



**Blucher** Open Access

01/08/2022 23:48:27

# CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

**Blucher**

JOSÉ MAURICIO CONTI  
DONATO VOLKERS MOUTINHO  
LEANDRO MACIEL DO NASCIMENTO  
Coordenação

CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

SÃO PAULO  
2022

*Controle da Administração Pública no Brasil*  
© Conti; Moutinho; Nascimento (Coordenação)  
Editora Edgard Blücher Ltda.

---

# Blucher

---

Rua Pedroso Alvarenga, 1245, 4º andar  
04531-934 – São Paulo – SP – Brasil  
Tel 55 11 3078-5366  
**contato@blucher.com.br**  
**www.blucher.com.br**

Segundo Novo Acordo Ortográfico, conforme  
5. ed. do *Vocabulário Ortográfico da Língua  
Portuguesa*, Academia Brasileira de Letras,  
março de 2009.

É proibida a reprodução total ou parcial por  
quaisquer meios sem autorização escrita da Editora.

---

Todos os direitos reservados pela Editora  
Edgard Blücher Ltda.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Angélica Ilacqua CRB-8/7057

---

Controle da administração pública no Brasil /  
coordenado por José Mauricio Conti, Donato  
Volkers Moutinho, Leandro Maciel do Nascimento.  
- São Paulo : Blucher, 2022.  
270 p.

#### Bibliografia

ISBN 978-65-5550-228-2 (impresso)  
ISBN 978-65-5550-229-9 (eletrônico)

1. Administração pública 2. Direito I. Conti,  
José Mauricio II. Moutinho, Donato Volkers III.  
Nascimento, Leandro Maciel do.

---

22-3797

CDD 351

---

Índice para catálogo sistemático:  
1. Administração pública

À Faculdade de Direito do Largo de São Francisco,  
a “velha e sempre nova academia”.



*Se os homens fossem anjos nenhuma espécie de governo seria necessária. Se fossem os anjos a governar os homens, não seriam necessários controles externos nem internos sobre o governo. Ao construir um governo em que a administração será feita por homens sobre outros homens, a maior dificuldade reside nisto: primeiro é preciso habilitar o governo a controlar os governados; e, seguidamente, obrigar o governo a controlar-se a si próprio. A dependência do povo é, sem dúvida, o controle primário sobre o governo, mas a experiência ensinou à humanidade a necessidade de precauções auxiliares.*

*(James Madison, 1788)*





# COORDENADORES

---

## JOSÉ MAURICIO CONTI

Livre docente em Direito Financeiro e Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito e em Ciências Econômicas pela Faculdade de Economia e Administração, ambas da Universidade de São Paulo (USP). Professor de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Juiz aposentado do Poder Judiciário do Estado de São Paulo. Consultor em Direito Financeiro.

## DONATO VOLKERS MOUTINHO

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito e em Engenharia Elétrica, ambos pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE/ES), onde atualmente exerce o cargo de Secretário-geral de Controle Externo.

## LEANDRO MACIEL DO NASCIMENTO

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Especialista em Direito Constitucional e Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Procurador do Ministério Público de Contas do Estado do Piauí, ex-Procurador da Fazenda Nacional, ex-Procurador Federal e ex-Assessor Jurídico (concursado) do Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE/PI). Professor.



# COAUTORES

---

## **CELSO AUGUSTO MATUCK FERES JUNIOR**

Procurador do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo (MPJTCE/SP). Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

## **CESAR AUGUSTO SEIJAS DE ANDRADE**

Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogado em São Paulo.

## **CLÁUDIO AUGUSTO KANIA**

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Auditor Substituto de Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE/PR).

## **ISABELLA REMAILI MONACO**

Mestranda em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Bacharela em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Advogada.

## **MARCELO CHELI DE LIMA**

Procurador Jurídico Municipal e Advogado. Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito e Economia pela Faculdade de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp). Pós-graduando em Direito Tributário e Aduaneiro pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUCMG). Membro do Instituto de Direito Administrativo Sancionador, Presidente da Comissão de Direito Financeiro e Patrimônio Público da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional São Paulo (subseção de Sumaré).

## **ÓTHON CASTREQUINI PICCINI**

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Advogado. Diretor do Departamento de Promoção da Integridade na Controladoria Geral do Município de Ribeirão Preto/SP. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (USP).

## **RAFAEL ANTONIO BALDO**

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Mestre em Direito do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR). *Master in Global Rule of Law and Constitutional Democracy* pela Università degli Studi di Genova. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Atuou como Promotor de Justiça junto ao Ministério Público do Estado do Paraná (MPE/PR). Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (MPJTCE/SP).

## **RODRIGO OLIVEIRA DE FARIA**

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Analista de Planejamento e Orçamento do Governo Federal. Foi Secretário Executivo Adjunto do Ministério da Justiça de 2012 a 2016 e Coordenador-geral do Processo Orçamentário do Ministério da Economia de 2016 a 2020.

## **SABRINA NUNES IOCKEN**

Conselheira Substituta no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Pós-doutoranda em Direito pelo Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Doutora em Direito, Política e Sociedade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Membro do Conselho Consultivo da Sociedade Brasileira de Administração Pública (SBAP) (2021-2022). Pesquisadora na área do Direito Público, em especial nos campos do Direito Governamental, do Controle Público e das Políticas Públicas. Palestrante, autora e coordenadora de obras, dentre elas Políticas Públicas e os ODS da Agenda 2030 (Fórum, 2021) e o Controle Compartilhado das Políticas Públicas (Fórum, 2018).

# PREFÁCIO

---

O tema do controle adquiriu proeminência sem precedentes. Há quem mencione a “Era do Controle”, chega-se a apontar que a clássica divisão de Montesquieu estaria superada pela existência de um ramo do governo, com ampla autonomia, não integrante de nenhum dos poderes tradicionais, associado à fiscalização e à integridade pública. Esse poder não eleito, com nuances nos vários países em que está presente, de forma expressa ou não, é um desdobramento natural de um Estado que tem o dever de prestar contas de suas ações, a partir de regras claras e previsíveis, e está sujeito a monitoramento permanente. Desde que se decidiu por uma administração pública que busca a superação do patrimonialismo, com a separação dos bens públicos dos bens privados, preconizado por Max Weber, o controle se constitui em um de seus pilares. As abordagens mais recentes, como o *New Public Management* e a Escola da Governança, que embora tenham procurado dar mais ênfase aos objetivos finalísticos, em busca de maior eficiência da gestão, não puderam abandonar os princípios do controle.

No Brasil, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 assegurou ampla autonomia aos tribunais de contas e ao ministério público. Os primeiros passaram a atuar em áreas bem mais abrangentes do que o julgamento de contas *stricto sensu*. Tornaram-se órgãos com a finalidade precípua de evitar a desadministração, de melhorar a gestão e a governança pública. A Constituição reforçou os instrumentos de prevenção, estendendo a abrangência da atuação, que envolve a observância não apenas da legalidade, mas da legitimidade e da economicidade das ações públicas. Nessa linha, as auditorias não são apenas financeiras e de conformidade, mas alcançam a verificação da própria operação finalística das instituições.

Mais recentemente, uma importante providência foi o reconhecimento expresso pela nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) da “esfera controladora”, ao lado das esferas judicial e da administrativa. Em vez de considerar o processo nos tribunais de contas como subespécies dos processos administrativos, a LINDB entendeu corretamente que havia peculiaridades a serem observadas pelos operadores do direito. O ex-ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Carlos Ayres Brito já chamava atenção para isso há alguns anos, ao discordar de que os processos de controle eram processos administrativos. Constituíam-se em categoria própria, “processos de contas”:

Esse o pano de fundo para uma proposição complementar: **a proposição de que os processos instaurados pelos Tribunais de Contas têm sua própria ontologia.** São processos de contas, e não processos parlamentares, nem judiciais, nem administrativos. Que não sejam processos parlamentares nem judiciais, já ficou anotado e até justificado (relembrando, apenas, que os Parlamentos decidem por critério de oportunidade e conveniência). Que também não sejam processos administrativos, basta evidenciar que as Instituições de Contas não julgam da própria atividade *interna corporis* (quem assim procede são os órgãos administrativos), mas da atividade de outros órgãos, outros agentes públicos, outras pessoas, enfim. Sua atuação é consequência de uma precedente atuação (a administrativa), e não um proceder originário. E seu operar institucional não é propriamente um tirar competências da lei para agir, mas ver se quem tirou competências da lei para agir estava autorizado a fazê-lo e em que medida<sup>1</sup>. (grifo nosso)

Por outro lado, frequentemente menciona-se a hipertrofia do controle, as disfuncionalidades que isso vem provocando, com a retração de muitos gestores, paralisados pelo temor de decidir e serem penalizados no futuro. Disputa-se, no mercado de frases e slogans, a mais sonora: “apagação das canetas”, “infantilização dos gestores”, “direito administrativo do medo”, “direito administrativo do terror”, entre outras que fizeram menos sucesso.

---

1 BRITTO, Carlos Ayres. *O regime constitucional dos tribunais de contas*. Editora Fórum, Belo Horizonte, 21 set. 2018. Notícias. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/noticias/o-regime-constitucional-dos-tribunais-de-contas-ayres-britto>. Acesso em: 17 mar. 2022.

Do lado do parlamento brasileiro, há uma explícita manifestação de que este precisa retomar o protagonismo, de que o poder da burocracia e do controle se exacerbou. Nessa direção, diversas leis têm sido aprovadas buscando reposicionar o papel das instituições, no sentido de limitar e mitigar a atuação dos órgãos fiscalizatórios, aqui incluídos os tribunais de contas e o ministério público.

As tensões, paradoxos, avanços e retrocessos são obviamente próprios da dinâmica política. Se de um lado a sociedade exige integridade pública e combate severo à corrupção, de outro, clama por instituições funcionais, que sejam céleres em entregar bens e serviços públicos de qualidade. A acusação de que o controle leva à paralisia da administração pública é uma narrativa poderosa, que atrai apoios políticos substanciais.

Há alguns anos, a crítica mais frequente aos tribunais de contas é de que não passavam de órgãos de adorno, que “faziam de conta” que fiscalizavam os governos, em boa parte em decorrência de uma composição – era o que se apontava – com origem política. Provavelmente injusto ou exagerado esse diagnóstico, a mudança de percepção para o diagnóstico de que são órgãos que impõem temor a ponto de provocar retardos na administração é de chamar a atenção.

Obviamente as instituições podem errar na sua atuação e embora os tribunais de contas tenham, em geral, fortes regras de governança, com decisões tomadas colegiadamente e objeto de análises de muitos setores internos, eventualmente excessos e equívocos podem ser cometidos. Mas parcela da origem dos problemas talvez não esteja nos tribunais de contas, mas na sofisticada legislação brasileira que rege a gestão pública, em boa parte inspirada nos cânones internacionais, incompatível com uma burocracia pública insuficientemente habilitada, principalmente na maioria dos municípios brasileiros, mas também em muitos estados e até em segmentos do governo federal.

Os órgãos que têm o dever constitucional ou legal de exigir o cumprimento dessa legislação – e têm se preparado para isso, com concursos públicos frequentes e escolas de contas atuantes – deparam-se com desníveis substanciais. Leis são aprovadas em Brasília sem maior cuidado em verificar se as administrações possuem capacidade operacional de cumpri-las e os órgãos de controle se veem com os dilemas de exigir a observância de determinação legal em administrações públicas despreparadas para tanto. O resultado não pode, obviamente, ser satisfatório e as incompreensões campeiam, entre elas o descompasso entre os órgãos de controle e a burocracia.



Um sintoma e tentativa de minimizar esse quadro foi a nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, aprovada pela Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021, determinar que os tribunais de contas e suas respectivas escolas promovam eventos de capacitação para os servidores efetivos e empregados públicos. Ou seja, a lei transfere para os já excessivamente onerados tribunais de contas a responsabilidade de treinar os gestores para sua aplicação. É claro que as administrações públicas devem também capacitar seus gestores nesse campo, independentemente da atuação do tribunal de contas, mas a iniciativa da lei revela a falta de política sistematizada de treinamento de servidores na maior parte das administrações públicas.

O livro organizado pelos professores José Mauricio Conti, Donato Volkers Moutinho e Leandro Maciel do Nascimento, com contribuição de diversos autores de relevo, vem em excelente momento. Trata-se de uma coletânea de textos muito bem concatenados entre si e que lançam luzes poderosas sobre um tema tão candente. Inicia-se com uma abordagem histórica sobre as origens do controle até as inovações mais recentes no Estado Democrático de Direito. Houve também uma preocupação didática muito forte de discutir as modalidades e espécies de controle, desde o controle pelos tribunais de contas até o controle social. Os textos enfrentam os temas difíceis com desassombro.

As múltiplas dimensões do controle, tanto do ponto de vista institucional (controle interno, controle externo, controle pelo ministério público, controle judicial, controle policial, entre outros) quanto da substância, da forma e do alcance do controle, são abordados com maestria.

Dois temas particularmente controversos são estudados: a responsabilização financeira e o controle de políticas públicas. A responsabilização é um assunto sempre espinhoso, em grande parte tratado como causa do temor dos gestores públicos e, em consequência, da inação e excesso de conservadorismo da administração pública. O que mais se repete em discursos de gestores e políticos é o desejo de um tribunal de contas “orientador”, que ajude o gestor a não errar, que coloque a finalidade pedagógica da atuação dos tribunais de contas no centro das preocupações.

É claro que a finalidade precípua do tribunal de contas não é aplicar sanções. Mas se trata de uma instituição criada para fazer cumprir as leis que regem a administração pública. É um órgão de *enforcement*, portanto, na expressão em inglês. A responsabilização, com conseqüente

aplicação de multas, fixação de dano ao erário, entre outras consequências, é naturalmente parte de suas atribuições. E estão sujeitos a essa responsabilização todos os “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”, nos termos do art. 71 da Constituição, de reprodução obrigatória nas constituições estaduais, por força do art. 75.

A responsabilização provoca tensões permanentes. E tem sido motivo de debates intensos e de mudanças legislativas recentes. A Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018, que modificou a LINDB, por exemplo, foi resultante dessas inquietações e objetivou reequilibrar o jogo. Logo no art. 1º, a norma determinou que, “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”. Em seguida, exige que, na interpretação de normas sobre gestão pública, sejam considerados “os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo” (art. 22). No § 2º do mesmo artigo, fixa que na aplicação de sanções, devem ser consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes, chegando a exigir que se observem os **antecedentes** do agente. As mudanças recentes na Lei de Improbidade Administrativa, efetuadas pela Lei n. 14.230, de 25 de outubro de 2021, e a nova Lei de Abuso de Autoridade, a Lei n. 13.869, de 5 de setembro de 2019, são manifestações do mesmo fenômeno.

O controle das políticas públicas é outro tema importante, mas igualmente difícil. A avaliação de políticas gozou de grande prestígio nos anos 1960 até os anos 1980, mas caiu em descrédito nas décadas seguintes, pela avaliação dos políticos eleitos de que a burocracia se auto atribuíra uma função preponderante nas decisões sobre gastos públicos e isso traria um déficit democrático, na medida em que representava constrangimentos excessivos aos legitimados pelo voto popular para fazer escolhas públicas. Na última década, contudo, a avaliação de políticas públicas foi revigorada na agenda internacional. Organismos como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), por exemplo,

editaram publicações recomendando que as avaliações fossem realizadas, a fim de otimizar o uso dos recursos públicos. No Brasil, a própria Constituição, por meio da Emenda Constitucional (EC) n. 109, de 15 de março de 2021, passou a exigir expressamente a obrigatoriedade de avaliar políticas públicas, incluindo as análises *ex ante* que, se não chegam a decidir políticas públicas, impõem constrangimentos substanciais aos governantes eleitos, principalmente reputacionais. Decidir realizar uma ação avaliada como desfavorável do ponto de vista de custos e benefícios implica óbvios desgastes políticos.

O livro trata dos temas do controle de forma muito aprofundada, mantendo a preocupação de ser didático. Preenche uma lacuna importante e estou certo de que rapidamente será referência obrigatória para todos os interessados no assunto. De fato, estava clamando para ser escrito. Parabéns aos autores, boa leitura a todos!

*Edilberto Carlos Pontes Lima*

Presidente do Instituto Rui Barbosa (IRB).

Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE).

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília (UnB).

Mestre e graduado em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC).

Bacharel em Direito pela Universidade Fortaleza (UNIFOR).

Especialista em Políticas Públicas pela George Washington University.

Pós-doutoramento na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (Portugal).

# LISTA DE ABREVIACOES E SIGLAS

---

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
AGN	Auditoría General de la Nación
ASPS	Aes e serviços públicos de saúde
Atricon	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CGU	Controladoria Geral da União
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DF	Distrito Federal (Brasil)
DL	Decreto-lei
EC	Emenda Constitucional
EFS	Entidade fiscalizadora superior
FAPESP	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo
GAO	Government Accountability Office
IBET	Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IN MP/CGU	Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União
IPCA	ndice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de diretrizes orçamentárias
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

## Lista de abreviações e siglas

LOA	Lei orçamentária anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDE	Manutenção e desenvolvimento do ensino
MPE/PR	Ministério Público do Estado do Paraná
MPJTCE/SP	Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
NAG	Normas de Auditoria Governamental
NAO	National Audit Office
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano plurianual
PUCMG	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais
PUCRS	Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
RCL	Receita corrente líquida
RE	Recurso extraordinário
RREO	Relatório resumido da execução orçamentária
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TC/DF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCE/CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCE/ES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
TCE/PI	Tribunal de Contas do Estado do Piauí
TCE/PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TCE/SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCM	Tribunal de Contas do Município ou dos Municípios do Estado
TCM/BA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia
TCM/CE	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
TCM/GO	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás
TCM/PA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará
TCM/RJ	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro
TCM/SP	Tribunal de Contas do Município de São Paulo
TCU	Tribunal de Contas da União
Unicamp	Universidade Estadual de Campinas
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFPI	Universidade Federal do Piauí
USP	Universidade de São Paulo

# SUMÁRIO

---

## INTRODUÇÃO 25

*Leandro Maciel do Nascimento | José Mauricio Conti | Donato Volkers Moutinho*

## 1 FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DO ESTADO 31

*Rafael Antonio Baldo*

### 1.1 Introdução 31

### 1.2 A gênese do controle no Estado de Direito 32

### 1.3 A diversificação do controle no Estado Social de Direito 37

### 1.4 A inovação do controle no Estado Democrático de Direito 42

## 2 FISCALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA, LEGISLATIVA E JUDICIÁRIA 49

*Isabella Remaili Monaco*

### 2.1 Introdução 49

### 2.2 Administração Pública enquanto objeto do controle 50

### 2.3 Modalidades e espécies de controle 50

#### 2.3.1 Modalidades de controle 51

##### 2.3.1.1 Tipos de controle 51

##### 2.3.1.2 Controle segundo o órgão executor 52

##### 2.3.1.3 Controle conforme o momento 53

##### 2.3.1.4 Controle conforme a finalidade 53

#### 2.3.2 Espécies de controle 54

##### 2.3.2.1 Controle administrativo e fiscalização hierárquica 54

##### 2.3.2.2 Controle parlamentar ou legislativo e a atuação dos tribunais de contas 56

##### 2.3.2.3 Controle financeiro 57

##### 2.3.2.4 Controle judicial 59

##### 2.3.2.5 Controle popular 60

#### 2.3.3 Outros controles 61

##### 2.3.3.1 Controle pelo ministério público 61

##### 2.3.3.2 Controle pelas ouvidorias de polícia 61

### 2.4 Conclusões 62

## Sumário

<b>3</b>	<b>SISTEMA DE FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS</b>	<b>63</b>
	<i>Cesar Augusto Seijas de Andrade</i>	
3.1	Aspectos do controle externo previstos na CRFB/1988	63
3.1.1	Legalidade	63
3.1.2	Legitimidade	65
3.1.3	Economicidade	67
3.1.4	Aplicação das subvenções e renúncia de receitas	74
3.2	Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial	74
3.2.1	Fiscalização contábil	74
3.2.2	Fiscalização financeira	75
3.2.3	Fiscalização orçamentária	76
3.2.4	Fiscalização operacional	76
3.2.5	Fiscalização patrimonial	77
3.2.6	Entrelaçamentos entre as modalidades de fiscalização e os aspectos de controle	78
<b>4</b>	<b>A FISCALIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>	
	As condicionantes da gestão e governança públicas em busca da qualidade do gasto	83
	<i>Rodrigo Oliveira de Faria</i>	
4.1	Introdução	83
4.2	Condicionantes macro-orçamentárias	84
4.2.1	A dimensão política do processo orçamentário	84
4.2.2	A rigidez orçamentária	89
4.2.3	A dinâmica da gestão financeira federal	93
4.2.4	O modelo orçamentário vigente	96
4.3	Condicionantes micro-orçamentárias	101
4.4	Conclusão	106
<b>5</b>	<b>O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA</b>	<b>109</b>
	<i>Óthon Castrequini Piccini</i>	
5.1	Introdução	109
5.2	O conceito jurídico de “controle” aplicado à Administração Pública	110
5.3	O controle interno na CRFB/1988 e nas normas gerais de direito financeiro	112
5.4	O controle interno no Poder Executivo federal	117
5.5	O controle interno e os parâmetros técnicos para a sua estruturação	121
5.6	Conclusões	127
<b>6</b>	<b>MODELOS DE CONTROLE EXTERNO</b>	
	Tribunais de contas, controladorias-gerais e auditorias colegiadas	129
	<i>Leandro Maciel do Nascimento</i>	
6.1	Introdução	129
6.2	Controle externo da gestão pública: visão panorâmica	130
6.3	Modelos de instituições de controle externo no direito comparado	137
6.3.1	Controladorias-gerais (modelo de <i>Westminster</i> )	137
6.3.2	Cortes de contas (modelo napoleônico)	140
6.3.3	Auditorias colegiadas (modelo de <i>audit board</i> )	145
6.4	Conclusão	151

7	NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS	153
	<i>Cláudio Augusto Kania</i>	
7.1	Introdução	153
7.2	Natureza jurídica	153
7.3	Fiscalização contábil, financeira e orçamentária e controle externo	154
7.4	Tribunal de Contas da União	156
7.5	Tribunais de contas dos Estados, tribunais de contas de Município e tribunais de contas de Municípios	168
7.6	Conclusão	172
8	COMPETÊNCIAS E FUNÇÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS	173
	<i>Donato Volkers Moutinho</i>	
8.1	Introdução	173
8.2	Função consultiva (arts. 31, § 2º, e 71, inciso I, da CRFB/1988)	175
8.3	Função judicante (art. 71, inciso II, da CRFB/1988)	179
8.4	Função fiscalizadora (arts. 71, incisos III, IV, V e VI, e 72, § 1º, da CRFB/1988)	182
8.5	Função informativa (arts. 71, incisos VII e XI, da CRFB/1988)	185
8.6	Funções sancionadora e reintegradora (art. 71, inciso VIII e § 3º da CRFB/1988)	186
8.7	Função corretiva (art. 71, incisos IX e X e §§ 1º e 2º, da CRFB/1988)	191
8.8	Função normativa (arts. 73, <i>caput</i> , e 96, inciso I, alínea “a”, da CRFB/1988)	194
8.9	Função de ouvidoria (art. 74, §§ 1º e 2º da CRFB/1988)	196
8.10	Função administrativa (arts. 73, <i>caput</i> , e 96 da CRFB/1988)	197
8.11	Conclusões	199
9	RESPONSABILIDADE FINANCEIRA	201
	<i>Marcelo Cheli de Lima</i>	
9.1	Introdução: o conceito de responsabilidade financeira	201
9.2	Princípios aplicáveis à responsabilidade financeira	202
9.2.1	Princípios da reserva legal e da taxatividade	202
9.2.2	Princípio da culpabilidade	203
9.2.3	Princípio da proporcionalidade	204
9.2.4	Princípio da vedação ao <i>bis in idem</i>	204
9.2.4.1	A independência das instâncias	205
9.3	Sujeito ativo	205
9.3.1	Gestor público	206
9.3.1.1	Ordenador de despesas	206
9.3.2	O parecerista técnico	207
9.3.2.1	Parecerista jurídico	207
9.3.3	Particulares	208
9.4	Espécies de sanções	209
9.4.1	Sanções institucionais	209
9.4.1.1	Do princípio da intranscendência subjetiva das sanções	210
9.4.2	Sanções pessoais	211
9.5	Imputação em débito	213
9.6	Conclusão	214



## Sumário

<b>10</b>	<b>O CONTROLE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS</b>	<b>215</b>
	<i>Sabrina Nunes Iocken</i>	
10.1	Introdução	215
10.2	Compreendendo melhor as políticas públicas	217
10.2.1	Como definir políticas públicas?	219
10.2.2	Os modelos de análise como instrumentos facilitadores	225
10.2.3	Como as políticas públicas são inseridas no planejamento orçamentário?	227
10.3	Controle de políticas públicas	229
10.3.1	Controle das contas governamentais	231
10.4	Conclusões	232
<b>11</b>	<b>CONTROLE SOCIAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b>	<b>235</b>
	<i>Celso Augusto Matuck Feres Junior</i>	
11.1	Introdução	235
11.2	Controle social da Administração Pública	236
11.2.1	Controle Social é espécie de controle?	236
11.2.2	Pressuposto: Estado Democrático de Direito	238
11.2.3	Titularidade do controle social	242
11.3	Transparência das informações e instrumentos de controle social da Administração Pública	244
11.3.1	Lei de Acesso à Informação	245
11.3.2	Transparência na gestão fiscal	246
11.3.3	Constatações do dia a dia: controle social na prática	249
11.4	Conclusão	250
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>251</b>

# INTRODUÇÃO

---

Leandro Maciel do Nascimento

José Mauricio Conti

Donato Volkers Moutinho

Nosso Estado Democrático de Direito tem na separação tripartite de poderes um de seus pilares. Mas a evolução da sociedade e de suas instituições evidencia que o aperfeiçoamento desse modelo está em curso, e nele o papel representado pelo sistema de fiscalização das contas públicas se destaca. A sociedade, além de participar na decisão sobre a alocação dos recursos públicos, precisa de instituições fortes e independentes que façam valer a expressão de sua vontade, e assegurar que sejam fielmente cumpridas e respeitadas. Nosso sistema de fiscalização financeira e orçamentária tem no Poder Legislativo seu principal responsável, dando legitimidade democrática ao controle dos gastos, e se sustenta na atuação independente e autônoma dos tribunais de contas, fazendo deles um dos pilares do Estado Democrático de Direito brasileiro.

Razões que justificam a importância cada vez maior e o protagonismo que se tem visto na atuação do sistema de controle das contas públicas, cuja presença tem sido marcante, crescente e cada vez mais influente na sociedade, e que tem se aperfeiçoado e democratizado, com o aumento da transparência e controle social, colaborando para a melhora da qualidade do gasto público, e se transformado em um tema que desperta a atenção de todos.

O aumento do interesse por assuntos relacionados ao controle da gestão pública aponta para uma lacuna de publicações voltadas para quem deseja ter um primeiro contato com a matéria, especialmente alunos de graduação em direito ou outra área afim. Os manuais de direito financeiro e de direito administrativo, comumente, reservam uma pequena parcela de seus textos para esse tema. Tal fato termina por excluir parcela relevante do conteúdo que deveria ser tratado e termina por gerar falhas na formação. Somente após a graduação é que parcela dos bacharéis passa a ter contato mais aprofundado com o estudo do controle, por motivos profissionais ou por interesses acadêmicos.

O presente livro visa contribuir para o preenchimento de tal lacuna. Foi pensado e construído a partir da experiência nas aulas da disciplina “Controle das finanças públicas e do orçamento”, ministrada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob a responsabilidade do professor José Mauricio Conti. Os autores têm dois pontos em comum: em primeiro lugar, todos são ou foram acompanhados pelo professor José Mauricio Conti no mestrado, no doutorado ou no pós-doutorado em direito financeiro no Largo de São Francisco; em segundo lugar, são todos profissionais (professores, advogados ou agentes públicos), que trabalham diretamente e/ou pesquisam temas de direito financeiro, em geral, e/ou de controle interno e externo, em particular. Todos os textos revelam essas características.

O livro divide-se em onze capítulos. A escolha e a sequência dos temas buscam fornecer uma visão panorâmica e apresentam a profundidade adequada para um primeiro contato com as matérias. Inicia com os aspectos mais gerais do controle, passa pelo direito comparado, avança por questões de políticas públicas, expõe a natureza e as funções dos tribunais de contas, analisa o controle interno e finaliza com a importância da transparência pública e do controle social. O detalhamento dos capítulos será feito a seguir.

O primeiro texto, “Fiscalização e controle do Estado”, a cargo de Rafael Antonio Baldo, tem objetivo introdutório e abordagem de cunho histórico. O autor parte da etimologia e dos vários significados da palavra controle (do francês *contre-rôle*) para mostrar “como as finalidades e as ferramentas de controle têm se transformado de acordo com os contornos atribuídos para o Estado de Direito, para o Estado Social de Direito e, mais recentemente, para o Estado Democrático de Direito”. Neste

resgate, a evolução do controle é dividida em três fases: na primeira, que “surgiu junto com o constitucionalismo clássico no final do século XVIII e no início do século XIX”; na segunda, situada após a crise de 1929, momento em que a “resolução dos novos problemas sociais e econômicos pelo Estado levou ao fortalecimento do Poder Executivo e ao crescimento da Administração Pública” e, por fim, na terceira fase, que “teve início no final do século XX, quando o mercado e a sociedade começaram a criticar a falta de eficiência e de transparência das atividades estatais, provocando a transformação do Estado e a consequente a inovação das modalidades de controle”.

Apresentado o controle em perspectiva histórica, Isabela Remaili Monaco aborda, no segundo capítulo, a “fiscalização administrativa, legislativa e judiciária”. Nele, parte da “administração pública enquanto objeto de controle” e apresenta as diversas modalidades (conforme o órgão controlador, segundo o momento em que é realizado e ainda em razão da finalidade) e espécies (controles administrativo, parlamentar, popular e judicial). Tudo isso, sem prejuízo de outros controles que menciona, como o que é exercido pelo ministério público e mesmo por ouvidorias, responsáveis por receber e encaminhar reclamações e denúncias.

O terceiro capítulo intitula-se “sistemas de fiscalização das contas públicas”. Nele, Cesar Augusto Seijas de Andrade aborda os diferentes aspectos sob os quais o trabalho de controle externo é realizado: legalidade, legitimidade, economicidade, bem como a verificação da aplicação das subvenções e renúncias de receitas. Além disso, na segunda parte do texto, analisa detalhes da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Conforme conclui, “as modalidades de fiscalização a cargo dos tribunais de contas não são estanques e muitas vezes se entrelaçam” de modo que os “tipos de fiscalização não devem ser considerados como se fossem isolados uns dos outros e em diversos momentos as distintas fiscalizações sobrepõem-se, mesclam-se e auxiliam-se mutuamente”. As novas dinâmicas da administração pública contemporânea demandam constante aperfeiçoamento das atividades de controle, em seus mais variados aspectos.

No quarto capítulo, Rodrigo Oliveira Faria, apresenta “uma visão panorâmica acerca dos desafios e dificuldades com os quais se depara o gestor público no tocante à relevante discussão acerca da qualidade do gasto público”. Para tanto, trabalha duas ordens de restrições à despesa

pública, que denomina condicionantes macro e micro orçamentárias e aponta que ambas “condicionam fortemente a realização da despesa pública, para além da dimensão política relativa à decisão de implementação de determinado tipo de gasto público”.

Em seguida, no quinto capítulo, “o controle interno na administração pública brasileira” objeto da análise de Óthon Castreghini Piccini. Em seu texto, o autor parte “da construção doutrinária em torno de um conceito jurídico de controle” para, após, abordar “a interpretação das disposições constitucionais aplicáveis, em especial, os arts. 70 e 74 da Carta Magna, que definem o controle interno como um ‘sistema’ a ser mantido ‘de forma integrada por cada Poder’”. Aponta insuficiências na literatura nacional acerca do tema e propõe a utilização da metodologia proposta por entidades internacionais, como “caminho para contornar a lacuna do ordenamento jurídico brasileiro em torno das técnicas de estruturação do sistema de controle interno na Administração Pública”.

No sexto capítulo, Leandro Maciel do Nascimento apresenta uma abordagem comparativa quanto aos modelos de entidades fiscalizadoras superiores (EFS) adotados no Brasil e no exterior. São apresentados os fundamentos e as origens da atividade de controle da gestão pública e, sem seguida, uma classificação em três grupos de sistemas de controle: o modelo napoleônico (que reúne os países que possuem tribunais de contas), o modelo de controladorias-gerais (que diz respeito aos países cujo controle externo é exercido por auditorias chefiadas por uma única autoridade) o modelo misto das auditorias colegiadas (que reúnem órgãos de decisão coletiva, mas que não possuem atribuições de julgamento de contas). Ao final, situa o Tribunal de Contas da União (TCU), como uma entidade secularmente vinculada ao modelo napoleônico, mas que apresenta algumas atribuições e características típicas das controladorias-gerais.

Expostos os modelos de EFS, Cláudio Augusto Kania, analisa, no capítulo sétimo, “a natureza jurídica dos tribunais de contas”. A partir da interpretação do texto constitucional, de diversas normas infraconstitucionais e da jurisprudência sobre a matéria, o autor indica que, nesse ponto, o texto constitucional recebeu poucas alterações formais. Contudo, tal fato não “impediu que houvesse evolução da forma de atuar causada pela necessidade desses órgãos serem consentâneos com a modernidade no trato da coisa pública”, além de vislumbrar “forte tendência de convergência às normas internacionais, o que, certamente, irá produzir novos

entendimentos acerca do papel desses órgãos de fiscalização e controle externo”. Por fim, indica uma característica do modelo de controle externo brasileiro: o fato de não haver um sistema unificado em um órgão centralizador das decisões, tal como ocorre com o Poder Judiciário, visto não existir “possibilidade de recursos processuais ao TCU, em respeito à autonomia dos entes subnacionais”.

Analisada a natureza jurídica dos tribunais de contas, Donato Volkers Moutinho expõe em detalhes, no capítulo oitavo, as “competências e funções dos tribunais de contas”. Trata das funções consultiva, judicante, fiscalizadora, informativa, sancionadora, corretiva, normativa, de ouvidoria e administrativa. Todas com fundamento em normas constitucionais, exposição essa que revela a complexidade das atribuições das cortes de contas brasileiras.

No capítulo nono, Marcelo Cheli de Lima aborda a “responsabilidade financeira”, como objeto de interesse do controle externo. Partindo da etimologia da expressão, trabalha a noção de que se trata da “modalidade de responsabilização de toda e qualquer pessoa que, por determinação legal ou contratual, tenha por função gerir dinheiros, valores ou quaisquer bens, públicos ou, caso privados, desde que estejam sob a guarda da Administração Pública”. Indica os princípios aplicáveis, os sujeitos e as eventuais sanções cabíveis em caso de falhas, irregularidades ou ilícitos. Ao final, conclui que a ideia central “consiste na possibilidade do órgão competente para auxiliar no exercício do controle externo, ao identificar irregularidades, aplicar sanções ou imputar débito aos responsáveis pela gestão de recursos públicos”.

O tema do “controle das políticas públicas” é objeto do décimo capítulo, a cargo de Sabrina Nunes Locken. Em trabalho elegante e fluido, a autora divide o texto em duas partes, em que propõe “no primeiro momento, aprofundar o estudo das políticas públicas (conceito, modelos de análise e previsão nas leis orçamentárias)” e, na segunda parte, “aprofundar propriamente o estudo sobre o controle das políticas públicas (distinção em relação à avaliação e à análise das políticas públicas; controle das contas governamentais)”. Segundo afirma, as “abordagens sobre as políticas públicas trazem perspectivas relativas a cada dimensão da ação governamental, enfatizando ora uma perspectiva mais procedimental, ora uma perspectiva mais política”. Nesse sentido, para uma melhor atuação das atividades de controle, propõe a importância de “compreender a dinâmica

que abrange a construção do arcabouço teórico da política pública como ciência”, reconhecendo os três elementos que as movimentam: atores, ideias e estruturas.

Por fim, mas não menos importante, Celso Augusto Matuck Feres Junior trabalha, no décimo primeiro e último capítulo, o tema do “controle social da administração pública”. O autor parte da premissa de que “o controle social da Administração Pública é aquele realizado em complemento ao controle oficial, mas sem substituí-lo, a fim de fiscalizar os atos praticados pelo Poder Público no interesse da sociedade”. Em seguida, aborda os titulares e a relevância das práticas de transparência na efetivação dos mecanismos de controle social, as quais, associadas “a uma sociedade vigilante, propiciam o fortalecimento e amadurecimento do Estado Democrático brasileiro, com a consequente melhoria dos serviços públicos e da vida das pessoas”.

Uma obra que foi construída com a colaboração de muitos e dedicados estudiosos em cada um dos assuntos, que se reuniram para trazer esta contribuição valiosa a todos os que desejam, precisam e tem interesse em conhecer os temas abordados. Elaborado com sistematização e linguagem clara e didática, sem perder a profundidade necessária para compreensão desta área do direito financeiro, que tem sido e será cada vez mais relevante na permanente construção e aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito brasileiro, este livro seguramente cumprirá seu papel.

Desde já agradecemos toda e qualquer contribuição para melhorar esta iniciativa.

# FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DO ESTADO

---

Rafael Antonio Baldo

## 1.1 Introdução

De origem francesa (*contre-rôle*), a palavra controle tem diferentes significados, como verificação, vigilância, limitação, direção e dominação. O exercício do controle pode resultar na imposição de medidas punitivas, corretivas ou orientadoras. Segundo Odete Medauar, “controle da Administração Pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formulado”<sup>1</sup>. Em termos jurídicos, o exercício do controle sempre requer a comparação entre dois termos. Essa comparação pode levar em conta um parâmetro fático (lógica apofântica do ser) ou um parâmetro axiológico (lógica deontica do dever-ser), revelando a influência exercida pelos valores e princípios que prevalecem em cada tempo e espaço. A partir desta premissa, o capítulo analisará as tipologias e as classificações de controle, mostrando como as finalidades e as ferramentas de controle têm se transformado de acordo com os contornos atribuídos para o Estado de Direito, para o Estado Social de Direito e, mais recentemente, para o Estado Democrático de Direito.

---

1 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 32.



## 1.2 A gênese do controle no Estado de Direito

O controle do Poder Público é resultado de uma equação que combinou, ao longo da modernidade ocidental, dois fatores que sempre estiveram presentes na história da humanidade, o exercício do poder e a legitimação da ordem, encontrando seu denominador comum no Direito. Existem várias fórmulas para legitimar a ordem instaurada pelo poder original. A título ilustrativo, vale mencionar a superioridade quase aristocrática do *zoon politikón* dos gregos, a *logos* estoica dos romanos, a divindade judaico-cristã, a tradição histórica do Antigo Regime, os direitos naturais do iluminismo, do contratualismo e do jusnaturalismo, a vontade do povo nos regimes liberais de representatividade indireta e o carisma do líder nos regimes populistas. Em tempos mais recentes, tem-se destacado a *performance* do poder político, com sua associação aos imperativos de governança e de governabilidade, servindo a um leque de interesses que vão desde a promoção dos direitos humanos até a otimização do mercado e da economia.

Ao longo dos séculos, o poder político abriu-se às influências externas, transpondo os limites da política hermeticamente centrada na figura do rei e nos representantes formalmente eleitos até alcançar os atos cotidianos de gestão pública. Nessa jornada, as teorias contratualistas exerceram um papel fundamental. Segundo Thomas Hobbes, o indivíduo estava livre de qualquer lei ou vínculo social no “estado de natureza”, mas ele vivia ameaçado pelo próximo. Para impor a convivência pacífica à força, foi necessário criar o Leviatã através do contrato social. Por meio dele, os cidadãos abriam mão da generalidade de seus direitos primitivos em prol da efetividade de direitos civis que eram garantidos pela espada do Estado<sup>2</sup>.

Ao discorrer sobre o contratualismo de Hobbes, Otfried Höffe afirma que, num primeiro momento, os homens teriam celebrado o **contrato jurídico original** com o propósito de renunciar ao estado de violência, abdicando de parte da liberdade existente no estado de natureza para disciplinar as relações humanas. Contudo, o contrato social original não garantia a efetividade do direito porque ele podia ser violado. Isso levou à celebração do **contrato estatal original** com a finalidade de criar o grande Leviatã, impondo a obrigação inicial de imparcialidade e a proibição inicial de arbitrariedade. Para legitimar o exercício do poder estatal, “o governo

---

2 VILLEY, Michel. *A formação do pensamento jurídico moderno*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 486-503.

do povo, pelo povo e para o povo” precisava ser submetido a diversos tipos de controle, influenciando a própria lógica de organização do Estado<sup>3</sup>.

Para evitar que o poder ficasse concentrado numa única pessoa, era necessário distribuir as competências internas do Estado sem prejudicar a soberania. Por isso, os contratualistas elaboraram diversas teorias a respeito da separação dos poderes como uma forma orgânica de controle, com destaque para a teoria elaborada por Montesquieu ao publicar a obra *L'Esprit des Lois* em 1748. A ideia era que cada braço do poder (*branch of power*) pudesse controlar os demais, com o objetivo de evitar a usurpação, os desvios e os excessos. Com o tempo, o modelo de rígida separação dos poderes foi dinamizado para melhor articular a relação entre os três ramos. Desta forma, o sistema de freios e contrapesos passou a contar com o exercício de funções típicas e de funções atípicas, atribuindo-se certas funções que em tese corresponderiam a outros poderes, como o julgamento pelo Senado Federal do crime de responsabilidade que foi praticado pelo presidente da República.

Assim, o Poder Executivo desempenha as funções políticas de declarar a guerra, celebrar a paz e firmar tratados, cabendo-lhe, no plano interno, realizar a função direta, concreta e imediata de aplicar a lei, com a sujeição de seus atos à revisão judicial. O Poder Legislativo exerce a função direta, abstrata e imediata de legislar, além da função direta, concreta e mediata de fiscalizar, devendo julgar as contas anuais do Poder Executivo. Por fim, o Poder Judiciário realiza a função direta, concreta e imediata de julgar os litígios que lhe são submetidos, realizando o controle de constitucionalidade dos atos normativos de caráter geral e abstrato.

Firmada em 1789, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão frisava que a sociedade tem o direito de pedir conta, a todo agente público, quanto à sua administração. Aqui reside o embrião do controle. Segundo Nelson Saldanha, este documento francês revela as duas finalidades da separação dos poderes: proteger os cidadãos contra a arbitrariedade estatal e viabilizar o funcionamento do governo sem violar a liberdade<sup>4</sup>. Coube à Declaração de 1789 fomentar a crença na liberdade

---

3 HÖFFE, Otfried. *A democracia no mundo de hoje*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 129-135.

4 Em seu art. 16, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão estabelece que “a sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a

e na igualdade sob o manto da legalidade, conferindo um poder quase sobrenatural ao legislador mediúnico, encarregado de decifrar a vontade geral e de decodificar os direitos naturais<sup>5</sup>. Dentre os três tipos-ideais de dominação de Max Weber, o Estado Moderno encontra seu fundamento na dominação racional-legal, pois o estatuto legal orientava a ação racional voltada para certos fins ou valores. Afinal, o burocrata estava adstrito ao cumprimento de regras abstratas, o que favorecia a previsibilidade e a calculabilidade das atividades governamentais<sup>6</sup>.

Sobre os alicerces do contrato social, o constitucionalismo liberal buscou equilibrar os direitos naturais invioláveis do cidadão e os poderes atribuídos ao Estado, disciplinando sua organização e seu controle com fundamento na separação dos poderes, no princípio da legalidade e na representação popular. Estes são os principais fundamentos que legitimam a atividade fiscalizatória. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que, “no Estado de Direito, a Administração Pública assujeita-se a múltiplos controles, no afã de impedir-se que desgarre de seus objetivos, que desatenda as balizas legais e ofenda interesse públicos ou dos particulares”<sup>7</sup>. Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a Administração controla seus próprios atos (controle interno), mas também está sujeita ao controle feito pelo Legislativo e pelo Judiciário (controle externo). Nestes termos, a autora define “o controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”<sup>8</sup>.

---

separação dos poderes não tem Constituição”, cf. SALDANHA, Nelson. **O estado moderno e a separação dos poderes**. São Paulo: Saraiva, 1987. p. 98-115.

5 Nos termos do artigo 4º da Declaração, “a liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo: assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão aqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos; estes limites apenas podem ser determinados pela lei”.

6 WEBER, Max. Os três tipos de dominação. *In*: COHN, Gabriel (Org.). **Max Weber**. 6. ed. São Paulo: Ática, 1997. p. 128-141.

7 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 919.

8 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 34. ed. São Paulo: Forense, 2021. p. 896.

Ao longo do século XIX, o desenvolvimento do direito financeiro e do direito administrativo considerou essa dualidade inerente ao Estado. Se, por um lado, era necessário conceder competências e prerrogativas ao governo para viabilizar o desempenho de suas funções, de outro, a lei criou diversos mecanismos de controle para evitar a usurpação, o desvio e o excesso de poder. Enquanto a atividade financeira do Estado foi tomada como a pedra angular do direito financeiro, sistematizando seu objeto de estudo, o orçamento público tornou-se a categoria central da disciplina, em torno da qual orbitavam, seus principais institutos, como as despesas públicas, as receitas ordinárias e o controle das finanças públicas. O orçamento público se consolidou após as revoluções liberais que levaram ao enfraquecimento do absolutismo. Sua função primordial era operacionalizar o controle legislativo das finanças públicas com foco no equilíbrio orçamentário. Afinal, era preciso controlar politicamente as receitas e as despesas do Estado, de modo a resguardar o bolso dos contribuintes.

Apesar das discussões a respeito da natureza do orçamento público, grande parte da doutrina entendia que o conteúdo da lei orçamentária se resumia à autorização prévia e periódica que o Poder Legislativo dava ao Poder Executivo, facultando a arrecadação das receitas e a realização das despesas. A forma de apresentar o orçamento consistia em inscrever todas as receitas e as despesas num documento único (princípio da unidade), proibindo a inscrição de matérias estranhas (princípio da exclusividade). Mas, mesmo naquela época, a unidade já era ameaçada pelas contas especiais e pelos orçamentos extraordinários. A organização interna do orçamento era feita mediante a inscrição das receitas e despesas, nesta ordem (princípio da precedência), com sua discriminação pelos valores brutos (princípio da universalidade) e com sua classificação segundo os itens de despesa e os órgãos beneficiados (princípio da especialização). Por fim, os procedimentos de elaboração, de aprovação e de execução do orçamento refletiam o conflito entre os poderes. Conforme o Poder Legislativo enrijecia o controle pela especialização das despesas inscritas, o Poder Executivo flexibilizava a lei orçamentária anual através dos créditos adicionais, do orçamento retificativo e do estorno de verbas.

A necessidade de controlar o poder conferido para o governo também estava presente dentro da própria Administração Pública, principalmente na França devido ao temor absolutista. Nesse sentido, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello afirma que o direito administrativo “constitui

disciplina própria do Estado Moderno, ou melhor, do Estado de Direito, porque só então se cogitou de normas delimitadoras da organização do Estado-poder e da sua ação”<sup>9</sup>. De início, os autores compilavam e comentavam as leis e os julgados do Conselho de Estado francês. Quando as leis e os julgados já compunham um considerável arranjo normativo, a doutrina francesa se propôs a resolver um problema prático, qual seja, fixar os limites entre a jurisdição comum e a jurisdição exercida pelo Conselho de Estado. Inobstante a discussão doutrinária a respeito da “pedra angular” do direito administrativo, buscando legitimar as prerrogativas da Administração Pública ora na ideia de *puissance publique* ora no conceito de serviço público, a questão do controle sempre foi central, influenciando o surgimento de várias teorias a respeito dos atos administrativos.

Naquele contexto histórico, o princípio da legalidade era o cânone axiológico que orientava o controle formal da Administração Pública, pois o **juízo de conformidade** confrontava o ato do administrador (norma individual) ao ato do legislador (norma geral). Por certo, o foco doutrinário convergia para os desvios, levando à teorização sobre os elementos e os vícios do ato administrativo. A título ilustrativo, Maurice Hauriou partiu dos elementos do ato (sujeito, forma, finalidade, objeto e motivo) para definir três tipos de vício. A usurpação do poder ocorreria quando a tripartição dos poderes fosse violada ou quando a decisão fosse tomada por pessoa sem autoridade, implicando a inexistência do ato. O excesso de poder ocorreria nos casos de vício de competência (sujeito incompetente), vício de forma (omissão das formalidades) ou vício de finalidade (desvio de poder, violação da lei ou de direito adquirido). Por fim, a **inoportunidade** do ato estaria adstrita aos atos discricionários, furtando-se, naquela época, ao controle do Legislativo e do Judiciário<sup>10</sup>.

É por isso que surgiu a classificação quanto à natureza do controle. Enquanto o controle de legalidade verifica a conformidade de cada ato administrativo com a lei em sentido amplo, havendo a possibilidade de ser realizado pelos três poderes, o controle de mérito avalia mérito discricionário de conveniência e de oportunidade do ato administrativo, mas, antigamente, este controle somente podia ser realizado pelas autoridades

---

9 MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Evolução científica do direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 83, p. 1-31, jan. 1966.

10 HAURIOU, Maurice. *Précis de Droit Administratif*. Paris: L. Larose & Forcel, 1893. p. 200-220.

superiores da Administração, observando o escalonamento hierárquico dos órgãos que compõem a mesma realidade orgânica. Neste sentido, Hely Lopes Meirelles ensina que o controle hierárquico “é o que resulta automaticamente do escalonamento vertical dos órgãos do Executivo, em que os inferiores estão subordinados aos superiores”<sup>11</sup>.

### **1.3 A diversificação do controle no Estado Social de Direito**

Após a quebra da bolsa de Nova York em 1929, a maior intervenção do Estado se materializou na implantação dos direitos sociais, na condução da economia e no aperfeiçoamento da gestão pública. Para alcançar esses objetivos, o Estado Social de Direito precisou mudar em dois sentidos. Em primeiro lugar, era necessário ir além das formalidades de outrora, conhecer a realidade subjacente e desenvolver a capacidade de planejar, pois só assim o governo conseguiria conduzir os rumos do Mercado e da Sociedade<sup>12</sup>. Em segundo lugar, era preciso fortalecer e aumentar o tamanho do Estado e, especificamente, do Poder Executivo, porque somente assim o governo conseguiria resolver os problemas sociais, políticos e econômicos que surgiram durante a Grande Depressão.

Quanto à primeira mudança, o planejamento das atividades governamentais passou a se valer de diversos mecanismos, dentre eles, o orçamento público, que passou ser utilizado para coletar dados estatísticos e para reforçar o controle estatal. No período entreguerras, o planejamento orçamentário da economia nacional estimulou a uniformização das regras de contabilidade pública com o objetivo de aprimorar o controle da dívida do déficit operacional; também influenciou a edição do Plano Especial de Obras Públicas e Aparelhamento de 1939 e o Plano de Obras e Equipamentos de 1943; e, por fim, favoreceu o surgimento do orçamento cíclico e do orçamento econômico. O orçamento cíclico fez com que o foco do controle se deslocasse do equilíbrio orçamentário de cada exercício para o equilíbrio financeiro de longo prazo, diluindo o impacto dos investimentos

---

11 MEIRELLES, Hely Lopes. *O direito administrativo brasileiro*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 729.

12 Consoante Heleno Taveira Torres, “com a ascensão do Estado Social, o orçamento foi alçado à condição de instrumento fundamental ao planejamento do Estado”, cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 353.

e das dívidas nos orçamentos plurianuais (como o Orçamento Plurianual de Investimentos da Constituição Federal de 1967). Por sua vez, o orçamento econômico nacional tinha o objetivo de controlar o grau de participação das empresas, das famílias e do governo na formação do Produto Nacional Bruto, levando à difusão da classificação econômica das receitas e das despesas, que separa as operações correntes das operações de capital.

Após a Segunda Guerra Mundial e a redemocratização do Brasil, o planejamento da economia nacional passou a ser feito por outros instrumentos mais flexíveis que não exigiam a revisão periódica pelo Poder Legislativo, como o Plano de Metas de Juscelino Kubitschek, o Plano Trienal de João Goulart e o Plano de Ação Econômica do Governo. Inspirado no relatório final da Comissão Hoover de 1949 e no PPBS dos norte-americanos (*Planning, Programming and Budgeting System*), o governo brasileiro editou a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 e o Decreto-lei n. 200, 25 de fevereiro de 1967, transformando o orçamento numa ferramenta destinada ao planejamento da gestão pública. Ao estabelecer as normas gerais de direito financeiro para as três esferas de governo, a Lei n. 4.320/1964 disciplinou a forma de elaborar, apresentar e executar o orçamento público, com regras específicas para os fundos especiais, as autarquias e outras entidades, dispondo, ainda, sobre o exercício financeiro, os créditos adicionais e as regras de contabilidade pública. Segundo o art. 75 dessa lei, o controle da execução orçamentária compreende três dimensões: a legalidade das receitas, despesas e obrigações contraídas, a fidelidade dos agentes responsáveis pelos bens e valores públicos e o cumprimento dos programas de trabalhos, indicando as obras realizadas e os serviços prestados em termos monetários.

Posteriormente, o Decreto-lei n. 200/1967 reformou a Administração federal com o objetivo de promover a segurança nacional e o desenvolvimento socioeconômico. Peça central desta reforma, o planejamento exigia a aplicação coordenada de vários instrumentos. Com base no plano geral do governo, cada Ministério deveria elaborar os programas setoriais e regionais de duração plurianual. Essas diretrizes centrais e setoriais serviam como ponto de partida para a elaboração do orçamento-programa. Os diversos órgãos e departamentos da Administração Pública deviam especificar seus programas em termos de projetos e de atividades, com o estabelecimento de indicadores que fossem capazes de mensurar os trabalhos, as metas e os resultados. O orçamento-programa servia como uma espécie de roteiro que

controlava a execução anual dos programas orçamentários. Isto porque a programação financeira de desembolso deveria ajustar o ritmo de execução do orçamento ao fluxo de caixa, assegurando a liberação automática das verbas necessárias para a realização dos programas.

É neste contexto que Hely Lopes Meirelles assinala a aplicação do controle finalístico, devendo a norma legal indicar a autoridade controladora, as faculdades a serem exercidas e as finalidades objetivadas. Nas palavras do autor, “é um controle teleológico, de verificação do enquadramento da instituição ao programa geral do Governo”<sup>13</sup>. Por sua vez, James Giacomoni afirma que, “o orçamento-programa acaba sendo um instrumento importante de coordenação com vistas à unidade, pois reúne, para a decisão superior, a programação de todas as entidades, oportunidade em que as necessárias avaliações e compatibilizações podem ser efetuadas”<sup>14</sup>. Daí se depreende a relevância do orçamento-programa não só para o controle finalístico e teleológico das atividades administrativas, mas também para o controle das finanças públicas, pois as dotações orçamentárias são liberadas de acordo com o estágio de execução dos programas.

Quanto à segunda mudança, o Estado Social de Direito promoveu o crescimento de seu aparato administrativo mediante a criação de entidades que passaram a integrar a Administração Pública indireta, adotando o regime jurídico mais adequado para cada forma de intervenção do Estado nos domínios sociais e econômicos. Essa capilarização ficou mais evidente após a edição do Decreto-lei n. 200/1967, que reformou a Administração federal. Enquanto a Administração direta é constituída pelos serviços atrelados à Presidência e aos ministérios, a Administração indireta compreende tanto as autarquias e as fundações de direito público, quanto as empresas públicas e as sociedades de economia mista de direito privado. Assim, por meio de leis que criam as autarquias e as fundações ou por meio de leis que autorizam a criação das empresas públicas ou das sociedades de economia mista, o poder central destaca e transfere um rol de atribuições para essas entidades, cumprindo-lhes desempenhar as finalidades para as quais elas foram criadas ou autorizadas, na esteira dos princípios da finalidade e da especialidade.

---

13 MEIRELLES, Hely Lopes. *O direito administrativo brasileiro*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 730.

14 GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 184.



O crescimento da Administração Pública exigiu a modificação das formas de controle interno. Segundo o art. 13 do Decreto-lei n. 200/1967, o controle deve ser realizado em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo três modalidades. Em primeiro lugar, a chefia deve controlar a execução dos programas e a observância das normas pelos seus subordinados. Em segundo lugar, os órgãos devem controlar o exercício das atividades auxiliares. Em terceiro lugar, os órgãos de contabilidade e auditoria devem controlar a conservação dos bens e a aplicação do dinheiro público. Para garantir a atuação uniforme, a Administração Pública direta viu-se na necessidade de realizar o controle da Administração Pública indireta. Esse tipo de controle tem fundamento no poder de tutela, que é a fiscalização realizada pelo poder central sobre as entidades centralizadas. Contudo, Maria Sylvia Zanella Di Pietro alerta que o exercício do poder de tutela “é um controle externo que só poder ser exercido nos limites estabelecidos em lei, sob pena de ofender a autonomia que lhes é assegurada pela lei que as instituiu”<sup>15</sup>. No âmbito federal, o poder de tutela tem respaldo no art. 19 e seguintes do Decreto-lei n. 200/1967. Além de supervisionar os órgãos subordinados, o ministro de Estado exerce a supervisão ministerial das entidades afins da Administração indireta, controlando a execução dos objetivos institucionais, a harmonia com as diretrizes centrais e a eficiência administrativa.

Além do novo enfoque dado pelo direito positivo, o controle administrativo interno despertou maior interesse da jurisprudência e da doutrina. Sob o prisma jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a Administração Pública pode realizar o controle de ofício dos vícios existentes nos atos administrativos, como decorrência do poder de autotutela. Em dezembro de 1963, a Súmula n. 346 do STF estabeleceu que “a Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”. Em dezembro de 1969, foi editada a Súmula n. 473 do STF com o seguinte teor: “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”. Sob o prisma doutrinário, Maria Sylvia Zanella Di

---

15 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 34. ed. São Paulo: Forense, 2021. p. 898.

Pietro também aponta a distinção entre o controle por iniciativa própria e o controle por provocação. Nas suas palavras, “controle administrativo é o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação”<sup>16</sup>.

Em complemento ao controle de ofício que é feito pela iniciativa da própria autoridade, o controle administrativo também pode ser provocado por terceiros, sejam eles internos ou externos à Administração Pública. Quanto à provocação interna, existem situações em que a autoridade precisa decidir ou avaliar um caso que lhe foi noticiado ou encaminhado pelos órgãos de ouvidoria, correição, inspeção e/ou de auditoria interna. Com inspiração na figura do *ombudsman*, a ouvidoria tem a função de receber queixas e denúncias da população a respeito das irregularidades praticadas pelos agentes públicos ou das falhas ocorridas na prestação dos serviços públicos, com a apuração dos fatos através de sindicâncias ou de processos administrativos disciplinares, visando à posterior decisão pela autoridade responsável. Quanto aos órgãos de inspeção, auditoria e correição, Odete Medauar assinala que eles se destinam, “a oferecer informações e dados sobre os serviços controlados a autoridades com poder de decisão nesses setores; de regra, seus realizadores são desprovidos de poder de decisão, elaborando relatórios dirigidos à autoridade com tal poder, com propostas de medidas”<sup>17</sup>.

Quanto à provocação externa, a autoridade responsável pela decisão pode ser provocada mediante o oferecimento de denúncias, reclamações, representações pelos próprios administrados, mediante a apresentação de pedido de reconsideração para a própria autoridade que editou o ato impugnado ou julgou o processo administrativo ou, ainda, mediante a interposição de recurso administrativo. Fala-se em recurso administrativo próprio quando o apelo é decidido pela autoridade ou instância superior do mesmo órgão, no exercício do controle hierárquico e do poder de autotutela, considerando a subordinação dos órgãos inferiores aos superiores. Por sua vez, fala-se em recurso administrativo impróprio quando o apelo

---

16 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 34. ed. São Paulo: Forense, 2021. p. 897.

17 MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 436.

é dirigido para a autoridade de outro órgão não integrado na mesma hierarquia daquele órgão que proferiu o ato. Neste ponto, vale ressaltar que esta distinção entre o recurso administrativo próprio e o recurso administrativo impróprio surgiu como decorrência do agigantamento da Administração Pública indireta.

Além do crescimento do aparato estatal, o Estado Social de Direito buscou fortalecer o Poder Executivo. Em reação ao controle formal dos atos vinculados, a Administração Pública buscou ampliar seu espaço de atuação discricionária, permitindo a resposta mais adequada para cada situação. Neste contexto, o controle dos atos discricionários passou a ser o verdadeiro “calcanhar de Aquiles” do direito administrativo. Como a existência e a extensão do poder discricionário dependem da lei e da jurisprudência, o controle da discricionariedade evoluiu paulatinamente, sujeitando-se, de início, apenas ao recurso gracioso e hierárquico da própria Administração Pública. Segundo René Chapus, o poder discricionário era controlado de forma mais restrita, porque estava limitado ao erro de direito, erro de fato e ao desvio de poder, abrangendo, mais tarde, as medidas desproporcionais que eram aplicadas no exercício do poder de polícia e do poder disciplinar, na esteira do que foi decidido pelo Conselho de Estado francês no *Arrêt Vinolay* de 1978. Atualmente, a necessidade de controlar os atos discricionários tem levado a doutrina a ampliar os contornos do que se entende por legalidade, recorrendo às ideias de bloco de moralidade, juridicidade e proporcionalidade<sup>18</sup>.

#### **1.4 A inovação do controle no Estado Democrático de Direito**

Nas últimas décadas do século XX, uma série de fatores levou à passagem do Estado Social de Direito para o Estado Democrático de Direito. Sob o prisma econômico, a globalização fez com que muitas indústrias e empresas se deslocassem para os países menos desenvolvidos, onde as leis trabalhistas, tributárias e ambientais eram mais brandas. Contudo, a população destes países pouco se beneficiou, porque os salários eram baixos e os recursos eram insuficientes para reduzir a desigualdade social.

---

18 Diógenes Gasparini afirma que a moralidade administrativa é do tipo fechada, por compreender um conjunto de valores e de regras de condutas extraídas da própria Administração Pública, cf. GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 10.

Além disso, a crise internacional do petróleo provocou uma recessão a partir da década de 1970, levando ao crescimento da inflação, ao endividamento público e ao fortalecimento do neoliberalismo. Sob o prisma social, os cidadãos clamavam por maior participação nos assuntos públicos, porque eles já não se sentiam representados. Além da profissionalização dos políticos e da crise institucional dos partidos e dos sindicatos como dois mecanismos de intermediação, grande parte das decisões que afetam a vida cotidiana da população passou a ser tomada em instâncias administrativas sem nenhuma representatividade popular. Era necessário promover o avanço da democracia em termos de *accountability* e de *responsiveness*, na busca de maior transparência, governança, responsabilidade e eficiência na prestação dos serviços públicos.

No Brasil, a ditadura militar encontrou uma resistência cada vez maior a partir da década de 1980, enfrentando o crescimento da inflação, da dívida e da rejeição popular. Na redemocratização do país, a Assembleia Nacional Constituinte elencou um vasto rol de direitos fundamentais e sociais. As competências do Estado foram remanejadas de modo a descentralizar as atribuições então concentradas na Presidência da República para os demais poderes e para os demais entes federativos. O controle das finanças públicas saiu fortalecido em vários aspectos. Em primeiro lugar, o Poder Legislativo passou a exercer um controle mais incisivo sobre o endividamento e sobre o orçamento público, pois o Poder Executivo deve elaborar a proposta de orçamento de acordo com a lei de diretrizes orçamentárias. Em segundo lugar, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988) conferiu tratamento mais aprofundado para o controle interno e o controle externo, atribuindo uma série de competências aos tribunais de contas. Em terceiro lugar, o texto constitucional dedicou um capítulo específico para as finanças públicas, disciplinando mais detalhadamente o regime jurídico do orçamento público.

Com forte inspiração no parlamentarismo alemão, o sistema orçamentário nacional passou a compreender três instrumentos distintos. Nessa tríade orçamentária, o plano plurianual (PPA) enfatiza a função de planejamento, facilitando o controle das diretrizes, dos objetivos e das metas quadrienais para as despesas de capital, para as outras despesas delas decorrentes e para as despesas relativas aos programas de duração continuada (art. 165, I, CRFB/1988). Por sua vez, a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) exerce a função estratégica de definir as metas e

as prioridades para o exercício seguinte, de dispor sobre as alterações na legislação tributária e de nortear as políticas de fomento, fortalecendo o controle exercido sobre o processo legislativo orçamentário (art. 165, II, CRFB/1988). Por fim, a lei orçamentária anual (LOA) compreende o orçamento fiscal e o orçamento de investimento das estatais, além do orçamento da seguridade social no caso da União, facilitando o controle de receitas e despesas que antes eram aprovadas separadamente (art. 165, II, CRFB/1988).

Após a estabilização da moeda nacional e a realização de uma reforma administrativa durante a década de 1990, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi aprovada por meio da Lei Complementar (LC) n. 101, de 4 de maio de 2000. Partiu-se da premissa de que o planejamento e a transparência das atividades financeiras do Estado são fundamentais para prevenir os riscos e corrigir os desvios que podem afetar o equilíbrio das contas públicas. O legislador também considerou que a gestão fiscal responsável e transparente requer o cumprimento das metas de resultado primário e de resultado nominal, com a obediência dos limites relacionados à renúncia de receita, às despesas com pessoal, ao endividamento público, incluindo a dívida consolidada, a dívida mobiliária, as operações de crédito, a concessão de garantia e os restos a pagar. Com os olhos voltados para o volume total de gastos e de dívidas, a LRF adotou o conceito básico de receita corrente líquida (RCL) para melhor controlar a geração das despesas e a realização das operações de crédito, balizando a aplicação de mecanismos preventivos e repressivos, como o contingenciamento das despesas e a proibição de receber transferências voluntárias. Novas funções foram atribuídas para a LDO com o objetivo de promover a sustentabilidade fiscal, criando o anexo de metas fiscais e o anexo de riscos fiscais.

Depois de disciplinar as questões orçamentárias, a renúncia das receitas, o controle das despesas, as transferências voluntárias e o monitoramento da dívida pública, a LRF dedicou-se à transparência, ao controle e à fiscalização das finanças públicas. Dentre os vários instrumentos que promovem a transparência da gestão fiscal estão as leis orçamentárias, as prestações de contas, os pareceres prévios, o relatório resumido de execução orçamentária (RREO), o relatório de gestão fiscal (RGF), as audiências do orçamento participativo, a divulgação destes documentos no portal da transparência. O RREO e o RGF são documentos fundamentais para o monitoramento da execução orçamentária. Eles servem de base

para os alertas dos tribunais de contas; permitem o acionamento dos mecanismos de recondução dos gastos; orientam a prestação de contas; e facilitam a fiscalização da gestão fiscal. No final das contas, a inovação dos mecanismos de controle acabou fortalecendo a transparência e a participação social em benefício da democracia participativa.

Além dos novos contornos atribuídos para o controle das finanças públicas, a passagem do Estado Social de Direito para o Estado Democrático de Direito também promoveu a transformação do aparato administrativo brasileiro. Durante o governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, o Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado inspirou a elaboração e a aprovação das Emendas Constitucionais n. 19, de 4 de junho de 1998, e 20, de 15 de dezembro de 1998. Desde então, foram criados novos institutos jurídicos com a finalidade de reestruturar a Administração Pública, favorecendo a abertura do Estado para o mercado, para a sociedade e para outras esferas de governo. Nessa esteira, o mercado passou a desempenhar várias atividades econômicas que antes estavam concentradas no setor público por conta de seu caráter estratégico (*e.g.* Telebrás), mas, em contrapartida, o Estado intensificou a intervenção indireta por meio da regulação e da indução, levando à criação de diversas agências reguladoras (*e.g.* Anatel). Na sociedade civil, o terceiro setor cresceu num ritmo acelerado, em virtude do fomento estatal à prestação dos serviços públicos não exclusivos pelas entidades juridicamente qualificadas como organização social ou como organização da sociedade civil de interesse público. Na esfera pública, os entes federados uniram-se na implementação de seus objetivos comuns, explicando a criação dos consórcios públicos, em benefício do federalismo de cooperação.

A mudança na estrutura organizacional do Estado resultou na criação de novas técnicas de gestão pública, que vem sendo utilizadas na formulação, na implementação e no monitoramento das atividades administrativas e das diversas políticas públicas que estão relacionadas a setores essenciais como saúde, mobilidade urbana e resíduos sólidos. Na realização das atividades internas, a Administração Pública tem buscado, cada vez mais, o fornecimento de bens e a prestação de serviços junto aos agentes de mercado, seguindo o regime jurídico das licitações e dos contratos, recentemente alterado com a aprovação da Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021. Na saúde, por exemplo, os contratos de gestão e os termos de parceria abriram novas possibilidades, conduzindo ao

gerenciamento de hospitais e unidades de saúde por organizações sociais mediante a aprovação de planos de trabalho que permitem a avaliação do desempenho em termos quantitativos e qualitativos. No transporte público, as parcerias público-privadas têm viabilizado a injeção de capital privado em obras que dependem de grandes investimentos, como demonstra a expansão do sistema metroviário na cidade de São Paulo. Por fim, os consórcios públicos têm permitido a reunião de pequenos municípios, que, isoladamente, não poderiam atender as diretrizes da política nacional de resíduos sólidos.

Todas essas transformações estruturais, procedimentais e gerenciais exigiram a inovação das modalidades de controle. A título ilustrativo, a atividade dos tribunais de contas tem mudado de modo significativo nas últimas décadas em decorrência dos avanços tecnológicos, principalmente na área da informática, permitindo a criação de sistemas e processos integrados de controle externo que favorecem o monitoramento concomitante das atividades fiscalizadas. Neste ponto, Caldas Furtado aponta a existência de três tipos de controle com relação ao momento de sua ocorrência<sup>19</sup>. O controle prévio era a modalidade predominante antes da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, exigindo o prévio registro de determinados atos perante o tribunal de contas. Desde então, tem prevalecido o controle sucessivo ou posterior, que busca fiscalizar, apreciar e julgar a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos depois da sua prática, evitando que o controle externo paralise as atividades da Administração Pública. Por fim, o controle concomitante ocorre no momento em que acontece a atividade administrativa fiscalizada, com a possibilidade de sustar a execução do ato ilegal ou lesivo ao interesse público, a exemplo da sustação dos contratos pelo Poder Legislativo ou da paralisação das licitações pelos tribunais de contas em virtude do exame prévio de edital.

Além das inovações decorrentes do controle concomitante, os tribunais de contas têm buscado se adequar às diretrizes estabelecidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores. Trata-se de uma organização de caráter não governamental que surgiu na

---

19 FURTADO, José de Ribamar Caldas. *Direito financeiro*. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 569-570.

década de 1950 com objetivo de analisar e de comparar os diversos modelos de auditoria, permitindo a troca de conhecimentos, a identificação das boas iniciativas e a difusão de auditorias que sejam confiáveis e independentes. Com o status de órgão consultivo perante o Conselho Econômico e Social das Nações Unidas, essa organização internacional tem editado uma série de documentos, como a Declaração de Lima de 1977 e a Declaração do México de 2007, fixando princípios, diretrizes e regras que devem ser observados na definição das estruturas e dos procedimentos de auditoria.

De 2013 a 2019, esse mosaico normativo estava organizado em quatro níveis. Enquanto o nível 1 definia os princípios fundamentais de organização, o nível 2 fixava as premissas de funcionamento das entidades fiscalizadoras, incluindo a independência, a transparência, a ética e o controle de qualidade. Voltado para o exame independente, objetivo e confiável, o nível 3 trazia os princípios fundamentais de fiscalização, cabendo ao nível 4 detalhar os procedimentos de auditoria. Em 2019, foi aprovado a nova estrutura de sistematização dos pronunciamentos. Os princípios fundamentais (INTOSAI-P 1-9) e os princípios centrais de constituição das EFS (INTOSAI-P 10-99) dão suporte para os princípios e as regras que disciplinam tanto as competências (COMP), quanto as atividades e os procedimentos aplicáveis na auditoria financeira, na auditoria operacional, no *compliance* e outros compromissos (ISSAI), havendo, ainda, as orientações de aplicação facultativa (GUID).

Assim, o resgate histórico demonstra que as acepções, as noções e as tipologias de controle têm variado de acordo com os contornos atribuídos ao Estado. A primeira fase do controle surgiu junto com o constitucionalismo clássico no final do século XVIII e no início do século XIX. A separação dos poderes e a organização da Administração Pública deram origem à distinção entre o controle interno que era feito pelo Poder Executivo e o controle externo que era excepcionalmente feito pelo Poder Legislativo e pelo Poder Judiciário, quando provocado por terceiros. Com a finalidade de verificar o cumprimento das formalidades exigidas pelo direito, o controle valia-se de duas grandes ferramentas: o orçamento público e o ato administrativo. A segunda fase do controle despontou após o *crack* de 1929. A resolução dos novos problemas sociais e econômicos pelo Estado levou ao fortalecimento do Poder Executivo e



ao crescimento da Administração Pública. Surgiram novas ferramentas de controle, como o orçamento-programa e a supervisão ministerial. Por fim, a terceira fase teve início no final do século XX, quando o mercado e a sociedade começaram a criticar a falta de eficiência e de transparência das atividades estatais, provocando a transformação do Estado e a consequente a inovação das modalidades de controle, sob a forte influência das diretrizes fixadas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores.

# FISCALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA, LEGISLATIVA E JUDICIÁRIA

---

Isabella Remaili Monaco

## 2.1 Introdução

A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal (DF) e dos municípios deve obedecer aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. É o que dispõe o art. 37, *caput*, da CRFB/1988, e que pode ser resumido em poucas palavras: é dever da Administração atuar em prol do interesse público.

A despeito disso, não são raros os casos de abuso por parte do administrador, que se serve de sua função para atender a interesses particulares, causando, dentre outros, prejuízos ao erário público. Por isso, além de essencial, decorre do próprio texto constitucional a necessidade de fiscalização, de controle da atuação da Administração, especialmente em matéria de direito financeiro.

Este capítulo objetiva, justamente, trazer um panorama das modalidades e espécies de controle da Administração Pública, tendo como foco os aspectos voltados à atividade financeira do Estado e dando especial atenção à identificação de alguns pontos, quais sejam: os diferentes órgãos e poderes que têm função de controle e como a exercem; a caracterização

da fiscalização hierárquica; e os papéis do Poder Judiciário, do ministério público e das ouvidorias de polícia.

## **2.2 Administração Pública enquanto objeto do controle**

Antes de adentrar o tema do controle propriamente dito, é importante delimitar o conteúdo da expressão Administração Pública. Isso porque o que se analisará é o controle sobre ela e não sobre a atividade judicial ou legislativa, por exemplo.

De acordo com Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>1</sup>, a expressão possui dois sentidos: (i) o subjetivo, formal ou orgânico, segundo o qual designa os entes que exercem a atividade administrativa, compreendendo pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos da função administrativa; e (ii) o objetivo, material ou funcional, para o qual corresponde à natureza da atividade exercida pelos referidos entes, sendo, portanto, a própria função administrativa da qual se incumbe, predominantemente, o Poder Executivo.

É exatamente esse conceito amplo que será aqui considerado, incidindo o controle, portanto, sobre os entes e atividades resultantes do exercício da função administrativa.

Além disso, deve-se alertar que o enfoque será sobre a atuação administrativa relacionada ao direito financeiro e, portanto, à fiscalização contábil, financeira e orçamentária, da qual trata a Seção IX, do Capítulo I do Título IV da CRFB/88 (arts. 70 a 75).

## **2.3 Modalidades e espécies de controle**

O controle da Administração Pública pode se dar de diversas formas e por diversos órgãos e poderes. Com o objetivo de criar uma sistematização, serão utilizados, a seguir, os termos “modalidades” e “espécies” de controle. As modalidades serão consideradas as formas de controle existentes, as quais não estão todas expressamente previstas pela Constituição, decorrendo de classificações doutrinárias. Já por espécies serão entendidas as vertentes de controle desenhadas de forma mais evidente

---

1 DI PIETRO, Maria Sylvia. *Direito administrativo*. 34. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 65-66.

pelo texto constitucional, permitindo identificar uma estrutura de controle prevista pelo legislador. Vale ressaltar que a doutrina utiliza os termos em questão de maneiras distintas e que, neste capítulo, os vocábulos serão utilizados sem observar as divergências, a fim de facilitar a sistematização. Ainda, vale esclarecer, desde já, que as modalidades são mais numerosas e permitem caracterizar as diferentes espécies, parecendo, por vezes, com elas coincidir.

### **2.3.1 Modalidades de controle**

Isso posto, trate-se, primeiro, das modalidades. Diversos são os critérios utilizados para sua classificação. Aqui, adotaremos aqueles que, como aponta Hélio Saul Mileski<sup>2</sup>, são amplamente utilizados pela doutrina, quais sejam “tipo”, “órgão executor”, “momento” e “finalidade”.

#### **2.3.1.1 Tipos de controle**

Quanto ao tipo, o controle pode ser interno ou externo, a depender se o órgão controlado pertence ou não à mesma estrutura do órgão controlador.

Conforme leciona Odete Madeuar<sup>3</sup>, o controle interno da Administração Pública é a fiscalização exercida por ela mesma sobre seus atos e atividades de seus órgãos e entidades descentralizadas. Ele permite à Administração anular, por ilegalidade, ou revogar, por conveniência e oportunidade, os próprios atos, conforme entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal, em sua súmula n. 473<sup>4</sup>.

Controle externo, por sua vez, é aquele executado por órgãos ou poderes externos à estrutura do controlado. É, por exemplo, o controle exercido pelo Poder Legislativo ou pela administração direta sobre a indireta.

Ao tratar dos controles interno e externo em matéria de finanças públicas, o art. 70, *caput*, da CRFB/1988 dispõe o seguinte:

---

2 MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. 3. ed. São Paulo: Fórum, 2018. p. 173.

3 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 53.

4 A Súmula 473 do STF tem o seguinte enunciado: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”.

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Como se pode notar, o controle da Administração em matéria financeira se dá tanto pelo controle externo quanto pelo controle interno. E mais: é necessária a atuação do controle interno de cada poder, e não apenas do Executivo. Isso porque, como mencionado, a Administração Pública não se resume ao Poder Executivo, havendo o exercício da função administrativa por outros poderes. Eis, portanto, a importância do conceito amplo da expressão acima abordado.

Em seguida, o art. 71 trata especificamente do controle externo em âmbito federal, atribuindo-o expressamente ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Essa organização, conforme disposto pelo art. 75, deve ser espelhada para os estados e municípios, que contarão com os respectivos órgãos legislativos e tribunais de contas.

Neste ponto, é válido notar que o controle externo, pela literalidade do texto constitucional, é aquele exercido pelo Legislativo auxiliado pelo tribunal de contas, e não por todo e qualquer órgão que não esteja na mesma estrutura do controlado, como determina a classificação utilizada. Isso, contudo, não a torna equivocada ou inútil, na medida em que serve plenamente à finalidade de sistematização.

O art. 74, por sua vez, adentra o controle interno. Segundo ele, os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, a fim de, dentre outras coisas, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos; avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração; e controlar as operações de crédito. O controle interno, portanto, deve ser exercido de forma coordenada.

### ***2.3.1.2 Controle segundo o órgão executor***

A doutrina divide o controle por órgão executor em administrativo, legislativo e judiciário.

O controle administrativo é o que a Administração Pública exerce sobre seus próprios atos, seja de ofício ou por provocação. Ele decorre da autotutela administrativa e, avaliando a legalidade e o mérito dos atos, permite sua alteração, anulação ou revogação.

O controle legislativo, por sua vez, é aquele exercido pelo Poder Legislativo. A título de exemplo, pode-se mencionar a competência do Congresso Nacional para julgar, anualmente, as contas do presidente da República (art. 49, IX, da CRFB/1988). Isso já demonstra que não se trata de um controle meramente político, envolvendo também o aspecto financeiro, o que se torna ainda mais evidente pelo fato de o TCU auxiliar o Congresso Nacional no controle externo eminentemente financeiro.

Por fim, o controle judiciário é o exercido pelo Poder Judiciário, sendo este provocado a resolver litígios entre a Administração e o administrado. Segundo o art. 5º, inciso XXXV da CRFB/1988, a lei não excluirá da apreciação desse Poder lesão ou ameaça a direito.

### ***2.3.1.3 Controle conforme o momento***

O controle sobre o ato administrativo pode ocorrer em diversos momentos: será prévio quando se der antes da realização do ato, o que, na seara financeira, pode ser exemplificado pela exigência de empenho antes da realização da despesa (art. 60 da Lei n. 4.320/64); será concomitante quando realizado no momento de execução da atividade administrativa; e será posterior quando ocorrer após o aperfeiçoamento do ato.

### ***2.3.1.4 Controle conforme a finalidade***

O controle segundo a finalidade analisa a legalidade e o mérito do ato administrativo.

Nos moldes do art. 37 da Constituição, a Administração deve obedecer ao princípio da legalidade, sendo legal não só aquilo que atende aos ditames da lei em sentido estrito, como também dos demais atos normativos.

O controle de legalidade pode ser exercido pelos três poderes.

O mesmo não ocorre, em tese, com o controle de mérito. Este analisa a eficiência, a eficácia e a economicidade dos atos praticados, considerando, também, sua conveniência e oportunidade. Envolve, portanto, a discricionariedade da Administração, motivo pelo qual deve ser objeto apenas de seu próprio controle.

### **2.3.2 Espécies de controle**

Esclarecidas as modalidades de controle, vejamos suas espécies. Como várias se assemelham às modalidades já tratadas, aproveitaremos para abordar características complementares e adentrar alguns dos pontos específicos sobre os quais nos propusemos a tratar.

Isso posto, Jessé Torres Pereira Junior<sup>5</sup> identifica quatro vertentes de controle no texto constitucional: o autocontrole, ou controle administrativo; o parlamentar; o popular; e o judicial. A essas, deve ser adicionado o controle exercido pelos tribunais de contas, em consonância com o entendimento da professora Odete Medauar e de Helio Saul Mileski. Essa espécie será aqui denominada de controle financeiro.

#### **2.3.2.1 Controle administrativo e fiscalização hierárquica**

O controle administrativo tem as mesmas características mencionadas para a modalidade de mesma denominação. Assim, está-se diante do controle exercido pela Administração sobre seus próprios atos, como decorrência da autotutela administrativa.

Nessa toada, deve-se notar que se trata, na maior parte das vezes, de modalidade de controle interno – não o será somente quando a Administração direta fiscalizar a indireta –, que pode ser exercido de ofício ou mediante provocação, bem como de forma prévia, concomitante ou posterior.

Deve-se ressaltar que o controle administrativo é o único que, em tese, pode efetuar um controle mais abrangente dos atos administrativos, avaliando não só sua legalidade como também seu mérito. Isso porque o último implica a análise de aspectos discricionários relacionados à conveniência e oportunidade do ato praticado, de modo que a interferência de outro poder causaria uma relação de subordinação, implicando a violação ao princípio da separação dos poderes.

Além disso, pode ser desempenhado pelo próprio agente em relação aos seus atos ou pelo superior em relação aos atos do agente subordinado<sup>6</sup>. Nesse último caso, fala-se na chamada fiscalização hierárquica

---

5 PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres. *Controle judicial da Administração Pública: da legalidade estrita à lógica do razoável*. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 21.

6 Justamente por isso, opta-se, aqui, por utilizar a expressão “controle administrativo” para designar o controle exercido pela Administração sobre sua atuação e “autocontrole” para referir a revisão que um agente faz de seu próprio ato.

(também conhecida como controle hierárquico), que é uma das formas mais comuns de controle dentro da estrutura administrativa, justamente por ser ela fortemente hierarquizada.

Dentre outros modos, ela pode ocorrer mediante a apresentação de recursos administrativos pelos administrados em face de determinado ato, levando à instância superior sua reanálise. Interessante notar, aliás, que, ressalvadas algumas exceções relacionadas ao processo administrativo disciplinar, tais recursos admitem a *reformatio in pejus*.

Esclareça-se que não se confunde com a fiscalização hierárquica aquela exercida pela Administração direta sobre a indireta. Isso porque não há vínculo de subordinação entre elas, mas sim, uma descentralização. Logo, a fiscalização hierárquica só ocorre no controle interno, embora este a ela não se restrinja.

Além disso, a fiscalização em questão pode ser obrigatória, como lembra Odete Medauar<sup>7</sup>, decorrendo de norma legal que exija a atuação do superior em determinados momentos. É, por exemplo, o caso das homologações.

A professora Odete Medauar também apresenta importantes ponderações sobre a fiscalização hierárquica. Nesse sentido, indica como vantagens o fato de ser um processo menos formalista e oneroso que o jurisdicional; a possibilidade de realização de um controle mais abrangente, que discuta o mérito; e o aprimoramento da relação entre indivíduo e Administração. Por outro lado, como aspectos negativos, relembra a existência de um sentimento de solidariedade hierárquica entre os administradores, bem como de uma forte mentalidade de que se deve esperar que o administrado reclame o que entende ser seu direito na esfera judicial.

A despeito do quanto acima exposto, é importante salientar, na esteira do que lecionam os professores José Mauricio Conti e André Castro Carvalho<sup>8</sup>, que o autocontrole e a fiscalização hierárquica são muito mais relevantes sob a perspectiva do controle voltado ao direito administrativo. Para o direito financeiro, importa a manutenção do controle interno previsto no art. 74 da CRFB/88, *in verbis*:

---

7 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 61.

8 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 205.



Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – 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;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Assim sendo, como apontam Conti e Carvalho, tal controle, sob a perspectiva do Poder Executivo, permite, na prática, o acompanhamento das políticas traçadas pelo gestor público, dando subsídios para ajustes, correções e aperfeiçoamentos necessários ao atingimento das metas orçamentárias, bem como para a tomada de decisões mais adequadas e responsáveis.

### ***2.3.2.2 Controle parlamentar ou legislativo e a atuação dos tribunais de contas***

O controle parlamentar ou legislativo é aquele exercido pelos órgãos integrantes do Poder Legislativo nas diferentes esferas federativas – Congresso Nacional, assembleias legislativas e câmaras de vereadores.

Como já tratado, o Legislativo não exerce um controle meramente político, sendo de extrema relevância em matéria financeira. Nesse sentido, além de julgar as contas do chefe do Poder Executivo, é responsável pela fixação dos limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos estados, do DF e dos municípios, o que se dá por resolução do Senado Federal (art. 52, VI, da CRFB/1988). A este também compete dispor sobre (i) limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos estados, do DF e dos municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal (art. 52, VII, da CRFB/1988); (ii) limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno (art. 52, VIII, da CRFB/1988); e estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos estados, do DF e dos municípios (art. 52, IX, da CRFB/1988).

Ademais, nos termos do art. 74 da CRFB/1988, o Legislativo, juntamente com o Executivo e com o Judiciário, deve manter sistema integrado de controle interno, com as seguintes finalidades, já mencionadas no tópico anterior: (i) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; (ii) 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; (iii) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e (iv) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

### **2.3.2.3 Controle financeiro**

O controle financeiro é aquele exercido pelos tribunais de contas, ao desempenhar o controle externo, auxiliando o Legislativo.

Nos termos do já mencionado art. 70 da CRFB/1988, a fiscalização tem como objeto as matérias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

O art. 71 da CRFB/1988 define as competências das cortes de contas:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar 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;

III – 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;

IV – 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 referidas no inciso II;

V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI – 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;

VII – 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;

VIII – 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;

IX – assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X – sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI – representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Trata-se, pois, de controle com forte caráter técnico, o que confere maiores subsídios ao controle legislativo.

Há que se mencionar que grande discussão existe acerca da natureza jurídica dos tribunais de contas, na medida em que, embora profiram decisões, elas não são consideradas definitivas, por estarem suscetíveis ao controle judicial.

### 2.3.2.4 Controle judicial

O controle judicial é aquele exercido pelo Poder Judiciário sobre os atos da Administração Pública, bem como dos demais poderes.

Trata-se de controle realizado sempre *a posteriori* e mediante provocação, por meio dos chamados remédios constitucionais, a exemplo do mandado de segurança, do mandado de injunção, da ação coletiva e da ação civil pública. Importante notar que é o único controle que possui efeitos definitos com o trânsito em julgado da decisão.

Em tese, o controle judicial deveria restringir-se à análise da legalidade, seja sobre os chamados atos vinculados (à lei) seja sobre os atos discricionários (em que há maior liberdade de escolha) da Administração. Isso porque o art. 5º, XXXV, da CRFB/1988, vedou a exclusão da apreciação judicial apenas a lesão ou ameaça a direito. Dessa forma, o que não é direito previsto em lei, não deve sofrer a ingerência dos operadores do direito. Assim, não há que se falar em análise do mérito, ou seja, da conveniência e/ou oportunidade do ato discricionário, o qual só pode ser analisado em relação à legalidade. Fazê-lo implicaria, inclusive, invasão de competência e consequente violação ao princípio da separação dos poderes.

A despeito disso, vem-se notando uma atuação cada vez mais ativa dos tribunais. Tanto é assim que a discussão foi objeto de julgamento, em sede de repercussão geral, pelo STF:

Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Concurso público. Correção de prova. Não compete ao Poder Judiciário, no controle de legalidade, substituir banca examinadora para avaliar respostas dadas pelos candidatos e notas a elas atribuídas. Precedentes. 3. Excepcionalmente, é permitido ao Judiciário juízo de compatibilidade do conteúdo das questões do concurso com o previsto no edital do certame. Precedentes. 4. Recurso extraordinário provido<sup>9</sup>.

Nesta oportunidade, o STF, felizmente, limitou a interferência no mérito administrativo. A despeito disso, os tribunais têm decidido sem uniformidade e, muitas vezes, admitem a interferência no mérito, ainda

---

9 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 632.853/CE. Relator: ministro Gilmar Mendes. Plenário, julgado em 23 abr. 2015. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, n. 125, 29 jun. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8773734>. Acesso em: 11 jan. 2022. p. 1.

que buscando fundamentos na legalidade, como se nota em recente decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementada:

[...] É cabível o controle judiciário do ato administrativo a fim de assegurar a correta aplicação do princípio da legalidade. De outro lado, para que a discricionariedade do ato administrativo seja apreciada faz-se necessária sua análise à luz do princípio da razoabilidade, a fim de se perquirir se a administração, ao atuar, obedeceu a critérios aceitáveis pelo senso comum. Referido bom senso jurídico é aferido, porque as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas, a palavra da lei, que o seu espírito. Assim, mesmo quando o administrador tem certa liberdade de escolha na elaboração do ato discricionário, não poderá tomar uma decisão irracional e não razoável. – Na ausência de provas que demonstrem que o ato está eivado de ilegalidade, incide a vedação a reanálise do mérito administrativo, conforme precedentes do STJ e desta Corte<sup>10</sup>.

Diante disso, o cenário é ainda de incerteza e de risco à segurança jurídica do administrador, o qual pode acabar sendo penalizado por determinada atuação financeira em decorrência de um controle judicial que adentre o mérito dos atos administrativos.

Além disso, deve-se lembrar que o Poder Judiciário também deve manter seu controle interno, zelando pela aplicação dos recursos públicos que compõem seu orçamento, de forma a atender ao disposto no art. 74 da CRFB/88.

### 2.3.2.5 *Controle popular*

O controle popular ou social, como o próprio nome sugere, é de titularidade da população, sendo decorrência do Estado Democrático de Direito.

Em âmbito financeiro, seu exercício está estreitamente relacionado à transparência. Como exemplo do exercício desse controle, pode-se mencionar o orçamento participativo, por meio do qual a população contribui diretamente para a elaboração do orçamento.

---

10 BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível n. 0002431-50.2002.4.03.6100, Relator: Desembargador Federal André Nabarrete Neto. 4ª Turma, julgado em 2 set. 2021. *Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região*, São Paulo, 8 set. 2021. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/165543269>. Acesso em: 11 jan. 2022.

### **2.3.3 Outros controles**

Além das espécies acima estudadas, são relevantes, ainda, os controles exercidos pelo ministério público e pelas ouvidorias de polícia, sobre os quais serão tecidos comentários a seguir.

#### **2.3.3.1 Controle pelo ministério público**

Como explica Odete Medauar<sup>11</sup>, o controle da Administração pelo ministério público está compreendido entre as funções extrajudiciais desta instituição, ou seja, que não consistem no ajuizamento de ações judiciais.

Segundo Gabriel Lino de Paula Pires<sup>12</sup>, a vocação dessa instituição para o controle dos atos administrativos está relacionada às suas funções de defesa de interesses sociais e difusos.

Suas características poderiam ser assim resumidas: modalidade de controle externo; controle adstrito à legalidade; realizado prévia, concomitante ou posteriormente; e iniciado de ofício ou por provocação.

Dentre as principais providências adotadas pelo ministério público, podem ser mencionadas as seguintes: (i) recebimento de notícias de irregularidades; (ii) promoção de audiências públicas; (iii) emissão relatórios e recomendações; (iv) condução do inquérito civil; e (v) formação de compromisso de ajustamento de conduta.

#### **2.3.3.2 Controle pelas ouvidorias de polícia**

Em princípio, deve-se esclarecer que as ouvidorias podem existir em diversos órgãos, sendo, portanto, componentes do controle interno. Elas são responsáveis por receber reclamações e denúncias.

No caso, as ouvidorias de polícia, cumprem esse papel em relação à polícia, especialmente porque, como explica Bruno Konder Comparato<sup>13</sup>,

---

11 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 173.

12 PIRES, Gabriel Lino de Paula. *Ministério público e controle da Administração Pública: enfoque sobre a atuação extrajudicial do Parquet*. 2014. 180 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 73.

13 COMPARATO, Bruno Konder. *As ouvidorias de polícia no Brasil: controle e participação*. 2005. 262 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Departamento de Ciência Política, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 18.

a atuação dos policiais tem se revelado muito violenta. Exsurge, portanto, a importância do controle desses agentes pela população, buscando-se a preservação dos direitos humanos.

Em matéria de direito financeiro, pode-se pensar em reclamações relacionadas às investigações de crimes financeiros.

## **2.4 Conclusões**

Este capítulo pretendeu desenhar um panorama do controle exercido sobre a Administração em matéria financeira.

Diante de tudo o que foi exposto, pode-se concluir que o controle da Administração, especialmente no que tange ao Direito Financeiro, tem grande relevância para o Estado, sendo exercido de diversas formas e por diferentes órgãos e Poderes, a fim de que se garanta uma fiscalização eficiente e uma atuação administrativa pautada, principalmente, pela legalidade.

# SISTEMA DE FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

---

Cesar Augusto Seijas de Andrade

## **3.1 Aspectos do controle externo previstos na CRFB/1988**

As modalidades de fiscalização previstas no art. 70 da CRFB/1988 são executadas sob diferentes aspectos, quais sejam, **legalidade, legitimidade, economicidade**. Além disso, a fiscalização pelos tribunais de contas abrange a aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

### **3.1.1 Legalidade**

O aspecto da legalidade diz respeito à verificação da conformidade dos atos financeiros com as normas jurídicas que regem a atividade financeira do Estado. O controle de legalidade não implica exame do mérito do ato. Em vez disso, os tribunais de contas devem examinar se o ato praticado está em conformidade com as prescrições constitucionais, legais e infralegais.

Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup> assevera que o controle da legalidade implica três diferentes acepções: (i) o exame da adequação da atividade financeira

---

1 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. V: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 506-507.



às leis orçamentárias e demais leis que regulam a arrecadação de receitas e a realização de despesas, (ii) o exame formal das contas públicas e (iii) o exame da constitucionalidade das leis e atos administrativos no caso concreto.

De maneira semelhante, José Mauricio Conti<sup>2</sup> aponta que o controle de legalidade abrange não apenas as leis em sentido estrito, mas também toda a gama de atos infralegais que regulam o ato fiscalizado, como decretos, portarias etc.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu na Súmula n. 347 que o tribunal de contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público. No precedente que deu origem ao verbete, a Suprema Corte fez distinção entre a declaração de inconstitucionalidade de leis, que seria atribuição exclusiva do Poder Judiciário, e a não aplicação de leis inconstitucionais, que seria obrigação de qualquer tribunal ou órgão de qualquer dos poderes do Estado<sup>3</sup>.

No entanto, os ministros do Supremo Tribunal Federal vêm criticando a aplicação desta Súmula em decisões monocráticas recentes, sob o fundamento de que o verbete não subsiste após a CRFB/1988<sup>4</sup>. Isso porque a referida Súmula foi editada em contexto constitucional completamente distinto, antes da Emenda Constitucional n. 16/1965, que introduziu o controle abstrato de normas. Até esse momento, era legítima a recusa, por órgãos não pertencentes ao Poder Judiciário, à aplicação de leis consideradas inconstitucionais. Com o advento da CRFB/1988, que ampliou

---

Ainda sobre a possibilidade de o controle de legalidade abranger o exame de constitucionalidade, cf. AGUIAR, Afonso Gomes; AGUIAR, Márcio Paiva. **O tribunal de contas na ordem constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 96.

2 CONTI, José Mauricio. **Direito financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 4.

3 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 8.372/CE. Relator: ministro Pedro Chaves. Tribunal Pleno, julgado em 11 dez. 1961, **Diário da Justiça**, Brasília, n. 496, 26 abr. 1962.

4 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar no Mandado de Segurança n. 27.796/DF. Relator: ministro Carlos Brito. Presidente: ministro Gilmar Mendes. Decisão monocrática da presidência, julgado em 27 jan. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 26, 9 fev. 2009; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar no Mandado de Segurança n. 35.836/DF. Relator: ministro Alexandre de Moraes. Decisão monocrática, julgado em 13 ago. 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 167, 16 ago. 2018.

a legitimação conferida ao controle abstrato e possibilitou a submissão de qualquer questão constitucional ao Supremo Tribunal Federal, restringiu-se a amplitude do controle difuso de constitucionalidade, razão pela qual a subsistência da Súmula n. 347 deve ser reavaliada. No mesmo sentido, considerando que o tribunal de contas é órgão técnico de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, cujas competências estão arroladas no art. 71 da CRFB/1988, não seria admissível que dito órgão, que não possui função jurisdicional, exerça o controle difuso de constitucionalidade no julgamento dos processos sob sua alçada.

Com a evolução do controle da Administração Pública, entende Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>5</sup> que o exame de legalidade não se restringe à lei em sentido formal, e abrange a submissão dos atos ao direito, o que significa dizer que o controle passa a ser feito não apenas em confronto com a lei, mas também diante de princípios que regem a Administração, como moralidade, a impessoalidade etc. Trata-se de visão expandida da legalidade, que abrange todas as normas jurídicas, sejam estas regras ou princípios. Não obstante, é mais comum o entendimento de que o controle da atividade financeira em relação aos princípios associa-se à fiscalização quanto à legitimidade, conforme se passa a tratar.

### **3.1.2 Legitimidade**

A fiscalização da atividade financeira quanto ao aspecto da legitimidade é mais controversa e há entendimentos divergentes quanto ao seu conteúdo. A razão disso encontra-se, possivelmente, nas diferentes acepções que o termo “legitimidade” assume, pois o vocábulo representa o sentido de verdadeiro ou genuíno, um atributo do poder estatal (fundamento do poder pelo qual as pessoas aderem às ordens emanadas pelo Estado), ou, ainda, a ideia de justiça ou racionalidade<sup>6</sup>.

---

5 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O que sobrou da discricionariedade administrativa? Reflexões sobre o controle da administração e a judicialização das políticas públicas. *In*: MARRARA, Thiago; GONZÁLEZ, Jorge Agudo (Org.). **Controles da administração pública e judicialização de políticas públicas**. São Paulo: Almedina, 2016. p. 167-190.

6 NAGATA, Bruno Mitsuo. **Fiscalização financeira quanto à legitimidade**. 2012. 237 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 77-83.

Ricardo Lobo Torres<sup>7</sup> assinala que a legitimidade abrange os princípios orçamentários e financeiros e envolve, por exemplo, o exame da capacidade contributiva na instituição de impostos ou a observância do equilíbrio financeiro, dentre outros.

Helio Saul Mileski<sup>8</sup> ensina na mesma linha que a legitimidade vai além da conformidade dos atos com a lei, pois se estrutura em fundamentos de moralidade e se identifica com os valores e os princípios que regem a Administração Pública. Em razão disso, o exame da legitimidade implica a investigação de elementos ideológicos e teleológicos do ato, pelo que se podem identificar eventuais desvios de finalidade ou desvios de poder, além de fraudes à lei ou ações contrárias aos princípios jurídicos.

Por sua vez, Juarez Freitas afirma que “o exame de legitimidade dos atos administrativos requer o exame, a fundo, das finalidades apresentadas e das motivações oferecidas, de molde a não compactuar com qualquer vício teleológico”<sup>9</sup>.

Bruno Mitsuo Nagata<sup>10</sup> compreende a legitimidade sob o prisma dos valores e dos princípios que revelam o senso de justiça, o que possibilita que o controle das contas públicas ultrapasse e complemente o exame formal da legalidade estrita pela análise substancial dos atos financeiros. Como consequência disso, a atividade financeira submete-se ao controle de legalidade principiológica.

Régis Fernandes de Oliveira<sup>11</sup>, de outro lado, associa a legitimidade à eficiência e sustenta que tal aspecto do controle externo da atividade financeira refere-se à aplicação dos recursos públicos naquilo que é mais necessário, sendo vedado que o administrador adote qualquer conduta.

---

7 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. V: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 508.

8 MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. 3. ed. São Paulo: Fórum, 2018. p. 294.

9 FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 114.

10 NAGATA, Bruno Mitsuo. *Fiscalização financeira quanto à legitimidade*. 2012. 237 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 85-86.

11 OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 170.

Em vez disso, deve ele buscar aquela aferida como a melhor (não a apenas razoável), exigida pela norma jurídica, e mediante a qual os interesses públicos serão atingidos.

Ana Carla Bliacheriene<sup>12</sup>, por fim, aproxima a legalidade da legitimidade, de maneira semelhante ao entendimento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro acima mencionado, na medida em que o controle de legalidade abrange os princípios constitucionais (e não apenas as regras), bem como o exame da qualidade do gasto público a fim de garantir eficiência, eficácia, efetividade e economicidade da arrecadação de receitas públicas e alocação em despesas.

### **3.1.3 Economicidade**

A economicidade pode ser definida como a relação de adequação econômica entre o ato financeiro e o resultado pretendido.

O ato financeiro é praticado no contexto da atividade financeira do Estado e abrange quaisquer atos pertinentes à arrecadação, administração ou dispêndio de recursos públicos. O controle da economicidade se faz presente não apenas em relação aos gastos, mas também na arrecadação e gestão de recursos. O resultado pretendido é o que se espera obter em decorrência do ato praticado e se refere tanto às atividades-fim quanto às atividades-meio do Estado. A adequação econômica diz respeito à otimização na alocação de recursos públicos, que pode ser mensurada por diversos elementos indicativos, com abordagens que podem ser agrupadas em quatro categorias distintas, quais sejam: minimização de custos, compatibilidade entre o preço e a contraprestação, racionalidade econômica e análise de custo-benefício.

A minimização de custos quer dizer que o administrador público deve buscar reduzir os recursos utilizados na aquisição de determinado bem ou serviço, sem comprometer os padrões de qualidade almejados<sup>13</sup>.

---

12 BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 164.

13 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria operacional*. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Se-prog), 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 8 jun. 2021. p. 11.

Por essa abordagem, a economicidade pode ser resumida como a obtenção do melhor preço<sup>14</sup>, isto é, gastar o mínimo possível para a obtenção do resultado pretendido, a fim de que haja mais recursos disponíveis para a consecução de outras necessidades públicas.

O melhor preço é aquele em que os recursos dispendidos resultam em maior benefício para o adquirente em termos de qualidade, rendimento e durabilidade. Essas e outras variáveis devem ser ponderadas na definição do que será adquirido. Não basta, portanto, conhecer os preços das diferentes alternativas. Deve-se, além disso, avaliar as especificações dos produtos e serviços, porque o produto com pior qualidade, maior custo de manutenção e menor tempo de vida útil poderá ser mais caro em comparação com outro semelhante que apresente um melhor desempenho quanto a estas qualidades<sup>15</sup>.

A minimização de custos não se resume à obtenção do melhor preço. A depender das peculiaridades do caso concreto, a minimização de custos pode implicar até mesmo a escolha por não se efetuar gasto algum, inclusive com a revogação do procedimento licitatório, se necessário, caso se verifique que a própria Administração Pública está apta a executar os serviços mediante a utilização de seus quadros técnicos<sup>16</sup>.

Existe também o entendimento de que a economicidade significa a compatibilidade entre preço e contraprestação. Para Agustín Gordillo<sup>17</sup>, quando se alcança a economicidade, os custos correspondem às prestações. Sob esse ponto de vista, o exame de economicidade autoriza que os tribunais de contas apreciem se o ato financeiro foi realizado de forma a obter o resultado pretendido mediante custo adequado ou razoável, mas

---

14 Cf. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 300: Performance audit principles. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=300-399>. Acesso em: 28 jun. 2020.

15 Cf. PIRES, Valdemir; MOTTA, Alexandre Ribeiro. Dimensões da qualidade das compras governamentais: um enfoque para o combate ao desperdício passivo no uso dos recursos públicos. *Revista do TCE/PE*, Recife, v. 20, n. 20, p. 33-48, dez./2013.

16 Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança n. 8.844/DF. Relator: ministro Franciulli Netto. Primeira Seção, Brasília, julgado em 23 abr. 2003. *Diário da Justiça*, Brasília, 4 ago. 2003.

17 GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas: el derecho administrativo en la práctica*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013. p. 105.

não necessariamente pelo menor custo possível<sup>18</sup>, até porque aquilo que tem custo reduzido nem sempre atenderá satisfatoriamente à coletividade<sup>19</sup>. Há uma diferença em relação à minimização de custos, pois a adequação econômica nessa abordagem não equivale a reduzir o custo na aquisição de bens e serviços, e sim de observar se existe convergência entre preço e prestação.

Assim, a economicidade implica saber se foi obtida a melhor proposta para determinada despesa pública<sup>20</sup>, ou se foi recebido preço compatível pelo bem cedido/alienado ou pelo serviço prestado. De qualquer forma, à semelhança do que se verifica com a abordagem da minimização do custo, não se deve gastar mais do que se deveria pelo bem ou serviço recebido. Portanto, mede-se a economicidade pela comparação entre os recursos despendidos e o valor do bem ou serviço obtido em troca, ou, inversamente, pela comparação entre o valor recebido e o bem ou serviço entregue. A adequação econômica revela-se quando o montante gasto ou recebido é condizente ou compatível com a qualidade daquilo que se adquiriu ou transferiu, hipótese na qual não haverá desperdício de recursos.

Não é demais ressaltar que a compatibilidade entre o bem e o respectivo preço não se restringe às hipóteses em que há uma despesa pública. Em vez disso, a alienação de um bem público, a prestação de um serviço público específico e divisível ou a cessão temporária do uso de um bem público devem, via de regra, ser remunerados de forma compatível com os custos ou com valores de mercado, a não ser que se pretenda atingir outra finalidade de interesse público pela concessão de descontos ou até de gratuidade.

Relaciona-se a economicidade também à racionalidade econômica. Uma das primeiras pessoas a se debruçar sobre a fiscalização quanto à economicidade foi Márcia Filomena de Oliveira Mata<sup>21</sup>, para quem a economicidade implica a utilização racional e razoável dos recursos públicos

---

18 Cf. CASTARDO, Hamilton Fernando. *O tribunal de contas no ordenamento jurídico brasileiro*. Campinas: Millennium Editora, 2007. p. 111.

19 Cf. NAGEL, José. Normas gerais sobre fiscalização e julgamento a cargo do TCU. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 28, n. 74, p. 31-51, out./dez. 1997.

20 Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 123.

21 MATA, Márcia Filomena de Oliveira. Fiscalização da administração pública em face da economicidade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 83, n. 710, p. 233-236, dez./1994.

para fazer frente às necessidades públicas. A autora ressalta que a averiguação da relação gasto público e benefício auferido deve ser feita diante da subjetividade de cada caso, porque a economicidade somente pode ser medida pela realidade do fato administrativo.

Paulo Soares Bugarin<sup>22</sup> assevera que a adoção do termo economicidade pelo art. 70 da CRFB/1988 reflete a opção do constituinte pela fundamentação racional nas decisões relativas à alocação dos recursos públicos a fim de atender, da melhor maneira possível, os anseios da sociedade. O autor demonstra que expressão equivalente à economicidade para a ciência econômica é racionalidade econômica, que tem dois sentidos: “consistência interna de escolha” e “maximização do auto-interesse”. Em espanhol, a expressão correspondente seria *racionalidad económica*, considerada tradução do vocábulo alemão *Wirtschaftlichkeit*, o qual, em sua literalidade, significa “qualidade do que é econômico” – mesmo significado dicionarizado de economicidade no Brasil. Assim, agir com economicidade (isto é, o agir econômico ou economicamente fundamentado) representa a observância aos preceitos da teoria da racionalidade econômica, respeitadas as condicionantes axiológicas do processo político de hierarquização das necessidades públicas, o que antecede a tomada de decisão de alocação de recursos públicos.

Sobre essa decisão em relação às despesas públicas, Aliomar Baleeiro ensina que há dois aspectos a serem considerados: o político e o técnico. O aspecto político diz respeito à deliberação do que deve ser objeto da despesa pública, ou quais necessidades coletivas serão atendidas. Feita essa deliberação, deve-se investigar o seu aspecto técnico, isto é, “como obter o máximo de eficiência e de conveniência social com o mínimo de sacrifício pecuniário correspondente. Ou como desse sacrifício se poderá esperar o maior rendimento de proveitos para a comunidade politicamente organizada”<sup>23</sup>.

De maneira semelhante, Antonio Roque Citadini<sup>24</sup> sustenta que a economicidade sintetiza a racionalidade econômica ou o econômico

---

22 BUGARIN, Paulo Soares. *O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 115-120.

23 BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 86.

24 CITADINI, Antonio Roque. *A economicidade nos gastos públicos*. Disponível em: <http://citadini.com.br/index.php/artigos-publicados/14-economicidade-gastos-publicos>. Acesso em: 16 ago. 2017.

racional a serviço da realização do justo socioeconômico e envolve atos e comportamentos eficientes, produtivos, eficazes, rentáveis etc., que se opõem ao desperdício. A economicidade impõe à vontade política os limites racionalmente factíveis e previsíveis da efetivação da justiça no plano das necessidades e aspirações pessoais e coletivas. Por conseguinte, o critério normativo da economicidade regula no plano jurídico o mérito do comportamento econômico e impõe o dever de a gestão ser programada e desenvolvida segundo critérios econômicos e racionais. Dito de outra forma, a economicidade traduz-se por um critério de conduta econômica juridicamente imposto.

Por fim, há autores que entendem que a relação de adequação econômica expressa pela economicidade traduz-se numa ótima relação de custo-benefício. O problema econômico do administrador público é alocar recursos finitos para alcançar o maior número possível de infinitas necessidades públicas<sup>25</sup>. Por conta disso, é preciso que a decisão de se priorizar determinado plano, projeto, programa ou política seja fundamentada e demonstre os motivos pelos quais se optou por uma alternativa em vez de outra. A boa aplicação dos recursos públicos exige a adequada relação de custo-benefício, de sorte que o benefício gerado sempre supere o custo incorrido. A análise de custo-benefício permite que se estabeleça uma escala de prioridade, por meio da qual se viabiliza a escolha do que fazer primeiro e de que modo, para se tentar tirar o maior proveito possível dos recursos públicos<sup>26</sup>.

A análise de custo-benefício refere-se costumeiramente, sob o ponto de vista da economia, a um grupo de procedimentos para avaliar planos, projetos, políticas e programas. Em sentido amplo, é identificada uma função objetiva para o administrador público e escolhida a alternativa de melhor desempenho segundo esse critério. Mais usualmente, a análise de custo-benefício se refere a uma classe restrita de procedimentos que avaliam os planos, projetos, políticas e programas de acordo com os

---

25 Cf. HINRICHS, Harley H. O processo decisório governamental e a teoria da análise de custo-benefício: uma introdução ao assunto. *In*: HINRICHS, Harley H.; TAYLOR, Graeme M. (Comps.). **Orçamento-programa e análise de custo-benefício: casos, textos e leituras**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, Serv. de publicações, 1974. p. 24.

26 Cf. SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 209.



benefícios líquidos gerados aos indivíduos<sup>27</sup>. Enunciada de forma direta, a análise implica que nenhuma ação deve ser tomada a não ser que os benefícios justifiquem os custos<sup>28</sup>.

Fernando Rezende<sup>29</sup> insere a análise de custo-benefício numa das etapas de implantação do orçamento-programa, qual seja, a escolha entre alternativas, após o estabelecimento das metas e quantificação dos recursos empregados. A abordagem da análise deve revelar os custos e benefícios sociais de cada projeto e o critério de seleção refere-se à maximização do valor da diferença entre benefícios e custos. Uma das maiores dificuldades para a identificação e mensuração de custos e benefícios é o tratamento das externalidades, na medida em que os projetos governamentais costumam gerar efeitos colaterais importantes para a sociedade e para a economia (sejam eles positivos ou negativos).

Josefa Fonseca assim explica a análise de custo-benefício:

Tal análise, grosso modo, consiste em somar todos os custos e benefícios que um projeto acarreta para a sociedade, atualizá-los, de modo que reflitam o custo de oportunidade (melhor explicado mais adiante) dos recursos investidos, e então calcular a quantidade absoluta de benefícios líquidos atualizados que se espera do projeto – o “valor líquido atual”. Essa taxa de atualização deve refletir ou a preferência da sociedade pelo consumo atual em relação ao consumo futuro, ou o montante que poderia ter sido ganho se os recursos tivessem tido outra destinação ou, ainda, uma combinação de ambos<sup>30</sup>.

O custo de oportunidade representa aquilo de que se abre mão para executar determinada atividade<sup>31</sup>. Apesar dos avanços da análise de

---

27 Cf. KORNHAUSER, Lewis A. On justifying cost-benefit analysis. *The Journal of Legal Studies*, Chicago, v. 29, n. 2, jun./2000, p. 1037-1057. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/10.1086/468104>. Acesso em: 17 jun. 2020.

28 Cf. SUNSTEIN, Cass R. *The cost-benefit revolution*. Cambridge (MA): Massachusetts Institute of Technology Press, 2018. p. 3.

29 REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. 2. ed., 5. reimp. São Paulo: Atlas, 2007. p. 113-115.

30 FONSECA, Josefa Sônia Pereira da. *Controle externo do gasto público sob a ótica da economicidade*. 1992. 109 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1992. f. 52.

31 Cf. THALER, Richard H. *Misbehaving: the making of behavioral economics*. New York/London: W. W. Norton & Company Inc., 2015. p. 17.

custo-benefício, há muitas dificuldades em se mensurar os benefícios e escolher taxas de avaliação adequadas. Não há como se medir objetivamente benefícios decorrentes da construção de presídios, de aumento do nível de instrução da população, de controle do crescimento demográfico, ou da erradicação de doenças, por exemplo. Diante disso, costuma-se utilizar a técnica da “eficácia em função dos custos”, que corresponde a tentar minimizar os custos com determinada atividade e maximizar o seu retorno. Porém, essa técnica apresenta limitações, principalmente pela impossibilidade de se comparar o retorno da alocação de recursos públicos em diferentes setores (saúde x educação), ou até mesmo de diferentes atividades dentro do mesmo setor (educação fundamental x educação superior), o que não ocorre na análise de custo-benefício, muito embora suas comparações possam ser consideradas imprecisas<sup>32</sup>. Daí que o mais importante, na verdade, não é o grau de exatidão da análise, e sim a tomada de decisão mais bem informada e refletida, com a ponderação de diversos fatores para decidir em que e como alocar os recursos públicos<sup>33</sup>.

De qualquer modo, a análise de custo-benefício também traz a ideia de economicidade como o dever de maximizar os recursos públicos, na medida em que tal análise implica método técnico-econômico de escolhas de alocação de recursos, de sorte que os custos tragam o maior retorno possível. Trata-se de técnica para avaliar se os benefícios do plano, projeto, programa ou política superam os seus custos. A análise de custo-benefício pode ocorrer antes, durante ou após a implementação do projeto, programa ou política<sup>34</sup>. Para que a alocação de recursos se justifique, a relação custo-benefício deve ser favorável, isto é, o valor dos benefícios deve superar os custos. Devem ser considerados não apenas os custos e benefícios diretamente envolvidos, mas também todas as externalidades sobre o restante da sociedade<sup>35</sup>.

---

32 Cf. FONSECA, Josefa Sônia Pereira da. **Controle externo do gasto público sob a ótica da economicidade**. 1992. 109 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1992. f. 52-53.

33 Cf. SUNSTEIN, Cass R. **The cost-benefit revolution**. Cambridge (MA): Massachusetts Institute of Technology Press, 2018. p. 27-38.

34 Cf. SECCHI, Leonardo. **Análise de políticas públicas: diagnósticos de problemas, recomendação de soluções**. São Paulo: Cengage Learning, 2019. p. 92.

35 Cf. BARROS, Ricardo Paes; LIMA, Lycia. Avaliação de impacto de programas sociais. *In*: MENEZES FILHO, Naércio; PINTO, Cristine Campos de Xavier (Org.). **Avaliação econômica de projetos sociais**. 3. ed. São Paulo: Fundação Itaú Cultural, 2017. p. 13-29.

### **3.1.4 Aplicação das subvenções e renúncia de receitas**

O art. 70 da CRFB/1988 prevê, além dos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial se dará também quanto à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas.

O constituinte preocupou-se em estender o controle externo ao exame da aplicação das subvenções e à renúncia de receitas, em complemento ao disposto no art. 165, § 6º, da CRFB/1988, de acordo com o qual o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia<sup>36</sup>. Em nível infraconstitucional, as subvenções estão reguladas pelo art. 12, § 3º, da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, ao passo que a renúncia de receitas foi definida pelo art. 14, § 1º, da LRF.

## **3.2 Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial**

O controle externo abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da unidade federada e das entidades da Administração direta e indireta (CRFB/1988, arts. 70 e 71). Abaixo, será comentada cada uma delas.

### **3.2.1 Fiscalização contábil**

A fiscalização contábil realiza-se mediante a verificação e análise dos registros contábeis da Administração Pública, com o intuito de verificar a sua correção<sup>37</sup>, o que abrange a sua tempestividade, integralidade e confiabilidade<sup>38</sup>. Dito de forma direta, “é a fiscalização da contabilidade”<sup>39</sup>.

---

36 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. V: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 463.

37 Cf. CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 3.

38 Cf. PINTO JUNIOR, Luiz Fernando Rodrigues. *Fiscalização patrimonial da administração pública*. 2013. 303 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 155-156.

39 BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 154.

A contabilidade tem por finalidade controlar o patrimônio e apurar o resultado das *aziendas*, para prestar informações a quem tenha interesse ou o dever de avaliá-los. O conceito de *aziendas* abrange também entes governamentais e o ramo que controla e registra o patrimônio do Estado é a contabilidade pública<sup>40</sup>, que “tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno”<sup>41</sup>.

A fiscalização contábil refere-se, assim, ao exame da escrituração das receitas, despesas e variações patrimoniais nos registros contábeis da Administração Pública, em conformidade com as regras e os princípios da contabilidade pública<sup>42</sup>. As informações que são objeto da fiscalização contábil também servem de base para outras modalidades fiscalizatórias<sup>43</sup>, conforme será exposto mais adiante.

### **3.2.2 Fiscalização financeira**

A fiscalização **financeira** atém-se ao exame da entrada e saída de dinheiro público<sup>44</sup>. Esse tipo de fiscalização direciona-se ao controle das receitas e despesas incorridas no exercício fiscal<sup>45</sup>.

O objetivo da fiscalização financeira é “verificar se as contas públicas representam a efetiva situação financeira da administração, envolvendo controle sobre a arrecadação da receita e a realização da despesa, tendo em conta a legalidade e a regularidade das suas operações”<sup>46</sup>.

---

40 Cf. NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. *Contabilidade básica*. 13. ed. São Paulo: Frase Editora, 2006. p. 1-2.

41 KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 25.

42 Cf. WURMAN, Samy. *Controle externo TCU: teoria e exercícios*. 3. ed. Brasília: Ed. Vestcon, 2007. p. 17-18.

43 Cf. SIMÕES, Edson. *Tribunais de contas: controle externo das contas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 20.

44 Cf. HARADA, Kiyoshi. Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação dos tribunais de contas. Controle interno, controle externo e controle social do orçamento. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1.258.

45 Cf. WURMAN, Samy. *Controle externo TCU: teoria e exercícios*. 3. ed. Brasília: Ed. Vestcon, 2007. p. 18.

46 Cf. PINTO JUNIOR, Luiz Fernando Rodrigues. *Fiscalização patrimonial da administração pública*. 2013. 303 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de

### 3.2.3 Fiscalização orçamentária

A fiscalização orçamentária verifica a exatidão da execução das leis orçamentárias<sup>47</sup> ou o nível de concretização das previsões do orçamento<sup>48</sup>, o que abrange a análise do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, além das normas jurídicas que condicionam sua execução (previstas na CRFB/1988, na LRF, na Lei n. 4.320/1964 etc.)<sup>49</sup>.

No que tange à realização da despesa, a fiscalização orçamentária abrange todas as suas etapas, desde a dotação orçamentária até o pagamento (passando pela licitação, empenho e liquidação)<sup>50</sup>.

### 3.2.4 Fiscalização operacional

A fiscalização operacional examina o desempenho da Administração Pública, isto é, se as metas e resultados programados foram atingidos<sup>51</sup>.

Essa modalidade de fiscalização “incide sobre os processos e projetos, operacionais e gerenciais, da Administração Pública, tanto os referentes à obtenção de recursos quanto os destinados à execução de políticas públicas e prestação de serviços públicos”<sup>52</sup>.

---

Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 155-156.

47 Cf. HARADA, Kiyoshi. Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação dos tribunais de contas. Controle interno, controle externo e controle social do orçamento. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1.258.

48 Cf. ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 361.

49 Cf. SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho. Competências de controle dos tribunais de contas: possibilidades e limites. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). **Contratações públicas e seu controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 184.

50 Cf. WURMAN, Samy. **Controle externo TCU: teoria e exercícios**. 3. ed. Brasília: Ed. Vestcon, 2007. p. 18.

51 Cf. WURMAN, Samy. **Controle externo TCU: teoria e exercícios**. 3. ed. Brasília: Ed. Vestcon, 2007. p. 18.

52 MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Blucher Open Access, 2020. p. 79.

### **3.2.5 Fiscalização patrimonial**

Por seu turno, a fiscalização **patrimonial** tem por finalidade assegurar a proteção do patrimônio público<sup>53</sup>, pela verificação de sua correta gestão, a qual envolve a aquisição, alienação e administração de bens móveis e imóveis pela Administração Pública<sup>54</sup>.

Como ensina Geraldo Ataliba, para efeitos do controle externo, o conceito de bem público abrange coisas materiais ou imateriais, que tenham valor econômico (ainda que potencial), e que estejam afetas à atividade administrativa<sup>55</sup>.

Cabe advertir, em tempo, que a fiscalização patrimonial é bastante abrangente e engloba diferentes aspectos dos bens do Estado, como aquisição, alienação, guarda, conservação, manutenção, aplicação, disponibilidade, classificação, avaliação etc.<sup>56</sup>.

Há divergência na doutrina sobre a possibilidade de a fiscalização patrimonial abranger o patrimônio público dito “impróprio”, como o meio ambiente. Para alguns autores, tal patrimônio não estaria albergado pela fiscalização patrimonial, sendo protegido por outros meios, como ações civis públicas, ações populares etc.<sup>57</sup>, e eventuais danos morais, ambientais, históricos e culturais não estariam inseridos no escopo da responsabilidade financeira<sup>58</sup>. Para outros, o meio ambiente inclui-se no patrimônio

---

53 Cf. HARADA, Kiyoshi. Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação dos tribunais de contas. Controle interno, controle externo e controle social do orçamento. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1.258.

54 Cf. SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho. Competências de controle dos tribunais de contas: possibilidades e limites. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). **Contratações públicas e seu controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 184-185.

55 Cf. ATALIBA, Geraldo. Extensão do conceito de bem público para efeito de controle financeiro interno e externo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 22, n. 86, p. 283-300, abr./jun. 1985.

56 Cf. BARBOSA, Raïssa Mara Rezende de Deus. **Os tribunais de contas e a moralidade administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 112.

57 Cf. PINTO JUNIOR, Luiz Fernando Rodrigues. **Fiscalização patrimonial da administração pública**. 2013. 303 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 267.

58 Cf. GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas**. 2009. 379 f. Dissertação

público e deve ser objeto da fiscalização patrimonial<sup>59</sup>. Como aponta Donato Volkers Moutinho, foi firmada a Carta da Amazônia no âmbito da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions), na qual as instituições superiores de controle externo de diversos países (dentre elas o Tribunal de Contas da União, pelo Brasil) assumiram o compromisso de incluir as questões ambientais em suas fiscalizações<sup>60</sup>.

### **3.2.6 Entrelaçamentos entre as modalidades de fiscalização e os aspectos de controle**

As modalidades de fiscalização a cargo dos tribunais de contas não são estanques e muitas vezes se entrelaçam. Os tipos de fiscalização não devem ser considerados como se fossem isolados uns dos outros e em diversos momentos as distintas fiscalizações sobrepõem-se, mesclam-se e auxiliam-se mutuamente<sup>61</sup>.

As diferentes modalidades de fiscalização conferem uma variedade de opções aos tribunais de contas no exercício do controle externo, “que diversificam suas ações, selecionando, em cada caso, os tipos mais adequados para manter os administradores públicos responsáveis”<sup>62</sup>.

Nesse diapasão, a fiscalização contábil serve de instrumento para outras modalidades de fiscalização. Compete à lei complementar fixar regras jurídicas sobre contabilidade pública (CRFB/1988, art. 165, § 9º,

---

(Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 44.

59 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. V: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 462.

60 Cf. MOUTINHO, Donato Volkers. *Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil*. São Paulo: Blucher Open Access, 2020. p. 81.

61 Cf. PINTO JUNIOR, Luiz Fernando Rodrigues. *Fiscalização patrimonial da administração pública*. 2013. 303 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 163.

62 MOUTINHO, Donato Volkers. *Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil*. São Paulo: Blucher Open Access, 2020. p. 82.

inciso II) e atualmente a matéria é regradada pela Lei n. 4.320/1964 (recepcionada com status de LC pela CRFB/1988) e pela LRF. As normas relativas a registros e demonstrações contábeis privilegiaram conceitos de execução orçamentária, porque o principal instrumento escolhido pela Lei n. 4.320/1964 para regular a contabilidade foi o orçamento<sup>63</sup>.

Os registros contábeis do setor público revelam-se em três diferentes aspectos, a saber: orçamentário, patrimonial e fiscal. Esses aspectos corroboram a existência de vínculo entre a fiscalização contábil e outras modalidades de fiscalização.

Para a contabilidade orçamentária, interessa o controle de disponibilidades e obrigações orçamentárias<sup>64</sup>, que evidencia o montante dos créditos orçamentários, a despesa empenhada e a realizada, bem como as dotações disponíveis, para que ao final do exercício seja registrada a comparação entre a previsão e a execução orçamentária<sup>65</sup>. Isso mostra a relevância da fiscalização contábil para a fiscalização orçamentária, vale dizer, embora sejam modalidades distintas de fiscalização, seus objetos frequentemente se sobrepõem ou se entrelaçam.

A contabilidade patrimonial, por seu turno, diz respeito ao registro da composição do patrimônio do ente público, compreendendo o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos ativos ou passivos e das variações patrimoniais<sup>66</sup>. Com isso em perspectiva, pode-se afirmar que a contabilidade patrimonial também se mostra importante para a fiscalização patrimonial exercida pelos tribunais de contas.

---

63 Cf. BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília: STN, 2018. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31484](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484). Acesso em: 21 jul. 2020. p. 18.

64 Cf. FEIJÓ, Paulo Henrique. A convivência das três ramificações da contabilidade no setor público: patrimonial x financeira x orçamentária. **Revista Digital do Tribunal de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 12, p. 22-44, abr./jun. 2015. Disponível em: [http://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2015/8/flipbook/280967/Revista%20do%20TCE%20n12\\_FINAL.pdf](http://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2015/8/flipbook/280967/Revista%20do%20TCE%20n12_FINAL.pdf). Acesso em: 21 jul. 2020.

65 Cf. KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 26.

66 Cf. BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília: STN, 2018. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31484](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484). Acesso em: 21 jul. 2020. p. 20.



Já o aspecto fiscal da contabilidade engloba a apuração dos indicadores ou relatórios instituídos pela LRF (como o Relatório de Gestão Fiscal ou o Relatório Resumido da Execução Orçamentária), a fim de se aferir o montante das despesas com pessoal, das operações de crédito, da dívida consolidada, dentre outros.

Em conformidade com o art. 85 da Lei n. 4.320/1964, os serviços de contabilidade devem permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos, o levantamento de balanços e a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Adicionalmente, o art. 89 da referida lei estabelece que a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. A fiscalização contábil, portanto, auxilia as demais modalidades de fiscalização, na medida em que os registros contábeis dão suporte a análises de cunho financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial.

Retomando-se os exemplos mencionados, no que tange à fiscalização orçamentária, a contabilidade deverá evidenciar em seus registros o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis (Lei n. 4.320/1964, art. 90). Já no que tange à fiscalização patrimonial, o auxílio da contabilidade se revela pelos registros analíticos dos bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, além de registros sintéticos de todos os bens móveis e imóveis, cujo levantamento geral terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa (Lei n. 4.320/1964, arts. 94 a 96).

A atuação da fiscalização contábil, contudo, tem limites, pois as inconsistências que eventualmente forem detectadas podem ter origens diversas, que ultrapassam a mera análise dos registros de receitas, despesas e variações patrimoniais e são mais bem aferíveis em outros tipos de fiscalização (como a operacional). Além disso, embora possa identificar e inibir a ocorrência de erros ou fraudes, a fiscalização contábil não será suficiente para eliminá-los<sup>67</sup>.

Noutro giro, a fiscalização patrimonial refere-se à averiguação da administração do patrimônio público, o que também guarda entrelaçamento

---

67 Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 156.

com outras modalidades de fiscalização. Deveras, caso seja alienado um imóvel público, será auferida uma receita de capital, que está abrangida pelas fiscalizações contábil e financeira.

Ao mesmo tempo, a fiscalização patrimonial relaciona-se com a fiscalização orçamentária, na medida em que a realização de uma obra de infraestrutura que almeje a ampliação de rodovias e que perdure por mais de um exercício (e que resultará em ativo do Poder Público) deverá estar prevista no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, de acordo com as especificidades de cada uma dessas leis orçamentárias.



# A FISCALIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

## As condicionantes da gestão e governança públicas em busca da qualidade do gasto

---

Rodrigo Oliveira de Faria

### 4.1 Introdução

O objetivo central deste capítulo é o de apresentar uma visão panorâmica acerca dos desafios e dificuldades com os quais se depara o gestor público no tocante à relevante discussão acerca da **qualidade do gasto público**.

Há duas grandes ordens de restrições ou condicionantes relativas à despesa pública. A primeira ordem refere-se ao que pode ser denominado de **condicionantes macro-orçamentárias**, de que são exemplos a dimensão acentuadamente política que permeia o processo de elaboração orçamentária, a rigidez orçamentária, a dinâmica da gestão financeira do governo federal e o modelo orçamentário vigente. A segunda pode ser descrita como **condicionantes micro-orçamentárias**, que se relaciona ao desenho de programas e políticas públicas, à avaliação e monitoramento desses programas e, por fim, à execução da despesa pública propriamente dita, em consonância com as regras legais existentes<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Fernando Rezende e Armando Cunha referem-se à “dimensão microeconômica do orçamento”, que se encontraria associada aos “problemas que afetam a eficiência do gasto público e limitam a eficácia das ações governamentais em prol do

Ambas incidem e condicionam fortemente a realização da despesa pública, para além da dimensão política relativa à decisão de implementação de determinado tipo de gasto público. Assim, a máxima “fazer mais com menos” ou uma utilização racional dos recursos existentes, de forma econômica, implica apenas em um recorte muito específico e pontual dentro de um conjunto de dimensões que condicionam o gasto público.

Este capítulo encontra-se dividido em duas seções. A primeira seção apresenta brevemente cada uma das condicionantes macro-orçamentárias do gasto público; por sua vez, a segunda seção descreve a dimensão micro-orçamentária da despesa pública. Importa ressaltar que não se pretende – e nem se poderia – esgotar o conjunto bastante extenso dos temas aqui tratados, que são apresentados de forma introdutória e preliminar, a demandar leituras e estudos complementares, imprescindíveis à compreensão mais adequada dos temas apresentados.

## **4.2 Condicionantes macro-orçamentárias**

### **4.2.1 A dimensão política do processo orçamentário**

O processo orçamentário é, por excelência, político. Na medida em que políticos são os líderes democraticamente eleitos para tomar decisões, eles desejam viabilizar tais prerrogativas – inclusive por meio da influência do processo orçamentário. Tal configuração, balizada pelo presidencialismo de coalizão brasileiro, em que presidentes minoritários precisam costurar coalizões que assegurem sustentação ao governo, possui implicações óbvias. Como adverte Jorge Vianna Monteiro:

Para um deputado, senador ou mesmo para as lideranças partidárias, é virtualmente impossível ser motivado pelo cálculo econômico e o melhor uso dos recursos públicos, dadas as induções a que estão sujeitos nesse jogo<sup>2</sup>.

A propensão dos políticos para ampliação dos gastos públicos é sinalizada na literatura de forma recorrente<sup>3</sup> e integra o panorama mais

---

desenvolvimento econômico do país”, cf. REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: FGV, 2005. p. 7.

2 MONTEIRO, Jorge Vianna. O ambiente institucional-constitucional da política de gasto público e das escolhas orçamentárias em geral. *In*: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). *A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p. 269.

3 MONTEIRO, Jorge Vianna. O ambiente institucional-constitucional da política de gasto público e das escolhas orçamentárias em geral. *In*: REZENDE, Fernando; CUNHA,

amplo da moldura da despesa pública. Destarte, a primeira das condicionantes da qualidade do gasto público revela-se exatamente na dinâmica do processo orçamentário do governo federal. Considerando-se que há diversos agentes, com objetivos muitas vezes conflitantes, envolvidos na elaboração e execução dos créditos orçamentários, tal disputa acarreta limitações significativas para as definições gerais do gasto público<sup>4</sup>.

De forma geral, pode-se reconhecer que há incentivos<sup>5</sup> para que os ministros das áreas setoriais procurem ampliar o orçamento de suas pastas, visto que existem benefícios políticos extraídos do referido acréscimo, enquanto que os órgãos centrais de elaboração e execução do orçamento, por sua vez, colhem benefícios advindos da melhoria das contas públicas e respectivos indicadores econômicos. Como destacam Edilberto Carlos Pontes Lima e Rogério Boueri Miranda:

[...] cada ministro indicado pelo seu partido político tem incentivos de expandir o orçamento de sua pasta. Quanto maior o seu orçamento, maior sua influência e maiores dividendos políticos ele e seu partido colherão. Com efeito, é muito melhor para o ministro da saúde informar que construiu 20 hospitais do que apenas 10 hospitais. É melhor para o ministro dos transportes divulgar a construção de 10 mil quilômetros de estradas do que 5 mil, enfim o grande incentivo dos ministros setoriais é pela expansão do gasto das áreas que dirigem<sup>6</sup>.

Em outra perspectiva, há o interesse legítimo dos parlamentares em influenciarem o processo alocativo, por meio das emendas parlamentares,

---

Armando (Org.). *A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p. 321.

4 LIMA, Edilberto Carlos Pontes; MIRANDA, Rogério Boueri. O processo orçamentário federal brasileiro. *In*: MENDES, Marcos (Org.) **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 319.

5 Incentivos são estímulos fornecidos para direcionar o comportamento dos agentes em determinado sentido. Como destacam Lima e Miranda: “os agentes econômicos, sejam eles famílias, empresas ou governos, respondem a incentivos, econômicos ou não, e (...) o desenho das regras do jogo (instituições) criam incentivos que induzem determinados tipos de comportamento em tais agentes”, cf. LIMA, Edilberto Carlos Pontes; MIRANDA, Rogério Boueri. O processo orçamentário federal brasileiro. *In*: MENDES, Marcos (Org.) **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 321.

6 LIMA, Edilberto Carlos Pontes; MIRANDA, Rogério Boueri. O processo orçamentário federal brasileiro. *In*: MENDES, Marcos (Org.) **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 325-326.

para responderem aos interesses de seus eleitores. De forma geral, a literatura tem destacado e colocado ênfase nas emendas individuais por meio das quais deputados e senadores direcionam recursos aos seus redutos eleitorais<sup>7</sup>.

A análise efetuada por Carlos Pereira e Bernardo Mueller encarece a importância da execução das emendas individuais para negociação das preferências do Executivo com sua coalizão no Congresso, de forma que:

[...] as regras vigentes proporcionam ao Executivo instrumentos para controlar o processo, de modo a criar uma ‘moeda’ política de baixo custo e extremamente útil para ser trocada por apoio político da sua coalizão no Congresso<sup>8</sup>.

Adicionalmente, há que se registrar que, recentemente, a execução orçamentária e financeira das programações incluídas por meio de emendas individuais e de bancada foi tornada obrigatória, por meio da aprovação das **Emendas Constitucionais n. 86, de 18 de março de 2015, e n. 100, de 27 de junho de 2019**, com relevantes implicações nos contornos do processo orçamentário.

Para a acomodação das emendas parlamentares, em primeiro lugar, há que se observar o delineamento constitucional:

Art. 166. [...]

§ 3º. As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I – sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

---

7 Como destacam Edilberto Carlos Pontes Lima e Rogério Boueri Miranda, “A tendência dos parlamentares de priorizarem os recursos para localidades de seu interesse eleitoral mais imediato é uma característica mundial. Como os votos da maior parte dos legisladores vêm das pequenas localidades, quanto mais recursos conseguem destinar, mais chances de sobrevivência eleitoral terão”, cf. LIMA, Edilberto Carlos Pontes; MIRANDA, Rogério Boueri. *O processo orçamentário federal brasileiro*. In: MENDES, Marcos (Org.) *Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 344.

8 PEREIRA, Carlos; MUELLER, Bernardo. Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro. *DADOS – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 265-301, 2002. p. 267. Registre-se, contudo, que tal análise foi realizada anteriormente às modificações constitucionais trazidas com a obrigatoriedade de execução das programações orçamentárias incluídas por meio de emendas individuais e de bancada, como indicado neste capítulo.

II – indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

- a) dotações para pessoal e seus encargos;
- b) serviço da dívida;
- c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III – sejam relacionadas:

- a) com a correção de erros ou omissões; ou
- b) com os dispositivos do texto do projeto de lei<sup>9</sup>.

Segundo os ditames constitucionais, em princípio, as emendas orçamentárias devem decorrer de anulação de despesa. Nessa hipótese, somente o cancelamento de despesas primárias configura-se como instrumento hábil ao processo de emendamento, dado que eventual anulação de despesas financeiras não pode ser utilizada como fonte para a suplementação de despesas primárias<sup>10</sup>.

Todavia, o texto constitucional prevê a possibilidade de emendas para a **correção de erros ou omissões**. Tal dispositivo tem sido utilizado pelo Congresso para efetuar reestimativas de receitas ou revisões nas fixações de despesas obrigatórias. Para José Serra, tal expediente derivaria de um desvirtuamento do texto constitucional:

O Congresso tem aumentado as previsões de receitas também irregularmente, sob o pretexto de “erros e omissões”. E, para arrematar,

---

9 BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

10 Como lembram Edilberto Carlos Pontes Lima e Rogério Boueri Miranda: “É inócuo reduzir as despesas com juros da dívida, porque os recursos não poderão ser utilizados para emendas, porque isso acarretaria a redução do superávit primário previsto na proposta, pois se estaria cortando uma despesa que não entra no cálculo do superávit primário (juros da dívida) e aumentando uma despesa primária, que entra no cálculo do superávit. Por isso, só restam a reestimativa para cima das receitas primárias e o cancelamento de despesas primárias, como pessoal, investimentos e outras despesas correntes”. Cf. LIMA, Edilberto Carlos Pontes; MIRANDA, Rogério Boueri. *O processo orçamentário federal brasileiro*. In: MENDES, Marcos (Org.) **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 332.



essa elevação artificial das receitas tem dado ao Executivo a justificativa para o contingenciamento das dotações, de modo que também a execução orçamentária se distancia da lei aprovada<sup>11</sup>.

Por intermédio da referida previsão constitucional, teria sido possível ao Congresso Nacional ampliar o nível de despesas fixado no projeto de lei do Poder Executivo, sob o argumento de que as receitas estariam subestimadas ou de que as despesas não passíveis de emendamento estariam superestimadas. Com o aumento das receitas estimadas, recursos são disponibilizados para a realização de emendas parlamentares<sup>12</sup>. Segundo ponderam Edilberto Carlos Pontes Lima e Rogério Boueri Miranda:

Parece haver um jogo estratégico entre o Executivo e o Legislativo. O Executivo sabe, por antecipação, que o Legislativo buscará meios de ampliar a receita prevista, com o intuito de acomodar gastos de seu interesse no orçamento. Por isso, encaminha ao Congresso uma previsão de receita excessivamente conservadora, para que haja uma margem para ajustes. Além disso, quanto maior for o reajuste das receitas previstas pelo Congresso, mais motivos o Executivo tem para alegar que o orçamento está inchado e precisa ser contingenciado<sup>13</sup>.

Desta forma, a dinâmica política das relações entre os poderes Executivo e Legislativo – e as resultantes derivadas das interações – configura-se como a primeira das condicionantes gerais da despesa pública e, por decorrência, de qualquer discussão que seja feita sobre a qualidade do gasto público.

---

11 SERRA, José. **Orçamento no Brasil: as raízes da crise**. São Paulo: Atual Editora, 1994. p. 2.

12 Contudo, houve mudanças importantes também neste quesito, como decorrência da aprovação da **Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dezembro de 2016**, que instituiu o Novo Regime Fiscal, visto que foram estabelecidos **limites individualizados para as despesas primárias do Poder Executivo (art. 107, § 1º, II, do ADCT)**, e, desta forma, mesmo em face de ampliação de receitas (reestimativa pelo Congresso), não haveria espaço fiscal para a acomodação de novas despesas. Assim, somente o cancelamento ou a redução de despesas primárias no projeto de lei encaminhado permitiria a acomodação de novas programações de despesas.

13 LIMA, Edilberto Carlos Pontes; MIRANDA, Rogério Boueri. O processo orçamentário federal brasileiro. *In*: MENDES, Marcos (Org.). **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 333-334.

### 4.2.2 A rigidez orçamentária

A rigidez orçamentária pode ser caracterizada como o elevado nível de **predeterminação** da aplicação dos recursos orçamentários, seja do ponto de vista das receitas auferidas ou da realização da despesa orçamentária. A **rigidez da receita** decorre da elevada vinculação da receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas; a **rigidez da despesa**, por sua vez, decorre principalmente da elevada participação das despesas obrigatórias no conjunto do gasto público. Embora seja um elemento distintivo do ordenamento fiscal pátrio, não se trata de característica particular ou exclusiva brasileira<sup>14</sup>.

Nas palavras de Fernando Rezende e de Armando Cunha,

A rigidez orçamentária é o resultado do acúmulo de pressões sobre o orçamento que se originam:

- de compromissos financeiros acumulados no passado;
- de direitos assegurados em lei a grupos sociais mais bem organizados;
- das regras que estabelecem os mecanismos de transferência de recursos fiscais na Federação;
- de garantias instituídas com respeito ao financiamento de determinados programas governamentais (vinculações de receita)<sup>15</sup>.

Em termos gerais, receita vinculada é aquela proveniente de tributos e que deve ser obrigatoriamente aplicada em determinada despesa, por determinação constitucional ou legal. Não obstante o próprio texto constitucional vede, a princípio, a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, há exceções:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvi-

---

14 REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: FGV, 2005. p. 21.

15 REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: FGV, 2005. p. 10.

mento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo<sup>16</sup>; (grifos nossos)

Encontram-se entre as ressalvas a aplicação anual de 15% da RCL do exercício em **ações e serviços públicos de saúde (ASPS)** e a destinação mínima de impostos na **manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE)**, conforme previsão constitucional expressa:

Art. 198. As **ações e serviços públicos de saúde** integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

[...]

§ 2º. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em **ações e serviços públicos de saúde** recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I – no caso da União, a **receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento)**; (redação do inciso dada pela EC 86, de 17 de março de 2015); (grifos nossos)

[...]

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da **receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino**<sup>17</sup>. (grifos nossos)

Há que se registrar que, de acordo com o art. 212, a aplicação do mínimo constitucional em manutenção e desenvolvimento do ensino corresponderia a 18% da receita líquida de impostos. No entanto, a partir da **Emenda Constitucional n. 95/2016**, que instituiu o Novo Regime Fiscal, com vigência de 20 anos (2017 a 2036), estabeleceu-se que a aplicação mínima em MDE passaria a equivaler ao **valor do mínimo calculado para o exercício de 2017**,

---

16 BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

17 BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

apurado nos termos do art. 212, e corrigido pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) nos exercícios posteriores.

Retornando à análise da **rigidez pela via das despesas**, há que conceituar, primeiramente, as **despesas obrigatórias**. Tais despesas são aquelas que devem ser obrigatoriamente realizadas pelo governo ou que não podem ser reduzidas em decorrência de dispositivos constitucionais ou legais.

Exemplo clássico de despesa obrigatória é o **Benefício de Prestação Continuada (BPC)**, previsto no art. 203 do texto constitucional e regulamentado pela Lei n. 10.741, de 1º de outubro de 2003. Tais dispositivos asseguram o pagamento de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso com 65 anos ou mais que viva em família cuja renda mensal per capita seja inferior a um quarto do salário mínimo. Nos termos da Constituição:

Art. 203. A **assistência social** será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

[...]

V – a **garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.** (grifos nossos)

Geralmente, a despesa com pessoal é apresentada como sendo exemplo de despesa obrigatória, visto que os servidores estáveis não podem ser demitidos sem o devido processo administrativo e que as despesas com a folha carecem de discricionariedade por parte do governo quanto ao seu processamento e pagamento. Ainda assim, tal despesa pode ser objeto de compressão, como destaca Velloso:

A despesa de pessoal apresenta algumas características similares às despesas obrigatórias. Ela é rígida no curto prazo, porque o governo precisa pagar salários mês a mês e sofre restrições legais à demissão de servidores públicos. Todavia, é possível reprimir essa despesa, no curto prazo, através de reajustes salariais ao funcionalismo abaixo da inflação (o que não é possível fazer, por exemplo, com os benefícios sociais atrelados ao salário-mínimo)<sup>18</sup>.

---

18 VELLOSO, Raul. Ajuste fiscal através da redução de despesas obrigatórias. *In*: MENDES, Marcos (Org.) **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 124.

Quando se analisa a magnitude das despesas obrigatórias no conjunto de despesas do governo federal, tem-se a dimensão da rigidez orçamentária em nosso ordenamento fiscal, afinal cerca de 90% da despesa não financeira da União é representada por despesas obrigatórias<sup>19</sup>. Como consequência, a parcela do orçamento federal de livre utilização gira em torno de 10% dos recursos<sup>20</sup>, com repercussões alocativas bastante significativas<sup>21</sup>.

Em função das restrições lógicas decorrentes da rigidez orçamentária, o ajuste fiscal – nos anos em que foi realizado – valeu-se da elevação de impostos para garantir os recursos necessários à geração dos superávits primários fixados. Não por outro motivo, entre 1998 e 2003, a carga tributária saltou de 29,7% para 34,9% do Produto Interno Bruto (PIB)<sup>22</sup>.

Ademais, em decorrência da vedação legal ao contingenciamento das despesas obrigatórias,<sup>23</sup> os investimentos, os gastos com manutenção da máquina pública e os recursos destinados a setores sem proteção legal/constitucional tornam-se a **variável de ajuste** nas hipóteses de contingenciamento orçamentário.

---

19 Raul Velloso indica que “Em 2004, as despesas obrigatórias correspondiam a 91% da despesa não financeira da União”, cf. VELLOSO, Raul. *Ajuste fiscal através da redução de despesas obrigatórias*. In: MENDES, Marcos (Org.). *Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. p. 112.

20 REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público – fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: FGV, 2005. p. 11.

21 Registre-se a restrição adicional trazida pelo parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal: “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”, cf. BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

22 REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: FGV, 2005. p. 24.

23 Nos termos do § 2º do art. 9º da LRF, “não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias”, cf. BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

Por fim, mencione-se ainda que, também em decorrência das implicações advindas da referida rigidez, os governos têm procurado, sucessivamente, aprovar a **Desvinculação das Receitas da União (DRU)**. De fato, desde 1994 vigora dispositivo constitucional que desvincula 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, que passam a ter livre alocação. A mais recente desvinculação, trazida pela **Emenda Constitucional n. 93, de 23 de setembro de 2016**, não faz referência aos impostos, mas às contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas, com o percentual de 30% da arrecadação<sup>24</sup>.

Note-se que a rigidez orçamentária nada mais representa do que o **conjunto de decisões orçamentárias prévias, que procuraram garantir recursos a órgãos ou setores**, no contexto de disputa por recursos escassos. Enfeixam, desta forma, também um caráter nitidamente político, sendo a resultante das **decisões políticas pretéritas de gasto que restringem, no presente, as decisões alocativas dos mesmos atores políticos**. Assim, também, representam condicionante que não pode deixar de ser realçada no panorama geral da despesa pública.

#### **4.2.3 A dinâmica da gestão financeira federal**

A dinâmica da gestão financeira federal encontra-se fortemente ancorada nas determinações legais da LRF, que prevê uma série concatenada de atos e providências a serem implementados pela Administração Pública relativas a receitas, despesas, resultado primário e montante da dívida pública.

Em decorrência da necessidade de se garantir o cumprimento dos resultados fiscais estabelecidos na LDO e de se obter maior controle sobre os gastos, a Administração Pública, em atendimento aos arts. 8º, 9º e 13 da LRF, elabora a programação orçamentária e financeira das despesas públicas, bem como efetua o monitoramento do cumprimento das metas de resultado primário.

---

24 Nos termos do art. 76 do ADCT: “São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data” (Redação do *caput* dada pela EC 93, de 23 de setembro de 2016), cf. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

A determinação legal para o estabelecimento de metas anuais para o resultado primário do Governo Central encontra-se prevista no § 1º do art. 4º da LRF, *in verbis*:

Art. 4º. [...]

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

Ressalte-se que o dispositivo da LRF estabelece metas relativas a **resultado primário** e, portanto, a lei de diretrizes orçamentárias poderá prever meta de **superávit primário** ou de **déficit primário**<sup>25</sup>, conforme os objetivos da política fiscal do governo.

As projeções de receitas e de gastos incluídas no orçamento apoiam-se em expectativas formadas a respeito do desempenho das principais variáveis econômicas, como crescimento do PIB e as taxas de câmbio, de juros, de inflação, de desemprego, que podem não se concretizar conforme as previsões iniciais.

Destarte, e considerando as metas fiscais estabelecidas na LDO, torna-se necessário acompanhar a evolução dos agregados de receita e despesa, e das demais variáveis econômicas, e adotar as providências pertinentes para se garantir o alcance das metas fiscais. Assim, verificada a frustração na arrecadação da receita ou o aumento das despesas obrigatórias, torna-se necessária a adoção de mecanismos de ajuste entre receita e despesa. Os arts. 8º e 9º da LRF trazem as determinações pertinentes:

---

25 O art. 2º da Lei n. 14.194, de 20 de agosto de 2021 (LDO-2022), estabelece que “a elaboração e a aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2022 e a execução da respectiva Lei deverão ser compatíveis com a **obtenção da meta de déficit primário** de R\$ 170.473.716.000,00 (cento e setenta bilhões, quatrocentos e setenta e três milhões, setecentos e dezesseis mil reais) para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, conforme demonstrado no Anexo de Metas fiscais constante do Anexo IV a esta Lei” (grifos nossos), cf. BRASIL. Lei n. 14.194, de 20 de agosto de 2021. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

Art. 8º. Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

[...]

Art. 9º. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º. No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º. Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias<sup>26</sup>.

A limitação dos gastos públicos é feita por decreto do Poder Executivo e por ato próprio dos demais poderes, de acordo com as regras estabelecidas na LDO<sup>27</sup>. No âmbito do Poder Executivo, esse decreto é detalhado por meio de uma portaria evidenciando os valores autorizados para movimentação e empenho e para pagamentos no decorrer do exercício.

---

26 BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

27 O art. 62 da LDO-2022 estabelece que “Se for necessário efetuar a limitação de empenho e movimentação financeira de que trata o art. 9º da Lei Complementar n. 101, de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, o Poder Executivo federal apurará o montante necessário e informará a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e à Defensoria Pública da União, até o vigésimo segundo dia após o encerramento do bimestre, observado o disposto no § 4º”, cf. BRASIL. Lei n. 14.194, de 20 de agosto de 2021. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.



Para Mailson da Nóbrega o contingenciamento seria uma forma de se podar os excessos do Congresso na análise das receitas do projeto de lei orçamentária anual (PLOA):

Anualmente, por volta de fevereiro, o presidente da República assina um “decreto de programação”, no qual estabelece suas próprias prioridades. Tal decreto não deixa, entretanto, de ter sua validade. É uma forma de podar os excessos do Congresso, que habitualmente infla as receitas estimadas na proposta orçamentária encaminhada pelo Executivo, de forma a acomodar o maior número possível de emendas parlamentares<sup>28</sup>.

A dinâmica da gestão orçamentária e financeira do governo federal permeia e condiciona toda a execução das despesas fixadas na lei orçamentária anual, em função das restrições acarretadas para a implementação dos programas e políticas públicas, que podem ser afetadas por questões econômicas adversas. Adicionalmente, muitas vezes a liberação dos recursos orçamentários se dá ao final do exercício, em tempo exíguo para a devida execução da despesa, gerando, também, os restos a pagar, processados ou não processados, a depender da liquidação ou não da despesa no exercício financeiro.

Adicionalmente, frise-se que, dadas as limitações decorrentes da vedação ao contingenciamento das despesas obrigatórias, o ônus termina por recair sobre as despesas discricionárias, que não se encontram amparadas por proteção constitucional ou legal. Disso também decorrem consequências não triviais para a execução das demais despesas públicas.

#### **4.2.4 O modelo orçamentário vigente**

O desenvolvimento das instituições orçamentárias, que acompanhou a evolução e as transformações do próprio Estado, fez com que concepções modernas fossem paulatinamente incorporadas à elaboração da lei orçamentária. Nesse contexto histórico, aqui referido de forma bastante introdutória, surgem modelos como do orçamento-programa, orçamento de desempenho e orçamento por resultados.

Nos termos colocados pela Organização das Nações Unidas (ONU) ao descrever o orçamento por programas e realizações:

---

28 NÓBREGA, Mailson da. Construção e desmonte das instituições fiscais. *In*: SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto (Org.). **Finanças públicas: da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade**. Rio de Janeiro: Record, 2016. p. 29.

Concebeu-se o emprego do orçamento por programas e realizações, essencialmente, como uma solução para corrigir a situação atual. Tem ele por objetivo focar a importância da gestão na preparação do orçamento e, desse modo, ressaltar os aspectos econômicos, financeiros e físicos mais eminentes da atividade orçamentária. Até agora, este sistema tem sido aplicado com critério mais rigoroso pelo Governo Federal dos Estados Unidos<sup>29</sup>.

Ainda, de acordo com a ONU:

Na maioria dos países, a elaboração do orçamento está principalmente concebida em termos financeiros. A necessidade de prestação de contas ao Poder Legislativo aparece como consideração decisiva e tal função do orçamento permeia todo o processo orçamentário. Há verdadeiro tabu na observância dos limites fixados às verbas ou dotações. Por outro lado, a classificação dos gastos orçamentários, de acordo com o objeto de despesa e segundo unidades administrativas, dificulta a identificação dos programas e dos projetos, e, ademais, não guarda relação com o custo dos insumos principais do trabalho realizado. Em outras palavras, o sistema atual para elaboração do orçamento não oferece informações sobre o que o governo está realmente realizando e o que obtém em troca do dinheiro dispendido<sup>30</sup>.

A classificação por programas foi gestada no bojo das discussões acerca das limitações das classificações orçamentárias tradicionais, bem como das reformas orçamentárias que pretenderam estruturar e organizar a intervenção governamental de forma a permitir melhor visualização dos objetivos pretendidos com as várias iniciativas governamentais. Portanto, procurou-se, por meio da instituição da classificação por programas, avançar em relação ao modelo tradicional e contábil até então utilizado.

O programa se constitui no elemento central desta classificação orçamentária, que põe ênfase nos objetivos pretendidos com as intervenções governamentais. Pode-se definir o orçamento por programas como

---

29 ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. O orçamento por programa e realizações: aplicação do método de gestão na preparação do orçamento. *In*: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Org.). **Planejamento e orçamento governamental**. Coletânea – v. 2. Brasília: ENAP, 2006. p. 128-129.

30 ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. O orçamento por programa e realizações: aplicação do método de gestão na preparação do orçamento. *In*: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Org.). **Planejamento e orçamento governamental**. Coletânea – v. 2. Brasília: ENAP, 2006. p. 128.

sendo “aquele em que se apresentam os propósitos e objetivos para os quais se solicitam as dotações, os custos dos programas propostos para alcançar esses objetivos, e os dados quantitativos que permitam medir as realizações e o trabalho de cada programa”<sup>31</sup>.

Segundo James Giacomoni, os elementos essenciais do orçamento-programa seriam:

- a) os *objetivos* e *propósitos* perseguidos pela instituição e para cuja consecução são utilizados os recursos orçamentários;
- b) os *programas*, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos objetivos;
- c) os *custos* dos programas medidos por meio da identificação dos *meios* ou *insumos* (pessoal, material, equipamentos, serviços etc.) necessários para a obtenção dos resultados; e
- d) *medidas de desempenho* com a finalidade de medir as realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas<sup>32</sup>.

A trajetória conceitual do orçamento por resultados também remete a iniciativas de reformas oriundas dos Estados Unidos desde a década de 1960. No caso brasileiro, os processos de planejamento e orçamento do governo federal sofreram modificações a partir de 2000, em termos de estrutura, no sentido da introdução de uma nova concepção de programas direcionados à solução de problemas, por meio da qual se pretendeu introduzir um orçamento por produtos e resultados.

O núcleo conceitual do modelo assenta-se sobre a ideia básica de que a **informação sobre o desempenho** de órgãos, agências e programas deve ser integrada ao processo orçamentário e – principalmente – utilizada como insumo do processo decisório<sup>33</sup>.

Em que pese a importância dos desenvolvimentos conceituais que permeiam o aprimoramento das instituições orçamentárias, há que se registrar que, embora a lei orçamentária anual esteja organizada e

---

31 ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. O orçamento por programa e realizações: aplicação do método de gestão na preparação do orçamento. *In*: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Org.). **Planejamento e orçamento governamental**. Coletânea – v. 2. Brasília: ENAP, 2006. p. 130.

32 GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 175.

33 FARIA, Rodrigo Oliveira de. Orçamento por resultados: tendências, perspectivas e desafios. *In*: **III Prêmio SOF de Monografias**: coletânea. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Brasília, 2011. p. 335.

estruturada por meio de programas e que haja alguma informação por desempenho discriminada na peça orçamentária, a cultura subjacente ainda carece de amadurecimento.

Ademais – e sob outra perspectiva – há que se reconhecer sólida fundamentação na análise efetuada por Aaron Wildavsky, bastante crítica às propostas de reforma gerencial do orçamento, a exemplo do orçamento por desempenho e do orçamento base-zero, a vaticinar que **o principal fator determinante do orçamento deste exercício seria exatamente o orçamento do ano anterior** em decorrência do **incrementalismo**. A imagem então evocada por Aaron Wildavsky é a de um *iceberg*: a maior parte do orçamento encontra-se submersa, fora do alcance dos agentes. Em suas palavras:

O principal fator determinante do orçamento deste exercício é o orçamento do último exercício financeiro. A maior parcela do orçamento é produto de decisões pretéritas. O orçamento pode ser concebido como um iceberg em que a maior parcela encontra-se submersa, fora do controle dos agentes. Orçamentação é um processo incremental, e não de ampla revisão. A sabedoria sobre o orçamento de uma agência consiste em que as previsões orçamentárias não são ativamente revistas a cada ano, no sentido de se reconsiderar o valor de cada um dos programas existentes em comparação com alternativas alocativas possíveis. Ao contrário, tal orçamento é baseado no último orçamento da agência, com especial atenção para estreita margem de acréscimos ou decréscimos nas dotações [tradução livre]<sup>34</sup>.

Efetivamente, não há como se deixar de reconhecer que há um forte elemento de **incrementalismo** a presidir a elaboração da lei orçamentária anual, corroborando o marco teórico inaugurado com Aaron Wildavsky.

Assim, se o **incrementalismo** preside fortemente a elaboração orçamentária, tal dinâmica impacta de forma significativa os procedimentos, discussões e decisões alocativas. Tais ponderações colocam em xeque **abordagens alocativas mecanicistas**<sup>35</sup>, que geram incentivos negativos e encorajam as agências a manipular informação sobre o desempenho de programas. Isso sem descer em análises mais complexas, acerca da

---

34 WILDAVSKY, Aaron; CAIDEN, Naomi. *The New Politics of the Budgetary Process*. 5. ed. Pearson Education, 2004. p. 46.

35 FARIA, Rodrigo Oliveira de. Orçamento por resultados: tendências, perspectivas e desafios. *In: III Prêmio SOF de Monografias*: coletânea. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Brasília, 2011. p. 356.

viabilidade da construção de um denominador comum que permita análises comparativas entre programas orçamentários diversos<sup>36</sup>.

O quadro geral do processo de elaboração orçamentária, na visão de Allen Schick, se encontraria situado entre as mudanças políticas e as regras procedimentais, repetitivas e delimitadas por prazos, que regem o processo orçamentário ordinário:

[...] há dois mundos na elaboração orçamentária – o mundo político, em que o conflito é penetrante e as mudanças políticas são substanciais e ambiciosas; e o mundo dos procedimentos, em que prevalece a ordem, mitigada e incremental. [...] O primeiro é o mundo de mudanças, o outro é o do *status quo*<sup>37</sup>.

Tais contornos permitem a visualização bastante clara dos elementos gerais que presidem e condicionam o processo de elaboração orçamentária e, de forma mais estrita, a decisão alocativa, que se traduzirá, durante a execução do orçamento, na despesa pública efetivamente realizada. Afinal, se o processo orçamentário é nitidamente político, se as decisões alocativas encontram-se fortemente condicionadas por decisões políticas pretéritas, e se o **incrementalismo** restringe mudanças abruptas nos contornos alocativos, apenas uma pequena parcela da despesa pública é direta e imediatamente gerenciável e pode ser submetida a escrutínio mais relevante<sup>38</sup>.

---

36 Na visão de Aaron Wildavsky, não seria possível encontrar um método objetivo de comparação e julgamento das prioridades de programas orçamentários diferentes: “*Aside from the complexity of individual budgetary programs, there remains the imposing problem of making comparisons among different programs – how much highways are worth as compared to recreation facilities, national defense, and schools – that have different values for different people. No common denominator among these functions has been developed. No matter how hard they try, therefore, officials discover that they cannot find an objective method of judging priorities among programs*”, cf. WILDAVSKY, Aaron; CAIDEN, Naomi. **The New Politics of the Budgetary Process**. 5. ed. Pearson Education, 2004. p. 45.

37 SCHICK, Allen. Conflitos e soluções no orçamento federal. *In*: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Org.). **Planejamento e orçamento governamental**. Coletânea – v. 2. Brasília: ENAP, 2006. p. 83.

38 Note-se que tal afirmação não significa que as despesas obrigatórias não possam ser submetidas a revisões e avaliações de mérito. Podem e devem. Contudo, muitas das vezes, o diagnóstico em tais casos aponta para necessárias revisões legais, visto que tais despesas encontram-se amparadas em leis. Cite-se, como exemplo, a questão

### 4.3 Condicionantes micro-orçamentárias

Feitas as considerações acerca da moldura mais ampla que envolve as decisões alocativas e que delimita as despesas que podem ser objeto imediato de gerenciamento por parte dos gestores envolvidos na implementação dos programas e políticas públicas, pode-se, agora, examinar as condicionantes micro-orçamentárias do gasto público.

Primeiramente, necessário fazer-se a devida menção aos princípios constitucionais insculpidos no art. 37, que norteiam o desenvolvimento das atividades da administração pública, salientando-se a inclusão do § 16 pela **Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021**:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de **legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência** e, também, ao seguinte:

[...]

§ 16. Os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 109, de 2021 – Grifos nossos)<sup>39</sup>.

Por sua vez, as leis orçamentárias encontram-se estabelecidas no art. 165, salientando-se que há inúmeras modificações recentes no texto da Carta Magna, inclusive com a inclusão de um § 16 pela mais recente alteração constitucional, que se encontra diretamente associado ao dispositivo acima transcrito:

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

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

---

do pagamento de pensões no Brasil, em que há críticas acerca das concessões atualmente previstas na lei, a demandar alterações para que o panorama desse dispêndio possa ser devidamente alterado.

39 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

[...]

§ 16. As leis de que trata este artigo devem observar, no que couber, os resultados do monitoramento e da avaliação das políticas públicas previstos no § 16 do art. 37 desta Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 109, de 2021 – Grifos nossos)<sup>40</sup>.

Tais parâmetros são fundamentais para nossos objetivos. Modernamente, toda ação do governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do plano plurianual, ou seja, quatro anos. A Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999, do Ministro de Estado do Orçamento e Gestão, em seu art. 2º, trouxe a definição legal de programa: “o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no Plano Plurianual”<sup>41</sup>.

Os programas são compostos por ações orçamentárias, que representam operação da qual resultam produtos (**bens ou serviços**) que contribuem para atender ao objetivo de um programa e podem ser do tipo **atividade, projeto ou operação especial**. A meta física é a quantidade de produto a ser ofertado por ação, de forma regionalizada, e instituída para o exercício, sendo indicadas em nível de subtítulo (especificação da localização física da despesa pública).

A moderna classificação por programas, como visto, pretende corporificar uma mudança de orientação de governo, para imprimir e evidenciar as finalidades centrais das intervenções governamentais, antes que aos itens ou elementos de gasto utilizados pelos órgãos governamentais em sua atuação.

Para que se pudesse concretizar o desenho de programas do PPA, com o devido embasamento teórico, foi realizada a aplicação do **modelo**

---

40 BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

41 BRASIL. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. **Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º, do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria\\_Ministerial\\_42\\_de\\_140499.pdf/](http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf/). Acesso em: 20 nov. 2021.

**lógico** pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Implementado desde 2007, o processo de construção de modelos lógicos de vários programas do governo federal tem servido igualmente para aprimorar a metodologia original para a formulação de programas, que embasou a mudança implantada em 1999 quando da elaboração do PPA 2000-2003<sup>42</sup>.

Ressalte-se que não se pretende, aqui, traçar o retrospecto histórico dos esforços envidados para a adoção de modelos teóricos de construção e elaboração de programas, mas pretendeu-se, tão somente, destacar a existência, mesmo que pretérita, de esforços importantes nesse sentido, ainda que possa ter ocorrido descontinuidade em tais diretrizes – por fatores que extrapolam a apresentação panorâmica aqui trazida e que devem ser examinados com cuidado e atenção em outro momento.

A metodologia do **modelo lógico** procura contribuir para o adequado desenho de um programa e para que o mesmo possa ser gerenciado por resultados. Neste sentido, deve orientar a estratégia de execução do programa e a definição dos indicadores para o monitoramento e a avaliação, garantindo a definição clara e plausível dos objetivos e resultados esperados do programa, a seleção dos indicadores de desempenho, a custo razoável, e o necessário comprometimento dos gestores<sup>43</sup>.

Três componentes são centrais para a construção do modelo lógico: a) **explicação do problema e referências básicas do programa (objetivos, público-alvo e beneficiários)**; b) **estruturação do programa para alcance de resultados (resultado final e impactos)**; e c) **identificação de fatores relevantes de contexto**<sup>44</sup>. Ademais, os elementos que compõem o referido modelo teórico são representados pelos **recursos, ações, produtos, resultados intermediários e finais**, assim como as hipóteses que suportam essas relações e as influências das variáveis relevantes de contexto<sup>45</sup>.

---

42 CASSIOLATO, Martha; GUERESI, Simone. **Como elaborar modelo lógico: roteiro para formular programas e organizar avaliação**. IPEA. Brasília, setembro de 2010. (Nota Técnica n. 6.). p. 4.

43 CASSIOLATO, Martha; GUERESI, Simone. **Como elaborar modelo lógico: roteiro para formular programas e organizar avaliação**. IPEA. Brasília, setembro de 2010. (Nota Técnica n. 6.). p. 5.

44 CASSIOLATO, Martha; GUERESI, Simone. **Como elaborar modelo lógico: roteiro para formular programas e organizar avaliação**. IPEA. Brasília, setembro de 2010. (Nota Técnica n. 6.). p. 7.

45 CASSIOLATO, Martha; GUERESI, Simone. **Como elaborar modelo lógico: roteiro para formular programas e organizar avaliação**. IPEA. Brasília, setembro de 2010. (Nota Técnica n. 6.). p. 9.



Registre-se, ainda, que a importância do desenho dos programas de forma alguma implica no desconhecimento das dificuldades e desafios relacionados à sua implementação, visto que os mesmos passam por mudanças significativas em sua estruturação e mesmo em seus objetivos no período de implantação, sendo fundamentalmente dinâmicos<sup>46</sup>.

Nesse contexto, torna-se imprescindível que se disponha de **informação abrangente, sistematizada e atualizada**, insumo básico para a formulação de uma estratégia de superação ou mitigação de uma problemática social específica, para o monitoramento das atividades planejadas ou para a avaliação dos resultados pretendidos. Por isso, a estruturação de sistemas de monitoramento e avaliação torna-se elemento fundamental. Tais sistemas são, na definição de Paulo de Martino Jannuzzi:

[...] processos analíticos organicamente articulados, que se complementam no tempo, com o propósito de subsidiar o gestor público de informações mais sintéticas e tempestivas sobre a operação do programa – resumidas em painéis ou sistemas de indicadores de monitoramento – e informações mais analíticas sobre o funcionamento desse, levantadas nas pesquisas de avaliação<sup>47</sup>.

A importância dos processos avaliativos decorre dos achados e evidências empíricas que favorecem muito positivamente o entendimento acerca dos desafios, falhas e oportunidades corretivas dos programas e políticas. A título ilustrativo, o estudo comparativo realizado sobre os impactos do salário mínimo e do programa Bolsa Família para a redução da extrema pobreza e de redução da desigualdade de renda permite o entendimento da complexidade e relevância destas questões:

Parece não haver dúvidas de que aumentos marginais no SM [salário mínimo] reduzem a pobreza e a desigualdade, e que isso ocorreu recentemente. Entretanto, do ponto de vista da seleção de uma melhor política social não é suficiente reconhecer esses fatos. É necessário determinar se o SM [salário mínimo] é, entre os instrumentos disponíveis, o mais efetivo para executar essa tarefa.

[...]

---

46 JANNUZZI, Paulo de Martino. Sistema de monitoramento e avaliação de programas sociais: revisitando mitos e recolocando premissas para sua maior efetividade na gestão. *Revista Brasileira de Monitoramento e Avaliação*, Brasília, n. 5, jan./jun. 2013. p. 9.

47 JANNUZZI, Paulo de Martino. Sistema de monitoramento e avaliação de programas sociais: revisitando mitos e recolocando premissas para sua maior efetividade na gestão. *Revista Brasileira de Monitoramento e Avaliação*, Brasília, n. 5, jan./jun. 2013. p. 9.

Neste capítulo, entretanto, demonstramos que, qualquer que seja a métrica utilizada, o PBF [Programa Bolsa Família] é sempre mais efetivo que o SM [salário mínimo].

[...]

De fato, enquanto o PBF é apenas 2,4 vezes mais efetivo que o SM para elevar a renda dos 40% mais pobres, ele é quase 5 vezes mais efetivo para elevar a renda dos 20% mais pobres, e mais de 10 vezes mais efetivo para elevar a renda dos 10% mais pobres<sup>48</sup>.

A complexidade das discussões travadas no âmbito técnico e o aprofundamento do exame dos resultados alcançados pela implementação do programa antecipam os possíveis impactos técnicos e políticos que decorrerão da publicização dos referidos achados, uma vez que debates acerca do redesenho do programa, da necessidade de ampliação do escopo ou ainda de sua descontinuidade tendem a ocorrer em decorrência de tais processos avaliativos e de monitoramento.

Ademais, o monitoramento realizado pelos órgãos responsáveis pela implementação das políticas também tende a gerar informações relevantes acerca dos gastos e de sua execução. Tais informações, se convenientemente sistematizadas, podem indicar gargalos relevantes que devem ser objeto de exame mais atento, que procurem minorar distorções na implementação das políticas. Para ilustrar tal questão, vejamos alguns dados acerca da crescente judicialização dos gastos com saúde, que acarreta impactos não triviais sobre o planejamento e funcionamento eficiente do SUS:

De 2005 a 2010, os valores gastos pelo Ministério da Saúde para cumprir decisões judiciais que determinavam o fornecimento de medicamentos de alto custo aumentaram em mais de 5.000%. (...) O grande problema com esses procedimentos é que são mais utilizados por famílias da classe média usuárias de planos privados e a judicialização ocasiona compras de medicamentos em lotes menores, o que aumenta o custo para o SUS<sup>49</sup>. (grifos nossos)

---

48 BARROS, Ricardo Paes de. A efetividade do salário mínimo em comparação à do programa Bolsa Família como instrumento de redução da pobreza e da desigualdade. Capítulo 34. *In*: BARROS, Ricardo Paes de; FOGUEL, Miguel Nathan; ULYSSEA, Gabriel (Org.). **Desigualdade de renda no Brasil: uma análise da queda recente**. v. 2. IPEA, Brasília, agosto de 2007. p. 508-534.

49 ALMEIDA, Mansueto. Estrutura do gasto público no Brasil: evolução histórica e desafios. *In*: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). **A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p. 124.

Ainda em relação ao SUS, a execução dos gastos com ASPS, quando adequadamente decomposta, evidencia uma tendência crescente do volume de despesas com a compra de medicamentos excepcionais em relação aos medicamentos básicos e estratégicos, a indicar uma possível inversão de prioridades na realização das despesas públicas:

Em 2003, soma dos gastos com medicamentos básicos e estratégicos se assemelhava ao gasto com medicamentos excepcionais (R\$ 500 milhões). Desde então, a trajetória de crescimento desses gastos ficou diferente, com o **predomínio da compra de medicamentos excepcionais, que, até novembro de 2011, correspondeu a um gasto (R\$ 3,2 bilhões) quase três vezes maior do que a despesa com medicamentos básicos e estratégicos, essenciais para atender à saúde das famílias de menor poder aquisitivo**<sup>50</sup>. (grifos nossos)

Os referidos exemplos nos permitem avançar na composição do intrincado mosaico do ambiente micro-orçamentário no qual se encontram inseridos os gestores públicos. Ademais, terminam por salientar a importância de processos de monitoramento e avaliação internos que propiciem diagnosticar desvios, falhas e a necessidade de aprimoramento de políticas em implementação.

#### **4.4 Conclusão**

A sistemática de avaliação e monitoramento do órgão executor conecta-se, mesmo que indiretamente, com o financiamento orçamentário do programa ou política e, em decorrência da maior ou menor sensibilidade política do seu objeto, com a dimensão política do processo orçamentário. As decisões políticas condicionarão fortemente o processo alocativo, de forma a priorizar os programas e políticas que são centrais para o Governo. Como os políticos desejam ser responsáveis com seus eleitores e interesses específicos, em determinados contextos políticos, programas e políticas públicas são mantidos mesmo que sua existência seja questionada em termos de eficiência e efetividade<sup>51</sup>.

---

50 ALMEIDA, Mansueto. Estrutura do gasto público no Brasil: evolução histórica e desafios. *In*: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). **A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p. 124.

51 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Performance Budgeting in OECD Countries**. OECD Publishing, 2007.

Tais constatações servem para **temperar** a discussão acerca da **qualidade do gasto público**, evidenciando, primeiramente, que a parcela dos gastos sob escrutínio mais direto (a “ponta do *iceberg*”) é bastante reduzida em relação ao total de gastos, visto que se trata, em grande parte, de despesas obrigatórias, com fundamento constitucional e/ou legal, sobre as quais a discricionariedade do gestor público é bastante reduzida. Em segundo lugar, e o mais importante, é que a dimensão política da despesa pública é uma condicionante bastante acentuada que define o processo alocativo (seja de um ponto de vista geral, por meio da previsão orçamentária para programas e órgãos, seja de um ponto de vista mais específico, por meio do direcionamento físico e geográfico das emendas parlamentares). Assim como não existe uma solução técnica para o dilema fiscal e tal debate só pode ser resolvido no âmbito político<sup>52</sup>, a discussão da **qualidade do gasto** também precisa ser qualificada com a sua dimensão intrinsecamente política.

---

52 ALMEIDA, Mansueto. Estrutura do gasto público no Brasil: evolução histórica e desafios. *In*: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). **A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. p. 166.



# O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA<sup>1</sup>

---

Óthon Castrequini Piccini

## 5.1 Introdução

No presente artigo, pretende-se consolidar as noções básicas sobre o controle interno da Administração Pública, à vista da ainda incipiente produção bibliográfica na matéria. Com esse intento, parte-se da construção doutrinária em torno de um conceito jurídico de “controle” para, em seguida, abordar-se a interpretação das disposições constitucionais aplicáveis, em especial, os artigos 70 e 74 da Carta Magna, que definem o controle interno como um “sistema” a ser mantido “de forma integrada por cada Poder”. Nesse momento, constata-se a ausência, no ordenamento jurídico brasileiro, de um referencial nacional comum, aplicável a todos os Poderes e entes federativos, quanto à estruturação do sistema de controle interno, suas competências, prerrogativas e abrangência.

---

1 Este capítulo é uma atualização e adaptação baseada em pesquisa de Iniciação Científica realizada pelo autor na FDRP-USP, entre 2018 e 2019, com fomento da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo - FAPESP (Processo 2018/12719-3) e sob orientação do Prof. Dr. Thiago Marrara. As opiniões, hipóteses e conclusões ou recomendações expressas neste material são de responsabilidade do autor e não necessariamente refletem a visão da FAPESP

A CRFB/1988 e as normas gerais de direito financeiro traçam finalidades do controle interno, todas relevantes e estratégicas para a Administração Pública, mas não veiculam um parâmetro mínimo para a sua efetiva composição na organização administrativa de um determinado Poder da República. Por essa razão, tornam-se imperiosos os *standards* de reputação global, preconizados por COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) e GAO (Government Accountability Office), que estabelecem definição, objetivos e componentes do controle interno.

Essas publicações estrangeiras foram o modelo utilizado pelo Executivo federal, desde o início do século, para a implementação do método das “três linhas de defesa” e ampliação das atividades da Controladoria-Geral da União, que, como órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo federal, também passou a coordenar as atividades de prevenção e combate à corrupção, corregedoria, auditoria e ouvidoria.

## 5.2 O conceito jurídico de “controle” aplicado à Administração Pública

Afinal, o que é o controle da Administração Pública? Como ele é exercido? Quais são os critérios para defini-lo como “interno”? Como distingui-lo do “controle externo”?

Em seus trabalhos, Odete Medauar, a fim de traçar um conceito jurídico de “controle” aplicado à Administração Pública, revisitou a doutrina estrangeira para promover uma compilação de significados e contextualizações do vocábulo em diferentes países. Medauar<sup>2</sup> extraiu de Gérard Bergeron, cientista político quebequense, um levantamento de acepções, todos extensamente detalhados em “*Fonctionnement de l'État*”<sup>3</sup>.

Bergeron<sup>4</sup> parte da distinção entre os usos da palavra em produções científicas nas línguas inglesa (“*control*”) e francesa (“*contrôle*”).

---

2 MEDAUAR, Odete. Controle da administração pública. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 21-22

3 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l'État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 77.

4 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l'État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 72.

Na primeira, ele constata o predomínio das significações de forte intensidade, a transmitirem uma ideia de interferência e preponderância do controlador sobre o controlado, enquanto, entre os franceses (e demais europeus continentais), prevalece um sentido de menor veemência. A partir disso, o cientista político quebequense<sup>5</sup> propõe uma escala gradativa de seis acepções do termo “controle”, do sentido mais forte ao mais fraco.

A primeira acepção é de (i) “dominação”, associando-se às ideias de autoridade, imposição (*e.g.* “controlar um país”, “controlar um banco”). A segunda acepção é de (ii) “direção”, similar a comando ou gestão, significando o exercício de influência determinante, ainda que não absoluta (*e.g.* “controlar a produção”). A terceira noção é de (iii) “limitação”, alusiva ao aspecto restritivo ou inibidor (*e.g.* “controlar as importações, o câmbio, o comércio exterior”). A quarta compreensão é de (iv) “vigilância ou fiscalização”, relativa às ações contínuas de supervisão, inspeção ou monitoramento (*e.g.* “controlar as finanças”). A quinta acepção é de (v) “verificação”, atrelada ao ato de examinar, averiguar, distinguindo-se da anterior, pois, em vez de uma ação contínua, refere-se ao exame de um objeto pontual (*e.g.* “controlar o orçamento”). O último sentido é de (vi) “registro”, atinente às práticas documentais de aferir equivalência, autenticação (*e.g.* “controle de horas”).

Conforme Bergeron<sup>6</sup>, o alcance de menor intensidade (“registro”, “inscrever uma informação em duplo registro”) expressa o núcleo central da compreensão de controle, de modo que todas as outras acepções (“verificação”, “fiscalização”, “limitação”, “direção” e “dominação”) são acréscimos ao sentido originário: todos trazem, em sua essência, o mesmo ato de exercer um juízo de equivalência (“*jugement d’équivalence*”) para conferir a conformidade de um objeto a determinado padrão.

Disso, extraem-se os elementos que compõem a noção de “controle”, segundo Bergeron<sup>7</sup>: (i) um objeto de análise, sobre o qual recairá o juízo de equivalência e a aferição de conformidade; (ii) um padrão que servirá de medida de comparação, ao qual o objeto deve estar compatível; (iii) o exercício de aproximação (“*rapprochement*”) ou juízo de equivalência (“*jugement d’équivalence*”), pelo qual se constatará a compatibilidade

---

5 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l’État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 77.

6 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l’État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 78.

7 BERGERON, Gérard. *Fonctionnement de l’État*. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965. p. 80.



ou não do objeto ao padrão; (iv) o agente que exercerá o controle (controlador) e o agente cujo ato é objeto do controle (controlado).

Nas palavras de Thiago Marrara<sup>8</sup>, o controle, em um primeiro momento, pressupõe conhecimento sobre uma situação ou realidade (controle de meio) ou sobre a consecução de um objetivo (controle de resultado). O conhecimento origina-se da fiscalização, do acompanhamento. Em um segundo momento, a partir da informação acerca do objeto controlado (situação ou resultado) e, por natural, da verificação de que algo se mostra insatisfatório, irregular ou fora de lugar imposto por critérios pré-determinados, o controle dá origem à correção, à reorientação, à reordenação, ao conserto, mediante técnicas administrativas de convalidação, confirmação, anulação, revogação, cassação etc. Pode ocasionar, ainda, sanções negativas (punições disciplinares, penais) ou positivas (como recompensa, premiação, bônus), não obrigatoriamente determinadas pelo próprio controlador.

Com isso, pode-se chegar a um conceito jurídico, conforme Odete Medauar<sup>9</sup>: “o Controle da Administração Pública é a verificação de conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado”. Já na lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>10</sup>, consta: “fiscalização e correção que sobre a Administração Pública exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

### **5.3 O controle interno na CRFB/1988 e nas normas gerais de direito financeiro**

Fixado o conceito jurídico do termo, cabe delimitar a compreensão acerca de uma das suas modalidades constitucionais, qual seja, o “controle interno”. Grosso modo, essa espécie ocorre quando o “controlador” (agente que exerce o *jugement d'équivalence*) e o “controlado” (objeto de controle) situam-se no ambiente administrativo de um mesmo Poder da República. O *caput* do art. 70 da CRFB/1988, dispositivo-base da matéria, dispõe:

---

8 MARRARA, Thiago. Controle interno da Administração Pública: suas facetas e seus inimigos. In: MARRARA, Thiago; GONZÁLEZ, Jorge Agudo (Coord.). *Controle da administração e judicialização de políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 48.

9 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 32.

10 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 34. ed. São Paulo: Forense, 2021. p. 896.

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

A CRFB/1988 associa “controle” a “fiscalização”, alinhando-se à acepção de “verificação contínua”, dentre aquelas estudadas anteriormente. Há, também, a categorização dessa fiscalização, dividindo-se em contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, a ser exercida quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Eis alguns dos cânones para a aferição de conformidade da Administração Pública, em conjunto com os princípios previstos no art. 37 da CRFB/1988 e eventuais particularidades trazidas em leis especiais.

Quando a aludida fiscalização for exercida pelo Congresso Nacional, haverá o “controle externo”. O Tribunal de Contas da União, órgão auxiliar do Poder Legislativo, tem as suas competências arroladas no art. 71 e a sua composição, pelo art. 73, ambos da CRFB/1988.

Já o art. 74, *caput*, da Constituição prescreve: “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de [...]”. Nos quatro incisos, há as suas finalidades constitucionais. Antes de esmiuçá-las, cabe destacar duas expressões do *caput*, para bem interpretá-lo: o emprego dos termos “sistema” e “de forma integrada”. Por que, diferentemente da redação usada para o controle externo, o constituinte resolveu gravar a expressão “sistema” para o controle interno? E o que significa “mantê-lo de forma integrada”?

Segundo José Mauricio Conti e André Castro Carvalho<sup>11</sup>, a literalidade do *caput* do art. 74 da CRFB/1988 causa a impressão de que o sistema de controle interno integrar-se-ia entre os Poderes como um todo, e não na respectiva organização administrativa de cada qual. O estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, estabeleceu um sistema unificado de controle interno, no qual um órgão situado no Poder Executivo Estadual

---

11 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 209.

(“Contadoria e Auditoria-Geral do Estado”) exerce atribuições de fiscalização também sobre o Legislativo e Judiciário daquela unidade federativa.

Apesar de não ter havido contestação jurídica à configuração gaúcha, para Conti e Carvalho<sup>12</sup>, é compatível com o mandamento constitucional a interpretação segundo a qual deve existir um sistema de controle interno próprio de cada Poder, e não um sistema único para todos. Não por menos, a dicção do supratranscrito art. 70, *caput*, da CRFB/1988, enfatiza-se a expressão “sistema de controle interno de cada Poder”. Há, ainda, a premência do princípio da separação dos poderes, em observância ao art. 2º da CRFB/1988. Dessa forma, admite-se que a expressão “de forma integrada” se refere ao modo pelo qual cada poder deverá estruturar o seu respectivo sistema de controle interno – harmônico, ordenado, integrando a fiscalização interna das unidades de sua organização administrativa –, e não que Executivo, Legislativo e Judiciário deveriam submeter-se a um único sistema de controle comum, de caráter geral ou conjunto.

Feito o esclarecimento, avança-se a outro pormenor do *caput* do art. 74 da CRFB/1988. “Sistema” expressa a ideia de coordenação e articulação com vistas à consecução de objetivos determinados<sup>13</sup>. Na gerência de sua organização administrativa, o poder deverá integrar suas diversas unidades de gestão em torno de uma estrutura central orientadora que articule, coordene e resguarde a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade e economicidade dos atos administrativos e condutas dos agentes públicos. Por isso, para Rodrigo Pironte Aguirre de Castro<sup>14</sup>, o sistema de controle interno pressupõe a descentralização e ordenação por um núcleo comum, coordenado por uma “unidade central”. Como concluem Conti e Carvalho<sup>15</sup>, pelo termo “sistema”, pressupõe-se que controle interno

---

12 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 209.

13 CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 132.

14 CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. *Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 146.

15 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista*

seja descentralizado, coordenado por um órgão central permanente e munido de independência funcional. A esse, convencionou-se chamar de “Controladoria”.

Nos incisos do art. 74 da Constituição de 1988, há as finalidades do sistema de controle interno, quais sejam: (i) a avaliação do cumprimento das metas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; (ii) a comprovação da legalidade e a avaliação de resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (iii) verificação da legalidade das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; (iv) apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional.

Observa-se sensível diferença no tratamento constitucional das duas modalidades de controle da Administração Pública. Para o “externo”, há uma disciplina esmiudada e exauriente: rol de competências e prerrogativas específicas (poderes sancionatórios e de sustação de atos administrativos), atribuição de seu exercício para um titular concreto (Congresso Nacional), delineamento da estruturação e composição do órgão auxiliar (Tribunal de Contas da União) e perspectiva de padronização nacional (normas aplicáveis à organização, composição e fiscalização de tribunais de contas subnacionais). Para o “interno”, expõem-se finalidades gerais, seu exercício é atribuído a um aparato abstrato e materialmente indefinido (“sistema de controle interno de cada Poder”) e não há definição a respeito de seus elementos mínimos, composição ou padrões, salvo o dever de “mantê-lo de forma integrada”, nada aclarado sobre como isso será feito.

Na Figura 1, abaixo, uma tabela comparativa expõe o contraste entre as duas modalidades de controle previstas na Constituição. Em síntese, a CRFB/1988 se resume a prever objetivos amplos e não proporciona definições específicas, competências ou poderes sancionatórios concretos, nem mesmo uma moldura básica de estruturação do controle interno. Adiante, analisa-se a sua disciplina nas normas gerais de direito financeiro ora vigentes no Brasil, quais sejam, a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 e a LRF.

---

Direito Público, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 206.

<b>Controle</b>	<b>Interno</b>	<b>Externo</b>
<b>Dispositivos</b>	Arts. 70 e 74 da CF	Arts. 70, 71, 72, 73 e 75 da CF
<b>Atribuições</b>	Finalidades gerais no art. 74	Competências específicas no art. 71
<b>Exercido por</b>	Sistema de cada Poder	Congresso Nacional, com auxílio do TCU
<b>Estruturação</b>	Não há	Prevista nos arts. 72, 73 e 75

**Figura 1 – Comparativo entre controle interno e externo na CRFB/1988.**

Fonte: elaboração própria.

Para Conti e Carvalho<sup>16</sup>, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o controle interno passou a englobar função primordial na busca de uma gestão fiscal responsável. A LRF, em seu art. 59, por exemplo, coloca o sistema de controle interno de cada poder e do ministério público, ao lado dos órgãos de controle externo (Poder Legislativo e tribunais de contas), na missão de fiscalizar o cumprimento das suas normas, com ênfase no atingimento das metas estabelecidas na LDO (inciso I do art. 59 da LRF). O art. 54, ao dispor sobre o relatório quadrimestral de gestão fiscal, emitido pelos titulares dos poderes, determina que o documento será assinado pelos responsáveis do sistema de controle interno.

Na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, obriga-se o Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas (art. 76), a exercer o controle interno da execução orçamentária (art. 75), cuja verificação da legalidade dos atos será prévia, concomitante e subsequente (art. 77) e para o qual poderá proceder a levantamento, prestação ou tomada de contas (art. 78), com ênfase no controle sobre o “cumprimento do programa de trabalho” (art. 79). Ainda que prevejam relevantes disposições, as normas gerais de direito financeiro vigentes no Brasil fizeram prevalecer a lacuna constitucional em torno da configuração formal e estrutural do controle interno.

---

16 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 218.

Por isso, para Amauri Feres Saad<sup>17</sup>, se um determinado poder, ao instituir e normatizar o seu sistema de controle interno, não o dotar de prerrogativas específicas, ou se o chefe do poder não consentir com as suas recomendações, haveria uma “inibição institucional congênita”, com um controle interno “constitucionalmente impotente” e “incapaz de fazer algo a mais do que verificar, recomendar medidas ao chefe de seu Poder, informar ao Tribunal de Contas”. Já Conti e Carvalho<sup>18</sup> oferecem outro prognóstico: consideram-no um instrumento fundamental para a boa governança pública, notadamente com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, da qual seria um “guardião”.

Assim, a eficácia de um sistema de controle interno depende, sobretudo, da técnica adotada pela norma jurídica que o institui, à qual caberá dar efetividade aos mandamentos constitucionais e os comandos da legislação financeira. José Afonso da Silva<sup>19</sup>, a propósito, nas subcategorias das “normas de eficácia limitada”, menciona as “normas de princípio institutivo”, pelas quais “o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei”. Caso se assumo o disposto no art. 74 da CRFB/1988 como uma “norma de princípio institutivo”, convém observar como o Poder Executivo federal, notório pela configuração da Controladoria-Geral da União, deu vazão aos referidos mandamentos constitucionais.

#### **5.4 O controle interno no Poder Executivo federal**

Os primórdios do que viria a ser uma plena sistematização do controle interno no Poder Executivo da União podem ser encontrados no Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização

---

17 SAAD, Amauri Feres. *Do conceito de controle da administração pública no direito administrativo brasileiro*. 2016. 192 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 132.

18 CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. *Revista Direito Público*, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. p. 217.

19 SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 126.

da Administração Federal. A reboque das supracitadas disposições da Lei n. 4.320/1964, promulgada três anos antes, o Decreto-lei (DL) n. 200/1967 dedica um capítulo ao “controle das atividades da Administração Federal” (art. 13), cujo exercício ocorrerá em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente: a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado; b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

O DL n. 200/1967 não é uma lei nacional, pois seu escopo restringe-se ao Executivo federal. Ainda assim, esse diploma teve o mérito de, desde os anos 1960, antever aquilo que ficaria consagrado como o método das “três linhas de defesa”, a ser detalhado adiante, pois previu o autocontrole (primeira linha), o controle hierárquico (segunda linha) e o controle especializado (terceira linha). Essa terceira linha restou maturada, quase quatro décadas depois, na figura Controladoria-Geral da União (CGU), que, como órgão central do sistema de controle interno, passou a coordenar não só o sistema de auditoria, como o de outras áreas da Administração. Houve diversos incrementos nesse período, como relatam Cruz, Spinelli, Silva e Carvalho<sup>20</sup>. Num primeiro momento, o foco do controle interno do Poder Executivo federal caracterizava-se por um viés estritamente formal, limitado à área de contabilidade ou à verificação da legalidade de documentos comprobatórios.

Com o advento da CGU, instituída pela Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003, Cruz, Silva e Spinelli identificaram uma mudança de paradigma. Primeiramente, a CGU surgiu como parte integrante da estrutura da Presidência da República, até consolidar-se como Ministério. Já o seu antecessor, a Secretaria Federal de Controle, subordinava-se ao Ministério da Fazenda. A CGU absorveu as atividades de Ouvidora-Geral da União e de Corregedoria-Geral da União, sem contar posteriores alterações normativas que lhe

---

20 CRUZ, Maria do Carmo Meireles Toledo; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; SPINELLI, Mario Vinícius; CARVALHO, Marco Antonio Teixeira. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. *In: Revista de Gestión Pública*, v. 3, n. 2, jul./dez. 2014, p. 304.

atribuíram, também, as funções de prevenção e combate à corrupção e de aprimoramento da transparência da Administração Pública federal.

Nesse panorama, a CGU expandiu sobremaneira a sua atuação, passando a elaborar projetos, instituir programas e executar ações especialmente direcionadas à promoção da integridade, ao aumento da transparência, à prevenção e combate da corrupção, e ao incremento da participação social no acompanhamento das políticas públicas. O controle interno federal consolidou-se com o enfoque na fiscalização da execução dos programas de governo (aferição dos resultados, qualidade dos serviços prestados, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas), e nas iniciativas de combate e prevenção da corrupção<sup>21</sup>. Essa configuração passou a ser referida, por doutrinadores brasileiros – em especial, por Gustavo Ungaro<sup>22</sup> –, como “as quatro macrofunções do controle interno”: controladoria, auditoria governamental, ouvidoria e correição.

A Lei n. 13.844, de 18 de junho de 2019, que estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, dispõe sobre a Controladoria-Geral da União nos arts. 51 a 53. No art. 51, estão listadas as áreas de competência da CGU, alinhadas às incumbências de seu Ministro, reunidas no art. 52, das quais se destacam: decisão preliminar acerca de representações ou denúncias fundamentadas recebidas e indicação das providências cabíveis; instauração de processos administrativos, com a constituição de comissões, e requisição de abertura daqueles injustificadamente retardados pela autoridade responsável; realização de inspeções e avocação processos em curso na administração federal; requisição, aos demais órgãos, de informações e documentos necessários a seus trabalhos; recebimento de reclamações relativas à prestação de serviços públicos e à apuração de exercício negligente de cargo, emprego ou função.

A definição desse rol de atribuições contribui para assegurar a autonomia do controlador em seu ofício, reforçada pelo § 7º do art. 51 da Lei

---

21 CRUZ, Maria do Carmo Meireles Toledo; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; SPINELLI, Mario Vinícius. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. *In: Cadernos EBAPE.BR*, v. 14, n. 3, Artigo 1º, Rio de Janeiro, jul./set. 2016. p. 305.

22 UNGARO, Gustavo Gonçalves. *Controle interno da administração pública sob a Constituição de 1988 e sua eficiência para a transparência e o enfrentamento da corrupção*. 339 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. p. 135.



n. 13.844/2019, segundo o qual os órgãos e as entidades da administração pública federal ficam obrigados a atender, no prazo indicado, às requisições e às solicitações do Ministro da CGU e a comunicar-lhe a instauração de sindicância ou processo administrativo, bem como o seu resultado. O § 2º desse dispositivo faculta-lhe a aplicação da penalidade administrativa cabível, sempre que constatar omissão da autoridade competente. O § 4º delinea a cooperação da CGU com outras instituições: encaminhará à Advocacia-Geral da União os casos que configurarem improbidade administrativa e aqueles a recomendarem indisponibilidade de bens; provocará, sempre que necessário, o TCU e a Secretaria Especial da Receita Federal (Ministério da Economia); havendo indícios de responsabilidade penal, cientificará a Polícia Federal (Ministério da Justiça e Segurança Pública) e o Ministério Público Federal.

Já no art. 53, há a estrutura básica da CGU, que está detalhada no art. 2º do Anexo I do Decreto n. 9.681, de 3 de janeiro de 2019. O Gabinete, a Assessoria Especial para Assuntos Internacionais, a Secretaria-Executiva e a Consultoria Jurídica compõem os órgãos de assistência direta e imediata ao Ministro. A Secretaria Federal de Controle Interno (conduz as auditorias internas do Governo Federal), a Ouvidoria-Geral (coordena o diálogo entre o cidadão e a Administração Pública federal, incluindo o acesso à informação), a Corregedoria-Geral (executa ações disciplinares e apura responsabilidade de servidores e empregados públicos federais), a Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção e a Secretaria de Combate à Corrupção compõem os órgãos específicos singulares. As Controladorias Regionais da União nos Estados são as unidades descentralizadas. E, por fim, seus órgãos consultivos são o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, a Comissão de Coordenação de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Correição.

Conhecida a disposição do controle interno na Administração Pública federal, surgem as seguintes questões: quais foram os referenciais observados pelo Poder Executivo da União, desde o início do século, para as alterações em seu sistema de controle interno e para a expansão das suas atribuições? Como a CGU, com toda essa composição complexa, permeia suas atividades de fiscalização frente à abundância de unidades administrativas existentes nos demais Ministérios, órgãos e entidades federais?

## 5.5 O controle interno e os parâmetros técnicos para a sua estruturação

As respostas a essas indagações encontram-se em *standards* de notoriedade global, adotados e incorporados por diversos países. São modelos, padrões e diretrizes de controle interno reunidos em documentos editados por instituições profissionais de fiscalização e auditoria. Nessa área, a referência é o Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), entidade privada norte-americana, fundada com o intuito de desenvolver um referencial comum que unificasse os parâmetros da atividade controladora.

A partir da década de 1990, COSO começou a publicar guias (*frameworks*) com a exposição detalhada do método elaborado pelo Comitê. O último é de 2013, denominado *Internal Control – Integrated Framework*<sup>23</sup>. O modelo disseminou-se, repercutindo entre instituições públicas e privadas. A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions) contextualizou a abordagem do método de controle interno do COSO ao setor público no Guia de Padrões de Controle Interno para o Setor Público (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*)<sup>24</sup>.

O *Government Accountability Office* (GAO), órgão do Congresso dos Estados Unidos, também realiza publicações dessa natureza, como os Padrões para o Controle Interno do Governo Federal (*Standards for Internal Control in the Federal Government*), conhecido como *Green Book*. Nos termos da Seção n. 3.512 do Título 31 do *United States Code* (codificação geral da legislação federal norte-americana), o GAO tem o dever de emitir padrões de controle interno para toda a Administração federal. Para tal, o *Green Book* adapta os parâmetros do COSO ao ambiente governamental daquele país<sup>25</sup>.

---

23 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Estados Unidos da América, 2013.

24 INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Viena, Austria, 2004. p. 1.

25 UNITED STATES. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). *Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book)*. Estados Unidos da América, 2014. p. 2.

No Brasil, a Instrução Normativa Conjunta n. 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria-Geral da União (IN MP/CGU n. 1/2016) alicerçou a incorporação dos objetivos, componentes e regras do COSO pelo Poder Executivo federal.

Em tradução livre, segundo COSO, controle interno é:

Processo integrado, efetuado pela direção e funcionários de uma organização, cuja estruturação ocorre para enfrentar os riscos e fornecer razoável garantia de que, na consecução da missão institucional, serão atingidos os objetivos gerais de eficiência nas operações, confiabilidade das informações e conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis<sup>26</sup>.

Ainda de acordo com COSO<sup>27</sup>, os objetivos gerais do controle interno, inerentes a qualquer instituição, são: (i) executar as operações de maneira ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva (“objetivos operacionais”, *operations*); (ii) confiabilidade e credibilidade das informações (“objetivos informacionais”, *reporting*); (iii) fiel cumprimento às leis, regulamentos e estatutos aplicáveis à sua atuação (“objetivos de conformidade”, *compliance*).

Para o atingimento desses objetivos, o método determina que cinco componentes estejam estruturados numa organização, a saber<sup>28</sup>: (i) “ambiente de controle” – a base do sistema, relativa a aspectos de conduta funcional, integridade, capacitação de recursos humanos e códigos de ética; (ii) “avaliação de risco” – atividade de identificação e análise de fatores internos e externos com potencial de comprometimento da consecução dos objetivos da corporação, apurando-se frequência, severidade e grau de impacto; (iii) “procedimentos de controle” – atividades que asseguram o cumprimento, em todos os níveis da organização, dos planos e estratégias de atenuação de riscos indicados pela gestão; (iv) “informação e comunicação” – qualidade da interlocução entre a gerência e seus funcionários, de modo a assegurar o devido cumprimento das atribuições; (v) “monitoramento” – verificação regular

---

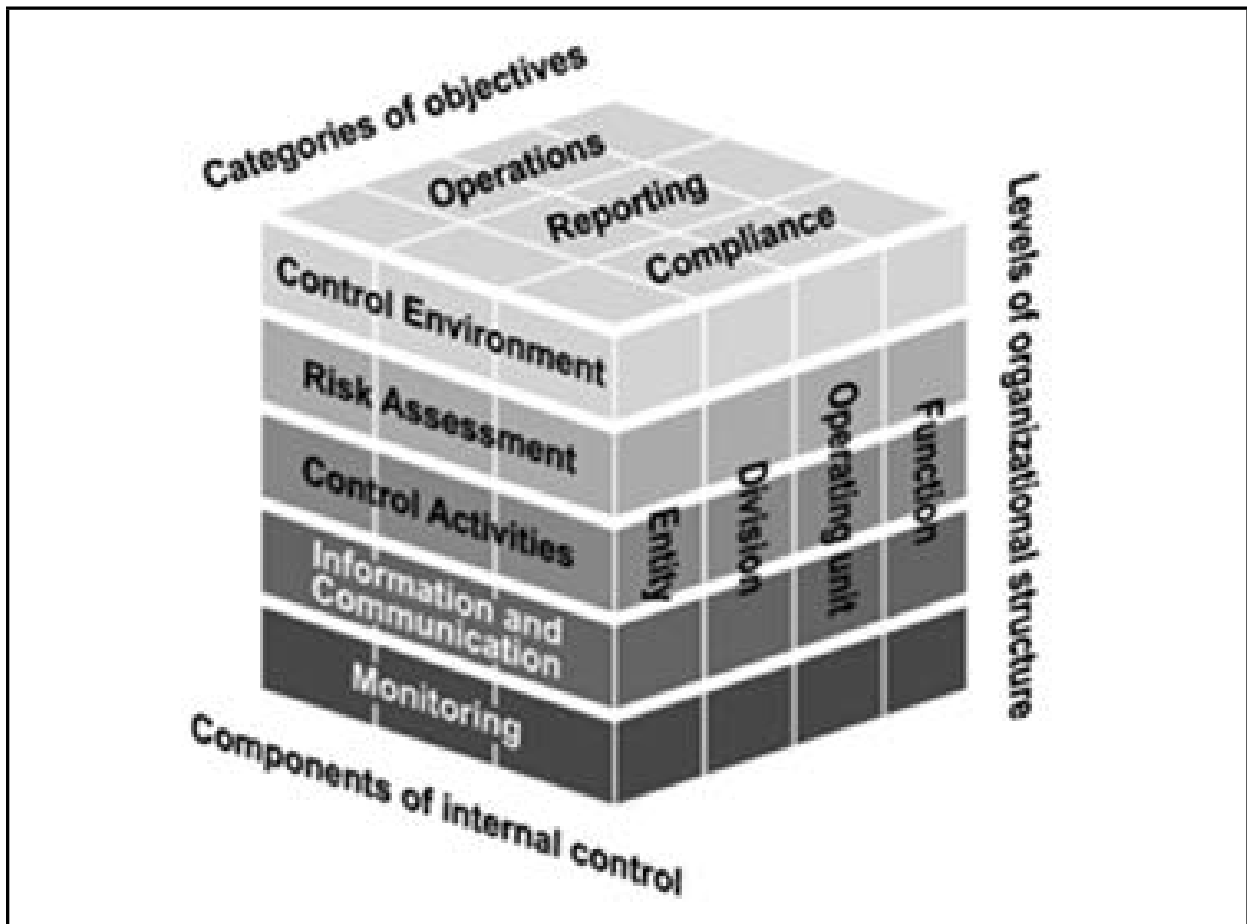
26 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Estados Unidos da América, 2013. p. 1.

27 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Estados Unidos da América, 2013. p. 6.

28 INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Viena, Austria, 2004. p. 13.

da efetividade dos controles internos, com acompanhamento contínuo capaz de apurar deficiências a serem reportadas ao coordenador do sistema.

A relação entre componentes e objetivos pode ser representada numa figura tridimensional, o chamado “Cubo do COSO”, apresentado na Figura 2, adiante. As três categorias de objetivos gerais são representadas pelas colunas verticais situadas no topo do cubo. Os cinco componentes são expressos nas linhas horizontais. Em outra dimensão, consta a estrutura organizacional a ser objeto do controle interno, variando desde a organização em sua totalidade, como também as subdivisões que são alvo e integram a atividade fiscalizadora, a exemplo de órgãos, departamentos, unidades operacionais, funções específicas (alienações de bens, *marketing*, registros), podendo-se focar qualquer célula da “matriz controladora”<sup>29</sup>.



**Figura 2** – Cubo do COSO.

Fonte: UNITED STATES. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book)**. Estados Unidos da América, 2014, p. 11.

29 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control – Integrated Framework**. Estados Unidos da América, 2013. p. 5.

A eficácia do sistema depende da distribuição de responsabilidades e autoridades de controle entre as distintas repartições, unidades, divisões ou secretarias e, ademais, dos canais de comunicação, fluxos de trabalho e formas de integração<sup>30</sup>. As delegações de competência precisam ocorrer na medida oportuna para o funcionamento sistêmico, já que a segregação de deveres contribui para prevenir fraudes, gastos e abusos. Para a alocação de responsabilidades, COSO<sup>31</sup> recomenda a adoção do modelo das “três linhas de defesa”: (i) funções que gerenciam e têm influência direta sobre riscos; (ii) funções que supervisionam riscos; e (iii) funções que fornecem avaliações independentes.

Para visualizá-las, sugere-se pensar na configuração de um ministério, como o do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (hoje incorporado à pasta da Economia), que desenvolveu um manual próprio<sup>32</sup> para a implementação do mecanismo das linhas de defesa, à luz da IN MP/CGU n. 1, de 10 de maio de 2016. Como analisado no anteriormente, o “embrião” das três linhas de defesa, na Administração Federal, foi o art. 13 do DL n. 200/1967, cuja operacionalização passou por essa recente atualização infralegal, quase cinquenta anos depois.

O art. 17 da IN MP/CGU n. 1/2016 determinou que todos os órgãos e entidades do Executivo federal instituíam políticas específicas de controles internos, gestão de riscos e integridade, em até doze meses contados de sua publicação. O art. 6º do Decreto n. 9.203, 22 de novembro de 2017, reiterou o comando, dispondo que cabe à alta administração dos órgãos e das entidades implementar e manter “instâncias de governança”. Para isso, o então Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão criou a figura das “instâncias de supervisão” e reuniu suas funções em uma matriz de responsabilidades, dividindo-as nos níveis (i) “operacional”, (ii)

---

30 UNITED STATES. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). *Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book)*. Estados Unidos da América, 2014. p. 28.

31 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Estados Unidos da América, 2013. p. 46.

32 BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. *Manual de orientação para a gestão do desempenho*. Brasília: Assessoria Especial de Controles Internos, 2017.

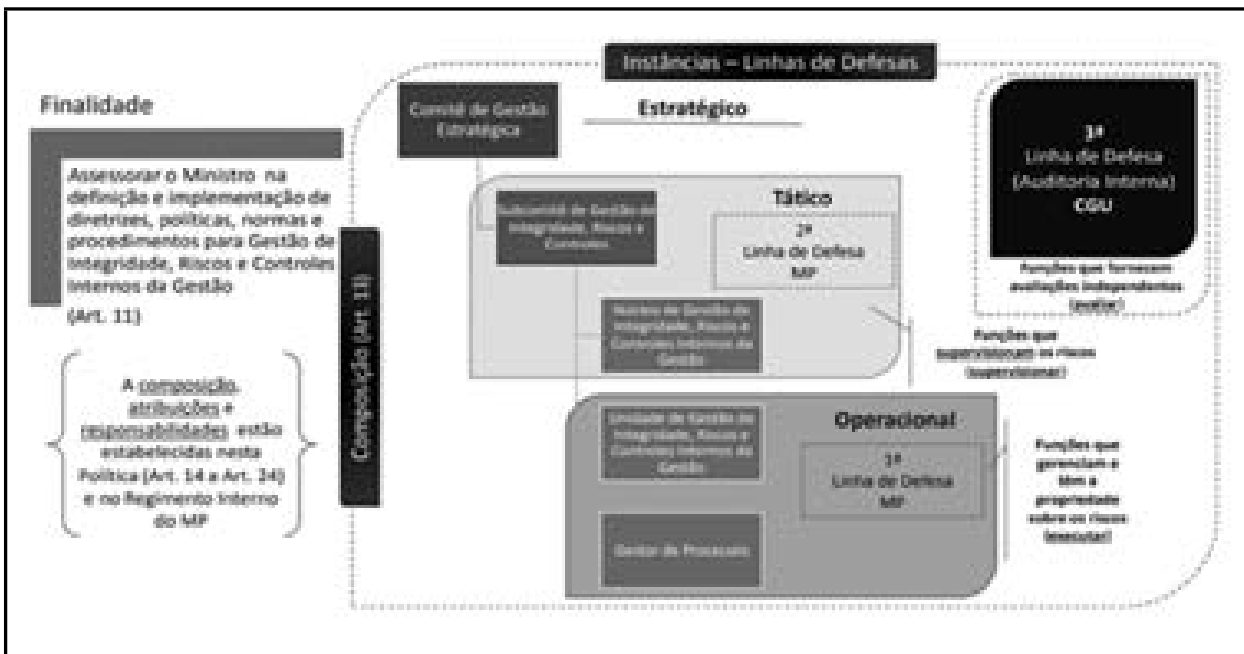
“tático” e (iii) “estratégico”, que, em conjunto, forma as três linhas de defesa, como ilustra-se na Figura 3, adiante.

O (i) nível operacional é a primeira linha de defesa. Para compô-lo, o Ministério estabeleceu duas instâncias de supervisão a funcionarem em cada uma de suas secretarias: a “unidade de gestão de integridade” (formada pelo dirigente máximo da respectiva secretaria e seus servidores capacitados nos temas de integridade) e o “gestor de processos” (todo servidor responsável por um determinado processo de trabalho, como os aferidores de contrato). Na primeira linha, situam-se os agentes públicos que gerenciam e têm influência direta sobre os riscos e podem implantar diretamente ações corretivas, pois estão na fonte da execução do ato administrativo. Por isso, o art. 3º da IN MP/CGU n. 1/2016 denomina as ações da primeira linha de “controles internos da gestão”, a serem operados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio aos órgãos e entidades do Executivo.

O (ii) nível tático é a segunda linha de defesa. As suas instâncias de supervisão são o “núcleo de gestão de integridade” (composto por servidores vinculados à Assessoria Especial de Controles Internos do Gabinete do Ministro, AECl) e o “subcomitê de gestão de integridade” (integrado por servidores dos órgãos de assistência direta e imediata do ministro, indicados por seus dirigentes titulares). Nos termos do art. 6º da IN MP/CGU n. 1/2016, essas instâncias são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e a realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento. Isso atende ao disposto no art. 6º da IN MP/CGU n. 1/2016, pelo qual comitês, diretorias ou assessorias específicas podem constituir-se em instâncias de supervisão sobre a primeira linha.

O (iii) nível estratégico constitui a terceira linha (ou camada) de defesa. Nela, estão compreendidas as funções de consultoria, assessoramento e avaliações abrangentes, independentes e objetivas sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e controles internos da gestão, bem como de apurar se a primeira e segunda linhas estão

satisfazendo suas missões<sup>33</sup>. Essas atividades de terceira linha compõem a chamada “auditoria interna governamental”. Os ministérios disporão de unidades próprias de “auditoria interna singulares” (“Audin”), que exercerão as atribuições de terceira linha de forma concorrente e integrada com a Controladoria-Geral da União (via Secretaria Federal de Controle Interno, SFC). Assim, as “Audin” elaborarão um plano de auditoria interna, a ser apreciado e aprovado pela SFC, identificando os trabalhos de fiscalização a serem realizados em um determinado período e elencado suas estratégias e prioridades.



**Figura 3 – As três linhas de defesa.**

Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Assessoria Especial de Controles Internos. **Manual de gestão de integridade, riscos e controles internos da gestão**. Brasília: Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, 2017. p. 18.

Tem-se, com isso, exemplo de como um Poder da República pode dar efetivo cumprimento à “norma de princípio institutivo” prevista no art. 74 da CRFB/1988: alinhar a disciplina de seu sistema de controle interno ao método COSO/INTOSAI/GAO, compor as três linhas de defesa e

<sup>33</sup> BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Manual de orientação para a gestão do desempenho**. Brasília: Assessoria Especial de Controles Internos, 2017. p. 19.

centralizar a coordenação das quatro macrofunções (controladoria, auditoria, correição e ouvidoria).

## 5.6 Conclusões

A utilização do método COSO/INTOSAI/GAO é o caminho para contornar a lacuna do ordenamento jurídico brasileiro em torno das técnicas de estruturação do sistema de controle interno na Administração Pública. A experiência verificada no Poder Executivo federal é um exemplo bem-sucedido de incorporação desses referenciais estrangeiros em atos normativos secundários (decretos, portarias, instruções normativas), induzindo a implementação dos cinco componentes do COSO e das três linhas de defesa. A disseminação do modelo federal, inclusive, inspira a integração das macrofunções do controle interno (auditoria, ouvidoria, corregedoria, controladoria) sob um mesmo órgão de coordenação<sup>34</sup>, como o é na CGU.

A Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021 – nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos –, no art. 169, dispõe que as contratações públicas deverão se submeter a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às três linhas de defesa. Na primeira, os servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade. Na segunda, as unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade. Na terceira, o órgão central de controle interno e o tribunal de contas.

Nesse dispositivo, além de tornar obrigatória a implantação das três linhas de defesa, a Lei n. 14.133/2021, que se aplica às Administrações Públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos estados, do DF e dos municípios, destaca a figura do “órgão central de controle interno” (terceira linha), reforçando a perspectiva do controle interno como um sistema, a ser conduzido por um órgão de coordenação. Todos os entes federativos deverão adequar-se a esses novéis comandos, em razão da

---

34 UNGARO, Gustavo Gonçalves; PICCINI, Óthon Castreghini. O controle da Administração municipal e a implementação de uma controladoria. *Revista Conjur*, São Paulo, 28 ago. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-28/opiniaao-controlre-administracao-municipal-controladoria>. Acesso em: 1 nov. 2021.



revogação dos regimes licitatórios antigos – em especial, da Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993 –, após decorridos dois anos da publicação da Lei n. 14.133/2021.

Portanto, a implementação dos cinco componentes do COSO (ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação, monitoramento), a alocação de responsabilidades para integração do sistema (três linhas de defesa), a atualização de normas jurídicas – nos moldes da técnica empregada na IN MP/CGU n. 1/2016 – e a ampliação das atribuições do órgão central de controle interno, congregando, além de controladoria, as atividades de auditoria, ouvidoria e corregedoria, são o norte para os prementes ajustes a serem enfrentados por todos os poderes dos entes federativos brasileiros na estruturação dos seus sistemas de controle interno, conferindo-se eficácia ao mandamento do art. 74 da Constituição e ao arranjo administrativo que, se bem configurado, funciona como um verdadeiro “guardião” da execução orçamentária (Lei n. 4.320/164) e da responsabilidade fiscal (LC n. 101/2000).

# MODELOS DE CONTROLE EXTERNO

## Tribunais de contas, controladorias-gerais e auditorias colegiadas

---

Leandro Maciel do Nascimento

### 6.1 Introdução

As estruturas de controle externo apresentam desenhos institucionais distintos no direito comparado. A composição, as atribuições e o modo como as entidades de controle externo se relacionam com o Poder Legislativo e demais órgãos de soberania variam de país para país.

O estadunidense Government Accountability Office e o britânico National Audit Office (NAO) diferem substancialmente do brasileiro Tribunal de Contas da União (TCU). Por sua vez, apesar dos nomes, o Tribunal de Contas Federal alemão (Bundesrechnungshof) e o Tribunal de Contas da Holanda (Algemene Rekenkamer) são mais próximos da Auditoría General de la Nación argentina do que do TCU, por exemplo. Algumas entidades fiscalizadoras têm competência para proferir julgamentos, atribuir responsabilidades, aplicar sanções e determinar ressarcimentos. No Brasil, o gestor que tiver suas contas julgadas irregulares pelo TCU poderá, sob determinadas condições, ficar impedido de se candidatar a cargos eletivos. Em outros países, as entidades fiscalizadoras superiores (EFS) não julgam nem aplicam multas; unicamente elaboram estudos, relatórios, pareceres e recomendações, que subsidiarão os órgãos de decisão, normalmente as

casas legislativas. São, portanto, modelos diferentes, cada um com suas peculiaridades e práticas igualmente distintas. De todo modo, são fruto das realidades políticas e constitucionais de cada país.

O objetivo do capítulo é o de apresentar um estudo comparativo, ainda que breve, entre os modelos de controle externo atualmente em vigor. A utilidade da proposta está em melhor situar a entidade fiscalizadora superior brasileira no contexto do que existe em outros países. A finalidade última é a de comparar para melhor observar os pontos fortes, as fraquezas, os limites e as possibilidades da experiência brasileira. Assim, será possível contribuir para o constante aperfeiçoamento, evitando-se superestimar qualidades e, ao mesmo tempo, subestimar pontos que demandam melhoria.

O texto se divide em duas partes. Na primeira, apresenta-se uma visão panorâmica do controle externo da gestão pública. O objetivo imediato será o de situar sua origem e justificar a ligação das entidades fiscalizadoras superiores, enquanto agentes técnicos e autônomos, à função fiscalizadora inerente às casas legislativas. Na segunda parte, serão apresentados três modelos de entidades de controle externo: o de controladorias-gerais, o de tribunais de contas e o desenho híbrido das auditorias colegiadas.

Ao final, serão feitas considerações sobre o TCU, o qual, embora esteja inserido em uma tradição secular que o vincula ao modelo de corte de contas, passou também a ter algumas atribuições típicas dos demais modelos, após a vigência da Constituição de 1988.

## **6.2 Controle externo da gestão pública: visão panorâmica**

Em conhecida passagem do texto n. 51<sup>1</sup>, de “O Federalista”, James Madison, ao participar dos debates que antecederam a criação dos Estados Unidos da América e a elaboração da constituição daquele país, afirmou:

---

1 No qual o autor desenvolve e justifica a afirmação de que “a estrutura do governo deve fornecer os freios e contrapesos (*Checks and balances*) adequados entre os diversos departamentos”, cf. HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. *O federalista*. 2. ed. Traduzido por Viriato Soromenho-Marques e João C. S. Duarte. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. [1787-1788]. p. 467.

**Deve fazer-se com que a ambição contrabalance a ambição. O interesse do homem deve estar ligado aos direitos constitucionais do cargo. Pode resultar de uma reflexão sobre a natureza humana, que tais dispositivos sejam necessários para controlar os abusos do governo. Mas o que é o governo em si próprio senão a maior de todas as reflexões sobre a natureza humana? Se os homens fossem anjos nenhuma espécie de governo seria necessária. Se fossem os anjos a governar os homens, não seriam necessários controles externos nem internos sobre o governo. Ao construir um governo em que a administração será feita por homens sobre outros homens, a maior dificuldade reside nisto: primeiro é preciso habilitar o governo a controlar os governados; e, seguidamente, obrigar o governo a controlar-se a si próprio. A dependência do povo é, sem dúvida, o controle primário sobre o governo, mas a experiência ensinou à humanidade a necessidade de precauções auxiliares<sup>2</sup>. (grifo nosso)**

Partindo-se da necessidade de controlar os governantes, chegou-se ao direito de pedir contas. Nesse sentido, a afirmação de James Madison tinha as mesmas premissas que foram estabelecidas, poucos anos antes, na Declaração de Massachusetts, de 1780, cujo artigo V dispunha que: **“Como todo poder reside originalmente no povo e é dele derivado, os vários magistrados e oficiais de governo investidos dessa autoridade, seja legislativa, executiva ou judicial, são os seus substitutos e agentes, e são sempre responsáveis perante ele”<sup>3</sup>** (grifos nossos). Na mesma época, do outro lado do Oceano Atlântico, no contexto da Revolução Francesa, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, estabelecia, de modo solene, em seu artigo 15 que **“a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração”<sup>4</sup>**.

---

2 HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. *O federalista*. 2. ed. Traduzido por Viriato Soromenho-Marques e João C. S. Duarte. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. [1787-1788]. p. 467.

3 JELLINEK, Georg. *A declaração dos direitos do homem e do cidadão: contribuição para a história do direito constitucional moderno*. Traduzido por Emerson Garcia. São Paulo: Atlas, 2015 [1902]. p. 61.

4 FRANCE. *Assemblée Nationale Constituante (1789). Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789*. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>. Acesso em: 30 set. 2021.

Na perspectiva dos cidadãos, a prestação de contas é uma demanda natural, um autêntico direito fundamental. Molda-se, com ela, uma relação política e jurídica entre os particulares e os membros dos governos, de modo que quem administra recursos públicos passa a ter dever de demonstrar cuidado, honestidade, eficiência, eficácia e transparência em seus atos. Nos termos do art. 93, do Decreto-lei n. 200/1967, ainda em vigor: “Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprêgo na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes”. Em outras palavras, trata-se de relação jurídica que

[...] deriva do direito natural; é obrigação universal, vale para todos e em toda parte; é incumbência imutável, não se podendo nem cogitar da sua dispensa; é dever que é, pela própria natureza; decorre da racionalidade humana, da ordem regular das coisas; é preceito bom, *a priori*, não por vontade da lei; não por ser útil, mas por determinação da própria natureza do ato de administrar coisa alheia; é imposição da própria consciência e não da vontade do legislador. É essa força que impulsiona o síndico do condomínio de um edifício a prestar contas de sua gestão, e até mesmo uma criança a informar ao tio o preço do sorvete, justificando o valor do troco devolvido<sup>5</sup>. (grifo nosso)

Se há um dever de prestar contas, há de existir, em contrapartida, alguém ou algum órgão com competência para receber, analisar e eventualmente as julgar. Ressalte-se que esse vínculo renova e reforça a confiança dos cidadãos nos governantes<sup>6</sup>, pois o dever formal de prestar contas faz presumir que as despesas públicas serão verificadas e irregularidades serão evitadas e corrigidas. Nesse sentido é que a “condução dos assuntos públicos de interesse público pelo Estado demanda a existência de

---

5 FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Direito financeiro**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 617.

6 “A caracterização da desconfiança democrática como elemento do sistema político faz com que a *accountability* corresponda a uma versão renovada do princípio revolucionário estampado na Declaração de 1789, tornando-se um dos temas mais recorrentes na agenda política contemporânea, identificado como fator essencial para a avaliação de uma ‘boa’ democracia ou de uma poliarquia”, cf. WILLEMANN, Marianna Montebello. **A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 19-20.

mecanismos de controle que viabilizem a formação de vínculos de confiança no desempenho das autoridades públicas”<sup>7</sup>.

A atividade de controle da gestão pública, historicamente, tem suas origens ligadas ao trabalho legislativo, especificamente quanto ao acompanhamento das receitas e das despesas<sup>8</sup>. Um dos marcos mais importantes foi o conflito, na Inglaterra medieval, entre o Rei João Sem Terra e os barões locais<sup>9</sup>. Na ocasião, o monarca teve que se submeter à exigência de justificar a cobrança de tributos e a destinação dos recursos arrecadados ao conselho comum do reino, nos termos do art. 12 da Magna Carta, de 1215<sup>10</sup>. Posteriormente, a ideia de limitação e controle por meio do parlamento consolidou-se com a *Bill of Rights* inglesa, no século XVII<sup>11</sup>. Entende-se que tais documentos representam uma espécie de protótipo do que viriam a ser o direito tributário, o direito financeiro e a moderna técnica do orçamento público, desenvolvida principalmente a partir do século XIX<sup>12</sup>. Nesse contexto, é possível chegar à conclusão de que nem mesmo os desejos financeiros dos reis devem estar acima das leis e que um

---

7 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 19.

8 SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 368.

9 BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 400.

10 “12. Nenhuma taxa de isenção do serviço militar (*scutagium*) nem contribuição alguma será criada em nosso reino, salvo mediante o consentimento do conselho comum do reino, a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e para isto, tão-somente, uma contribuição razoável será lançada”, cf. COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 84.

11 “A Magna Carta de 1215 e a Declaração de Direitos de 1689 (*Bill of Rights*) estabeleceram limites importantes ao soberano, contornando os limites dos espaços do Estado e do cidadão. Nesse aspecto, as finanças e o controle foram privilegiados, já que tanto a tributação quanto o confisco tiveram um teto estabelecido. Uma vez determinada a limitação do poder soberano, abriram-se os caminhos para o controle realizado pelo parlamento e pelos súditos”, cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 40.

12 BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Traduzido por Margaret Hanson Costa. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 5.

governo só tem legitimidade se obtiver o consentimento de seu povo, diretamente ou por meio de seus representantes reunidos em parlamento<sup>13</sup>.

Mostrou-se um caminho quase natural entre, de um lado, a permissão legislativa para a cobrança de tributos (e mesmo a tomada de empréstimos) e, de outro, o reconhecimento de que essa autorização somente seria eficaz mediante o poder de fiscalizar a aplicação do montante arrecadado<sup>14</sup>. Assim, sendo a fiscalização necessária, quem a faria? A resposta mostrou-se intuitiva: ora, se ao Legislativo cabe estabelecer as leis financeiras, cabe a esse mesmo poder exigir e avaliar o cumprimento do que foi autorizado ou determinado<sup>15</sup>. Eis, portanto, a origem e o fundamento da competência das casas legislativas para a fiscalização e o controle. Em todo caso, deve ser ressaltado que os fins devem ser acompanhados dos meios e instrumentos legítimos. Nesse sentido, os agentes fiscalizadores passaram a ter asseguradas as garantias inerentes ao cumprimento dessa atividade. Garantias institucionais e individuais, inclusive no que tange aos atuais tribunais de contas e aos seus membros<sup>16</sup>.

O direito brasileiro segue essa tradição. Nesse sentido, a Constituição de 1988 estabelece que a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial da União e de suas entidades “será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” (art. 70). Ou seja, o Poder Legislativo é o protagonista do controle da gestão pública. Ou, conforme Odete

---

13 CANE, Peter. *Controlling administrative power: an historical comparison*. Cambridge (UK): Cambridge University Press, 2016. p. 28-29.

14 “Não há receita ou gasto sem controlo, o que implica medir ou avaliar (qualitativa e quantitativamente) a actividade realizada, compará-la com um critério de regular e boa gestão e corrigi-la para alcançar os resultados previstos (*feedback*). O controlo orçamental dos dinheiros públicos tem principalmente duas ordens de fundamentos: fundamentos jurídico-políticos – assegurar que o Executivo se mantém dentro dos limites da lei e dos que lhe foram assinalados pelo Parlamento, através da aprovação da Lei de Orçamento – e fundamentos económicos – evitar os desperdícios e a má utilização dos recursos públicos”, cf. FRANCO, António L. de Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. v. I e v. II. 4. ed. 15. reimp. Coimbra: Almedina, 2015. p. 453.

15 DUVERGER, Maurice. *Finances publiques*. 8. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1975. p. 367.

16 CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2018. p. 412.

Medauar<sup>17</sup>, a “função de controle sobre o Executivo aparece hoje como inerente ao Parlamento, em qualquer regime de governo do mundo ocidental”. Trata-se de atuação originária, ao passo que a atuação da Administração Pública, em qualquer dos poderes e órgãos autônomos, possui natureza derivada, limitada aos termos da lei. Note-se:

As leis, como atos próprios do Poder Legislativo, já constituem por si mesmas, o instrumento maior de controle da Administração Pública. A razão é singela e se reflete no princípio da legalidade, segundo o qual ao administrador público compete atuar dentro dos parâmetros fixados pelo legislador. Nunca é demais sublinhar que o Poder Legislativo tem a função de dar vida às leis, ao passo que os órgãos da Administração se incumbem de executar as leis. Em outras palavras, a atuação do Legislativo é originária, enquanto a da Administração é derivada, pois que pressupõe o exercício daquela<sup>18</sup>.

No entanto, a atuação fiscalizatória do Poder Legislativo possui limites. As casas parlamentares não têm condições materiais de realizar todas as atividades de controle no alcance, na profundidade e na velocidade que os cidadãos esperam e precisam. Além disso, há questões de caráter técnico relacionadas a algumas matérias, bem como o cumprimento de formalidades processuais que fogem à dinâmica própria dos trabalhos parlamentares, os quais demandam debate e negociações políticas ao longo da tramitação das proposições legislativas.

Desse modo, os parlamentos passaram a receber auxílio de órgãos específicos, munidos, em muitos casos, de competência julgadora e/ou sancionadora. Delegou-se, desse modo, parcela da atividade legislativa de controle e de fiscalização, quanto a matérias de conteúdo técnico, com fundamento na chamada teoria da agência<sup>19</sup>. Atribuiu-se, pois, essa

---

17 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 104.

18 CARVALHO FILHO, José dos Santos. Controle parlamentar. *In*: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.). *Tratado de Direito Administrativo*. v. 7. Controle da Administração Pública e responsabilidade do Estado. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 153.

19 “O ingrediente central da teoria da agência reside na existência de um ator (ou de um grupo de atores), denominado **agentes**, que adota decisões e assume posturas em nome de outros atores (grupo de atores), denominado **principal**. O principal, por sua vez, pode tomar decisões que afetam os incentivos disponíveis ao agente para que pautar sua



competência (delegada pelo Legislativo) a unidades organicamente distintas das casas parlamentares, dotadas de distintos graus de autonomia, a depender do desenho institucional de cada país.

A organização de tais instituições de controle externo nos termos da teoria da agência, apresenta características distintas no direito comparado. Frequentemente, adota-se uma divisão binária para as entidades fiscalizadoras superiores: de um lado, as cortes de contas e, de outro, as controladorias-gerais<sup>20</sup>. Tal classificação, contudo, não atenta para a peculiaridade de que, em alguns países, o modelo de auditoria tem composição colegiada e muitos órgãos que adotam o nome de “tribunais de contas” não têm competência para proferir julgamentos. Assim, será adotada a seguir

---

conduta, sendo que esse processo de estruturação de incentivos é um foco central da teoria da agência. Aplicando esse modelo à *accountability* horizontal realizada pelas Instituições Superiores de Controle no contexto nacional, o Tribunal de Contas seria o agente, que atuaria por delegação do Poder Legislativo, o qual, por sua vez, assumiria a posição de principal nessa relação. Nesse sentido, o Legislativo delegaria parte de sua função de controle para o Tribunal de Contas, órgão que dispõe de expertise técnica necessária para subsidiar a fiscalização levada a efeito pelo Parlamento”, cf. WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 29. (grifos nossos).

20 Muitos autores adotam essa divisão binária. Ilustrativamente: “A doutrina costuma identificar dois sistemas principais de controle externo, embora cada nação apresente suas peculiaridades, resultantes de sua história, tradições, características políticas, administrativas, étnicas e religiosas. São os sistemas de Cortes de Contas ou de Auditorias Gerais”, cf. LIMA, Luiz Henrique. *Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense/São Paulo: Método, 2015. (grifo nosso); No mesmo sentido: “Costuma-se dividir os tipos de órgãos fiscalizadores e controladores de execução do orçamento em: legislativos, judiciários e administrativos. Outros os dividem pela anterioridade ou posteridade de controle das contas. Dividem-se também os tipos de órgãos em relação a sua autoridade máxima. Em certos países, há a designação de um funcionário que tem autoridade bastante e não está sujeito ao Executivo; em outros, há os Tribunais ou Cortes de Contas”, cf. ADEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1976. p. 315. (grifo nosso); Igualmente: MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 220; PASCOAL, Valdecir. *Direito financeiro e controle externo*. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 133; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 139; COUTINHO, Doris Miranda. *Prestação de contas de governo*. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 93-95.

uma classificação em três grupos<sup>21</sup> que reúnem instituições com estruturas aproximadas: o modelo de *Westminster* (auditorias singulares), o modelo napoleônico (tribunais de contas) e o modelo híbrido de *audit board* (auditorias colegiadas), conforme proposto por Marianna Montebello Willeman<sup>22</sup>.

## 6.3 Modelos de instituições de controle externo no direito comparado

### 6.3.1 Controladorias-gerais (modelo de Westminster)

Em alguns países, como nos de tradição anglo-saxônica, as instituições superiores de controle são órgãos singulares. Isto é, chefiadas e representadas por uma única autoridade. Trata-se do chamado modelo de *Westminster*. Conforme Helio Saul Mileski:

Consoante as peculiaridades da administração financeira da Inglaterra, na Idade Média, decorrentes de um sistema democrático exemplar, surgiu a fiscalização da atividade financeira do governo exercida pelo *Comptroller General of the Receipt and Issue of His Majesty's Exchequer* – Fiscal-Geral da receita e da despesa do tesouro de sua majestade – a quem era destinada a fiscalização constitucional das rendas e dos gastos efetuados pelo tesouro. [...]

---

21 Inúmeras classificações são propostas. Por exemplo, Evandro Martins Guerra apresenta uma outra divisão em três sistemas de controle externo: o sistema colegiado, o sistema unipessoal e o sistema partidário. Conforme afirma: “O sistema denominado **colegiado**, ao molde do Tribunal de Contas, não é o único existente no mundo, posto estar ladeado, sobretudo, pelo **sistema de Controladoria**, originado no Reino Unido, também chamado de auditoria geral, *general comptroller*, *general accounting*, tradicionalmente presentes os países anglos-saxões, como, por exemplo, o GAO (general accounting office) de 1946, órgão pertencente ao Congresso Norte-americano (mandato de 15 anos). Ambos os sistemas foram concebidos e desenvolvidos na Europa, difundindo-se posteriormente por todo o mundo, variando conforme o país e as peculiaridades culturais e políticas inerentes à cada região tendo ocorrido diversas transformações nos modelos originalmente concebidos. Ademais, cita-se também o **modelo russo, dito controle partidário**, realizado por partido único à época da antiga União Soviética. E face da derrocada do regime, o sistema não mais se aplica”, cf. GUERRA, Evandro Martins. **Controle externo da administração pública**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. (grifo nosso). Como o próprio autor reconhece, em face do fim da União Soviética, em 1992, essa classificação passou a ter interesse e utilidade apenas históricos.

22 WILLEMAN, Marianna Montebello. **A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 108.

Esse é o **sistema de controladoria**, em que a fiscalização da Administração Pública está a **cargo de um responsável**, com poderes suficientes para auxiliar o Parlamento no controle das contas públicas. Em face da influência cultural exercida pela Inglaterra sobre os Estados Unidos, sobretudo no período colonial, o sistema de controle adotado pelo Estado americano foi o de controladoria<sup>23</sup>. (grifo nosso)

Em geral, tais órgãos singulares correspondem a agências que prestam auxílio ao trabalho parlamentar de fiscalização dos atos governamentais. Não possuem competência para proferir julgamentos em processos de prestação de contas, pois não são tribunais (como as cortes de contas). Assim, suas deliberações não são auto executáveis e não vinculam diretamente a administração pública. Da mesma forma, tais órgãos não têm capacidade sancionatória própria, não podendo aplicar penalidades, muito menos determinar ressarcimentos em favor do erário. No máximo, expedem recomendações, cuja força persuasiva está na qualidade da fundamentação técnica dos trabalhos. Em todo caso, o cumprimento forçado de suas conclusões fica a cargo do respectivo Poder Legislativo, ao qual cabe a última palavra em matéria de controle e fiscalização.

Contudo, convém ressaltar que as características do modelo *Westminster* não são incompatíveis com a atuação independente das instituições superiores de controle. Nesse sentido, a Declaração de Lima, um dos documentos mais importantes da INTOSAI, traz a independência como uma das exigências fundamentais para a atuação das *Supreme Audit Institutions*. E, para ser efetiva, essa independência deve estar prevista nas respectivas constituições, muito embora os detalhes possam estar veiculados em normas infraconstitucionais<sup>24</sup>.

---

23 MILESKI, Hélio Saul. *O controle da gestão pública*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 217.

24 Em tradução livre da “Seção n. 5” (“Independência das Entidades Fiscalizadoras Superiores”) da Declaração de Lima: “1. As Entidades Fiscalizadoras Superiores somente podem cumprir suas tarefas de maneira objetiva e eficaz se forem independentes da entidade auditada e protegidas contra influências externas. 2. Embora as instituições estatais não possam ser absolutamente independentes porque fazem parte do estado como um todo, as Entidades Fiscalizadoras Superiores devem ter a independência funcional e organizacional necessária para cumprir suas tarefas. 3. O estabelecimento de Entidades Fiscalizadoras Superiores e o grau necessário de sua independência devem estar previstos na Constituição; os detalhes podem ser definidos na legislação infraconstitucional. Em particular, deve ser garantida adequada proteção jurídica por

Como já dito, no âmbito desse grupo de órgãos superiores de controle, as decisões finais são tomadas por uma única autoridade, um controlador-geral. Como forma de lhe assegurar independência em sua atuação, o ocupante dessa função cumpre mandato fixo. Geralmente, em decorrência da relevância das funções, a escolha cabe ao chefe do Executivo e está sujeita a confirmação do Legislativo<sup>25</sup>. Igualmente, a destituição do auditor ou controlador-geral antes do final do mandato está sujeita a controle por parte do parlamento. De acordo com Marianna Montebello Willeman:

No modelo monocrático de auditoria-geral, a principal característica a esse respeito é a alta concentração de poder na figura do auditor-geral, que praticamente assume responsabilidade individual na função de controle das contas públicas. Nesse modelo, predomina o sistema de investidura a termo fixo (mandato), com a excepcional possibilidade de remoção prematura da função por deliberação do Parlamento<sup>26</sup>.

Em linhas gerais, é possível afirmar que as entidades do tipo controladoria-geral enfatizam mais auditorias de resultado ou operacionais, em detrimento de auditorias de conformidade. Ao mesmo tempo, em sua composição há predominância de uma maior interdisciplinariedade, com destaque para profissionais com formação em economia e contabilidade<sup>27</sup>.

Nesse modelo, merecem destaque: nos Estados Unidos da América, o GAO, ligado ao congresso daquele país e responsável pelo controle

---

uma suprema corte contra qualquer interferência à independência de uma Entidade Fiscalizadora Superior, bem como devem ser garantidas suas atribuições de auditoria”. (grifos nossos), cf, INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). INTOSAI Principles. INTOSAI Founding Principles. INTOSAI-P 1: The Lima declaration. Lima: INTOSAI, 1977. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>. Acesso em: 30 set. 2021.

25 A título de exemplo, nos Estados Unidos da América, conforme exposto na *home page* do US Government Accountability Office (GAO), o nome do *Comptroller General* é escolhido pelo Presidente e confirmado pelo Senado daquele país. O mandato é de quinze anos, vedada a recondução. cf. UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO) [*website*]. Disponível em: <https://www.gao.gov/about/comptroller-general>. Acesso em: 30 set. 2021.

26 WILLEMAN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 113.

27 WILLEMAN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 113.

e fiscalização em matéria orçamentária e de gestão<sup>28</sup>; no Reino Unido, o NAO, órgão igualmente singular, vinculado ao parlamento, que atua como fiscal da despesa pública (“*public spending watchdog*”) e que tem como um de seus objetivos explícitos a constante melhoria da qualidade dos serviços públicos<sup>29</sup>. Igualmente, são exemplos de órgãos superiores de controle que, guardadas peculiaridades locais, adotam modelo próximo ao de *Westminster*: Canadá, Chile, Colômbia e México<sup>30</sup>.

### 6.3.2 Cortes de contas (modelo napoleônico)

Em países que receberam maior influência da tradição jurídica romanista<sup>31</sup>, em regra, as instituições superiores de controle atuam sob a forma judicial (ou quase-judicial). Decidem de forma colegiada e, por terem atribuições de julgamento, são chamados de “tribunais”. Trata-se do

---

28 UNITED STATES. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO) [website]. Disponível em: <https://www.gao.gov/about/>. Acesso em: 30 set. 2021.

29 UNITED KINGDOM. *National Audit Office* (NAO) [website]. Disponível em: <https://www.nao.org.uk/about-us/>. Acesso em: 30 out. 2020.

30 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 115.

31 “O elemento comum aos direitos romanistas é a influência exercida sobre o seu desenvolvimento pela ciência do direito que foi estabelecida nas universidades a partir do século XII. Aí, o ensino do direito é quase que exclusivamente baseado no estudo do direito romano, mais especificamente da codificação da época de Justiniano, que então foi baptizado de *Corpus iuris civilis*. Pela análise racional dos textos reproduzidos nesta compilação, os professores elaboraram uma ciência do direito, independente dos numerosos sistemas jurídicos efetivamente em vigor nas diferentes regiões da Europa. Esta ciência do direito não era idêntica à da época romana, porque os professores da Baixa Idade Média não viviam, apesar de tudo, inteiramente fora do mundo do seu tempo; na sua interpretação dos textos romanos, eram numa certa medida influenciados pelas ideias da época, designadamente pela filosofia cristã e também pelas instituições da Baixa Idade Média. O sistema jurídico, que assim elaboravam, era um todavia um direito teórico, um direito erudito, muito mais próximo do direito romano do que dos direitos positivos locais da sua época. [...] A colonização de vastos territórios por países europeus desde o século XVI favoreceu a difusão dos sistemas jurídicos destes países fora da Europa. A Espanha e Portugal levaram o seu direito para suas colónias da América Central e Meridional; universidades de tipo europeu foram então criadas a partir de meados do século XVI (México e Lima). Quando no começo do século XIX aí se formam Estados independentes, estes conservam a tradição jurídica da antiga mãe-pátria”, cf. GILISSEN, John. *Introdução histórica ao direito*. 6. ed. Traduzido por António Manuel de Hespanha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p. 203; 206. (grifos nossos)

chamado modelo napoleônico, exatamente pelo formato, semelhante ao conhecido Conselho de Estado, adotado no contexto das reformas feitas na estrutura do Estado francês no início do Século XIX, durante o governo de Napoleão Bonaparte. De acordo com Helio Saul Mileski:

Outros países entenderam de criar um órgão colegiado específico para o controle das contas públicas. Na Idade Média, a França possuía uma monarquia com filosofia política diferenciada da Inglaterra. A contabilidade pública era feita em razão e benefício do rei, mas, mesmo assim, desde o reinado de Luís IX, adotava um requinte técnico de escrituração das contas reais, o método das partidas dobradas. Como Luís IX dedicava especial cuidado às finanças reais, em 1.256 estabeleceu normas rígidas para a gestão financeira de seu reino, o que é considerado pelos historiadores a criação de uma verdadeira Corte de Contas. Posteriormente, Felipe IV o Belo, em 1309, no âmbito do Conselho do Rei, instituiu uma *Chambre des Comptes*, para quem os servidores do fisco deveriam prestar contas. A partir de então, a Câmara de Contas experimentou uma extraordinária evolução, até que, Napoleão, em 16 de setembro de 1807, criou a *Cour des Comptes* (Corte de Contas) com organização assemelhada a das Câmara de Contas, composta de sete membros, escolhidos pelo Senado em lista nacional, cuja estrutura básica permanece até hoje. Esse é o sistema de Tribunais de Contas adotado em muitos países, inclusive no Brasil<sup>32</sup>.

Em linhas gerais, os tribunais de contas são órgãos independentes dos demais poderes. Embora tenham vinculação imediata com o poder legislativo, inclusive atuando como extensão da atividade de fiscalização parlamentar, são órgãos dotados de prerrogativas e garantias próprias que asseguram a necessária autonomia para a execução de seus trabalhos. No Brasil, o Tribunal de Contas da União, enquanto entidade fiscalizadora superior estabelecida na parte da Constituição reservada ao Poder Legislativo, é dotado de autonomia funcional, administrativa, orçamentária e possui iniciativa privativa de lei em matérias sensíveis à sua atuação, tal como os tribunais judiciais. Da mesma forma, seus julgamentos não estão sujeitos a revisão por parte do Congresso Nacional.

Um caso particular, no conjunto dos tribunais de contas, é o de Portugal. Nesse país, fugindo a uma tradicional ligação com o Poder

---

32 MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 221-222.

Legislativo, a instituição superior de controle está constitucionalmente situada entre os tribunais judiciais. Nesse sentido, é comum afirmar que o Tribunal de Contas de Portugal é parte integrante<sup>33</sup> do Poder Judiciário<sup>34</sup>. Contudo, não há menção expressa na Constituição de 1976 de que o tribunal de contas pertence ao Judiciário. O dispositivo constitucional (art. 214, 1) situa-o entre os tribunais e o caracteriza como um dos “órgãos de soberania”, tal qual os demais órgãos judiciais (inclusive o Tribunal Constitucional)<sup>35</sup>. Na passagem abaixo, Joaquim Canotilho sintetiza a estrutura do judiciário português e insere o Tribunal de Contas, os tribunais administrativos e os tribunais fiscais como órgãos exercentes da função jurisdicional, com “igual dignidade formal”:

O sistema constitucional de distribuição da função jurisdicional pode sintetizar-se do seguinte modo. Numa posição especial, revelada desde logo na sua autonomização num Título VI (inovação da LC 1/89), situa-se o **Tribunal Constitucional**, ao qual compete, como função principal, ‘administrar a justiça em matéria de natureza jurídico-constitucional’ (CRP, art. 221.º). Há, sem seguida, uma ‘jurisdição ordinária’ (complexo de órgãos jurisdicionais enquadrados na organização da Magistratura), com uma hierarquia de tribunais: o **Supremo Tribunal de Justiça** (cfr. arts. 209.º/1/a e 210.º/1), os **tribunais judiciais da 2.ª instância** e os **tribunais judiciais da 1.ª instância** (cfr. arts. 209.º/1-a e 210.º). Com **dignidade constitucional formal**, depois

---

33 SOUSA, Alfredo José de. O Tribunal de Contas de Portugal na actualidade. *In*: FRANCO, António de Sousa *et al.* **O novo tribunal de contas: órgão protetor de direitos fundamentais**. 3. ed. Belo Horizonte: Forum, 2005. p. 19.

34 “Modelo que merece especial atenção é o Tribunal de Contas de Portugal, que foi definido pela Constituição de 1976 como um tribunal financeiro integrado ao aparelho do judiciário, ao lado dos outros tribunais superiores. Esse modelo dotou o tribunal de contas de real independência e de superioridade em suas decisões, relativamente às da administração, quando se trata de aplicação do direito. Das decisões do Tribunal de Contas Português cabe recurso apenas para o Tribunal Constitucional, instância máxima da Justiça portuguesa, encarregada do controle constitucional. Desse modo, não há dúvidas de que em Portugal, mais do que em outros países, o tribunal de contas tem jurisdição”, cf. FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 161-162.

35 “A Constituição da República Portuguesa de 1976 incluiu o Tribunal de Contas no elenco dos Tribunais, qualificando-o como órgão de soberania – a par do Presidente da República, da Assembleia da República e do Governo”, cf. PORTUGAL. Tribunal de Contas [*website*]. Disponível em: [https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit\\_act.pdf](https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf). Acesso em: 30 set. 2021.

das alterações da LC 1/89, devem referir-se os **tribunais administrativos e fiscais** bem como a institucionalização do **Supremo Tribunal Administrativo** como órgão superior da hierarquia dos referidos tribunais (cfr. arts. 209.º/1/b e 212.º). A esses tribunais pertence o julgamento das acções recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir ‘litígios emergentes de relações jurídicas administrativas e fiscais’ (cfr. art. 212.º/3, aditado pela LC 1/89). Com **igual dignidade formal** existe o **Tribunal de Contas** (cfr. art. 214.º/1), ao qual compete dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, fiscalizar a legalidade das despesas públicas e julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe (cfr. arts. 209.º/1/c e 214.º/1). Finalmente, admite-se a existência de **tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz** (cfr. art. 209.º/2) e prevê-se a possibilidade de ‘especialização’ dentro da jurisdição ordinária, quer atribuindo uma competência específica, quer ‘especializando-os’ em razão da matéria<sup>36</sup>. (grifo nosso)

Uma das principais características dos tribunais de contas é a competência para proferir julgamentos. Não necessariamente em todos os casos e com jurisdição sobre todos os agentes públicos; no caso do Brasil, por exemplo, o presidente da República não está sujeito a julgamento de suas contas pelo Tribunal de Contas da União, sendo atribuição do Congresso Nacional. Em todo caso, as cortes de contas, além da função de julgamento, possuem também a competência de atribuir responsabilidade por eventuais danos ou má gestão, bem como a de aplicar sanções e determinar ressarcimentos.

No modelo napoleônico, as cortes de contas estão submetidas ao mesmo formato, ritos e procedimentos dos tribunais judiciais. Por sua vez, seus julgadores possuem as mesmas garantias e vedações dos membros do Poder Judiciário<sup>37</sup>. Inclusive no que diz respeito ao caráter vitalício dos cargos, ao contrário do modelo de *Westminster*, no qual prevalece a previsão de mandatos fixos.

---

36 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 677.

37 Súmula n. 42 do STF: “É legítima a equiparação de juízes do Tribunal de Contas, em direitos e garantias, aos membros do Poder Judiciário”, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado n. 42. *In: Súmulas do STF*. Atual. em 1º de dezembro de 2017. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf). Acesso em: 2 jan. 2022. p. 34.



Uma vez que podem resultar em responsabilização, sanções e ressarcimentos, os processos são mais formais e os julgamentos devem observar o devido processo legal. Assim, não de ser assegurados o contraditório e a ampla defesa, deve ser vedada a prova ilícita e assegurada, na forma da lei, a interposição de recursos, entre outros direitos e garantias aplicáveis do início ao fim dos processos. As decisões, por sua vez, devem ser fundamentadas, sob pena de nulidade. Tudo de acordo com o *due process of law*<sup>38</sup>.

Ressalte-se que, em cumprimento ao formato judicial adotado no modelo de corte de contas, é necessária a participação do ministério público. Com efeito, da mesma forma que ocorre nas causas que tramitam perante o Judiciário, em que são tratadas questões relativas a direitos indisponíveis, as decisões proferidas pela instância controladora externa devem ser precedidas, nos termos da lei, da participação do órgão ministerial, seja como parte ou como custos *legis*<sup>39</sup>.

Em razão do formato judicial, da necessidade de observância de ritos mais formais e das garantias processuais, é jurídica a formação acadêmica que predomina entre os membros dos tribunais de contas. Nesse sentido:

[...] nas ISCs [ou EFS] que seguem a formatação das Cortes de Contas, a estrutura deliberativa está centrada em um colegiado de magistrados, sob a presidência rotativa de um de seus membros. Como

---

38 “Bastaria a Constituição Federal de 1988 ter enunciado o princípio do devido processo legal, e o *caput* e os incisos do art. 5º, em sua grande maioria, seriam absolutamente despiciendos. De todo modo, a explicitação de garantias fundamentais derivadas do devido processo legal, como preceitos desdobrados nos incisos da CF 5º, é uma forma de enfatizar a importância dessas garantias, norteadando a administração pública, o Legislativo e o Judiciário para que possam aplicar a cláusula sem maiores indagações”, cf. NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios de processo na Constituição Federal**: processo civil, penal e administrativo. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 85.

39 Ilustrativamente: “O tribunal de Contas Francês (*Cours des Comptes*) conta com um Ministério Público especializado, para atuação específica na fiscalização de contas, sendo assistido por advogados-gerais. [...] Junto ao Tribunal de Contas [da Espanha] atua um órgão com funções de Ministério Público – *La Fiscalía del Tribunal de Cuentas* – chefiado pelo Fiscal Geral do Estado (*el Fiscal General del Estado*)”, cf. MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 223-229.

juizes, os integrantes dos Tribunais de Contas costumam gozar de estabilidade ou vitaliciedade conferida por lei. E essa proximidade com a composição das cortes judiciárias explica, em certa medida, o predomínio da formação jurídica nos quadros profissionais da ISC, bem como sua tradicional ênfase nas auditorias de conformidade<sup>40</sup>.

Conforme dito, o modelo napoleônico é o que predomina entre os países influenciados pela tradição romanista. E o caso da Itália, França, Espanha, Portugal e Brasil<sup>41</sup>. Em cada um desses países, a instituição superior de controle externo adota a forma de tribunal de contas. Na realidade, conforme Evandro Guerra: “De maneira global, o sistema de Tribunal de Contas predomina no mundo, notadamente na Europa Continental, nos países árabes e na África subsaariana de influência francesa e portuguesa e nos países do extremo sul da América Latina”<sup>42</sup>.

### **6.3.3 Auditorias colegiadas (modelo de audit board)**

O terceiro modelo de instituição superior de controle externo é o das auditorias colegiadas (*audit board*). Trata-se de uma espécie “híbrido institucional”, que se situa entre as cortes de contas e as controladorias-gerais. De um lado, apresentam o formato colegiado de deliberação e, de outro, as características próprias do modelo de *Westminster*, como a natureza meramente recomendatória de suas decisões, de modo que sua capacidade de *enforcement* depende da confirmação do respectivo Poder Legislativo. Nesse sentido:

Finalmente, os modelos de *audit board* (auditoria colegiada) correspondem a um híbrido institucional. No que concerne à sua composição, o arranjo guarda relação com o sistema dos Tribunais de Contas em razão da colegialidade da instância deliberativa, a qual, no entanto, é formada por auditores destituídos de competências julgadoras ou quase-judiciais. Funcionalmente, portanto, as ISCs [ou EFS] que seguem o padrão de *audit board* apresentam muito mais afinidade com o modelo de *Westminster* do que com o napoleônico: elas carecem de

---

40 WILLEMAN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 111.

41 WILLEMAN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 115.

42 GUERRA, Evandro Martins. *Controle externo da administração pública*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

autoridade julgadora e dependem fortemente do Legislativo para que seus achados de auditoria possam produzir resultados<sup>43</sup>.

A segregação de tal modelo mostra-se útil para que a nomenclatura adotada por algumas entidades fiscalizadoras superiores não gere confusão quanto à sua natureza e suas atribuições. A rigor, não são “tribunais de contas sem poderes jurisdicionais”<sup>44</sup>, mas sim órgãos de auditoria, cujas decisões são tomadas e modo colegiado, muito embora venham a ter a palavra “tribunal” no nome.

É o caso, por exemplo, da EFS dos Países Baixos. A tradução para o inglês do nome do órgão (Algemene Rekenkamer)<sup>45</sup> corresponde a Court of Audit, que, em português significa “tribunal de auditoria” ou “tribunal de contas”. No entanto, é importante registrar que a EFS holandesa não possui atribuições de julgamento nem de aplicação de sanções. Seus trabalhos e relatórios são enviados ao parlamento e este decide pela responsabilização ou não das autoridades. Nesse sentido, embora tenha “tribunal” no nome e profira decisões colegiadas, aproxima-se muito mais do modelo *Westminster* de controle externo<sup>46</sup>.

Na Alemanha a estrutura é parecida. É comum, em língua portuguesa, referir-se ao Bundesrechnungshof como “Tribunal de Contas Federal”

---

43 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 113-114.

44 “Registre-se a existência de Tribunais de Contas sem poderes jurisdicionais como na Alemanha, Áustria, Holanda e o Tribunal de Contas Europeu”, cf. LIMA, Luiz Henrique. *Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense/São Paulo: Método, 2015. p. 13.

45 NEDERLAND. Algemene Rekenkamer [*website*]. Disponível em: <https://www.rekenkamer.nl>. Acesso em: 30 set. 2021.

46 Conforme registrado na *home page* do órgão, em tradução livre: “O Tribunal de Contas da Holanda verifica se o governo central holandês gasta recursos públicos de forma econômica, eficiente e eficaz. Nossa tarefa estatutária é auditar as receitas e despesas do governo central. Reportamos nosso trabalho uma vez por ano ao parlamento no dia da responsabilidade [*Accountability Day*] (a terceira quarta-feira de maio). O Parlamento pode usar o nosso parecer de auditoria para conceder quitação ao governo, isentando-o, assim, da responsabilidade pela implementação da política. Também reportamos separadamente ao parlamento para que seus membros possam decidir sobre a eficácia das ações de cada ministro durante o ano anterior”, cf. NEDERLAND. Algemene Rekenkamer [*website*]. Disponível em: <https://english.rekenkamer.nl/about-the-netherlands-court-of-audit>. Acesso em: 30 set. 2021.

ou “Tribunal Federal de Contas” da Alemanha<sup>47</sup>. Em inglês, igualmente utiliza-se a palavra “*Court*” (“Federal Court of Audit”) para designar o órgão<sup>48</sup>. No entanto, a rigor, a EFS alemã não é um tribunal, pois não possui atribuições de julgamento. De acordo com sua lei orgânica (*Bundesrechnungshof Act*, de 1985), sua missão não é a de julgar contas ou a de aplicar sanções, mas a de subsidiar o parlamento e o governo da Alemanha no aperfeiçoamento de seus processos de tomada de decisão<sup>49</sup>.

Situação semelhante ocorre com a União Europeia. Tendo moeda, banco central, receitas e despesas próprias, possui igualmente um tribunal de contas em sua organização, o qual não se confunde com os órgãos de controle externo dos países que a compõem<sup>50</sup>. Ocorre que, por razões

---

47 O Bundesrechnungshof está previsto no art. 114, 2, da Lei Fundamental de Bonn. Na *home page* do Bundestag, há uma versão em português desse documento. Nela, o dispositivo mencionado apresenta as expressões “Tribunal Federal de Contas” e “Tribunal de Contas da União” para se referir à EFS alemã, cf. DEUTSCHLAND. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha** (1949). Berlin: Deutscher Bundestag, 2021. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2022.

48 Conforme o art. 114, 2, da Lei Fundamental de Bonn, em tradução livre: “O Tribunal de Contas Federal, cujos membros gozarão de independência judicial, auditará a conta e determinará se as finanças públicas foram administradas de maneira adequada e eficiente pela Federação. Para os fins da auditoria de acordo com a primeira sentença deste parágrafo, o Tribunal de Contas Federal também pode abranger autoridades fora da administração federal; isto também se aplica nos casos em que a Federação aloca aos estados [Länder] um financiamento restrito para o desempenho de tarefas que a estes incumbem. O Tribunal de Contas Federal deve apresentar um relatório anual diretamente à Câmara dos Deputados [*Bundestag*] e ao Senado Federal [*Bundesrat*], bem como ao Governo Federal. Em outros aspectos, os poderes do Tribunal de Contas Federal serão regulamentados por uma lei federal”. cf. DEUTSCHLAND. **Basic Law for the Federal Republic of Germany** (1949). Berlin: Deutscher Bundestag, 2021. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2022.

49 Conforme art. 1º do *Bundesrechnungshof Act*, em tradução livre: “O Tribunal de Contas Federal deve ser uma autoridade federal suprema e, como uma instituição independente de auditoria governamental, estará sujeito apenas à lei. No âmbito das suas funções estatutárias, o Tribunal de Contas Federal prestará assistência ao Parlamento Federal e ao Governo Federal no seu processo de tomada de decisões”, cf. DEUTSCHLAND. **Bundesrechnungshof Act**, 11 July 1985. Disponível em: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/who-we-are/legal-bases/bundesrechnungshof-act/@@download/file>. Acesso em: 2 jan. 2022.

50 “O Tribunal de Contas Europeu tem como missão contribuir para a melhoria da gestão das finanças públicas da UE, promover a prestação de contas e a transparência, e

inerentes à natureza do vínculo dos países-membros e a preservação de algum grau de soberania, o Tribunal de Contas Europeu não tem atribuições de julgamento, não decide pela responsabilização e não possui *enforcement* próprio. Igualmente, apesar de seu nome, não possui natureza de tribunal, mas de órgão colegiado de auditoria.

Quanto a essa forma híbrida, convém mencionar o caso da Argentina. Até o início dos anos 1990, esse país adotava o modelo napoleônico, de modo que as atribuições de controle externo eram exercidas pelo Tribunal de Cuentas de la Nación. No entanto, após um ciclo de profundas reformas constitucionais, a EFS argentina passou, em 1992, a seguir o modelo de auditoria colegiada, tendo sido transformada no órgão chamado Auditoría General de la Nación (AGN). A princípio, o novo órgão foi inspirado no GAO estadunidense. No entanto, o desenho jurídico de sua estrutura deixa o órgão sujeito a forte influência da conjuntura político-partidária. Note-se:

O parâmetro a partir do qual o TCN argentino foi remodelado seguiu a inspiração do GAO, com duas fundamentais distinções: a natureza colegiada do órgão – o que justifica sua classificação como exemplo de ISC [ou EFS] no formato *audit board* – e o modo peculiar de designação dos auditores-gerais. Assim, ao contrário do seu equivalente norte-americano, a AGN foi concebida como órgão colegiado, composto por sete auditores-gerais, nomeados para o exercício de um mandato de oito anos, admitida a recondução. O mecanismo de indicação dos auditores-gerais é marcadamente político-partidário: três auditores são designados pela Câmara dos Deputados e três são escolhidos pelo Senado. O sétimo auditor-geral, que é nomeado para a presidência do órgão, é indicado pelo partido de oposição com maior número de congressistas no país, conforme regra prevista na Constituição<sup>51</sup>.

---

agir como guardião independente dos interesses financeiros dos cidadãos da União. Na sua qualidade de auditor externo da UE, a função do TCE é verificar se os fundos da UE são corretamente contabilizados, cobrados e despendidos em conformidade com os princípios relevantes de economia, eficiência e eficácia e tendo em conta a otimização dos recursos”, cf. UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu [*website*]. Missão e função. Disponível em: <https://www.eca.europa.eu/pt/Pages/MissionAndRole.aspx>. Acesso em: 2 jan. 2022.

51 WILLEMAN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 127.

Em todo caso, a alteração do formato de corte de contas para auditoria colegiada, com forte influência político-partidária, não trouxe os avanços esperados e terminou por prejudicar a atuação do órgão. Com efeito, a aprovação de trabalhos da AGN demanda, muitas vezes, unanimidade do colegiado, o que “compromete de modo considerável a efetividade dos trabalhos de auditoria realizados, permitindo que um único auditor-geral aliado ao governo simplesmente debilite ou vete o relatório”<sup>52</sup>. Nesse sentido, o modelo requer aperfeiçoamentos.

Por fim, qual o modelo de controle externo adotado no Brasil? Desde o final do Século XIX, a EFS brasileira segue o padrão napoleônico. O primeiro tribunal de contas criado foi o da União, em 7 de novembro de 1890, logo após a proclamação da República. O segundo foi o do Piauí, em 27 de maio de 1891. Ao longo do Século XX, os demais foram sucessivamente criados e instalados<sup>53</sup>.

Além do TCU, dos tribunais de contas do estado (TCE) e do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC/DF), existem no Brasil mais duas espécies de cortes de contas. Uma delas corresponde aos tribunais de contas dos municípios (TCM), órgãos que abrangem todas as municipalidades de um estado. Esse modelo atualmente adotado na Bahia (TCM/BA), em Goiás (TCM/GO) e no Pará (TCM/PA). Na estrutura desses entes da federação, há dois tribunais de contas: um para o estado e outro para todos os municípios. Ambos mantidos com recursos do orçamento estadual.

Até recentemente, havia o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará (TCM/CE). No entanto, este órgão foi extinto pela Emenda Constitucional Estadual n. 92, de 21 de agosto de 2017. Seu quadro de pessoal, suas atribuições e sua estrutura foram absorvidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), a exceção dos conselheiros, os quais tiveram seus cargos extintos e os então ocupantes foram colocados em disponibilidade remunerada. A extinção foi questionada e a matéria foi levada ao STF, por meio da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) n. 5.763/CE. Ao decidir o mérito, afirmou-se o entendimento de que os estados têm autonomia para criar e extinguir tribunais de contas dos municípios,

---

52 WILLEMAN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 127.

53 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 640-645.

sendo permitida “experimentação institucional”, quanto ao melhor modelo de controle em face das peculiaridades locais<sup>54</sup>.

O outro grupo é o dos órgãos de controle externo com competência para um único município. Há dois no Brasil: os tribunais de contas das cidades de São Paulo (TCM/SP) e do Rio de Janeiro (TCM/RJ). Cada um exerce controle sobre as atividades de uma única municipalidade, ao passo que os respectivos TCE têm jurisdição sobre as contas estaduais e de todas as demais cidades. Tanto o TCM/SP quanto o TCM/RJ são mantidos com recursos do próprio município. Ressalte-se, porém, que na vigência da CRFB/1988 tal modelo não pode ser replicado em outros locais, pois é “vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais”, conforme o seu art. 31, § 4<sup>o</sup><sup>55</sup>.

De todo modo, ao analisar detidamente as características e atribuições do Tribunal de Contas da União, estabelecidas pela CRFB/1988 (as quais se aplicam por simetria aos demais tribunais de contas brasileiros), observa-se que coexistência de elementos típicos do modelo de *Westminster*. É o caso, por exemplo, da ampliação do escopo da fiscalização, a qual

---

54 Conforme voto do relator, Ministro Marco Aurélio: “Mostra-se inadequado articular com a perpetuação dos Tribunais de Contas dos Municípios. O legislador constituinte permitiu a experimentação institucional dos entes federados, desde que não fossem criados conselhos ou tribunais municipais, observando-se o modelo federal, com ao menos um órgão de controle externo. É dizer, a Assembleia Constituinte de 1987/1988 limitou-se a reconhecer a existência de estrutura dúplex de controle em determinados Estados, sem torná-la obrigatória. A instituição de Tribunal de Contas específico para as contas municipais não foi tida como essencial para o funcionamento do sistema de controle”, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.763/CE. Relator: ministro Marco Aurélio. Plenário, Brasília, 26 de outubro de 2017. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, n. 230, 23 out. 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751218262>. Acesso em: 2 jan. 2022.

55 No entanto, conforme entendimento adotado pelo STF na ADI n. 154/RJ: “A vedação contida no § 4º do art. 31 da Constituição Federal só impede a criação de órgão, Tribunal ou Conselho de Contas, pelos municípios, inserido na estrutura destes. Não proíbe a instituição de órgão, Tribunal ou Conselho, pelos Estados, com jurisdição sobre as contas municipais”, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 154/RJ. Relator: ministro Octavio Gallotti. Tribunal Pleno, Brasília, 18 de abril de 1990. *Diário da Justiça*, Brasília, 19 abr. 1991. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266224>. Acesso em: 2 jan. 2022.

passou a abranger não apenas questões de legalidade (conformidade), mas igualmente questões de legitimidade e economicidade, assim como a previsão de realização de auditorias operacionais e de resultados. Do mesmo modo, tal qual a natureza recomendatória das auditorias-gerais, o TCU não tem atribuição de julgamento das contas do presidente da República: emite parecer prévio, por meio do qual emite sua manifestação e faz recomendações, cujo teor será levado a julgamento pelo Congresso Nacional.

Em suma, a entidade fiscalizadora superior brasileira, embora originalmente tenha adotado o modelo de corte de contas, vem, nos últimos anos, aproximando-se de atribuições e práticas próprias do modelo de *Westminster*. Ressalte-se, por fim, que tal prática se mostra salutar, haja vista o necessário aperfeiçoamento da atuação com vistas a acompanhar toda a complexidade e todo o dinamismo das mudanças de paradigma na atuação da gestão pública contemporânea.

## 6.4 Conclusão

A atividade de controle é inerente à gestão pública e tem sua origem relacionada ao exercício da atividade legislativa. Tendo por base essas premissas, o presente texto expõe um panorama da atividade controladora. Contextualiza e justifica a atuação dos tribunais de contas, apontando-os como órgãos de natureza técnica que tem por missão o exercício do controle externo a cargo do Poder Legislativo.

Atualmente, as entidades fiscalizadoras superiores podem ser classificadas em três grupos. O primeiro modelo é o “napoleônico”. Nesse, as EFS adotam a forma de tribunal de contas e possuem competência para proferir julgamentos e aplicar sanções. Por utilizarem o formato de “tribunal” seus julgadores possuem as mesmas garantias reservadas aos juízes, ao mesmo tempo em que os processos devem respeitar as formalidades previstas para os processos judiciais, como a garantia do contraditório e da ampla defesa, bem como a possibilidade de interposição de recursos. É o caso, por exemplo, do brasileiro Tribunal de Contas da União, do Tribunal de Contas da Espanha e do Tribunal de Contas de Portugal, muito embora este último esteja inserido no mesmo grupo dos tribunais judiciais daquele país.

O segundo modelo é o das “controladorias-gerais”. Nesse, as EFS adotam um modelo de decisão monocrático, pois são órgãos chefiados por uma única autoridade, que atua como controlador-geral. Para bem



funcionar, os desenhos institucionais das controladorias-gerais devem assegurar autonomia na atuação. Em todo caso, nesse modelo a EFS não é dotada de competência julgadora, mas atua como órgão técnico que produz informações, relatórios, pareceres e recomendações, as quais são destinadas aos tomadores de decisão. Normalmente, as casas legislativas. Estas, sim, proferem julgamentos e decidem sobre eventuais responsabilizações e aplicações de sanções. É o caso do estadunidense Government Accountability Office e do britânico National Audit Office.

O terceiro e último modelo abrange as EFS que tem natureza de controladoria (sem atribuição de julgamento), mas que adotam a forma colegiada de deliberação. Muitos dos quais ainda utilizam o nome “tribunal de contas”, muito embora configurem, a rigor, um modelo de auditoria colegiada (*audit board*). É o caso do Tribunal de Contas da Alemanha, do Tribunal de Contas da Holanda e do argentino Auditoría General de la Nación.

Por fim, expõe também, ainda que de modo resumido, a origem e a evolução dos tribunais de contas no Brasil, desde a criação do TCU até a extinção do TCM/CE, em 2017, não sem antes abordar algumas peculiaridades institucionais, como é o caso do TCM/SP e do TCM/RJ, que são órgãos organizados e mantidos no âmbito dos respectivos municípios. De todo modo, a análise das características e atribuições do TCU (e dos equivalentes nos estados, DF e municípios) indica a existência de elementos típicos do modelo de controladoria-geral, como a ampliação do escopo de fiscalização, a realização de auditorias e análises a pedido do Congresso Nacional, bem como o fato de não proferir julgamento nas contas do presidente da República.

# NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

---

Cláudio Augusto Kania

## 7.1 Introdução

Neste capítulo serão objeto de estudo as características materiais que formam a natureza jurídica dos tribunais de contas do Brasil. Será abordado o TCU e depois os demais tribunais de contas. A análise baseia-se, essencialmente, no texto constitucional pertinente ao assunto, posto que é nele que a natureza jurídica fica estabelecida.

Adota-se o trato mais positivista do direito, no seio do qual é a própria norma que estabelece a natureza jurídica dos institutos e instituições do direito. Isso porque, na visão do autor, é nessa tessitura que caminhou e caminha a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cuja função é esclarecer o conteúdo das regras constitucionais.

## 7.2 Natureza jurídica

De plano, é necessário definir qual o significado do termo “natureza” na sua acepção jurídica. Cabe, então, transcrever o que consta em de Plácido e Silva:

NATUREZA, Derivado do latim *natura*, designa o conjunto de seres e coisas criadas que constituem o universo. É o princípio criador, a inteligência diretora e criadora de tudo, emanados do poder divino.

Natureza. Na terminologia jurídica, assinala, notadamente, a essência, a substância ou a compleição das coisas. Assim, **a natureza se revela pelos requisitos ou atributos essenciais e que devem vir com a própria coisa.**

Eles se mostram, por isso, a **razão de ser**, seja do ato, do contrato ou do negócio.

A natureza da coisa, pois, põe em evidência sua própria essência ou substância, que dela **não se separa**, sem que a modificação ou a mostre diferente ou sem os atributos, que são de seu caráter. É, portanto, a **matéria** de que se compõe a própria coisa, ou que lhe é inerente ou congênita<sup>1</sup>. (grifos nossos)

No texto constitucional em vigor os dispositivos que melhor descrevem, em seu conjunto, qual a natureza jurídica do tribunal de contas são o *caput* e parágrafo único do art. 70, o *caput* do art. 71 e o art. 73, bem como o título da seção em que está inserido: Seção IX do Capítulo I (do Poder Legislativo) do Título IV (da Organização dos Poderes) – Da fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

### **7.3 Fiscalização contábil, financeira e orçamentária e controle externo**

No título da Seção IX do Capítulo I (do Poder Legislativo) do Título IV (da Organização dos Poderes) da CRFB/1988 constou o termo “fiscalização”, bem como do *caput* do art. 70, sendo que na redação deste artigo fica estabelecido que essa fiscalização, quando exercida pelo Congresso Nacional, será feita mediante “controle” externo.

Mas o texto constitucional não diferencia a palavra “fiscalização” do termo “controle”. Do *caput* do art. 70 da CRFB/1988 é possível inferir, pela natureza instrumental que confere ao controle, que a fiscalização seria mais abrangente. O art. 71 tampouco é elucidativo quanto a essa diferença, já que que atribui ao TCU o auxílio ao Congresso Nacional quanto ao controle externo, mas traz um elenco de competências que, a depender do que se tome por definição de controle e fiscalização, podem não pertencer nem àquele nem a esta.

---

1 SILVA, de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 944.

Odete Medauar<sup>2</sup>, ao tratar da etimologia e acepções do controle, chega à conclusão de que a dificuldade de fixar a noção de controle vem justamente da existência das suas diversas acepções. Assim como Evandro Martins Guerra<sup>3</sup>, Odete Medauar aduz que a acepção mais consagrada do termo “controle” tem origem no francês *contrerole*, anotada, segundo pesquisadores, desde 1367, como também do latim medieval *contrarotulus*, significando o segundo exemplar do catálogo dos contribuintes, com base no qual se verificava a operação do cobrador de tributos, designando um segundo registro, organizado para verificar o primeiro.

Na língua inglesa, o termo é praticamente um sinônimo de comandar, dominar, dirigir. São indistintos na acepção inglesa, por exemplo, estar no controle ou no comando de uma aeronave.

Na administração, Idalberto Chiavenato<sup>4</sup> informa que Fayol, teórico francês da Escola Clássica da Administração, explicava que o controle é uma das funções administrativas – planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar. O controle, função distinta de comandar (que na acepção inglesa – *control* – é sinônima de controlar) é uma ação de diagnóstico e correção do desempenho verificado ou avaliado mediante a comparação com padrões pré-estabelecidos. Seus princípios basilares são o diagnóstico (apuração das causas e sintomas do desempenho) e o *feedback* (retroalimentação).

No Brasil, nem o texto constitucional nem as normas infraconstitucionais permitem identificar claramente se há uma distinção entre fiscalização e controle. É comum que se use ambos indistintamente como se sinônimos fossem.

Se se trata de controle externo, é porque há o controle de um poder sobre outro, como no caso dos tribunais de contas. Se o controle é interno, trata-se de controle realizado pelo próprio poder em órgãos de sua estrutura. É o que se infere da redação do *caput* do art. 70 da CRFB/1988, que será abordado a seguir.

---

2 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 21-24.

3 GUERRA, Evandro Martins. *Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas*. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

4 CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. 9. ed. São Paulo: Manole, 2014. p. 83.

## 7.4 Tribunal de Contas da União

A CRFB/1988 cuida essencialmente do Tribunal de Contas da União. Porém, o art. 75 irá demandar a reprodução obrigatória nos estados, Distrito Federal e municípios autorizados a terem um tribunal de contas das regras estipuladas ao TCU.

A redação do *caput* do art. 70 é:

### Seção IX

#### DA FISCALIZAÇÃO CONTÁBIL, FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O controle, dividido no *caput* do art. 70 entre controles externo e interno, é o exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública. Merece destaque o fato de que os termos operacional e patrimonial não se encontram no título da seção.

O termo “contábil” se refere à ciência da contabilidade, que tem por objeto o patrimônio, o qual é formado por bens, direitos e obrigações de uma entidade. Na contabilidade aplicada à administração pública (contabilidade pública), o orçamento também está incluído no objeto de estudo. É possível então concluir que a aspectos contábeis, financeiros e orçamentários estão intrinsecamente conectados, o que embasou a adoção do título da seção do texto constitucional.

Somente nos últimos anos a contabilidade pública tem dedicado maior atenção à parte patrimonial, propriamente dita, da administração pública. Por ocasião da promulgação da CRFB/1988, era o aspecto financeiro não só primordial como também quase exclusivo da atenção daquela ciência. De qualquer forma, tanto o aspecto patrimonial como o operacional devem ser tomados em função dos três que lhes precedem no art. 70. Aspectos patrimoniais e operacionais que não tenham impacto contábil, financeiro e/ou orçamentário não pertencem às atividades que devem ser fiscalizadas (controladas) nos moldes da Seção IX.

O termo “operacional” se refere à mensuração de desempenho das atividades fiscalizadas. Entretanto, as atividades operacionais dos órgãos

que compõem as atividades-fim não são objeto da fiscalização contábil, financeira e orçamentária. O termo está intimamente ligado aos indicadores de desempenho (eficácia, eficiência, economicidade e efetividade). Não é demais frisar que, qualquer que seja a denominação utilizada para classificar as atribuições do tribunal de contas, a de julgar contas tem natureza jurisdicional, constituindo a sua mais destacada função.

O texto constitucional não explicita se são os princípios da legalidade e da legitimidade a que se refere o *caput* do art. 70 da CRFB/1988. Entretanto, pode-se inferir que a referência trata do princípio da legalidade da administração pública do *caput* do art. 37, que envolve não só a legalidade estrita, consistente nos aspectos formais, com também a legalidade em sentido amplo.

Embora quanto à legalidade não haja maiores dúvidas de sua exegese, não é o que acontece acerca do princípio da legitimidade. Não há normas infraconstitucionais que o definam, e tanto a jurisprudência quanto a doutrina são escassas nesse tema. Para Ricardo Lobo Torres, há conexão entre legalidade, legitimidade e economicidade no texto do *caput* do art. 70, atribuindo também aos tribunais de contas o que o dispositivo legal tratou somente em relação ao controle interno e ao Poder Legislativo:

A norma do art. 70 da Constituição Federal de 1988 distingue entre a **fiscalização formal (legalidade)** e a **material (economicidade)**, **sintetizadas no controle da moralidade (legitimidade)**, isto é, **estabelece o controle externo sobre a validade formal, a eficácia e o fundamento da execução orçamentária**. Mas o controle da legalidade não se exaure na fiscalização formal, senão que se consubstancia no próprio controle das garantias normativas ou da segurança dos direitos fundamentais; o da economicidade tem sobretudo o objetivo de garantir a justiça e o direito fundamental à igualdade dos cidadãos; o da legitimidade entende com a própria fundamentação ética da atividade financeira. De modo que o estudo sobre o papel institucional do Tribunal de Contas deve se iniciar necessariamente pelo exame do relacionamento entre as finanças públicas e os direitos fundamentais<sup>5</sup>. (grifos nossos)

---

5 TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade democrática e o tribunal de contas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 194, p. 31-45, abr. 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45894>. Acesso em: 21 set. 2021. p. 33.

Conquanto não haja definição legal, a legitimidade está presente na legislação, como é o caso das hipóteses de julgamentos de contas como irregulares e na aplicação de multas na Lei Orgânica do TCU:

Art. 16. As contas serão julgadas:

[...]

III – irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

[...]

b) prática de ato de gestão ilegal, **ilegítimo**, antieconômico, ou infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;

c) dano ao erário decorrente de ato de gestão **ilegítimo** ou antieconômico.

[...]

Art. 58. O Tribunal poderá aplicar multa de até [...], ou valor equivalente em outra moeda que venha a ser adotada como moeda nacional aos responsáveis por:

[...]

III – ato de gestão ilegítimo ou antieconômico de que resulte injustificado dano ao erário”. (grifos nossos)

Por certo a legitimidade que consta do *caput* do art. 70 transcende a legitimidade a que alude a teoria dos atos administrativos, posto que esta consiste tão só na competência da autoridade que emana determinado ato, pois nesse caso há a ilegalidade do ato por ausência de um de seus elementos formadores – o sujeito devidamente investido de autoridade para a expedição de ato administrativo.

O texto constitucional inclui a legitimidade em toda análise a cargo dos tribunais de contas, pois, conforme manda o *caput* do art. 70, mediante controle externo serão analisados os aspectos de legalidade, de legitimidade e de economicidade na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública.

Embora estejam incluídos implicitamente no termo “operacional”, nota-se no texto do *caput* do art. 70 a ausência da eficiência, eficácia e efetividade entre os aspectos a serem analisados na fiscalização a cargo, tanto do Poder Legislativo e do sistema de controle interno de cada Poder quanto do tribunal de contas. Entretanto, a eficiência e a eficácia são citadas no art. 74, que regula as atribuições dos órgãos de controle interno.

É claro que não cabe ao texto constitucional definir o conceito desses termos. Mas se deve alertar para o fato de que não há na legislação infraconstitucional uma uniformização. Alguns atos normativos denominam eficácia, eficiência, efetividade e economicidade como princípios, o que parece ser de todo modo impróprio. Isso porque, segundo a doutrina, a aplicação de um princípio jurídico não afasta a aplicação de outro, mas ambos são limitados pelo conteúdo do outro. Diferem das demais normas jurídicas, em que o aparente conflito é resolvido pela ineficácia de uma delas. Como se verá, da conceituação dos aspectos em lide, os quais o autor prefere denominar como indicadores de desempenho, cada um deles avalia aspectos próprios da gestão, não havendo conflito ou interferência entre si. A dificuldade é defini-los uniformemente, ainda que haja pontos de contato entre as diversas conceituações. Por exemplo: sem força normativa, foram editadas as Normas de Auditoria Governamental (NAG) pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), sendo que a NAG 1000 traz um glossário dos principais aspectos afeitos à atividade de auditoria governamental, conforme transcrito a seguir:

1106 – ECONOMICIDADE: refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. Quando relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade.

1107 – EFETIVIDADE: refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental.

1108 – EFICÁCIA: diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas.

1109 – EFICIÊNCIA: racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, os métodos e os procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis<sup>6</sup>.

---

6 INSTITUTO RUI BARBOSA. Normas de Auditoria Governamental (NAGs). Tocantins: IRB, 2011. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca/normas-de-auditoria-governamental-nags>. Acesso em: 15 abr. 2020.



No plano infralegal, convém mencionar que a entidade INTOSAI editou as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, que podem ser consultadas no sítio na internet do TCU<sup>7</sup>. A ISSAI 300 trata dos princípios fundamentais de auditoria operacional. Essas normas tornam-se relevantes, na medida em que o TCU as adota como paradigmas em seus normativos internos. A referida norma ISSAI em português apresenta os conceitos de economicidade (*economy*<sup>8</sup>), eficiência (*efficiency*<sup>9</sup>) e efetividade (*effectiveness*<sup>10</sup>), definindo-os como princípios:

11. Os princípios de economicidade, eficiência e efetividade podem ser definidos como a seguir:

- O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.
- O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.
- O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

Destaque-se que em rodapé há nota de tradução esclarecendo que o conceito de *effectiveness*, em inglês, abrange os conceitos de eficácia e efetividade:

Nota de tradução: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas em termos de produtos) e efetividade (conceito relacionado aos impactos).

---

7 BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Fiscalização e controle** [*website*]. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acessos entre: jan. 2021/jun. 2021.

8 *The principle of economy means minimising the costs of resources. The resources used should be available in due time, in and of appropriate quantity and quality and at the best price.*

9 *The principle of efficiency means getting the most from the available resources. It is concerned with the relationship between resources employed and outputs delivered in terms of quantity, quality and timing.*

10 *The principle of effectiveness concerns meeting the objectives set and achieving the intended results.*

O TCU editou, com força normativa para as auditorias operacionais que leva a cabo, o Manual de auditoria operacional<sup>11</sup>, que traz os conceitos da ISSAI 300, mas denominando-os de “dimensões de desempenho” em vez de princípios, e agregando o conceito de eficácia. Quanto aos conceitos aqui tratados, a diferença relevante ao manual examinado é a inclusão da “equidade” como derivação da dimensão “efetividade”.

Fica evidente que a falta de padronização de conceitos na administração pública quanto à medição de desempenho, se não atrapalha, ao menos não contribui para seu aprimoramento, especialmente quanto ao aspecto orçamentário. As metas físicas que constam das leis orçamentárias constituem medidas de execução, dimensão de desempenho que não é tratada no texto constitucional.

A ausência de estipulações quanto ao que e como deve ser mensurado acaba por impedir que o desempenho possa ser avaliado nas prestações de contas submetidas ao TCU. Embora venha sendo objeto de auditorias operacionais, como o atingimento de metas não possui uma clara definição, há enorme dificuldade para que, quando não realizado, seja considerado uma irregularidade de contas. Na prática, o exame mediante processo de contas acaba limitado tão-somente à legalidade.

No parágrafo único do art. 70 da CRFB/1988 há a definição de quem está sujeito à fiscalização financeira, contábil e orçamentária. O uso de diversos verbos implica o entendimento de que qualquer pessoa, independentemente da denominação de cargo ou função que ocupe, está sujeita àquela fiscalização, desde que estejam envolvidos bens, valores e obrigações pecuniárias de um ente estatal. O emprego da expressão “prestará contas”, hodiernamente, deve ser visto o que tem sido definido como o melhor critério de avaliação – a *accountability* – termo que ainda não encontrou um correspondente no vernáculo.

Em nossa língua há a magistral lição de Paulo Nogueira da Costa<sup>12</sup> a qual, em apertadíssima síntese, tenta-se aqui resumir. Aquele autor discorre inicialmente sobre as várias abordagens do tema, demonstrando a

---

11 BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 8 jun. 2021.

12 DA COSTA, Paulo Nogueira. **O tribunal de contas e a boa governança**. 2. ed. Portugal: Petrony, 2017. p. 236-254.

equivocidade contida na *accountability*. Pode-se interpretar que a *accountability* engloba um conceito de responsabilidade que amplia o conceito do que é o dever de prestar contas. Esse dever, na visão do retrocitado autor português, consistiria na *answerability*, a qual, de seu turno, em um ambiente de gestão pública moderna, significa que o administrador público deve “informar, explicar e justificar suas ações perante o Parlamento e os cidadãos, podendo, para o efeito, recorrer a meios mais ou menos informais”<sup>13</sup>.

A *accountability* também traz em seu seio, ao lado da *answerability*, a *responsiveness*, que não se limita à satisfação de necessidades dos cidadãos como se fossem “consumidores” de serviços públicos, mas implica que haja “cidadania ativa”, ou seja, que haja um fluxo democrático caracterizado por um processo de colaboração entre administração pública e cidadãos. Nesse diapasão, a responsabilidade por bens, obrigações e valores públicos tende a ser maximizada, de forma a dar conhecer aos cidadãos da realidade da gestão da *res publica*, o que implica desenhar o escopo de prestação e tomada de contas de forma que sejam capazes disso concretizar.

Daí a preocupação em estabelecer uma definição de escopo para os processos de contas que permita a plena realização da *responsiveness* e da *answerability*. Para tanto, a formação dos processos de contas deve possibilitar tanto que o responsável informe, explique e justifique suas ações quanto permita ao Poder Público e aos cidadãos entenderem o que está sendo avaliado, o que lhes permitiria colaborar com a administração, no sentido de exigir alterações que conduzam à satisfação de suas necessidades.

A depender da abrangência das contas em exame, a *accountability* passa a ter feições distintas. As contas de governo, que no Brasil são apresentadas pelo titular do Poder Executivo, são mais abrangentes e se destinam mais à aferição de desempenho de que as contas, por exemplo, apresentadas por um ordenador de despesas que seja titular de uma determinada repartição pública ou, então, de alguém que não sendo agente público, venha a causar dano ao patrimônio a ser aferido em tomada de contas especial.

Passando à redação do *caput* do art. 71 da CRFB/1988, conquanto cause controvérsias acerca de ser o TCU órgão auxiliar do Poder Legislativo, afirma a autonomia desse órgão em relação aos outros poderes.

---

13 DA COSTA, Paulo Nogueira. *O tribunal de contas e a boa governança*. 2. ed. Portugal: Petrony, 2017. p. 241.

Também quanto à autonomia, o *caput* do art. 73<sup>14</sup> a reafirma, haja vista a remissão ao art. 96 da CRFB/1988. A jurisprudência recente do STF é firme ao tratar da autonomia do TCU e demais tribunais de contas:

Recurso Extraordinário (RE) 576920/RS – RIO GRANDE DO SUL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. EDSON FACHIN

Julgamento: 20/04/2020

Publicação: 09/11/2020

Órgão julgador: Tribunal Pleno

Publicação

PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO

DJe-119 DIVULG 13-05-2020 PUBLIC 14-05-2020 REPUBLICAÇÃO:

DJe-267 DIVULG 06-11-2020 PUBLIC 09-11-2020

Partes

RECTE.(S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S): SALETE SANTOS DA SILVA

ADV.(A/S): EDUARDO DORFMANN ARANOVICH

---

14 Art. 96. Compete privativamente:

I – aos tribunais:

- a) eleger seus órgãos diretivos e elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos;
- b) organizar suas secretarias e serviços auxiliares e os dos juízos que lhes forem vinculados, velando pelo exercício da atividade correicional respectiva;
- c) prover, na forma prevista nesta Constituição, os cargos de juiz de carreira da respectiva jurisdição;
- d) propor a criação de novas varas judiciárias;
- e) prover, por concurso público de provas, ou de provas e títulos, obedecido o disposto no art. 169, parágrafo único, os cargos necessários à administração da Justiça, exceto os de confiança assim definidos em lei;
- f) conceder licença, férias e outros afastamentos a seus membros e aos juízes e servidores que lhes forem imediatamente vinculados.

Ementa: ADMINISTRATIVO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. NATUREZA DO CONTROLE EXTERNO EXERCIDO PELOS *TRIBUNAIS DE CONTAS* EM RELAÇÃO A ATOS ADMINISTRATIVOS DOS MUNICÍPIOS. APRECIÇÃO DE ATOS DE REGISTRO. NATUREZA IMPOSITIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO JULGADO PROCEDENTE. 1. No complexo feixe de atribuições fixadas ao controle externo, a competência desempenhada pelo *Tribunal de Contas* não é, necessariamente, a de mero auxiliar do poder legislativo. Precedentes. 2. A Câmara Municipal não detém competência para rever o ato do *Tribunal de Contas* do Estado que nega o registro de admissão de pessoal. 3. Recurso extraordinário a que se julga procedente. Tese: A competência técnica do *Tribunal de Contas* do Estado, ao negar registro de admissão de pessoal, não se subordina à revisão pelo Poder Legislativo respectivo.

Decisão

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, apreciando o **tema 47 da repercussão geral**, julgou procedente o recurso extraordinário para afastar a preliminar de ilegitimidade passiva do Presidente do *Tribunal de Contas* do Estado do Rio Grande do Sul, determinou a remessa dos autos à origem para que o Tribunal a quo julgue, como entender de direito, o mérito da presente demanda, nos termos do voto do Relator. Foi fixada a seguinte tese: “A competência técnica do *Tribunal de Contas* do Estado, ao negar registro de admissão de pessoal, não se subordina à revisão pelo Poder Legislativo respectivo”. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica no início da sessão, o Ministro Celso de Mello (art. 2º, § 5º, da Res. 642/2019). Plenário, Sessão Virtual de 10.4.2020 a 17.4.2020.

ADI 4643/RJ – RIO DE JANEIRO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. LUIZ FUX

Julgamento: 15/05/2019

Publicação: 03/06/2019

Órgão julgador: Tribunal Pleno

Publicação

PROCESSO ELETRÔNICO DJe-117 DIVULG 31-05-2019 PUBLIC  
03-06-2019

Partes

REQTE.(S): ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS *TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL*

ADV.(A/S): WLADIMIR SERGIO REALE

INTDO.(A/S): ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

AM. CURIAE: *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO*

PROC.(A/S)(ES): LEONARDO FIAD

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR 142/2011 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, DE INICIATIVA PARLAMENTAR, QUE DISCIPLINA QUESTÕES RELATIVAS À ORGANIZAÇÃO E AO FUNCIONAMENTO DO *TRIBUNAL DE CONTAS ESTADUAL*. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. VIOLAÇÃO ÀS PRERROGATIVAS DA *AUTONOMIA* E DO AUTOGOVERNO DOS *TRIBUNAIS DE CONTAS*. MATÉRIA AFETA A LEIS DE INICIATIVA PRIVATIVA DAS PRÓPRIAS CORTES DE CONTAS. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CONHECIDA E JULGADO PROCEDENTE O PEDIDO.

1. A Lei Complementar 142/2011 do Estado do Rio de Janeiro, de origem parlamentar, ao alterar diversos dispositivos da Lei Orgânica do *Tribunal de Contas* do Estado do Rio de Janeiro, contrariou o disposto nos artigos 73, 75 e 96, II, d, da Constituição Federal, por dispor sobre forma de atuação, competências, garantias, deveres e organização do *Tribunal de Contas* estadual, matéria de iniciativa legislativa privativa daquela Corte.

2. As Cortes de Contas do país, conforme reconhecido pela Constituição de 1988 e por esta Suprema Corte, gozam das prerrogativas da *autonomia* e do autogoverno, o que inclui, essencialmente, a iniciativa privativa para instaurar processo legislativo que pretenda alterar sua organização e funcionamento, como resulta da interpretação lógico-sistemática dos artigos 73, 75 e 96, II, d, da Constituição Federal. Precedentes.

[...]

Decisão

O Tribunal, por unanimidade, conheceu da ação direta e julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 142/2011 do Estado do Rio de Janeiro, confirmados os

termos da medida cautelar anteriormente concedida, nos termos do voto do Relator. Falou, pela requerente, o Dr. Wladimir Sergio Reale. Ausentes, justificadamente, os Ministros Dias Toffoli (Presidente) e Roberto Barroso. Presidência do Ministro Luiz Fux (Vice-Presidente). Plenário, 15.05.2019. (grifos nossos)

Portanto, a CRFB/1988 tanto vincula o TCU ao Poder Legislativo, pela sua localização no texto constitucional, como o vincula ao Poder Judiciário, no que tange à sua autonomia, organização e composição. Veja-se, por exemplo, que seus membros titulares gozam de prerrogativas de ministros do Superior Tribunal de Justiça e seus membros substitutos as de juiz de Tribunal Regional Federal (art. 73, §§ 3º e 4º, da CRFB/1988<sup>15</sup>).

Quanto ao ministério público junto ao TCU, a CRFB/1988 não trata explicitamente da organização, limitando-se a aplicar aos seus membros as prerrogativas dos membros do ministério público (art. 130 da CRFB/1988<sup>16</sup>). Coube à jurisprudência do STF explicitar que o *parquet* especializado integra a estrutura do TCU, tendo autonomia funcional, mas sendo-lhe negada a autonomia administrativa e financeira:

ADI 2378/GO – GOIÁS

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA

Redator(a) do acórdão: Min. CELSO DE MELLO

Julgamento: 19/05/2004

Publicação: 06/09/2007

---

15 Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

[...]

§ 3º Os Ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se-lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas constantes do art. 40.

§ 4º O auditor, quando em substituição a Ministro, terá as mesmas garantias e impedimentos do titular e, quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de juiz de Tribunal Regional Federal.

16 Art. 130. Aos membros do Ministério Público junto aos Tribunais de Contas aplicam-se as disposições desta seção pertinentes a direitos, vedações e forma de investidura.

Órgão julgador: Tribunal Pleno

Publicação

DJe-096 DIVULG 05-09-2007 PUBLIC 06-09-2007 DJ 06-09-2007  
PP-00036 EMENT VOL-02288-01 PP-00138 LEXSTF v. 29, n. 346,  
2007, p. 71-104

Partes

REQTE.: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA

REQDA.: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS

**E M E N T A:** *MINISTÉRIO PÚBLICO ESPECIAL JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO – INSTITUIÇÃO QUE NÃO INTEGRA O MINISTÉRIO PÚBLICO COMUM DO ESTADO-MEMBRO – CONSEQÜENTE INAPLICABILIDADE, AO MINISTÉRIO PÚBLICO ESPECIAL, DAS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS, QUE, PERTINENTES AO MINISTÉRIO PÚBLICO COMUM, REFEREM-SE À AUTONOMIA ADMINISTRATIVA E FINANCEIRA DESSA INSTITUIÇÃO, AO PROCESSO DE ESCOLHA, NOMEAÇÃO E DESTITUIÇÃO DE SEU PROCURADOR-GERAL E À INICIATIVA DE SUA LEI DE ORGANIZAÇÃO – ALCANCE E SIGNIFICADO DO ART. 130 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – TRANSGRESSÃO DESSE PRECEITO CONSTITUCIONAL PELO ESTADO DE GOIÁS – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 7º DO ART. 28 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, NA REDAÇÃO DADA PELA EC N. 23/1998 PROMULGADA PELA ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA LOCAL – AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE.*

– O **Ministério Público** especial junto aos **Tribunais de Contas** estaduais não dispõe das garantias institucionais pertinentes ao **Ministério Público** comum dos Estados-membros, notadamente daquelas prerrogativas que concernem à **autonomia administrativa e financeira** dessa Instituição, ao processo de escolha, nomeação e destituição de seu titular e ao poder de iniciativa dos projetos de lei relativos à sua organização. Precedentes.

– A cláusula de garantia inscrita no art. 130 da Constituição – que não outorgou, ao **Ministério Público** especial, as mesmas prerrogativas e atributos de autonomia conferidos ao **Ministério Público** comum – não se reveste de conteúdo orgânico-institucional. Acha-se vocacionada, no âmbito de sua destinação tutelar, a proteger, unicamente, os **membros do Ministério Público** especial no relevante desempenho de suas funções perante os **Tribunais de Contas**. Esse preceito da Lei Fundamental da República – que se projeta em uma dimensão de caráter estritamente subjetivo e pessoal – **submete os integrantes do Ministério Público especial junto aos Tribunais de Contas ao mesmo**



estatuto jurídico que rege, em tema de direitos, vedações e forma de investidura no cargo, os membros do Ministério Público comum.

– O Ministério Público especial junto aos Tribunais de Contas estaduais não dispõe de fisionomia institucional própria e, não obstante as expressivas garantias de ordem subjetiva concedidas aos seus Procuradores pela própria Constituição da República (art. 130), encontra-se consolidado na “intimidade estrutural” dessas Cortes de Contas (RTJ 176/540-541), que se acham investidas – até mesmo em função do poder de autogoverno que lhes confere a Carta Política (CF, art. 75) – da prerrogativa de fazer instaurar, quanto ao Ministério Público especial, o processo legislativo concernente à sua organização.

Decisão

[...]

O Tribunal, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Marco Aurélio e Carlos Britto, julgou procedente a ação e declarou a inconstitucionalidade da expressão “a que se aplicam as disposições sobre o Ministério Público, relativas à autonomia administrativa e financeira, à escolha, nomeação e destituição do seu titular e à iniciativa de sua lei de organização”, constante do § 7º do artigo 28 da Constituição do Estado de Goiás, introduzida pela Emenda Constitucional n. 23, de 09 de dezembro de 1998. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Carlos Velloso. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Nelson Jobim, Vice-Presidente no exercício da Presidência. Plenário, 19.05.2004. (grifos nossos)

Embora não haja previsão expressa de reprodução obrigatória para os demais tribunais de contas, a supracitada decisão do STF deixa claro que o que foi ali decidido vale para todos esses órgãos de controle externo – tribunais de contas e ministérios públicos juntos aos tribunais de contas.

## **7.5 Tribunais de contas dos Estados, tribunais de contas de Município e tribunais de contas de Municípios**

Foi a Constituição de 1946<sup>17</sup> que previu a existência de entidades voltadas à fiscalização de estados e municípios, sem estipular a obrigatoriedade de um modelo. A partir da Constituição de 1967 vigeu a

---

17 Art. 22. A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada na União pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e nos Estados e Municípios pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais.

obrigatoriedade de se adotar o modelo de tribunal de contas nos entes subnacionais.

O art. 75 da CRFB prevê a reprodução obrigatória das normas atinentes ao TCU para seus homólogos subnacionais, no que couber, fixando o número de membros titulares em sete:

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à **organização, composição e fiscalização** dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão **integrados por sete Conselheiros**. (grifos nossos)

Quanto aos municípios, o art. 31 da CRFB/1988 prevê que cabe ao Poder Legislativo o controle externo, com o auxílio do tribunal de contas estadual, sendo que este pode ser o tribunal de contas do estado ou o tribunal de contas dos municípios:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da 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.

Chama a atenção o fato de tanto o *caput* do art. 75 quanto o § 1º do art. 31 da CRFB/1988 fazerem alusão a “Conselhos de Contas”. A própria CRFB/1988, no § 4º do art. 31 veda a criação desses ou quaisquer outros órgãos para a finalidade de julgar contas municipais:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

[...]

§ 4º. É vedada a criação de Tribunais, **Conselhos ou órgãos de Contas Municipais**. (grifos nossos)

No que tange aos tribunais de contas dos municípios, quando existentes na estrutura de um estado, além da reprodução obrigatória das competências do TCU no que couber, cabe-lhes auxiliar o controle das câmaras municipais, ficando o auxílio ao controle externo da assembleia

legislativa a cargo do tribunal de contas do estado. Cabe a cada estado decidir se haverá o tribunal de contas dos municípios em sua estrutura. A CRFB/1988 não prevê requisitos para tal providência. Atualmente, somente os estados da Bahia, de Goiás e do Pará contam com essas instituições. Somente os municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo têm tribunais de contas de município, que se destinam ao controle externo das duas capitais mais populosas do país, com orçamentos superiores aos de muitos estados brasileiros.

Haja vista a enormidade de ajustes celebrados entre estados com a União, por vezes o Poder Judiciário tem de manifestar acerca de conflitos de competência entre tribunais de contas. Nota-se que a origem dos recursos é o critério que prevalece para decidir a quem cabe a competência para julgar as contas:

“Cuida-se aqui de fiscalização de empresa – Terracap – formada pelo Distrito Federal e pela União, [...] com capital permanente à União (49%) e ao Distrito Federal (51%). No entanto, a despeito da participação da União, trata-se de ente da administração local. [...] Esta condição de titularidade local do controle societário – e, consequentemente, político-gerencial – tornou-se verdadeiramente inequívoco com a plena autonomia política (e não apenas administrativa, já parcialmente exercida) do Distrito Federal face à União, consequente à Constituição de 5.10.1988. E disso resulta, obviamente, a impertinência para o caso do *caput* do art. 70 da Constituição [...]. A previsão do parágrafo único do mesmo art. 70 da CF [...] também é inaplicável à espécie: primeiro porque a empresa, legal e ordinariamente, não realiza, com ‘dinheiros, bens ou valores públicos’ da União [...] qualquer das atividades descritas na primeira parte do dispositivo, e segundo porque a União, embora tenha participação significativa no capital social da Terracap, nem responde e nem assume as obrigações da empresa de natureza pecuniária [...]. Desde logo afastado a maioria das disposições do art. 71 da Constituição, por não se tratar de aprovação das contas do presidente da República (inciso I), ou de fiscalização em unidade administrativa direta ou indireta da União, em qualquer de seus Poderes (IV), e nem mesmo de repasse de recursos pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres. [...] a interpretação deste inciso II do art. 71 deve ser feita em consonância com o disposto no art. 70 e seu parágrafo único da Constituição, atribuindo-se a competência ao TCU quando houver, especificamente, responsabilidade de administradores e responsáveis

dos órgãos da administração pública, direta e indireta, no âmbito da utilização de recursos públicos federais. [...] a questão aqui não diz com a delimitação sobre a abrangência, objetiva e subjetiva, da competência fiscalizatória do TCU, relativamente aos órgãos, entidades, sociedades ou recursos da União, mas sim com matéria estritamente federativa, porque não se pode anuir com a adoção de medidas invasivas [...] da União sobre órgãos, entidades ou sociedades sob o controle de Poder Público estadual ou municipal [...].” (MS 24.423, voto do Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 10.9.2008, Plenário, *DJE* de 20.2.2009.) (grifos nossos)

O julgamento das contas do próprio tribunal pode ser atribuição da assembleia legislativa, apesar de não haver tal previsão em relação ao TCU, conforme entendimento do STF. O que causa dúvida é saber se esse julgamento de contas será técnico, ou será precedido de parecer do próprio tribunal de contas acerca de suas contas ou, ainda, a hipótese que seria mais condizente com uma casa de leis, se o julgamento será político:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 92, XXX, e art. 122 da Constituição do Estado do Pará, com redação conferida pela Emenda 15/1999, de 3.8.1999. Competência exclusiva da Assembleia Legislativa para julgar anualmente as contas do Tribunal de Contas do Estado do Pará. Prestação de contas pelo Tribunal de Justiça paraense à Assembleia Legislativa no prazo de sessenta dias contados da abertura da sessão legislativa. Alegação de violação do disposto nos arts. 71, I e II; e 75, da CB. Inocorrência. [...]. A função fiscalizadora do TCU não é inovação do texto constitucional atual. Função técnica de auditoria financeira e orçamentária. Questões análogas à contida nestes autos foram anteriormente examinadas por esta Corte no julgamento da Rp 1.021 e da Rp 1.179. ‘Não obstante o relevante papel do Tribunal de Contas no controle financeiro e orçamentário, como órgão eminentemente técnico, nada impede que o Poder Legislativo, exercitando o controle externo, aprecie as contas daquele que, no particular, situa-se como órgão auxiliar’ (Rp 1.021, Rel. Min. Djaci Falcão, Julgamento em 25.4.1984). Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.” (ADI 2.597, Rel. p/o ac. Min. Eros Grau, julgamento em 4.8.2004, Plenário, *DJ* de 17.8.2007.)

Ao todo, atualmente o Brasil conta com 33 tribunais de contas: o TCU, 27 tribunais estaduais, 2 tribunais de município e 3 tribunais dos municípios. Não existe vinculação entre quaisquer deles, mas a ocorrência de fiscalizações conjuntas é cada vez mais aplicada.

## **7.6 Conclusão**

Vê-se que a seção do texto constitucional que cuidou dos tribunais de contas pouco mudou ao longo da vigência da Carta Cidadã, o que não impediu que houvesse evolução da forma de atuar causada pela necessidade desses órgãos serem consentâneos com a modernidade no trato da coisa pública. Há uma forte tendência de convergência às normas internacionais, o que, certamente, irá produzir novos entendimentos acerca do papel desses órgãos de fiscalização e controle externo.

Convém ressaltar que o sistema de tribunais de contas no Brasil, a exemplo do que ocorre no Poder Judiciário, está submetido à distribuição horizontal de competências. A distinção fica a cargo de não haver possibilidade de recursos processuais ao TCU, em respeito à autonomia dos entes subnacionais.

# COMPETÊNCIAS E FUNÇÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

---

Donato Volkers Moutinho

## 8.1 Introdução

Nos seus arts. 31 e 70 a 75, a CRFB/1988 define o desenho institucional do sistema de controle da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública no Brasil. Nesse sistema, confere destacado papel aos tribunais de contas, instituições especializadas no controle externo nessa esfera às quais a Constituição atribuiu o papel de entidades fiscalizadoras superiores.

Embora os arts. 70 a 74 da CRFB/1988 enfatizem o sistema de controle da Administração Pública federal e o papel do TCU, o seu art. 75 – que dispõe que “As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do DF, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios”<sup>1</sup> – esclarece a sua aplicação ao controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial no âmbito dos estados e municípios e às cortes de controle externo subnacionais.

---

1 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

O art. 71 da CRFB/1988 se dedica a delinear um extenso rol de competências constitucionais para os tribunais de contas. Tal rol é acrescido das atribuições previstas nos § 1º do art. 72, nos parágrafos do art. 74 e no § 6º do art. 167-A da CRFB/1988. Ademais, pode a legislação infraconstitucional acrescentar a essa lista outras atribuições, desde que estas sejam compatíveis com aquelas. Além das competências que lhes são atribuídas no exercício do controle externo da Administração Pública, para garantir que possuam a independência necessária para o fiel cumprimento de suas funções, o *caput* do art. 73 da CRFB/1988 estende aos tribunais de contas as autonomias administrativa, financeira e orçamentária concedidas aos tribunais judiciários.

Ao analisar os dispositivos referidos, Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>2</sup> observou que o controle externo a cargo dos tribunais de contas foi significativamente ampliado. Segundo Carlos Ayres Britto<sup>3</sup>, tal ampliação não ocorreu ao acaso, mas decorreu do elevado prestígio que o legislador constituinte conferiu ao controle externo da Administração Pública, o que seria um reflexo direto da influência da tradição republicana na democracia representativa brasileira. Certo é que, como evidenciou André Janjácomo Rosilho, na Assembleia Nacional Constituinte de 1987 e 1988, os tribunais de contas, liderados pelo TCU, aproveitaram o momento que lhes era propício para “[...] advogar em prol da ampliação de suas próprias competências e do seu escopo de atuação”<sup>4</sup>.

Na doutrina, didaticamente, os autores agrupam e classificam as competências dos tribunais de contas em funções. Neste trabalho, adapta-se a classificação de José Mauricio Conti<sup>5</sup>, que divide as suas funções em nove, do seguinte modo: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa, ouvidoria e administrativa. A adaptação que aqui se faz é a inclusão da função reintegradora, que, por questões didáticas, é tratada em conjunto com a sancionadora. Nas seções seguintes, apresenta-se cada uma delas.

---

2 DI PIETRO, Maria Sylvia. *Direito administrativo*. 34. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 909.

2 BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos tribunais de contas. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 9, p. 1-12, dez. 2001. p. 10.

3 ROSILHO, André Janjácomo. *Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União*. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 77-78.

4 CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 23-25.

## **8.2 Função consultiva (arts. 31, § 2º, e 71, inciso I, da CRFB/1988)**

Como todos os agentes públicos, inclusive os governantes, devem prestar contas de sua atuação, inclusive na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no Brasil, os chefes de Poder Executivo, anualmente, devem prestar suas contas perante o Poder Legislativo.

Assim, o art. 84, inciso XXIV, da CRFB/1988 estabelece que compete ao presidente da República, anualmente, no prazo de 60 dias após a abertura da sessão legislativa, prestar as contas referentes ao exercício anterior ao Congresso Nacional. Os governadores dos estados e do DF e os prefeitos municipais prestam suas contas, respectivamente, às assembleias legislativas, à Câmara Distrital e às câmaras de vereadores, seja por expressa previsão nas constituições estaduais e leis orgânicas, seja por paralelismo constitucional, decorrente dos arts. 31, § 2º, e 75 da CRFB/1988.

Tais contas, na sistemática constitucional, devem ser apreciadas pelo tribunal de contas competente e julgadas pelo respectivo Poder Legislativo.

Assim, conforme o art. 71, inciso I, da Constituição de 1988, cabe ao TCU “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento”<sup>6</sup>. Do mesmo modo, por expressa previsão das constituições estaduais, combinadas com o art. 75 da CRFB/1988, compete aos tribunais de contas estaduais e distrital apreciar as contas dos governadores e emitir parecer prévio no prazo de 60 dias. No caso dos municípios, como estabelecem os §§ 1º e 2º do art. 31 da CRFB/1988, a competência para apreciar as contas prestadas pelos prefeitos e emitir o parecer prévio antes do julgamento pela câmara de vereadores, em geral, é dos tribunais de contas estaduais<sup>7</sup>.

---

5 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

6 As exceções ficam por conta do Rio de Janeiro e de São Paulo, únicos municípios brasileiros que possuem tribunais de contas próprios, que efetuam a apreciação das contas dos respectivos prefeitos e emitem o parecer prévio. No caso dos estados da Bahia, de Goiás e do Pará, os pareceres prévios sobre as contas dos prefeitos são emitidos pelo respectivo tribunal de contas dos municípios do estado, enquanto nos demais estados o tribunal de contas do estado acumula a competência para fiscalizar as Administrações Públicas estadual e municipais.



Veja que, embora a CRFB/1988 mantenha no parlamento a competência para o julgamento das contas dos governantes, ela determina a participação das cortes de controle externo, que, com a finalidade de reduzir a assimetria de informação entre o Executivo e o Legislativo e, também, de amenizar o caráter político desse julgamento, devem apreciar as contas e emitir parecer prévio a seu respeito. Como a decisão desse processo de julgamento de contas não é dos tribunais de contas, cuja participação tem o papel de subsidiar o juízo efetuado nas casas legislativas, diz-se que ao apreciarem as contas prestadas por presidentes, governadores e prefeitos e emitirem pareceres prévios acerca delas as cortes de controle externo exercitam uma função consultiva.

O objeto mínimo dessa apreciação deve abranger as demonstrações contábeis consolidadas de cada ente e a execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social, incluindo a avaliação dos resultados na condução das políticas públicas e a consideração dos eventuais desfalques, desvios de bens ou quaisquer outras irregularidades em razão das quais haja prejuízo ao erário<sup>8</sup>. Portanto, a apreciação pode ser dividida em dois grandes blocos, tendo as demonstrações contábeis de um lado e a execução dos orçamentos de outro.

No pilar das demonstrações contábeis, o objetivo é opinar se aquelas apresentadas por presidentes, governadores e prefeitos, conforme o caso, representam, adequadamente, as posições financeira, orçamentária e patrimonial, na data de encerramento do exercício ao qual as contas se referem. A formação dessa opinião exige, das cortes de controle externo, a realização de uma auditoria financeira nas demonstrações contábeis consolidadas, baseada em pronunciamentos profissionais adotados. Tal certificação aumenta o grau de confiança nelas depositado pelos cidadãos e pelos seus representantes eleitos, contribuindo para o aperfeiçoamento da *accountability* e da democracia.

No outro pilar, referente à execução dos orçamentos, o objetivo da apreciação é opinar se os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração

---

7 MOUTINHO, Donato Volkers. *Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil*. São Paulo: Blücher, 2020. p. 297-373.

pública e com as demais normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Tal apreciação deve partir dos objetivos e metas de médio prazo prescritos no plano plurianual, passar pelos objetivos e metas de curto prazo definidos na lei de diretrizes orçamentárias, para só então cuidar, especificamente, da conformidade da execução da lei orçamentária anual.

Veja que são os princípios e demais normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis à execução dos orçamentos que condicionam a regulamentação dos critérios a serem utilizados em sua apreciação. Assim, na medida em que a CRFB/1988, a LRF e as LDO são os principais veículos introdutórios de normas disciplinadoras da execução orçamentária, pode-se assinalar que nelas estão os principais critérios mínimos a serem utilizados em sua apreciação<sup>9</sup>.

Tendo em conta esses dois pilares, cada parecer prévio sobre contas prestadas por chefes de Poder Executivo, para que efetivamente auxilie o julgamento das contas pelo Poder Legislativo e seja instrumento de transparência fiscal, deve ser uma espécie de espelho da apreciação realizada. Assim, deve apresentar uma apreciação geral e fundamentada da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do respectivo ente, referente a determinado exercício, e enunciar as opiniões do tribunal de contas competente – acompanhadas dos achados nos quais se fundamentam, em relação à exatidão das demonstrações contábeis apresentadas e à conformidade da execução dos orçamentos –, formadas via realização, respectivamente, da apreciação das demonstrações e da apreciação da execução orçamentária. Finalmente, no parecer prévio, a corte de controle externo competente deve se manifestar pela aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas apreciadas em conclusão que deve derivar diretamente das duas opiniões nele veiculadas.

Tão logo seja emitido, o parecer prévio deve ser encaminhado à casa legislativa competente para o seu julgamento. Por exemplo, no caso da União, a competência para julgar as contas prestadas pelo presidente da República é do Congresso Nacional, conforme art. 49, inciso IX, da CRFB/1988. Nos entes subnacionais, semelhantemente, a competência para julgar as contas de governadores e prefeitos é dos parlamentos.

---

8 MOUTINHO, Donato Volkers. *Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil*. São Paulo: Blücher, 2020. p. 315-368.

É importante ressaltar que os pareceres prévios não vinculam as casas legislativas a julgarem as contas nos termos das manifestações neles contidas. Na União, nos estados e no DF, o resultado do julgamento das contas dos governantes é definido por maioria de votos, na forma regulamentada no regimento interno do Congresso Nacional, das assembleias legislativas e da Câmara Distrital, respectivamente. Nos municípios, por sua vez, para que o resultado do julgamento das contas de determinado prefeito seja diferente da conclusão do parecer prévio emitido pelo tribunal de contas competente, a CRFB/1988, em seu art. 31, § 2º, exige maioria qualificada de dois terços dos vereadores da respectiva câmara. Caso tal maioria não seja alcançada, o resultado do julgamento será igual ao recomendado pela corte de contas no parecer prévio.

Embora tanto o início quanto a conclusão do processo de julgamento das contas dos chefes de Executivo ocorram no Legislativo e a decisão não seja dos tribunais de contas, a sua participação com a apreciação e emissão do parecer prévio é obrigatória, pois exigida pela Constituição. Desse modo, as casas legislativas não podem julgar as contas dos governantes enquanto não receberem pareceres prévios acerca delas, ainda que se esgote o prazo dessa apreciação. Vale observar que se, por um lado, as contas não podem ser julgadas sem os respectivos pareceres prévios, por outro lado, tais pareceres não se convolam em julgamento ficto de contas por decurso de prazo.

Vale ainda registrar que, além das opiniões e da manifestação pela aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas, o tribunal de contas competente, no exercício da função corretiva, tratada na seção 8.7 (p. 156), pode incluir nos pareceres prévios recomendações para a adoção de providências com vistas à correção de falhas e deficiências, observadas na apreciação das contas, e determinações para a adoção de diligências corretivas que façam cessar ilegalidades. Nesse caso, tais recomendações e determinações produzem efeitos desde a sua emissão, pois não precisam ser aprovadas pelo Poder Legislativo, nem podem ser por ele rechaçadas, ainda que o julgamento das contas não acompanhe a conclusão do parecer prévio. Ainda pode incluir alertas, com vistas a fomentar a adoção de medidas de prevenção, ante a riscos identificados na apreciação.

Enquanto o exercício da função corretiva em conjunto com a consultiva é recomendável, na forma exposta no parágrafo anterior, na apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo não cabe o exercício

conjunto das funções sancionadora e reintegradora, examinadas na seção 8.6 (p. 152), pois o seu foco não pode ser desviado para a apuração de responsabilidade subjetiva. Desse modo, nos pareceres prévios, não cabe a aplicação de multa ou a imputação de débito.

### **8.3 Função julgante (art. 71, inciso II, da CRFB/1988)**

No Brasil, enquanto as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo são julgadas pelos parlamentos, conforme apresenta a seção 8.2 (p. 141), a competência para o julgamento das contas prestadas pelos outros agentes públicos<sup>10</sup> é dos tribunais de contas, incluindo os chefes dos demais poderes e órgãos independentes, como os presidentes dos tribunais do Judiciário e das casas do Legislativo, os procuradores-gerais dos ministérios públicos e os defensores públicos gerais. Trata-se da função julgante<sup>11</sup>, exercida com alicerce no art. 71, inciso II, da CRFB/1988.

A competência para as cortes de controle externo julgarem contas, prevista no referido dispositivo, divide-se em ordinária e especial. Como ensina Jorge Ulisses Jacoby Fernandes, a competência ordinária de julgamento de contas “[...] se depreende da expressão julgar as contas dos administradores e demais responsáveis”<sup>12</sup>, contida na parte inicial do inciso II. Por sua força, não somente os administradores têm as contas julgadas pelos tribunais de contas, mas, também, todos os demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração direta e indireta.

No caso dos presidentes da República, governadores e prefeitos, é a própria CRFB/1988, em conjunto com as constituições estaduais e leis orgânicas municipais e do DF, que estabelecem a periodicidade anual obrigatória para a prestação de contas. No entanto, para os administradores e

---

9 A exceção a essa regra são as contas dos presidentes dos próprios tribunais de contas, que não podem ser julgadas pelas próprias instituições que dirigem pois, se fosse o caso, não haveria controle externo, mas interno.

10 Ao se referir à função julgante dos tribunais de contas, não se está a afirmar que eles detêm função jurisdicional, judicial, mas que eles julgam administrativamente, como se julga um processo administrativo disciplinar, por exemplo.

11 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de contas especial: processo e procedimento na administração pública e nos tribunais de contas**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 28.

demais responsáveis, cujas contas são julgadas com base no art. 71, inciso II, da CRFB/1988, a periodicidade da prestação de contas não é definida nos documentos constitutivos dos entes. Em geral, são as próprias cortes de contas, no exercício de sua função normativa, objeto da seção 8.8 (p. 159), que definem a periodicidade, o prazo, o conteúdo e a forma como as contas devem ser apresentadas. Para esses agentes públicos, como destacou Emerson Cesar da Silva Gomes,

Optou-se, entre nós, por um modelo que privilegia a verificação regular e periódica das contas públicas, em geral anual, predominantemente sob o aspecto da legalidade e da legitimidade. Os gestores públicos são obrigados a submeter, assim, as prestações de contas para avaliação e julgamento dos Tribunais de Contas<sup>13</sup>.

O objetivo do exame das prestações de contas ordinárias, geralmente anuais, varia conforme o tipo de informações que nelas devam constar, de acordo com o conteúdo definido pela corte de controle externo competente. Nos casos em que devam ser apresentadas demonstrações contábeis, a análise efetuada pelos tribunais de contas deve certificar se elas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial no momento de seu fechamento, em geral, no encerramento de determinado exercício financeiro. Quando as informações requeridas se referem à execução orçamentária, a análise deve verificar se ela ocorreu em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as demais normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Ao final, com fundamento nessas análises, o tribunal de contas deve julgar se as contas são regulares ou, se acaso encontradas distorções ou não conformidades relevantes, regulares com ressalva ou irregulares, conforme o grau de generalização dos achados.

Verifica-se, portanto, que o julgamento das contas ordinárias não tem a finalidade precípua de atribuir responsabilidade financeira ou aplicar sanções não financeiras aos agentes públicos, mas certificar se as informações geradas pela Administração Pública são confiáveis e se os recursos foram arrecadados e utilizados em conformidade com o orçamento

---

12 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas.** 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 50-51.

aprovado e as normas aplicáveis. Apesar disso, não há qualquer impedimento ao exercício das funções sancionadora e reintegradora, apresentadas na seção 8.6 (p. 152), em conjunto com a função judicante, nos processos de prestação de contas ordinárias. Ao contrário, essa é a regra nos tribunais de contas brasileiros. O que não pode ocorrer é, em razão das discussões envolvidas na apuração de responsabilidade individual subjetiva, exigida para a aplicação de multas ou outras sanções e para a imputação de débito, o foco do processo se desviar a ponto de não cumprir a finalidade em virtude da qual se constituiu.

Além das contas periódicas, a parte final do inciso II do art. 71 da CRFB/1988 atribui às cortes de controle externo a competência para o julgamento das contas especiais, assim entendidas “as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público”<sup>14</sup>. Desse modo, quando uma distorção ou não conformidade que resulta em prejuízo ao erário é identificada, seja pela própria entidade no âmbito da qual ocorreu, seja pelo tribunal de contas competente, no exercício de sua função fiscalizadora, tratada na seção 8.4 (p. 148), para que se identifique agente público com responsabilidade subjetiva sobre a irregularidade, deve ser instaurada uma tomada de contas especial – nos casos que a irregularidade for detectada por tribunal de contas em processo de fiscalização, este deve ser convertido em tomada de contas especial – para que, além de exercitar suas funções sancionadora e reintegradora, na forma exposta na seção 8.6 (p. 152), sejam julgadas as contas especiais do responsável.

Para alguns autores, até agentes privados que não sejam administradores ou responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos podem ter suas contas julgadas pelas cortes de controle externo, desde que, como ensina Jorge Ulisses Jacoby Fernandes<sup>15</sup>, haja conluio com agente público. Outros doutrinadores, porém, defendem que particulares e pessoas jurídicas de direito privado que não sejam administradores ou responsáveis

---

13 BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

14 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de contas especial: processo e procedimento na administração pública e nos tribunais de contas**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 117.

por dinheiros, bens e valores públicos estão fora do alcance dos tribunais de contas<sup>16</sup>.

Desse modo, nos tribunais de contas são julgadas tanto aquelas prestações de contas periodicamente apresentadas quanto aquelas especiais tomadas em virtude da responsabilidade por distorções ou não conformidades que resultem em prejuízo ao erário.

Entretanto, se o responsável pela prestação de contas ordinária for chefe de Poder Executivo que tenha assumido a função de ordenador de despesas, a competência para o julgamento dessas contas é do Poder Legislativo, não do tribunal de contas, como decidiu o STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 848.826<sup>17</sup>. Nesse caso, tais contas devem ser apreciadas em conjunto com as contas anuais consolidadas e refletir no parecer prévio.

Da mesma forma, se o responsável identificado pelo prejuízo ao erário for governante, a corte de contas pode exercer suas funções sancionadora e reintegradora, resultando em aplicação de multa, imputação de débito e/ou aposição de sanção não financeira, mas o julgamento de suas contas não pode ser por ela realizado. Nessa dinâmica, caso o parecer prévio ainda não tenha sido emitido, o tribunal de contas deve avaliar se a perda, extravio ou outra irregularidade da qual resultou o prejuízo ao erário, quando considerada ante a materialidade das contas consolidadas, é relevante o suficiente para modificar alguma das opiniões emitidas no exercício da função consultiva.

#### **8.4 Função fiscalizadora (arts. 71, incisos III, IV, V e VI, e 72, § 1º, da CRFB/1988)**

O exercício da função fiscalizadora pelas cortes de contas abrange uma ampla gama de atividades. Envolve desde o registro de atos de pessoal, à fiscalização da gestão fiscal e de atos e contratos, de repasses a

---

15 SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacinto Arruda. Limites da jurisdição dos tribunais de contas sobre particulares. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari; ROSILHO, André Janjácómo. **Tribunal de Contas da União no direito e na realidade**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 59-77.

16 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826/DF. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 1 nov. 2021.

outros entes da federação e a particulares, das desestatizações, da gestão do patrimônio, do pagamento de salários e benefícios a seus servidores, benefícios previdenciários e assistenciais, do desempenho de entidades governamentais, projetos, programas de governo, políticas públicas, da renúncia de receitas etc.

Por força do inciso III do art. 71 da CRFB/1988, no exercício da função fiscalizadora, os tribunais de contas possuem competência para apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal – com exceção das nomeações para cargo de provimento em comissão – e de concessões de aposentadorias, reformas e pensões, e determinar o registro deles, ou negá-lo se os considerar ilegais. Assim, no Brasil, nenhum servidor efetivo é admitido, nem qualquer aposentadoria, reforma ou pensão decorrente do exercício de cargo público efetivo é definitivamente concedida, sem que a corte de controle externo competente avalie a legalidade do processo de admissão ou concessão do benefício previdenciário, conforme o caso<sup>18</sup>.

Mas a função fiscalizadora dos tribunais de contas vai muito além do registro de atos de pessoal. Por força dos arts. 71, inciso IV, e 75 da CRFB/1988, em cada ente, sujeitam-se à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do respectivo tribunal de contas, as unidades administrativas do Legislativo, do Executivo, do Judiciário, dos ministérios públicos, das defensorias públicas e dos TCM, nos estados em que houver, abrangendo os órgãos da Administração direta e indireta, inclusive as fundações, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Ademais, além de abranger todas as entidades públicas de determinado ente, a competência para fiscalizar do respectivo tribunal de contas pode se estender até entidades de outros entes ou entidades nas quais o seu ente participe em conjunto com outros entes. A primeira hipótese ocorre quando um ente da federação repassa recursos a outro. Nesse caso, em razão do art. 71, inciso VI, da CRFB/1988, o tribunal de contas do ente repassador tem competência específica para fiscalizar a aplicação, pelas entidades do ente recebedor, dos recursos repassados.

---

17 Vale registrar que tal atividade envolve um enorme número de processos. Para se ter uma ideia, os processos de registro de atos de pessoal, em 2020, representaram 95,2% da quantidade de processos de controle externo apreciados conclusivamente no TCU, cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório anual de atividades do TCU: 2020**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2021. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/99/64/46/8E/7298871003178887E18818A8/relatorio\\_anual\\_atividades\\_TCU\\_2020.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/99/64/46/8E/7298871003178887E18818A8/relatorio_anual_atividades_TCU_2020.pdf). Acesso em: 1 nov. 2021. p. 69 e 71.



Por sua vez, a segunda hipótese tem lugar quando determinado ente participa da formação de entidade em conjunto com outros entes, inclusive supranacionais. É o caso da situação prevista no inciso V do art. 71 da CRFB/1988, que estabelece ser competência do TCU “fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo”<sup>19</sup>, a exemplo de Itaipu Binacional.

Para cumprir sua atribuição de fiscalização, as cortes de contas do Brasil lançam mão dos chamados instrumentos de fiscalização. Dois deles são expressamente previstos no art. 71, inciso IV, da CRFB/1988, quais sejam, a auditoria e a inspeção. Ademais, as leis orgânicas e os regimentos internos guarnecem os tribunais de contas de variações desses instrumentos. É o caso, por exemplo, dos levantamentos – ou auditorias de levantamento –, dos acompanhamentos e dos monitoramentos. De acordo com o referido dispositivo, tais fiscalizações podem ser realizadas por iniciativa própria dos tribunais de contas ou por iniciativa das casas legislativas ou de suas comissões.

Vale dizer que nem todos os trabalhos dos tribunais de contas no exercício da função fiscalizadora lançam mão dos instrumentos de fiscalização. Eles são utilizados, principalmente, quando há necessidade de designar auditores de controle externo e dotá-los das prerrogativas inerentes ao exercício da fiscalização, como a possibilidade de adentrar nas dependências e instalações das entidades fiscalizadas e requerer delas a apresentação de quaisquer documentos ou informações diretamente, sem a necessidade de deliberação específica do tribunal, ou quando a complexidade do trabalho exige a designação de uma equipe de auditores de controle para planejar, executar e comunicar os seus resultados. Assim, nos casos em que não estão presentes essas condições, é comum o exercício da função fiscalizadora ocorrer com a simples instrução processual, sem lançar mão dos instrumentos de fiscalização.

É no exercício da função fiscalizadora que os tribunais de contas, quando solicitados pelas comissões de finanças e orçamento do Poder Legislativo dos entes nos quais efetuam o controle externo, devem se pronunciar conclusivamente acerca de indícios de despesas não autorizadas, na forma do § 1º do art. 72 da CRFB/1988. Também é nessa função que

---

18 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

eles acompanham a relação entre despesas e receitas correntes e a aplicação do mecanismo de ajuste fiscal previsto no art. 167-A da CRFB/1988, de modo que estejam aptos a emitir a declaração prevista no seu § 6º. Vale registrar que, tanto para efetuar o pronunciamento previsto no art. 72, § 1º, da CRFB/1988, quanto para o acompanhamento do seu art. 167-A, as cortes de contas podem ou não lançar mão de algum dos instrumentos de fiscalização, a depender da complexidade do caso.

Quanto ao seu objeto, a fiscalização a cargo das cortes de controle externo deve se estender muito além dos atos e contratos administrativos. Por exemplo, a fiscalização da gestão fiscal pelos tribunais de contas é regulamentada pela LRF, e, de acordo com o seu art. 59, envolve a verificação do cumprimento: (i) das metas estabelecidas na LDO; (ii) dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; (iii) das medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite; (iv) das providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites; (v) da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos; e (vi) do limite de gastos totais dos legislativos municipais.

Assim, é no exercício da função fiscalizadora que, com fundamento no art. 59, § 1º, da CRFB/1988, as cortes de controle externo emitem alertas quando constatarem: (i) que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais; (ii) que a despesa com pessoal ultrapassou 90% do limite; (iii) que as dívidas consolidada e mobiliária, as operações de crédito e a concessão de garantia se encontram acima de 90% dos limites; ou (iv) que os gastos com inativos e pensionistas ultrapassaram o limite definido em lei.

Pelo exposto, verifica-se que a função fiscalizadora é ampla e multiforme. Envolve desde a fiscalização dos atos sujeitos a registro, a fiscalização de atos, contratos e políticas públicas, com ou sem a utilização de auditorias, inspeções, levantamentos, acompanhamentos e monitoramentos, além da fiscalização da gestão fiscal.

### **8.5 Função informativa (arts. 71, incisos VII e XI, da CRFB/1988)**

No exercício da função informativa, conforme o art. 71, inciso VII, da CRFB/1988, cabe às cortes de contas prestar as informações solicitadas

pelo Legislativo – inclusive suas comissões –, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública e, especificamente, sobre os resultados de fiscalizações realizadas. Nada mais natural e condizente com o sistema de controle desenhado na Constituição do que exigir dos tribunais de contas, sempre que solicitada, a prestação ao parlamento de todas as informações tanto sobre quais fiscalizações são promovidas, e de que modo são exercidas, quanto a respeito dos seus resultados.

Também se insere na função informativa a legitimidade concedida às cortes de controle externo, pelo art. 71, inciso XI, da CRFB/1988, para “representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados”<sup>20</sup>. Assim, quando observarem distorções ou não conformidades cuja apuração e responsabilização não seja de sua competência, ou a extrapole, tais instituições estão legitimadas a representar àquelas juridicamente capazes de responsabilizar os envolvidos.

Conclui-se, desse modo, que a função informativa assume um importante papel de integração orgânica no sistema constitucional de controle da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública. Opera tanto na integração entre parlamentos e tribunais de contas quanto entre estes e as demais instituições de controle.

## **8.6 Funções sancionadora e reintegradora (art. 71, inciso VIII e § 3º da CRFB/1988)**

A função sancionadora dos tribunais de contas encontra guarida no art. 71, inciso VIII, da CRFB/1988, segundo o qual é sua competência “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”<sup>21</sup>.

Tendo em conta o princípio da legalidade, o legislador constituinte, ao elaborar o dispositivo, foi claro ao limitar as sanções que podem

---

19 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

20 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

ser aplicadas pelas cortes de controle externo àquelas previstas em lei. Em consequência, como salienta Márcia Pelegrini<sup>22</sup>, as cortes de contas, no exercício de sua função normativa, tratada na seção 8.8 (p. 159), não podem prever sanções diversas, nem diferentes hipóteses de aplicação, daquelas prescritas em dispositivo legal.

A própria CRFB/1988, no referido inciso VIII do art. 71, previu uma sanção a ser aplicada pelos tribunais de contas, qual seja, a multa proporcional ao dano causado ao erário. Por sua vez, a multa por infração administrativa contra as leis de finanças públicas, tipificada no art. 5º da Lei n. 10.028, de 19 de outubro de 2000, é exemplo de sanção, a ser aplicada pelas cortes de controle externo, prevista em lei nacional. Ademais, nas leis orgânicas dos tribunais de contas também são previstas sanções a serem por eles aplicadas – vide, por exemplo, os artigos 46, 57, 58 e 60 da Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992, a Lei Orgânica do TCU. Além da repetição da multa proporcional ao dano causado ao erário, é o caso da: (i) multa, com valor limitado, aos responsáveis por contas julgadas irregulares, por ato praticado com grave violação às normas, por ato de gestão de que resulte injustificado dano ao erário, pelo não atendimento a decisão da respectiva corte de contas ou pela reincidência no descumprimento de suas determinações; (ii) inabilitação do responsável para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública; e (iii) declaração de inidoneidade do licitante fraudador para participar de licitação no âmbito do ente ao qual pertencer a corte de controle externo.

Além das sanções, os tribunais de contas podem imputar débito aos agentes públicos, conforme prevê o art. 71, § 3º, da CRFB/1988. É o que se denomina sua função reintegradora.

A imputação de débito e a aplicação de multas pelas cortes de controle externo, em conjunto, constituem a atribuição de responsabilidade financeira, definida por Emerson Cesar da Silva Gomes, como “[...] a obrigação de repor recursos públicos (imputação de débito) ou de suportar as sanções previstas em lei, no âmbito do controle exercido pelos Tribunais de Contas, em razão da violação de normas pertinentes à gestão de bens, dinheiros e

---

21 PELEGRINI, Márcia. *A competência sancionatória do tribunal de contas no exercício da função controladora: contornos constitucionais*. 2008. 331 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 123.

valores públicos”<sup>23</sup>. Por isso a opção, neste capítulo, de apresentar as funções sancionadora e reintegradora das cortes de contas numa só seção.

Segundo João Ricardo Catarino, a responsabilidade financeira reintegratória “[...] visa a plena reconstituição da situação anterior à lesão (reposições) dos interesses públicos, com a restituição dos valores ou bens públicos alcançados”, ao passo que a responsabilidade financeira sancionatória “[...] visa o estabelecimento de uma sanção, isto é, de uma consequência desfavorável para o violador da norma, a determinar segundo o desvalor da ação”<sup>24</sup>.

Como demonstra Emerson Cesar da Silva Gomes, a atribuição de responsabilidade financeira reintegratória, com a imposição da obrigação de repor as quantias correspondentes ao dano causado ao erário, exige “[...] a conduta humana voluntária, o dano ao erário, a violação de normas pertinentes à gestão pública, o nexo de causalidade, a culpabilidade e a ausência de excludentes de responsabilidade”<sup>25</sup>. Por outro lado, como explica<sup>26</sup>, a aposição de responsabilidade financeira sancionatória, com a aplicação de multa, não requer a ocorrência de dano ao erário, podendo decorrer da violação a normas de gestão ou aos deveres de colaboração com as cortes de controle externo. Os requisitos demandados para a configuração da responsabilidade financeira sancionatória também se aplicam às sanções aplicáveis pelos tribunais de contas que não têm caráter patrimonial, como a inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança e a declaração de inidoneidade de licitante fraudador.

A responsabilidade financeira, tanto reintegratória quanto sancionatória, sempre tem natureza subjetiva. Nesse sentido, por força do art. 28

---

23 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 32.

24 CATARINO, João Ricardo. **Finanças públicas e direito financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2018. p. 422-423.

25 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 181-182.

26 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 169.

do Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, para atribuir responsabilidade financeira reintegratória ou aplicar sanções não financeiras a agentes públicos ou equiparados, as cortes de contas devem identificar a sua responsabilidade individual e evidenciar o dolo ou erro grosseiro em sua conduta.

A exigência de erro grosseiro pelo art. 28 da LINDB afeta, de forma relevante, os processos de controle externo, nos quais, em regra, contentava-se com a verificação de culpa para a configuração da responsabilidade. Agora, conforme Rafael Maffini e Juliano Heinen, “[...] não mais se poderá cogitar de responsabilização pessoal de agentes públicos nos casos de decisões ou opiniões técnicas culposamente equivocadas, inadequadas ou mesmo contrárias ao direito, se esta não caracterizar erro grosseiro”<sup>27</sup>. Como alertam Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas<sup>28</sup>, não configuram erro grosseiro aquelas situações de divergência de interpretações entre o agente público e as cortes de contas, mas a sua atuação desidiosa. Tendo em conta a natureza subjetiva da responsabilidade perante os tribunais de contas, pode-se traduzir o sentido da expressão “erro grosseiro” pelo conceito de culpa grave. É o que defendem Thiago Priess Valiati e Manoela Virmond Munhoz<sup>29</sup>, Pericles Ferreira de Almeida<sup>30</sup> e Guilherme Salgueiro Pacheco de Aguiar<sup>31</sup>.

---

27 MAFFINI, Rafael; HEINEN, Juliano. Análise acerca da aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (na redação dada pela Lei 13.655/2018) no que concerne à interpretação de normas de direito público: operações interpretativas e princípios gerais de direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 277, n. 3, p. 247-278. DOI: 10.12660/rda.v277.2018.77683. p. 266.

28 MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. O artigo 28 da nova LINDB: um regime jurídico para o administrador honesto. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 25 maio 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-25/opiniao-lindb-regime-juridico-administrador-honesto>. Acesso em: 1 nov. 2021.

28 VALIATI, Thiago Priess; MUNHOZ, Manoela Virmond. O impacto interpretativo da Lei n. 13.655/2018 na aplicação da Lei de Improbidade Administrativa: a confiança no agente público de boa-fé para inovar na Administração Pública. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, a. 16, n. 62, p. 161-186, jul./set. 2018. p. 175.

29 ALMEIDA, Pericles Ferreira de. Considerações sobre a nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lei n. 13.665/2018). *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, a. 16, n. 64, p. 147-174, out./dez. 2018. p. 156.

30 AGUIAR, Guilherme Salgueiro Pacheco de. Lei n. 13.655/18 – Análise dos arts. 20 a 30 da LINDB e primeiras impressões de sua utilização na conformação das atuações dos diferentes órgãos de controle. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, a. 19, n. 215, p. 9-21, jan. 2019. p. 18.

Caso não haja dolo ou erro grosseiro na conduta que resultou na distorção ou não conformidade, ou não seja possível evidenciá-los, ainda que haja prejuízo ao erário, não pode ser aplicada multa ou imputado débito. Neste ponto, vale destacar que o TCU, em conflito com art. 28 da LINDB, tem decidido que a imputação de débito pode ocorrer em situações culposas nas quais não esteja configurado erro grosseiro, numa equivocada interpretação do § 6º do art. 37 da CRFB/1988<sup>32</sup>.

Neste ponto, é importante esclarecer a relação das funções sancionadora e reintegradora das cortes de contas com suas demais funções. Por meio da leitura do art. 71, inciso VIII, da CRFB/1988, verifica-se que as sanções previstas podem ser aplicadas no caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas. Daí, pode-se fazer algumas inferências.

A primeira é que a irregularidade de contas não é uma sanção jurídica, mas um requisito objetivo para a sua aplicação, alternativo à ilegalidade de despesa. Por conseguinte, o simples fato de uma corte de contas julgar irregulares as contas prestadas por determinado agente público, ou dele tomadas, não é uma sanção jurídica e depende da situação das contas prestadas – se no seu objeto há distorção ou não conformidade relevante e generalizada –, não da conduta do agente que as presta. Assim, não se deve confundir o julgamento das contas com a eventual aplicação de sanção que dele pode resultar.

A segunda é que sanções podem ser aplicadas ainda que não haja julgamento de contas. Como a ilegalidade de despesa é um requisito objetivo alternativo à irregularidade de contas, não cumulativo, é possível – e comum –, às cortes de controle externo, a aplicação de sanções em processos que sequer julgam contas, como os processos de fiscalização. Por corolário das duas, pode-se afirmar que não existe essa conexão obrigatória entre a competência sancionadora dos tribunais de contas e o exercício de sua função judicante. Desse modo, a função sancionadora é autônoma, podendo ser exercida em conjunto tanto com a função fiscalizadora quanto com a judicante.

Tal conclusão, vale dizer, é válida também para a função reintegradora. Como se baseia em competência específica, prevista no § 3º do

---

31 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 11.289/2021-1ª Câmara. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Brasília, 17 de agosto de 2021. *Boletim de Jurisprudência*, Brasília, n. 370, 13. set. 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/boletins-e-informativos/>. Acesso em: 1 nov. 2021. p. 1-2.

artigo 71 da CRFB/1988, não há motivo para cogitar que ela depende de quaisquer das outras funções.

Finalmente, vale destacar que, conforme o § 3º do art. 71 da CRFB/1988, as decisões dos tribunais de contas que resultarem em imputação de débito ou multa têm eficácia de título executivo extrajudicial. Note-se que este é o único título executivo previsto na própria Constituição de 1988.

Portanto, as cortes de controle externo têm competência para imputar débito – função reintegradora –, aplicar multas, inabilitar para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança e declarar a inidoneidade de licitante fraudador – função sancionadora. Delas se exige, contudo, a demonstração individual da responsabilidade, com a presença de dolo ou erro grosseiro, daquele sujeito à condenação em débito ou à sanção, com a consideração das circunstâncias práticas, obstáculos e dificuldades reais, além das exigências por ele suportadas na gestão.

### **8.7 Função corretiva (art. 71, incisos IX e X e §§ 1º e 2º, da CRFB/1988)**

Nos termos dos arts. 71, inciso IX, e 75 da CRFB/1988, compete aos tribunais de contas “assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade”<sup>33</sup>. Trata o dispositivo constitucional da função corretiva.

No seu exercício, as cortes de contas, ao verificarem a ocorrência de ilegalidades relativas à gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial da Administração Pública<sup>34</sup>, podem determinar às entidades fiscalizadas a adoção das providências necessárias à sua correção. Ainda com base nessa função, observados riscos ou insuficiências de desempenho, os tribunais de contas podem recomendar medidas com a finalidade de aprimorar a gestão com a finalidade de prevenir a ocorrência de distorções e não

---

33 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

34 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 111/2010-Plenário. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Plenário, Brasília, 3 de fevereiro de 2010. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.



conformidades e ampliar a eficiência, economicidade, eficácia e efetividade das políticas públicas. É farta, nesse sentido, a jurisprudência do TCU<sup>35</sup>.

As determinações proferidas pelas cortes de contas são de cumprimento obrigatório e não estão sujeitas a juízo de conveniência e oportunidade dos gestores públicos. Caso não se conformem com certa decisão, podem atacá-la mediante a interposição dos recursos previstos no ordenamento relativo à corte que a proferiu ou a impugnar perante o Poder Judiciário. O descumprimento das determinações emitidas pelos tribunais de contas, exceto nas hipóteses em que tenham sido suspensas ou cassadas, pode acarretar sanções aos responsáveis.

Ao expedirem recomendações ou determinações, os tribunais de contas, especialmente em razão do art. 20, *caput* e parágrafo único, da LINDB, devem tanto demonstrar a sua necessidade e adequação como avaliar a sua viabilidade e considerar as suas consequências práticas. Marçal Justen Filho<sup>36</sup> adverte que a demonstração da necessidade e da adequação exige a expressa avaliação das diversas alternativas cabíveis.

Observe-se que, ainda no exercício da função corretiva, caso a determinação de tribunal de contas, visando à correção de ilegalidade, não seja atendida, ele, por força do inciso X do art. 71 da CRFB/1988, tem competência para sustar – o que não significa invalidar – o ato ilegal. Nesse caso, deve comunicar a decisão ao parlamento respectivo. Da mesma forma que lhes é exigido na expedição de recomendações ou determinações, as decisões de sustação de ato ilegal devem demonstrar a sua necessidade e adequação, avaliar a sua viabilidade e considerar as suas consequências

---

35 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.689/2009-Segunda Câmara**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Segunda Câmara, Brasília, 26 de maio de 2009. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021; BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 859/2010-Plenário**. Relator: Ministro Augusto Nardes. Plenário, Brasília, 28 de abril de 2010. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021; e BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 953/2012-Plenário**. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Plenário, Brasília, 25 de abril de 2012. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.

36 JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB: dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei n. 13.655/2018). p. 13-41, nov. 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77648. p. 32-33.

práticas, como estabelece o art. 20, *caput* e parágrafo único, da LINDB. A sustação, também, exige, por força do art. 21, *caput* e parágrafo único, da LINDB, que as cortes de contas indiquem expressamente suas consequências jurídicas e administrativas e, quando for o caso, as condições para que a regularização seja proporcional, equânime e não prejudique os interesses gerais, nem imponha ônus ou perdas anormais ou excessivas aos atingidos.

Inclusive nas situações em que, para sanear a ilegalidade, seja necessária a anulação ou sustação de um contrato, os tribunais de contas detêm competência para determinar à Administração Pública que tome as providências para a anulação ou suspensão, conforme jurisprudência do TCU e do STF<sup>37</sup>. Nesses casos, contudo, na hipótese de não serem atendidos pela Administração, devem comunicar a situação ao Legislativo, que é competente para o ato de sustação, por força do § 1º do art. 71 da CRFB/1988. O parlamento, se acolher as razões apresentadas pela instituição de controle, deve sustar o contrato e solicitar ao Executivo as medidas cabíveis.

De acordo com o art. 71, § 2º, da CRFB/1988, “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”<sup>38</sup>. Nesses casos, deve-se dizer, a expressão “decidirá a respeito”, conquanto tenha gerado certa celeuma doutrinária, não quer dizer que a omissão parlamentar transfere aos tribunais de contas a competência para sustar o contrato examinado, mas sim que lhes resta declarar a ilegalidade e promover a responsabilização dos agentes públicos envolvidos.

É, também, no exercício de sua função corretiva que as cortes de controle externo adotam medidas cautelares com a finalidade de prevenir

---

36 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.105/2008-Plenário**. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Plenário, Brasília, 24 de setembro de 2008. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021; BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.343/2009-Plenário**. Relator: Ministro Valmir Campelo. Plenário, Brasília, 7 de outubro de 2009. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de segurança n. 23.550/DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. Plenário, Brasília, 4 de abril de 2001. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 198, 31 out. 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85979>. Acesso em: 1 nov. 2021.

37 BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

danos ao erário e garantir a efetividade de suas decisões, conforme ensina Valdecir Fernandes Pascoal<sup>39</sup>. O poder geral de cautela é reconhecido pela doutrina e pelo STF, como mostram Marianna Montello Willeman<sup>40</sup> e Romano Scapin<sup>41</sup>. O que é dito acima, nesta seção, sobre a necessidade de observância dos arts. 20 e 21 da LINDB, para a expedição de recomendações e determinações e para as decisões de sustação de ato ilegal, é válido, também, para as cautelares.

Pelo exposto, a função corretiva dos tribunais de contas abrange a sua competência para expedir recomendações e determinações, sustar atos ilegais – nas hipóteses em que a Administração não atenda a determinação da corte – e adotar medidas cautelares, com a finalidade de prevenir danos ao erário e garantir a efetividade de suas decisões. Em seu exercício, devem observar sempre os arts. 20 e 21 da LINDB.

### **8.8 Função normativa (arts. 73, *caput*, e 96, inciso I, alínea “a”, da CRFB/1988)**

De acordo com os arts. 73, *caput*, 75 e 96, inciso I, alínea “a” da CRFB/1988, compete aos tribunais de contas brasileiros “elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos”<sup>42</sup>. Ao regulamentar tal dispositivo, o art. 3º da Lei Orgânica do TCU estabelece que a ele, “[...] no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o poder regulamentar, podendo [...] expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos [...]”<sup>43</sup>. No âmbito subnacional, diversas leis

---

38 PASCOAL, Valdecir Fernandes. O poder cautelar dos tribunais de contas. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, n. 115, p. 103-118, maio/ago. 2009. p. 107.

39 WILLEMANN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 265-266.

40 SCAPIN, Romano. *A expedição de provimentos provisórios pelos tribunais de contas: das “medidas cautelares” à técnica antecipatória no controle externo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 131-163.

41 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

43 BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília,

orgânicas das cortes de controle externo possuem dispositivo idêntico ou semelhante, com referência expressa ao “poder regulamentar”.

Contudo, como destaca Luís Roberto Barroso, “[...] o poder regulamentar é privativo do Chefe do Executivo”<sup>44</sup>. Desse modo, segundo ele, se entendida no seu sentido mais óbvio, a expressão “poder regulamentar” atribuída por lei a tais tribunais de contas seria inconstitucional<sup>45</sup>. Por outro lado, como ensina, seria possível admitir a sua validade desde que se entenda a expressão como uma competência para elaborar atos normativos administrativos, como seu regimento interno, ou para editar resoluções e outros atos internos<sup>46</sup>.

Efetivamente, verificada a parte final do art. 3º da Lei Orgânica do TCU, a consequência do denominado “poder regulamentar” seria exatamente a possibilidade de expedição de atos normativos administrativos sobre questões referentes à suas atribuições e a respeito da organização dos processos que tramitam em seu âmbito, bem como preconizam as lições de Luís Roberto Barroso. Nesse sentido, José Mauricio Conti ensina que a função normativa se refere à “[...] expedição de atos e instruções normativas sobre matérias de sua competência e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos”<sup>47</sup>.

Dessa maneira, como explica André Janjácómo Rosilho<sup>48</sup>, os tribunais de contas não podem criar para si competências ou atribuições, nem

---

a. CXXX, n. 136, Seção 1, p. 9.449-9.456, 17 jul. 1992. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

44 BARROSO, Luís Roberto. Tribunais de contas: algumas incompetências. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 203, p. 131-140, jan./mar. 1996. p. 135.

45 É interessante ter em conta que um dos dispositivos propostos à Assembleia Nacional Constituinte de 1987 e 1988, pelos tribunais de contas, não contemplado na redação da CRFB/1988, dar-lhes-ia competência para expedir normas para o exercício do controle externo, cf. ROSILHO, André Janjácómo. *Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União*. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 122-123.

46 BARROSO, Luís Roberto. Tribunais de contas: algumas incompetências. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 203, p. 131-140, jan./mar. 1996. p. 136.

47 CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 25.

48 ROSILHO, André Janjácómo. *Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União*. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 125-126.

ampliar ou restringir os limites de sua atuação. Segundo ele, ao disciplinar aspectos procedimentais ligados às suas atividades, são autorizados, até mesmo, a criar obrigações a outros atores, desde que sejam necessárias, proporcionais e estritamente relacionadas a aspectos procedimentais do exercício das competências que lhes foram atribuídas pela CRFB/1988. Se, contudo, escapam desses limites, sua atuação é inconstitucional.

Quando precisarem editar atos normativos que criem obrigações para outros atores, as cortes de contas devem observar o novel art. 29 da LINDB. Assim, é importante que a edição seja precedida de consulta pública, para manifestação dos eventuais interessados, como forma de aperfeiçoar o conteúdo do ato a ser emitido<sup>49</sup>.

Portanto, no exercício de sua função normativa, os tribunais de contas devem se limitar à edição de atos normativos administrativos, como exemplo, seu regimento interno e resoluções que organizem a forma como devem se desenvolver os processos no seu âmbito de atividade e a forma como devem receber documentos e informações. Exorbitam à função normativa que lhes é concedida quando, desavisadamente, produzem atos normativos que geram direitos e obrigações para terceiros que não sejam, absolutamente, necessárias, proporcionais e estritamente relacionadas a aspectos procedimentais do exercício das suas competências constitucionais.

### **8.9 Função de ouvidoria (art. 74, §§ 1º e 2º da CRFB/1988)**

A função de ouvidoria é a prevista nos §§ 1º e 2º do art. 74 da CRFB/1988, pelos quais as cortes de contas são competentes para receber denúncias de irregularidades ou ilegalidades que lhes sejam encaminhadas pelos responsáveis pelo controle interno ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. Nas lições de Luciano Brandão

---

48 Embora o texto aprovado diga que os atos administrativos normativos “poderão” ser precedidos de consulta pública, Vera Monteiro defende que a sua realização é um dever, cuja inobservância torna o ato inválido, cf. MONTEIRO, Vera. Art. 29 da LINDB: regime jurídico da consulta pública. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei n. 13.655/2018). p. 225-242, nov. 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77656. p. 232-239.

Alves de Souza, a função de ouvidoria atribuída aos tribunais de contas pela CRFB/1988 “[...] tem inegável sentido democrático e configura inestimável conquista do cidadão, a quem se defere ação presente e participativa no controle dos dinheiros públicos”<sup>50</sup>.

As informações prestadas pelas unidades de controle interno e as denúncias apresentadas por cidadão, partido político, associação ou sindicato levam ao conhecimento dos tribunais de contas supostas irregularidades ou ilegalidades cometidas na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial da Administração Pública, impulsionando o processo de controle externo. Tal impulso, vale dizer, não limita as fiscalizações dele decorrentes, pois as cortes de controle externo não ficam adstritas aos termos por eles trazidos ao processo. Na realidade, como não se submetem ao princípio da inércia jurisdicional, podem estender o objeto da fiscalização conforme entenderem tecnicamente necessário, inclusive para abarcar irregularidades ou ilegalidades não aventadas originalmente e alcançar agentes públicos diversos daqueles arrolados na peça inicial.

### **8.10 Função administrativa (arts. 73, *caput*, e 96 da CRFB/1988)**

Diferentemente do que ocorre em relação às demais, a função administrativa das cortes de contas não é desempenhada no exercício de controle externo da Administração Pública. Isso não diminui a sua importância.

Para Guillermo O’Donnell<sup>51</sup>, as instituições de controle devem não só ter o direito e o poder legal para a fiscalização, como devem estar dispostas e dotadas de capacidade para realizar suas ações. É, justamente, a função administrativa dos tribunais de contas que lhes garante a capacidade de realizar o controle externo da Administração Pública. Não fosse tal função, tais cortes não teriam a autonomia e a independência necessária ao cumprimento de sua missão constitucional. Nesse sentido, na Declaração do

---

49 SOUZA, Luciano Brandão Alves de. A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas da União. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 26, n. 102, p. 173-184, abr./jun. 1989. p. 182.

50 O’DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998. p. 40.

México de 2007, a INTOSAI<sup>52</sup> estabeleceu a autonomia financeira e administrativa, com a disponibilidade de recursos humanos, materiais e monetários adequados, como princípio de independência das EFS.

Segundo José Mauricio Conti<sup>53</sup>, a função administrativa das cortes de contas abrange toda a organização administrativa de sua secretaria, inclusive a proposição de criação, extinção e transformação de cargos e funções, e da fixação de suas remunerações ao Poder Legislativo. A existência de autonomia para o exercício da função administrativa dos tribunais de contas se funda na combinação entre os arts. 73, 75 e 96 da CRFB/1998. Conforme referidos arts. 73 e 75, as cortes de controle externo têm quadro próprio de pessoal e exercem, “[...] no que couber, as atribuições previstas no art. 96”<sup>54</sup>.

Assim, considerando o disposto no art. 96 da CRFB/1988, compete privativamente aos tribunais de contas: (i) eleger seus órgãos diretivos; (ii) elaborar seus regimentos internos; (iii) organizar suas secretarias e serviços auxiliares; (iv) prover os cargos de ministros, conselheiros e, por concurso público – exceto os cargos de provimento em comissão –, os cargos de seus substitutos, dos procuradores dos ministérios públicos junto aos tribunais e os demais cargos necessários à administração de sua secretaria e à execução do controle externo; (v) conceder licença, férias e outros afastamentos a seus membros e servidores; (vi) propor ao Poder Legislativo, do ente ao qual pertence, a fixação da remuneração de seus membros, inclusive substitutos, e dos cargos vinculados às suas secretarias; e (vii) propor ao Legislativo a criação e extinção de cargos e funções vinculados às suas secretarias.

Como destaca José Mauricio Conti – em lição voltada ao Poder Judiciário, mas aplicável às cortes de controle externo por força combinada dos arts. 73, 75 e 96 da CRFB/1988 –, a autonomia institucional

---

51 INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). INTOSAI Principles. INTOSAI Core Principles. INTOSAI-P 10: Mexico declaration on SAI independence. Mexico City: INTOSAI, 2007. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=10-99>. Acesso em: 1 nov. 2021. p. 10.

52 CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 25.

53 BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

envolve e exige “[...] autogoverno, autoadministração organizacional e financeira, e a autonomia funcional, com as garantias de independência da Magistratura”<sup>55</sup>. Nesse sentido, o STF<sup>56</sup> reconhece o poder de autogoverno e a autonomia funcional, administrativa e financeira dos tribunais de contas brasileiros.

## 8.11 Conclusões

A atuação dos tribunais de contas, em todas as esferas federativas, é conformada, principalmente, pelas competências que lhe são atribuídas diretamente pelos arts. 71 e 75 da CRFB/1988, a partir das quais se classifica as suas funções em consultiva, judicante, fiscalizadora, informativa, sancionadora, reintegradora, corretiva, normativa, de ouvidoria e administrativa.

Assim, no processo de julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, as cortes de controle externo exercem sua função consultiva, com a apreciação e emissão de parecer prévio que subsidia o julgamento efetuado pelo Poder Legislativo. Já as contas dos demais agentes públicos são julgadas pelo próprio tribunal de contas em sua função judicante, com exceção daquelas prestadas por seu presidente.

É pela função fiscalizadora que as cortes de contas examinam o registro dos atos de admissão e de concessão de aposentadorias, reformas e

---

54 CONTI, José Mauricio. A Lei de Diretrizes Orçamentárias e a autonomia financeira do Poder Judiciário. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 27-37, mar./ago. 2012. p. 29; em idêntico sentido, cf. CONTI, José Mauricio. *A autonomia financeira do Poder Judiciário*. 2. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 59.

55 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.994-5/ES. Relator: Ministro Eros Grau. Tribunal Pleno, Brasília, 24 de maio de 2006. *Diário da Justiça*, Brasília, n. 173, 8 set. 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375300>. Acesso em: 1 nov. 2021; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 3.223/SC. Relator: Ministro Dias Toffoli. Plenário, Brasília, 6 de novembro de 2014. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, n. 21, 2 fev. 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7637724>. Acesso em: 1 nov. 2021; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 4.418/TO. Relator: Ministro Dias Toffoli. Plenário, Brasília, 15 de dezembro de 2016. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, n. 40, 3 mar. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12592854>. Acesso em: 1 nov. 2021.



pensões, controlam os atos, contratos e políticas públicas e acompanham a gestão fiscal, com ou sem o uso das auditorias, inspeções e demais instrumentos de fiscalização. Por sua vez, a função informativa opera na integração entre parlamentos e tribunais de contas e entre estes e as demais instituições de controle.

Ademais, no exercício das funções sancionadora e reintegradora, respectivamente, as cortes de controle externo têm competência para imputar débito e aplicar sanções, desde que demonstrada a responsabilidade individual, com a presença de dolo ou erro grosseiro, daquele sujeito à condenação.

Por intermédio de sua função corretiva, os tribunais de contas podem expedir recomendações e determinações, sustar atos ilegais e adotar medidas cautelares, com a finalidade de prevenir danos ao erário e garantir a efetividade de suas decisões, sempre com observância aos arts. 20 e 21 da LINDB. Em razão de sua função normativa, eles podem editar atos normativos administrativos, que organizem a forma como devem se desenvolver os processos no seu âmbito de atividade e a forma como devem receber documentos e informações.

Quando recebem e apuram denúncias de irregularidades ou ilegalidades que lhes sejam encaminhadas pelos responsáveis pelo controle interno ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, as cortes de contas exercem a função de ouvidoria. Finalmente, a função administrativa das cortes de contas lhes garante a capacidade de realizar o controle externo da Administração Pública, com as necessárias autonomia e independência.

A previsão dessas competências diretamente na Constituição de 1988 garante uma uniformidade mínima entre as 33 cortes de contas brasileiras, necessária ao bom funcionamento do sistema de controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial. Desse modo, nenhum tribunal de contas pode ser impedido de as exercer.

# RESPONSABILIDADE FINANCEIRA

---

Marcelo Cheli de Lima

## 9.1 Introdução: o conceito de responsabilidade financeira

O vocábulo responsabilidade tem origem etimológica no latim *responsare* (responder)<sup>1</sup> e tem por acepção “a condição jurídica de quem, sendo considerado capaz de conhecer e entender as regras e leis e de determinar as próprias ações, pode ser julgado e punido por seus atos”<sup>2</sup>.

A etimologia da palavra e sua acepção haurida dos dicionários auxilia o estudioso a compreender melhor o instituto jurídico ora examinado, todavia, não é suficiente para definirmos seu conceito (especialmente distingui-lo de outras modalidades de responsabilidade, *v.g.*, civil ou penal), porquanto é preciso responder a seguinte indagação: “quais regras ou princípios serão violados para caracterização da responsabilização financeira?”

Segundo António Cluny:

---

1 NASCENTE, Antenor. *Dicionário etimológico resumido*. Instituto Nacional do Livro. Ministério da Educação e Cultura, 1966, p. 650, verbete “responsabilidade”.

2 FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Míni Aurélio: o dicionário da língua portuguesa*. 8. ed. Curitiba: Positivo, 2010. p. 662.

A questão da responsabilidade financeira tem muito a ver com esta intersecção de respostas e de diferentes possibilidades de compensação de eventuais danos causados ao Estado e outras entidades públicas por todos os que, por qualquer via, gerem e usam dinheiros públicos<sup>3</sup>. (grifos nossos)

A definição proposta pelo autor supracitado, principalmente na afirmação de que todos que usam dinheiros públicos estão sujeitos à modalidade de responsabilização financeira, pode conduzir, no âmbito do direito brasileiro, a equívocos, pois, conforme será analisado, não são todos que utilizam recursos públicos que estão sujeitos à responsabilidade financeira.

É preferível, como conceito de responsabilidade financeira, a definição adotada por Emerson Cesar da Silva Gomes, *in litteris*:

No Brasil, haja vista o disposto no art. 70, *caput*, da CF/1988, seria mais apropriado definir a responsabilidade financeira como sendo a obrigação de repor recursos públicos (imputação de débito) ou de suportar as sanções previstas em lei, no âmbito do controle financeiro exercido pelos Tribunais de Contas, em razão da violação de normas pertinentes à gestão de bens, dinheiros e valores públicos ou dos recursos privados sujeitos à guarda e administração estatal<sup>4</sup>.

Responsabilidade financeira, portanto, é a modalidade de responsabilização de toda e qualquer pessoa que, por determinação legal ou contratual, tenha por função gerir dinheiros, valores ou quaisquer bens, públicos ou, caso privados, desde que estejam sob a guarda da Administração Pública.

## **9.2 Princípios aplicáveis à responsabilidade financeira**

### **9.2.1 Princípios da reserva legal e da taxatividade**

A reserva legal pressupõe que as sanções decorrentes da responsabilidade financeira devem estar previstas em lei, portanto, caso não haja lei instituindo e disciplinando uma sanção não será possível aplicá-la.

---

3 CLUNY, António. *Responsabilidade financeira e tribunal de contas*. 1. ed. Coimbra Editora: Coimbra, Portugal, 2011. p. 30.

4 GOMES, Emerson Cesar da Silva. *Responsabilidade financeira: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012. p. 35-36.

O princípio da taxatividade, por sua vez, exige que as condutas que serão sancionadas estejam suficientemente descritas na norma jurídica que a descreve, sendo vedada analogia em detrimento do agente público infrator (*in malam partem*).

### **9.2.2 Princípio da culpabilidade**

A responsabilidade financeira é de natureza subjetiva, isto é, o órgão aplicador das sanções financeiras deve demonstrar de forma inequívoca que o agente público infrator agiu com dolo ou culpa (negligência, imprudência ou imperícia). Todavia, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro<sup>5</sup> prevê que os agentes públicos, por suas decisões ou opiniões técnicas, responderão por dolo ou erro grosseiro (uma forma qualificada de culpa).

O que vem a ser “erro grosseiro” foi determinado pelo Supremo Tribunal Federal na apreciação conjunta de medidas cautelares em ações diretas de inconstitucionalidade propostas contra o art. 28 da LINDB:

1. Configura erro grosseiro o ato administrativo que ensejar violação ao direito à vida, à saúde, ao meio ambiente equilibrado ou impactos adversos à economia, por inobservância: (i) de normas e critérios científicos e técnicos; ou (ii) dos princípios constitucionais da precaução e da prevenção.

2. A autoridade a quem compete decidir deve exigir que as opiniões técnicas em que baseará sua decisão tratem expressamente: (i) das normas e critérios científicos e técnicos aplicáveis à matéria, tal como estabelecidos por organizações e entidades internacional e nacionalmente reconhecidas; e (ii) da observância dos princípios constitucionais da precaução e da prevenção, sob pena de se tornarem corresponsáveis por eventuais violações a direitos<sup>6</sup>.

Não obstante o teor do art. 28 da LINDB e a decisão do STF delimitando o alcance da expressão erro grosseiro, a 1ª Câmara do Tribunal de

---

5 Art. 28 da LINDB.

6 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 6.421/DF. Relator: ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, Brasília, 21 de maio de 2020. *Diário de Justiça Eletrônico* n. 270, 12 de novembro de 2020, disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754359227>. Acesso: 1 de novembro de 2021.

Contas da União<sup>7</sup>, em recente acórdão, afastou a aplicação do dispositivo legal supracitado no caso de responsabilidade financeira, *ipsis verbis*:

A regra prevista no art. 28 da Lindb (Decreto-lei 4.657/1942), que estabelece que o agente público só responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro, não se aplica à responsabilidade financeira por dano ao erário. O dever de indenizar prejuízos aos cofres públicos permanece sujeito à comprovação de dolo ou culpa, sem qualquer gradação, tendo em vista o tratamento constitucional dado à matéria (art. 37, § 6º, da Constituição Federal).

A decisão merece certa censura, porquanto a Corte de Contas da União não aplicou dispositivo legal que deveria incidir no caso concreto, por suposta incompatibilidade com a CRFB (art. 37, § 6º). Não se pode olvidar que o STF decidiu recentemente que o TCU não pode realizar controle de constitucionalidade, pois não possui função jurisdicional<sup>8</sup>.

Conclui-se, portanto, que a responsabilidade financeira é de natureza subjetiva e sua caracterização não prescinde da demonstração do dolo ou erro grosseiro do agente público infrator.

### **9.2.3 Princípio da proporcionalidade**

O princípio da proporcionalidade impõe ao órgão aplicador prudência e comedimento na aplicação de sanções, pois a desproporcionalidade entre a sanção e o fato praticado caracteriza ato administrativo eivado de vício de legalidade, portanto, nulo. É dever do órgão aplicador dosar a sanção aplicada ao agente público infrator de acordo com os parâmetros legais, impondo sanções mais severas somente em casos excepcionais e de especial gravidade.

### **9.2.4 Princípio da vedação ao bis in idem**

*Bis in idem* quer dizer “repetição sobre o mesmo”, isto é, o princípio da vedação ao *bis in idem* significa que ninguém poderá ser responsabilizado duas vezes pela prática do mesmo fato.

---

7 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 11.289/2021-1ª Câmara. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Brasília, 17 de agosto de 2021. *Boletim de Jurisprudência*, Brasília, n. 370, 13. set. 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/boletins-e-informativos/>. Acesso em: 1 nov. 2021.

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de segurança n. 35.410/DF. Relator: ministro Alexandre de Moraes. Plenário, Brasília, 13 de abril de 2021. *Diário de Justiça Eletrônico*, n. 86, 6 maio 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446764/false>. Acesso em: 1 de novembro de 2021.

Desdobra-se em duas dimensões, a saber: (i) processual, porquanto garante que ninguém será processado duas vezes pelo cometimento da mesma infração; e (ii) material, pois assegura ao agente infrator a observância do princípio da proporcionalidade, vedando o fenômeno da aplicação “em cascata” de sanções.

O princípio da vedação ao *bis in idem* é orientado pelos princípios da segurança jurídica e proporcionalidade, igualmente, prestigia a teoria da unidade do *jus puniendi* estatal. Porém, e infelizmente, o princípio da vedação ao *bis in idem* é quase sempre excepcionado por nossos Tribunais, porquanto, no Brasil, vigora a independência das instâncias, conforme subitem infra.

#### 9.2.4.1. A independência das instâncias

Com base na regra da independência das instâncias, o agente público pode ser processado e punido por mais de uma vez pela prática do mesmo fato, desde que em instâncias distintas. Como exemplo, considere-se que determinado agente público tenha desviado recursos públicos, o infrator responderá em, pelo menos, três esferas de responsabilização, quais sejam: penal, administrativa (ato de improbidade administrativa) e financeira (imputação de débito, multa e/ou inabilitação para o exercício de cargos em comissão por prazo determinado).

Há exceções à regra da independência das instâncias, *v.g.*, os julgamentos de absolvição na seara penal vinculam as demais esferas de responsabilização, desde que demonstrado a inexistência do fato ou a negativa de autoria.

A regra da independência das instâncias tem gerado insegurança jurídica, porquanto seus corolários (*v.g.* absolvição em uma instância e condenação em outra) não se coadunam com o princípio da unidade do *jus puniendi* estatal. Ademais, a possibilidade da aplicação de várias sanções (uma das consequências da independência das instâncias) é desproporcional e afronta o princípio vedação ao *bis in idem*.

### 9.3 Sujeito ativo

Sujeito ativo é aquele agente que será submetido à responsabilidade financeira, desde que preenchidos todos os pressupostos que dão ensejo a sua responsabilização. Entretanto, não são todas as pessoas que responderão financeiramente perante os tribunais de contas.

### 9.3.1 Gestor público

No âmbito da responsabilidade financeira, o conceito de gestor público deve ser entendido em sentido amplo, o que abrange todo aquele que, com influência no processo decisório, atue ao longo do procedimento de gestão de recursos públicos, desde os atos preparatórios até os de execução<sup>9</sup>.

No âmbito de sua respectiva atuação, os gestores públicos não praticam apenas atos de gestão de recursos, mas também outros atos alheios a esta. No entanto, pelas ilegalidades de atos estranhos àquela função, os gestores públicos não estão sujeitos à responsabilidade financeira, porquanto, tal modalidade de responsabilização, além da condição de gestor em sentido amplo exige a prática de atos de gestão (de recursos públicos).

São gestores públicos, para fins de responsabilização individual financeira, por exemplo: administradores de empresas públicos e sociedades de economia mista, dirigentes de autarquia (presidentes, superintendentes, entre outros), entre outros.

#### 9.3.1.1 Ordenador de despesas

Ordenador de despesas é toda e qualquer autoridade cujos atos resultarem em emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos do ente ou da entidade pública ou pelo qual estes respondam<sup>10</sup>.

No âmbito do Tribunal de Contas da União, a submissão do ordenador de despesas à jurisdição da Corte está prevista no inciso I do art. 5º da Lei Orgânica do TCU<sup>11</sup>.

O ordenador de despesas responderá, portanto, pelos prejuízos causados à fazenda pública<sup>12</sup>; todavia, não responderá, salvo conivência,

---

9 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012. p. 199.

10 Cf. o art. 80, § 1º, do Decreto-lei n. 200/1967, “Ordenador de despesas é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda”.

11 Cf. o art. 5º, “A jurisdição do Tribunal abrange: I – qualquer pessoa física, órgão ou entidade a que se refere o inciso I do art. 1º desta Lei, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária”.

12 Cf. o art. 90 do Decreto-lei n. 200/1967.

por prejuízos causados ao erário decorrentes de atos praticados por agentes públicos subordinados que exorbitarem das ordens recebidas<sup>13</sup>.

O ordenador de despesas, não obstante tratado neste sub-tópico específico, está abrangido pelo conceito de gestor em sentido amplo.

### **9.3.2 O parecerista técnico**

Os agentes públicos pareceristas, em regra, não são sujeitos ativos da responsabilidade financeira, porquanto, por suas opiniões técnicas manifestadas por meio de pareceres não estão sujeitos à jurisdição dos tribunais de contas. Em sentido contrário, Emerson Cesar da Silva Gomes afirma que “O Parecerista Técnico é gestor público em sentido amplo”<sup>14</sup>.

Não obstante o posicionamento do ilustre autor supracitado, não concordamos com tal afirmação, porquanto o parecerista não é gestor em sentido amplo, para fins de sujeição à responsabilidade financeira, seja por não utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar, dinheiros, bens ou valores públicos, seja por não praticar atos de gestão destes. Ademais, as conclusões do parecer técnico (ato administrativo enunciativo) não vinculam o gestor público, portanto, os pareceristas não podem ser solidariamente responsabilizados pela emissão dos seus pareceres, salvo nos casos de dolo ou erro grosseiro<sup>15</sup>.

Conclui-se, portanto, que o parecerista técnico somente estará sujeito à responsabilidade financeira caso atue com dolo ou erro grosseiro, logo, não é adequado juridicamente considerá-lo gestor público em sentido largo ou mesmo equiparado.

#### **9.3.2.1 Parecerista jurídico**

O parecerista jurídico (procurador ou advogado público) também não pode ser considerado gestor público, seja em sentido amplo, seja equiparado, portanto, assim como os demais pareceristas técnicos (gênero da qual o parecerista jurídico é espécie), não está sujeito à jurisdição do tribunal de contas, em regra, pelas suas opiniões jurídicas manifestadas por meio de parecer jurídico. Contudo, os pareceristas jurídicos podem estar sujeitos às sanções de responsabilidade financeira.

---

13 § 2º, art. 89, do Decreto-lei n. 200/1967.

14 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012. p. 218.

15 Art. 28 da LINDB.



A responsabilidade do parecerista jurídico somente ocorre por dolo ou culpa, ou seja, é imperioso, no caso concreto, que reste suficientemente demonstrado que agiu com dolo ou culpa em sentido estrito (negligência, imprudência ou imperícia), conforme previsto no art. 32 da Lei n. 8.906, de 4 de julho de 1994, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia. Portanto, não é aplicável ao parecerista jurídico as disposições da LINDB (art. 28)<sup>16</sup>, porquanto se trata de norma geral que não poderá prevalecer quando em antinomia aparente com norma jurídica especial em razão do critério hermenêutico da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*).

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que o parecerista jurídico só responde por dolo, culpa ou erro grave inescusável pelas opiniões técnicas emitidas por meio de parecer<sup>17</sup>. Deve-se reconhecer e elogiar a posição do Augusto Sodalício acerca da impossibilidade, em regra, de sujeição dos advogados públicos e procuradores à jurisdição dos tribunais de contas pela emissão de opiniões jurídicas.

### 9.3.3 Particulares

Sujeitos estranhos à Administração (particulares) não estão sujeitos, em regra, a jurisdição dos tribunais de contas, portanto, não é legítimo imputar-lhes responsabilidade financeira.

Todavia, a regra da impossibilidade de responsabilização dos particulares perante os tribunais de contas não é absoluta, porquanto é possível que sujeitos estranhos à Administração ajam em conluio com agentes públicos, neste caso estarão sujeitos à jurisdição do tribunal de contas<sup>18</sup>.

---

16 O art. 28 da LINDB prevê que os agentes públicos responderão pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.

17 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de segurança n. 36.025/DF. Relatora: ministra Cármen Lúcia. Plenário, Brasília, 5 de outubro de 2018. *Diário de Justiça Eletrônico*, n. 216, 10 out. 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho915596/false>. Acesso: 1 de novembro de 2021.

18 Súmula n. 187 do Tribunal de Contas da União: Sem prejuízo da adoção, pelas autoridades ou pelos órgãos competentes, nas instâncias, próprias e distintas, das medidas administrativas, civis e penais cabíveis, dispensa-se, a juízo do Tribunal de Contas, a tomada de contas especial, quando houver dano ou prejuízo financeiro ou patrimonial, causado por pessoa estranha ao serviço público e sem conluio com servidor da Administração Direta ou Indireta e de Fundação instituída ou mantida pelo Poder

A posição dominante na doutrina advoga tese pela possibilidade de responsabilização dos particulares perante os tribunais de contas, desde que seja possível equipará-los a gestores públicos (gestor por equiparação):

O particular também pode estar sujeito à responsabilidade financeira, quando administre bens, dinheiros e valores públicos. O particular é gestor público por equiparação, quando recebe subvenções, auxílios ou outras transferências do Poder Público para que exerça uma atividade de finalidade pública, ou, ainda, quando receba a incumbência de administrar bens ou valores públicos ou pelos quais o Poder Público responda.

Para que seja considerado gestor por equiparação, os recursos devem permanecer sob a administração do particular sob a condição de “*públicos*”, ou seja, devendo ser geridos segundo normas e princípios de gestão pública, em especial, ao dever de prestar contas<sup>19</sup>.

A sujeição dos particulares aos tribunais de contas encontra supe-  
dâneo na CRFB<sup>20</sup> e, no âmbito da União, na Lei Orgânica do TCU<sup>21</sup>.

## 9.4 Espécies de sanções

As sanções de responsabilidade financeiras são basicamente de 02 (dois) tipos, a saber: institucionais e pessoais.

### 9.4.1 Sanções institucionais

Uma das consequências do descumprimento das normas constantes da LRF é a aplicação das sanções institucionais, que atingem diretamente o ente federativo, o Poder ou o órgão<sup>22</sup>.

---

Público, e, ainda, de qualquer outra entidade que gerencie recursos públicos, independentemente de sua natureza jurídica ou do nível quantitativo de participação no capital social.

19 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012. p. 211.

20 Parágrafo único do art. 70 c/c inciso II do art. 71.

21 Inciso I do art. 1º c/c incisos I, II, III, V, do art. 5º.

22 ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 436.

O principal objetivo das sanções institucionais é compelir o respectivo ente a cumprir determinações em matéria de responsabilidade fiscal<sup>23</sup>.

As sanções institucionais podem ser: a) suspensão do recebimento de transferências voluntárias (exceto para saúde, assistência social e educação); b) suspensão da contratação de operações de crédito; e c) suspensão de obtenção de garantia em operações de crédito<sup>24</sup>.

As sanções institucionais serão aplicadas, *v.g.*, quando entes não exercerem a competência tributária que lhe é outorgada pela Constituição de 1988, não observar os limites para despesa de pessoal, ultrapassar os limites da dívida consolidada, entre outras situações previstas no bojo da lei de responsabilidade fiscal.

A doutrina<sup>25</sup> chama atenção para o fato de que tais sanções prejudicam diretamente os cidadãos, porque privam os entes transgressores de importantes fontes de recursos que poderiam ser empregados no financiamento de políticas públicas destinados à população. Destarte, é forçoso concluir que a imposição de sanções institucionais ao ente atinge principalmente a população mais pobre que muito depende do Estado para conseguirem o mínimo existencial.

#### 9.4.1.1 *Do princípio da intranscendência subjetiva das sanções*

O princípio da intranscendência subjetiva das sanções consiste no impedimento de que sanções que deveriam ser aplicáveis a determinadas pessoas venham a recair sobre outras que não foram responsáveis pela prática do ato transgressor.

Como corolário deste princípio, *v.g.*, o Poder Executivo e, consequentemente o ente federado, não poderia ser responsabilizado por uma sanção institucional (por exemplo: vedação ao recebimento de transferências voluntárias) pelo descumprimento de disposições da LRF pelo Poder Legislativo. A aplicação de sanções institucionais não pode prejudicar outro poder que não descumpriu normas da LRF, sob pena de violação do princípio da

---

23 ABRAHAM, Marcus. *Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro*. Salvador: JusPodivm, 2019. p. 115.

24 ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 65.

25 ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017 p. 66.

intranscendência subjetiva das sanções. Tal solução, inclusive, coaduna-se ao princípio da independência dos poderes, conforme prevê o art. 2º da CRFB.

O STF reconhece a aplicação deste princípio em três situações diferentes<sup>26</sup>, a saber: i) ato praticado por ente da Administração Pública indireta; ii) por órgãos que constituem poderes do próprio ente (Legislativo e Judiciário); e iii) por gestores anteriores.

#### **9.4.2 Sanções pessoais**

As sanções pessoais, no âmbito da responsabilidade financeira, são aplicadas pelos tribunais de contas.

O *jus puniendi* estatal é outorgado ao TCU – e por simetria aos tribunais de contas de contas subnacionais – pelo art. 71, inciso VIII, da CRFB, que prevê a competência desta corte de contas para aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidades de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, a multa proporcional ao dano causado ao erário.

As multas aplicáveis pelos tribunais de contas no exercício da responsabilização financeira são de três tipos: i) multa proporcional ao dano ao erário; ii) multa de até 30% dos vencimentos anuais; e iii) multa simples.

A multa proporcional ao dano ao erário está ligada ao *quantum* a ser ressarcido pelo agente público transgressor<sup>27</sup>, portanto, somente é possível aplicá-la quando o tribunal de contas imputar débito ao responsável; ademais, a referida multa poderá chegar até 100% do valor do débito imputado.

A aplicação de multa proporcional ao dano ao erário acumulada com imputação de débito importa em enriquecimento sem causa do erário credor? A resposta é negativa, a imputação de débito tem natureza de indenização civil (reparação civil), portanto não tem caráter punitivo, logo é forçoso concluir que não se trata de sanção. A multa proporcional ao dano, por sua vez, tem caráter punitivo, portanto, trata-se de sanção. Harrison Leite defende tal posição, *in litteris*:

---

26 FIGUEIRÔA, Júlio César Alves. **Lei de Responsabilidade Fiscal e o princípio da intranscendência subjetiva das sanções**. Disponível em: <http://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/47233/lei-de-responsabilidade-fiscal-e-o-principio-da-intranscendencia-subjetiva-das-sancoes>. Acesso em: 5 nov. 2021.

27 LEITE, Harrison. **Manual de direito financeiro**. 6. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 547.

[...] quando uma pessoa for condenada a ressarcir ao erário determinado valor por algum dano causado, poderá, além do ressarcimento, ser obrigado a pagar multa, e não há qualquer óbice nessa cumulação, por terem escopos distintos: um, a reparação do dano, e o outro, a sanção pelo desvio do dinheiro ou qualquer outro prejuízo causado. Como visto, no caso do TCU, a multa poderá ser de até 100% do dano causado ao erário.

O ressarcimento ocorre pela necessidade de se compensar o prejuízo ao erário, seja restituindo o Poder Público à situação anterior ao ilícito ou reavendo as quantias não aplicadas, mal aplicadas ou desviadas. A multa, por sua vez, não se destina a qualquer ressarcimento ao erário<sup>28</sup>.

O tribunal de contas, na atribuição de responsabilidade financeira, pode aplicar multa simples, cujo valor é fixado em determinado patamar que não pode ser alterado pelo órgão aplicador. Na multa proporcional ao dano ao erário, o *quantum* será definido por meio de processo de dosimetria (limitada a 100% do valor do dano ao erário), já na multa simples o valor da multa é definido pela lei.

No âmbito do TCU, de acordo com o art. 58 de sua Lei Orgânica, a multa simples será aplicada aos responsáveis por: i) contas julgadas irregulares de que não resulte débito (pois se resultar débito a multa aplicada será a proporcional ao dano); ii) ato praticado com grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; iii) ato de gestão ilegítimo ou antieconômico de que resulte injustificado dano ao erário; iv) não atendimento, no prazo assinalado, sem justa causa, a diligência do relator ou decisão do Tribunal; v) obstrução ao livre exercício das inspeções e auditorias determinadas; vi) sonegação de processo, documento ou informação, em inspeções ou auditorias realizadas pelo Tribunal; e vii) reincidência no descumprimento de determinação do Tribunal.

No que tange a última modalidade de multa, o art. 5º, § 2º, da Lei n. 10.028 de 19 de outubro de 2000, outorgou ao tribunal de contas a competência para aplicação de multa de 30% dos vencimentos anuais do agente público transgressor. A referida multa será aplicada quando houver “infração administrativa” contra as leis de finanças públicas, especialmente

---

28 LEITE, Harrison. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 547.

quando o responsável: i) deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao tribunal de contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei; ii) propor lei de diretrizes orçamentárias anual que não contenha as metas fiscais na forma da lei; iii) deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei; e iv) deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo.

Finalmente, aos tribunais de contas compete ainda, sem prejuízo da aplicação de multa, impor sanção de inabilitação do agente infrator para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública, pelo prazo mínimo de cinco anos e máximo de oito anos. A sanção de inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança é excepcional, destarte somente será aplicada caso o ato praticado pelo agente tenha especial gravidade.

A competência para aplicação da sanção de inabilitação, no caso do TCU, será do plenário, ademais, é exigido o *quórum* qualificado de maioria absoluta dos membros da corte de contas para imposição da sanção de inabilitação. Na esfera estadual, a aplicação desta sanção ficará a cargo do respectivo tribunal de contas competente para o exercício do controle externo de cada ente.

## **9.5 Imputação em débito**

Os tribunais de contas, ao exercitarem suas atribuições referentes aos processos de responsabilização financeira, poderão imputar débito aos agentes públicos responsáveis por dano ao erário.

Imputar em débito é atribuir responsabilidade a alguém por uma dívida. Para fins de responsabilização financeira, adimplir o débito será responsabilidade do agente público que, mediante uma conduta, causou dano ao erário.

A imputação em débito não é modalidade de sanção, mas medida de ressarcimento ao erário.

A competência do TCU referente à imputação em débito decorre do art. 71, § 3º, da CRFB/1988. No âmbito dos entes subnacionais, o assunto normalmente é tratado nas Constituições estaduais e nas Leis Orgânicas das respectivas cortes de contas.

## **9.6 Conclusão**

O presente capítulo apresentou o relevante, mas pouco debatido, instituto jurídico da responsabilidade financeira.

Para tanto, foi definido seu conceito, princípios, quem está sujeito à responsabilização perante os tribunais de contas, quais são as espécies sanções decorrentes do processo de responsabilização etc.

A ideia central da responsabilidade financeira consiste na possibilidade do órgão competente para auxiliar no exercício do controle externo, ao identificar irregularidades, aplicar sanções ou imputar débito os responsáveis pela gestão de recursos públicos.

Portanto, recomenda-se ao leitor interessado, para fins de refinamento do aprendizado, estudar todo o arcabouço legislativo que diz respeito ao processo de responsabilização dos agentes públicos perante as cortes de contas. O aprofundamento é salutar, porquanto os futuros operadores do direito poderão atuar perante os tribunais de contas e contribuir para melhor aplicação da ordem legal perante aquelas cortes.

# O CONTROLE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS<sup>1</sup>

---

Sabrina Nunes Iocken

## 10.1 Introdução

A FALTA DO CAFÉZINHO. Frederic Laloux, em sua obra *Reinventando as Organizações*, relata o modelo de saúde pública holandês<sup>2</sup>, em que os enfermeiros realizavam visitas domiciliares para cuidar dos doentes e idosos, auxiliando médicos e o próprio sistema hospitalar. Mas, de fato, não havia um controle mais rígido sobre o tempo em que cada atividade era realizada. Na década de 1990, com as ideias de efetividade em plena efervescência, mudanças profundas levaram à transformação do sistema de enfermeiros autônomos para o sistema de organizações. A sistematização levou a ganhos de escala, contratação de planejadores da agenda, de otimizadores das rotas, enfim, tudo para se obter melhores resultados.

---

1 O capítulo é composto pela síntese e atualização de publicações anteriores da autora. Para um maior aprofundamento da temática, cf. IOCKEN, Sabrina Nunes. **Controle compartilhado de políticas públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2018; e IOCKEN, Sabrina Nunes. Avaliação das políticas públicas: necessidade de uma diretriz normativa no âmbito dos tribunais de contas. *In*: LIMA, Luiz Henrique; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo (Coord.). **Processos de controle externo: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

2 LALOUX, Frederic. **Reinventando as organizações**. Curitiba: Voo, 2017.



Com a devida precisão chegou-se à mensuração da necessidade de 10 minutos para injeção intravenosa, 15 minutos para o banho do paciente, 10 minutos para os curativos e apenas 2,5 para trocar as meias de compressão. Números extremamente satisfatórios, mas que na prática não se traduziram em bem-estar. Os enfermeiros passaram a se preocupar excessivamente com o tempo e a considerar as condições de trabalho “degradantes”. Os pacientes, por sua vez, perderam a relação de pessoalidade com os seus enfermeiros e passaram a demandar muito mais cuidados. Foi nesse cenário que a *Buurtzorg* (cuidados de vizinhança) trouxe um novo conceito: equipes autônomas, autogeridas, preocupadas com o cuidado de idosos e doentes, com tempo para “tomar um café e conhecer melhor seus pacientes, suas histórias e preferências”<sup>3</sup>.

Um novo modelo de organização<sup>4</sup>, que trouxe os seguintes resultados: pacientes mais entusiasmados, enfermeiros mais realizados e nada menos que 40% na redução das horas de cuidado por paciente.

É com essa lente que se propõe a compreensão das políticas públicas: sem que o processo se torne o fim em si mesmo, ao ponto de desconsiderar a complexidade e os múltiplos aspectos que envolvem o desenvolvimento e o bem-estar dos seres humanos e do ambiente em que vivem. A sistematização de uma série de etapas que compõem o ciclo das políticas públicas deve ser compreendida como uma forma para se alcançar resultados mais efetivos na utilização dos recursos públicos, porém não ao ponto de desconsiderar a complexidade inerente ao processo de políticas públicas e as necessidades humanas.

Mas, afinal, o que são políticas públicas? E como realizar o seu controle? O primeiro passo para o exercício do controle é o de compreender o objeto a ser controlado. Assim, este capítulo está estruturado a partir desses dois questionamentos centrais, cabendo, no primeiro momento, aprofundar o estudo das políticas públicas (conceito, modelos de análise e previsão nas leis orçamentárias) e, no segundo momento, aprofundar propriamente o estudo sobre o controle das políticas públicas (distinção em relação à avaliação e à análise das políticas públicas; controle das contas governamentais).

---

3 LALOUX, Frederic. *Reinventando as organizações*. Curitiba: Voo, 2017. p. 65.

4 O modelo da *Buurtzorg* é utilizado como paradigma de um novo tipo de organização, as organizações do tipo *Teal*. cf. LALOUX, Frederic. *Reinventando as organizações*. Curitiba: Voo, 2017. p. 62-66.

O propósito deste capítulo é, portanto, o de apresentar embasamento teórico e doutrinário sobre a temática das políticas públicas para suscitar reflexões jurídicas sobre a atuação governamental e a sua forma de controle.

## 10.2 Compreendendo melhor as políticas públicas

O papel que o Estado desempenha na sociedade por meio de suas ações passa a ser objeto de questionamentos intensos que conduzem os estudos teóricos sobre as políticas públicas sob uma dimensão mais técnica. Harold Lasswell<sup>5</sup> foi o precursor na compreensão das políticas públicas como ramo autônomo, estruturando seus estudos a partir das seguintes indagações: quem recebe o quê, quando e como. A definição de política pública como uma ciência multidisciplinar e pragmática busca que a compreensão seja obtida a partir de seu processo, iniciando a perspectiva do *policy-making process* e reconhecendo, portanto, a autonomia da ciência política pública em relação à ciência política<sup>6</sup>.

A obra publicada em 1951 por Lerner e Lasswell sobre *policy sciences*<sup>7</sup> é tida como o marco inicial para a ciência da política pública, atribuindo, assim, uma certa “inteligência” ao processo, de modo a permitir a melhoria da racionalidade das decisões governamentais. A abordagem proposta modifica a percepção da ação pública, direcionando o foco para a necessidade de avaliação sistemática dos produtos (*outputs*) e dos resultados (*outcomes*)<sup>8</sup> gerados pelos programas de governo, de modo que todo esse processo passa a ser o objeto do novo campo do conhecimento.

Essa linha de pensamento conduz a abordagem norte-americana, inserindo como objeto de estudo as atividades que o setor público desenvolve e procurando desvendar os mecanismos que poderiam conduzir à melhor

---

5 LASSWELL, Harold. *Política: quem ganha o que, quando, como*. Brasília: Universidade de Brasília, 1984.

6 LASSWELL, Harold. The Immediate Future of Research Policy and Method in Political Science. *The American Political Science Review*, v. 45, n. 1, p. 133-142, 1951.

7 LERNER, Daniel; LASSWELL, Harold. *The Policy Sciences: Recent Developments in Scope and Method*. Stanford: Stanford University Press, 1951.

8 HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. *Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral*. Tradução de Francisco G. Heidemann. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 21.

eficiência e eficácia<sup>9</sup> da ação pública. O propósito é o de produzir conhecimento para se alcançar a relação ótima entre objetivos e instrumentos.

Se, por um lado, a tradição norte-americana teve forte influência desta visão do *policy-making process*, a tradição europeia, por sua vez, centrou-se no papel do Estado e de suas organizações como elementos centrais na produção de políticas públicas. Uma abordagem que parte da compreensão do papel assumido pelo poder público nas relações sociais, superando a percepção meramente técnica, vinculada à “solução de problemas”. Mais do que solucionar problemas, as políticas públicas são consideradas, de fato, como resultados do comando político na definição da agenda pública.

A abordagem francesa foi destacada na obra de Muller, na qual o autor reconhece o “toque francês” na análise das políticas públicas. Tal compreensão propiciou uma contribuição importante dos pesquisadores que invocaram uma abordagem mais global, inserindo como elemento central para a análise da política pública a complexidade inerente ao jogo político. Uma compreensão da política pública como “um fazer política”<sup>10</sup>, na medida em que enfatiza a sua compreensão a partir das ideias, crenças e representações elaboradas pelos atores na construção de sua relação com o mundo. Adeptos da abordagem política, como acentua Muller<sup>11</sup>, consideram a influência dos vínculos que os tomadores de decisão possuem com a sociedade tanto no que se refere à definição do conteúdo da política, como em relação à forma adotada pela *policy-making*.

Pierre Muller e Yves Surel questionam a associação do conceito de política pública à orientação do *problem solving*, pondo em debate a premissa de que o objetivo das políticas públicas é o de resolver problemas. Para os autores, as políticas públicas estão associadas à construção de

---

9 De acordo com o manual de princípios fundamentais do TCU, a eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis, ou seja, diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade. Já o princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos, cf. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 300: Performance audit principles. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=300-399>. Acesso em: 28 jun. 2020.

10 MULLER, Pierre; SUREL, Yves. *A análise das políticas públicas*. Pelotas: Educat, 2002. p. 30.

11 MULLER, Pierre. *Les Politiques Publiques*. 11. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2015. E-Book.

uma nova representação dos problemas que implementam as condições sociopolíticas de seu tratamento pela sociedade e pela ação do Estado. Como esclarecem, “na realidade, os problemas são resolvidos pelos próprios atores sociais, através da implementação de suas estratégias, da gestão de seus conflitos e, sobretudo, através dos processos de aprendizagem que marcam todo o processo de política pública”<sup>12</sup>.

Um problema a resolver. Nada mais automático do que associar políticas públicas à solução de problemas, enquanto, de acordo com a abordagem acima, o que impulsiona a ação pública não seria, propriamente, o nível de intensidade do problema, mas como ele é representado e interpretado pelos atores sociais. A ênfase na dimensão cognitiva da política pública, defendida por Muller<sup>13</sup>, representa um traço marcante da doutrina francesa, contribuindo para a reflexão em relação à análise analítico prescritiva, pois não se trata somente de analisar a política a partir de sua capacidade transformadora da realidade, ou seja, considerando-a como instrumento racional de intervenção pública, mas, sim, de compreendê-la como um processo de construção social em que os interesses são divergentes e até antagônicos.

De fato, a implementação de determinadas políticas está associada a uma transformação da percepção dos problemas, o que significa, portanto, tratar-se de um problema político. Isso pode ser percebido quando, por exemplo, verificam-se os problemas como pobreza, desigualdade social e poluição, que são visíveis e cuja intensidade como problema social não necessariamente aciona a ação pública.

Desse modo, conclui-se que cada uma dessas abordagens sobre as políticas públicas conduz a reflexões importantes sobre a ação governamental, ora colocando a lente sobre uma perspectiva mais procedimental, ora reconhecendo a influência que a interpretação dos diversos atores ocasiona no processo de política pública.

### **10.2.1 Como definir políticas públicas?**

Não há um consenso na definição das políticas públicas. Cada conceito ressalta um aspecto ou mesmo algum elemento que deva estar

---

12 MULLER, Pierre; SUREL, Yves. *A análise das políticas públicas*. Pelotas: Educat, 2002. p. 29.

13 MULLER, Pierre. *Les Politiques Publiques*. 11. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2015. E-Book.

presente para a sua compreensão. De acordo com Howlett, Ramesh e Perl<sup>14</sup>, há uma base comum em todas as teorias que abordam as políticas públicas: atores, ideias e estrutura. São esses os três elementos constitutivos de um arcabouço teórico sobre a política pública. Os atores que levantam as questões identificam as opções, tomam as decisões e as implementam. O segundo elemento são as ideias, ou seja, os valores atribuídos às ideias que moldam as deliberações políticas. E, por fim, todo esse processo acontece no bojo de um conjunto de estruturas sociais e políticas, que afetam as deliberações sobre o que deve ser feito.

Na compreensão de Muller e Surel, a política pública compreende o “processo pelo qual são elaborados e implementados programas de ação pública, isto é, dispositivos político-administrativos coordenados em princípio em torno de objetivos explícitos”<sup>15</sup>. Esses autores, sob uma perspectiva cognitiva, conjugam três elementos fundamentais para o entendimento: o primeiro é o quadro normativo de ação, o qual funciona como uma estrutura de sentido, resultante da interação de recursos financeiros, intelectuais, materiais e reguladores, destinados a alcançar objetivos construídos pelas trocas entre atores públicos e privados; o segundo elemento é resultante da combinação da força pública e da competência; e o último origina-se da construção de uma ordem local.

O quadro normativo de ação, identificado por Muller e Surel, é formado por um conjunto de medidas concretas que constituem a “substância

---

14 HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. **Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral**. Tradução de Francisco G. Heidemann. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 57.

15 Os autores trazem à discussão o caráter polissêmico do termo política na língua francesa, o que não ocorre no inglês, em que há termos distintos para cada acepção – *polity* (o mundo da política e da sociedade civil); *politics* (atividade política em geral); e *policies* (para designar as políticas públicas), cf. MULLER, Pierre; SUREL, Yves. **A análise das políticas públicas**. Pelotas: Educat, 2002. p. 11. Howlett; Ramesh e Perl também chamam a atenção para as implicações metodológicas para o estudo das políticas públicas, distinguindo a análise política (*policy analysis*) dos estudos políticos (*policy studies*). Os estudos políticos (*policy studies*) possuem um escopo mais amplo, preocupando-se não apenas com programas individuais e seus efeitos, mas também com suas causas e pressuposições e os processos que levaram à sua adoção, cf. HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. **Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral**. Tradução de Francisco G. Heidemann. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 10-11.

visível da política pública”. Nesses termos, para que uma política pública passe a existir, é fundamental a conjugação de declarações e, ou, decisões que funcionem como uma estrutura de sentido, capaz de mobilizar atores públicos e privados na consecução de objetivos definidos. A política pública, neste contexto, define-se, na concepção dos autores, como “um conjunto de fins a se atingir”, os quais poderão estar mais ou menos explícitos nos textos e nas decisões governamentais. Essa visão expõe a dificuldade em compreender a política pública como sinônimo de programa governamental, como propõe Richard Rose<sup>16</sup>, porque muitas vezes inexistente o caráter normativo da política pública, ou seja, um conjunto de fins a se atingir, acompanhado de uma ação mobilizada para atendê-los. Há que se considerar, todavia, que a existência de uma política pública não coincide obrigatoriamente com uma pauta normativa bem delimitada, mas pode ser construída a partir de ações e decisões implícitas e aparentemente contraditórias entre si. Ainda que se tenham decisões implícitas, há algo que antecede que é propriamente o sentido da política pública<sup>17</sup>.

O conceito proposto pelo professor Juarez Freitas<sup>18</sup> ressalta o dever cogente de cumprimento da agenda constitucional, em que com considerável minúcia define políticas públicas “como aqueles programas que o poder público, nas relações administrativas, deve enunciar e implementar de acordo com prioridades constitucionais cogentes, sob pena de omissão específica lesiva”. De acordo com o professor, elas devem ser assimiladas como autênticos programas de Estado (mais que de governo), que intentam, por meio de articulação eficiente e eficaz dos atores governamentais e sociais, cumprir as prioridades vinculantes da Carta, de ordem a assegurar, com hierarquizações fundamentais, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras.

A interface das políticas públicas com o direito foi conduzida por Bucci, definindo política pública como o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados, visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades

---

16 ROSE, Richard. The program approach to the growth of government. *British Journal of political science*, v. 15, n. 1, p. 1-28, 1985.

17 MULLER, Pierre; SUREL, Yves. *A análise das políticas públicas*. Pelotas: Educat, 2002. p. 12-14.

18 FREITAS, Juarez. *Direito fundamental à boa administração pública*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 32.

privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados<sup>19</sup>.

Além dos conceitos doutrinários, diretrizes e até a própria legislação já trazem definições de políticas públicas, destacando aspectos mais relevantes e atrelados ao seu propósito, como é o caso da definição proposta pela Resolução n. 1/2021 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) que trata da sistematização da apreciação do parecer prévio nas contas do chefe do Poder Executivo e do monitoramento das deliberações, a qual adota o conceito proposto pelo professor Leonardo Secchi<sup>20</sup>, para quem política pública é “uma diretriz elaborada para enfrentar um problema público”<sup>21</sup>.

Percebe-se que tal definição que se destina ao exame das contas governamentais de cada ente federado traz como elemento central o “problema público”.

Outra definição relevante é a do Referencial de Avaliação de Políticas Públicas do TCU, em que são consideradas políticas públicas o “conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais, que visam tratar, ou não, problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos”<sup>22</sup>. Assim, para fins do Referencial, não apenas os atos normativos, mas também ações concretas e diretrizes que orientam a ação ou inação<sup>23</sup> pública ou privada inserem-se no conceito de políticas públicas.

---

19 BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 39.

20 SECCHI, Leonardo. *Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos*. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017. p. 2.

21 Sobre o tema, cf. ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. *Resolução Atricon n. 1/2021*. Aprova as Diretrizes de Controle Externo relacionadas à temática “sistematização da apreciação do parecer prévio nas contas do Chefe do Poder Executivo e monitoramento das deliberações dele decorrentes”. Disponível em: <https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2021/04/RESOLUCAO-N.-01-2021-ATRICON-Apreciacao-do-Parecer-Previo-das-contas-do-Chefe-do-Poder-Executivo-publicacao.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2022.

22 BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial para avaliação de governança em políticas públicas*. Brasília: TCU, 2020. p. 25.

23 O conceito clássico de políticas públicas de Thomas Dye, em 1972, “é tudo aquilo que os governos escolhem fazer ou não fazer”, remete a uma grande discussão na doutrina acerca da omissão ou negligência do Estado ser caracterizada como política

Além disso, o enfoque dado pelo Referencial do TCU decorre do exercício de sua atividade própria, que é a fiscalização dos recursos públicos.

A definição do Referencial do TCU aproxima-se do conceito proposto por Muller e Surel ao vincularem a política pública à dimensão coercitiva ou autoritária da política pública, reflexo da concepção de “poder” do Estado, amparado no monopólio legítimo da força física. Essa abordagem também denominada estadocêntrica é mais restritiva do que a abordagem multicêntrica, na qual se compreende a política pública como atrelada ao problema público, como definido por Secchi<sup>24</sup>.

A construção de um referencial envolve mais do que um conjunto de ideias sobre a sociedade ou uma política pública, incorporando também a leitura que os atores fazem de si mesmos, ou seja, são as ideias que constroem e definem a identidade social. Uma matriz cognitiva e normativa que alimenta as relações de poder e que deve estar em consonância com o modelo do desenvolvimento sustentável, cuja orientação é a de interferir na ação individual e coletiva para a promoção do bem-estar ético sustentável, ainda que consciente de que as atividades governamentais não exercem influência sobre a ação coletiva ou individual de modo uniforme<sup>25</sup>.

---

pública. Nesse sentido, Secchi deixa claro a distinção entre a simples omissão e a inação. Para o autor, a negligência ou omissão decorre da falta de inserção do problema na agenda formal, ao contrário da inação, a qual está atrelada a uma diretriz e constitui propriamente um elemento de implementação, cf. SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017. p. 5-7. Ou seja, a inação ou o não fazer decorre de uma decisão.

24 Leonardo Secchi chama a atenção para essa primeira bifurcação conceitual entre as abordagens estatista ou estadocêntrica (para quem se considera política pública aquelas políticas adotadas por atores estatais) e as abordagens multicêntricas (que incorporam ao conceito de políticas públicas aquelas produzidas por organizações privadas, não governamentais, por exemplo). Ele, assim como autores como Elinor Ostrom e Karl Polanyi, adere a concepção multicêntrica, considerando as políticas públicas um conjunto mais amplo, no qual as políticas produzidas pelos atores estatais constituem o subgrupo das políticas governamentais. Para essa abordagem, a adjetivação “pública” decorre da natureza do problema que é público, cf. SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017. p. 2-5.

25 A teoria da ação coletiva, proposta por Elinor Ostrom, baseia-se na influência das variáveis contextuais, das condições microssituacionais (como tamanho do grupo, heterogeneidade), nas macrocondições (como pressões do mercado, direitos



A concepção de uma política pública é construída, portanto, a partir de uma imagem da realidade sobre a qual queremos intervir. Essa é a imagem cognitiva por meio da qual os atores percebem o problema, visualizam as soluções e definem as suas propostas de ação. Como sintetiza Muller, essa visão de mundo é o referencial de uma política. A ideia de referencial é central na teoria de Muller. Como a sociedade compreende e age sobre a realidade percebida: quais são os perigos que a ameaçam? Como distribuir riqueza? Qual deve ser o papel do Estado? Cuida-se de não se limitar à resolução de problemas como única determinante desse processo, sob pena de incorrer em ingenuidade. Na verdade, a própria definição de problemas a serem enfrentados e sua inclusão na agenda pública já é o resultado dessa dinâmica política.

Sendo assim, o processo político assume um papel relevante. Há uma inter-relação com as esferas políticas e econômicas, incluindo como objeto de pesquisa as ideias e o conhecimento dos atores e das redes políticas, os quais influenciam o processo de política pública. O autor francês põe em debate o papel da indústria na sociedade, ou mesmo a política de saúde. Questiona sobre qual seria, afinal, o lugar da doença na sociedade moderna. Portanto, o referencial de uma política consiste em um conjunto de requisitos que dão sentido a um programa político, definindo critérios e objetivos dos modos de designação de seleção. A formulação em si do programa governamental se restringe a alguns aspectos da realidade para definir o processo prescritivo capaz de agir sobre essa realidade.

As expectativas distintas sobre a vida em sociedade, com interesses, objetivos e valores diversos, importam no conflito não apenas de objetivos, como do modo a atingir tais propósitos. Dessa forma, as políticas públicas devem ser concebidas como resultantes dessa disputa que é inerente à complexidade de qualquer sociedade. O quadro geral são os valores fundamentais, que são as crenças básicas da sociedade, no qual não há um consenso, mas marcam a organização dos diversos interesses sociais num determinado momento, revelando, portanto, a sua natureza dinâmica.

---

de propriedade e políticas governamentais). Concluindo com base nos estudos de campo e experimentos, algumas ou nenhuma dessas variáveis, inclusive as políticas governamentais, exercem influência sobre a ação coletiva de maneira uniforme, cf. POTEETE, Amy R.; JANSSEN, Marco; OSTROM, Elinor. **Trabalho em parceria: ação coletiva, bens comuns e múltiplos métodos**. Tradução de Rogério Bettoni. São Paulo: Editora Senac, 2011. p. 285.

Em síntese, os conceitos acentuam determinada dimensão das políticas públicas, as quais podem ser compreendidas, portanto, como decisões políticas que impulsionam ações estatais coordenadas, com o objetivo de compor os conflitos resultantes da pluralidade de interesses existentes na sociedade, cujo exercício democrático pressupõe o envolvimento e a participação cidadã.

### **10.2.2 Os modelos de análise como instrumentos facilitadores**

Os modelos para análise de políticas públicas constituem uma representação simplificada do processo da política pública, sob o enfoque de determinados aspectos; neles, busca-se esclarecer as ideias conceituais que o sustentam, reforçando algumas características pontuais na condução da política pública. Cada modelo tem como foco um aspecto distinto da disputa política, onde são ressaltadas características específicas, advindas de determinados fatores. Trata-se da construção de uma visão linear da relação causa-consequência, onde se busca isolar determinada causa, para melhor especificação das consequências que, de fato, poderiam ser ensejadas.

Não há caráter excludente nos modelos propostos, pois a realidade do fenômeno social compreende, de modo aleatório, um conjunto de causas bem diversificadas, que concorrem, paralelamente, para a produção de consequências específicas. A compreensão isolada de um fator auxilia no entendimento do processo como um todo e permite a identificação de aspectos de relevância, no contexto das questões político-sociais em análise. Para se ter um exemplo, o mapeamento e a seleção dos modelos de análise, proposto por Dye<sup>26</sup>, compreende nove abordagens: o modelo institucional, o de processos, o de grupo, o da elite, o da escolha racional, o incremental, o da teoria dos jogos, o da opção pública e o sistêmico.

Outros mapeamentos, além da divisão apresentada por Dye, acabam sendo relevantes, sobretudo pela tipologia adotada, como o agrupamento realizado por Howlett, Ramesh e Perl<sup>27</sup>, que adotaram como elemento

---

26 É de Dye o mapeamento dos modelos de análise. DYE, Thomas R. Mapeamento dos modelos de análise de políticas públicas. *In*: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. **Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise**. Brasília: UNB, 2009. p. 101.

27 HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. **Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral**. Tradução de Francisco G. Heidemann. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 37.

central as unidades de análise (indivíduo, coletividade e estruturas), conjugando tais unidades com as abordagens das políticas públicas.

Muller e Surel<sup>28</sup>, sob a perspectiva da abordagem sequencial, dividem o ciclo da política pública em seis distintas fases: a primeira refere-se à colocação na agenda, levando os atores a identificar, definir e construir o problema; a segunda relaciona-se à produção de soluções ou alternativas para os objetivos desejáveis; em seguida, vem o tratamento da decisão propriamente dita; a quarta fase, a da implementação, refere-se à execução das decisões adotadas nas etapas anteriores; a fase seguinte avalia, de diferentes modos, o impacto do programa, indagando-se sobre os efeitos da política decidida e implementada e também se esses efeitos correspondem à expectativa desejada; por fim, na sexta fase, é feita a conclusão do programa<sup>29</sup>.

O Referencial de Controle de Políticas Públicas do TCU identifica três estágios: formulação, implementação e avaliação, e os subdivide em fases. Assim, no estágio de formulação estariam presentes as fases de diagnóstico do problema, formação da agenda pública, desenho da política pública, análise de alternativas e tomada de decisão. Já no estágio da implementação estariam as fases de estruturação da governança e gestão, alocação e gestão de recursos orçamentários e financeiros, operação e monitoramento. E, por fim, no estágio de avaliação estariam contempladas as fases de avaliação e extinção.

Com o objetivo de contribuir para a elaboração das políticas públicas, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) desenvolveu um Guia Prático de Análise *Ex Ante*<sup>30</sup> para a avaliação prévia de políticas públicas, o qual propõe a realização de oito etapas: diagnóstico do problema;

---

28 MULLER, Pierre; SUREL, Yves. *A análise das políticas públicas*. Pelotas: Educat, 2002. p. 26.

29 John W. Kingdon enuncia os seguintes estágios: “*setting of the agenda, the specification of alternatives from which a choice is to be made, an authoritative choice among specified alternatives, as in a legislative vote or a presidential decision and the implementation of the decision*”, cf. KINGDON, John W. *Agendas, alternatives and public policies*. 2. ed. New York: Harper Collins, 1995. p. 2-3.

30 O guia decorre do resultado das discussões técnicas coordenadas pela Casa Civil da Presidência da República e em parceria com o Ministério da Fazenda, o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

caracterização da política: objetivos, ações, público-alvo e resultados esperados; desenho da política; estratégia de construção de confiabilidade e credibilidade; estratégia de implementação; estratégia de monitoramento, de avaliação e controle; análise de custo-benefício; e impacto orçamentário e financeiro<sup>31</sup>. Cada etapa é desdobrada em questionamentos que auxiliam na própria formulação das políticas públicas.

Todavia, deve-se reconhecer que muitas decisões são tomadas, inclusive, sem sequer ter sido diagnosticado com precisão o problema. Há também as hipóteses de inversões de fase, quando, por exemplo, a pesquisa revela que a decisão foi tomada antes mesmo da inscrição do problema na agenda institucional.

Ainda que a abordagem sequencial não esteja atrelada propriamente à sequência do procedimento, deve-se atentar que, além da dificuldade de coerência, há também uma dificuldade na adoção do referencial que seja restrito a um setor, como a educação. Ações como alimentação adequada, ausência de deficiências de visão ou outros problemas de saúde, por exemplo, impactam na melhoria dos indicadores relacionados ao segmento da educação.

Tem-se, portanto, que a abordagem sequencial facilita de modo didático a compreensão da complexidade que envolve as diversas etapas. Mas não se pode deixar de levar em consideração que a ordem das etapas e mesmo a sequência de ações de cada fase não obedecem à identificação, propriamente, entre teoria e prática. Ainda que se pretenda uma abordagem linear, decompondo cada etapa, não se pode desconsiderar a complexidade própria dos problemas públicos e atuação de diversos atores nesse ciclo.

### **10.2.3 Como as políticas públicas são inseridas no planejamento orçamentário?**

As denominadas peças orçamentárias, LOA, LDO e PPA, contempladas pelos art. 165 e 166 da CRFB, constituem os instrumentos principais de planejamento orçamentário em todos os entes federativos. Cabe ao PPA estabelecer as diretrizes, os objetivos e as metas de médio prazo da Administração Pública. A LDO é responsável por

---

31 INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante*. Brasília: Ipea, 2018. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319\\_avaliacao\\_de\\_politicas\\_publicas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf). Acesso: 14 set. 2021.

enunciar as metas e prioridades da gestão governamental para o exercício seguinte, além de orientar a elaboração da lei orçamentária anual. E, por fim, a LOA estima a receita e fixa a programação das despesas para o exercício financeiro<sup>32</sup>.

O rito do PPA está contemplado no art. 35, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o qual prevê que o projeto do PPA deve ser remetido pelo chefe do Poder Executivo para análise e aprovação até o término da sessão legislativa referente ao primeiro ano do mandato. O Plano tem vigência até o primeiro ano do mandato subsequente. Para se ter uma dimensão, no âmbito federal, o PPA referente ao período 2016-2019 era composto por 54 programas temáticos, 304 objetivos, 542 indicadores, 1.136 metas e 3.101 iniciativas. O PPA em vigor, que se refere a 2020-2023, possui 70 programas finalísticos, 70 objetivos e 60 metas<sup>33</sup>.

Os programas devem estar devidamente descritos, com a definição do objetivo do programa, do indicador que o acompanha e da sua respectiva meta. A meta está relacionada à projeção do indicador que se espera alcançar após quatro anos. O art. 165 da CRFB impõe que a indicação da meta deva ser regionalizada, além de, também, impor o seu registro anualizado, com o valor esperado para cada ano de vigência do plano. Assim, cada programa deve conter um objetivo (enunciado do que se pretende alcançar), um indicador e uma meta.

Mas qual seria a bússola para as metas dos programas governamentais?

Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas estabeleceram 169 metas, agrupadas em 17 ODS, os quais exigem um esforço conjunto de governos, empresas, instituições e sociedade civil para o seu alcance. Trata-se de uma agenda global que busca impulsionar o desenvolvimento sustentável da sociedade<sup>34</sup>.

---

32 Para o estudo sólido e aprofundado do tema, cf. CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2020.

33 BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório das contas do presidente da República relativo ao exercício de 2020**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/5E/96/F1/6B/CCE5A710ABFA7E97F18818A8/RELATORIO-MIN-WAR-2021-6-24.pdf>. Acesso em: 30 set. 2021.

34 Sobre o tema da sustentabilidade, cf. FREITAS, **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

Muito mais que compromisso com o país e o mundo, a Agenda 2030 é uma oportunidade de convergência de políticas públicas. O alinhamento da agenda municipal com os objetivos internacionais é responsabilidade dos governantes municipais, que têm papel fundamental no processo como formuladores de políticas públicas, prestadores de serviços, propulsores de inovações e tecnologias, bem como tomadores de decisões que geram resultados positivos e possibilitam o cumprimento das metas estabelecidas na agenda internacional. Abre-se também a oportunidade para que os gestores municipais assumam o protagonismo em relação aos indicadores-chave legitimados, fidedignos e mensuráveis<sup>35</sup>, que possibilitam o acompanhamento dos resultados das ações desenvolvidas, bem como o exame das despesas públicas sob o viés da qualidade do gasto público.

Desse modo, ao definir as políticas públicas a serem executadas, o gestor público deve estabelecer com clareza o resultado a ser alcançado, qual o valor público<sup>36</sup> que será oferecido ao cidadão e para quem deve esse valor deve ser direcionado. Trata-se, portanto, de ofertar, por meio de políticas públicas, ações que gerem impacto positivo na vida das pessoas. Daí, a importância de que não apenas a União e os Estados, mas, também, que todos os 5.570 municípios promovam o mapeamento e a vinculação dos programas governamentais estabelecidos na legislação orçamentária (LOA, LDO e PPA) às metas dos ODS da Agenda 2030.

### 10.3 Controle de políticas públicas

Os termos *análise*, *avaliação* e *controle* são utilizados para designarem atividades distintas. O termo *análise* de políticas públicas está mais próximo das atividades de exame da engenharia institucional e dos traços constitutivos dos programas tanto podendo ser aplicado para o estágio de

---

35 Atente-se para a Plataforma Digital dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável disponibilizada pelo IBGE, cf. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Indicadores brasileiros para os objetivos de desenvolvimento sustentável** [*website*]. Disponível em: <https://ods.ibge.gov.br/>. Acesso em: 11 jan. 2022.

36 Gerar valor público é oferecer respostas efetivas frente a necessidades ou demandas coletivas, desejadas politicamente, cujos resultados atendem aos interesses e às expectativas dos beneficiários, cf. TEIXEIRA, Vilmar Agapito. **Criando valor público: gestão estratégica no TCU**. Página de Liderança, Brasília, 1 out. 2012. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/educacao\\_corporativa/lideranca](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/educacao_corporativa/lideranca). Acesso em: 23 jun. 2021.

concepção da política pública como para agregar conhecimento<sup>37</sup>. *Avaliação* de políticas públicas está correlacionada à ideia de acompanhamento de desempenho, de mensuração de resultados e de aferição de impactos.

No que se refere propriamente ao controle, o Referencial de Políticas Públicas do TCU<sup>38</sup> elencou quatro esferas: a gerencial, a do controle interno, a do controle externo e a do controle social.

O controle gerencial está vinculado à gestão operacional. Sua responsabilidade é a de assegurar o alcance dos objetivos e o melhor uso dos recursos (ferramentas, pessoas, processos, dinheiros etc.). Atua como barreiras iniciais e, por isso, deve monitorar o desempenho das intervenções, verificar a gestão de seus riscos e os controles internos, bem como o controle administrativo, que compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração<sup>39</sup>.

O controle interno atua, posteriormente, na terceira linha de defesa, competindo-lhe a realização de auditoria interna e a condução de avaliações objetivas e independentes sobre a adequação e a eficácia de controles internos, processos e estruturas criados para apoiar a boa governança pública<sup>40</sup>.

O controle externo, em que pese a possibilidade de colaboração com todos os tipos de controle, realiza auditorias externas e meta-avaliações; analisa a qualidade, a completude, a tempestividade e a confiabilidade de informações prestadas; analisa o desempenho do portfólio de políticas; bem como verifica aspectos qualitativos como a relevância, a utilidade e a coerência das intervenções para o tratamento dos problemas públicos. Busca, portanto, oferecer segurança para as partes

---

37 ARRETCHE, Marta. Tendências no estudo sobre avaliação. *In*: RICO, Elizabeth Melo (Org.). *Avaliação de políticas sociais: uma questão em debate*. São Paulo: Cortez, 1998. p. 29-39.

38 O referencial adotou mais de setenta fontes, dentre as quais estão atos normativos e documentos de referência produzidos por INTOSAI, TCU, GAO, NAO, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, Banco Mundial, Organização das Nações Unidas, IPEA, Casa Civil, Ministério da Economia, entre outros.

39 BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2020. p. 16.

40 BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2020. p. 17.

interessadas sobre as informações prestadas pela gestão, de forma independente desta<sup>41</sup>.

Por fim, o controle social, que se refere ao controle realizado pela sociedade, como no caso dos conselhos municipais, conselhos de políticas públicas, participação em audiências públicas etc.

O controlar dos programas governamentais que materializam as políticas públicas não é simplesmente uma verificação aritmética, pois deve reconhecer a complexidade da vida real. As incoerências podem conduzir a contradições ou a um certo grau de irracionalidade. O trabalho de pesquisa das políticas públicas pressupõe desvelar o sentido e a lógica mínima das ações governamentais, ainda que diante de uma realidade aparentemente caótica. Assim, deve-se considerar a presença, para utilizar uma expressão adotada por Muller e Surel, de um quadro de sentido, ou seja, um encadeamento mínimo e coerente. É esse quadro de sentido que permite conferir certa racionalidade à ação pública, ainda que haja múltiplas e constantes incoerências.

Não se pode olvidar, entretanto, a necessidade também de que o controle possua parâmetros mínimos para conferir uniformidade ao ato de controlar as políticas públicas. Nesse sentido, os apêndices do Referencial de Políticas Públicas do TCU trazem de modo detalhado a matriz de planejamento e os critérios de auditoria de cada uma das fases das políticas públicas. Um importante caminho, ainda que não existam verdadeiramente, no campo das políticas públicas, atos ordenados e sucessivos, mas sim um sistema incontestavelmente incoerente, já que oriundo de um conflito de interesses, em que decidir atender parte de um grupo de interesses significa não atender a outros.

### **10.3.1 Controle das contas governamentais**

As contas governamentais são julgadas anualmente pelo Poder Legislativo, após a emissão de uma apreciação realizada pelos tribunais de contas por um processo denominado de parecer prévio, cuja decisão ocorre mediante julgamento realizado pelo órgão pleno ou pelas câmaras, conforme o tribunal de contas. A decisão proferida no parecer prévio é encaminhada, anualmente, à câmara de vereadores, no caso dos municípios, à assembleia legislativa, no caso dos estados, e ao congresso nacional, no caso da união.

---

41 BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial para avaliação de governança em políticas públicas*. Brasília: TCU, 2020. p. 17.



Uma das funções do parecer prévio é a de verificar se o balanço geral do ente federado representa adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial no encerramento do exercício e também se a gestão dos recursos públicos observou os princípios e as normas constitucionais e legais que regem a administração pública municipal.

Deve-se ressaltar que a inexistência de uma lei nacional processual que trate da prestação de contas é um dos obstáculos no que se refere à necessidade de uniformidade entre as decisões proferidas nos 33 tribunais de contas existentes no país. Cada tribunal disciplina não só as normas processuais, como os prazos e a possibilidade ou não de interposição de recursos, mas também as normas materiais do que pode ou não conduzir a rejeição das contas públicas.

No processo de prestação de contas<sup>42</sup>, a responsabilização ocupa lugar central em relação às contas governamentais, colocando o chefe do Poder Executivo no polo passivo dessa relação processual. No entanto, a questão da responsabilização governamental deve ser compreendida à luz do Direito Governamental, o qual impõe a compreensão *lato sensu* da responsabilidade.

O controle deve estar direcionado ao desempenho da execução das políticas públicas, como premissa de verificação da eficiência e efetividade na aplicação dos recursos públicos. Assim, o objetivo é que o parecer prévio não se limite à análise da execução do orçamento e dos resultados alcançados em ações governamentais isoladas, mas sim que seja emitido um julgamento a partir de uma visão sistêmica, reconhecendo, inclusive, as dificuldades da gestão e o valor público gerado.

## 10.4 Conclusões

As abordagens sobre as políticas públicas trazem perspectivas relativas a cada dimensão da ação governamental, enfatizando ora uma perspectiva mais procedimental, ora uma perspectiva mais política. Assim, é importante compreender a dinâmica que abrange a construção do arcabouço teórico da política pública como ciência.

---

42 Para melhor compreensão da responsabilidade governamental sobre os eixos da responsabilidade político-democrática, responsabilidade da boa gestão fiscal e responsabilidade pelo valor público gerado, cf. o projeto desenvolvido no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), modelo do exercício de 2020, município de Indaial, @PCP 21/00119715.

São três os elementos que as movimentam: atores, ideias e estruturas. Os atores são responsáveis por identificarem os problemas, as questões relevantes, as opções, e, posteriormente, cabe-lhes a tomada de decisão. As ideias são valores que impulsionam as deliberações políticas. E, por fim, todo esse processo acontece no bojo de um conjunto de estruturas sociais e políticas, que afetam as deliberações sobre o que deve ser feito.

O Referencial de Avaliação de Políticas Públicas do TCU adota como conceito de políticas públicas o “conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais, que visam tratar, ou não, problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos”<sup>43</sup>.

Ainda que se utilize de uma abordagem mais relacionada ao *policy-making*, não se pode esquecer que a formulação de uma política pública é construída, portanto, a partir de uma imagem da realidade sobre a qual queremos intervir. Essa é a imagem cognitiva por meio da qual os atores percebem o problema, visualizam as soluções e definem as suas propostas de ação.

Para facilitar a compreensão, os estudiosos propuseram modelos de análises que permitissem uma visão isolada de um determinado fator, de modo a auxiliar no entendimento do processo como um todo. O Referencial de Controle de Políticas Públicas do TCU identifica três estágios, quais sejam: formulação, implementação e avaliação. Os estágios são subdivididos em fases. Desta forma, no estágio de formulação estariam presentes as fases de diagnóstico do problema, de formação da agenda pública, de desenho da política pública, de análise de alternativas e de tomada de decisão. Já no estágio da implementação estariam as fases de estruturação da governança e gestão, de alocação e gestão de recursos orçamentários e financeiros, de operação e monitoramento. E, por fim, no estágio de avaliação estariam contempladas as fases de avaliação e extinção.

Nos termos dos arts. 165 e 166 da CRFB, os principais instrumentos de planejamento orçamentário são a LOA, a LDO e o PPA. No que se refere ao PPA, este é dito como um planejamento de médio prazo, cabendo-lhe estabelecer as diretrizes, os objetivos e as metas para a Administração Pública. Os programas devem estar devidamente descritos, com a menção ao objetivo do programa, seu indicador e sua meta. A meta nada mais é do que o resultado que se pretende alcançar após quatro anos. O art. 165 da CRFB impõe que a indicação da meta deva ser regionalizada, além de impor o seu registro anualizado, com o valor esperado da meta a cada ano de vigência do plano.

---

43 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial para avaliação de governança em políticas públicas. Brasília: TCU, 2020. p. 25.

A orientação é para que cada programa tenha seu objetivo, seu indicador e sua meta. Os planos locais, estaduais e nacional estão começando a inserir as metas que compõem os ODS da Agenda 2030 como elementos de mensuração da gestão governamental.

O controle de políticas públicas opera-se de modo interno, mediante controle gerencial e controle interno, e de modo externo, mediante controles externos e controle social.

No campo das contas públicas, o julgamento ocorre no âmbito do Poder Legislativo após a apreciação realizada pelos tribunais de contas por um processo denominado de parecer prévio. Assim, anualmente, todos os entes federados possuem suas contas apreciadas pelos tribunais de contas.

A recente Resolução n. 1/2021 da Atricon sobre as contas governamentais sinaliza que o controle dos TCs deve estar direcionado ao desempenho da execução das políticas públicas, como premissa de verificação da eficiência e efetividade na aplicação dos recursos públicos. Assim, o objetivo é que o parecer prévio não se limite à análise da execução do orçamento e dos resultados alcançados em ações governamentais isoladas, mas sim seja construído a partir de visão sistêmica da gestão governamental e das políticas públicas, reconhecendo as dificuldades da ação governamental, mas, ao mesmo tempo, a demanda social pela geração de valor público.

# CONTROLE SOCIAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

---

Celso Augusto Matuck Feres Junior

## 11.1 Introdução

A CRFB/1988 logo destaca em seu art. 1º, parágrafo único, que “Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”<sup>1</sup>.

Partindo-se, assim, da ideia central advinda com a ordem constitucional de 1988, consistente na implementação de um Estado Democrático de Direito, o presente capítulo discorre sobre o controle social da Administração Pública no Brasil, especialmente aquele voltado ao controle das contas públicas.

Inicialmente, verifica-se se o controle social pode ser, de fato, considerado como uma espécie de controle, juntamente com os órgãos estatais voltados ao controle da Administração Pública, esclarecendo-se, inclusive, a relação jurídica com estes os órgãos oficiais.

Na sequência, sem deixar de discorrer sobre o Estado Democrático de Direito como pressuposto do controle social, examina-se a distinção

---

1 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

trazida pela doutrina entre “controle social do poder” e “participação popular”.

Em seguida, tendo como presente a ideia de que o controle social compete genericamente à sociedade, refletir-se-á sobre a sua titularidade, de modo a identificar quem pode exercê-lo, se há alguma restrição ou condicionamento, ou se o seu exercício é amplo e irrestrito.

Feitas essas considerações gerais, apreciar-se-á a transparência das informações e instrumentos de controle social da administração pública, analisando-se não apenas a Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, chamada de Lei de Acesso à Informação (LAI), mas a transparência na gestão fiscal advinda com a edição da LRF.

Nesse caminho, partindo do princípio da transparência fiscal, o artigo pontua, ainda que brevemente, os instrumentos de controle social da gestão fiscal, sem deixar de discorrer sobre o controle social decorrente das constatações do dia a dia pelo cidadão.

Enfim, o capítulo explana sobre os aspectos gerais do controle social da Administração Pública, sem, no entanto, a preocupação de aprofundar o tema, mas tão-só oferecer uma panorâmica sobre o assunto e a sua importância para o fortalecimento do Estado Democrático de Direito brasileiro.

## **11.2 Controle social da Administração Pública**

Antes de examinar as questões relacionadas ao efetivo funcionamento do controle social da Administração Pública, convém verificar se as suas características permitem considerá-lo como uma espécie de controle da Administração Pública, bem como averiguar se a CRFB/1988 garante o seu livre exercício.

### **11.2.1 Controle social é espécie de controle?**

Ao discorrer sobre o controle da Administração Pública, José dos Santos Carvalho Filho conceitua-o como sendo “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de poder”<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 993.

Embora a definição de “controle da Administração Pública” seja importante para o entendimento inicial da matéria, não é suficiente para exata compreensão do que venha a ser o controle social, uma vez que a qualificação advinda com a palavra “social” impede a utilização dos fundamentos jurídicos e formas de atuação que são típicos do controle realizado pelos órgãos estatais.

Assim, partindo da indagação sobre se o controle da Administração Pública ocorre apenas quando suscitar medida ou proposta pelo agente controlador em face do ato controlado, Odete Medauar conclui que a palavra “controle”, quando relacionada à Administração Pública, pode ter dois sentidos, um restrito e um amplo. Em suas palavras:

**Em acepção restrita** considera-se controle a atividade que possibilita a edição de ato ou medida pelo agente controlador em decorrência do confronto que realizou. Daí o conceito seguinte: **controle da administração pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado.**

**Em acepção ampla**, o controle significa verificação da conformidade da atuação da Administração Pública a certos parâmetros, independentemente de ser adotada, pelo controlador, medida que afete, do ponto de vista jurídico, a decisão ou o agente<sup>3</sup>. (grifos nossos)

Com base nessa reflexão, então, pode-se observar o controle social como espécie de controle, independentemente da possibilidade de adoção de qualquer medida em face do ato estatal controlado.

Nesse caminho, cabe destacar que a CRFB/1988, de modo a garantir um equilíbrio, dotou os poderes da República com competências o controle de um poder sobre o outro, dentro da conhecida ideia do *check and balances*. Não obstante isso, Odete Medauar reforça que, diante da realidade do Estado e da sociedade, é possível identificar tipos de controle não inseridos em nenhum dos três poderes, como é o caso do ministério público<sup>4</sup>, ou mesmo o “controle extraorgânico ou controle social”.

Entretanto, embora o controle social possa ser considerado espécie de controle e que a fiscalização da sociedade sobre a Administração

---

3 MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 30.

4 MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 30.

Pública seja de extrema relevância, a Constituição instituiu um sistema oficial de controle, com poder, ferramentas e dever de atuação em face de atos praticados em desconformidade com a legislação, não podendo o controle social atuar em sua substituição. Justamente por isso Hélio Saul Mileski, com precisão, faz o seguinte destaque:

No entanto, o controle social exercido pelo cidadão não se esgota em si mesmo, nem possui a função de substituir o controle oficial regulado constitucionalmente. O controle social é complementar ao controle oficial e depende deste último para ter eficácia. O controle social, para fazer valer as suas constatações contra irregularidades praticadas pelo Poder Público, deve buscar a própria Administração para correção das falhas encontradas, representar aos integrantes do sistema de controle interno, denunciar os fatos ao Tribunal de Contas ou representante do Ministério Público.

O controle social não se sobrepõe nem exclui os demais controles, especialmente o oficial, porque necessita deste último para ter eficácia. O exercício do controle social é independente e universal, mas não produz resultados unicamente pela sua ação, ele depende do controle oficial para fazer valer as suas constatações. Assim, o controle social deve ser considerado um aliado do controle oficial, devendo ter uma atuação conjugada com o controle oficial<sup>5</sup>.

Dessa forma, com essas considerações, pode-se afirmar que o controle social da Administração Pública é aquele realizado em complemento ao controle oficial, mas sem substituí-lo, a fim de fiscalizar os atos praticados pelo Poder Público no interesse da sociedade.

### **11.2.2 Pressuposto: Estado Democrático de Direito**

Quando se estuda o tema do controle social da Administração Pública, a primeira ideia que se deve ter em mente é a liberdade que os indivíduos gozam para examinar atos do Poder Público e apontar equívocos e ilegalidades, isto é, a de fiscalizar os poderes e os agentes estatais. Nesse sentido, ensina Carlos Ayres Britto, que é uma fiscalização “que recai sobre o poder, sobre o governo, para saber até que ponto as autoridades

---

5 MILESKI, Hélio Saul. Controle social: um aliado do controle oficial. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, n. 36, a. 8, mar./abr. 2006. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=49233>. Acesso em: 16 set. 2021.

públicas são cumpridoras dos seus deveres para com as pessoas humanas, as associações e a coletividade em geral”<sup>6</sup>.

Disso decorre o entendimento de que o controle social tem como pressuposto a existência de um ambiente democrático, livre, em que prevaleça o império da lei e onde as autoridades tenham o dever de prestar contas de seus atos ao povo, titular do poder. Por conseguinte, o controle social não encontra espaço em um estado ditatorial.

Passando ao largo da teorização sobre democracia e estado de direito, pois não é o escopo do capítulo, a doutrina em geral entende que a democracia moderna não pode estar dissociada do Estado de Direito.

Nesse caminho, ressalta José Afonso da Silva, que o Estado Democrático de Direito não significa somente a união formal dos conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito, em que o “democrático” apenas qualifica o Estado, posto que irradia valores da democracia sobre todos os seus elementos constitutivos e, também, sobre a ordem jurídica<sup>7</sup>. Sobre o mote, o nobre jurista destaca:

A democracia que estado democrático de direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre justa e solidária em que o poder emana do povo, e deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por seus representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de ideias, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização interesses diferentes da sociedade<sup>8</sup>.

Ainda, menciona com precisão:

Deve, pois, ser destacada relevância da lei no Estado Democrático de Direito, não apenas quanto ao seu conceito formal de ato jurídico abstrato, geral, obrigatório e modificativo da ordem jurídica existente, mas também à sua função de regulamentação fundamental, produzida segundo um procedimento constitucional qualificado. A lei é efetivamente

---

6 BRITTO, Carlos Ayres. *Distinção entre “controle social do poder” e “participação popular”*. Disponível em: [http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc\\_06.pdf](http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc_06.pdf). Acesso em: 20 set. 2021.

7 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 119.

8 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 119.



o ato oficial de maior realce na vida política, ato de decisão política por excelência, é por meio dela, enquanto emanada da atuação da vontade popular, que o poder estatal propicia ao viver social modos predeterminados de conduta, de maneira que os membros da sociedade saibam, de antemão, como guiar-se na realização de seus interesses<sup>9</sup>.

Com base nessas considerações, é possível identificar na CRFB/1988 que o Estado brasileiro está estruturado sobre um arcabouço jurídico que admite a existência e a atuação de um controle social da Administração Pública, cuja essência remonta à participação do povo na escolha de seus representantes (votando e sendo votado) e nos processos de tomada de decisão, como na iniciativa legislativa, bem como na obrigação dos gestores prestarem contas de sua gestão.

Entretanto, com o intuito de delimitar o tema proposto, é preciso diferenciar, desde já, a diferença entre “controle social” e “participação popular”.

De acordo com Carlos Ayres Britto<sup>10</sup>, participação popular não se confunde com controle social. Segundo o ex-ministro, no caso da participação popular o objetivo é “negociar” com o Estado a produção de uma nova regra jurídica pública, uma verdadeira emanção da soberania popular, assegurada por instrumentos como o plebiscito, referendo, e iniciativa legislativa.

De maneira diversa, destaca que o controle social, por sua vez, é uma emanção da cidadania, da liberdade<sup>11</sup>. Sustenta que o controle social não é forma de exercício do poder político, na medida em que “a regra condutora do direito subjetivo ao controle preexiste à manifestação da vontade individual e não aporta consigo uma autorização para o seu titular agir enquanto editor normativo”<sup>12</sup>.

Isso significa que o objetivo do controle social consiste na verificação do cumprimento da legislação pelo Poder Público e por seus agentes,

---

9 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 121.

10 BRITTO, Carlos Ayres. *Distinção entre “controle social do poder” e “participação popular”*. Disponível em: [http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc\\_06.pdf](http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc_06.pdf). Acesso em: 20 set. 2021.

11 Cf. BRITTO, Carlos Ayres. *Distinção entre “controle social do poder” e “participação popular”*. Disponível em: [http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc\\_06.pdf](http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc_06.pdf). Acesso em: 20 set. 2021.

12 Cf. BRITTO, Carlos Ayres. *Distinção entre “controle social do poder” e “participação popular”*. Disponível em: [http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc\\_06.pdf](http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc_06.pdf). Acesso em: 20 set. 2021.

tendo como referência, portanto, regras preexistentes ao ato estatal praticado. No mesmo sentido, também, Odete Medauar ressalta:

Parece adequado inserir, no âmbito do controle social, atuações do cidadão, isolado ou mediante associações, referentes a decisões já tomadas, a decisões em vias de adoção, com intuito de verificar ou provocar a verificação da sua legalidade, moralidade, impessoalidade, economicidade, conveniência e oportunidade etc. Os mecanismos de controle social permitem, por si, que a Administração corrija ou evite inadequações nos seus atos ou omissões, e também suscitam a atuação dos órgãos de controle. Embora possam embutir alguma finalidade reivindicatória, não se encontra aí o objetivo dos instrumentos de controle social. Desse modo, manifestações aleatórias, genéricas, meros protestos, passeatas pedindo paz (de regra, após crimes de repercussão), manifestações organizadas ou insufladas, de notório/oculto objetivo político-partidário, invasão de bens públicos, protestos contra reintegração de posse, lançamento objetos em agentes políticos não representam controle sobre a Administração Pública<sup>13</sup>.

Enfatiza-se, assim, que o controle social irá se debruçar sobre o cumprimento de normas preexistentes pela Administração Pública, com nítido caráter verificador<sup>14</sup>. Ao passo que a participação popular tem como objetivo a elaboração ou modificação de norma jurídica, como forma de exercício de soberania e participação nas decisões políticas do estado. Todavia, como bem advertem Ana Carla Bliacheriene e Renato Jorge Brown Ribeiro, participação popular e controle social são conceitos que se complementam e muitas vezes se interpenetram<sup>15</sup>.

De todo modo, conforme anotado por Dinorá Adelaide Mussetti Grotti, o princípio da participação popular na gestão e no controle da Administração Pública é inerente a ideia de Estado Democrático de Direito<sup>16</sup>.

---

13 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 176-177.

14 MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 176.

15 BLIACHERIENE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Fiscalização financeira e orçamentária: controle interno, controle externo e controle social do orçamento. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1.231.

16 GROTTI, Dinorá Adelaide Mussetti. A participação popular e a consensualidade na Administração Pública. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, v. 10, n. 39, p. 132-144, abr./jun. 2002.

### 11.2.3 Titularidade do controle social

É notório que o controle social cabe à sociedade, no entanto, não se pode deixar de refletir sobre quem pode exercê-lo, se há alguma restrição ou condicionamento, ou se o seu exercício é amplo e irrestrito.

A CRFB/1988 destaca logo em seu art. 1º que a República Federativa do Brasil tem como um de seus fundamentos a cidadania. Para fins do controle do Estado, tem-se entendido que a cidadania não pode ser limitada apenas ao nacional em pleno gozo dos direitos políticos. Nesse sentido, Carlos Ayres Britto, de maneira assertiva, destaca:

A distinção que estamos a fazer, no interior do capítulos dos direitos e deveres individuais e coletivos, é simplesmente esta: chamamos de “direitos de liberdade” os direitos individuais e os coletivos oponíveis ao poder político, ou, em certa medida, *contra esse poder*; tendo por beneficiário o indivíduo ou, então, o grupo que exerce tais direitos; e chamamos de “direitos da cidadania” aqueles igualmente oponíveis ao poder político, ou, em certa medida, *contra esse poder*, mas tendo por beneficiário o conjunto da sociedade (e não a pessoa isolada que aciona tais direitos). **Equivale a reconhecer, por conseguinte, que a cidadania está presente no capítulo em foco, e não apenas no subconjunto normativo que a Lei Fundamental designa por “Direitos Políticos”.** Aliás, os direitos da cidadania também circulam para além do próprio capítulo dos direitos e “Qualquer cidadão [...] é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (§ 2º do art. 74). **Mais ainda, entendemos que cidadão é o indivíduo habilitado a atuar em prol de toda a coletividade, seja ou não seja eleitor, como se dá na impugnação a mandato eletivo (§ 10 do art. 14) e no questionamento da legitimidade das contas dos Municípios (§ 3º ao art. 31)<sup>17</sup>.** (grifo nosso)

E continua sustentando que qualquer indivíduo, enquanto titular de direitos de liberdade, pode fiscalizar os atos estatais:

Ora, proclamar que o controle popular do poder é forma de exercícios dos direitos de liberdade, ou de cidadania, é considerá-lo enquanto direito público subjetivo: isto é, **um direito referido a um sujeito privado, expressamente adjetivado como indivíduo, cidadão, nacional,**

---

17 BRITTO, Carlos Ayres. Distinção entre “controle social do poder” e “participação popular”. Disponível em: [http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc\\_06.pdf](http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc_06.pdf). Acesso em 20 set. 2021.

trabalhador, adolescente, criança (quem faz a adjetivação é a Constituição mesma), porém com a particularidade de que o seu exercício opera às custas do Poder Público. É exprimir, direito subjetivo que tem por contraponto um específico dever estatal, uma ação ou omissão (conforme o caso) diretamente cobrado do Estado<sup>18</sup>. (grifo nosso)

À vista desse entendimento, é razoável afirmar que o exercício do controle social é amplo e irrestrito, podendo ser exercido por todos, até mesmo por uma criança, necessitando, claro, de discernimento sobre o que se discorre<sup>19</sup>.

Por fim, cabe o alerta de Kiyoshi Harada<sup>20</sup> de que o direito de petição previsto no art. 5º, inciso XXXIV, da CRFB/88 desde a sua promulgação, permite que qualquer cidadão denuncie a Administração Pública por irregularidades na execução orçamentária ou em razão de qualquer ato irregular praticado.

Dito isso, e considerando apenas os **mecanismos formais de atuação da sociedade**<sup>21</sup>, é possível vislumbrar o exercício do controle social sob duas formas: livre (diretamente) ou através da participação em órgãos do Estado.

O exercício livre e direto do controle social é o que José dos Santos Carvalho Filho denomina de “controle natural”<sup>22</sup>. Ocorre quando qualquer indivíduo, associações, sindicatos, organizações não governamentais, enfim, todo aquele que se deparar com irregularidades praticadas pelo Estado levar a informação ao conhecimento dos órgãos oficiais de controle,

---

18 BRITTO, Carlos Ayres. **Distinção entre “controle social do poder” e “participação popular”**. Disponível em: [http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc\\_06.pdf](http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparc_06.pdf). Acesso em 20 set. 2021.

19 Cf. SOARES, Fabiana de Menezes. **Direito administrativo de participação: cidadania, direito, estado, município**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 261.

20 HARADA, Kiyoshi. **Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação dos tribunais de contas: controle interno, controle externo e controle social do orçamento**. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1.271.

21 Cf. MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos; PEREIRA, José Matias. **Controle social no Brasil: confrontando a teoria, o discurso oficial e a legislação com a prática**. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, a. 34, n. 98, p. 63-72, out./dez. 2003. p. 66.

22 CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 1003.

como os tribunais de contas e o ministério público, ou, ainda, ingressar com a ação popular<sup>23</sup>, quando legitimado.

Já o exercício do controle social por meio da participação em órgãos do Estado ocorre nos casos em que a lei determina que um ou mais representantes da sociedade façam parte da composição de algum órgão estatal colegiado, como é o caso do Conselho da República (CRFB/88, art. 89, inciso VII), Conselho Nacional de Justiça (CRFB/1988, art. 103-B, inciso XIII), Conselho Nacional de Educação (Lei n. 9.131, de 24 de novembro de 1995), Conselho Nacional de Saúde (Decreto n. 5.839, de 11 de julho de 2006) etc.

### **11.3 Transparência das informações e instrumentos de controle social da Administração Pública**

A CRFB/1988 estabelece expressamente no seu art. 37, *caput*, o princípio da publicidade para os atos praticados pela Administração Pública.

Partindo-se da premissa de que a Constituição brasileira está voltada à instituição de um Estado Democrático de Direito, onde a forma republicana de governo impede a administração patrimonialista dos bens e recursos públicos, não haveria sequer a necessidade da previsão expressa do princípio da publicidade, uma vez que é ínsito à gestão de bens alheios o dever de prestar contas e informações. Em vista disso, a publicidade pode ser observada como dever da Administração Pública e direito da sociedade<sup>24</sup>.

Ao tratar do tema, Hélio Saul Mileski afirma que “para que haja participação popular, imperiosamente impõe-se a existência de transparência dos atos governamentais”<sup>25</sup>. Logo, o princípio da transparência fortalece a

---

23 O art. 5º, inciso LXXIII, da CFRB/1988, dispõe que “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;”, cf. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

24 Cf. LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1555.

25 MILESKI, Hélio Saul. Controle social: um aliado do controle oficial. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, n. 36, a. 8, mar./abr. 2006. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=49233>. Acesso em: 16 set. 2021.

democracia, mas sem deixar de considerar que o fortalecimento desta enseja também um maior acesso às informações estatais<sup>26</sup>. Contudo, conforme bem alerta José Ribamar Caldas Furtado<sup>27</sup>, há ainda uma forte barreira cultural a ser transposta no país, uma vez que o gestor público brasileiro não está acostumado ao procedimento de expor suas contas, tampouco se sente à vontade com isso.

Sobre essa questão, talvez, decorra a intenção do legislador em editar leis para forçar e estimular os gestores públicos a implementarem a transparência em suas gestões, como é o caso da LAI e da LRF.

Digno de nota, ainda, é uso da tecnologia para a divulgação e disponibilização dos atos estatais, permitindo maior acesso da sociedade às informações públicas, o que, por consequência, contribui para a eficácia do controle social.

### **11.3.1 Lei de Acesso à Informação**

A Lei n. 12.527/2011 destaca logo de início a sua intenção em assegurar o direito fundamental de acesso à informação. Para esse fim, ela trouxe diversas disposições voltadas ao cumprimento da transparência, tanto ativa (aquela divulgada em local de fácil acesso, independentemente de requerimentos – normalmente disponível na rede mundial de computadores) quanto a passiva (por meio do serviço de informações ao cidadão mediante requerimento).

Dentre as suas diversas disposições, merece realce o fato de determinar que as informações devam estar atualizadas e disponíveis de modo completo, além de possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações.

Especificamente em relação à transparência ativa, a LAI fez questão de enumerar, no seu art. 8º, os pontos que entendeu serem indispensáveis de plena divulgação, destacando-se: I – registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de

---

26 Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 399.

27 FURTADO, José de Ribamar Caldas. *Direito financeiro*. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 507.

atendimento ao público; II – registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros; III – registros das despesas; IV – informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; V – dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de **órgãos** e entidades; e VI – respostas a perguntas mais frequentes da sociedade.

Por fim, nesta breve síntese, cabe mencionar que a LAI dispôs que as informações devem ser disponibilizadas e estruturadas sempre de maneira inteligível ao cidadão, de modo a não gerar confusão e dúvidas, e em local de fácil acesso (visualização), a fim de evitar qualquer embaraço na obtenção do dado, viabilizando, com isso, a transparência e a fácil compreensão das informações pela sociedade. Aliás, sobre essas questões, bem anota Marcus Abraham ao salientar que “a transparência não se expressa pela quantidade de informações, mas também pela sua qualidade, objetividade, inteligibilidade e, sobretudo, utilidade”<sup>28</sup>.

### **11.3.2 Transparência na gestão fiscal**

A Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu com a intenção de implementar no Estado brasileiro uma gestão fiscal mais responsável por parte dos poderes e órgãos públicos, sobressaindo nesta nova dinâmica de gestão a transparência como princípio para os gestores. O art. 1º, § 1º, da LRF assim preconizou:

Art. 1º. [...]

§ 1º. **A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente**, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar<sup>29</sup>. (grifo nosso)

---

28 ABRAHAM, Marcus. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 247.

29 BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

Em comentários à LRF, especificamente quanto à transparência, Gilmar Ferreira Mendes assentou:

O princípio da transparência ou clareza foi estabelecido pela Constituição de 1988 como pedra de toque do Direito Financeiro. Poderia ser considerado mesmo um princípio constitucional vinculado à ideia de segurança orçamentária. Nesse sentido, a ideia de transparência possui a importante função de fornecer subsídios para o debate acerca das finanças públicas, o que permite uma maior fiscalização das contas públicas por parte dos órgãos competentes e, mais amplamente, da própria sociedade. A busca pela transparência é a busca pela legitimidade<sup>30</sup>. (grifo nosso)

Nota-se, assim, que o princípio da transparência fiscal garante não apenas a fiscalização das contas públicas, mas amplia, efetivamente, a discussão sobre as finanças públicas ao propiciar maior consciência ao cidadão acerca das questões fiscais, fazendo surgir o que Marcus Abraham denomina de “cidadania fiscal”<sup>31</sup>.

No que concerne à transparência fiscal, a LRF foi modificada posteriormente pelas LC n. 131, de 27 de maio de 2009 (conhecida como Lei da Transparência, por inserir e modificar dispositivos para aperfeiçoar e forçar a transparência dos atos de gestão) e n. 156, de 28 de dezembro de 2016 (que trouxe medidas de reforço à responsabilidade fiscal), de modo que a transparência da gestão fiscal atualmente está prevista, basicamente, nos instrumentos a seguir apontados.

O art. 48 da LRF destaca que são instrumentos da transparência da gestão fiscal os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), para os quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público.

Ademais, em reforço à homogeneidade na divulgação dos dados, ressalta que a União, os estados, o DF e os municípios disponibilizarão suas

---

30 MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 397.

31 ABRAHAM, Marcus. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 249.



informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, no caso, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), devendo, ainda, serem divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

Nesse contexto, tanto o RREO (bimestral) quanto o RGF (quadrimestral), previstos nos arts. 52 e 54, respectivamente, reúnem informações essenciais ao acompanhamento da gestão fiscal. Isso, sem deixar de reforçar a obrigatoriedade de divulgar, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos de acesso público.

Aliás, a fim de imprimir maior força normativa às disposições sobre transparência fiscal, o art. 73-C estabelece que a falta de divulgação das informações determinadas pela LRF impede o recebimento de transferências voluntárias. Trata-se de previsão importantíssima, uma vez que o recebimento de transferências voluntárias em desacordo com as condições legais é conduta tipificada como crime de responsabilidade, conforme o art. 1º, inciso XXIII, do Decreto-lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967<sup>32</sup>.

Nesse caminho, buscando, ainda, promover a transparência, a LRF assegurou a participação popular nos processos de elaboração e discussão dos planos, LDO e LOA através das audiências públicas. Trata-se do conhecido orçamento participativo, previsto no seu art. 48, § 1º, inciso I, que determina a realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão das leis orçamentárias.

Outro ponto de suma relevância para o controle social refere-se à disposição contida no art. 49, que determina que as contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo fiquem disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. A propósito, quanto ao prazo previsto, Gilmar Ferreira

---

32 O artigo 1º, inciso XXIII, do DL n. 201/1967 estabelece que: “Art. 1º. São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores: [...] XXIII – realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei”, cf. BRASIL. Decreto-lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0201.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

Mendes<sup>33</sup> pondera que as contas de exercícios anteriores também devam permanecer à disposição da sociedade, não apenas a do ano em referência, isso como forma de satisfazer o objetivo republicano da LRF.

Ainda em relação à transparência fiscal, merece atenção as despesas tidas como sigilosas.

Diversas razões levam os governos a realizarem despesas sigilosas, geralmente relacionadas a questões de segurança nacional e atividades policiais de inteligência. Entretanto, o primeiro aspecto que não se pode perder de vista é que, em uma República, a utilização de recursos deve sempre atender o interesse público, jamais interesses particulares. Ainda, não pode haver sigilo para os órgãos de controle.

Entende-se, disso, que a utilização de recursos públicos de modo sigiloso, embora legítima, não pode desvirtuar-se de sua finalidade pública, modicidade de gastos e, sempre, ser auditável pelos órgãos de controle, que deverão garantir o sigilo dos processos ou, ao menos, postergar a análise das despesas para momento posterior que não mais represente perigo para o Estado ou para a sociedade.

### **11.3.3 Constatações do dia a dia: controle social na prática**

Apesar da imprescindibilidade que a transparência tem para o controle social, não é a única forma que a sociedade tem para fiscalizar e controlar a Administração Pública.

Os indivíduos, no dia a dia, deparam-se que uma infinidade de situações em desconformidade com a legislação, especialmente com as leis orçamentárias, muitas das quais desconhecidas dos órgãos oficiais de controle.

Isso porque é o cidadão que está mais próximo dos desmandos ou dos serviços públicos ineficientes, por exemplo, a falta de médicos no posto de saúde, baixa qualidade da merenda escolar, buracos nas ruas etc. Nestes casos e em muitos outros, o indivíduo é o primeiro a se deparar com a irregularidade, fazendo com que denuncie a questão aos órgãos oficiais de controle (ministério público, tribunais de contas, ouvidorias, defensoria pública) ou, se for o caso, promova a ação popular. Sobre esse aspecto, precisa observação de Gustavo Gonçalves Ungaro:

---

33 MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 405.

A reclamação, em geral motivada por insatisfação pessoal ante conduta funcional ou prestação de serviço, também propicia medidas de aperfeiçoamento de orientações e procedimentos, além de permitir a detecção de hipóteses sujeitas à responsabilização, e são usualmente encaminhadas via Ouvidoria do ente prestador do serviço considerado insatisfatório<sup>34</sup>.

Observa-se, assim, que a reclamação feita aos órgãos oficiais de controle é uma importante forma de exercício do controle social, pois decorre de uma constatação empírica dos cidadãos que, afinal, são os destinatários dos serviços públicos.

## **11.4 Conclusão**

Ao longo do capítulo oferece-se uma visão geral sobre o controle social da Administração Pública, especificamente aquela direcionada ao controle das contas públicas, ressaltando-se a sua relevância para o Estado Democrático de Direito.

Aproveitando-se dos ensinamentos de Hélio Saul Mileski, verificou-se que o controle social da Administração Pública é aquele realizado em complemento ao controle oficial, mas sem substituí-lo, tendo como fundamento jurídico para o seu exercício a própria CRFB/1988.

Aliás, pontuou-se detidamente que a cidadania, fundamento da República Federativa do Brasil, assegura o exercício do controle social, que, como visto, tem sua titularidade incondicionada, dela podendo fazer uso qualquer indivíduo, associações, organizações sociais, sindicatos, partidos políticos, enfim, todo aquele que se deparar com alguma irregularidade na Administração Pública.

Nesse caminho, sem deixar de destacar a indispensabilidade da transparência dos atos estatais, discorre-se sobre a relevância da transparência da gestão fiscal e seus instrumentos de controle, como forma de propiciar maior consciência ao cidadão acerca das questões fiscais.

Enfim, ao esmiuçar os aspectos jurídicos gerais do controle social da Administração Pública, com ênfase no controle das contas públicas, conclui-se que a transparência dos atos estatais associada a uma sociedade vigilante, propiciam o fortalecimento e amadurecimento do Estado Democrático brasileiro, com a conseqüente melhoria dos serviços públicos e da vida das pessoas.

---

34 UNGARO. Gustavo Gonçalves. *Controle interno da Administração Pública sob a Constituição de 1988 e sua eficiência para a transparência e o enfrentamento da corrupção*. 2019. 339 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. p. 70.

# REFERÊNCIAS

---

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 5. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- ABRAHAM, Marcus. *Reflexões sobre finanças públicas e direito financeiro*. Salvador: JusPodivm, 2019.
- ADEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1976.
- AGUIAR, Afonso Gomes; AGUIAR, Márcio Paiva. *O tribunal de contas na ordem constitucional*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- AGUIAR, Guilherme Salgueiro Pacheco de. Lei n. 13.655/18 – Análise dos arts. 20 a 30 da LINDB e primeiras impressões de sua utilização na conformação das atuações dos diferentes órgãos de controle. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, a. 19, n. 215, p. 9-21, jan. 2019.
- ALMEIDA, Mansueto. Estrutura do gasto público no Brasil: evolução histórica e desafios. *In*: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). *A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.
- ALMEIDA, Pericles Ferreira de. Considerações sobre a nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lei n. 13.665/2018). *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, a. 16, n. 64, p. 147-174, out./dez. 2018.
- ARRETCHE, Marta. Tendências no estudo sobre avaliação. *In*: RICO, Elizabeth Melo (Org.). *Avaliação de políticas sociais: uma questão em debate*. São Paulo: Cortez, 1998. p. 29-39.

- ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução Atricon n. 1/2021**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo relacionadas à temática “sistematização da apreciação do parecer prévio nas contas do Chefe do Poder Executivo e monitoramento das deliberações dele decorrentes”. Disponível em: <https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2021/04/RESOLUCAO-N.-01-2021-ATRICON-Apreciacao-do-Parecer-Previo-das-contas-do-Chefe-do-Poder-Executivo-publicacao.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2022.
- ATALIBA, Geraldo. Extensão do conceito de bem público para efeito de controle financeiro interno e externo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 22, n. 86, p. 283-300, abr./jun. 1985.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- BARBOSA, Raíssa Mara Rezende de Deus. **Os tribunais de contas e a moralidade administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- BARROS, Ricardo Paes de. A efetividade do salário mínimo em comparação à do programa Bolsa Família como instrumento de redução da pobreza e da desigualdade. Capítulo 34. *In*: BARROS, Ricardo Paes de; FOGUEL, Miguel Nathan; ULYSSEA, Gabriel (Org.). **Desigualdade de renda no Brasil: uma análise da queda recente**. v. 2. IPEA, Brasília, agosto de 2007. p. 508-534.
- BARROS, Ricardo Paes; LIMA, Lycia. Avaliação de impacto de programas sociais. *In*: MENEZES FILHO, Naércio; PINTO, Cristine Campos de Xavier (Org.). **Avaliação econômica de projetos sociais**. 3. ed. São Paulo: Fundação Itaú Cultural, 2017. p. 13-29.
- BARROSO, Luís Roberto. Tribunais de contas: algumas incompetências. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 203, p. 131-140, jan./mar. 1996.
- BERGERON, Gérard. **Fonctionnement de l'État**. 2. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1965.
- BLIACHERIENE, Ana Carla. **Controle da eficiência do gasto orçamentário**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- BLIACHERIENE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Fiscalização financeira e orçamentária: controle interno, controle externo e controle social do orçamento. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1.209-1.233.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

## Referências

BRASIL. Decreto-lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0201.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, a. CXXX, n. 136, Seção 1, p. 9.449-9.456, 17 jul. 1992. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 14.194, de 20 de agosto de 2021. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm). Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília: STN, 2018. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31484](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484). Acesso em: 21 jul. 2020.

BRASIL. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. **Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º, do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria\\_Ministerial\\_42\\_de\\_140499.pdf/](http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf/). Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Assessoria Especial de Controles Internos. **Manual de gestão de integridade, riscos e controles internos da gestão**. Brasília: Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Manual de orientação para a gestão do desempenho**. Brasília: Assessoria Especial de Controles Internos, 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 154/RJ. Relator: ministro Octavio Gallotti. Tribunal Pleno, Brasília, 18 de abril de 1990. **Diário da Justiça**, Brasília, 19 abr. 1991. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266224>. Acesso em: 2 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.994-5/ES. Relator: Ministro Eros Grau. Tribunal Pleno, Brasília, 24 de maio de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 173, 8 set. 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375300>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 3.223/SC. Relator: Ministro Dias Toffoli. Plenário, Brasília, 6 de novembro de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 21, 2 fev. 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7637724>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 4.418/TO. Relator: Ministro Dias Toffoli. Plenário, Brasília, 15 de dezembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 40, 3 mar. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12592854>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.763/CE. Relator: ministro Marco Aurélio. Plenário, Brasília, 26 de outubro de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 230, 23 out. 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751218262>. Acesso em: 2 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado n. 42. *In: Súmulas do STF*. Atual. em 1º de dezembro de 2017. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf). Acesso em: 2 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança n. 8.844/DF. Relator: ministro Franciulli Netto. Primeira Seção, Brasília, julgado em 23 abr. 2003. **Diário da Justiça**, Brasília, 4 ago. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de segurança n. 23.550/DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. Plenário, Brasília, 4 de abril de 2001. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 198, 31 out. 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85979>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de segurança n. 35.410/DF. Relator: ministro Alexandre de Moraes. Plenário, Brasília, 13 de abril de 2021. **Diário de Justiça Eletrônico**, n. 86, 6 maio 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446764/false>. Acesso em: 1 de novembro de 2021.

## Referências

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de segurança n. 36.025/DF. Relatora: ministra Cármen Lúcia. Plenário, Brasília, 5 de outubro de 2018. **Diário de Justiça Eletrônico**, n. 216, 10 out. 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho915596/false>. Acesso: 1 de novembro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 6.421/DF. Relator: ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, Brasília, 21 de maio de 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**, n. 270, 12 de novembro de 2020, disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754359227>. Acesso: 1 de novembro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar no Mandado de Segurança n. 27.796/DF. Relator: ministro Carlos Brito. Presidente: ministro Gilmar Mendes. Decisão monocrática da presidência, julgado em 27 jan. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 26, 9 fev. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar no Mandado de Segurança n. 35.836/DF. Relator: ministro Alexandre de Moraes. Decisão monocrática, julgado em 13 ago. 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 167, 16 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 632.853/CE. Relator: ministro Gilmar Mendes. Plenário, julgado em 23 abr. 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 125, 29 jun. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8773734>. Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826/DF. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 8.372/CE. Relator: ministro Pedro Chaves. Tribunal Pleno, julgado em 11 dez. 1961, **Diário da Justiça**, Brasília, n. 496, 26 abr. 1962.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 111/2010-Plenário**. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Plenário, Brasília, 3 de fevereiro de 2010. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 11.289/2021-1ª Câmara. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Brasília, 17 de agosto de 2021. **Boletim de Jurisprudência**, Brasília, n. 370, 13. set. 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/boletins-e-informativos/>. Acesso em: 1 nov. 2021.



BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.105/2008-Plenário**. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Plenário, Brasília, 24 de setembro de 2008. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.343/2009-Plenário**. Relator: Ministro Valmir Campelo. Plenário, Brasília, 7 de outubro de 2009. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.689/2009-Segunda Câmara**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Segunda Câmara, Brasília, 26 de maio de 2009. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 859/2010-Plenário**. Relator: Ministro Augusto Nardes. Plenário, Brasília, 28 de abril de 2010. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 953/2012-Plenário**. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Plenário, Brasília, 25 de abril de 2012. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Fiscalização e controle [website]**. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acessos entre: jan. 2021/jun. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 8 jun. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório anual de atividades do TCU: 2020**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2021. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/99/64/46/8E/7298871003178887E18818A8/relatorio\\_anual\\_atividades\\_TCU\\_2020.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/99/64/46/8E/7298871003178887E18818A8/relatorio_anual_atividades_TCU_2020.pdf). Acesso em: 1 nov. 2021.

## Referências

- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório das contas do presidente da República relativo ao exercício de 2020**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/5E/96/F1/6B/CCE5A710ABFA7E97F18818A8/RELATORIO-MIN-WAR-2021-6-24.pdf>. Acesso em: 30 set. 2021.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível n. 0002431-50.2002.4.03.6100, Relator: Desembargador Federal André Nabarrete Neto. 4ª Turma, julgado em 2 set. 2021. **Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região**, São Paulo, 8 set. 2021. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/165543269>. Acesso em: 11 jan. 2022.
- BRITTO, Carlos Ayres. **Distinção entre “controle social do poder” e “participação popular”**. Disponível em: [http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparcels\\_06.pdf](http://www.mp.go.gov.br/portalweb/hp/9/docs/doutrinaparcels_06.pdf). Acesso em: 20 set. 2021.
- BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos tribunais de contas. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 9, p. 1-12, dez. 2001.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BUGARIN, Paulo Soares. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.
- BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Traduzido por Margaret Hanson Costa. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.
- CANE, Peter. **Controlling administrative power: an historical comparison**. Cambridge (UK): Cambridge University Press, 2016.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. Controle parlamentar. *In*: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.). **Tratado de Direito Administrativo**. v. 7. Controle da Administração Pública e responsabilidade do Estado. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- CASSIOLATO, Martha; GUERESI, Simone. **Como elaborar modelo lógico: roteiro para formular programas e organizar avaliação**. IPEA. Brasília, setembro de 2010. (Nota Técnica n. 6.).
- CASTARDO, Hamilton Fernando. **O tribunal de contas no ordenamento jurídico brasileiro**. Campinas: Millennium Editora, 2007.

- CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- CATARINO, João Ricardo. **Finanças públicas e direito financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 9. ed. São Paulo: Manole, 2014.
- CITADINI, Antonio Roque. **A economicidade nos gastos públicos**. Disponível em: <http://citadini.com.br/index.php/artigos-publicados/14-economicidade-gastos-publicos>. Acesso em: 16 ago. 2017.
- CLUNY, António. **Responsabilidade financeira e tribunal de contas**. 1. ed. Coimbra Editora: Coimbra, Portugal, 2011.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control – Integrated Framework**. Estados Unidos da América, 2013.
- COMPARATO, Bruno Konder. **As ouvidorias de polícia no Brasil: controle e participação**. 2005. 262 f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Departamento de Ciência Política, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.
- COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CONTI, José Mauricio. **A autonomia financeira do Poder Judiciário**. 2. ed. São Paulo: Blucher, 2019.
- CONTI, José Mauricio. A Lei de Diretrizes Orçamentárias e a autonomia financeira do Poder Judiciário. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 27-37, mar./ago. 2012.
- CONTI, José Mauricio. **Direito financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.
- CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2020.
- CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. **Revista Direito Público**, Porto Alegre-Brasília, a. VIII, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011.
- COUTINHO, Doris Miranda. **Prestação de contas de governo**. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

## Referências

- CRUZ, Maria do Carmo Meireles Toledo; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; SPINELLI, Mario Vinícius; CARVALHO, Marco Antonio Teixeira. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. *Revista de Gestión Pública*, v. 3, n. 2, p. 297-328. jul./dez. 2014.
- DA COSTA, Paulo Nogueira. *O tribunal de contas e a boa governança*. 2. ed. Portugal: Petrony, 2017.
- DEUTSCHLAND. *Basic Law for the Federal Republic of Germany (1949)*. Berlin: Deutscher Bundestag, 2021. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2022.
- DEUTSCHLAND. *Bundesrechnungshof Act, 11 July 1985*. Disponível em: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/who-we-are/legal-bases/bundesrechnungshof-act/@@download/file>. Acesso em: 2 jan. 2022.
- DEUTSCHLAND. *Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (1949)*. Berlin: Deutscher Bundestag, 2021. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2022.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 34. ed. São Paulo: Forense, 2021.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O que sobrou da discricionariedade administrativa? Reflexões sobre o controle da administração e a judicialização das políticas públicas. *In*: MARRARA, Thiago; GONZÁLEZ, Jorge Agudo (Org.). *Controles da administração pública e judicialização de políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 167-190.
- DUVERGER, Maurice. *Finances publiques*. 8. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1975.
- DYE, Thomas R. Mapeamento dos modelos de análise de políticas públicas. *In*: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. *Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise*. Brasília: UNB, 2009.
- FARIA, Rodrigo Oliveira de. Orçamento por resultados: tendências, perspectivas e desafios. *In*: **III Prêmio SOF de Monografias**: coletânea. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Brasília, 2011.
- FEIJÓ, Paulo Henrique. A convivência das três ramificações da contabilidade no setor público: patrimonial x financeira x orçamentária. *Revista Digital do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, Curitiba, n. 12, p. 22-44, abr./jun. 2015. Disponível em: [http://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2015/8/flipbook/280967/Revista%20do%20TCE%20n12\\_FINAL.pdf](http://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2015/8/flipbook/280967/Revista%20do%20TCE%20n12_FINAL.pdf). Acesso em: 21 jul. 2020.

- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de contas especial: processo e procedimento na administração pública e nos tribunais de contas**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Míni Aurélio: o dicionário da língua portuguesa**. 8. ed. Curitiba: Positivo, 2010.
- FIGUEIRÔA, Júlio César Alves. **Lei de Responsabilidade Fiscal e o princípio da intranscendência subjetiva das sanções**. Disponível em: <http://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/47233/lei-de-responsabilidade-fiscal-e-o-principio-da-intranscendencia-subjetiva-das-sancoes>. Acesso em: 5 nov. 2021.
- FONSECA, Josefa Sônia Pereira da. **Controle externo do gasto público sob a ótica da economicidade**. 1992. 109 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1992.
- FRANCE. Assemblée Nationale Constituante (1789). **Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789**. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>. Acesso em: 30 set. 2021.
- FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças públicas e direito financeiro**. v. I e v. II. 4. ed. 15. reimp. Coimbra: Almedina, 2015.
- FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 114.
- FREITAS, Juarez. **Direito fundamental à boa administração pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Direito financeiro**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- GILISSEN, John. **Introdução histórica ao direito**. 6. ed. Traduzido por António Manuel de Hespanha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011.
- GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas**. 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

## Referências

- GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.
- GORDILLO, Agustín. **Tratado de derecho administrativo y obras selectas: el derecho administrativo en la práctica**. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013.
- GROTTI, Dinorá Adelaide Mussetti. A participação popular e a consensualidade na Administração Pública. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 10, n. 39, p. 132-144, abr./jun. 2002.
- GUERRA, Evandro Martins. **Controle externo da administração pública**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2003.
- HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. **O federalista**. 2. ed. Traduzido por Viriato Soromenho-Marques e João C. S. Duarte. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. [1787-1788].
- HARADA, Kiyoshi. Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação dos tribunais de contas. Controle interno, controle externo e controle social do orçamento. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- HAURIOU, Maurice. **Précis de Droit Administratif**. Paris: L. Larose & Forcel, 1893.
- HINRICHS, Harley H. O processo decisório governamental e a teoria da análise de custo-benefício: uma introdução ao assunto. *In*: HINRICHS, Harley H.; TAYLOR, Graeme M. (Comps.). **Orçamento-programa e análise de custo-benefício: casos, textos e leituras**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, Serv. de publicações, 1974.
- HÖFFE, Otfried. **A democracia no mundo de hoje**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. **Política pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral**. Tradução de Francisco G. Heidemann. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Indicadores brasileiros para os objetivos de desenvolvimento sustentável** [*website*]. Disponível em: <https://ods.ibge.gov.br/>. Acesso em: 11 jan. 2022.

- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex ante***. Brasília: Ipea, 2018. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319\\_avaliacao\\_de\\_politicas\\_publicas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf). Acesso: 14 set. 2021.
- INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de Auditoria Governamental (NAGs)**. Tocantins: IRB, 2011. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca/normas-de-auditoria-governamental-nags>. Acesso em: 15 abr. 2020.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**. Viena, Austria, 2004.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **INTOSAI Principles. INTOSAI Founding Principles. INTOSAI-P 1: The Lima declaration**. Lima: INTOSAI, 1977. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>. Acesso em: 30 set. 2021.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **INTOSAI Principles. INTOSAI Core Principles. INTOSAI-P 10: Mexico declaration on SAI independence**. Mexico City: INTOSAI, 2007. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=10-99>. Acesso em: 1 nov. 2021.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **ISSAI 300: Performance audit principles**. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=300-399>. Acesso em: 28 jun. 2020.
- IOCKEN, Sabrina Nunes. **Controle compartilhado de políticas públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- IOCKEN, Sabrina Nunes. **Avaliação das políticas públicas: necessidade de uma diretriz normativa no âmbito dos tribunais de contas**. *In*: LIMA, Luiz Henrique; SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo (Coord.). **Processos de controle externo: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- JANNUZZI, Paulo de Martino. **Sistema de monitoramento e avaliação de programas sociais: revisitando mitos e recolocando premissas para sua maior efetividade na gestão**. **Revista Brasileira de Monitoramento e Avaliação**, Brasília, n. 5, jan./jun. 2013.
- JELLINEK, Georg. **A declaração dos direitos do homem e do cidadão: contribuição para a história do direito constitucional moderno**. Traduzido por Emerson Garcia. São Paulo: Atlas, 2015 [1902].

## Referências

- JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB: dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei n. 13.655/2018). p. 13-41, nov. 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77648.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- KINGDON, John W. *Agendas, alternatives and public policies*. 2. ed. New York: Harper Collins, 1995.
- KORNHAUSER, Lewis A. On justifying cost-benefit analysis. *The Journal of Legal Studies*, Chicago, v. 29, n. 2, p. 1037-1057, jun./2000. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/10.1086/468104>. Acesso em: 17 jun. 2020.
- LALOUX, Frederic. *Reinventando as organizações*. Curitiba: Voo, 2017.
- LASSWELL, Harold. *Política: quem ganha o que, quando, como*. Brasília; Universidade de Brasília, 1984.
- LASSWELL, Harold. The Immediate Future of Research Policy and Method in Political Science. *The American Political Science Review*, v. 45, n. 1, p. 133-142, 1951.
- LEITE, Harrison. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2017.
- LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2016.
- LERNER, Daniel; LASSWELL, Harold. *The Policy Sciences: Recent Developments in Scope and Method*. Stanford: Stanford University Press, 1951.
- LIMA, Edilberto Carlos Pontes; MIRANDA, Rogério Boueri. O processo orçamentário federal brasileiro. *In: MENDES, Marcos (Org.). Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006.
- LIMA, Luiz Henrique. *Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense/São Paulo: Método, 2015.
- MAFFINI, Rafael; HEINEN, Juliano. Análise acerca da aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (na redação dada pela Lei 13.655/2018) no que concerne à interpretação de normas de direito público: operações interpretativas e princípios gerais de direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 277, n. 3, p. 247-278. DOI: 10.12660/rda.v277.2018.77683.



- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. O artigo 28 da nova LINDB: um regime jurídico para o administrador honesto. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 25 maio 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-25/opiniao-lindb-regime-juridico-administrador-honesto>. Acesso em: 1 nov. 2021.
- MARRARA, Thiago. Controle interno da Administração Pública: suas facetas e seus inimigos. *In*: MARRARA, Thiago; GONZÁLEZ, Jorge Agudo (Coord.). **Controle da administração e judicialização de políticas públicas**. São Paulo: Almedina, 2016. p. 45-65.
- MATA, Márcia Filomena de Oliveira. Fiscalização da administração pública em face da economicidade. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, vol. 83, n. 710, p. 233-236, dez./1994.
- MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos; PEREIRA, José Matias. Controle social no Brasil: confrontando a teoria, o discurso oficial e a legislação com a prática. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, a. 34, n. 98, p. 63-72, out./dez. 2003.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Evolução científica do direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 83, p. 1-31, jan. 1966.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **O direito administrativo brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MILESKI, Hélio Saul. Controle social: um aliado do controle oficial. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, n. 36, a. 8, mar./abr. 2006. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=49233>. Acesso em: 16 set. 2021.
- MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

## Referências

- MONTEIRO, Jorge Vianna. O ambiente institucional-constitucional da política de gasto público e das escolhas orçamentárias em geral. *In*: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). **A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.
- MONTEIRO, Vera. Art. 29 da LINDB: regime jurídico da consulta pública. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei n. 13.655/2018). p. 225-242, nov. 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77656.
- MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Blucher Open Access, 2020.
- MULLER, Pierre. **Les Politiques Publiques**. 11. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2015. E-Book.
- MULLER, Pierre; SUREL, Yves. **A análise das políticas públicas**. Pelotas: Educat, 2002.
- NAGATA, Bruno Mitsuo. **Fiscalização financeira quanto à legitimidade**. 2012. 237 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- NAGEL, José. Normas gerais sobre fiscalização e julgamento a cargo do TCU. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 28, n. 74, p. 31-51, out./dez. 1997.
- NASCENTE, Antenor. **Dicionário etimológico resumido**. Instituto Nacional do Livro. Ministério da Educação e Cultura, 1966.
- NEDERLAND. Algemene Rekenkamer [*website*]. Disponível em: <https://www.rekenkamer.nl>. Acesso em: 30 set. 2021.
- NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios de processo na Constituição Federal: processo civil, penal e administrativo**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade básica**. 13. ed. São Paulo: Frase Editora, 2006.
- NÓBREGA, Mailson da. Construção e desmonte das instituições fiscais. *In*: SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto (Org.). **Finanças públicas: da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade**. Rio de Janeiro: Record, 2016.
- O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998.

- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Gastos públicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Performance Budgeting in OECD Countries**. OECD Publishing, 2007.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. O orçamento por programa e realizações: aplicação do método de gestão na preparação do orçamento. *In*: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Org.). **Planejamento e orçamento governamental**. Coletânea – v. 2. Brasília: ENAP, 2006. p. 127-136.
- PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo**. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- PASCOAL, Valdecir Fernandes. O poder cautelar dos tribunais de contas. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, n. 115, p. 103-118, maio/ago. 2009.
- PELEGRINI, Márcia. **A competência sancionatória do tribunal de contas no exercício da função controladora: contornos constitucionais**. 2008. 331 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.
- PEREIRA, Carlos; MUELLER, Bernardo. Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro. *DADOS – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 265-301, 2002.
- PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres. **Controle judicial da Administração Pública: da legalidade estrita à lógica do razoável**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- PINTO JUNIOR, Luiz Fernando Rodrigues. **Fiscalização patrimonial da administração pública**. 2013. 303 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- PIRES, Gabriel Lino de Paula. **Ministério público e controle da Administração Pública: enfoque sobre a atuação extrajudicial do *Parquet***. 2014. 180 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- PIRES, Valdemir; MOTTA, Alexandre Ribeiro. Dimensões da qualidade das compras governamentais: um enfoque para o combate ao desperdício passivo no uso dos recursos públicos. *Revista do TCE/PE*, Recife, v. 20, n. 20, p. 33-48, dez./2013.

## Referências

- PORTUGAL. Tribunal de Contas [*website*]. Disponível em: [https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit\\_act.pdf](https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf). Acesso em: 30 set. 2021.
- POTEETE, Amy R.; JANSSEN, Marco; OSTROM, Elinor. **Trabalho em parceria: ação coletiva, bens comuns e múltiplos métodos**. Tradução de Rogério Bettoni. São Paulo: Editora Senac, 2011.
- REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. 2. ed., 5. reimp. São Paulo: Atlas, 2007.
- REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. **Disciplina fiscal e qualidade do gasto público: fundamentos da reforma orçamentária**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.
- ROSE, Richard. The program approach to the growth of government. **British Journal of political science**, v. 15, n. 1, p. 1-28, 1985.
- ROSILHO, André Janjácomo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.
- SAAD, Amauri Feres. **Do conceito de controle da administração pública no direito administrativo brasileiro**. 2016. 192 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.
- SALDANHA, Nelson. **O estado moderno e a separação dos poderes**. São Paulo: Saraiva, 1987.
- SCAPIN, Romano. **A expedição de provimentos provisórios pelos tribunais de contas: das “medidas cautelares” à técnica antecipatória no controle externo brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- SCHICK, Allen. Conflitos e soluções no orçamento federal. *In*: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Org.). **Planejamento e orçamento governamental**. Coletânea – v. 2. Brasília: ENAP, 2006. p. 77-88.
- SECCHI, Leonardo. **Análise de políticas públicas: diagnósticos de problemas, recomendação de soluções**. São Paulo: Cengage Learning, 2019.
- SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.
- SERRA, José. **Orçamento no Brasil: as raízes da crise**. São Paulo: Atual Editora, 1994.
- SILVA, de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- SIMÕES, Edson. **Tribunais de contas: controle externo das contas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SOARES, Fabiana de Menezes. **Direito administrativo de participação: cidadania, direito, estado, município**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- SOUSA, Alfredo José de. O Tribunal de Contas de Portugal na actualidade. *In: FRANCO, António de Sousa et al. O novo tribunal de contas: órgão protetor de direitos fundamentais*. 3. ed. Belo Horizonte: Forum, 2005.
- SOUZA, Luciano Brandão Alves de. A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas da União. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 26, n. 102, p. 173-184, abr./jun. 1989.
- SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho. Competências de controle dos tribunais de contas: possibilidades e limites. *In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). Contratações públicas e seu controle*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacinto Arruda. Limites da jurisdição dos tribunais de contas sobre particulares. *In: SUNDFELD, Carlos Ari; ROSILHO, André Janjácomo (Org.). Tribunal de Contas da União no direito e na realidade*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 59-77.
- SUNSTEIN, Cass R. **The cost-benefit revolution**. Cambridge (MA): Massachusetts Institute of Technology Press, 2018.
- THALER, Richard H. **Misbehaving: the making of behavioral economics**. New York/London: W. W. Norton & Company Inc., 2015.
- TEIXEIRA, Vilmar Agapito. **Criando valor público: gestão estratégica no TCU**. Página de Liderança, Brasília, 1 out. 2012. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/educacao\\_corporativa/lideranca](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/educacao_corporativa/lideranca). Acesso em: 23 jun. 2021.
- TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade democrática e o tribunal de contas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 194, p. 31-45, abr. 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45894>. Acesso em: 21 set. 2021.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. V: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

## Referências

- UNGARO, Gustavo Gonçalves. **Controle interno da administração pública sob a Constituição de 1988 e sua eficiência para a transparência e o enfrentamento da corrupção**. 339 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.
- UNGARO, Gustavo Gonçalves; PICCINI, Óthon Castrequini. O controle da Administração municipal e a implementação de uma controladoria. **Revista Conjur**, São Paulo, 28 ago. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-28/opinio-contre-administracao-municipal-controladoria>. Acesso em: 1 nov. 2021.
- UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu [*website*]. **Missão e função**. Disponível em: <https://www.eca.europa.eu/pt/Pages/MissionAndRole.aspx>. Acesso em: 2 jan. 2022.
- UNITED KINGDOM. National Audit Office (NAO) [*website*]. Disponível em: <https://www.nao.org.uk/about-us/>. Acesso em: 30 out. 2020.
- UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO) [*website*]. Disponível em: <https://www.gao.gov/about/comptroller-general>. Acesso em: 30 set. 2021.
- UNITED STATES. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book)**. Estados Unidos da América, 2014.
- VALIATI, Thiago Priess; MUNHOZ, Manoela Virmond. O impacto interpretativo da Lei n. 13.655/2018 na aplicação da Lei de Improbidade Administrativa: a confiança no agente público de boa-fé para inovar na Administração Pública. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte, a. 16, n. 62, p. 161-186, jul./set. 2018.
- VELLOSO, Raul. Ajuste fiscal através da redução de despesas obrigatórias. *In*: MENDES, Marcos (Org.). **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006.
- VILLEY, Michel. **A formação do pensamento jurídico moderno**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- WEBER, Max. Os três tipos de dominação. *In*: COHN, Gabriel (Org.). **Max Weber**. 6. ed. São Paulo: Ática, 1997. p. 128-141.
- WILDAVSKY, Aaron; CAIDEN, Naomi. **The New Politics of the Budgetary Process**. 5. ed. Pearson Education, 2004.
- WILLEMANN, Marianna Montebello. **A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- WURMAN, Samy. **Controle externo TCU: teoria e exercícios**. 3. ed. Brasília: Ed. Vestcon, 2007.

