

J.R. CALDAS FURTADO

*Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão.
Professor Adjunto de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário da UFMA.
Mestre em Direito pela UFPE.
Pós-Graduado em Políticas Públicas e Gestão Governamental pela ENAP.
Ex-Auditor Substituto de Conselheiro do TCE-MA.
Ex-Auditor-Fiscal da Receita Federal.
Ex-Analista de Finanças e Controle do Ministério da Fazenda.*

DIREITO FINANCEIRO

4ª edição
revista, ampliada e atualizada
1ª reimpressão

Belo Horizonte

 **EDITORA
Fórum**

2014

a) promover e propor a regulamentação do credenciamento de segurança de pessoas físicas, empresas, órgãos e entidades para tratamento de informações sigilosas; e

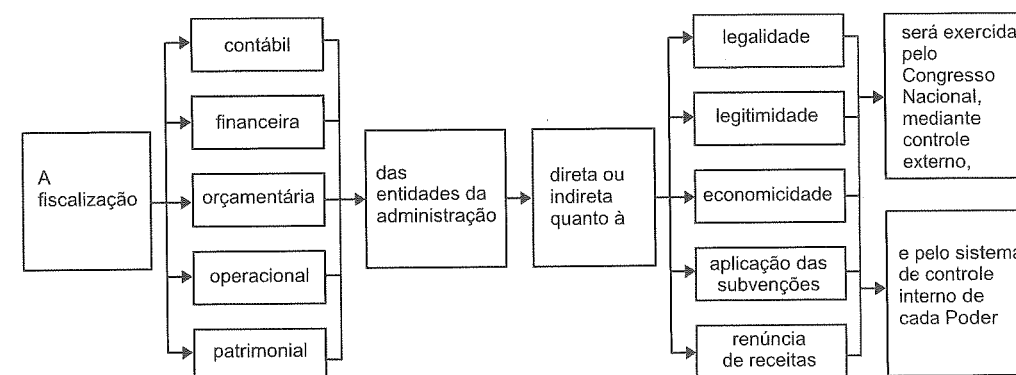
b) garantir a segurança de informações sigilosas, inclusive aquelas provenientes de países ou organizações internacionais com os quais a República Federativa do Brasil tenha firmado tratado, acordo, contrato ou qualquer outro ato internacional, sem prejuízo das atribuições do Ministério das Relações Exteriores e dos demais órgãos competentes.

Regulamento disporá sobre a composição, organização e funcionamento do NSC (parágrafo único).

CONTROLE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

8.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Dispõe o artigo 70, *caput*, da Constituição da República que:



Eis aí todo o vigor e plenitude do controle das contas públicas idealizado pelo constituinte de 1988. É o intitulado controle político-administrativo, que prevê a fiscalização da gestão pública em várias dimensões: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e sob múltiplos aspectos: legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

Isso revela que não é bastante a legalidade da despesa, mas que o gasto público há de ter legitimidade e economicidade; o controle deve alcançar a aplicação dos recursos públicos onde quer que seja efetivada, ainda que transferidos a título de subvenções; as alterações na legislação tributária que

resultam em queda de receita também estão no foco do controle. Também a fiscalização deve ir além da verificação de conformidade contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, alcançando a mensuração da eficiência no dispêndio dos recursos públicos.

À vista desse comando constitucional, pode-se dizer que existem cinco tipos de controle — legalidade, legitimidade, economicidade, das subvenções públicas, da renúncia de receita —, que operam em cinco dimensões: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Esses tipos de controle não são estanques; em verdade, trata-se de um sistema cuja segmentação serve para facilitar o seu estudo e compreensão. Nos itens seguintes, examinar-se-á cada um desses segmentos.

8.2 DIMENSÕES DA FISCALIZAÇÃO

8.2.1 Fiscalização contábil

Para que se entenda no que consiste a fiscalização contábil dos entes públicos, o marco inicial deve ser a compreensão da utilidade da Ciência Contábil. Com o objetivo de explicar o conceito e os objetivos da Contabilidade, Nelson Gouveia figura o seguinte exemplo: “Vamos admitir que você, um profissional de empresas, tenha sido convidado para a diretoria de uma companhia. Ao assumir o cargo de diretor financeiro, você verifica que quase todos os homens-chave da empresa se demitiram, solidários com o diretor demissionário. Como você reagiria a essa situação? Certamente, seu primeiro passo seria a coleta de informações e dados, para que, conhecedor da situação econômico-financeira da companhia, você pudesse tomar as primeiras decisões. Seu ponto de partida seriam, naturalmente, os registros e relatórios econômico-financeiros de seu antecessor, até a data em que ele deixou a companhia. E é nesse ponto que entra a Contabilidade. Contabilidade é um sistema muito bem idealizado que permite registrar as transações de uma entidade que possam ser expressas em termos monetários, e informar os reflexos dessas transações na situação econômico-financeira dessa entidade em uma determinada data”.¹

Se na prática empresarial é assim, na vida pública não é diferente. Francisco Glauber Lima Mota diz que a Contabilidade Pública é o “o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade. A Contabilidade Pública estuda, registra, controla e demonstra o orçamento aprovado e acompanha sua execução”² (...).

¹ GOUVEIA, Nelson. *Contabilidade básica*. 2ª ed. São Paulo: Harbra, 1993, p. 1.

² MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade aplicada à administração pública*. 6ª ed. Brasília: Vestcon, 2005, p. 222.

Como se vê, a Contabilidade é muito mais do que a arte de registrar e informar os fatos ocorridos na administração de uma entidade; é instrumento de gerenciamento e tomada de decisões em prol da eficiência do ente. A Lei Complementar nº 101/00 (LRF) prevê que a lei de diretrizes orçamentárias disporá sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos (art. 4º, I, e); com o mesmo objetivo, também estabelece que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 50, §3º). Pois bem, é a Contabilidade que irá operacionalizar esse controle de custos.

Percebe-se, assim, a importância da fiscalização contábil, que compreende desde a verificação do sistema de controle de custos até o mais comezinho procedimento de checar se os registros contábeis são fidedignos.

Apenas para evidenciar os efeitos de uma falha contábil, imagine uma situação em que o Prefeito é intimado para contestar o relatório técnico produzido nos autos do processo referente às suas contas anuais; considere que tal relatório apresenta uma única irregularidade: o serviço de contabilidade deixou de registrar uma das cotas do Fundo de Participação de determinado mês. Pergunta-se, então: é grave a irregularidade detectada? Ou será uma mera falha formal? Em verdade, trata-se de uma ilegalidade grave. Esse fato tipifica omissão de receita e indica que as despesas comprovadas são insuficientes, na medida da receita omitida, para comprovar a boa aplicação dos recursos administrados. Esse fato revela dano ao patrimônio público, cabendo imputação de débito contra o agente responsável (CF, art. 71, §3º).

Não é demais acrescentar que a fiscalização contábil se concretiza por intermédio da escrituração, dos balanços e da análise dos resultados econômicos e financeiros; e se interliga com as outras modalidades de fiscalização — financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial —, pois os fatos que compõem qualquer dessas atividades são igualmente controlados pela Contabilidade.

8.2.2 Fiscalização financeira

A fiscalização financeira tem por objeto o controle do fluxo de caixa³ e suas amplas repercussões. Ela compreende, dentre outros aspectos:

³ Fluxo de caixa, segundo verbete de A. Lopes de Sá e A.M. Lopes de Sá, é “fluxo de liquidez, ou seja, o curso que no tempo traça o confronto entre recursos de recebimentos e os desembolsos por pagamentos. Forma dinâmica de conhecer o comportamento da liquidez ou capacidade de dispor de dinheiro para fazer frente às necessidades financeiras. Procedimento técnico de acompanhamento entre encaixes e desencaixes obtendo-se o valor líquido entre tais confrontos em períodos sucessivos” (SÁ, A. Lopes de, SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 201).

O conceito de fluxo de caixa também interessa à Matemática Financeira. Walter De Francisco assinala que “a maioria das alternativas dos problemas de engenharia econômica envolve receitas e despesas. Para facilitar a interpretação de cada alternativa, representam-se as receitas e as despesas através do diagrama do fluxo de caixa, que se constitui de um esquema simplificado das entradas (receitas) e saídas (despesas) que o investimento envolve” (FRANCISCO, Walter De. *Matemática financeira*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1986, p. 197).

a) a análise do preparo e concretização da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso (LRF, art. 8º);

b) a verificação do cumprimento das metas fiscais, bem como a obediência às regras fixadas pela lei de diretrizes orçamentárias, quanto à limitação de movimentação financeira (contingenciamento de despesas), na hipótese de a execução orçamentária sinalizar para o não cumprimento do disposto no Anexo de Metas Fiscais (LRF, art. 9º);

c) o exame do controle dos *Restos a Pagar*, dos precatórios, das obrigações vencidas e vincendas no decorrer da execução orçamentária, dos valores arrecadados e a arrecadar;

d) a análise da projeção dos riscos fiscais (LRF, art. 4º, §3º);

e) a pesquisa sobre o cumprimento das normas referentes à aplicação mínima de recursos na educação (CF, art. 212; ADCT, art. 60; Lei do Fundeb) e na saúde (CF, art. 198; ADCT, art. 77);

f) a verificação da observância aos limites das despesas com pessoal (LRF, arts. 18, 19 e 20) e do controle da despesa total com pessoal (LRF, 21, 22 e 23).

Exemplo emblemático de ação que compõe a fiscalização financeira é a verificação do cumprimento do artigo 42 da Lei Complementar nº 101/00 (LRF). Segundo esse artigo, é vedado ao titular de Poder ou órgão público, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Na determinação dessa disponibilidade de caixa, serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício (parágrafo único; *vide* item 7.2). Outro exemplo de atividade contemplada pela fiscalização financeira é o ato de verificar se as disponibilidades de caixa estão, ou não, depositadas em bancos oficiais (LRF, art. 43; *vide* item 7.3).

8.2.3 Fiscalização orçamentária

Fiscalização orçamentária é a que se exerce sobre o sistema orçamentário do ente público. Alcança desde a concepção das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), passando pelas alterações sofridas por essas leis, notadamente as que autorizam abertura de créditos adicionais e as que permitem estornos de verbas (remanejamento, transposição e transferência de dotações orçamentárias),⁴ e chegando à execução do orçamento aprovado através da LOA.

Nessa atividade, deve ser averiguado o cumprimento de todas as regras e princípios que dão conformação ao sistema orçamentário (*vide* item 2.2). Aqui

⁴ *Vide* item 3.9.

são tantos os pontos que podem ser investigados que ninguém se anima a enumerá-los. Merecem destaque:

a) a análise do sistema orçamentário para verificar se ele funciona como instrumento de planejamento;

b) a mensuração do nível de concretização das previsões de receita;

c) o exame da relação entre as despesas fixadas e incorridas no período;

d) a verificação das alterações orçamentárias (créditos adicionais e estorno de verbas).

À guisa de ilustração, exemplifica-se apenas que a fiscalização orçamentária comumente ainda detecta, nos diversos rincões deste País, a realização de despesa sem prévia autorização em lei. Essa é uma irregularidade grave. Prova disso é que o ordenamento jurídico impõe sanções severas para quem gasta dinheiros públicos sem amparo na LOA. É crime capitulado no Código Penal, artigo 359-D, a conduta de ordenar despesas não autorizadas em lei.⁵ Se o agente for Prefeito Municipal, a condenação definitiva acarretará a perda do cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular (Decreto-Lei nº 201/67, art. 1º, V, e §2º). Também constitui ato de improbidade administrativa ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei (Lei nº 8.429/92, art. 10, IX).⁶

8.2.4 Fiscalização operacional

A fiscalização operacional é uma moderna ferramenta de controle da eficácia, eficiência e efetividade das políticas públicas⁷ levadas a efeito pelos órgãos ou entidades públicas. Com a apologia que se tem feito à chamada auditoria operacional, a fiscalização operacional tem ocupado grandes espaços no controle externo brasileiro. Também denominada de auditoria de desempenho, ela se contrapõe à auditoria de conformidade.

⁵ A pena prevista é de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

⁶ Independentemente das sanções penais, civis e administrativas, previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito ao ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos (Lei nº 8.429/92, art. 12, II).

⁷ “De um modo geral, são entendidas como políticas públicas”, pontifica Osvaldo Maldonado Sanches, “as orientações básicas ou balizamentos fundamentais definidos pelo Estado (Executivo + Legislativo), de forma articulada ou através de processos de composição e integração (de decisões), com o propósito de parametrar a maneira pela qual as organizações públicas e privadas, de cada setor, deverão cumprir os objetivos que lhes forem assinalados e atuar em relação a determinadas áreas de atuação, problemas ou conjunturas predeterminadas. Segundo essa perspectiva, são exemplos típicos destas: 1) a integral retirada do Estado da área de produção siderúrgica; 2) a prioridade para a recuperação das estradas federais existentes; e 3) a destinação prioritária dos recursos para a conclusão de obras em andamento” (SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*. 1ª ed. Brasília: Prisma, 1997, p. 198).

O foco da verificação de conformidade é o exame do cumprimento do princípio da legalidade;⁸ consiste, basicamente, no exame da obediência aos preceitos que compõem o Direito Constitucional, o Administrativo, o Financeiro e o Previdenciário, ou seja, às normas que regem a Administração Pública. Aqui são examinadas questões relacionadas com o cumprimento da Constituição Federal, da Constituição Estadual, das Leis Orgânicas Municipais, da Lei nº 4.320/64, da Lei Complementar nº 101/00 (LRF), da Lei nº 8.666/93, das leis orçamentárias, dos estatutos dos servidores públicos, da legislação previdenciária, dentre outras.

Por seu turno, a auditoria operacional é um instrumento de apreciação dos programas, projetos, atividades, sistemas governamentais, órgãos e entidades públicas, com a finalidade de avaliar o desempenho das ações governamentais e informar à sociedade sobre o real emprego dos recursos públicos. Nesse procedimento, as atenções estão voltadas para a mensuração da qualidade do gasto público, para a efetividade das políticas públicas e a funcionalidade dos órgãos e entidades públicas. Enfim, avalia-se o desempenho da Administração Pública ao responder às demandas sociais e ao problema da escassez de recursos, mediante o controle de resultados.

Cabe agora distinguir, à luz da Teoria Geral da Administração, os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade:

a) eficácia é a relação entre objetivos alcançados e objetivos propostos. A eficácia avalia a capacidade de cumprir metas. Ou como diz Idalberto Chiavenato, “a eficácia é uma medida do alcance de resultados”; é, em termos empresariais, a “capacidade de satisfazer uma necessidade da sociedade por meio do suprimento de seus produtos (bens ou serviços)”.

b) eficiência é a relação entre custo e benefício. Nas palavras de Idalberto Chiavenato, “é uma medida da utilização dos recursos”; em termos econômicos, é “uma relação entre recursos aplicados e o produto final obtido”; “é a razão entre o esforço e o resultado, entre a despesa e a receita”. Acrescenta esse autor que a “eficiência preocupa-se com os meios, com os métodos e procedimentos mais indicados que precisam ser devidamente planejados e organizados a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis. A eficiência não se preocupa com os fins, mas simplesmente com os meios. O alcance dos objetivos visados não entra na esfera de competência da eficiência; é um assunto ligado à eficácia. Na medida em que o administrador se preocupa em fazer corretamente as coisas, ele estará se voltando para a eficiência (melhor utilização dos recursos disponíveis). Porém, quando ele utiliza esses instrumentos fornecidos por aqueles que executam para avaliar o alcance dos resultados, isto é, para verificar se as coisas bem-feitas são as que realmente deveriam ser feitas, então ele estará

⁸ Por isso, esse procedimento é também conhecido como auditoria de legalidade.

se voltando para a eficácia (alcance dos objetivos por meio dos recursos disponíveis)”.⁹ A eficiência propugna pela produtividade dos recursos utilizados, resultando em economicidade. Antônio Fonseca assinala que “a eficiência é encarada também como um processo (...). Somente a avaliação periódica dessa política preserva sua adequação, em termos de satisfação às normas pertinentes, atendimento às expectativas dos cidadãos e realização ao menor custo. A avaliação *ex post* da eficiência, quando a política já foi ou está sendo executada, qualifica o princípio da economicidade. Nesse sentido, o princípio da economicidade, previsto no artigo 70 da CF para orientar a atividade de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, qualifica-se como uma variante do princípio da eficiência”;¹⁰

c) efetividade é o resultado da combinação da eficácia com a eficiência. A efetividade se mede pela obtenção do maior grau de objetivos alcançados (maximização de resultados) ao menor dispêndio possível (minimização de custos). Ela evidencia a capacidade de realizar a coisa certa para transformar a situação existente. Aduz Idalberto Chiavenato que “cada organização deve ser considerada sob o ponto de vista de eficácia e de eficiência, simultaneamente (...). Contudo, nem sempre a eficácia e a eficiência andam de mãos dadas. Uma empresa pode ser eficiente em suas operações e pode não ser eficaz, ou vice-versa. Pode ser ineficiente em suas operações e, apesar disso, ser eficaz, muito embora a eficácia seja bem melhor quando acompanhada da eficiência. Pode também não ser nem eficiente nem eficaz. O ideal seria uma empresa igualmente eficiente e eficaz, a qual se poderia dar o nome de excelência”.¹¹

Com a Emenda Constitucional nº 19/98, o princípio da eficiência na gestão pública ganhou estatura constitucional, porquanto o constituinte reformador fez constar, expressamente, referência a esse princípio no *caput* do artigo 37.¹²

⁹ CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003, p. 155.

¹⁰ FONSECA, Antônio. O princípio da eficiência: impacto no direito público e improbidade. In: SAMPAIO, José Adércio Leite Sampaio (Coord.). Vários coordenadores. *Improbidade administrativa: comemoração pelos 10 anos da Lei 8.429/92*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 35-66, p. 42.

¹¹ CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003, p. 155.

¹² Isso não significa garantia de inversão no processo cultural. Incidentalmente, pode até coincidir com o início de uma tendência negativa. *Vide* o caso da progressividade do imposto de renda pessoa física. Em 1982, vigorou no País uma tabela de incidência escalonada em 12 faixas de tributação, sendo uma faixa de isenção, seguida de uma de 5%, a próxima de 10%, depois a de 15%, e assim sucessivamente, até atingir a faixa de 55% (Decreto-Lei nº 1.968/82, art. 1º). No início de 1988, eram 9 as classes de renda líquida, sendo a primeira, após a classe de rendimentos isentos, submetida à tributação de 10%, a segunda de 15%, e assim por diante, até chegar à classe de 45% (Decreto-Lei nº 2.182/84, art. 1º). Agora atenção! No dia 5 de outubro desse ano, o País constitucionalizou o princípio da progressividade do imposto de renda (CF/88, art. 153, §2º, I); difícil é, diante desse contexto, imaginar o que sucedeu... No dia 22/12/1988 — ou seja, apenas 2 meses depois de promulgada a Constituição Federal —, foi aprovada a Lei nº 7.713/88, que reduziu para apenas 3 as faixas de tributação, uma de 15%, após a faixa de isenção, e outra de 25% (art. 25, I e II); a partir de 1998, a faixa de tributação de 25% passou para 27,5% (Lei nº 9.532/97, art. 21, e outras que renovaram a vigência dessa alíquota). Desde 2009, a tabela de imposto de renda pessoa física vigora

Na verdade, o texto original da Constituição de 1988 já indicava o princípio da eficiência como orientador da conduta do administrador público; sucede que o artigo 74, II, dispõe que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

O problema, então, é fixar uma acepção útil ao princípio constitucional da eficiência dentro do sistema normativo que possa orientar a definição das políticas públicas, guiar a execução dos programas estatais e qualificar os atos dos gestores públicos. O certo é que o princípio constitucional da eficiência não pode ficar adstrito ao que pode ser medido pela economicidade; sua compreensão deve contemplar a efetividade das políticas públicas em toda sua plenitude, buscando-se, concomitantemente, o máximo alcançável de resultados positivos e o mínimo possível de custos incorridos.

Alexandre de Moraes relaciona as características básicas do princípio da eficiência: “direcionamento da atividade e dos serviços públicos à efetividade do bem comum, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população, eficácia, desburocratização e busca da qualidade”.¹³ Com efeito, as qualidades do formulador das políticas públicas, como diz Antônio Fonseca, “não garante a observância da eficiência. Mas se fosse possível traçar uma expectativa comportamental, poder-se-ia dizer que a racionalidade no planejamento exige qualidades pessoais, tais como ser sistemático, ser eficiente, ter coordenação, ser consistente, considerar alternativas e ser racional”.¹⁴

A eficiência, em certos momentos, se reveste na capacidade de fazer as escolhas mais vantajosas para o bem-estar social, haja vista que as metas de um País em certos setores são conflitantes. Fábio Konder Comparato acentua que “uma política de estabilidade monetária fundada na prática de juros bancários extorsivos e na sobrevalorização do câmbio, pode-se revelar, de modo geral, incompatível com os fundamentos constitucionais de toda a ordem econômica, quais sejam a valorização do trabalho humano e a exigência de se assegurar a todos existência digna (art. 170, *caput*), e, bem assim, com o princípio da busca do pleno emprego (art. 170 – VIII).

com 5 faixas: a de isenção, seguida das de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5% (Lei nº 11.482/07, art. 1º, III e IV, com a redação dada pela Lei nº 11.945/09, art. 23).

¹³ MORAES, ALEXANDRE. Constitucionalização do Direito Administrativo e Princípio da Eficiência. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício (Coord.), NÓBREGA, Marcos (Coord.). *Administração Pública: direitos administrativo, financeiro e gestão pública: prática, inovações e polêmicas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 25-54, p. 39.

¹⁴ FONSECA, Antônio. O princípio da eficiência: impacto no direito público e improbidade. In: SAMPAIO, José Adércio Leite Sampaio (Coord.). *Vários coordenadores. Improbidade administrativa: comemoração pelos 10 anos da Lei 8.429/92*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 35-66, p. 46.

Da mesma sorte, uma política de indiscriminada concessão de incentivos fiscais a qualquer exploração agrícola pode se revelar incompatível com o princípio de defesa do meio ambiente (art. 170 – VI).¹⁵ O desafio, pois, é resolver esses conflitos. Como conciliar as expectativas de crescimento na economia com a necessidade de inflação controlada? Nesses casos, a melhor decisão certamente resultará do trabalho que envolva esforço coordenado dos vários órgãos e entidades governamentais.

Acrescente-se, por derradeiro, que a Lei 8.429/92, artigo 11, estabelece que constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão que, violando os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições, atentem contra os princípios da Administração Pública. Ressalta, entretanto, Alexandre de Moraes “que a ineficiência ou mera incompetência do agente público, apesar de atentar flagrantemente contra o princípio da eficiência, não bastará para tipificar as condutas descritas no art. 11 como atos de improbidade administrativa, se não houver a intenção corrupta de fraudar os mandamentos constitucionais e legais regentes da Administração Pública”.¹⁶

8.2.5 Fiscalização patrimonial

A fiscalização patrimonial consiste no exame da situação, evolução, controle e aproveitamento do patrimônio público. Com o auxílio dos registros contábeis, os agentes de controle devem executar inspeções com o objetivo de verificar, inclusive fisicamente, os bens móveis e imóveis que constituem o acervo público, constantes no sumário de investimentos,¹⁷ analisar as modificações — aumentativas e diminutivas — do patrimônio público, bem como averiguar o uso e fruição desses bens.

É muito importante que cada ente público possua um sistema de administração de patrimônio, com, dentre outras, as seguintes atribuições:

- a) especificar e produzir descrições padronizadas, codificar e catalogar os bens patrimoniais;
- b) realizar o controle de tombamento dos bens patrimoniais, inclusive a identificação visual, a localização e o estado de conservação dos bens;
- c) controlar a existência, a localização e a movimentação dos bens patrimoniais, inclusive a responsabilidade dos titulares da guarda dos mesmos;

¹⁵ COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. In: *Revista de Informação Legislativa*. Ano 35. nº 138. Brasília: Senado Federal, abr./jun. 1998, p. 39-48, p. 46.

¹⁶ MORAES, Alexandre. Constitucionalização do Direito Administrativo e Princípio da Eficiência. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício (Coord.), NÓBREGA, Marcos (Coord.). *Administração Pública: direitos administrativo, financeiro e gestão pública: prática, inovações e polêmicas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 25-54, p. 49.

¹⁷ Demonstrativo que contém a relação de bens móveis e imóveis incorporados ao patrimônio público até o exercício anterior e dos bens móveis e imóveis incorporados e desincorporados do patrimônio público durante o exercício.

d) realizar inventários periódicos dos bens, de forma discriminada, com maior frequência para os de maior valor;

e) oferecer soluções para os bens considerados inservíveis, propondo sua recuperação, se for economicamente justificável, ou sua alienação;

f) providenciar e controlar o atendimento dos serviços de assistência técnica para os equipamentos de escritório.

No âmbito da fiscalização patrimonial, cabe examinar o cumprimento das normas da Lei Complementar nº 101/00 (LRF) referentes à gestão patrimonial:

a) as disponibilidades de caixa dos entes públicos devem ser depositadas em bancos oficiais (art. 44, *caput*; *vide* item 7.3);

b) as disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira (art. 43, §1º);

c) é vedada a aplicação das disponibilidades de caixa dos entes públicos em (art. 43, §2º): I) títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação; II) empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas;

d) é vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos (art. 44);

e) a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias (art. 45, *caput*);

f) o Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações necessárias ao cumprimento do disposto na norma anterior, ao qual será dada ampla divulgação (art. 45, parágrafo único);

g) é nulo de pleno direito ato de desapropriação de imóvel urbano expedido sem que haja prévia e justa indenização em dinheiro ou prévio depósito judicial do valor da indenização (art. 46);

h) a empresa controlada que firmar contrato de gestão em que se estabeleçam objetivos e metas de desempenho, na forma da lei, disporá de autonomia gerencial, orçamentária e financeira, sem prejuízo do disposto no inciso II do §5º do artigo 165 da Constituição (art. 47, *caput*);

i) a empresa controlada incluirá em seus balanços trimestrais nota explicativa em que informará (art. 47, parágrafo único): I) o fornecimento

de bens e serviços ao controlador, com respectivos preços e condições, comparando-os com os praticados no mercado; II) os recursos recebidos do controlador, a qualquer título, especificando valor, fonte e destinação; III) a venda de bens, prestação de serviços ou concessão de empréstimos e financiamentos com preços, taxas, prazos ou condições diferentes dos vigentes no mercado.

8.3 TIPOS DE CONTROLE

8.3.1 Controle de legalidade

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos atos administrativos quanto à legalidade consiste na verificação da conformidade de cada ato dos gestores públicos com a lei. Esse aspecto da fiscalização funda-se no princípio da legalidade que, conforme destaca Celso Antônio Bandeira de Mello, “é a *tradução jurídica* de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto — o administrativo — a um quadro normativo que embargue favoritismos, perseguições ou desmandos. Pretende-se através da norma geral, abstrata e por isso mesmo impessoal, a lei, editada, pois, pelo Poder Legislativo — que é o colégio representativo de todas as tendências (inclusive minoritárias) do corpo social —, garantir que a atuação do Executivo nada mais seja senão a concretização desta vontade geral”.¹⁸

Hely Lopes Meirelles ensina que “na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa ‘deve fazer assim’”. Entretanto, “cumprir simplesmente a lei na frieza de seu texto não é o mesmo que atendê-la na sua letra e no seu espírito. A administração, por isso, deve ser orientada pelos princípios do Direito e da Moral, para que ao *legal* se ajunte o *honesto* e o *conveniente* aos interesses sociais”.¹⁹

Tratando-se de controle de legalidade da gestão de entes públicos, conforme foi dito no item 8.2.4, o procedimento prende-se, basicamente, ao exame da obediência aos preceitos que compõem o Direito Constitucional, o Administrativo, o Financeiro e o Previdenciário, isto é, às normas que disciplinam a Administração Pública. Portanto, nessa atividade são examinadas questões relacionadas com o cumprimento da Constituição Federal, da Constituição Estadual, das Leis Orgânicas Municipais, da Lei nº 4.320/64, da Lei

¹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 91.

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 88.

Complementar nº 101/00 (LRF), da Lei nº 8.666/93, das leis orçamentárias, dos estatutos dos servidores públicos e da legislação previdenciária, dentre outras.

Releve-se que, no exercício de suas atribuições, o Tribunal de Contas pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público. É o preceito jurisprudencial expresso na Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal.

Desse modo, concretizando o controle de legalidade, deve o Colegiado de Contas, diante de transgressão da ordem jurídica, assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei (CF, art. 71, IX). Se não atendido, o Tribunal sustará a execução do ato impugnado, comunicando a decisão ao Parlamento (CF, art. 71, X).

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que esse preceptivo constitucional respalda a emissão de medidas cautelares pelo Tribunal de Contas. Esse é o tema do item 8.4 deste trabalho.

8.3.2 Controle de legitimidade

De todos os tipos de controle da Administração Pública, o mais instigante e desafiador é o controle de legitimidade da despesa pública. O constituinte de 1988 imaginou a fiscalização indo além do controle formal de legalidade, alcançando a análise da gestão, o controle de resultados e o exame da efetivação de justiça na aplicação de recursos públicos.

Nesse sentido, Juarez Freitas acentua que “o constituinte originário não pretendeu oferecer ao princípio da legitimidade qualquer conotação estritamente procedimental. Serve, sim, de chamamento ao controlador para que não se cinja à juridicidade acanhada, pois deve zelar pela íntegra das diretrizes superiores. Todavia, se se limitasse a tal desiderato, não estaria indo muito além da compreensão do princípio da legalidade, assim como enfocado. O exame da legitimidade dos atos administrativos requer mais: examinar, a fundo, a finalidade apresentada e a motivação oferecida, de modo a não compactuar, de modo algum, com a ilegitimidade”.²⁰ Esse aspecto da fiscalização dos entes públicos revela a pujança do sistema de controle previsto no artigo 70, *caput*, da Constituição da República.

Em nível propedêutico, debate-se no âmbito da Teoria Geral do Direito a distinção entre legalidade e legitimidade. A primeira premissa que se formula nesse estudo é: nem tudo que é legal é legítimo. O legal é o que tem conformidade com a lei; o legítimo é o justo. Uma conduta é tida como legal quando permitida por lei; é legítima quando moralmente justa. Sucede que a lei nem sempre reflete o que é melhor, mais adequado, justo e democrático, afinal a dimensão normativa não está imune às disputas políticas que

²⁰ FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 76.

reproduzem a estrutura e a dinâmica da dominação. Desse modo, a ideia de legitimidade é também utilizada para qualificar a norma jurídica como justa ou não.

Não obstante, nem sempre se faz diferença entre legalidade e legitimidade na linguagem comum, nem na tecnologia jurídica. No uso comum, o termo *legitimidade* tem 3 (três) acepções:

a) a de justiça ou de racionalidade (fala-se, por exemplo, em “legítimo interesse”);

b) a de verdadeiro, genuíno, originário (diz-se que “a peça do veículo é legítima”);

c) a de atributo do poder (“o Estado é legitimado para cobrar tributos”).

Na linguagem jurídica, legitimidade recorrentemente se confunde com legalidade. Para o lexicógrafo Pedro Nunes, o verbete *legitimidade* tem o seguinte significado: “Estado ou caráter do que é legítimo. Qualidade do que está de conformidade com a lei, ou oferece as condições que esta requer: *legitimidade* do ato, *legitimidade* do filho,²¹ da herança, do negócio, etc.”.²²

“O Estado Democrático de Direito, como a Constituição enuncia”,²³ diz Diogo de Figueiredo Moreira Neto, “está submetido a duas ordens de valores: à vontade democraticamente definida e à vontade juridicamente positivada. A vontade juridicamente positivada é o campo da legalidade (...). Já a vontade democraticamente expressa, positivada ou não, situa-se no campo mais vasto da legitimidade (...). A legitimidade deriva-se diretamente do princípio democrático, informando a relação entre a vontade geral do povo e as suas expressões políticas, administrativas e judiciárias (...). É essa vontade geral popular, em última análise, a definidora dos interesses públicos, que deve ser atendida pela ação do Estado, especialmente, em sua atividade administrativa”.²⁴ Diante desses ensinamentos, pode-se concluir que o controle de legitimidade do gasto público é a fiscalização do atendimento da vontade popular.

Daí a importância do controle de legitimidade da despesa pública. Pontifica Ricardo Lobo Torres que “a legitimidade do Estado Democrático depende do controle da legitimidade da sua ordem financeira. Só o controle rápido, eficiente, seguro, transparente e valorativo dos gastos públicos legitima o tributo, que é o preço da liberdade. O aperfeiçoamento do controle

²¹ O art. 337, *caput*, do Código Civil de 1916 — com a redação dada pelo Decreto do Poder Legislativo nº 3.725/19 — conceituava *filhos legítimos* como os concebidos na constância do casamento.

²² NUNES, Pedro. *Dicionário de tecnologia jurídica*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 684.

²³ CF, art. 1º, parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos da Constituição Federal.

²⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 82.

é que pode derrotar a moral tributária cínica, que prega a sonegação e a desobediência civil a pretexto da ilegitimidade da despesa pública”.²⁵

Mas o que se deve compreender como uma gestão orçamentária legítima? Essa questão pode ser colocada tanto do lado da despesa quanto na vertente da receita. No conjunto, o sistema será tanto mais legítimo quanto mais e melhor prestar serviços aos hipossuficientes à conta dos mais abastados. Entretanto, em face da legalidade estrita que impera no Direito Tributário²⁶ — obstando qualquer discricionariedade²⁷ —, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legitimidade ganha maior vulto na dimensão da aplicação dos recursos públicos.

O problema então é: qual despesa pública deve ser considerada ilegítima? Diogo de Figueiredo Moreira Neto anota que “não existe possibilidade de prever-se, na norma legal, por definição geral e abstrata, de um modo permanente e integral, em que condições o interesse público deverá ser atendido, em cada caso concreto”.²⁸ Isso porque a ideia de legitimidade está associada à de justiça, moralidade, racionalidade, proporcionalidade, eficiência, etc., que são conceitos abertos.

Desse modo, somente diante da situação específica, aquilo que parece nebuloso e indefinido fica óbvio, evidenciando pouca ou nenhuma satisfação por parte da comunidade interessada. Imagine-se, por exemplo, que determinada Prefeitura construiu uma rodoviária que ficou contramão para a coletividade, dada sua disposição na planta da cidade, caindo em abandono por causa do desuso. É claro que essa obra é ilegítima. Lembre-se, também, do estádio de futebol, suntuoso e colossal, que consumiu capital fabuloso e tem elevado custo de manutenção, mas absolutamente desproporcional ao que se pratica naquela praça esportiva. E os imemoráveis memoriais, que se destinam a manter vivas a vida e a obra de personalidades célebres, mas que só funcionam no dia da inauguração. O povo censura e desaprova esses desperdícios, intitulado-os de “elefantes brancos” ou “obras faraônicas”.

Esses exemplos ficam ainda mais robustos quando os respectivos cenários são acrescidos de necessidades básicas insatisfeitas, tais como: sistema de saúde ineficiente, educação fundamental precária, falta de saneamento básico, ausência de segurança pública, carência de moradia e marginalidade social. Como se depreende, em determinadas circunstâncias, a ilegitimidade de despesas públicas no Brasil salta aos olhos. Assim, diz-se que uma despesa pública é legítima quando tem o apoio da opinião pública. Sem esse

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Orçamento na Constituição*. Vol. V. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 382.

²⁶ É vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (CF, art. 150, I).

²⁷ Tributo é toda prestação pecuniária, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º).

²⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 560.

reconhecimento, o gasto não tem legitimidade. Pois bem, se administrar recursos públicos é fazer escolhas, em face da escassez dos recursos frente às ilimitadas necessidades, os dispêndios serão tanto mais legítimos quanto mais direcionados aos anseios da sociedade.

Conforme consta no item 8.2.4, o instrumento adequado que o controle interno e o externo dispõem para medir o grau de satisfação da comunidade é a denominada auditoria operacional — também chamada de auditoria de desempenho —, que se contrapõe à auditoria de conformidade. Nesta, o foco é a verificação do cumprimento do princípio da legalidade; consiste no exame da obediência aos preceitos legais que vinculam a Administração Pública. Naquela, as atenções estão voltadas para a mensuração da qualidade do gasto público, para a efetividade das políticas públicas e a funcionalidade dos órgãos públicos; e, através de técnicas especializadas, avalia-se o desempenho da Administração Pública ao responder às demandas sociais e ao problema da escassez de recursos, mediante o controle de resultados.

A fiscalização da legitimidade da despesa pública é o controle *ex post* da concretização de uma plêiade de valores consagrados pela sociedade e albergados em princípios jurídicos aplicáveis à Administração Pública. É a *moralidade* que conduz o agente governamental a atuar distinguindo o que é honesto do desonesto, em consonância com as diretrizes do órgão ou entidade a que serve e ao fim a que se destina a sua gestão, que é o interesse coletivo; é a *impessoalidade* que impede que a ação governamental seja utilizada em favor da promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos (CF, art. 37, §1º);²⁹ é a *finalidade* que impõe ao gestor político o dever de compatibilizar o espírito da lei autorizadora do investimento com o objetivo que deve ter todo e qualquer dispêndio público — o bem comum;³⁰ é o *dever de motivar* que possibilita aos cidadãos o conhecimento das razões fundamentadoras das decisões, que serão sempre movidas na direção do interesse público; é a *lógica do razoável* que impõe limites ao processo de escolha dos investimentos do Estado; é a *proporcionalidade* que proíbe o excesso dos meios em relação aos fins desejados pela coletividade; é a *publicidade* que instrumentaliza a transparência fiscal, base da gestão fiscal responsável; é a *eficiência* que faz o Estado melhor atender os cidadãos a um custo menor; é a *supremacia do interesse público* que coloca a vontade coletiva acima da pretensão individual.

²⁹ A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, preceitua que nos processos administrativos serão observados, dentre outros, os critérios de objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades (art. 2º, parágrafo único, III).

³⁰ Observa Hely Lopes Meirelles, citando a Lei nº 4.717/65, art. 2º, parágrafo único, e, que “todo ato que se apartar desse objetivo sujeitar-se-á a invalidação por *desvio de finalidade*, que a nossa lei da ação popular conceituou como o ‘fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência’ do agente” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 91).

Celso Antônio Bandeira de Mello adverte que “exatamente porque são discerníveis o interesse público e o interesse meramente das pessoas estatais (ora coincidentes, ora antagônicos), os autores italianos fazem acepção entre interesse público propriamente dito, também denominado interesse primário, e interesse secundário”.³¹ A legitimidade, conforme observa Diogo de Figueiredo Moreira Neto, “refere-se diretamente aos interesses da sociedade, mas os interesses públicos secundários do Estado também devem ser considerados e protegidos como interesses públicos, que realmente o são; não, porém, de modo autônomo, mas na suficiente medida em que sejam instrumentais para a manutenção ou a realização dos interesses públicos primários da sociedade”.³²

Se o controle jurisdicional se restringe apenas ao exame da legalidade do ato administrativo (controle jurídico-administrativo),³³ o sistema de fiscalização previsto no artigo 70, *caput*, da Carta da República (controle político-administrativo) vai muito além, podendo apreciar, inclusive, o mérito do ato administrativo. E não se trata de afronta ao princípio da separação dos poderes. Eis que é missão constitucional do Poder Legislativo examinar, sob o aspecto da legitimidade, a atuação do Poder Executivo e demais poderes, tendo, nesse mister, o auxílio do Tribunal de Contas. Dessa forma, como bem diz Ricardo Lobo Torres, “o aspecto político do controle se estende também ao Tribunal de Contas, que, sobre exercer fiscalização idêntica à do Congresso quanto à legalidade e economicidade da gestão financeira, precisa dotar as

³¹ Esse publicista explica que “interesse público ou primário é o pertinente à sociedade como um todo, e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a *lei* consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social. Interesse secundário é aquele que atina tão só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada, e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa. Com efeito, por exercerem função, os sujeitos de Administração Pública têm que buscar o atendimento do interesse alheio, qual seja, o da coletividade, e não o interesse de seu próprio organismo, *qua tale* considerado, e muito menos o dos agentes estatais” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 89 e 90).

³² Esse autor acrescenta que os “interesses públicos secundários, denominados interesses estatais, são também, por isso, chamados de interesses públicos derivados ou de interesses públicos adjetivos. Ambos, interesses públicos, substantivos e adjetivos, por certo hão de ser atendidos, mas esse atendimento sempre se fará com rigoroso respeito à hierarquia axiológica da legitimidade, pois os adjetivos devem ceder aos substantivos, que são a própria razão da existência do Estado” (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 560).

³³ O STJ já decidiu que ao Poder Judiciário compete apenas o controle da legalidade do ato administrativo, ficando impossibilitado de adentrar na análise do mérito do ato, sob pena de usurpar a função administrativa, precipuamente destinada ao Executivo (STJ, 6ª Turma, RMS 15.959 / MT, Rel. Min. Hélio Quaglia Barbosa, 07/03/06, D.J. 10/04/06, p. 299). Na mesma esteira, o STF manifestou que o Poder Judiciário não pode se imiscuir em assunto que envolva juízo de mérito ou político de ato administrativo, que é privativo de outro Poder (STF, 1ª Turma, RE 230.267 / MG, Rel. Min. Moreira Alves, 24/10/00, D.J. 15/12/00, p. 00105). Entretanto, ainda que sem dissociar legalidade de legitimidade, inicia-se, no âmbito da doutrina e jurisprudência brasileira, uma interpretação extensiva da legalidade, de modo a contemplar elementos da legitimidade. Consta no Manual de Direito Administrativo de Hely Lopes Meirelles que, conforme já decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP, RDA 89/134, sendo o acórdão da lavra do Des. Cardoso Rolim), o controle jurisdicional se restringe ao exame da legalidade do ato administrativo; mas por legalidade ou legitimidade se entende não só a conformação do ato com a lei, como também com a moral administrativa e com o interesse coletivo (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 90).

suas decisões do mesmo conteúdo e extensão dos atos administrativos que controla”³⁴ (...).

Nesse passo, é possível o controle externo averiguar se determinado investimento público é justo ou injusto, conveniente ou inconveniente, oportuno ou inoportuno. Vale advertir que, nessa atividade, o exame do juízo de valor acerca da ação do gestor da coisa pública há de se reportar à data em que se tomou a decisão de executar o dispêndio em tela, pois, como ensina José dos Santos Carvalho Filho, “a valoração de conduta que configura o mérito administrativo pode alterar-se, bastando para tanto imaginar a mudança dos fatores de conveniência e oportunidade sopesados pelo agente da Administração. Na verdade, o que foi conveniente e oportuno hoje para o agente praticar o ato pode não sê-lo amanhã. O tempo, como sabemos, provoca alteração das linhas que definem esses critérios”.³⁵

Advirta-se que, por derradeiro, que, diante da constatação de ilegitimidade de gasto público, o Tribunal de Contas deve:

a) tratando-se de contas de governo, emitir *parecer prévio* pela desaprovção das contas (CF, art. 71, I; *vide* item 9.7.2);

b) cuidando-se de contas de gestão, proferir acórdão julgando as contas irregulares, aplicando multa³⁶ e imputando débito³⁷ ao responsável, caso caiba reparação de dano ao erário (CF, art. 71, II e §3º; *vide* item 9.7.3);

c) representar ao Ministério Público e à Justiça Eleitoral (CF, art. 71, XI).

Na esfera judicial, a vinculação da ilegitimidade da despesa à ofensa aos princípios básicos da Administração Pública — moralidade, impessoalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, publicidade, eficiência, supremacia do interesse público — implica responsabilizar o mau gestor por ato de improbidade administrativa, importando em suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, na forma e gradação prevista em lei, sem prejuízo da ação penal cabível (CF, art. 37, §4º, c/c Lei nº 8.429/92, arts. 11 e 12, III).

Na retaguarda da fiscalização do Ministério Público, dos controles interno e externo, e do jurisdicional, está o controle social. O povo digita na urna eletrônica, a cada quatro anos, o julgamento que faz dos gestores públicos. É a oportunidade que os cidadãos comuns têm de expurgar da vida pública os responsáveis por administrações ilegítimas.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Orçamento na Constituição*. Vol. V. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 380.

³⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007, p. 115.

³⁶ O RITCU prevê aplicação de multa aos responsáveis por ato de gestão ilegítimo ou antieconômico de que resulte injustificado dano ao erário, nos termos do *caput* do art. 58 da Lei nº 8.443/92 (art. 268, III).

³⁷ O RITCU estipula a imposição de multa, quando o responsável for julgado em débito, de até 100% do valor atualizado do dano causado ao erário, conforme estabelecido no art. 57 da Lei nº 8.443/92 (art. 267).

8.3.3 Controle de economicidade

O controle de economicidade é a verificação posterior (*ex post*) da eficiência. Nesse aspecto da fiscalização, analisa-se a eficiência na gestão financeira, operacional e patrimonial, através do exame da relação custo/benefício. Para melhor compreensão do conceito de eficiência, remete-se o leitor para o item 8.2.4, onde se discute, inclusive, a distinção entre eficiência, eficácia e efetividade.

No exercício dessa atividade, o Tribunal de Contas, quando detectar custos de bens e serviços registrados na contabilidade de ente público em valores acima dos razoavelmente aceitáveis, tendo em vista os preços de mercado — fato que caracteriza o denominado *excesso de custos* ou *sobrepço* —, deve imputar débito contra o responsável (ordenador de despesas), objetivando a reparação do dano ao erário, por ocasião do respectivo julgamento das contas de gestão (CF, 71, II, e §3º). Igual procedimento deve ser adotado no caso de glosa de despesa referente à compra de bens ou pagamento de serviços inexistentes (denominadas de obras fantasmas).

Vale salientar que, em todos esses casos, o argumento de que foi realizado regularmente o processo licitatório não elide a responsabilidade do gestor. Isso porque, em razão do princípio da supremacia do interesse público — que é básico na Administração Pública —, nada obriga o agente governamental a contratar em desfavor do patrimônio público.

Acrescente-se que a economicidade deve ter, à luz do Texto Constitucional, artigo 70, *caput*, aplicação maior, alcançando além do simples exame das aquisições de bens e serviços pelo Poder Público. Nessa direção, Ricardo Lobo Torres assinala que “o princípio da economicidade carece de leitura conjunta com outras novidades introduzidas na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, especialmente a que se refere à aplicação das subvenções e renúncia de receitas.”³⁸ Ficou aberta a possibilidade de o Tribunal de Contas controlar, sob o ponto de vista da economicidade, todos os incentivos fiscais e financeiros concedidos na vertente da receita (isenções, créditos fiscais, deduções, abatimentos, reduções de alíquotas, etc.) ou da despesa pública (restituições de tributos, subvenções, subsídios).³⁹

8.3.4 Controle das subvenções públicas

Onde houver aplicação de recursos públicos, estará presente o sistema de controle político-administrativo, ainda que os valores tenham sido transferidos para entidades sem fins lucrativos ou empresas, mesmo que

³⁸ Vide itens 8.3.4 e 8.3.5.

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Orçamento na Constituição*. Volume V. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 212.

sejam pessoas jurídicas de direito privado. Esse é o comando do artigo 70, *caput*, da Lei Maior.

Esse dispositivo constitucional diz que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da Administração Pública alcançará a aplicação das subvenções. A compreensão do termo subvenções aí empregado deve ser o mais amplo possível, contemplando as subvenções sociais, as contribuições correntes, as subvenções econômicas, os auxílios e as contribuições de capital. Portanto, qualquer que seja a transferência de recursos públicos para custeio ou investimentos em pessoas de direito público ou privado, com ou sem finalidade lucrativa, deve estar sob o controle interno e externo.

A descentralização da execução mediante convênio somente pode ocorrer para entes que disponham de condições para consecução do seu objeto e tenham atribuições regimentais ou estatutárias relacionadas com o mesmo.⁴⁰ A obrigatoriedade de celebração de convênio não se aplica aos casos em que lei específica discipline a transferência de recursos para execução de programas em parceria entre os entes da Federação (denominada de transferência legal).

A celebração de convênio, acordo ou ajuste pelos órgãos ou entidades da Administração Pública depende de prévia aprovação de competente plano de trabalho proposto pela organização interessada, o qual deverá conter, no mínimo, as seguintes informações (Lei nº 8.666/93, art. 116, §1º):⁴¹

- a) identificação do objeto a ser executado;⁴²
- b) metas a serem atingidas;
- c) etapas ou fases de execução;
- d) plano de aplicação dos recursos financeiros;
- e) cronograma de desembolso;
- f) previsão de início e fim da execução do objeto, bem assim da conclusão das etapas ou fases programadas;
- g) se o ajuste compreender obra ou serviço de engenharia, comprovação de que os recursos próprios para complementar a execução do objeto estão devidamente assegurados, salvo se o custo total do empreendimento recair sobre a entidade ou órgão descentralizador.

A Instrução Normativa STN nº 1/01, artigo 3º, II, estabelece as exigências para a obtenção de transferência voluntária⁴³ junto à União, a serem

⁴⁰ Instrução Normativa STN nº 1/97, art. 1º, §2º.

⁴¹ Os requisitos para celebração de convênio com a União estão disciplinados nos arts. 2º a 5º da Instrução Normativa STN nº 1/97.

⁴² É vedada a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada (LRF, art. 25, 2º).

⁴³ Transferência voluntária é a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (LRF, art. 25, *caput*).

comprovadas pelo ente da Federação beneficiário junto ao órgão ou entidade concedente:⁴⁴

a) situação de regularidade quanto ao pagamento de tributos, multas e demais encargos fiscais, cuja administração esteja a cargo do Ministério da Fazenda, ao pagamento das contribuições devidas ao sistema de seguridade social do País, ao depósito das parcelas devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), e à prestação de contas de recursos anteriormente recebidos da União (art. 25, §1º, IV, *a*, da LRF);

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à aplicação de recursos nas áreas de educação e saúde (art. 25, §1º, IV, *b*, da LRF, e art. 212 da Constituição Federal);

c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em restos a pagar e de despesa total com pessoal, mediante o Relatório de Gestão Fiscal (art. 25, §1º, IV, *c*, da LRF);

d) publicação do Relatório de Gestão Fiscal, de que tratam os artigos 54 e 55 da Lei Complementar nº 101/00 (LRF);

e) publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (LRF, art. 52);

f) existência de previsão orçamentária de contrapartida,⁴⁵ se exigida e quando em pecúnia, que poderá ser feita mediante apresentação do orçamento para o exercício corrente ou declaração expressa de que solicitou crédito adicional para o seu atendimento;

g) apresentação de suas contas à Secretaria do Tesouro Nacional ou entidade preposta nos prazos referidos no artigo 51, §1º, I e II, da LRF, observado o que dispõe o artigo 50 da LRF.

Assinado o convênio,⁴⁶ a entidade ou órgão repassador dará ciência à Assembleia Legislativa ou à Câmara Municipal respectiva (Lei nº 8.666/93,

⁴⁴ O disposto nessa IN tem conformidade com o art. 25, §1º, da LRF, segundo o qual são exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

a) existência de dotação específica;

b) observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;

c) comprovação, por parte do beneficiário, de que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos, do cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde, da observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em *Restos a Pagar* e de despesa total com pessoal;

d) previsão orçamentária de contrapartida.

⁴⁵ Contrapartida é a contribuição com recursos próprios do beneficiário para o custo total do objeto do convênio, geralmente na proporção de 10%, que poderá ser atendida através de recursos financeiros, de bens ou de serviços, desde que economicamente mensuráveis, e estabelecida de modo compatível com a capacidade financeira da respectiva unidade beneficiada, tendo por limites os percentuais estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias (Instrução Normativa STN nº 1/97, art. 2º, §2º).

⁴⁶ No âmbito da Administração Pública Federal, considera-se *convênio* qualquer instrumento que discipline a transferência de recursos públicos e tenha como partícipe órgão da Administração Pública Federal Direta, Autárquica ou Fundacional, empresa pública ou sociedade de economia mista que estejam gerindo recursos dos orçamentos da União, visando à execução de programas de trabalho, projeto/atividade ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação (Instrução Normativa STN nº 1/97, art. 1º, §1º, I).

art. 116, §2º). As parcelas do convênio serão liberadas em estrita conformidade com o plano de aplicação aprovado, exceto nos casos a seguir, em que elas ficarão retidas até o saneamento das impropriedades ocorrentes (§3º):

a) quando não tiver havido comprovação da boa e regular aplicação da parcela anteriormente recebida, na forma da legislação aplicável, inclusive mediante procedimentos de fiscalização local, realizados periodicamente pela entidade ou órgão descentralizador dos recursos ou pelo órgão competente do sistema de controle interno da Administração Pública;

b) quando verificado desvio de finalidade na aplicação dos recursos, atrasos não justificados no cumprimento das etapas ou fases programadas, práticas atentatórias aos princípios fundamentais de Administração Pública nas contratações e demais atos praticados na execução do convênio, ou o inadimplemento do executor com relação a outras cláusulas conveniais básicas;

c) quando o executor deixar de adotar as medidas saneadoras apontadas pelo partícipe repassador dos recursos ou por integrantes do respectivo sistema de controle interno.

Os órgãos e entidades da Administração Federal Direta e as autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista federais notificarão as respectivas Câmaras Municipais da *liberação* de recursos financeiros que tenham efetuado, a qualquer título, para os Municípios, no prazo de 2 dias úteis, contado da *data da liberação* (Lei nº 9.452/97, art. 1º). Por sua vez, a Prefeitura do Município beneficiário da liberação desses recursos notificará os partidos políticos, os sindicatos de trabalhadores e as entidades empresariais, com sede no Município, da respectiva *liberação*, no prazo de 2 dias úteis, contado da *data do recebimento* dos recursos (art. 2º). As Câmaras Municipais têm a obrigação de representar ao Tribunal de Contas da União quanto ao descumprimento desses procedimentos (art. 3º).

Os saldos de convênio, enquanto não utilizados, serão obrigatoriamente aplicados em cadernetas de poupança de instituição financeira oficial, se a previsão de seu uso for igual ou superior a um mês, ou em fundo de aplicação financeira de curto prazo ou operação de mercado aberto lastreada em títulos da dívida pública, quando a utilização desses saldos se verificar em prazos menores que um mês (Lei nº 8.666/93, art. 116, §4º). As receitas financeiras auferidas nessas aplicações financeiras serão obrigatoriamente computadas a crédito do convênio e aplicadas, exclusivamente, no objeto de sua finalidade, devendo constar de demonstrativo específico que integrará as prestações de contas do ajuste (§5º). Quando da conclusão, denúncia, rescisão ou extinção do convênio, acordo ou ajuste, os saldos financeiros remanescentes, inclusive os provenientes das receitas obtidas das aplicações financeiras realizadas, serão devolvidos à entidade ou órgão repassador dos recursos, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias do evento, sob pena da imediata

instauração de tomada de contas especial do responsável, providenciada pela autoridade competente do órgão ou entidade titular dos recursos (§6º).

Registre-se que se aplicam, no que couber, as demais disposições da Lei nº 8.666/93 aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração Pública (art. 116, *caput*). Isso significa que as instituições privadas, inclusive as filantrópicas, quando contratarem com terceiros serviços e compras, por ocasião da aplicação descentralizada de recursos públicos, deverão licitar na forma da Lei nº 8.666/93, e o contrato será pactuado obedecendo-se aos ditames dessa Lei.

Com efeito, os recursos transferidos voluntariamente (via convênio, etc.) não se incorporam ao patrimônio do ente beneficiado imediatamente; isso só acontece quando o Tribunal de Contas da União julga as contas referentes à administração da entidade/órgão repassador dos recursos (e não quando ocorre aprovação das contas de convênio pela entidade/órgão repassador), ou quando o Tribunal emite julgamento da tomada de contas especial pela regularidade.⁴⁷ Eis a diferença em relação às transferências compulsórias (FPM, FPE, Fundeb, etc.).

“Não se deve perder de vista”, alertam Ubiratan Aguiar e outros — referindo-se aos convênios pactuados pela Administração Federal —, “que se trata de ação de iniciativa federal, realizada de forma descentralizada, devendo, portanto, submeter-se às mesmas regras de uma execução direta, sob pena de burla à legislação federal que rege as despesas públicas. A licitação, por exemplo, deve seguir as disposições contidas na Lei nº 8.666/93 e na Lei nº 10.520/2000; a prestação de contas, a IN/STN nº 01/97; a liquidação e o pagamento das despesas, a Lei nº 4.320/64 (quando cabível); as regras gerais de administração financeira e orçamentária, o Decreto nº 93.872/88. Tudo isso sem falar, é claro, na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000)”.

Esses autores destacam aspectos que devem ser observados pelos beneficiários de convênios federais:⁴⁸

a) “é possível a instauração do processo licitatório antes da liberação dos recursos do convênio, desde que exista a previsão orçamentária da contrapartida e da celebração de convênio específico com a União. Contudo, o contrato só deve ser assinado após a concretização da disponibilidade financeira”;

⁴⁷ Esse aspecto é importante porque, segundo a Súmula 209 do STJ, compete à Justiça Estadual processar e julgar Prefeito por desvio de verba transferida e incorporada ao patrimônio municipal. Por outro lado, expressa a Súmula 208 dessa Corte de Justiça que compete à Justiça Federal processar e julgar Prefeito Municipal por desvio de verba sujeita à prestação de contas perante órgão federal.

⁴⁸ AGUIAR, Ubiratan et al. *Convênio e tomadas de contas especiais: manual prático*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 24, 34, 38, 39, 40, 44.

b) “cada convênio deve ser movimentado em uma conta específica.⁴⁹ Assim, existirão tantas contas específicas quantos forem os convênios geridos pelos convenentes”;⁵⁰

c) “a ausência de nexos entre o débito consignado no extrato bancário e o documento de despesa poderá resultar na responsabilização do gestor”;⁵¹

d) “os recursos da conta específica não podem ser transferidos para a conta geral da entidade conveniente. Todo débito na conta específica deve corresponder a um documento de despesa de mesmo valor, emitido pelo contratado”;

e) “o pagamento de despesas em espécie só deve ser adotado em circunstâncias especialíssimas”;

f) “os rendimentos provenientes da aplicação financeira dos recursos devem ser aplicados no objeto conveniado ou devolvidos ao concedente ao término do convênio”.

No Brasil, é muito comum os entes públicos transferirem recursos para serem aplicados através de instituições filantrópicas (clubes de mães, associações de moradores, etc.). Nesses casos, a atuação do controle interno e dos Tribunais de Contas deve ir até a entidade filantrópica. Em situações dessa natureza, uma questão é recorrente: a quem deve ser imputada a responsabilidade no caso de malversação dos recursos transferidos? Ao ordenador da despesa pública ou ao dirigente da filantrópica? Evidencia o

⁴⁹ Quando o conveniente integrar a Administração Estadual, Municipal ou do Distrito Federal, os recursos serão depositados e geridos, a seu critério, alternativamente (IN STN nº 01/97, art. 18, IV, com a redação da IN STN nº 6/01):

a) no Banco do Brasil S/A;

b) na Caixa Econômica Federal;

c) em outra instituição financeira oficial, inclusive de caráter regional;

d) em instituição financeira submetida a processo de desestatização ou, ainda, naquela adquirente de seu controle acionário.

Quando o órgão conveniente for sediado em localidade que não possua agência do Banco do Brasil S/A, da Caixa Econômica Federal ou do banco oficial que se lhe aplicar, conforme o caso, será observada a seguinte ordem de preferência (IN STN nº 01/97, art. 18, §1º):

I) outro banco oficial federal;

II) outro banco oficial estadual;

III) na inexistência de instituições financeiras mencionadas nos incisos anteriores, em agência bancária local.

Não estão sujeitas à obrigatoriedade de movimentação nas instituições financeiras oficiais acima referidas os recursos financeiros relativos a programas e projetos de caráter regional, que serão depositados em suas instituições regionais de créditos, conforme dispuser a legislação específica (IN STN nº 01/97, art. 18, §2º).

⁵⁰ A Instrução Normativa STN nº 1/97, art. 20, determina que os recursos serão mantidos em conta bancária específica, somente permitindo saques para pagamento de despesas constantes do Programa de Trabalho ou para aplicação no mercado financeiro, nas hipóteses previstas em lei ou nessa Instrução Normativa, devendo sua movimentação realizar-se, exclusivamente, mediante cheque nominativo, ordem bancária, transferência eletrônica disponível ou outra modalidade de saque autorizada pelo Banco Central do Brasil, em que fiquem identificados sua destinação e, no caso de pagamento, o credor (redação dada pela IN STN nº 1/2004).

⁵¹ Esses autores observam que “para comprovar a boa aplicação dos recursos é necessária a existência de uma série de nexos: o extrato bancário deve coincidir com a relação de pagamentos efetuados, que deve refletir as notas fiscais devidamente identificadas com o número do convênio, que espelham os cheques nominativos emitidos, que devem ser coincidentes com a vigência do convênio e com as datas dos desembolsos ocorridos na conta específica” (AGUIAR, Ubiratan et al. *Convênio e tomadas de contas especiais: manual prático*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 43).

artigo 70, parágrafo único, do Texto Constitucional — que impõe o dever de prestar contas a qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos — que a responsabilidade pode ser imputada tanto ao administrador público quanto ao dirigente da filantrópica.⁵² Cuida-se, nessa situação, de solidariedade no polo passivo da relação obrigacional de prestar contas.⁵³ Nesse caso, a responsabilidade do gestor público é indireta;⁵⁴ é *in elegendo*⁵⁵ e *in vigilando*. Aquele que gerencia valores públicos deve zelar na escolha das entidades subvencionadas e vigiar a aplicação de tais recursos. Contudo, o Tribunal de Contas da União tem entendido que essa responsabilidade é *condicionada* à omissão da autoridade administrativa do dever de instaurar a tomada de contas especial no caso de omissão na prestação de contas ou quando constatar irregularidade na aplicação dos recursos federais transferidos (RITCU, art. 254, §3º).⁵⁶

Agora uma questão que precisa ser esclarecida: qual é o órgão competente para *sustar* a execução de convênio impugnado? O Tribunal de Contas (CF, art. 71, X) ou a Casa Legislativa (CF, art. 71, §1º)? Esse problema tem sido colocado em razão do artigo 116 da Lei nº 8.666/93 prescrever que se aplicam as disposições dessa Lei, no que couber, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração. Esse preceptivo tem sido reproduzido nos Regimentos Internos dos Tribunais de Contas,⁵⁷ fato que acende ainda mais a tese de que

⁵² Nesse sentido, a Súmula nº 186 do TCU fixa que estão sob a sua jurisdição os coautores de peculato praticado por servidores ou dirigentes de órgãos da Administração Direta ou Indireta da União e Fundação instituída ou mantida pelo Poder Público, ainda que pertencentes a qualquer outra entidade que gerencie recursos públicos, independentemente da sua natureza jurídica e do nível quantitativo da sua participação no capital social, sendo que, a juízo do TCU, atentas as circunstâncias ou peculiaridades de cada caso, os aludidos coautores estão sujeitos à tomada de contas especial, em que se quantifiquem os débitos e se individualizem as responsabilidades ou se defina a solidariedade, sem prejuízo da adoção, pelas autoridades ou pelos órgãos competentes, das medidas administrativas, civis e penais cabíveis, nas instâncias próprias e distintas.

⁵³ Na esfera da responsabilidade civil, dispõe o Código Civil, art. 942, parágrafo único, que são solidariamente responsáveis com os autores os coautores e as pessoas designadas no art. 932, que relaciona situações em que pessoas físicas são responsabilizadas por fato de terceiro.

⁵⁴ O Direito Penal refuta a culpa indireta. Expressa a Constituição Federal que nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido (art. 5º, XLV). Vê-se que o sistema normativo constitucional consagra o princípio da responsabilidade pessoal no campo criminal, mas prevê explicitamente a possibilidade de responsabilidade indireta na esfera do Direito Civil.

⁵⁵ Nessa mesma direção, o art. 254, §2º, do RITCU prevê multa para a autoridade administrativa que transferir, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, recursos federais a gestores omissos na prestação de contas de recursos anteriormente recebidos ou que tenham dado causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao erário, ainda não ressarcido.

⁵⁶ A autoridade administrativa competente deverá adotar imediatas providências com vistas à instauração de tomada de contas especial no caso de omissão na prestação de contas ou quando constatar irregularidade na aplicação dos recursos federais transferidos, sob pena de responsabilidade solidária, na forma prescrita em ato normativo (RITCU, art. 254, §3º).

⁵⁷ O RITCE-MA, Título IV (Julgamento e fiscalização), Capítulo II (Fiscalização a cargo do Tribunal), Seção VI (Atos e contratos), art. 238, estabelece que as disposições dessa Seção serão aplicadas, no que couber, aos ajustes, acordos, convênios e outros pactos sobre a matéria financeira ou orçamentária, bem como às prorogações ou rescisões de uns ou de outros.

convênio deve ser equiparado a contrato também para efeito do exercício da atribuição constitucional de sustá-lo, no caso de precedente impugnação.

O ponto de partida para o deslinde da questão é o exame da natureza jurídica do convênio. Maria Sylvia Zanella Di Pietro conceitua como *ato da Administração* “todo ato praticado no exercício da função administrativa”. Diz também que esse conceito “tem sentido mais amplo do que a expressão *ato administrativo*, que abrange apenas determinada categoria de atos praticados no exercício da função administrativa”. Dentre os *atos da Administração*, a autora inclui desde atos de direito privado (compra e venda, locação, etc.), contratos, até atos materiais da Administração (apreensão de mercadoria, etc.). Para conceituar *ato administrativo* — ensina essa doutrinadora —, o importante é individualizá-lo “como categoria própria, na qual se incluam todos os atos da Administração que apresentem as mesmas características, sujeitando-se a idêntico regime jurídico”.⁵⁸ Diante dessa lição, é fácil compreender que tanto os contratos administrativos quanto os convênios são espécies do gênero ato administrativo.⁵⁹ Assim, contrato que não é ato administrativo não é contrato administrativo, e sim ato da Administração.

Se convênio e contrato administrativo são espécies do gênero *acordo*, não é possível confundi-los. Vaticina Hely Lopes Meirelles: “convênio é acordo, mas não é contrato. No contrato as partes têm interesses diversos e opostos; no convênio os partícipes têm interesses comuns e coincidentes. Por outras palavras: no contrato há sempre duas partes (podendo ter mais de dois signatários), uma que pretende o objeto do ajuste (a obra, o serviço etc.), outra que pretende a contraprestação correspondente (o preço, ou qualquer outra vantagem), diversamente do que ocorre no convênio, em que não há partes, mas unicamente partícipes com as mesmas pretensões”.⁶⁰

Vê-se, portanto, que o constituinte de 1988 utilizou boa técnica legislativa ao escrever o artigo 71. Estabeleceu no *caput*, desdobrado em incisos, a regra geral, segundo a qual compete genericamente ao Tribunal de Contas sustar os atos impugnados (inciso X), excepcionando no §1º a espécie contrato, cujo ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional. Desse modo, os termos do artigo 116 da Lei nº 8.666/93 não têm, nem poderiam, o condão de deslocar a competência para sustar os convênios — e demais figuras do gênero *ato* — dos Tribunais de Contas (CF, art. 71, X) para as Casas Legislativas, salvo os contratos porque estão especificados restritivamente na norma constitucional (CF, art. 71, §1º).

⁵⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 179 e 180.

⁵⁹ Celso Antônio Bandeira de Mello, ao proceder à classificação dos atos administrativos quanto à formação do ato, aponta o contrato como exemplo de ato bilateral (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 392).

⁶⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 387.

Acrescente-se, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal entendeu que o Tribunal de Contas pode, objetivando a efetividade de suas decisões, expedir medidas cautelares, a fim de prevenir a ocorrência de lesão ao erário ou a direito alheio, determinando a imediata suspensão do ato impugnado até que seja julgado o mérito da questão⁶¹ (*vide* item 8.4).

Atente-se para o fato de que é o Tribunal de Contas da União que tem a competência para *fiscalizar* a aplicação de recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município (CF, art. 71, VI); nesses casos, também é da Corte de Contas federal a competência para *julgar* as contas do ordenador de despesas estadual ou municipal, referentes à aplicação dos recursos públicos federais, descentralizados por meio de convênio e congêneres (CF, art. 71, II).⁶²

Por simetria, cabe ao Tribunal de Contas estadual *fiscalizar* a aplicação de recursos repassados pelo Estado mediante convênio, etc., a Município e *julgar* as contas correspondentes (CF, art. 75, *caput*). Também cabe aos Tribunais de Contas estaduais examinar como o gestor municipal administrou a Prefeitura com relação aos convênios firmados, para efeito de emissão de *parecer prévio*, na apreciação das contas anuais de governo (CF, art. 71, I). Eis que é a Corte de Contas estadual que tem a competência constitucional de prestar auxílio à Câmara de Vereadores, quanto ao julgamento das contas mencionadas.

8.3.5 Controle da renúncia de receita

Ao delinear a atuação do sistema de controle político-administrativo, o constituinte previu a fiscalização das renúncias de receitas pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno (CF, art. 70, *caput*).

Renúncia de receita é o benefício fiscal concedido à pessoa física ou jurídica, consubstanciado em dispensa (ou redução) de pagamento de tributo ou multa, tratamento diferenciado ou auxílio em dinheiro (subsídio), por meio de lei específica. Por esse expediente, o Poder Público abre mão de

⁶¹ STF, Plenário, MS 24.510 / DF, Rel. Min. Ellen Gracie, 19/11/03, D.J. 19/03/04.

⁶² Pela sistemática adotada na esfera federal, o ente da Federação que receber recursos federais via convênio, ou outro instrumento congênere, prestará contas perante o órgão repassador dos recursos, e não ao TCU. A fiscalização da aplicação desses recursos pelo TCU será feita por meio de levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos ou monitoramentos, bem como por ocasião do exame dos processos de tomadas ou prestações de contas da unidade ou entidade transferidora dos recursos (RITCU, art. 254, *caput*). Todavia, no caso de omissão na prestação de contas ou quando constatar irregularidade na aplicação dos recursos federais transferidos, cabe à autoridade administrativa competente proceder à tomada de contas especial (RITCU, art. 254, §3º) e encaminhá-la ao TCU, que tem a competência para julgá-la (CF, art. 71, II, *in fine*). *Vide* item 9.3.3.

parte das receitas que poderia arrecadar, ou incorre em despesas mediante auxílios financeiros, promovendo justiça fiscal, em face da capacidade contributiva do contribuinte, ou executando políticas econômicas, institucionais ou administrativas, através do fomento de determinados setores da economia, do incentivo ao desenvolvimento de certas regiões do País ou do estímulo à competitividade de segmentos estratégicos do setor produtivo.

A Lei Complementar nº 101/00 (LRF) expressa que a renúncia compreende a anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (art. 14, §1º). Como se vê, em razão dessa expressão constante na parte final do citado parágrafo, o elenco desses institutos é meramente exemplificativo.

É oportuno, agora, conceituá-los:

a) isenção é a dispensa do pagamento de tributo ainda não lançado (CTN, art. 175, I).⁶³ A Lei Complementar nº 101/00 (LRF) excluiu do conceito de renúncia de receita a isenção concedida em caráter geral (art. 14, §1º);

b) anistia é a dispensa do pagamento de crédito tributário ainda não lançado relativo à penalidade pecuniária, isto é, multa (CTN, art. 175, II);⁶⁴

c) remissão é a dispensa do crédito tributário já constituído pelo lançamento⁶⁵ (CTN, art. 156, IV), seja proveniente de tributo, seja proveniente de penalidade pecuniária (multa);

d) subsídio é a concessão de dinheiro feita pelo governo às empresas para lhes aumentar a renda ou abaixar os preços, ou para estimular as exportações do País. Pode também haver concessão diretamente ao consumidor. Em termos orçamentários, caracteriza uma subvenção econômica.⁶⁶ Observa-se que o conceito de renúncia de receita alcança também benefícios financeiros que operam na vertente da despesa. Exemplo é o denominado subsídio do trigo, que tinha como objetivo a redução do preço do produto no mercado interno;

e) crédito presumido é o benefício fiscal típico da sistemática de débito (dos valores de impostos recebidos nas vendas de mercadorias, no caso do

⁶³ Existem muitas teorias sobre a natureza da isenção. Aqui se utilizou a que foi adotada pelo Código Tributário Nacional, que é fruto da mente prodigiosa de Rubens Gomes de Sousa. Sobre o assunto, boa exposição é feita por Sacha Calmon Navarro Coelho (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 176-182).

⁶⁴ A obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113, §1º). A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (§3º).

⁶⁵ Lançamento tributário é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142, *caput*). Em outras palavras, lançamento é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito tributário e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta (Lei nº 4.320/64, art. 53). O crédito tributário é constituído pelo lançamento.

⁶⁶ Conceito extraído do site www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/, em 28/06/06.

ICMS, e produtos, tratando-se de IPI) e crédito (das importâncias pagas com impostos nas aquisições para venda de mercadorias ou de insumos para o processo industrial) dos impostos não cumulativos.⁶⁷ Ocorre quando a legislação tributária autoriza o contribuinte, a título de favor fiscal — em razão da política tributária —, a registrar como crédito contra a Fazenda Pública, no livro de apuração do respectivo imposto, valores que efetivamente não foram pagos nas operações anteriores, mas que serão abatidos do saldo do imposto a recolher verificado no final do período de apuração, como se tivessem sido pagos;

f) alíquota é a razão entre o valor do tributo e a base tributada. Expressa em percentagem a parte que o Estado exige para si toda vez que se concretizar a hipótese de incidência tributária;

g) base de cálculo é o valor sobre o qual incidirá a alíquota para se obter o *quantum* do tributo.

Note-se que o controle das renúncias de receitas contempla a fiscalização de benefícios tributários (anistia, remissão, crédito presumido, isenções específicas, alterações de alíquotas e modificações na base de cálculo) e de benefícios financeiros (subsídios).

Com efeito, o tema renúncia de receita está no cerne do regime de gestão fiscal responsável, preconizado pela Lei Complementar nº 101/00 (LRF), que pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante — dentre outros aspectos — a obediência a condições no que tange a renúncia de receita (art. 1º, §1º).

A transparência, para potencializar o controle político-administrativo das renúncias de receitas, é imposta pela ordem jurídica pátria, através dos seguintes mecanismos:

a) o Anexo de Metas Fiscais, constante do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, conterà demonstrativo com a quantificação da estimativa e compensação da renúncia de receita (LRF, art. 4º, §2º, V);

b) a renúncia será sempre *ex lege*, vale dizer, qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal (CF, art. 150, §6º),⁶⁸

⁶⁷ Diz-se que um imposto é não cumulativo quando é possível compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. A não cumulatividade sucede, por exemplo, com o ICMS (CF, art. 155, §2º, I), o IPI (CF, art. 153, §3º, II), com os impostos da competência residual (CF, art. 154, I) e também com as contribuições da competência residual (CF, art. 195, §4º).

⁶⁸ No mesmo sentido, Resolução do Senado Federal estabelece que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios conceder qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito

c) o projeto de lei orçamentária anual será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (LRF, art. 5º, II, c/c art. 165, §6º, da CF).⁶⁹

Por outro lado, o planejamento na concessão de renúncia de receitas, para salvaguardar o maior objetivo da Lei Complementar nº 101/00 (LRF), que é o equilíbrio fiscal, decorre dos freios estabelecidos no artigo 14, *caput*, I e II. Determina esse dispositivo que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá satisfazer os seguintes requisitos:

I) estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro⁷⁰ no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes;

II) atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (LDO);⁷¹

III) satisfazer a, pelo menos, uma das seguintes condições:

a) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12 da Lei Complementar nº 101/00 (LRF), e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (Anexo de Metas Fiscais – LRF, art. 4º, §1º);

b) estar acompanhada de medidas de compensação, no período acima mencionado, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício decorrer desta condição, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas (LRF, art. 14, §2º).

A Lei Complementar nº 101/00 (LRF), artigo 14, §1º, submeteu apenas as isenções em caráter *não geral* (*específicas*) ao regime de concessão de renúncia de receita. A *contrario sensu*, as outorgas de isenções gerais não estão submetidas às condições estipuladas nos incisos do mencionado

presumido, incentivos, anistias, remissão, reduções de alíquotas e quaisquer outros benefícios tributários, fiscais ou financeiros, não autorizados na forma de lei específica, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias retroenumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição (Resolução SF nº 43/01, art. 5º, V, com a redação dada pela Resolução SF nº 3/02).

⁶⁹ Ricardo Lobo Torres narra que “o trabalho dos americanos Stanley S. Surrey e Paul R. Mc Daniel, ao denominar de ‘gasto tributário’ (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada ‘*Tax Expenditures*’, que motivou o art. 165, §6º, da CF” (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Orçamento na Constituição. Vol. V. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 260).

⁷⁰ Nesse caso, por estimativa do impacto orçamentário-financeiro deve-se entender a quantificação da queda na arrecadação de receitas, em valores aproximados, que resultará do implemento da renúncia (impacto financeiro), indicando-se a parte desse valor que já consta no orçamento em execução, bem como a origem dos recursos que irão ocorrer à diferença (impacto orçamentário), e ainda a forma como será compensada a redução de receitas nos anos fiscais subsequentes.

⁷¹ A CF, art. 165, §2º, prevê que a LDO disporá sobre as alterações na legislação tributária.

dispositivo. Nesse aspecto, a LRF sobrevalorizou as funções extrafiscais da tributação — resguardando seu objetivo de indutor do desenvolvimento econômico e sua missão de redistribuir renda, promovendo justiça fiscal, mediante a concretização do princípio tributário da capacidade contributiva —, deixando em menor patamar o interesse pelo equilíbrio orçamentário. A isenção geral também pode ser utilizada pelos entes públicos apenas como estratégia adotada no recolhimento dos tributos. É o que ocorre quando a Fazenda Pública municipal concede abatimento para os contribuintes que recolhem, no início do ano, o IPTU em único pagamento.

Cabe, então, distinguir a isenção concedida em caráter *geral* daquela outorgada em caráter *específico*. A primeira surge diretamente da lei — e extingue-se com a revogação da lei concessiva —, não carecendo de pedido do interessado nem de qualquer ato administrativo; a segunda é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão (CTN, art. 179).

Com efeito, a Lei Complementar nº 101/00 (LRF) impõe para as renúncias de receitas a mesma regra determinada para a geração ou ampliação de despesas: a necessidade da respectiva compensação pela adoção de medidas que aumentem a receita tributária ou diminuam permanentemente outras despesas, de modo a manter o equilíbrio fiscal. Assim, a LRF, da mesma forma que busca conter a geração descompensada de despesa (arts. 15, 16 e 17), pretende soffrear as perdas de receita, não raro produtos de decisões político-administrativas inconsequentes, igualmente danosas ao equilíbrio orçamentário.

Vale ressaltar que o dispositivo legal em tela cuida de condições restritivas para *novas* concessões ou *novas* ampliações de incentivo ou benefício de natureza tributária anteriormente outorgado do qual decorra renúncia de receita. Isso significa que situações já constituídas por ocasião da publicação da Lei Complementar nº 101/00 (LRF) ou renúncias de receitas, concedidas ou ampliadas, em exercícios financeiros anteriores, que já foram incorporadas ao sistema orçamentário, estão imunes às restrições do artigo 14 da LRF. Sendo assim, o ente da Federação pode, sem essas restrições, continuar cumprindo as leis concessivas de benefícios fiscais editadas antes da vigência da LRF; e a observância do procedimento previsto no mencionado artigo é necessária apenas no período que compreende o exercício em que deva iniciar sua vigência e os dois seguintes.

O certo é que o Poder Executivo, ao encaminhar ao Legislativo projeto de lei que estabeleça renúncia de receita, deve demonstrar, em documento anexo, que as exigências impostas no artigo 14 da Lei Complementar nº 101/00 (LRF) serão atendidas, em caso de aprovação da proposta.⁷² A demonstração

⁷² Note-se que, conforme consta no item 3.7.2, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de que o disposto no artigo 61, §1º, II, b, da Carta da República (são de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que disponham sobre organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária,

de que a renúncia de receita não comprometerá as metas fiscais estabelecidas na LDO, observam Carlos Maurício Figueiredo e outros, “deve pautar-se por projeções de comportamento da economia e estratégias governamentais.”⁷³ É claro que esse inciso I (do art. 14 da LRF) refere-se a uma estimativa que pode, evidentemente, não se realizar. Caso as premissas explicitadas no inciso I se frustrem, a renúncia de receita somente poderá ser concedida via mecanismo de compensação, inspirada no *Budget Enforcement Act (BEA – 1990)* dos Estados Unidos,⁷⁴ que parte do princípio de que novos gastos deverão ser compensados ou pelo aumento da receita ou pela diminuição da despesa”.⁷⁵

Se a proposta de compensação for mediante aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas (LRF, art. 14, §2º). Isso é importante em face do princípio tributário da anterioridade,^{76 77} que impede, salvo exceções, os efeitos imediatos das citadas alterações na legislação tributária. Evidentemente, a compensação de renúncia de receita com aumento de arrecadação

serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios) tem aplicação circunscrita às iniciativas privativas do Chefe do Poder Executivo Federal na órbita exclusiva dos territórios federais (STF, Plenário, ADI 2.464-7 / AP, Rel. Min. Ministra Ellen Gracie, 11/04/07, D.J. 25/05/07).

⁷³ Esses autores observam que a melhoria da arrecadação, inclusive resultante do combate à sonegação, poderá estar contemplada dentre essas estratégias governamentais, fato que prejudica o argumento de inconstitucionalidade do art. 14 da LRF em razão da lei não mencionar uma possível compensação resultante do combate à sonegação, o que determinaria a oneração do contribuinte (FIGUEIREDO, Carlos Maurício et al. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 105 e 106).

⁷⁴ Lei, editada em 1990, que estabelece normas rígidas, onde o Congresso americano fixa antecipadamente metas de superávit e mecanismos de controle de despesas, no âmbito do Governo Federal, objetivando o combate do déficit no orçamento da União, mediante dois instrumentos fundamentais:

- a) o *sequestration*, que consiste em critérios de limitações de empenho (proibição de gastos) para as despesas discricionárias;
- b) o *pay as you go*, que se traduz no uso de medidas compensatórias diante do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado, mediante a diminuição de outros gastos ou aumento de receitas.

⁷⁵ FIGUEIREDO, Carlos Maurício et al. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 105 (o parêntese não consta do original).

⁷⁶ É vedado cobrar tributos:

- a) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF, art. 150, III, b);
- b) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea anterior (CF, art. 150, III, c).

A vedação do art. 150, III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do art. 150, III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I (CF, art. 150, §1º).

⁷⁷ Paulo de Barros Carvalho explica que, com as alterações da EC nº 42/03, “podemos afirmar a existência de quatro regimes para vigência das leis que instituem ou aumentam tributos, decorrentes da conjugação dos princípios da anterioridade e da noventena, bem como suas exceções: (i) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (ii) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores e sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídas da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 161)

tributária só pode ocorrer através dos tributos não vinculados (impostos), visto que os demais (taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios) estão vinculados a uma atividade estatal específica, sob pena de desvio de finalidade.

Adverta-se que os incentivos fiscais concedidos a empresas que ainda não entraram em atividade não carecem das medidas de compensação previstas no artigo 14, II, da Lei Complementar nº 101/00 (LRF). Isso porque a renúncia de receitas de impostos que antes não se arrecadavam não compromete as metas fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias (LDO). Nessa situação, o orçamento público nunca contemplou impostos recolhidos por essas novas indústrias, e, como bem demonstra Sergio Prado, não deve ocorrer perda de arrecadação (perante a situação *ex ante*) durante o período no qual a empresa é beneficiada.⁷⁸ É o que ocorre quando os Estados-Membros concedem benefícios fiscais para atrair investimentos do setor industrial. Perceba-se que o comando do citado dispositivo tem o evidente propósito de proteger as receitas já incorporadas ao sistema orçamentário, evitando-se queda na arrecadação em relação ao que já vem sendo recolhido. Não é o caso de favores fiscais concedidos a empresas que ainda não entraram em atividade, pelo evidente motivo de que, do que se dispensará no futuro, nada até então foi arrecadado. Bem, se o artigo 14 da LRF não alcança situação dessa natureza, nada impede que o projeto de lei esteja acompanhado da estimativa da receita que deixará de ser arrecadada, nos próximos anos, em decorrência da implementação do incentivo em tela, o que deixaria a situação mais às claras. Eis que o objetivo da norma é prover de racionalidade as concessões de favores fiscais, mediante o planejamento e a transparência do processo das concessões.

Entretanto, quando se trata de renúncia dos tributos vinculados (taxas, contribuições), a situação é diferente. Sucede que a arrecadação desses tributos está atrelada a uma atuação estatal específica, relativa ao contribuinte. O não recolhimento desses recursos deixará a descoberto os custos correspondentes ao serviço público vinculado ao tributo, resultando em desequilíbrio orçamentário. Por isso, exigem-se, nessa hipótese, as medidas de compensação. Esse mesmo argumento prevalece quando se trata de benefícios financeiros (subsídios), uma vez que o aumento no lado da despesa orçamentária (subvenção econômica) deve ser compensado, sob pena de comprometer o equilíbrio fiscal.

A Lei Complementar nº 101/00 (LRF), artigo 14, §3º, I, estabelece que não serão necessárias medidas de compensação quando o benefício fiscal se referir à alteração de alíquota do imposto de importação (II), do imposto de

exportação (IE), do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI). Nesse caso, prevaleceu a função *extrafiscal* desses impostos (*vide* item 5.7.2.3).

Em verdade, esse dispositivo da Lei Complementar nº 101/00 (LRF) tem harmonia com o artigo 153, §1º, da Lei Suprema, que excepciona esses impostos do princípio da legalidade, quando dispõe que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar suas alíquotas. Também está em sintonia com o artigo 150, §1º, do Texto Constitucional, que excepciona tais impostos do princípio da anterioridade, quando prevê que o II, o IE e o IOF podem ser cobrados no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data da referida publicação, e que o IPI pode ser cobrado no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, observada, entretanto, a anterioridade nonagesimal.

As restrições à concessão de renúncia de receita previstas no artigo 14, *caput*, I e II, da Lei Complementar nº 101/00 (LRF) também não se aplicam nos casos de cancelamento de débito, cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança (LRF, art. 14, §3º, II). Dessa feita, prevaleceu o princípio da razoabilidade (ou da materialidade, como invocam os contabilistas), uma vez que as despesas resultantes da operacionalização da cobrança suplantariam as receitas arrecadadas, com prejuízo para o equilíbrio fiscal, que é o que se pretende preservar no *caput* desse artigo da LRF.

Pode-se, então, apontar o caminho a ser percorrido na autorização legal dessas concessões. O primeiro passo é incluir na lei de diretrizes orçamentárias a previsão de que a legislação tributária será alterada no sentido de conceder o correspondente benefício fiscal (CF, art. 165, §2º). Além disso, o Anexo de Metas Fiscais que integrará essa lei deverá conter a estimativa dessa renúncia de receita (LRF, art. 4º, §2º, V). O segundo passo é demonstrar, por ocasião do projeto de lei orçamentária anual, o efeito sobre as receitas — no caso de isenções, anistias, remissões e outros benefícios de natureza tributária — ou sobre as despesas — tratando-se de subsídio ou qualquer outro benefício de natureza financeira ou creditícia —, decorrente da renúncia (LRF, art. 5º, II, e CF, art. 165, §6º). A última providência é a aprovação do favor fiscal, por meio de lei específica, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo (CF, art. 150, §6º).

Nesse tema, uma questão é recorrente: pode o ente da Federação, unicamente com o fito de aumentar a arrecadação de determinado tributo, estimular o seu pagamento, mediante a redução do valor devido do tributo, condicionada ao seu recolhimento? Acredita-se que sim. Não se deve perder de vista que a vontade da norma é justamente bloquear perda de receita, em favor do equilíbrio fiscal. Medidas que comprovadamente estimulem o crescimento da arrecadação devem ser sempre bem-vindas. Essa comprovação

⁷⁸ PRADO, Sergio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. In: *Economia e sociedade*. Nº 13. Campinas: Unicamp, dez. 1999, p. 1-40, p. 24.

será evidenciada com o efeito positivo no crescimento da arrecadação, no exercício financeiro no qual entrar em vigor o incentivo. Não se pode admitir que o gestor público seja punido por promover o crescimento da receita do ente que administra. Seria um contrassenso. Também não estão sujeitas a controle pelo comando do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/00 (LRF) outras medidas de administração tributária, tais como a prorrogação do prazo para pagamento do tributo e o parcelamento de débito. Nesses casos, não haverá desoneração do contribuinte pela extinção (CTN, art. 156), nem pela exclusão (CTN, art. 175) do crédito tributário, mas, apenas, a suspensão pela moratória (CTN, art. 151, I), no primeiro caso, ou pelo parcelamento (CTN, art. 151, VI), na segunda hipótese.

Cumpra, agora, uma reflexão sobre a denominada *guerra fiscal*.

Convencionou-se chamar de *guerra fiscal* a competição exacerbada, mediante concessão de benefícios fiscais, que os entes da Federação realizam com o objetivo de atrair para seus territórios novos investimentos privados do setor industrial. Esses incentivos, concedidos pelo prazo de 10 a 15 anos, acabam por prejudicar todo o sistema orçamentário brasileiro, com graves prejuízos para a Fazenda Pública.

“Esse mecanismo”, assinalam Carlos Maurício Figueiredo e outros, “à primeira vista, parece trazer benefícios. Onde (praticamente) inexistia atividade econômica — portanto, nenhuma arrecadação de ICMS —, a instalação de uma indústria, conquanto, ela mesma, isenta do imposto, traz consigo, a seu redor, iniciativa comercial ou industrial, serviços. A renda gerada por essas novas atividades não é isenta e o Estado, isoladamente, desfruta do ganho líquido de receita. O problema surge quando os outros Estados da Federação descobrem que esse mecanismo pode ser um bom negócio (...). Como todos concedem benefícios semelhantes, as indústrias instalam-se onde existirem condições mais favoráveis, como boas estradas, mercado consumidor, fornecimento de matéria-prima (...). Nesse momento, a *guerra fiscal* acaba punindo os Estados mais pobres e exacerbando a concentração industrial”.⁷⁹

No mesmo sentido, Sérgio Guimarães Ferreira pontifica que é questionável a prática da *guerra fiscal* como instrumento para desenvolvimento das regiões mais pobres. “O mais provável é que a medida em que incentivos são disseminados, inclusive com a participação crescente dos Estados mais desenvolvidos, o efeito final redistributivo da *guerra fiscal* torna-se neutro. Estatísticas recentes do PIB por Estado não evidenciam uma desconcentração da renda nacional. Alguns Estados menos desenvolvidos e que notoriamente foram mais agressivos na *guerra fiscal* chegaram a sofrer perdas em suas participações no PIB nacional, inclusive industrial. Se todos os Estados

⁷⁹ FIGUEIREDO, Carlos Maurício et al. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 98 e 99.

parassem de conceder incentivos, todos ganhariam; mas, se um se abstém e outro continua, aquele que se absteve perde. Nessas circunstâncias, perdem força meras proibições legais. É necessário alterar a sinalização tributária e econômica percebida pelos Estados para evitar que suas ações individuais contrariem o interesse nacional”.⁸⁰

É muito importante salientar que, em face do disposto no artigo 155, §2º, XII, g, da Lei Fundamental, a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS deverá ser precedida de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Essa é a interpretação do Supremo Tribunal Federal, que, em decisão plenária, nos autos da ADI nº 3.246/PA,⁸¹ declarou inconstitucional parte da lei estadual do Pará, que permitia a concessão de benefícios fiscais a empresas participantes da política de incentivos ao desenvolvimento do Estado. Os Ministros julgaram inconstitucional o inciso I do artigo 5º da Lei Estadual nº 6.489/02. Essa norma prevê a possibilidade de concessão de isenção, redução da base de cálculo, diferimento, crédito presumido e suspensão do ICMS relativo aos empreendimentos. Na ação, a Procuradoria Geral da República sustentou que os benefícios concedidos de forma unilateral pela Lei paraense ferem o artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal, que exige a celebração de convênio entre os Estados-Membros da Federação e o Distrito Federal para a concessão de incentivos fiscais. Ao analisar a ação, o Relator, Ministro Carlos Ayres Britto, enfatizou a necessidade de decisão conjunta dos Estados para a concessão dos incentivos, “de forma a evitar a competição predatória entre os entes federados, usualmente chamada de *guerra fiscal*”. Diante disso, o Ministro votou pela inconstitucionalidade, com efeito retroativo (*ex tunc*), do dispositivo da Lei estadual. Entendeu o Relator que deve ser dada à parte questionada da Lei estadual a interpretação conforme o artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição. Tal interpretação é no sentido de que sejam excluídos os créditos fiscais relativos ao ICMS, decorrentes de incentivo fiscal não previsto em convênio entre os Estados, mais o Distrito Federal. A decisão foi unânime.⁸²

⁸⁰ Estudo veiculado no *Informe-sf* nº 04 do BNDES (FERREIRA, Sérgio Guimarães. *Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?* INTERNET: http://federativo.bndes.gov.br/f_palavra.html – 24/08/06, p. 1).

⁸¹ STF, Plenário, ADI 3.246 / PA, Rel. Min. Carlos Ayres Britto, 19/04/06, D.J. 27/04/06.

⁸² De acordo com notícia divulgada no site do STF, <http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/ultimas>, em 19/04/2006. Na mesma direção, o STF já havia declarado inconstitucional, por unanimidade, a Lei nº 6.004/98 do Estado de Alagoas (STF, Plenário, ADI 2.458 / AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, 23/04/03, D.J. 02/05/03). Esse dispositivo concedia créditos presumidos, isenção e benefícios fiscais em favor de usineiros do setor sucroalcooleiro na arrecadação do ICMS. Na ação, o autor (governador de Alagoas) declarou que as finanças do Estado sofreram graves prejuízos depois da edição da Lei. Em 1997, por exemplo, a arrecadação era de R\$ 6,6 milhões; em 1998, baixou para R\$ 180 mil e em 2000 chegou a R\$ 33 mil. A receita bruta do setor canavieiro, no entanto, atingiu R\$ 1,3 bilhão em 2000, sendo maior que a receita do Estado. Segundo o Relator, Ministro Ilmar Galvão, ao editar a Lei, a Assembleia Legislativa do Estado não previu a assinatura de convênios com

Esse entendimento da Suprema Corte atinge frontalmente a *guerra fiscal*, uma vez que a concessão de benefícios do ICMS é a sua principal fonte. Ressalte-se que a concessão de benefícios, resultante de convênios aprovados no âmbito do CONFAZ, dependerá sempre de decisão unânime dos Estados-Membros representados (Lei Complementar nº 24/75, art. 2º, §2º).

A bem dizer, a concessão de isenções do ICMS, no âmbito do CONFAZ, mediante o mecanismo previsto no artigo 4º da Lei Complementar nº 24/74 — segundo o qual, dentro de 15 (quinze) dias, contados da publicação dos convênios no *Diário Oficial da União*, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada unidade da Federação publicará decreto ratificando, ou não, os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado nesse artigo —, não tem conformidade com o artigo 150, §6º, do Texto Supremo, o qual, como já foi dito, prevê, para que se conceda benefício tributário ou financeiro, a edição de lei específica, federal, estadual ou municipal.

Esse entendimento não prejudica a efetividade do artigo 155, §2º, XII, g, que estabelece que cabe à lei complementar regular a *forma* como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Como bem explica Sacha Calmon Navarro Coelho, “o que cabe à lei complementar é regular o modo como (*modus faciendi*) se processarão os convênios. Evidentemente, a lei complementar não poderá deferir a um colegiado interestadual de funcionários públicos poderes para dar e tirar tributação (isenção e reduções e suas revogações) *sem lei*, contra o princípio da legalidade (...). Nestas assembleias, são gestados os convênios, ou melhor, as ‘propostas’ de convênios. Em verdade, o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as Assembleias Legislativas — casas onde se faz representar o povo dos estados — ratificam os convênios pré-firmados nas assembleias”.⁸³

Conclui-se, portanto, que o artigo 4º da Lei Complementar nº 24/75 constitui afronta ao artigo 150, §6º, da Lei Suprema, não estando mais vigente no ordenamento pátrio. Logo, após a celebração dos convênios no âmbito do CONFAZ, necessário se faz que o Poder Legislativo dos Estados e o Distrito Federal editem lei específica para conceder benefícios fiscais relativos ao ICMS. Não custa lembrar que, no caso, cuida-se de necessidade de lei específica, não podendo, portanto, o Poder Legislativo aprovar lei que, genericamente, autorize o Executivo a ratificar os convênios celebrados no CONFAZ.

os outros Estados para conceder os privilégios quanto ao ICMS, o que fere a Constituição Federal (art. 155, §2º, XII, g). A vedação de concessão unilateral de isenções em matéria de tributo estadual serve para evitar a *guerra fiscal* entre os Estados (conforme notícia propagada no site do STF, <http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/ultimas>, em 23/04/2003).

⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 223.

Pelo exposto, é possível fixar as etapas a serem seguidas na concessão de benefícios tributários referentes ao ICMS. De início, deve haver convênio pactuado na esfera do CONFAZ; depois, em nível estadual, é necessário, como em qualquer caso, percorrer o caminho imposto pela ordem jurídica brasileira:

a) incluir na lei de diretrizes orçamentárias a previsão de que legislação tributária estadual será alterada no sentido de conceder o correspondente benefício fiscal (CF, art. 165, §2º);

b) fazer constar no Anexo de Metas Fiscais, que integrará essa lei, a estimativa dessa renúncia de receita (LRF, art. 4º, §2º, V);

c) demonstrar, por ocasião do projeto de lei orçamentária anual, o efeito sobre as receitas decorrente da renúncia (LRF, art. 5º, II, e CF, art. 165, §6º);

d) aprovar a correspondente lei específica (CF, art. 150, §6º). Desse modo, alguns Estados-Membros poderão conceder o benefício aprovado no CONFAZ e outros não.

Vale registrar que os tributaristas resistem aos termos do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/00 (LRF). Roque Antônio Carraza aduz que, “sem embargo da oportunidade destas disposições, que visam, incontendivelmente, a coibir a multiplicação, sem critério nem método, de benefícios e incentivos tributários, temos para nós que elas não podem alcançar a competência para isentar, que é a contrapartida da competência para tributar (...). Ocorre que o Brasil é uma Federação, na qual os Estados Federados, os Municípios e o Distrito Federal, observada a partilha constitucional de competências, gozam de prerrogativas legislativas e administrativas, que a União não pode anular, nem mesmo por meio de lei complementar (...). Deu-se, pois, *in casu*, inconstitucionalidade material, por vulneração do *princípio federativo*. Enfim, instituindo, ou não, os tributos de sua competência e concedendo, a seu talante, isenções, benefícios e incentivos fiscais, as pessoas políticas exercitam sua autonomia. Para que fiquem dentro da ordem jurídica basta que observem as diretrizes e restrições contidas na própria Carta Magna”.⁸⁴

De qualquer sorte, a Lei Complementar nº 101/00 (LRF), em combinação com as normas constitucionais preexistentes, pretende prover de racionalidade as concessões de favores fiscais, mediante a exigência de planejamento e a transparência no procedimento de conceder benefício tributário, financeiro ou creditício. Espera-se, com isso, que a nova ordem jurídica arrefeça a prática perniciosa da *guerra fiscal*.

8.4 OUTRAS CLASSIFICAÇÕES DE CONTROLE

Dentre os muitos critérios utilizados para se classificar o controle da Administração Pública, vale registrar os seguintes:

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 645.

I) quanto à posição do órgão controlador:

a) interno, quando efetuado no âmbito da estrutura administrativa em que se praticam os atos controlados, podendo ser exercido dentro do próprio órgão diretamente pelos seus agentes (chefes) em razão da hierarquia funcional ou por meio de outro órgão, integrante da mesma estrutura administrativa, especialmente destacado para esse fim (controladorias ou corregedorias);

b) externo, quando realizado por órgão que não integra a estrutura administrativa em que se praticam os atos controlados (Parlamento ou Tribunal de Contas);

II) quanto à natureza do controlador:

a) administrativo, quando efetivado dentro da estrutura administrativa, observando o princípio da autotutela, segundo o qual a Administração Pública tem o poder-dever de controlar seus próprios atos; é exercido tanto pelo Executivo quanto por órgãos administrativos do Judiciário e Legislativo;

b) legislativo, quando levado a efeito pelo Poder Legislativo em sede de controle político, com ou sem o auxílio do Tribunal de Contas;

c) judiciário, quando executado pelo Poder Judiciário no exercício da atividade jurisdicional;

III) quanto ao momento em que se realiza:

a) prévio, quando antecede a realização da atividade administrativa controlada mediante prévio registro no Tribunal de Contas, com o objetivo de evitar a prática de ato ilegal ou lesivo ao interesse público (tinha previsão no regime constitucional anterior ao da Carta de 1967);⁸⁵

b) concomitante, quando é efetuado no momento em que acontece a atividade administrativa fiscalizada, com a finalidade de sustar a execução de ato ilegal ou lesivo ao interesse público, a exemplo das auditorias e inspeções realizadas pelo Tribunal de Contas (*vide* item 8.6.3);

⁸⁵ CF/46, art. 77, §2º. Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer, qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional ou por conta deste.

Lei nº 830/49, art. 41. Compete ao Tribunal de Contas, quanto à receita:

I – dar registro prévio aos atos das operações de crédito e emissão de títulos, quando de acordo com a lei. Os atos das operações de crédito e emissão de títulos serão encaminhados ao Tribunal de Contas pelo Ministério da Fazenda, com os elementos indispensáveis, para a verificação de sua regularidade e legalidade;

(...)

Art. 42. Compete-lhe, quanto à despesa:

(...)

XIV – efetuar o exame prévio da legalidade dos contratos, ajustes, acordos ou quaisquer obrigações que derem origem a despesas de alguma natureza, bem como a prorrogação, alteração, suspensão ou rescisão desses atos;

XV – efetuar diretamente ou por suas Delegações:

a) o exame e registro prévio ou *a posteriori* de qualquer ato da Administração Pública, de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional, ou por conta deste, conforme o determinar a lei;

b) o exame e registro prévio dos mandados de adiantamento a servidores públicos, que tiverem a seu cargo a execução de serviços previstos no orçamento ou em atos especiais;

(...).

c) posterior, quando se concretiza após a execução da atividade administrativa, com a finalidade de fiscalizar, apreciar ou julgar sua legalidade, legitimidade e economicidade, em processo de fiscalização ou de contas públicas, imputando-se débitos ou aplicando-se multas e/ou outras sanções aos responsáveis por atos ilegais, ilegítimos ou antieconômicos;

IV) quanto à esfera de execução:

a) governamental, que pode ser administrativo, legislativo ou judiciário, segundo a natureza do órgão controlador (*vide* acima);

b) social, quando feito diretamente pela coletividade, “a fim de induzir os próprios membros a se conformarem às normas que a caracterizam, de impedir e desestimular os comportamentos contrários às mencionadas normas, de restabelecer condições de conformação, também em relação a uma mudança do sistema normativo”, como bem assinalam Norberto Bobbio e outros.⁸⁶

V) quanto à natureza do controle:

a) controle de legalidade, que consiste na verificação da conformidade de cada ato administrativo com a lei, assim entendida em sentido amplo (*vide* item 8.3.1);

b) controle de mérito, que se concretiza com a apreciação do mérito (conveniência e oportunidade) da atividade administrativa pelo controle político-administrativo (*vide* item 8.3.2).

8.5 O CONTROLE INTERNO

Além de referi-lo como copartícipe, ao lado do controle externo, da missão de fiscalizar a gestão pública (art. 70, *caput*), a Carta Política consigna especial importância ao sistema de controle interno ao estabelecer, em dispositivo que alcança as 3 (três) esferas de governo, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário o manterão, de forma integrada, com a finalidade de (art. 74, *caput*):

a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos públicos;

b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência (*vide* item 8.2.4), da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (*vide* itens 8.2.3, 8.2.2 e 8.2.5) nos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (*vide* item 8.3.4);

c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos entes federados (*vide* capítulo 6);

⁸⁶ BOBBIO, Norberto, MATTEUCCL, Nicola, PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Vol. 1. 5ª ed. Tradução de Carmem C. Varriale *et al.* Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2000, p. 283.

d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (*vide* itens 8.6.1 e 8.7).

Extraí-se desse comando constitucional que a implantação e o funcionamento do sistema de controle interno são compulsórios, sob pena de responsabilidade do agente que der causa à omissão.

A Constituição Federal também determina aos responsáveis pelo controle interno que deem ciência ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade que tomarem conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária (art. 74, §1º); estipula ainda que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas (§2º).

Por outro lado, a Lei Fundamental prevê a necessária atuação do sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal na fiscalização do Município, segundo o que dispuser lei municipal (art. 31, *caput*).

8.6 OS TRIBUNAIS DE CONTAS

8.6.1 Competência

A Carta Republicana fixa as atribuições do Tribunal de Contas da União, que, por simetria, se aplicam, no que couber, aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como aos Tribunais de Contas dos Municípios (art. 75, *caput*). A doutrina costuma associar essas atribuições constitucionais do TCU às seguintes funções:

I) *função opinativa*, que se concretiza quando aprecia as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em 60 (sessenta) dias a contar de seu recebimento (art. 71, I; *vide* item 9.7.2);

II) *função jurisdicional*, que se materializa quando julga as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (art. 71, II; *vide* itens 9.7.3 e 9.8);

III) *função fiscalizadora*, que se manifesta nas seguintes atribuições:

a) apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na Administração Direta e Indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório (art. 71, III);⁸⁷

⁸⁷ Súmula Vinculante nº 3 do STF. Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo

b) realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades públicas (art. 71, IV);⁸⁸

c) fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo (art. 71, V);⁸⁹

d) fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município (art. 71, V; *vide* itens 4.8.1.3, 8.3.4 e 9.3.4);

IV) *função informativa*, que se consubstancia nas seguintes atribuições:

a) prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas (art. 71, VII);

que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.

Entretanto, o STF firmou entendimento, a partir do julgamento do MS 25.116/DF, no sentido de que, caso o Tribunal de Contas da União aprecie a legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão após mais de 5 (cinco) anos, contados a partir da data em que o processo administrativo é recebido na Corte de Contas, reformando-o, há a necessidade de assegurar aos interessados o exercício do contraditório e da ampla defesa (STF, Plenário, MS 25.116 / DF, Rel. Min. Carlos Ayres Britto, 08/09/10, D.J.E. 10/02/11); caso contrário, o processo administrativo será reaberto com a observância do *due process of law* (STF, 2ª Turma, MS 27.640 / DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 06/12/11, D.Je. 19/12/11).

⁸⁸ As auditorias se caracterizam pelo seguinte:

I) são instrumentos de fiscalização utilizados pelo Tribunal para (RITCU, art. 239):

a) examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;

b) avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados;

c) subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro;

II) obedecem a plano de fiscalização elaborado pela Presidência, em consulta com os relatores das listas de unidades jurisdicionadas, que será aprovado pelo Plenário em sessão de caráter reservado e terá periodicidade, bem como os critérios e procedimentos para sua elaboração, estabelecidos em ato próprio do Tribunal (RITCU, art. 244, *caput* e §1º).

Por outro lado, as inspeções se distinguem pelo que se segue:

I) são instrumentos de fiscalização utilizados pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição (RITCU, art. 240);

II) serão realizadas por determinação do Plenário, da Câmara, do relator ou do Presidente (neste último caso na hipótese de afastamento legal do relator, quando não houver substituto), independentemente de programação, observada a disponibilidade dos recursos humanos e materiais necessários (RITCU, art. 244, §2º).

Note-se que as auditorias obedecem a planejamento prévio, feito ordinariamente e mediante estratégias estipuladas para serem executadas em determinado período, coincidente ou não com o exercício financeiro, com o objetivo de fiscalizar os atos de gestão de responsáveis escolhidos aleatoriamente. Por seu turno, as inspeções se destinam a elucidar questões incidentais, relacionadas a fatos e/ou atos administrativos determinados.

⁸⁹ É o caso da Itaipu Binacional.

b) dar pronunciamento conclusivo à Comissão de Orçamento (*vide* item 3.7.3.2), no prazo de 30 (trinta) dias, quando não prestados os esclarecimentos — ou considerados estes insuficientes —, pela autoridade governamental responsável, no prazo de 5 (cinco) dias, quanto aos indícios de realização de despesas não autorizadas,⁹⁰ ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados (art. 72, *caput*, e §1º);

V) *função sancionadora*, que possibilita ao Tribunal aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário (art. 71, VIII);

VI) *função corretiva*, que faculta ao Tribunal assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade, podendo sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal (art. 71, IX e X; *vide* item 8.4);

VII) *função de ouvidoria*, que permite aos responsáveis pelo controle interno,⁹¹ qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, na

⁹⁰ CP, art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei:

Pena — reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Lei nº 8.429/92, art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

(...)

IX — ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento;

(...)

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas, previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações:

(...)

II — na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos;

(...)

Lei nº 1.079/50, art. 11. São crimes contra a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos:

1 — ordenar despesas não autorizadas por lei ou sem observância das prescrições legais relativas às mesmas;

(...)

Decreto-Lei nº 201/67, art. 1º. São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:

(...)

V — ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes;

(...)

§1º Os crimes definidos neste artigo são de ação pública, punidos os dos itens I e II, com a pena de reclusão, de dois a doze anos, e os demais, com a pena de detenção, de três meses a três anos.

§2º A condenação definitiva em qualquer dos crimes definidos neste artigo, acarreta a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular.

⁹¹ Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU), art. 51, §2º. Verificada em inspeção ou auditoria, ou no julgamento de contas, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a omissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie nesta Lei.

forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (art. 74, §§1º e 2º);

VIII) *função consultiva*, que, prevista na Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU), obriga o Tribunal a decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, na forma estabelecida no Regimento Interno (art. 1º, XVII);⁹²

IX) *função normativa* ou *regulamentar*, que contempla a obrigação de efetuar o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação (CF, art. 161, parágrafo único) e possibilita ao TCU elaborar seu regimento interno, dispondo sobre seu funcionamento (CF, art. 73, *caput*, c/c art. 96, I, *a*), bem como, no âmbito de sua competência e jurisdição, expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade (Lei nº 8.443/92, art. 3º).

Ao desempenhar quaisquer dessas funções, o Tribunal de Contas representará ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (CF, art. 71, XI).

8.6.2 Composição

8.6.2.1 Ministros e Conselheiros

No período que compreendeu desde a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 até a Constituição Federal de 1967, não havia qualquer critério para escolha de Ministro do Tribunal de Contas da União; o Presidente da República o fazia livremente, e submetia sua escolha à aprovação do Senado Federal. A partir de 1967, passou-se a exigir dos Ministros a idade mínima de 35 (trinta e cinco) anos, idoneidade moral e notórios conhecimentos jurídicos, econômicos, financeiros ou de administração pública.⁹³

⁹² Lei nº 8.443/92, art. 1º, §2º. A resposta à consulta a que se refere o inciso XVII deste artigo tem caráter normativo e constitui prejudicamento da tese, mas não do fato ou caso concreto.

⁹³ CF/1891, art. 89. É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso.

Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença.

CF/46, art. 76, §1º. Os Ministros do Tribunal de Contas serão nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a escolha pelo Senado Federal, e terão os mesmos direitos, garantias, prerrogativas e vencimentos dos Juizes do Tribunal Federal de Recursos.

CF/67, art. 73, §3º. Os Ministros do Tribunal de Contas serão nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a escolha pelo Senado Federal, dentre brasileiros, maiores de trinta e cinco anos, de idoneidade moral e notórios conhecimentos jurídicos, econômicos, financeiros ou de administração pública, e terão as mesmas garantias, prerrogativas, vencimentos e impedimentos dos Ministros do Tribunal Federal de Recursos.

A Constituição de 1988 promoveu considerável mudança no método de escolha dos Ministros do TCU, estabelecendo que ele seja integrado por 9 (nove) Ministros, os quais serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos (CF, art. 73, *caput* e §1º):

- a) mais de 35 (trinta e cinco) e menos de 65 (sessenta e cinco) anos de idade;
- b) idoneidade moral e reputação ilibada;
- c) notórios⁹⁴ conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;
- d) mais de 10 (dez) anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos supramencionados.

Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos (CF, art. 73, §2º):

a) 1/3 (um terço), ou seja, 3 (três) pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo 2 (dois) alternadamente dentre Auditores (Ministros Substitutos) e Procuradores de Contas (membros do Ministério Público junto ao Tribunal), indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento;

b) 2/3 (dois terços), vale dizer, 6 (seis) pelo Congresso Nacional, escolhidos alternadamente pelo Senado Federal e Câmara dos Deputados, sendo a primeira dentre essas vagas preenchida mediante escolha do Senado Federal (Decreto Legislativo nº 6/93, arts. 2º e 6º).

Como se vê, a Constituição Federal de 1988 exige, para as indicações, que se observem os limites de idade (entre 35 e 65 anos) e os requisitos de natureza subjetiva (idoneidade moral e reputação ilibada), como também de ordem objetiva (notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública), que precisam ser aferidos durante o processo de escolha e investidura. Entretanto, essas diretrizes não têm sido bastante para impedir indicações controversas, o que tem resultado em inúmeros questionamentos judiciais.

No TCU, o preenchimento das vagas de Ministro, ocorridas após a promulgação da Constituição de 1988, obedeceu ao seguinte critério (Lei nº 8.443/92, art. 105):

a) na 1ª (primeira), 4ª (quarta) e 7ª (sétima) vagas, a escolha coube ao Presidente da República e recaiu as duas últimas, respectivamente, em Auditor (Conselheiro Substituto) e Procurador de Contas (membro do Ministério Público junto ao Tribunal);

b) na 2ª (segunda), 3ª (terceira), 5ª (quinta), 6ª (sexta), 8ª (oitava) e 9ª (nona) vagas, a escolha foi de competência do Congresso Nacional, escolhidos alternadamente pelo Senado Federal e Câmara dos Deputados, sendo a

⁹⁴ Notório não se confunde com notável. Notório se refere àquilo que é evidente, manifesto, conhecido de todos, público; notável qualifica aquilo que é profundo, especial, extraordinário, considerável.

2ª (segunda) vaga preenchida mediante escolha do Senado Federal, e assim sucessivamente (Decreto Legislativo nº 6/93, arts. 2º e 6º);

c) a partir da 10ª (décima) vaga, reiniciou-se o processo, observando-se a alternância quanto à escolha de Auditor (Conselheiro Substituto) e Procurador de Contas (membro do Ministério Público junto ao Tribunal).

Assim, o quadro de preenchimento das vagas no TCU, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, ficou assim:

VAGA ABERTA APÓS A CF/88	RESPONSÁVEL PELA ESCOLHA	CRITÉRIO DE ESCOLHA
1ª	Presidente da República	livre escolha
2ª	Senado Federal	livre escolha
3ª	Câmara dos Deputados	livre escolha
4ª	Presidente da República	Auditor (Ministro Substituto)
5ª	Senado Federal	livre escolha
6ª	Câmara dos Deputados	livre escolha
7ª	Presidente da República	Procurador de Contas
8ª	Senado Federal	livre escolha
9ª	Câmara dos Deputados	livre escolha

Desse modo, como bem assinalou o Tribunal Excelso, ao apreciar a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.596/PA, a Constituição de 1988 rompeu com a fórmula tradicional de exclusividade da livre indicação dos membros do TCU pelo Poder Executivo para, de um lado, impor a predominância do Legislativo e, de outro, vincular a clientela de 2 (duas) das 3 (três) vagas reservadas ao Chefe do Governo aos quadros técnicos dos Auditores e do Ministério Público especial.⁹⁵

Por seu turno, os Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como os Tribunais de Contas dos Municípios, serão integrados por 7 (sete) Conselheiros, segundo o que dispuser as Constituições estaduais, observadas, no que couber, as normas estabelecidas pela Constituição Federal quanto à composição do Tribunal de Contas da União (CF, art. 75).

Acontece que, à míngua de regras pormenorizadas, quanto à composição dessas Cortes de Contas, não houve harmonia e coerência nos diversos regimes das Constituições estaduais. Desse modo, foram tantas as demandas judiciais no Supremo Tribunal Federal que acabaram por resultar na Súmula nº 653, aprovada na Sessão Plenária de 24/09/2003 e publicada em 09/10/2003, vazada nos seguintes termos: "No Tribunal de Contas estadual, composto por 7 (sete) conselheiros, 4 (quatro) devem ser escolhidos pela

⁹⁵ STF, Plenário, ADI 2.596/PA, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 19/03/03, D.J. 02/05/03.

Assembleia Legislativa e 3 (três) pelo Chefe do Poder Executivo estadual, cabendo a este indicar 1 (um) dentre Auditores e outro dentre membros do Ministério Público, e um terceiro a sua livre escolha”.

A Suprema Corte também fixou o entendimento no sentido de que esse modelo deve ser implementado o mais rapidamente possível.⁹⁶ Nesse passo, considerando que, até a promulgação da Constituição de 1988, todos os Conselheiros eram oriundos de livre escolha feita pelo Governador de Estado, entendeu o Tribunal Excelso que as 4 (quatro) primeiras vagas deveriam ser preenchidas mediante escolha da Assembleia Legislativa, ficando a livre escolha do Governador de Estado como critério de preenchimento da última vaga.

Aplicando essa orientação, o STF, ao julgar a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 374/DF, declarou a constitucionalidade do artigo 7º do ADCT da Constituição Estadual de São Paulo e deu interpretação conforme a Constituição Federal ao parágrafo único desse mesmo artigo, determinando que o TCE-SP deve adequar a regra da proporcionalidade das indicações dos Conselheiros pelo Governador e pela Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. O Relator explicou que a cabeça do artigo 7º está de acordo com a Constituição Federal, ao prever que as 4 (quatro) primeiras vagas de Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado devem ser preenchidas por indicações da Assembleia. Já quanto ao parágrafo único do mesmo artigo, o Ministro votou no sentido de que deve se estabelecer que, após a formação completa do Tribunal, com o preenchimento das 4 (quatro) vagas da Assembleia, as outras 3 (três), da cota do Governador do Estado, devem ser preenchidas inicialmente por Auditor, a seguinte por membro do Ministério Público junto ao TCE-SP e a terceira por cidadão de livre escolha do Governador.⁹⁷

⁹⁶ “Na solução dos problemas de transição de um para outro modelo constitucional, deve prevalecer, sempre que possível a interpretação que viabilize a implementação mais rápida do novo ordenamento” (ADI 2.596, Pl., 19.03.2003, Pertence). Esse é o texto do item 4 da ementa do acórdão proferido no julgamento da ADI 3255 / PA (STF, Plenário, ADI 3255 / PA, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 22/06/2006, D.J.E. 07/12/07).

⁹⁷ Extraído da notícia postada no *site* do STF (www.stf.jus.br), em 23/03/12. Nessa assentada, foi decidido também que, segundo as vinculações reconhecidas, a vaga decorrente da aposentadoria do Conselheiro Fúlvio Julião Biazzí deve ser necessariamente preenchida por um Auditor da Corte de Contas, escolhido pelo Governador de Estado, e que a vaga ocupada pelo Conselheiro Renato Martins Costa corresponde à classe do Ministério Público Especial, a qual assim será preenchida quando se vagar (STF, Plenário, ADI 374 / DF, Rel. Min. Dias Toffoli, 22/03/12). Em momento anterior, o STF já havia afirmado que, havendo vaga a ser preenchida, deveria ser observada a ordem prevista no artigo 73, §2º, I e II, da Constituição Federal, assegurando-se, em consequência, a primeira escolha (do Chefe do Executivo) dentre Auditores (STF, Plenário, ADI 2.209 MC / PI, Rel. Min. Maurício Corrêa, 21/06/00, D.J. 01/09/00).

Desse modo, pode-se montar o seguinte quadro:

VAGA ABERTA APÓS A CF/88	RESPONSÁVEL PELA ESCOLHA	CRITÉRIO DE ESCOLHA
1ª	Assembleia Legislativa	livre escolha
2ª	Assembleia Legislativa	livre escolha
3ª	Assembleia Legislativa	livre escolha
4ª	Assembleia Legislativa	livre escolha
5ª	Governador do Estado	Auditor (Conselheiro Substituto)
6ª	Governador do Estado	Procurador de Contas
7ª	Governador do Estado	livre escolha

Importa explicar que, para manter a estrutura de composição, a cada preenchimento de vaga, após a Constituição Federal/88, ela ficará marcada e reservada para, doravante, ser preenchida sempre pelo mesmo responsável pela escolha original, considerando o mesmo critério. Por isso, no caso de vacância de uma vaga preenchida originalmente por um Procurador de Contas, ela somente poderá ser ocupada por outro membro do Ministério Público de Contas, e assim por diante. Essa é a interpretação da Corte Excelsa expressa na decisão prolatada na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2117/DF, segundo a qual o preenchimento das vagas do TCU obedece ao critério de origem de cada um dos Ministros, vinculando-se cada uma delas à respectiva categoria a que pertencem.⁹⁸

Todas essas regras até aqui comentadas incidirão, *mutatis mutandis*, no caso de preenchimento de vaga nos Tribunais de Contas dos Municípios (CF, art. 75, *caput*).

Perceba-se que o constituinte de 1988 fixou para as Cortes de Contas uma composição mista (indicados pela classe política e técnicos concursados), ainda pouco difundida e, por isso, mal compreendida no seio do povo brasileiro. A natureza dessa composição se justifica em face da diversificação e complexidade das funções atribuídas às Instituições de Contas no Diploma Magno, que exigem ora experiência político-administrativa ora profundos conhecimentos técnicos (*vide* item 8.6.1).

Por tudo que foi dito, os Ministros do Tribunal de Contas da União mereceram receber da Carta Federal equiparação aos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, quanto às garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens, aplicando-se-lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas do regime de previdência dos servidores públicos (CF, art. 73, §3º).

⁹⁸ STF, Plenário, ADI 2.117 MC / DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, 03/05/00, D.J. 07/11/03.

Por força da simetria prevista no artigo 75, *caput*, da Constituição Federal, os Conselheiros dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais de Contas dos Municípios, devem estar submetidos a regime jurídico similar ao estabelecido para os Ministros do TCU. Isso quer dizer que os requisitos exigidos para a investidura dos membros do TCU devem ser os mesmos a serem impostos aos escolhidos para ocuparem os cargos de Conselheiros, que os exercerão protegidos pelas mesmas garantias, e com os mesmos direitos e impedimentos dos magistrados equivalentes, quais sejam, os Desembargadores do Tribunal de Justiça.

Nessa senda, a 2ª Turma do Tribunal Excelso, por unanimidade, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 167.137/TO, assentou que a nomeação dos membros do Tribunal de Contas do Estado não é ato discricionário, mas vinculado a determinados critérios estabelecidos, no que couber, pelo artigo 73, §1º, da Constituição Federal, incluído o notório saber (art. 73, §1º, III), havendo necessidade de um mínimo de pertinência entre as qualidades intelectuais dos nomeados e o ofício a desempenhar; a não observância dos requisitos que vinculam a nomeação enseja a qualquer do povo sujeitá-la a correção judicial, com a finalidade de desconstituir o ato lesivo à moralidade administrativa.⁹⁹

Registre-se, por último, que são grandes as especulações em torno da necessidade de se alterar a norma constitucional que disciplina a escolha dos membros dos Tribunais de Contas brasileiros, mas a verdade é que os importantes avanços, ainda que considerados tímidos, alcançados no texto da Constituição de 1988, passados todos esses anos, ainda não foram totalmente implementados.

8.6.2.2 Auditores (Ministros e Conselheiros Substitutos)

A Carta Magna se reporta ao Auditor do Tribunal de Contas da União, também denominado de Ministro Substituto, em 2 (dois) momentos bastante expressivos (art. 73, §2º, I, e §4º):

I) reserva uma das vagas de Ministro do TCU para preenchimento mediante escolha dentre os ocupantes de cargo de Auditor (Ministro Substituto);

II) preceitua que ele terá:

a) quando em substituição a Ministro, as mesmas garantias e impedimentos do titular; e

b) quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de juiz (denominado de Desembargador) de Tribunal Regional Federal.

Desses comandos constitucionais deflui o seguinte:

I) é compulsória a presença do Auditor (Ministro Substituto) no quadro efetivo do TCU. Ao proferir seu voto na ADI 1.994-5/ES, o Ministro Carlos Ayres Britto

*afirmou que “a Constituição Federal faz do cargo de Auditor um cargo de existência necessária, porque, quando ela se refere nominalmente a um cargo, está dizendo que faz parte, necessariamente, da ossatura do Estado, e só por efeito de emenda à Constituição — e olhe lá — é que essa matéria poderia ser modificada. De outra parte, o Auditor ainda tem uma particularidade: é regrado pela Constituição como um elemento de composição do próprio Tribunal (...). E o fato é que o artigo 75 deixa claro que o modelo de composição, exercício e fiscalização que adota a Constituição Federal é impositivo para os demais entes federativos”;*¹⁰⁰

II) o cargo de Auditor (Ministro Substituto) é de provimento vitalício. Nesse sentido, a Lei nº 8.433/92 (Lei Orgânica do TCU), artigo 79, afirma que o Auditor, depois de empossado, só perderá o cargo por sentença judicial transitada em julgado;

III) a posse nesse cargo depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, no qual serão exigidos conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos, financeiros e de administração pública. Como a Constituição Federal não excepcionou tal preenchimento, prevalece a norma geral do concurso público insculpida no artigo 37, II; os conhecimentos requeridos — que estão expressos no artigo 73, §1º, III, da Carta Republicana — devem ser compatíveis com a natureza e complexidade do cargo;

IV) o Auditor (Ministro Substituto), por imposição da razoabilidade, será nomeado dentre os concursados que satisfaçam os mesmos requisitos impostos aos membros do Tribunal a serem substituídos, quais sejam:

a) mais de 35 (trinta e cinco) e menos de 65 (sessenta e cinco) anos de idade;

b) idoneidade moral e reputação ilibada;

c) mais de 10 (dez) anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos supramencionados;¹⁰¹

V) o Auditor (Ministro Substituto) tem dupla função judicante de contas, atuando em duas situações:

a) substituindo os Ministros do TCU no caso de vacância e nas suas eventuais ausências e impedimentos. Eis aí a atividade principal, que justifica a existência do cargo;

b) presidindo a instrução dos processos que lhes forem distribuídos, relatando-os com proposta de decisão a ser votada pelos integrantes do Plenário ou da Câmara para a qual estiver designado. É o que determina a Lei nº 8.433/92 (Lei Orgânica do TCU), artigo 78, parágrafo único; essa atividade secundária também exige as garantias e impedimentos de magistrado por constituir atribuição própria da judicatura de contas, que deve ser exercida com autonomia e independência. Nessa trilha, o Ministro Gilmar Mendes, nos autos da Suspensão de Segurança nº 4.005/CE, asseverou que “a Constituição Federal atribui função de

¹⁰⁰ STF, Plenário, ADI 1.994-5 / ES, Rel. Min. Eros Grau, 24/05/06, D.J. 08/09/06.

¹⁰¹ Essa é a prescrição da Constituição Federal, artigo 73, §1º, I, II, IV.

⁹⁹ STF, 2ª Turma, RE 167.137 / TO, Rel. Min. Paulo Brossard, 18/10/94, D.J. 25/11/94.

judicatura aos Auditores quando não estejam a substituir o Conselheiro da Corte de Contas".¹⁰² É por isso que o modelo exige assento permanente para o Auditor (Ministro Substituto) no Plenário e na Câmara onde atua; observe-se que o modelo de substituição de membros dos Tribunais de Contas tem peculiaridades que o distingue do que é praticado no âmbito do Poder Judiciário e do Ministério Público;

VI) o Auditor (Ministro Substituto), em qualquer situação, tem as mesmas garantias e impedimentos dos magistrados. É o que se extrai diretamente do artigo 73, §4º, da Carta Política;

VII) a remuneração e demais benefícios, bem como os deveres e restrições, do Auditor (Ministro Substituto) devem ser compatíveis com os dos magistrados. Se o cargo reclama, em sede constitucional, as mesmas garantias e impedimentos dos magistrados, em razão de sua natureza e da complexidade de suas atribuições, impõe-se reconhecer que não pode ser diferente em relação aos demais direitos e obrigações fixadas na legislação infraconstitucional, sob pena de se cometer grave afronta à proporcionalidade e à razoabilidade;

VIII) o quadro de Auditores (Ministros Substitutos) deve ser reduzido. É assim no TCU, que dispõe de apenas 4 (quatro) para a missão de substituir 9 (nove) Ministros (Lei nº 8.433/92, art. 77, *caput*).¹⁰³

Considerando que a Constituição Federal impõe o modelo do TCU como paradigma para os demais Tribunais de Contas (art. 75, *caput*), essa configuração do Auditor (Ministro Substituto) terá que ser reproduzida nas outras Cortes de Contas, ajustando-se o nome, obviamente, para Conselheiro Substituto. Nesse sentido, são os termos do acórdão proferido, por unanimidade, pelo STF nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.994-5/ES, ao afirmar que a estrutura dos Tribunais de Contas Estaduais deve observar necessariamente o modelo federal, não sendo possível ao Estado-Membro extinguir o cargo de Auditor da Corte de Contas estadual, previsto constitucionalmente, e substituí-lo por outro cuja forma de provimento igualmente divirja do modelo definido pela Constituição de 1988.¹⁰⁴

Note-se que o TCU opera com 13 (treze) relatores permanentes de processos — 9 (nove) Ministros e 4 (quatro) Auditores Substitutos de Ministro —, dos quais 7 (seis) são oriundos de indicações da classe política e 6 (seis) têm origem em concurso público.¹⁰⁵ Considerando a hipótese de o TCE (ou TCM) adotar o modelo federal, ou seja, ter no seu quadro 4 (quatro) Auditores Substitutos de Conselheiro — conforme vontade do artigo 75, *caput*, da

¹⁰² STF, Decisão do Presidente Gilmar Mendes, SS 10.341 / CE, Rel. Min. Presidente, 27/01/10, D.J.E. 02/02/10.

¹⁰³ Esse número de Auditores foi aumentado para 4 (quatro) por força da Lei nº 11.854/08, art. 1º.

¹⁰⁴ STF, Plenário, ADI 1.994-5 / ES, Rel. Min. Eros Grau, 24/05/06, D.J. 08/09/06.

¹⁰⁵ São (dois) Ministros, que foram escolhidos dentre Auditores e membros do MPC, e 4 (quatro) Auditores Substitutos de Ministro.

Constituição Federal —, a sua composição comportará 11 (onze) relatores permanentes de processos, dos quais 5 (cinco) serão indicados pela classe política e 6 (seis) egressos de concurso público.

Isso expressa o quanto a presença e atuação do Auditor (Ministro/Conselheiro Substituto), inclusive relatando e apresentando proposta de decisão diretamente no Plenário ou na Câmara, é de fundamental importância para a efetivação da ideia de composição mista (indicados pela classe política e técnicos concursados) idealizada pelo constituinte de 1988 para o Tribunal de Contas brasileiro, ainda que a decisão final seja tomada por colegiado composto por membros preponderantemente indicados pela classe política.

Sabe-se que, em Direito, o *nomen juris* das figuras é irrelevante na determinação de suas naturezas jurídicas; entretanto, a denominação *auditor*, que na tradição da Administração Pública brasileira costuma ser atribuída a cargos com perfil exclusivamente técnico, para aquele que tem como missão precípua a de substituir Ministro/Conselheiro, tem induzido inúmeros erros e incompreensões, por vezes até acontecendo de o legislador infraconstitucional lhe imputar encargos que são estranhos aos de judicatura de contas, tal como a emissão de parecer *ad referendum* do relator do processo. Por isso, é de bom alvitre que se proceda a um pequeno, mas importante, ajuste na Constituição Federal, mais precisamente no artigo 73, §2º, I, e §4º, adequando-se o nome do cargo para Ministro Substituto, fato que repercutiria nos outros Colegiados de Contas com a devida adaptação para Conselheiro Substituto.

8.6.3 O Ministério Público de Contas

O Ministério Público junto aos Tribunais de Contas, chamado de Ministério Público de Contas (MPC), ao qual se aplicam os princípios institucionais da unidade, da indivisibilidade e da independência funcional (Lei nº 8.433/92, art. 80, *caput*), está expressamente respaldado na *Lex Legum* em 2 (dois) dispositivos muito relevantes (arts 73, §2º, I, e 130):

a) reserva uma das vagas de membro do Tribunal de Contas para preenchimento mediante escolha dentre os membros do Ministério Público de Contas;

b) estabelece que aos membros do Ministério Público de Contas aplicam-se as disposições, que são próprias do Ministério Público comum, pertinentes a direitos, vedações e forma de investidura.

Tem-se, portanto, que o regime jurídico dos Tribunais de Contas, radicado na Carta Federal, contempla o seguinte:

I) é compulsória a presença do Procurador de Contas no quadro efetivo das Cortes de Contas;

II) o ingresso na carreira do Ministério Público far-se-á mediante concurso público de provas e títulos, assegurada a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em sua realização, exigindo-se do bacharel em direito, no mínimo, três anos de atividade jurídica e observando-se, nas nomeações, a ordem de classificação (CF, arts. 130 c/c 129, §3º);

III) a remuneração do Procurador de Contas está vinculada ao do membro do Ministério Público da União ou do Estado, conforme o caso;

IV) sua atuação está protegida pelas seguintes garantias (CF, arts. 130 c/c 128, §5º, I):

a) vitaliciedade, após 2 (dois) anos de exercício, não podendo perder o cargo senão por sentença judicial transitada em julgado;

b) inamovibilidade;

c) irredutibilidade de subsídio;

V) aos membros do MPC é vedado (CF, arts. 130 c/c 128, §5º, II, e §6º):

a) receber, a qualquer título e sob qualquer pretexto, honorários, percentagens ou custas processuais;

b) exercer a advocacia, devendo ser observado o prazo mínimo de 3 (três) anos para advogar no Tribunal de Contas, no caso de afastamento do cargo por aposentadoria ou exoneração;

c) participar de sociedade comercial, na forma da lei;

d) exercer, ainda que em disponibilidade, qualquer outra função pública, salvo uma de magistério;

e) exercer atividade político-partidária;

f) receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas, entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei;

VI) o quadro de Procuradores de Contas será compatível com as necessidades de cada Tribunal, como é o caso do TCU, que tem 8 (oito) membros (Lei nº 8.433/92, art. 80, *caput*).

Essa equiparação de estatura constitucional entre os membros do MPC e os do Ministério Público comum justifica, no que couber, a aplicação subsidiária aos Procuradores de Contas das disposições da Lei Orgânica do Ministério Público da União ou do Estado, conforme o caso, pertinentes a direitos, garantias, prerrogativas, vedações, regime disciplinar e forma de investidura no cargo inicial da carreira (Lei nº 8.433/92, art. 84).

Destaque-se que o mais importante é a compreensão de que todas essas garantias ofertadas e impedimentos impostos aos membros do Ministério Público de Contas não foram imaginados pelo constituinte de 1988 com o objetivo de beneficiar ou prejudicar seus integrantes, mas tão somente com o propósito de assegurar a sua autonomia funcional, de modo que possibilite sua atuação de forma ampla e geral, dentro das atribuições que lhe são próprias, no âmbito da competência conferida ao Tribunal de Contas

pelo regime constitucional;¹⁰⁶ a favorecida do sistema é a sociedade a quem o MPC defende.

Insista-se que o fato de ser parte integrante da própria estrutura orgânica do Tribunal de Contas, compondo essa instituição, não pode comprometer sua autonomia funcional. “A atuação independente dessa Instituição e do membro que a integra impõe-se como exigência de respeito aos direitos individuais e coletivos e delinea-se como fator de certeza quanto a efetiva submissão dos Poderes a lei e a ordem jurídica”, bem assentou o Tribunal Excelso.¹⁰⁷

8.6.4 Edição de medidas cautelares pelo Tribunal de Contas

Conforme foi dito no item 8.3.1, diante de transgressão da ordem jurídica, o Tribunal de Contas deve assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei (CF, art. 71, IX). Se não atendido, o Tribunal sustará a execução do ato impugnado, comunicando a decisão ao Parlamento (CF, art. 71, X).

O Pretório Excelso firmou entendimento no sentido de que esse preceptivo constitucional respalda a emissão de medidas cautelares pelo Tribunal de Contas, presentes os pressupostos de temor plausível diante de iminente ofensa à ordem jurídica (*fumus boni iuris*), em prejuízo do erário ou de terceiro, e de perigo na demora (*periculum in mora*).

Ocorre que o artigo 276 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União prescreve que, em caso de urgência, de fundado receio de grave lesão ao erário ou a direito alheio ou de risco de ineficácia da decisão de mérito, poderá o Tribunal, de ofício ou mediante provocação, adotar medida cautelar, com ou sem a prévia oitiva da parte, determinando, entre outras providências, a suspensão do ato ou do procedimento impugnado, até que decida sobre o mérito da questão suscitada, quando, se for o caso, assinará prazo para que o responsável adote as providências necessárias ao exato

¹⁰⁶ Lei nº 8.334/92, art. 81. Competem ao procurador-geral junto ao Tribunal de Contas da União, em sua missão de guarda da lei e fiscal de sua execução, além de outras estabelecidas no Regimento Interno, as seguintes atribuições:

I – promover a defesa da ordem jurídica, requerendo, perante o Tribunal de Contas da União as medidas de interesse da justiça, da administração e do erário;

II – comparecer às sessões do Tribunal e dizer de direito, verbalmente ou por escrito, em todos os assuntos sujeitos à decisão do Tribunal, sendo obrigatória sua audiência nos processos de tomada ou prestação de contas e nos concernentes aos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões;

III – promover junto à Advocacia-Geral da União ou, conforme o caso, perante os dirigentes das entidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas da União, as medidas previstas no inciso II do art. 28 e no art. 61 desta Lei, remetendo-lhes a documentação e instruções necessárias;

IV – interpor os recursos permitidos em lei.

Art. 82. Aos subprocuradores-gerais e procuradores compete, por delegação do procurador-geral, exercer as funções previstas no artigo anterior.

(...).

¹⁰⁷ STF, Plenário, ADI 789 MC / DF, Rel. Min. Celso de Mello, 22/10/92, D.J. 26/02/93.

cumprimento da lei, fazendo indicação expressa dos dispositivos a serem observados.

A constitucionalidade desse dispositivo foi questionada perante a Corte Suprema nos autos do Mandado de Segurança nº 24.510-7/DF. Então ficou decidido que o Tribunal de Contas da União tem competência para fiscalizar procedimentos de licitação, determinar a suspensão cautelar (arts. 4º e 113, §1º e 2º da Lei nº 8.666/93), examinar editais de licitação publicados e, nos termos do artigo 276 do seu Regimento Interno, possui legitimidade para expedição de medidas cautelares para prevenir lesão ao erário e garantir a efetividade de suas decisões. Nos autos dessa ação, manifestou-se a Subprocuradora-Geral da República Sandra Cureau, afirmando que, “se as Cortes de Contas têm legitimidade para determinar que os órgãos ou entidades da Administração interessada adotem as medidas necessárias ao exato cumprimento da lei, com maior propriedade, possuem legitimidade para a expedição de medidas cautelares, como a ora impugnada, a fim de prevenir a ocorrência de lesão ao erário ou a direito alheio, bem como garantir a efetividade de suas decisões”.

No julgamento do mérito pelo Pleno, a Relatora do processo, Ministra Ellen Gracie, votou pela denegação da ordem, adotando as razões — reproduzidas no parágrafo anterior — expendidas pelo Ministério Público. Somente o Ministro Carlos Ayres Britto não votou inteiramente com a Relatora e deferiu em parte o pedido para suspender os efeitos da liminar concedida pelo Tribunal de Contas. O Ministro argumentou — citando os termos dos incisos IX, X e XI do artigo 71 — que a Constituição fala da competência do Tribunal para sustar o ato impugnado, mas na condição de antes assinar prazo para que a suposta ilegalidade possa ser corrigida. “O Tribunal de Contas não assinou o prazo para a suposta ilegalidade ser corrigida e, assim sendo, não poderia sustar a licitação, porque o ato de sustação — diz o inciso IX do artigo 71 — está condicionado ao não atendimento deferido que fora determinado pelo Tribunal”. No caso, segundo o Ministro, cabia ao Tribunal de Contas exercer a sua competência prevista no inciso XI do artigo 71, ou seja, representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Importa destacar, nessa discussão, excerto do voto do Ministro Celso de Mello: “Na realidade, o exercício do poder de cautela, pelo Tribunal de Contas, destina-se a garantir a própria utilidade da deliberação final a ser por ele tomada, em ordem a impedir que o eventual retardamento na apreciação do mérito da questão suscitada culmine por afetar, comprometer e frustrar o resultado definitivo do exame da controvérsia. Não se pode ignorar — consoante proclama autorizado magistério doutrinário¹⁰⁸ (...) — que os provimentos de

¹⁰⁸ O Ministro cita os autores Sydney Sanches (SYDNEY SANCHES. *Poder cautelar geral do juiz no processo civil brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 30) e Cândido Rangel Dinamarco (DINAMARCO, Candido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 336 a 371), dentre outros.

natureza cautelar acham-se instrumentalmente vocacionados a conferir efetividade ao julgamento final resultante do processo principal, assegurando, desse modo, plena eficácia e utilidade à tutela estatal a ser prestada. Assentada tal premissa, que confere especial ênfase ao binômio utilidade/necessidade, torna-se essencial reconhecer — especialmente em função do próprio modelo brasileiro de fiscalização financeira e orçamentária, e considerada, ainda, a doutrina dos poderes implícitos — que a tutela cautelar apresenta-se como instrumento processual necessário e compatível com o sistema de controle externo, em cuja concretização o Tribunal de Contas desempenha, como protagonista autônomo, um dos mais relevantes papéis constitucionais deferidos aos órgãos e às instituições estatais”.

O certo é que, como bem asseverou o Ministro Sepúlveda Pertence, “o poder cautelar é inerente à competência para decidir”. Se o Tribunal de Contas pode, verificando uma ilegalidade, assinar prazo para ela ser corrigida, exatamente por esse motivo, pode também prevenir, suspendendo o ato impugnado, enquanto se verifica se há ilegalidade, ou não, evitando que se torne inútil a decisão futura. Vale, assim, o argumento do Ministro Cezar Peluso: quem tem o poder de remediar tem o de prevenir.¹⁰⁹

Se dentro da competência fiscalizatória da Instituição de Contas federal está contemplada a de editar medidas cautelares para prevenir dano ao erário ou a direito alheio, é imperativo que as Cortes de Contas estaduais, que receberam equivalente missão da Lei Maior (art. 75, *caput*), também podem adotar, em tal hipótese, medidas cautelares. Para instrumentalizar essa providência, é importante que as Leis Orgânicas dos Tribunais de Contas estaduais, ou os Regimentos Internos, prevejam a edição de medidas cautelares, nas situações descritas no artigo 276 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União.¹¹⁰

Note-se que a interpretação da Suprema Corte, ao apreciar a possibilidade dos Tribunais de Contas adotar medidas cautelares, não ficou arraigada à literalidade do texto; a opção foi pelo argumento lógico-sistemático e teleológico, fato que é digno de louvor. Essa exegese proativa do Texto Constitucional faz dos Tribunais de Contas um instrumento hábil e eficaz de defesa do interesse público.

Ao decidir sobre o mérito da questão suscitada, a Casa de Contas — se for o caso — declarará a ilegalidade do ato inquinado e assinará prazo para

¹⁰⁹ STF, Plenário, MS 24.510 / DF, Rel. Min. Ellen Gracie, 19/11/03, D.J. 19/03/04.

¹¹⁰ A Lei Orgânica do TCE-MA (Lei Estadual nº 8.258/05), art. 1º, XXXI, estabelece que compete à Instituição expedir medidas cautelares a fim de prevenir a ocorrência de lesão ao erário ou a direito alheio, objetivando a efetividade das suas decisões. Por outro lado, essa Lei Orgânica, art. 75, *caput*, dispõe que o Pleno do Tribunal ou o Relator, em caso de urgência, de fundado receio de grave lesão ao erário ou a direito alheio, ou de risco de ineficácia da decisão de mérito, poderá, de ofício ou mediante provocação, adotar medida cautelar, com ou sem prévia oitiva da parte, determinando, entre outras providências, a suspensão do ato ou do procedimento impugnado, até que o Tribunal decida sobre o mérito da questão suscitada.

que o ente público proceda a sua anulação, além de efetivar o apensamento do respectivo processo às contas anuais do gestor responsável.

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes explica que “o Tribunal pode anular o ato ou determinar que a autoridade competente proceda à anulação. A segunda possibilidade é sempre a mais recomendável, pois:

a) submete a decisão do Tribunal ao juízo da autoridade destinatária da ordem que pode, *ex ponte propria*, reconhecer a ilegalidade e refazer o ato;

b) é mais segura, porque a autoridade destinatária da ordem conhece os fatos adventícios àqueles examinados pelo Tribunal e pode avaliar os reflexos sobre direitos posteriores;

c) é mais jurídica, porque é inerente a essa via a possibilidade de recurso da determinação do Tribunal, ao próprio Tribunal, além de, eventualmente, ser permitida a impetração de ação judicial mandamental”.¹¹¹

Na hipótese de descumprimento da decisão, cabe ao Colegiado de Contas aplicar multa ao responsável e declará-lo inabilitado para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança, consoante o que for estabelecido em lei,¹¹² além de representar ao Ministério Público e ao Parlamento (CF, art. 71, X).

E se o ato administrativo impugnado for um contrato? A Constituição Federal determina que, nessa situação, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Parlamento, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis (CF, art. 71, §1º).¹¹³

Sendo assim, é preciso que se compreenda o procedimento a ser seguido na hipótese de sustação de contrato pela Casa Legislativa. O processo deve se iniciar sempre no Tribunal de Contas por iniciativa própria, em razão de denúncia ou por provocação da Casa Legislativa. Se verificada ilegalidade, o Tribunal assinará prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei.¹¹⁴ Persistindo a ilegalidade, o

¹¹¹ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 48.

¹¹² A Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443/92), art. 60, dispõe que, sem prejuízo das demais sanções previstas em lei, sempre que o Tribunal, por maioria absoluta de seus membros, considerar grave a infração cometida, o responsável ficará inabilitado, por um período que variará de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública.

¹¹³ Perceba-se que, para o constituinte de 1988, contrato administrativo é espécie do gênero ato administrativo. Partindo dessa premissa, utilizou boa técnica legislativa ao escrever o artigo 71; estabeleceu no *caput*, desdobrado em incisos, a regra geral, segundo a qual compete genericamente ao Tribunal de Contas sustar os atos impugnados (inciso X), excepcionando no §1º a espécie contrato, cujo ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional.

Esse entendimento estava explícito na Constituição de 1969, art. 72, §5º: “O Tribunal, de ofício ou mediante provocação do Ministério Público ou das auditorias financeiras e orçamentárias e demais órgãos auxiliares, se verificar a ilegalidade de qualquer despesa, inclusive as decorrentes de contratos, deverá:

a) assinar prazo razoável para que o órgão da Administração Pública adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei;

b) sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, exceto em relação a contrato”.

¹¹⁴ Nesse sentido, o STF já decidiu que o TCU — embora não tenha poder para anular ou sustar contratos administrativos — tem competência, conforme o art. 71, IX, da Constituição Federal para determinar a

Tribunal de Contas encaminhará a questão para o Poder Legislativo que, a seu talante, adotará ou não, o ato de sustação e, se for o caso, solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis (CF, art. 71, §1º). Note-se que a instrução do processo compete ao Tribunal de Contas, que deve observar o princípio do contraditório e da ampla defesa, inclusive com o chamamento do particular contratado ao processo.¹¹⁵ À Casa Legislativa cabe, mediante o processo instruído no Tribunal de Contas, decidir pela emissão ou não, do ato que susta o contrato. Se o Parlamento, no prazo de noventa dias, não decidir sobre a sustação do contrato, e o Poder Executivo não efetivar as medidas cabíveis, o Tribunal de Contas decidirá a questão susando, ou não, o contrato (CF, art. 71, §2º).¹¹⁶

8.7 O CONTROLE EXERCIDO DIRETAMENTE PELO PODER LEGISLATIVO

A par da competência para elaborar leis, o Poder Legislativo exerce outras atribuições também relevantes. Os artigos 70 e 75 da *Lex Legum* deixam claro que o controle externo — contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial — da Administração Pública é tarefa atribuída ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas, ou seja, são dois órgãos desempenhando uma mesma função.¹¹⁷ As atribuições de fiscalização e controle afetas à Casa Legislativa podem ser efetivadas diretamente ou com o auxílio do Tribunal de Contas.

autoridade administrativa que promova a anulação do contrato (STF, Plenário, MS 23.550-1 / DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 04/04/01, D.J. 31/10/01).

¹¹⁵ Súmula Vinculante nº 3 do STF. Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.

Nos autos do Mandado de Segurança nº 23.550-1/DF, o STF entendeu que, no processo que tramita no Tribunal de Contas, a partir de representação fundada em invalidade de contrato administrativo, a incidência das garantias do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa impõem que se assegure aos interessados, a começar do particular contratado, a ciência de sua instauração e as intervenções cabíveis (STF, Plenário, MS 23.550-1 / DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 04/04/01, D.J. 31/10/01).

¹¹⁶ A Lei Orgânica do TCU dispõe que, verificada a ilegalidade de ato ou contrato, o Tribunal, na forma estabelecida no Regimento Interno, assinará prazo para que o responsável adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, fazendo indicação expressa dos dispositivos a serem observados (Lei nº 8.443/92, art. 45, *caput*). No caso de contrato, o Tribunal, se não atendido, comunicará o fato ao Congresso Nacional, a quem compete adotar o ato de sustação e solicitar, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis (§2º). Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito da sustação do contrato (§3º).

¹¹⁷ Diz Carlos Ayres Brito que “o Poder Legislativo é o órgão que exerce a função de legislar e a do controle externo. Aqui, nem sempre dando a palavra final. Ali, sempre” (BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício (Coord.). NÓBREGA, Marcos (Coord.). *Administração Pública: direitos administrativo, financeiro e gestão pública: prática, inovações e polêmicas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 97-109, p. 104).

Dentre os procedimentos de fiscalização e controle exercidos diretamente pela Casa Legislativa, cabe ressaltar:

a) as convocações de Ministro de Estado ou quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República para prestarem, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado, importando crime de responsabilidade a ausência sem justificativa adequada (CF, art. 50, *caput*);

b) os pedidos escritos de informações a Ministros de Estado ou quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República, importando em crime de responsabilidade a recusa, ou o não atendimento, no prazo de trinta dias, bem como a prestação de informações falsas (CF, art. 50, §2º);

c) as comissões parlamentares de inquérito, que terão poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, além de outros previstos nos regimentos das respectivas Casas, e serão criadas pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, em conjunto ou separadamente, mediante requerimento de um terço de seus membros, para a apuração de fato determinado e por prazo certo, sendo suas conclusões, se for o caso, encaminhadas ao Ministério Público, para que promova a responsabilidade civil ou criminal dos infratores (CF, art. 58, §3º);

d) a comissão de orçamento que, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá solicitar à autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários (CF, art. 72, *caput*). Não prestados os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, a Comissão solicitará ao Tribunal de Contas pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias (§1º). Entendendo o Tribunal irregular a despesa, a Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação (§2º);

e) a fiscalização e o controle dos atos do Poder Executivo, incluídos os da Administração Indireta (CF, art. 49, X);

f) a apreciação dos relatórios sobre a execução dos planos de governo (CF, art. 49, IX, segunda parte);

g) a tomada de contas pela Câmara dos Deputados, quando o Presidente não as apresentar dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, ou seja, 2 de abril (CF, arts. 51, II, e 84, XXIV, c/c art. 57, *caput*).

Acrescente-se que, dentre as atribuições privativas do Senado Federal, algumas se relacionam com o Direito Financeiro, tais como (CF, art. 52):

a) autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios (V);

b) fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (VI);

c) dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal (VII);

d) dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno (VIII);

e) estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (IX).

Por outro lado, o Poder Legislativo exerce também atribuições de fiscalização, controle e julgamento com o auxílio *necessário* do Tribunal de Contas. Isso porque, nos casos em que o Texto Constitucional previr o auxílio do Tribunal de Contas, o Congresso Nacional não poderá dele prescindir.

Para defender essa ideia, Carlos Ayres Britto compara a função do Tribunal de Contas com a do Ministério Público. “Quando a Constituição diz que o Congresso Nacional exercerá o controle externo ‘com o auxílio do Tribunal de Contas da União’ (art. 71), tenho como certo que está a falar de ‘auxílio’ do mesmo modo como a Constituição fala do Ministério Público perante o Poder Judiciário. Quero dizer: não se pode exercer a jurisdição *senão com a participação do Ministério Público*. Senão com a obrigatória participação ou o compulsório auxílio do Ministério Público. Uma só função (a jurisdicional), com dois diferenciados órgãos a servi-lo. Sem que se possa falar de superioridade de um perante o outro (...). Assim como não se pode exercer a jurisdição com o descarte do *Parquet*, também é inconcebível o exercício da função estatal de controle externo sem o necessário concurso ou contributo obrigatório dos Tribunais de Contas”.¹¹⁸

Desse modo, o Congresso Nacional terá o compulsório auxílio do Tribunal de Contas da União quando:

a) julgar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República (CF, arts. 49, X, primeira parte, e 71, I);

b) demandar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades da Administração Direta e Indireta (CF, art. 71, IV);

c) necessitar de informações sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades e órgãos públicos, bem como sobre os resultados de auditorias e inspeções realizadas (CF, art. 71, VII);

d) não forem prestados pela autoridade governamental responsável os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, à comissão de orçamento

¹¹⁸ BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício (Coord.), NÓBREGA, Marcos (Coord.), *Administração Pública: direitos administrativo, financeiro e gestão pública: prática, inovações e polêmicas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 97-109, p. 100.

do Congresso Nacional, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, no prazo de cinco dias, caso em que a comissão solicitará ao Tribunal de Contas pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias. Entendendo o Tribunal irregular a despesa, a Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação (CF, art. 72, *caput* e parágrafos);

e) exercer a competência para sustar contratos prevista na Constituição, artigo 71, §1º.

Não é demais repisar o que foi dito no item 8.4 quanto ao procedimento a ser seguido no caso de sustação de contrato pela Casa Legislativa. O processo deve se iniciar sempre no Tribunal de Contas por iniciativa própria, em razão de denúncia ou por provocação da Casa Legislativa. Se verificada ilegalidade, o Tribunal assinará prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei. Persistindo a ilegalidade, o Tribunal de Contas encaminhará a questão para o Poder Legislativo que, ao seu talante, adotará ou não, o ato de sustação e, se for o caso, solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis (CF, art. 71, §1º). Note-se que a instrução do processo compete ao Tribunal de Contas, que deve observar o princípio do contraditório e da ampla defesa.¹¹⁹ À Casa Legislativa cabe, mediante o processo instruído no Tribunal de Contas, decidir pela emissão ou não, do ato que susta o contrato. Se o Parlamento, no prazo de noventa dias, não decidir sobre a sustação do contrato, e o Poder Executivo não efetivar as medidas cabíveis, o Tribunal de Contas decidirá a questão sustando, ou não, o contrato (CF, art. 71, §2º).¹²⁰

Ratifique-se que todas essas regras se aplicam aos Tribunais de Contas Estaduais e demais Cortes de Contas, por força da simetria imposta pelo artigo 75, *caput*, da Lei Maior.

Por seu turno, a Lei Complementar nº 101/00 (LRF) dispõe que o Poder Legislativo, diretamente¹²¹ ou com o auxílio dos Tribunais de Contas,

¹¹⁹ Súmula Vinculante nº 3 do STF. Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.

¹²⁰ A Lei Orgânica do TCU dispõe que, verificada a ilegalidade de ato ou contrato, o Tribunal, na forma estabelecida no Regimento Interno, assinará prazo para que o responsável adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, fazendo indicação expressa dos dispositivos a serem observados (Lei nº 8.443/92, art. 45, *caput*). No caso de contrato, o Tribunal, se não atendido, comunicará o fato ao Congresso Nacional, a quem compete adotar o ato de sustação e solicitar, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis (§2º). Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito da sustação do contrato (§3º).

¹²¹ Nesse dispositivo, quando a LRF fala que o Poder Legislativo atuará diretamente, está se referindo às situações nas quais a Constituição Federal não prevê o auxílio do Tribunal de Contas.

e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas dessa Lei, com ênfase no que se refere a (art. 59):

a) atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias (LDO);

b) limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em *Restos a Pagar*;

c) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos artigos 22 e 23 da LRF;

d) providências tomadas, conforme o disposto no artigo 31 da LRF, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

e) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da LRF;

f) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Nos Municípios, a fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei (CF, art. 31, *caput*). Esse controle externo efetivado pela Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver (CF, art. 31, §1º). Não obstante, é comum a instalação de comissões parlamentares de inquérito nas Assembleias Legislativas estaduais para investigar questões municipais. Trata-se, nesse caso, de flagrante desrespeito à ordem político-jurídica brasileira.