis e auditáveis para organismos internacionais de vários tipos, no interesse de tornar os regimes políticos internacionais mais efetivos. Como consequência, Mitchell (1998) destaca o aumento da quantidade de informação requerida sobre os governos a partir da celebração de acordos internacionais e as exigências de informações explícitas nos tratados de controle de armas e/ou desarmamento.

A corrente que defende que os Estados devem produzir demonstrações contábeis inteligíveis e auditáveis para organismos internacionais tem sido pesadamente enfatizada em diversas diretrizes na União Europeia, incluindo suas diretrizes de transparência e as medidas políticas relacionadas. O tema comum relacionado a essas medidas é o desejo de colocar as relações financeiras e regulatórias dos governos e de todos os níveis de firmas, empresas públicas e outras entidades em uma mesma base *arms-length*, envolvendo regras previamente estipuladas e relatórios detalhados que agrupem diferentes categorias de gastos (HOOD, 2006).

Uma crítica a essa corrente de transparência da União Europeia é que ela contrasta fortemente com a tradição da democracia participativa na medida em que (ironicamente) envolve regras arcanas que são apenas inteligíveis para advogados e contadores e cujas normas para elaboração de relatórios são pensadas por uma burocracia especializada para atender a outra.

Transparência em âmbito de governos subnacionais

A doutrina de abertura na negociação entre governos, países e organismos internacionais tem coincidido fortemente com as relacionadas à abertura nas relações entre o poder executivo e os cidadãos tanto no âmbito nacional como subnacional; o que não é surpresa, uma vez que

é de se esperar que a democratização tenha esse efeito. Novamente, ao menos três correntes de pensamento podem ser distinguidas, incluindo i) a ideia de governo baseado em regras;; ii) a ideia de abertura das informações governamentais para os cidadãos e a ideia de contabilidade governamental; e iii) arranjos institucionais que impeçam os subsídios cruzados ou as relações opacas entre governos e seus satélites, particularmente as empresas estatais (HOOD, 2006).

Talvez a mais ampla seja a de que a conduta dos governos deve ser praticada de acordo com regras publicadas em vez de arbitrariamente definidas. Essa doutrina remonta aos ideais legalistas do século XIX, baseada em regras e hábitos, já discutida anteriormente, bem como à oposição por muitos movimentos democráticos anteriores ao século XIX aos governos fechados, ou seja, dirigidos por leis e códigos secretos. A expansão das ideias de transparência advindas da democracia liberal no século XX foi fundamental para o desenvolvimento de leis relativas à divulgação de informações, principalmente depois da queda dos regimes fascistas durante a Segunda Guerra Mundial, como, por exemplo, a clássica *Morality of Law* de Lon Fuller em 1964 (HOOD, 2006).

Importante destacar, ainda, que as transições democráticas dos anos 1980 e início dos anos 1990 no Leste Europeu, América Latina, Leste da Ásia e África estimularam o interesse em processos e conceitos associados com a democracia e as instituições. O termo *Glastnost*, que, traduzido do russo, significa “abertura” e “publicidade máxima” tornou-se a pedra angular da reforma administrativa de Mikhail Gorbachev, aumentando a proeminência do termo transparência. A palavra parecia captar o espírito da época; globalização e novas tecnologias pareciam encerrar o sigilo predominante nos governos não democráticos e disseminar uma nova ideologia que consistia em pôr luz sobre as instituições (MICHENER; BERSCH, 2011).

Hood (2006) destaca que a ideia de liberdade de informação entre cidadãos e governos pode ser vista como um vínculo da ideia geral de transparência apresentada anteriormente, mesmo que ela forme um subconjunto específico com sua própria comunidade epistêmica.

Como notado anteriormente, existiram diversos precursores de Leis de Liberdade de Informação, todavia, as ideias praticadas nos Estados Unidos – notadamente por meio do *Administrative Procedures Act* de 1946, seguido do *Freedom of Information Act* de 1966 e do *Government in the Sunshine Act* de 1976 – parecem ter tido um papel determinante nas ideias desenvolvidas no século XX, visto que foram copiadas por muitos países em estágios avançados de democracia, bem como por países com democracias nascentes, como a Dinamarca e a Noruega no início dos anos 1970 e o Reino Unido em 2000 (LAMBLE, 2002). Chevallier (1988, p. 239), por sua vez, destaca que, na França, “o termo ‘Transparência Administrativa’ começou a ser usado em meados da década de 1970 como parte de uma reação geral contra os sigilos predominantes no poder executivo daquele país”.

O *Government in the Sunshine Act* de 1976 nos Estados Unidos, o qual tem antecedentes intelectuais anteriores ao século XX⁸, parece ter sido menos amplamente imitado nas leis de outros países. Entretanto, a ideia de que organizações públicas devem negociar suas políticas em sessões colegiadas ou abertas, parece ter sido amplamente adotada em práticas regulatórias, como, por exemplo, em gestão de risco; e a ideia de decisões e consultas sendo feitas em fóruns abertos por reguladores e outras autoridades públicas parece ter sido favorecida por teóricos como Shrader-Frechette (1991), o qual discutia uma fórmula para a tomada de decisão sob complexos riscos tecnológicos e legais. Ideias relacionadas são apresentadas por Stasavage (2006), sob a onda recente da democracia deliberativa, o qual discute a necessidade de abertura e publicidade como fundamento para as relações entre o governo e os cidadãos.

Hood (2006, p. 15) destaca que uma corrente bastante diferente de ideias, que também tem sido chamada de transparência, “está relacionada

⁸ Afirma-se aqui que o *Government in the Sunshine Act* tem antecedentes intelectuais anteriores ao século XX na medida em que remete à doutrina de gestão transparente de Bentham, que afirma que “titulares de cargos públicos” não devem possuir relações secretas com outros agentes fora dos fóruns oficiais, além de outras ideias relacionadas à transparência.

ao uso do termo pela União Europeia e advém de um arcabouço intelectual diferente e já consolidado relacionado à governança corporativa”. Essa corrente defende que o governo deve utilizar regimes contábeis que separem diferentes tipos de atividades, permitindo identificar quem paga e quem se beneficia com programas e medidas específicas, além de separar as atividades financeiras de outras atividades por meio de diferentes centros de custos dentro do governo. A ideia básica está longe de ser nova no campo da gestão dos serviços públicos, uma vez que a ideia de que atividades deficitárias deveriam ser claramente identificadas e subsidiadas, em vez de ocultadas ou escondidas em subsídios cruzados, remonta às práticas de gestão ferroviária utilizadas pelo estado australiano de Victória em 1880 (WETTENHALL, 1966).

A mesma ideia foi aplicada à gestão de empresas públicas na década de 1960 na invenção do “*public service obligations*” na gestão do *British nationalized industries*, e equivale a transparência, *avant la lettre*, embora o termo transparência não tenha sido utilizado para designar a abordagem das contas do governo naquele momento (HOOD, 2006).

Michener e Bersch (2011, p. 3) destacam que “foi na década de 1980 que o termo transparência começou a ser usado generalizadamente em finanças públicas para denotar uma abordagem de centros de custos para a contabilidade governamental”. Hood (2006, p. 16) destaca que um exemplo digno de nota foi o histórico documento denominado “*Government Management: Brief to the Incoming Government*” do Tesouro da Nova Zelândia de 1987, associado com uma mudança radical na concepção e nas operações da máquina governamental”. Ligando a doutrina de governo por regras previsíveis com a de contabilidade por “centro de custo”, o *New Zealand Treasury* (1987) afirma que:

há uma necessidade de maior transparência e coerência nas políticas do governo no sentido de aumentar a segurança e credibilidade de suas posições políticas. Este é um objetivo importante na medida em que as intervenções governamentais complexas, tais como impostos, regulamentação e subsídios, aumentam os problemas de informação voltados para os atores privados. Essa complexidade pode desestimular a atividade econômica. Por exemplo, regulamentações

complexas sobre o uso da terra podem reduzir o valor da mesma devido à incerteza que elas criam. A fonte dessa incerteza se revela nos custos de se obter informações bem como no potencial para mudanças políticas (NEW ZELAND TREASURY, 1987, p. 40, tradução nossa).

O *New Zealand Treasury* (1987, p. 48) destaca, ainda, que “transparência significa não apenas abertura e previsibilidade nas políticas e objetivos, mas também dos recursos usados pelo governo, o que significa que qualquer subsídio em operações do governo deve ser divulgado e não escondido”.

Independentemente da abordagem utilizada para se defender e discutir a transparência, uma questão importante é o monitoramento. Savage (2006, p. 148) destaca que “o sucesso do monitoramento depende da habilidade de se criar o que os estudiosos denominam de sistema de informação de *compliance*”. Mitchell (1998, p. 330) destaca que tal “sistema consiste de atores, regras e processos de coleta, análise e divulgação de informações sobre violação e conformidade (*compliance*)”.

Savage (2006) complementa as ideias de Mitchell ao afirmar que nem todos os sistemas de informação são parecidos e que variam de acordo com o ambiente institucional; a organização ou entidade que está sendo monitorada; a clareza dos objetivos, os quais delinearão o tipo de informação necessária; a capacidade administrativa do ator em prover a informação requerida; o número de Estados supranacionais ou atores extraestatais envolvidos; se os dados são autorreportados ou produzidos externamente; e se os dados são requeridos para avaliar o comportamento voltado para a efetividade ou para a conformidade.

Mitchell (1998) escreve que o comportamento voltado para a efetividade refere-se à ação estatal que ajuda a produzir uma forma de governo com metas amplas, em que o seu não cumprimento não inicia o uso de sanções. Por outro lado, comportamento orientado para a conformidade refere-se às ações do Estado que estejam em conformidade com as metas baseadas em acordos ou leis, em que o comportamento ‘não conforme’ induz ao uso de sanções.

Transparência e governança corporativa

Relacionado tanto à noção de transparência da União Europeia quanto à noção de transparência advinda de práticas contábeis do governo, está o desenvolvimento de debates relativos à abertura e previsibilidade das transações em governança corporativa. Um dos temas centrais em desenvolvimento na governança corporativa, tanto na teoria como na prática, é a tentativa de reduzir a assimetria informacional, ou especificar o fluxo de informações entre alguns dos principais atores, entre os quais se podem destacar os gestores das empresas e os acionistas ou o mercado financeiro ou, mais especificamente, os diversos níveis gerenciais da corporação tais como os diretores executivos, presidente e executivo-chefe e comitês de auditoria (PRAT, 2006).

Lowenstein (1996) destaca que o que é chamado de transparência em outras áreas do conhecimento tende a ser denominado “*disclosure*” na linguagem contábil, e, como nas outras áreas de conhecimento, a ideia de *disclosure* ou transparência em governança corporativa também pode ser constatada antes do século XX. Jönsson (1988), citado por Hood (2006), destaca que a noção de transparência no sentido de obrigação, por parte das empresas e dos agentes, de divulgar sua situação econômica em benefício dos credores ou principal remonta, pelo menos, ao *French ‘Ordonnance de Commerce’* de 1963 e que ela se desenvolveu substancialmente juntamente com o desenvolvimento institucional corporativo no século XIX, quando a obrigação de tornar públicas as informações das empresas tornou-se uma condição obrigatória para todas as empresas de responsabilidade limitada e de capital aberto.

No entanto, no século XX, as extensões das obrigações sobre as corporações no sentido de divulgarem mais informações sobre elas mesmas aumentaram fortemente com o avanço da regulação, com a auditoria e com as reformas contábeis destinadas a produzir confiança nas corporações logo após uma sequência de falências e escândalos ocorrida nos anos 1990. Além disso, o volume de negócios mobiliários no século XX levou a mais pressões para que as empresas produzissem

mais informações abertas e comparáveis sobre suas atividades em benefício dos investidores, aumentando as proibições relacionadas à “*insider trading*” e exigindo a divulgação de informações por segmento de negócios (POWER, 1999).

Adicionalmente, Hood (2006, p. 17) destaca que foi o “aumento do número de grupos nos mercados financeiros com interesse em relatórios mais transparentes que levou a crescentes requerimentos por melhorias nas informações divulgadas”. O autor acrescenta, ainda, que janelas de oportunidades para introduzir as medidas anteriormente relatadas foram proporcionadas pelo alto índice de falência das empresas (desde o *crash* do mercado de ações de 1929, que levou à criação da *Securities and Exchange Commission* (SEC), até o *Sarbanes-Oxley Act* em 2002, logo após o colapso em 2001 da *Enron* e da *Worldcom*), que expuseram assimetrias informacionais entre gestores/executivos e acionistas e reguladores, além de outros atores importantes no mercado financeiro.

A extensão das obrigações de divulgação na governança corporativa é em parte um reflexo do desenvolvimento, no século XX, de ideias relacionadas à assimetria informacional por parte de autores da economia institucional sobre teoria dos custos de transação e da teoria do *principal-agent* para ampliar a teoria da firma além da tradicional ficção de que a firma poderia ser tratada como se fosse um ator singular. As primeiras ideias, tais como a famosa análise sobre a divisão entre propriedade e controle (BERLE; MEANS, 1932) e a ideia de ascensão de uma classe empresarial (BURNHAM, 1941), foram desenvolvidos com base em teorias formais de descrição gerencial, particularmente entre os anos 1960 e 1970 por autores como Alchian e Demsetz (1972) e Hölmstrom (1979), os quais construíram seus modelos baseando-se fortemente na disparidade de informações entre principal e agente.

Destaque deve ser dado, também, aos trabalhos de Akerlof (1970); Spence (1973) e Stiglitz (1975), vencedores do Prêmio Nobel em 2001 por seus estudos sobre as assimetrias de informação. A simples observação de que desequilíbrios na oferta e demanda de informação poderiam distorcer a eficiência dos mercados introduziu as propriedades que mais tarde

levariam a "transparência" à sua atual importância teórica e empírica. No entanto, Newbery e Stiglitz (1987) escrevem que, ironicamente, nenhum destes laureados empregou o termo até 1987.

Legisladores também começaram a olhar dentro das corporações e a desenvolver leis e sistemas que regulassem o fluxo de informações das empresas, como, por exemplo, o tipo de informação que deveria ser apresentada para os conselhos das empresas e o tipo de opinião que deveria ser apresentado (HOOD, 2006).

Desenvolvimento similar ocorreu no mundo da contabilidade e da auditoria, e a aplicação de um conjunto de políticas de transparência tem seu pico atribuído ao desenvolvimento de novos códigos de boas práticas de governança no final do século XX, tais como “*UK Cadbury report* de 1992”, o qual foi impulsionado pelos vários escândalos corporativos do final dos anos 1980 e início dos anos 1990 e é considerado por Hood (2006, p. 18) “o primeiro código de conduta em governança corporativa publicado no mundo”, colocando a “abertura” (juntamente com integridade e *accountability*) no centro de suas recomendações. O pensamento sobre a governança em organizações privadas e públicas não é, necessariamente, isolado e, independente da esfera estudada, o pico do ‘discurso moderno’ sobre transparência, parece ter sido alcançado, em ambas as esferas, no final dos anos 1990.

O desenvolvimento do termo transparência e dos seus limites e potencialidades permitiu que o mesmo ganhasse importância ainda maior no século XXI. O desenvolvimento das chamadas tecnologias da informação e comunicação (TIC) e a melhora dos níveis de democracia ao redor do mundo impulsionaram as exigências por transparência, levando diversos governos a adotarem leis de abertura e transparência, tanto no âmbito nacional como no subnacional. Essas mudanças são discutidas no tópico a seguir.

2.1.3 A transparência no século XXI

No sentido conceitual, o século XXI não trouxe consigo grandes inovações para o termo transparência. No entanto, no que se refere

à questão de informação e *compliance*, as formas de comunicação e as novas tecnologias de informação e comunicação (TIC) trouxeram grandes possibilidades para o aumento da transparência e, por consequência, da *accountability*.

De acordo com Pinho (2008), a partir da década de 1990, as TIC espalharam-se pelo setor governamental por meio do que se chama governo eletrônico, representado pela informatização de suas atividades internas e pela comunicação com o público externo. Para o autor,

uma forma central dessa informatização tem sido a construção de portais governamentais, por intermédio dos quais os governos mostram sua identidade, seus propósitos, suas realizações, possibilitam a concentração e disponibilização de serviços e informações, o que facilita a realização de negócios e o acesso à identificação das necessidades dos cidadãos (PINHO, 2008, p. 473).

O autor destaca, ainda, que os objetivos do governo eletrônico não se esgotam nesses elementos, mas incluem também outros referentes ao aumento da transparência e participação da sociedade nas ações governamentais. Para Pinho (2008), esse corpo de objetivos está fundamentado nas características intrínsecas que as novas TIC possuem, as quais permitem e aceleram a comunicação e a interação entre sociedade e governo.

Prado, Ribeiro e Diniz (2012) destacam que há pelo menos duas razões para explicar o fato de o governo eletrônico ter se tornado um conceito importante no final dos anos 1990. A primeira refere-se à busca de modernização da administração pública e melhoria da eficiência dos processos operacionais do governo e a segunda estaria relacionada ao uso da *Internet* pelo setor público para a prestação de serviços públicos de forma eletrônica.

Complementarmente, Fountain (2001) destaca que as transformações no mundo social, juntamente com os avanços da tecnologia levaram a sociedade a viver sob a influência de novos paradigmas: o da era da informação e o da dominação do setor de serviços sobre os demais setores da economia. Para o autor, novos paradigmas surgem juntamente com o

desenvolvimento da sociedade da informação e acrescenta que o governo eletrônico seria a transposição dos novos paradigmas para o ambiente do governo, com destaque para os temas *accountability* e transparência.

Importante destacar, neste ponto, que apesar do conceito de *accountability* pressupor a existência de transparência, o conceito de *accountability* não é sinônimo de transparência. De acordo com Prado *et al.* (2012), o conceito de *accountability* é mais amplo, pois atinge não apenas a prestação de contas e a publicidade das ações dos governos, mas também a existência de mecanismos institucionais de controle da administração pública que possam gerar incentivos ou sanções, caso os agentes públicos cumpram ou não suas obrigações. A transparência das informações públicas é uma das etapas da *accountability*, assim como a prestação de contas e a responsabilização dos governantes⁹.

Um aspecto importante da *accountability* é que ela pode se efetivar por mecanismos verticais e horizontais. Os verticais ocorrem, sobretudo, pelo mecanismo do voto, em eleições regulares e reguladas. Os mecanismos horizontais dependerão dos desenhos institucionais de cada país e de como funciona a *web of accountability* de cada um desses países, conforme já discutido anteriormente.

No tocante à transparência, Sartori (1994) destaca que esta reside na própria formação da opinião pública. Para o autor, como a formação de uma opinião pública consistente não é factível sem o direito às informações governamentais, uma opinião fundamentada não pode ser expressa sem o conhecimento dos planos e das decisões dos governos. O autor complementa seu raciocínio declarando que é importante que o público e também os grupos organizados da sociedade obtenham essas informações, dado que, de posse das mesmas, poderão, em caso de necessidade, interferir no processo político (exercer direito negativo). A transparência é o primeiro passo para a realização desse processo.

Apesar de as TIC terem contribuído para o desenvolvimento de mecanismos de participação e de divulgação dos planos e ações dos

⁹ Para uma melhor compreensão do conceito de *accountability* ver trabalhos de Campos (1990) e Pinho e Sacramento (2009).

governos, muitos autores se mostram céticos sobre esse potencial das TIC. Pinho (2008, p. 476), por exemplo, escreve que a internet e as TIC em geral possuem um potencial enorme de transformação, “mas suas efetivas possibilidades devem ser relativizadas ante um contexto das forças de dominação e poder que, aliás, também fazem uso dessas próprias tecnologias para manter seu *status* de dominação”. Um caso que se pode citar como exemplo é o Caso Edward Snowden e as espionagens da Agência de Segurança Nacional americana sobre diversos países.

Outro problema referente às TIC para o processo de transparência e *accountability* democrática, de acordo com Michener e Bersch (2011), é a mediação dos dados. Muitas vezes os dados são disponibilizados em meios eletrônicos de acesso público por meio de relatórios, gráficos, quadros e tabelas que são refeitos (reelaborados) a partir da informação principal. Esses dados mediados, apesar de, em muitos casos, facilitarem a compreensão das informações, prejudicam a sua confiabilidade, uma vez que não haverá meio de aferir a qualidade da informação divulgada e, tampouco, relatórios de auditoria que compreendam a análise e validação dos mesmos.

Em função disso, uma nova corrente começou a se desenvolver no final do século XX e início do século XXI. Trata-se de uma corrente que defende, além de informações padronizadas em relatórios, gráficos, tabelas etc., a disponibilização de dados do governo em plataformas abertas, onde os dados poderão ser baixados e manipulados (no sentido de usabilidade) pelos usuários. Essa corrente vem ganhando cada vez mais força neste século, existindo inclusive organizações internacionais e nacionais que defendem essa política. Como exemplo pode-se citar a organização internacional *Open Government Partnership* (OGP), com seus braços em diversos países.

Como se observa, a origem do termo transparência remonta ao século XIX, mas somente no século XX é que seu uso tomou o significado que conhecemos hoje, ou seja, relacionado à política. As transformações tecnológicas ocorridas no século XXI ajudaram a impulsionar a demanda por transparência, mas o uso dessa tecnologia não aumentou a vigilância da

sociedade sobre o Estado. O processo inverso também ocorreu e a sociedade passou a conviver com sistemas de vigilância cada dia mais sofisticados.

Ainda que esse breve histórico da transparência nos permita conhecer os avanços do termo ao longo dos séculos, o significado do mesmo, conforme já destacado, permanece fluido. Conforme destacam Michener e Bersch (2011, p. 1), a maioria dos estudiosos escolhe o caminho mais simples, adotando definições estilizadas de transparência, ou assumem a postura de que "nós reconhecemos a transparência quando a vemos".

As pessoas falam sobre as coisas que são "semitransparentes" ou "totalmente transparentes", mas não é exatamente claro o que elas significam. Em suma, os estudiosos não têm convergido para um termo com a intenção de estabelecer parâmetros ou medidas da mesma forma que os teóricos da democracia têm feito com o termo "democracia" (ex. DAHL, 2012; PRZEWORSKI *et al.*, 1999), e esta omissão não só deixa uma lacuna crítica na literatura como leva a transparência a um alongamento conceitual e a um neologismo impreciso e incomunicável.

Nesse sentido, a seção seguinte tem por objetivo discutir os principais conceitos e classificações da transparência.

3 TRANSPARÊNCIA: DEBATE CONCEITUAL E CLASSIFICAÇÕES

Embora o objetivo deste capítulo seja construir, usando as palavras de Heald (2006), a “anatomia da transparência” (p. 25), é necessário abordar, ainda de acordo com o mesmo autor, a relação triangular entre transparência, abertura e vigilância. A primeira questão destacada pelo autor é se uma clara distinção pode ser estabelecida entre transparência e abertura, e o mesmo destaca que, em termos gerais, a resposta parece ser negativa. Para exemplificar essa negativa o autor destaca que o Comitê de Nolan, no Reino Unido, formulou em 1995 os “sete princípios da vida pública”, que deveriam ser aplicados em todo o serviço público, quais sejam: abnegação, integridade, objetividade, *accountability*, abertura, honestidade e comando. O autor complementa dizendo que a abertura está intimamente relacionada à transparência, embora não signifique, conceitualmente, a mesma coisa.

Como se observa no Nolan Committee (1995, p. 14), “os detentores de cargos públicos deveriam permitir que todas as suas ações e decisões fossem abertas e que o sigilo apenas fosse permitido quando o interesse público claramente demandasse”. Heald (2006, p. 25) destaca que, se os princípios da vida pública do Comitê de Nolan tivessem sido elaborados em 2005 em vez de em 1995, “o termo transparência substituiria o termo abertura como um dos sete princípios”. Nesse sentido, o autor afirma que transparência parece ter se transformado no termo preferido na atualidade, embora existam muitas ocorrências do termo transparência e abertura como se tivessem significados distintos.

Birkinshaw (2006) considera que abertura e transparência são próximas em significado e ambas transmitem alguma coisa maior que acesso à informação governamental. De acordo com esse autor, “abertura significa concentrar-se no processo que nos permite ver as operações e atividades do governo no trabalho – sujeita [...] às isenções necessárias” (BIRKINSHAW, 2006, p. 190). Na visão desse autor, a transparência vai além

da abertura, uma vez que considera que tanto o processo de elaboração das políticas públicas quanto sua implementação devem ser conduzidas da forma mais visível possível.

Larsson (1998) apresenta visão similar ao afirmar que a “transparência se estende além da disponibilidade de informações para abraçar a simplicidade e compreensão” (p. 40). Por exemplo, é possível que uma organização esteja disponibilizando seus documentos e procedimentos para acesso público e, contudo, não seja transparente, uma vez que a informação é percebida como incoerente pelos cidadãos (os receptores não conseguem compreender e processar a informação).

A segunda questão se refere à relação entre transparência/abertura e vigilância¹⁰. Um ponto óbvio sobre vigilância, de acordo com Heald (2006, p. 26), é que “alguém ou alguma coisa está fazendo a vigilância e isso explica por que o termo carrega um sentido de ameaça”. Nesse sentido, a transparência pública pode auxiliar a sociedade na vigilância das ações dos governos, mas não assegura a responsabilização dos gestores públicos se outros mecanismos democráticos não existirem. De qualquer forma, as ideias de transparência, quando associadas à ideia de visão e translucidez, denotam que alguém está sendo observado, visto não existirem barreiras visuais entre o observado e o observador, e isso, por si só, cria uma ideia de vigilância.

Voltando à discussão denominada por Heald (2006) de anatomia da transparência, e tomando transparência como essa relação triangular destacada pelo autor, apresentam-se a seguir as diversas conceituações e classificações atinentes à transparência.

3.1 Direções de transparência

De acordo com Heald (2006), nos debates relacionados aos benefícios e custos da transparência para o Estado, devem ser

¹⁰ Vigilância pode ser entendida também como fiscalização. No texto utiliza-se a palavra vigilância por denotar a vigilância do povo sobre os governos, venha essa vigilância das entidades de fiscalização, das entidades da sociedade civil organizada ou diretamente do cidadão.

consideradas quatro direções. As duas primeiras (transparência para cima e transparência para baixo) referem-se ao que o autor denominou de “transparência vertical”, enquanto a transparência de fora para dentro e a Transparência de dentro para fora se referem ao que o autor denominou de “transparência horizontal”, e serão discutidas na sequência.

A **transparência “para cima”** (vertical) pode ser concebida tanto em termos de relacionamentos hierárquicos como da análise *principal-agente* que subsidia a maioria dos modelos econômicos. Transparência ascendente significa que o superior/*principal* pode observar a conduta, o comportamento, e/ou os resultados dos subordinados hierárquicos/*agentes*. Nesse sentido, os agentes fornecem informações úteis para que o principal possa monitorá-los. Esse modelo, apesar de ter sido desenvolvido para subsidiar modelos de relacionamentos hierárquicos e análise de *principal-agente*, pode, também, ser utilizado no setor público para subsidiar análises que envolvam o fluxo informacional entre burocracias e governo, uma vez que para analisar a efetividade de suas políticas os governantes eleitos precisam monitorar os burocratas.

A **transparência “para baixo”** (vertical) ocorre quando os governados podem observar a conduta, o comportamento e/ou resultados de seus governantes. Essa direção de transparência está diretamente relacionada aos conceitos de democracia, dado que o direito dos governados em relação aos seus governantes figura, na teoria e na prática democrática, frequentemente, sob a tutela da *accountability*. Por isso, uma vez à frente de seus cargos, os políticos eleitos e sua burocracia pública devem prestar contas ao povo, responsabilizando-se perante este por seus atos e omissões. Isso exige a existência de um fluxo informacional contínuo entre governo e sociedade, uma vez que sem esse fluxo não é possível se controlar a conduta dos governantes nem durante o mandato nem ao fim do ciclo da representação.

A **transparência para fora** (horizontal): ocorre quando o subordinado hierárquico ou o *agente* consegue observar o que está acontecendo “além” da organização. A habilidade de ver além da organização é fundamental para uma organização compreender seu ambiente e monitorar o comportamento de seus pares ou competidores.

Nesse sentido, a transparência para fora torna-se central nas relações internacionais, visto que os países precisam observar seus competidores, seus parceiros, seus credores, seus investidores etc. Da mesma forma, essa direção da transparência é primordial em estruturas federativas, uma vez que uma unidade subnacional necessita ver além de si mesma, ou seja, precisa acompanhar o movimento dos pares para dimensionar suas estratégias políticas, econômicas e orçamentárias. Em ambientes democráticos, esse tipo de transparência também tem reconhecida importância, pois permite que diferentes poderes possam se observar e que as instituições de controle (bem como o controle social) possam ser exercidos pelos diferentes atores para que se efetive os mecanismos de controles durante os mandatos.

A **transparência “para dentro”** (horizontal) ocorre quando aqueles que estão fora da organização conseguem observar aquilo que ocorre em seu interior. Assim, diferentemente do que comentamos na transparência para fora, na transparência para dentro há a necessidade daqueles que estão fora da organização de conseguirem enxergar dentro dela, resguardado, é claro, aquilo que por lei tiver que ser mantido sob sigilo. Dessa forma, parceiros comerciais, credores, devedores e qualquer país com o qual haja relações políticas, comerciais ou de outra espécie necessitam conhecer as políticas fiscal, monetária, cambial, regulatória, trabalhista, de direitos, entre outras, daquele país.

Nesse sentido, tanto a transparência para fora quanto a transparência para dentro são relevantes para legislações sobre liberdade de informação, e esse direcionamento de transparência é que possibilita a criação de mecanismos de controle social através de legislações que determinam padrões de comportamento (por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Acesso à Informação).

Uma questão importante tanto na transparência para dentro quanto na transparência para fora é que elas trazem consigo uma associação muito forte com vigilância, levando a uma discussão sobre os limites desse tipo de transparência para que não seja invasivo à privacidade do cidadão ou do governante.

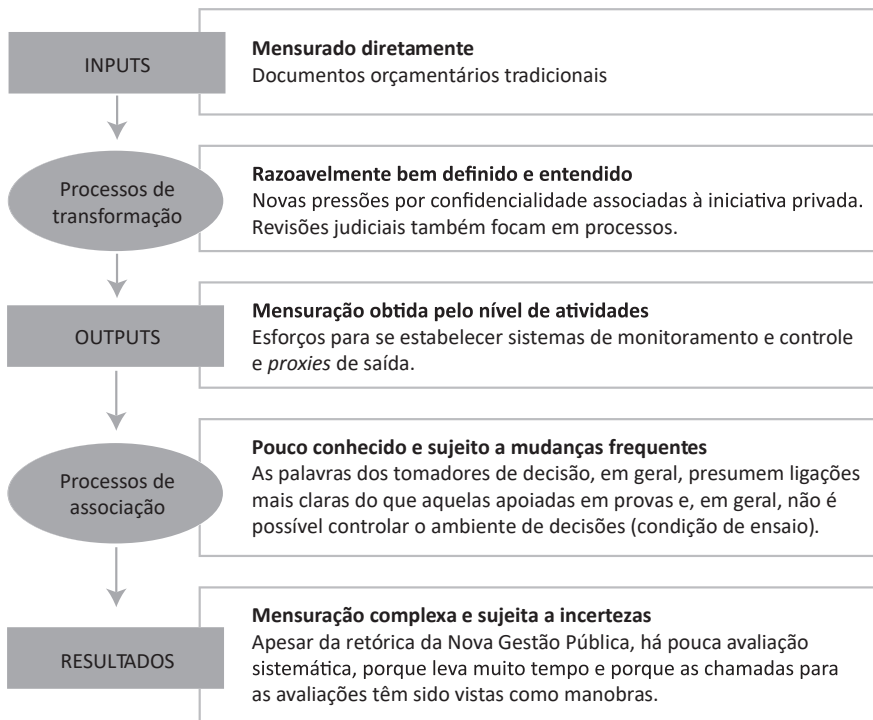
3.2 Variedades de transparência

Heald (2006, p. 29-31) define as variedades de transparência de acordo com suas variáveis dicotômicas: transparência de eventos *versus* de processos, transparência retroativa *versus* tempestiva e transparência nominal *versus* efetiva.

3.2.1 Transparência de eventos *versus* de processos

Inicialmente, apresenta-se a distinção entre a transparência de eventos e de processos, conforme é demonstrado na Figura 2, a seguir:

Figura 1 – Transparência de eventos *versus* Transparência de processos



Fonte: adaptação de Heald (2006, p. 30).

A transparência dos eventos é representada pelos objetos: *inputs*, *output* e resultado, enquanto a dos processos é composta por

aspectos processuais e operacionais. Analisando os eventos, tem-se: *inputs* são representados pelos tradicionais sistemas públicos de despesa, os *outputs* podem ser mensurados pelo nível de atividade do setor governamental (por exemplo, número de pacientes atendidos) e o resultado é de difícil avaliação, pois envolve questões subjetivas como satisfação, medidas de deterioração entre outros fatores (por exemplo, se a qualidade do atendimento nas unidades de emergência melhorou).

Os sistemas atuais de avaliação da administração pública são baseados em *inputs*. Recentemente, tem-se enfatizado a necessidade de avaliá-la considerando a quantidade e a qualidade dos serviços prestados (*outputs* e resultados). Todavia, essas tentativas de medida ainda são controversas, questionáveis e subjetivas. Adicionalmente, destacamos que, mesmo que eventos como os *outputs* e os resultados sejam de difícil mensuração e, na maioria das vezes, controversos, os eventos são mais facilmente mensuráveis que os processos, que, em geral, podem ser apenas descritos.

Para que seja possível a transição entre os eventos (*inputs*, *outputs* e resultados) são necessários os processos de transformação e de associação. Embora não sejam mensuráveis como os eventos, podem ser descritos caso a informação esteja disponível. Geralmente, os processos de transformação são mais bem compreendidos que os processos de associação, uma vez que variáveis intervenientes e imprevisíveis são mais comuns nos processos de associação (HEALD, 2003).

Para que o acompanhamento da administração pública esteja focado somente em eventos de transparência (*inputs*, *outputs* e resultado), os valores obtidos têm que gerar medidas suficientemente confiáveis para possibilitar a verificação da eficiência das políticas públicas. Nesse sentido, Michener e Bersch (2011) destacam que os dados orçamentários publicados precisam estar disponíveis e serem capazes de permitir inferências por parte dos diversos usuários que os consultam. Em regra, para garantir a confiabilidade da inferência, utilizam-se pareceres de especialistas ou de auditores.

3.3 Transparência retroativa versus tempestiva

Transparência retroativa refere-se à disponibilização *ex post*, em intervalos periódicos, das informações sobre a gestão dos recursos públicos. Um dos problemas dos dados sobre a avaliação do desempenho do Estado é que eles podem ter sido modificados, além do fato de que se referem a fatos já ocorridos, os quais não podem ser modificados ou ajustados.

Na verdade, percebe-se que o período abordado no *disclosure* é cíclico, há sempre um atraso informacional e a sociedade não participa das decisões (HEALD, 2006). Como exemplo, pode-se citar a publicação dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (bimestral), Relatório da Gestão Fiscal (quadrimestral) e a prestação de contas anual dos governantes.

Não se deve imaginar, no entanto, que relatórios com informações retroativas sejam inúteis. A contrário disso, esses relatórios permitem agrupar os *inputs*, os *outputs* e os resultados, permitindo que os órgãos de controle possam exercer o controle institucional durante os mandatos dos governantes, bem como que a sociedade civil possa exercer seu direito negativo.

Além disso, não se deve confundir a retroatividade da informação com a intempestividade da mesma. Uma informação retroativa, publicada tempestivamente, tem a função de corrigir rumos, redefinir ações e políticas, impedir abusos por parte dos governantes. No entanto, quando ela é publicada em uma janela muito grande de tempo, perde sua tempestividade e, nesse caso, não será mais útil, visto que perde sua finalidade informacional e de *accountability* e, por consequência, acaba gerando uma sensação de impunidade na sociedade. Um caso comum no Brasil que exemplifica essa intempestividade refere-se aos julgamentos de contas do poder executivo pelos seus respectivos Tribunais de Contas. Há caso em que as contas demoram até um ano para serem julgadas, sendo que em muitos casos o mandato do governante já terá expirado.

Por outro lado, a transparência tempestiva, de acordo com Heald (2006, p. 33), “é relativa ao contínuo acesso aos processos internos da administração e à disponibilidade de informações em tempo real”.

Assim as decisões e operações do Estado podem ser modificadas significativamente de acordo com a participação social, o que melhora o seu desempenho nas tarefas fundamentais. Percebe-se, nesse modelo, maior transparência e fortalecimento do controle social. Ilustrativamente, tem-se o orçamento participativo e as divulgações em tempo real das informações da execução orçamentária.

Obviamente, um sistema baseado na transparência em tempo real é muito mais oneroso para a administração do que outro em que predomina a transparência retroativa. Logo, cabe ao Estado escolher qual dos dois modelos adotar, utilizando-se como parâmetro as características de cada atividade e de cada processo e, ainda, as circunstâncias em que ocorrem. Nas democracias modernas, as duas formas têm sido conjugadas, ou seja, além dos relatórios com informações retroativas, os Estados tem se valido dos portais de transparência para divulgarem informações em tempo real.

Deve-se destacar, no entanto, que a divulgação de informações em tempo real também pode apresentar problemas, visto que, em geral, ainda não foram auditadas, não apresentam um padrão legalmente definido e isso pode causar confusões analíticas etc. Por isso, acreditamos ser necessário discutir padrões de qualidade e de informações mínimos, para os portais de transparência brasileiros, visto que isso permitirá comparabilidade entre os entes.

Por fim, é importante observar que a escolha de um determinado sistema (transparência retroativa, transparência tempestiva ou a conjugação de ambas) poderá melhorar os níveis de transparência ou apenas aumentar o volume de informação divulgada sem, tampouco, aumentar a transparência. Nesse sentido, Heald (2006) destaca que é necessário verificar se os mecanismos adotados pelos Estados estão provendo transparência efetiva ou nominal.

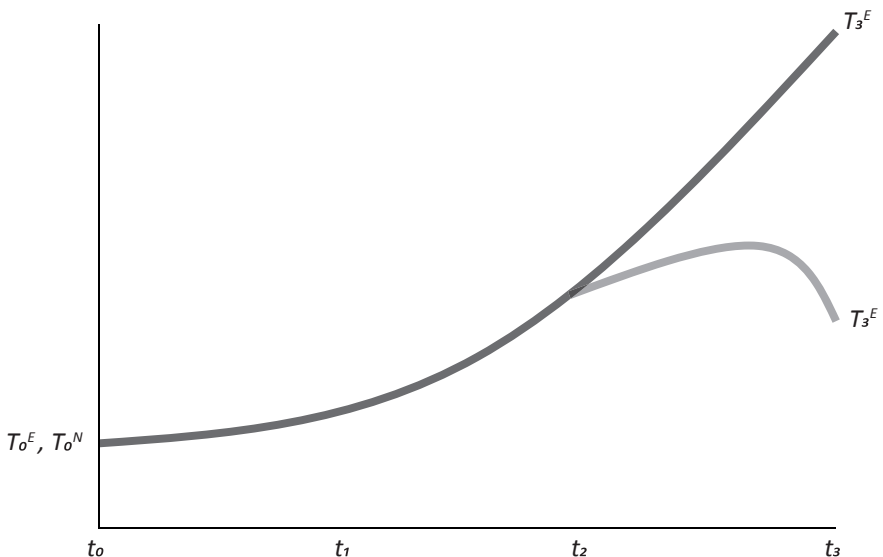
3.4 Transparência nominal versus efetiva

Heald (2006) afirma que, para haver transparência efetiva, os receptores das informações disponibilizadas pelo governo devem ser

capazes de processá-las, compreendê-las e utilizá-las. Quando a informação é apenas divulgada e não é assimilada pelo cidadão, observa-se a existência de transparência nominal. Isso quer dizer que o governo teve a intenção de ser transparente, mas efetivamente não conseguiu. Associando o pensamento de Heald (2006) à conceituação proposta por Michener e Bersch (2011), pode-se afirmar que na transparência efetiva os receptores devem ser capazes de inferir algo a partir da informação publicada, ou seja, a informação permite fazer inferências, ao passo que apenas publicá-la (visibilidade) não caracteriza efetivamente a transparência.

A divergência entre a transparência nominal e a transparência efetiva é denominada de “ilusão de transparência”, conforme demonstra a Figura 3. Essa ilusão é comprovada quando os índices que medem o nível de transparência parecem aumentar e na realidade estão diminuindo. Alguns fatores que contribuem para essa situação são: orçamento (LOA) como simples peça orçamentária e legislativa, liberação de informações para favorecimento de um determinado grupo (fraudes em licitações), manipulação de dados sobre as dívidas e despesas do ente público, entre outros.

Figura 2 – Ilusão de transparência



Fonte: adaptado de Heald (2006).

3.5 A transparência quanto à iniciativa

No que se refere à iniciativa da transparência, Yazigi (1999, p. 26) escreve que em *“el acceso ciudadano oportuno, suficiente y garantizado a información relativa al desempeño de las funciones públicas, se hace posible distinguir dos tipos de transparencia: la transparencia activa y la transparencia pasiva”*.

A **transparência ativa** consiste na difusão periódica e sistematizada de informações sobre a gestão estatal. Resulta de ações voluntárias dos gestores públicos ou de obrigações legais impostas aos órgãos do Estado determinando que sejam publicadas informações necessárias e suficientes para que a sociedade possa avaliar o desempenho governamental. São exemplos dessas informações: explicação sobre as funções e atividades do governo, propostas e objetivos da gestão, dotações orçamentárias, indicadores de desempenho de gestão, sistemas de atendimento ao público etc. Essas informações devem, ainda, ser estruturadas de forma que permitam a comparação entre os exercícios (YAZIGI, 1999).

De acordo com Yazigi (1999), a transparência ativa é um instrumento fundamental para a modernização do Estado, pois explicita os compromissos governamentais para que possam ser reclamados posteriormente como direitos sociais. Além da publicação dos indicadores de desempenho do serviço público e dos balanços institucionais, tem-se exigido a disponibilidade em uma página de *web* de informações sobre os serviços prestados, dados e valores mais relevantes da gestão, indicadores de desempenho, entre outras, com a finalidade de facilitar o controle social, permitindo a avaliação da administração atual bem como acompanhar a evolução dos serviços públicos ao longo do tempo.

A **transparência passiva** refere-se à obrigação do Estado em conceder, a todos os cidadãos que o requeiram, o acesso tempestivo aos documentos oficiais, salvo aqueles que estiverem legalmente protegidos por motivo de segurança nacional, investigação pública, direito de terceiros etc. A regra geral é o livre acesso, sendo o sigilo a exceção. Deve-se destacar, ainda, que o sigilo pode ser questionado judicialmente,

cabendo à administração pública comprovar legalmente o impedimento (YAZIGI, 1999). Um exemplo recente desse modelo no Brasil é a Lei de Acesso à Informação (LAI).

Mesmo que diversos organismos internacionais, como o Banco Mundial, o FMI, a OCDE, entre outros, tenham desenvolvido guias para transparência, muitos órgãos estatais ainda não possuem uma distinção legal clara entre o que deve ser informado constantemente para o público (transparência ativa) e aquilo que deve ser disponibilizado somente quando solicitado pelo cidadão (transparência passiva) e, ainda, as informações e documentos que devem ser indefinidamente mantidos à margem do conhecimento público (YAZIGI, 1999).

Adicionalmente, deve-se destacar que, mesmo que legislações específicas obriguem a divulgação de determinadas informações, muitos entes da Federação acabam descumprindo as regras, dado que nem sempre as penalidades são significativas, evidência essa que indica a inoperância, em alguns casos, das instituições democráticas. Para Yazigi (1999), uma vez vencidas as resistências naturais das pessoas que querem manter uma barreira entre o Estado e a sociedade, as sociedades que avançarem pelo caminho da transparência desfrutarão das vantagens dos fundamentos da democracia: conhecimento, poder e participação dos cidadãos.

Seguindo a classificação apresentada, pode se destacar Oliver (2004, p. 22), citado por Meijer (2009, p. 261), o qual faz uma distinção entre a **velha** e a **nova** transparência. Ele discute que a velha transparência era bastante passiva, ou seja, os fatos públicos só se tornavam acessíveis se as pessoas manifestassem interesse em perguntar. “A nova transparência, em contraste, é mais ativa e pode ser definida como *disclosure* ativo, o que implica em chamar a atenção da sociedade para as ações intencionais e não intencionais dos gestores” (p. 4).

Fung, Graham e Weil (2007, p. 25) fazem uma distinção semelhante entre a primeira e segunda geração de transparência. A primeira geração de transparência é bastante passiva e tem como foco “*right-to-know*”. A segunda geração é mais ativa e tem como metas reduzir os riscos e melhorar o desempenho da instituição para atendimento dos anseios

populares. Neste cenário, os autores conseguem vislumbrar uma terceira geração de transparência – **transparência participativa** –, que consiste na colaboração entre governo e sociedade.

Para Hood (2006, p. 19), uma característica comum a essas formas modernas de transparência é que elas se realizam através de **mídias**. Essa forma de transparência não é direta e se distancia da forma tradicional de transparência em que as decisões emergem de debates face a face nas audiências públicas. Já na visão de Berends (2007) *apud* Meijer (2009, p. 259), “está sendo criado um novo tipo de transparência – a **transparência virtual** (ou midiática) –, em que a sociedade tem informações sobre as ações do Estado, mas não há contato (físico, presencial) com ele (interação)”. O autor considera que a transparência “midiática” pode ter consequências importantes, como, por exemplo, tornar-se uma via de mão única (contrariando o seu propósito) e produzir informação descontextualizada (dados sem o seu contexto geram desinformação). Na percepção de Postman (1993, p. 78), o “desenvolvimento dos meios de comunicação fez com que a informação que é disponibilizada indiscriminadamente, em grande volume e em alta velocidade, dirija-se em particular a ninguém, e seja desprovida de contexto, significado, ou propósito”. Dessa afirmação podemos inferir sobre a importância dos relatórios periódicos, com informações sobre os planos orçamentários, sua execução e desempenho, sempre contextualizados e comparativos.

Por outro lado, Oliver (2004, p. 2), citado por Meijer (2009, p. 10), “relaciona diretamente a propulsão da transparência com o desenvolvimento das tecnologias de informação”. Ele discute que o uso de combustíveis tecnológicos (*internet* e *www*)¹¹ facilita o acesso e a análise da informação, e, como resultado, tem-se o baixo custo da informação e sua distribuição em níveis globais aos indivíduos (que reagem imediatamente a essa informação).

¹¹ Internet é um conjunto de redes de computadores que utilizam o protocolo TCP/IP para comunicar entre si, e Web é um termo simplificado de *World Wide Web*, que é entendido como teia mundial de larga escala. A Web é um ambiente onde os documentos são publicados, disponibilizados e acessados.

Considerando a tecnologia e a transparência como frutos da era da informação, representando conceitos de modernização, a transparência “midiática” insere-se como mecanismo promotor do controle social, e conseqüentemente da consolidação democrática, em sociedades modernas. Resgatando o pensamento de Bentham, Meijer (2009, p. 8) defende a publicação das contas públicas bem como de todos os atos governamentais, que, nesse novo cenário, deveria ser feita em site da *Web* de Governo como meio para evitar omissão direta e aumentar a confiança dos cidadãos em seus governantes. Transparência não é algo completamente novo, a abertura do governo para a sociedade é um processo longo, mas sua importância tem aumentado e há atualmente uma preocupação em gerar informação confiável para a sociedade.

Todavia, conforme já posto neste trabalho, apesar das potencialidades das TIC, fatores como domínio econômico, estágio de desenvolvimento das democracias e vontade política são decisivos para que as TIC consigam cumprir seus objetivos (PINHO, 2008).

Além da preocupação com a confiabilidade, Larsson (1998) destaca que a transparência se estende além da disponibilidade de informações (confiáveis) para abraçar, também, a simplicidade e compreensão. Nesse sentido, Michener e Bersch (2011), buscando conceituar a qualidade da transparência, introduzem duas dimensões importantes ao conceito de transparência, a saber: visibilidade e inferabilidade. Essas dimensões são apresentadas e discutidas no tópico a seguir.

3.6 As dimensões conceituais da transparência

De acordo com Michener e Bersch (2011, p. 8), a palavra transparência abrangia tanto um significado literal como figurado antes de ganhar proeminência como um *slogan* administrativo para tudo que é aberto, confiável, participativo e passível de responsabilização. O significado literal era sustentado na ideia de luz e visão (*visibility*), enquanto o significado figurado representava tudo aquilo que podia ser inferido (*inferability*) com algum grau de facilidade e acurácia.

Como se observa, os conceitos são apresentados de forma contínua. A ideia de que uma informação é mais visível ou possui maior capacidade de inferência está em consonância com a noção de que alguns governos são mais transparentes que outros. Como a visibilidade e a *inferability* representam parte constituinte da transparência, elas são também, em algum grau, uma sobreposição de conceitos, ou seja, elementos da visibilidade podem ter relevância para a *inferability*.

3.6.1 Visibilidade da informação

A visibilidade da informação é uma das duas condições necessárias para a transparência. Para ser visível, a informação deve ser razoavelmente completa e encontrada com relativa facilidade. Nesse sentido, Michener e Bersch (2011, p. 8) destacam que “transparência diz respeito à informação e, se a informação não é visível, perde sua relevância”. No entanto, só porque algo é público não significa que seja visível, uma vez que, para ser visível, a informação deve refletir um grau elevado de integridade. Assim, a informação incompleta diminui o grau de transparência e o dilema óbvio nessa situação é a incerteza de completude, ou seja, quem garantirá aos cidadãos que a informação é completa?

Respostas a essa última questão são dadas por organismos garantidores da integridade da informação, sejam eles internos ou externos à administração pública, como controladorias gerais e tribunais de contas.

Continuando sua explanação sobre as características da transparência, Michener e Bersch (2011, p. 9) destacam que a “visibilidade também incorpora uma segunda característica: a probabilidade de encontrar informações”. Além disso, outra característica relacionada é a possibilidade de se cruzar as informações de forma natural, sem efetivamente ter que procurá-las. Em suma, a visibilidade da informação – que consiste em sua plenitude e na probabilidade de ser encontrada – representa uma das duas condições necessárias à existência da transparência.

3.6.2 Capacidade de inferência

Outra condição necessária para a transparência é o grau de inferência que se pode ter com as informações divulgadas. *Inferability* significa a medida pela qual a informação disponível pode ser usada para se fazer inferências¹². Assim, *inferability* está relacionada à qualidade da informação ou dados. Se os dados são imprecisos, ou obscurecem a informação subjacente, eles põem em questão a habilidade de fazer inferências a partir de tais informações e, por consequência, põem em dúvida o que foi divulgado. Assim, informações incompreensíveis ou ininteligíveis são inverificáveis e, certamente, não devem ser utilizadas para se fazer inferências (Michener & Bersch, 2011).

Nesse sentido, esses autores destacam que, para que a informação seja considerada transparente, ela não deve ser apenas visível, mas deve, também, permitir ao seu usuário fazer inferências. E relatam que uma dimensão crítica da *inferability* é o grau em que os dados são mediados. Adicionalmente, relatam que a mediação ocorre em graus, uma vez que os dados sobre a poluição de uma cidade podem ser mediados por cientistas, técnicos do governo e, até mesmo, políticos (eleitos ou nomeados) antes de serem apresentadas ao público. A mediação pode ocorrer também por meio de terceiros, tais como laboratórios privados e, finalmente, dados brutos sobre poluição podem ser mediados por meio de escores ou dispositivos que tornem a sua compreensão mais fácil aos leigos. Mesmo tornando mais fácil a compreensão, os autores relatam que a mediação pode afetar a habilidade de verificar os dados, e isso afeta sua usabilidade.

¹² O termo inferência tem inúmeras interpretações. Por exemplo, King, Keohane e Verba (1994, p. 46) definem inferência como: “o processo de usar os fatos que conhecemos para aprender sobre os fatos que não conhecemos. Os fatos que não conhecemos são o objeto de perguntas das nossas pesquisas, teorias e hipóteses. Os fatos que conhecemos são nossos (quantitativos e qualitativos) dados ou observações”. Inferência estatística, por outro lado, refere-se a fazer generalizações sobre a população com base em informações da amostra. Michener e Bersch (2011, p. 9) usam uma definição que inclui não só a compreensão de inferência estatística, mas uma definição mais ampla que refere-se à capacidade “para deduzir ou concluir (informação) a partir de evidências e raciocínio, e não de declarações explícitas”.

Por outro lado, como os dados brutos (abertos) são pouco mediados, eles reduzem as oportunidades para que os funcionários oficiais (burocratas) manipulem os dados de acordo com as motivações profissionais ou políticas. Além disso, dados brutos são fáceis de reorganizar, uma vez que se referem às informações que são as mais próximas da fonte, permitindo aos usuários visualizá-las diretamente por meio da *internet*, atraindo o interesse de um número maior de pessoas. Informação bruta, no entanto, não é isenta de problemas e uma de suas fraquezas fundamentais é o viés de regulação, em que apenas parte das informações torna-se visível, reduzindo e, até mesmo, eliminando a capacidade dos usuários de fazerem inferências a partir desse conjunto de dados (Michener & Bersch, 2011).

No intuito de facilitar a compreensão do leitor, o Quadro 3, a seguir, tem por objetivo sintetizar as diversas classificações e conceituações apresentadas anteriormente.

Quadro 1 – Anatomia da transparência

Quanto à direção	Vertical – transparência para cima e transparência para baixo
	Horizontal – transparência para fora e transparência para dentro
Quanto à variedade	Transparência de eventos e transparência de processos
	Transparência retroativa e transparência tempestiva
	Transparência nominal e transparência efetiva
Quanto à iniciativa	Transparência ativa e transparência passiva
Quanto às dimensões conceituais	Visibilidade e capacidade de inferência

Ainda que o sentido do termo transparência esteja em construção, que os diferentes campos de conhecimento tenham se apropriado do mesmo sem os devidos cuidados conceituais, levando o termo ao

alongamento conceitual atualmente existente, a correta classificação do termo, do ponto de vista analítico, já reduziria profundamente confusões conceituais corriqueiras, ao menos no ambiente acadêmico.

Assim, além das classificações propostas na literatura internacional e apresentadas anteriormente, Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015) propuseram algumas perspectivas analíticas para o termo transparência. Essas perspectivas propostas pelos autores não esgotam novas possibilidades de construí-las, uma vez que, para esses autores, o objetivo inicial da construção das perspectivas é apenas dimensionar corretamente o campo analítico, permitindo, do ponto de vista conceitual e instrumental, definir e medir a transparência.

A proposição das perspectivas analíticas por Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015) resultou da inquietação dos autores, enquanto estudiosos da transparência, ao perceberem que a maior parte das análises da transparência, sejam elas acadêmicas ou das instituições públicas, privadas ou não governamentais, junta em suas análises a transparência orçamentária, do processo de compras, institucional, social, dos contratos, entre outras.

Nesse sentido, propuseram, a partir de classificações propostas por organismos internacionais como a Organização das Nações Unidas (ONU), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o *International Budget Partnership* (IBP), algumas perspectivas, suas definições e o que as compõem. A intenção não é esgotar as possíveis dimensões, mas contribuir para a especificação, definição e análise das que, normalmente, são mais investigadas.

Quadro 2 – Perspectivas da transparência

Perspectiva da transparência	Definição	O que analisar
Orçamentaria (fiscal)	Consiste na evidenciação de todas as informações orçamentárias relevantes de maneira sistemática e tempestiva e que permita ao cidadão, além de visualizá-las, fazer inferências a partir das mesmas.	Relatórios pré-orçamentários, proposta orçamentária do Executivo, orçamento cidadão, orçamento aprovado, relatórios de acompanhamento da execução orçamentária (metas fiscais, dívida, receitas, despesas), relatórios intermediários e de fim de ano (balanço orçamentário) e relatórios de auditoria.
Contábil	Consiste na evidenciação de todas as informações patrimoniais e financeiras de maneira sistemática e tempestiva, de forma que o usuário possa, além de acessá-las, avaliar a capacidades econômica, financeira e patrimonial dos entes.	Balanço patrimonial, balanço financeiro, demonstração das variações patrimoniais, demonstração de fluxos de caixa, demonstração das mutações do patrimônio líquido, divulgação das principais políticas contábeis do ente, notas explicativas às demonstrações contábeis e quadros auxiliares (como, por exemplo, relação de bens de valor histórico).
Institucional ou organizacional	Consiste na evidenciação de todas as informações sobre a organização do Estado, cargos e responsabilidades, normas e relatórios.	Organograma do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) com definição de cargos, funções, responsabilidades e formas de contato dos órgãos e dos seus respectivos chefes. Informações sobre o número de servidores dos órgãos segregados por cargos eleitos, nomeados, concursados. Disponibilidade de acesso às legislações, normas, atas e relatórios dos governos. Fluxogramas de processos.

Perspectiva da transparência	Definição	O que analisar
Social (cívica)	Consiste na existência de mecanismos de informação e atenção ao cidadão e compromisso com a cidadania.	Horários de funcionamento, especialidades dos estabelecimentos de saúde, existência de mecanismos de participação e acompanhamento de audiências públicas, existência de fóruns, existência de espaço para as associações sem finalidade de lucros divulgarem suas informações, existência de informações sobre os conselhos, sua organização, função, responsáveis e responsabilidades, metas, avaliação de desempenho e formas de participação.
Do processo licitatório	Consiste na divulgação de informações sobre a contratação de obras, materiais e serviços por parte dos governos, bem como informações sobre o fluxo desse processo, valores, concorrentes e resultados.	Editais de contratação de obras, materiais ou serviços, bem como mapas e plantas quando se tratar de obras, organograma de execução da obra, órgão e servidor responsável pelo processo de compra, atas com os resultados do processo, recursos impetrados pelos concorrentes, resultados dos recursos, vencedor do processo, lista de vencedores de processos de licitação nos últimos exercícios, lista de recursos impetrados, organograma revisado de execução quando se tratar de obras.
Dos contratos e convênios	Consiste na divulgação dos contratos, convênios, termos de parceria e de cooperação estabelecidos por um governo.	As atribuições de responsabilidades nos contratos, convênios e termos de parceria, as medidas de avaliação de desempenho, os prazos e valores e as cláusulas de penalidades.
Midiática (eletrônica)	Consiste na avaliação de uma ou mais dimensões da transparência descritas anteriormente, todavia em meio eletrônico de acesso público.	Os itens já descritos em cada dimensão, todavia apenas em páginas da WEB de cada Estado.

Fonte: elaboração própria, a partir de informações do FMI, OCDE e IBP.

Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015) destacam que, dada a existência de uma diversidade de perspectivas, é comum que no campo analítico haja muitas confusões conceituais e, sobretudo, transposições do conceito entre as perspectivas. Essa prática mais confunde do que esclarece e, além disso, limita bastante o avanço teórico do conceito de transparência. Nesse sentido, os autores esclarecem que a classificação em perspectivas analíticas tem a função de deixar evidente os limites e as potencialidades teóricas e analíticas do conceito e da análise, ou seja, a fragmentação em perspectivas melhora o sentido do termo e a qualidade da análise.

Uma vez resgatada a importância da transparência para a consolidação das democracias, as origens do termo transparência e sua utilização com a conotação política na atualidade, seus conceitos, ou dificuldade conceitual, bem com suas diversas classificações, passaremos agora a discutir como está a prática da transparência no contexto institucional brasileiro. Será que avançamos?

4 AVANÇOS NO CONTEXTO BRASILEIRO

Se a transparência é um princípio histórico necessário à prática da *accountability*, horizontal e vertical, e para a consolidação democrática, os desenhos institucionais das democracias devem possuir meios de promovê-la, e, nesse sentido, o Brasil vem, desde a redemocratização, desenvolvendo iniciativas para melhorar a transparência do governo central e dos entes subnacionais.

Iniciativas anteriores à CF 1988 também existiram, todavia estavam sempre relacionadas a questões orçamentárias, como o Código de Contabilidade Pública de 1922 e a Lei 4.320/64. Essa última, apesar de ter sido promulgada nos últimos dias (17 de março de 1964) do governo democrático de João Goulart, perdurou durante todo o regime militar, dado seu caráter fiscal e, conseqüentemente, de controle, que a mesma proporcionava ao governo central em relação às contas dos governadores e interventores.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 consolidou no Brasil a estrutura de um novo sistema de controle do Estado fundamentado nos princípios da legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade, publicidade e eficiência. A introdução do princípio da publicidade no modelo originário da democracia brasileira representou um grande avanço, pois abriu caminho para que a sociedade tivesse conhecimento sobre os atos da administração pública.

Devido às limitações das ferramentas de comunicação à época, o cidadão apenas tinha ciência do que a administração decidira. Com o passar dos anos, presenciou-se o desenvolvimento das tecnologias de informação (como a internet, por exemplo), e, mais do que a notícia de que houve uma deliberação, a sociedade começa a reivindicar as razões que levaram às decisões dos gestores, como essas razões se relacionam com os objetivos do Estado ou aos desejos e necessidades da população. Assim, o conceito de publicidade vai se transmudando para transparência, ou assumindo ao menos uma das duas dimensões conceituas apontadas por Michener e Bersch (2011), ou seja, a visibilidade da informação.

Inicialmente, dadas as dificuldades fiscais pelas quais o país passava, a imaturidade da democracia brasileira e a dependência de trajetória em relação às normas anteriormente estabelecidas, os avanços em relação à transparência se apresentaram inicialmente em relação à questão fiscal e à gestão pública. Esse processo, apesar de sua preocupação contínua com a dimensão da visibilidade, trouxe avanços, também, no campo da capacidade de inferência.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000), alterada pela Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, determina, em seu artigo 48, que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Como se vê, os pressupostos da transparência, como definido na LRF, estão associados à elaboração de relatórios orçamentários e financeiros, sendo que a mesma, ao definir os conjuntos de relatórios exigidos, definiu também alguns conteúdos mínimos obrigatórios a serem divulgados por todos os entes da Federação, caracterizando avanço, ainda que incremental, na dimensão capacidade de inferência.

A LC nº 131, também relacionada à transparência orçamentária, inova ao 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 e o incentivo à participação popular. Conforme § único do artigo 48 da LC nº 131, a transparência também será assegurada mediante: i) incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; ii) liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e iii) adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que

atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. Além disso, a LC nº 131/2009, art. 49, estabelece que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

No que se refere ao incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, temos observado um aumento de participação nesses fóruns por parte da sociedade civil organizada. É certo que ainda precisamos avançar e melhorar a cultura da participação, mas sua inserção no arcabouço legal traz novas perspectivas para os grupos que antes dependiam apenas da boa vontade do gestor público para criação e funcionamento dessas instâncias deliberativas.

Outro avanço trazido pela LC nº 131/2009 é que todos os entes possuem obrigação de liberar ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público. Essas informações precisam estar disponíveis na rede mundial de computadores, não necessariamente em um Portal da Transparência, contudo, considerando as boas práticas, é desejável concentrar as informações em um só local.

Em consonância com o disposto pela Lei Complementar nº 131, foi editado o Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010, que define o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, nos termos do inciso III, parágrafo único do art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) também editou a Portaria nº 548, de 22 de novembro de 2010, que 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.

Ainda no que se refere a aspectos relacionados à informação contábil, a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Esse processo de convergência a padrões internacionais de contabilidade pública, irá proporcionar comparabilidade entre países e entre entes subnacionais em seus aspectos patrimoniais, econômicos e financeiros.

Mais recentemente, deve-se destacar a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011), que definiu, em seu art. 3º, que os procedimentos nela previstos destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes: i) observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; ii) divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; iii) utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; iv) fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; v) desenvolvimento do controle social da administração pública.

Um aspecto importante dessa lei diz respeito à transparência passiva. Em seu artigo 10, a referida lei estabelece que qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades referidos no art. 1º, por qualquer meio legítimo, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida.

Consoante à legislação vigente, a responsabilização deverá ocorrer sempre que houver o descumprimento das regras com a suspensão das transferências voluntárias, da contratação de operações de crédito, obtenção de garantias, além do contingenciamento de dotações. Esses instrumentos legais determinam onde, quando e quais dados e informações os municípios devem divulgar, via meios eletrônicos de acesso ao público, procedendo assim à transparência da gestão fiscal.

Cabe ressaltar que nenhum órgão público pode alegar falta de recursos como motivação para o descumprimento do código, pois, no artigo 64 da LRF, está explícito que a “União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao atendimento das normas desta lei complementar”.

Um aspecto importante dessa lei é que ela não restringe o acesso à informação, permitindo ao cidadão o acesso a qualquer informação de seu interesse, ou seja, independentemente da perspectiva analítica considerada, cabe ao Estado, como polo passivo desse processo, fornecer as informações, com exceção daquelas protegidas por sigilo.

Avanços importantes para a transparência também ocorreram em termos de divulgação de fluxos de processos, desde aqueles necessários à construção de políticas e leis, até aqueles referentes à responsabilização legislativa e penal dos atores políticos. Entre estes, podemos destacar a criação da TV Câmara, TV Senado e TV Justiça.

Essas mídias permitem conhecer aquilo que Heald (2006) denominou de transparência de processos, uma vez que possibilitam ao cidadão ver como as decisões são tomadas. É claro que as reuniões fechadas ainda não são públicas, mas a divulgação das sessões plenárias e das reuniões de comissões, no caso do Poder Legislativo, representa um avanço incontestável para a democracia brasileira.

Outro avanço notável no contexto institucional brasileiro diz respeito à criação da Controladoria Geral da União (CGU) em 28 de maio de 2003, com a publicação da Lei nº 10.683. A CGU, típica agência anticorrupção do país, é o órgão encarregado de assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, e ouvidoria. A CGU é ainda órgão central do Sistema de Controle Interno e do Sistema de Correição, ambos do Poder Executivo federal.

O Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, alterou a estrutura da CGU, conferindo maior organicidade e eficácia ao trabalho realizado pela instituição e criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Assim, a CGU passou a ter a competência não só de detectar casos de corrupção, mas de antecipar-se a eles, desenvolvendo meios para prevenir a sua ocorrência.

Mais recentemente, com o Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013, novas mudanças institucionais foram realizadas para adequar a atuação da controladoria aos novos desafios que surgiram ao longo dos anos, e a SPCI passa a ser chamada de Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC), dispoendo de uma estrutura compatível com a dimensão e relevância de suas competências, em especial com as leis de Acesso à Informação, de Conflito de Interesses e Anticorrupção.

Mesmo que críticas possam ser feitas à estrutura institucional da CGU, como, por exemplo, a forma de nomeação de seus ministros, a baixa eficácia na atividade de controle interno, evidenciadas diante dos escândalos de corrupção envolvendo o Executivo e suas agências estatais, etc., evidenciando a necessidade de redefini-la institucionalmente, tais críticas não justificam o retrocesso institucional ocorrido o governo interino de Michel Temer, que transformou a Controladoria Geral da União (CGU) em ministério, desvinculando a entidade do âmbito da Presidência da República. Essa desvinculação compromete a autonomia relativa que a entidade possuía.

Avanços também ocorreram de forma indireta, como a criação de organizações não governamentais (ONG) voltadas para o acompanhamento de contas governamentais em âmbito local e nacional e empenhadas na criação de indicadores de transparência. Mesmo que reinem críticas a esses indicadores, Zuccolotto (2014) aponta que a divulgação dos indicadores tem produzido um efeito positivo sobre o desejo por transparência nos entes subnacionais.

A participação do Brasil em organismos internacionais como o *Open Budget Partnership* e *Open Government* também produz efeitos

positivos, uma vez que o país tem obtido grandes avanços no *ranking* de transparência internacional. Avanços também são constatados por meio de outras leis como a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2014 (Lei Anticorrupção). Ao dispor sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, a referida lei permite que aquilo que foi evidenciado pelos mecanismos de transparência possa ser efetivamente justificado e punido, caso constatado algum crime (*accountability*), reduzindo a sensação de impunidade por parte da população e promovendo mudanças positivas na cultura política brasileira.

Apesar dos avanços institucionais, muitos aspectos do formalismo são constatados no Brasil. A teoria do formalismo, desenvolvida por Riggs (1964), estabelece que o formalismo seria a discordância que há entre o poder formal e o poder de fato, pela divergência que há entre o que está estabelecido pela constituição, pelas leis, pelos regulamentos e os fatos praticados pelo governo e pela sociedade.

Nesse sentido, apesar de haver diversas regulações no sentido da promoção da transparência, a maioria dos entes cumpre apenas formalmente a lei, uma vez que grande parte dos portais de transparência, dos estados e, sobretudo, dos municípios, não contém informações confiáveis, atualizadas, abertas etc. Em geral, as informações disponibilizadas são intempestivas e não permitem nenhum tipo de inferência.

A LAI também é rotineiramente descumprida, apesar da existência dos espaços nos portais públicos para solicitação de informação. Diversas pesquisas realizadas recentemente no Brasil mostram que a resposta à solicitação de informação, tanto no Executivo, como no legislativo e no judiciário, possui tempo de resposta maior que o previsto e, em geral, são respostas insatisfatórias.

Em relação às peças contábeis e orçamentárias, pesquisa realizada por Zuccolotto e Teixeira (2017) apontou que o déficit informacional das peças orçamentárias é muito grande, inclusive nos estados que aparecem melhor classificados. Questões como incentivos, anistias, previdência, gastos com educação, saúde etc. continuam nebulosas, e, em geral, tais

dados orçamentários não permitem fazer inferências. Quando se trata de dados abertos, a história se repete.

Diante desse cenário, é certo que, para a consolidação de nossa democracia, muito ainda precisa ser feito. No entanto, se considerarmos nossa cultura política, com traços marcantes de patrimonialismo, clientelismo etc., não podemos deixar de destacar os avanços que rompem inclusive com essa cultura. Como consequência dos avanços da transparência, temos visto a cada dia o aumento de denúncias envolvendo a administração pública e o mundo corporativo. Apesar de o imaginário popular acreditar que a corrupção nunca existiu em escala tão grande em nosso país, preferimos afirmar que ela provavelmente sempre foi de tal envergadura. A diferença é que os mecanismos de transparência e *accountability* não possuíam o amadurecimento institucional dos dias de hoje.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a redemocratização brasileira em 1985, tiveram início diversos avanços institucionais para o fortalecimento e a consolidação da democracia. Assim, tornar o governo visível era uma tarefa fundamental da CF/1988, e ela não titubeou em fazê-lo. As crises fiscais e a necessidade de maior controle fiscal sobre o Estado levaram a importantes avanços que culminaram com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em função de sua recente constituição, a democracia brasileira carecia de robustecer seus mecanismos de transparência, uma vez que sem eles era impossível que o político eleito tivesse qualquer controle sobre sua burocracia pública, bem como o povo sobre o político eleito. Além de leis e regulamentos que avançaram no conteúdo da transparência, sobretudo a orçamentária/fiscal, a criação de espaços de participação e o avanço das tecnologias de informação e comunicação constituíram um importante processo de mudança para a democracia brasileira.

No campo fiscal, muitas das mudanças decorreram das crises dos anos 1990, o que não diminui sua importância. Mesmo assim, os anos seguintes continuaram a trazer importantes mudanças institucionais no contexto brasileiro. A entrada do Brasil em acordos internacionais e a assinatura de parcerias também contribuíram para que avançássemos no contexto da transparência.

Avanços também ocorreram em outras esferas, com a criação de portais, a exigência de dados abertos, a Lei de Acesso à Informação, a criação de TVs (Senado, Câmara e Justiça).

Apesar dos avanços, são evidentes os traços do formalismo na transparência da administração pública brasileira. Muitos estados e municípios cumprem formalmente as leis, no entanto, quando se trata da qualidade da informação publicada, logo se percebe a distância enorme entre os conceitos e a prática da transparência.

Apesar de a lei estabelecer penalidades ao descumprimento da LAI, elas são relativamente brandas, o que, em tese, contribui para o

formalismo atualmente identificado, sobretudo em municípios pequenos e em alguns estados.

No que se refere a questões fiscais, há de se destacar que, apesar dos avanços, a ausência de um Conselho de Finanças Públicas, representativo da sociedade, conforme previsto na CF/1988, enfraquece o rigor de algumas metodologias e indicadores, que acabam sendo modificados ao gosto de determinados governos e posteriormente denominados de contabilidade criativa.

Mesmo que ainda tenhamos que avançar no contexto da transparência no Brasil, muito já foi feito, tanto que temos visto recentemente muitos processos contra administradores públicos. Certamente, o avanço da transparência pública é um fator central nesse processo, o qual necessita de instrumentos institucionais amadurecidos de *accountability* e também de condições para sua existência.

Logo, é certo que precisamos avançar e, sobretudo, não retroceder se quisermos nos elevar ao nível de países com democracias amadurecidas. O estágio de desenvolvimento em que cada país se encontra em cada momento é fruto de seu passado. Como conta a história, havia um jardineiro que, ao visitar a Inglaterra, ficou maravilhado com o jardim de uma das universidades inglesas e, como bom jardineiro, quis reproduzi-lo em seu país de origem. Tomou todas as informações que julgou importantes com o jardineiro inglês e retornou ao seu país para iniciar seu trabalho, mas os resultados não foram os mesmos. Ao questionar o colega inglês sobre as possíveis diferenças, obteve a seguinte resposta: é que aqui estamos fazendo a mesma coisa há 300 anos.

A parábola serve apenas para lembrar que, nas democracias, a construção das instituições é lenta e incremental, mas que, uma vez solidificada, torna-se difícil, dentro de uma democracia, retroagir.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abrucio, F., & Loureiro, M. (2004). Política e Reformas Fiscais no Brasil Recente. Retrieved February 12, 2014, from <http://www.rep.org.br/PDF/93-5.PDF>
- Akerlof, G. A. (1970). The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3), 488–500.
- Alchian, A., & Demsetz, H. (1972). Production, Information Costs, and Economic Organization. Retrieved February 12, 2014, from <http://www.jstor.org/over/10.2307/1815199?uid=3737664&uid=2&uid=4&sid=21103383527331>
- Arantes, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., & Teixeira, M. A. C. (2010). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil. In M. R. Loureiro, F. L. Abrucio, & R. S. Pacheco (Eds.), *Burocracia e Política no Brasil: Desafios para a ordem democrática no século XXI* (pp. 109–147). Rio de Janeiro: FGV.
- Bahmueller, C. F. (1981). *The National Charity Company: Jeremy Bentham's Silent Revolution*: Berkeley: University of California Press.
- Bentham, J. (2008). *O Panóptico*. (T. Tadeu, Ed.) (2 ed.). Belo Horizonte: Autentica Editora.
- Bentham, J. (2010). *Writings on the Poor Laws Volume II*. (M. Quinn, Ed.). Oxford: Clarendon Press.
- Berle, A. A., & Means, G. C. (1932). *The Modern Corporation and Private Property (Google e-Livro)*. New York: Macmillian.
- Birkinshaw, P. (2006). Freedom of information and openness: fundamental human rights. *Administrative Law Review*, 58(1), 177–218.
- Black, J. (1997). Transparent Policy Measures. In J. Black (Ed.), *Oxford Dictionary of Economics*. Oxford: Oxford University Press.
- Bobbio, N. (2000). *O Futuro da Democracia*. Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Bok, S. (1984). *On the Ethics of Concealment and Revelation*. Oxford: Oxford University Press.
- Burnham, J. (1941). *The Managerial Revolution: What is Happening in the World*. New York: John Day Co.
- Campos, A. (1990). Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 24(2), 30–50. Retrieved from <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/9049>
- Chevallier, J. (1988). Le mythe de la transparence administrative. In F. Rangeon (Ed.), *Information and Transparence administratives* (pp. 239–275). Paris: Presses Universitaires de France.
- Dahl, R. A. (2012). *Poliarquia: Participação e oposição*. São Paulo: Editora USP.
- Florini, A. M. (1997). A new role for transparency. *Contemporary Security Policy*, 18(2), 51–72. <https://doi.org/10.1080/13523269708404161>
- Foucault, M. (2004). *Vigiar e Punir: Nascimento da Prisão* (29th ed.). Petrópolis: Vozes.
- Fountain, J. E. (2001). *Building the Virtual State: Information Technology and Institutional Change*. Virginia: Brookings Institution Press. Retrieved from <http://www.amazon.com/Building-Virtual-State-Information-Institutional/dp/0815700776>

- Fox, J. (2006). Government transparency and policymaking. *Public Choice*, 131(1–2), 23–44. <https://doi.org/10.1007/s11127-006-9103-3>
- Fung, A., Graham, M., & Weil, D. (2007). *Full Disclosure: The Perils and Promise of Transparency*. New York: Cambridge University Press.
- Grigorescu, A. (2003). International Organizations and Government Transparency: Linking the International and Domestic Realms. *International Studies Quarterly*, 47(4), 643–667. <https://doi.org/10.1046/j.0020-8833.2003.04704003.x>
- Heald, D. (2003). Fiscal Transparency: Concepts, Measurement and UK Practice. *Public Administration*, 81(4), 723–759. <https://doi.org/10.1111/j.0033-3298.2003.00369.x>
- Heald, D. (2006). Varieties of transparency. In C. Hood & D. Heald (Eds.), *Transparency. The key to better governance* (pp. 25–43). New York: Oxford University Press. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0002>
- Hölmstrom, B. (1979). Moral Hazard and Observability. *The Bell Journal of Economics*, 10(1), 74–91. Retrieved from <http://www.jstor.org/r/10.2307/3003320?uid=40529&uid=3737664&uid=2134&uid=40528&uid=5909624&uid=2&uid=70&uid=3&uid=67&uid=5910200&uid=62&sid=21103881680163>
- Hood, C. (1986). *Administrative Analysis: an Introduction to Rules, Enforcement and Organizations*. Brighton: Wheatsheaf Books.
- Hood, C. (2001). Transparency. In P. B. Clarke & J. Foweraker (Eds.), *Encyclopedia of Democratic Thought* (pp. 700–704). Londres: Routledge.
- Hood, C. (2006). Transparency in historical perspective. In C. Hood & D. Heald (Eds.), *Transparency: The Key to Better Governance?* (p. 3–23.). New York: Oxford University Press. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0001>
- Hume, L. J. (1981). *Bentham and Bureaucracy*. New York: Cambridge University Press.
- Jardim Pinto, C. (2004). Espaços deliberativos ea questão da representação. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, 19(54), 97–114. Retrieved from <http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v19n54/a06v1954.pdf>
- King, G., Keohane, R. O., & Verba, S. (1994). *Designing Social Inquiry: Scientific Inference in Qualitative Research*. New Jersey: Princeton University Press.
- Krasner, S. D. (2012). Causas estruturais e consequências dos regimes internacionais: regimes como variáveis intervenientes. *Revista de Sociologia e Política*, 20(42), 93–110. <https://doi.org/10.1590/S0104-44782012000200008>
- Lamble, S. (2002). Freedom of information, a Finnish clergyman's gift to democracy. *Freedom of Information Review*, 97, 2–8.
- Larsson, T. (1998). How open can a government be? The Swedish experience. In V. Deckmyn & I. Thomson (Eds.), *Openness and transparency in the European Union* (p. 169). Maastricht, Netherlands: European Institute of Public Administration.
- Loureiro, M. R. (2009). Interpretações contemporâneas da representação. *Revista Brasileira de Ciência Política*, 1, 63–93. Retrieved from <http://periodicos.bce.unb.br/index.php/rbcp/article/viewFile/6594/5320>
- Loureiro, M., Teixeira, M., & Prado, O. (2008). Construção de instituições democráticas no Brasil contemporâneo: transparência das contas públicas. *Revista Organização & Sociedade*, 15(47), 107–119. Retrieved from <http://scholar.google.com/r?hl=en&btnG=Search&q=intitle:Construção+de+Instituições+Democráticas+no+Brasil+Contemporâneo:+Transparência+das+Contas+Públicas#0>

- LOWENSTEIN, Louis. Financial transparency and corporate governance: you manage what you measure. *Columbia Law Review*, v. 96, n. 5, p. 1335-1362, 1996.
- Meijer, a. (2009). Understanding modern transparency. *International Review of Administrative Sciences*, 75(2), 255–269. <https://doi.org/10.1177/0020852309104175>
- Michener, G., & Bersch, K. (2011). Conceptualizing the quality of transparency. *Political Concepts*, 49, 1–27. Retrieved from http://www.concepts-methods.org/Files/WorkingPaper/PC_49_Michener_Bersch.pdf
- Mitchell, R. B. (1998). Sources of Transparency: Information Systems in International Regimes. *International Studies Quarterly*, 42(1), 109–130. <https://doi.org/10.1111/0020-8833.00071>
- Moser, C. (2001). How open is “open as possible”? Three different approaches to transparency and openness in regulating access to EU documents. *IHS Political Science Series*, 80. Retrieved from http://aei.pitt.edu/237/1/pw_80.pdf
- New Zealand Treasury. (1987). Government Management: Brief to the Incoming Government 1987. Wellington: The Treasury. Retrieved from <http://www.treasury.govt.nz/publications/briefings/1987i/big87i-1.pdf>
- Newbery, D. M., & Stiglitz, J. E. (1987). Wage Rigidity , Implicit Contragts , Unemployment And Economic Efficiency. *The Economic Journal*, 97(June), 416–430. Retrieved from file:///C:/Users/usuario/Downloads/10720 (2).pdf
- Nolan Committee. (1995). First Report of the Committee on Standards in Public Life. Retrieved from <http://www.public-standards.gov.uk/>
- O’Neill, O. (2006). Transparency and the ethics of communication. In C. Hood & D. Heald (Eds.), *Transparency. The key to better governance?* (pp. 75–90). Oxford: Oxford University Press.
- Pasquier, M., & Villeneuve, J.-P. (2007). Organizational barriers to transparency: a typology and analysis of organizational behaviour tending to prevent or restrict access to information. *International Review of Administrative Sciences*, 73(1), 147–162. <https://doi.org/10.1177/0020852307075701>
- Pinho, J. A. G. De, & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343–1368. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000600006>
- Pinho, J. (2008). Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca democracia. *Revista de Administração Pública (RAP), Rio de ...*, 42(3), 471–493. Retrieved from <http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n3/a03v42n3>
- Postman, N. (1993). *Technopoly: The Surrender of Culture to Technology*. New York: Vintage Books Edtion.
- Power, M. (1999). *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Prado, O., Ribeiro, M. M., & Diniz, E. (2012). Governo eletrônico e transparência: olhar crítico sobre os portais do governo federal brasileiro. In J. A. G. Pinho (Ed.), *Estado, sociedade e interações digitais: expectativas democráticas* (pp. 13–39). Salvador: Editora EDFBA.
- Prat, A. (2006). The more closely we are watched, the better we behave? In D. Heald & C. Hood (Eds.), *Transparency. The key to better governance?* (pp. 91–103). Oxford UK: Oxford University Press. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0006>

- Przeworski, A., Stokes, S. C., & Manin, B. (1999). *Democracy Accountability And Representation*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Putterman, E. (2001). Realism and Reform in Rousseau's Constitutional Projects for Poland and Corsica. *Political Studies*, 49(3), 481–494. <https://doi.org/10.1111/1467-9248.00322>
- Riggs, F. W. (1964). *A eologia da administração pública*. Centro de Publicações Técnicas da Aliança, Missão Norte-Americana de Cooperação Econômica e Técnica no Brasil USAID.
- Sartori, G. (1994). *A teoria democrática revisitada*. São Paulo: Atica.
- Savage, J. D. (2006). Member-State Budgetary Transparency in the Economic and Monetary Union. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0009>
- Schultz, K. A. (1999). Do Democratic Institutions Constrain or Inform? Contrasting Two Institutional Perspectives on Democracy and War. *International Organization*, 53(2), 233–266.
- Scott, J. C. (1998). *Seeing like a State: How certain schemes to improve the human condition have failed*. Yale: Yale University Press.
- Shrader-Frechette, K. S. (1991). *Risk and Rationality: Philosophical Foundations for Populist Reforms*. Berkeley: University of California Press.
- Speck, B. W. (2002). *Caminhos da transparência*. Campinas: Unicamp.
- Spence, M. (1973). Job Market Signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355. <https://doi.org/10.2307/1882010>
- Stasavage, D. (2006). Does Transparency Make a Difference? The Example of the European Council of Ministers. In C. Hood & D. Heald (Eds.), *Transparency. The key to better governance?* (pp. 165–179). Londres: Oxford University Press. <https://doi.org/10.5871/bacad/9780197263839.003.0010>
- Stiglitz, J. E. (1975). The Theory of “Screening,” Education, and the Distribution of Income. *The American Economic Review*, 65(3), 283–300. Retrieved from http://www.jstor.org/stable/1804834?__redirected
- Urbanati, N. (2006). O que torna a representação democrática? *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, (67). <https://doi.org/10.1590/S0102-64452006000200007>
- Wettenhall, R. L. (1966). The Recoup Concept in Public Enterprise. *Public Administration*, 44(4), 391–414. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1966.tb01597.x>
- Yazigi, A. F. (1999). Dinero, política y transparencia: El imperativo democrático de combatir la corrupción. *9th International Anti-Corruption Conference (IACC)*, 10–15. Retrieved from http://9iacc.org/papers/day1/ws3/dnld/d1ws3_aferreiro.pdf
- Young, I. M. (2000). *Inclusion and Democracy*. Oxford University Press.
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2017). Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros. *O&S*, 24(82), 390–411. <https://doi.org/10.1590/1984-9240822>
- Zuccolotto, R., Teixeira, M. A. C., & Riccio, E. L. (2015). Transparência: reposicionando o debate. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 55(11), 137–158. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p137>
- ZUCCOLOTTO, Robson. Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido: evidências nos estados brasileiros. 2014. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/T.12.2014.tde-17122014-183102. Acesso em: 2019-01-30

Esta obra foi impressa pela Imprensa Nacional

SIG, Quadra 6, Lote 800

70610-460 – Brasília-DF