

SHEILA ROCHA SILVA

**Fiscalização e controle da execução orçamentária
vigente na legislação brasileira**

Unisal
São Paulo
2009

SHEILA ROCHA SILVA

**Fiscalização e controle da execução orçamentária
vigente na legislação brasileira**

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Financeiro no Curso de Especialização "lato sensu" em Direito Público do Centro Universitário Salesiano, sob a orientação da Prof^a. Dra. Cintia Rosa Pereira de Lima.

Unisal
São Paulo
2009

Silva, Sheila Rocha

S583f Fiscalização e controle da execução orçamentária vigente na legislação brasileira / Sheila Rocha Silva. – São Paulo: Centro Universitário Salesiano de São Paulo, 2009.
61 f.

Monografia (Especialista em Direito Público). UNISAL – SP
Orientador: Prof. Dra. Cintia Rosa Pereira de Lima.
Inclui bibliografia.

1. Direito Financeiro. 2. Orçamento Público. 3. Fiscalização e controle. I. Título

CDD – 340

RESUMO

Com o intuito de compreender a sistemática que envolve o processo orçamentário vigente na legislação brasileira, bem como os meios de fiscalização e controle empregados pela Administração Pública, para garantir o regular exercício da atividade financeira do Estado, esta monografia buscou destacar os principais aspectos do orçamento público, da fiscalização da execução orçamentária, do controle da administração pública e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Num primeiro momento, foram abordados todos os aspectos do orçamento público, dando ênfase aos princípios que o norteiam e a legislação correspondente. Em seguida, foi analisado o sistema de fiscalização da execução orçamentária, previsto na Constituição Federal, abordando suas modalidades, seus aspectos e as pessoas a quem atinge. Na sequência, foram apresentados os tipos de controle a que estão submetidos os gestores públicos, bem como a quem compete exercer cada um deles e em que momento estes poderão ser exercidos. Por fim, diante da importância da atuação da sociedade em todo esse processo, foi introduzida uma breve explanação sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Durante todo o desenvolvimento desta monografia são apresentados conceitos doutrinários e a legislação atinente a cada tema.

Palavras-chave: 1. Direito Financeiro; 2. Orçamento Público; 3. Fiscalização e controle;

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	01
2	ORÇAMENTO PÚBLICO.....	03
2.1	Conceito e natureza jurídica.....	04
2.2	Princípios orçamentários.....	05
2.2.1	Princípio da unidade.....	06
2.2.2	Princípio da universalidade ou globalização.....	06
2.2.3	Princípio da anualidade ou periodicidade.....	08
2.2.4	Princípio da exclusividade.....	09
2.2.5	Princípio da programação.....	09
2.2.6	Princípio do equilíbrio orçamentário.....	10
2.2.7	Princípio da legalidade.....	11
2.2.8	Princípio da transparência orçamentária.....	12
2.3	Leis orçamentárias.....	13
2.3.1	Plano plurianual.....	14
2.3.2	Lei de diretrizes orçamentárias.....	15
2.3.3	Lei orçamentária anual.....	17
2.4	Processo orçamentário.....	19
2.4.1	Elaboração do orçamento	19
2.4.2	Aprovação do orçamento.....	20
2.4.3	Execução orçamentária.....	21
3	FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	24
3.1	Extensão da fiscalização.....	25
3.2	Modalidades de fiscalização.....	26
3.3	Aspectos da fiscalização.....	29
3.3.1	Controle de legalidade.....	30
3.3.2	Controle de legitimidade.....	31
3.3.3	Controle de economicidade.....	32
3.3.4	Controle das subvenções públicas.....	32
3.3.5	Controle da renúncia de receita.....	33
4	CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	35
4.1	Classificações.....	37
4.1.1	Quanto à natureza do órgão que exerce o controle.....	38
4.1.2	Quanto ao momento em que o controle é exercido.....	39

4.1.3	Quanto à posição do órgão de controlador.....	40
4.2	Controle interno.....	40
4.3	Controle externo.....	43
4.3.1	Poder legislativo.....	44
4.3.2	Tribunal de contas.....	46
4.3.2.1	Composição e jurisdição.....	47
4.3.2.2	Atribuições e competência.....	47
4.3.2.3	Apurações de irregularidades e aplicação de penalidades....	48
4.3.2.4	Atuação nos estados e municípios	50
4.4	Controle privado ou social.....	50
5	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	52
6	CONCLUSÃO.....	56
7	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como título “A fiscalização e controle da execução orçamentária vigente na legislação brasileira”, e versa sobre a sistemática que envolve o processo orçamentário e sobre os métodos utilizados para fiscalizar e controlar a execução orçamentária.

Diante da atual conjuntura política do país, a sociedade cada vez mais se mostra interessada em fiscalizar os atos praticados pelos gestores públicos, principalmente, quando estão relacionados à destinação do dinheiro público.

Com o intuito de compreender como é possível a intervenção da sociedade neste processo, que envolve o planejamento, a elaboração de leis e a execução deste instrumento de controle, se apresenta o presente estudo.

Assim, esta monografia visa não só entender como o orçamento público é introduzido no ordenamento jurídico, já que se materializa por meio de leis previstas na Constituição Federal, mas também como as metas nele estabelecidas podem ser efetivamente realizadas pela Administração Pública, com o auxílio dos diversos meios de fiscalização e controle existentes.

E como isso, será possível saber, ao final, quais são os mecanismos necessários para garantir que a Administração Pública realize o bem público, sem que ocorra o desperdício do dinheiro público e o abuso de poder.

No desenvolvimento deste estudo, foi realizada uma vasta pesquisa doutrinária, a fim de delimitar os pontos mais importantes do presente tema, bem como a consulta a diversos sites de órgão público relacionados de alguma forma a execução e o controle do orçamento público.

O primeiro capítulo tem como propósito demonstrar qual é papel do orçamento público na atividade financeira do Estado, quais os princípios que norteiam a

sua correta aplicação e como se desenvolve o seu processo de elaboração e execução.

O segundo capítulo trata da fiscalização da execução orçamentária, através da análise de cada uma de suas modalidades e aspectos, devidamente previstos no artigo 70 da Constituição Federal de 1988, e da menção de todas as pessoas que estão sujeitas a estes tipos de fiscalização.

O terceiro capítulo apresenta a efetiva realização do controle, descrevendo quais são os aspectos controlados, quais as pessoas e/ou órgãos responsáveis por este controle, o momento em que ele ocorre e, se o caso, como se dá a apuração de irregularidades e a aplicação de sanções.

Finalizando, o quarto capítulo traz um breve relato sobre as diversas contribuições que a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para o exercício do controle da Administração Pública, principalmente o chamado controle social, mencionando, inclusive, algumas das penalidades aplicáveis no caso do seu descumprimento, tudo isso, com o objetivo de reduzir o mau uso do dinheiro público, durante a realização das políticas públicas.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO

Para iniciar o estudo do orçamento público, é preciso discorrer sobre a atividade financeira do Estado, que nada mais é do que a obtenção de recursos financeiros para que a Administração Pública consiga realizar o bem comum da sociedade através de suas políticas públicas. No entanto, para que o Estado consiga desenvolver tal atividade, sem que ocorra o desperdício do dinheiro público e o abuso de poder, é necessário que esta seja exercida mediante autorização.

Como o orçamento público, como bem salientou José Matias Pereira, “pode ser definido como o ato que contém a aprovação prévia das receitas e despesas públicas, para um período determinado”,¹ ele pode ser considerado como um dos elementos essenciais para o exercício da atividade financeira estatal.

Sobre o tema, Helio Saul Mileski concluiu que:

a atividade financeira do Estado consiste em obtenção e criação de receita, com o seu dispêndio ocorrendo por meio da despesa pública, a forma de gerência desses recursos se dá via orçamento público, por ser este o instrumento disciplinador das finanças públicas.²

Regis Fernandes de Oliveira destaca que o orçamento público:

Tem seu aspecto *político*, porque revela desígnios sociais e regionais, na destinação das verbas; *econômico*, porque manifesta a atualidade econômica; *técnico*, com o cálculo de receitas e despesas; e *jurídico*, pelo atendimento às normas constitucionais e legais.³

¹ MATIAS-PEREIRA, Jose. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 142.

² MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 43.

³ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 314.

2.1 Conceito e natureza jurídica

O orçamento público brasileiro tem a sua previsão contida nos artigos 165 a 169, da sessão II do capítulo das finanças pública da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O artigo 2º da citada Lei dispõe que a lei de orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Na doutrina, pode-se destacar o conceito de Aliomar Baleeiro, para quem o orçamento público é:

o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por certo período de tempo, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas [...].⁴

Com relação a sua natureza jurídica, a despeito das divergências doutrinárias existentes sobre a questão, é certo que a posição dominante do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o orçamento é uma lei meramente formal, já que “apenas prevê as receitas públicas e autoriza os gastos, sem criar direitos subjetivos e sem modificar as leis tributárias e financeiras,”⁵ conforme se extrai dos seguintes acórdãos:

Ementa: Orçamento. Verbas destinadas a instituição assistencial.
- a previsão de despesa, em lei orçamentária, não gera direito subjetivo a ser assegurado por via judicial.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 411.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 159.

- ação rescisória improcedente.⁶

Ementa:

[...]

II. Ação direta de inconstitucionalidade, entretanto, inadmissível, não obstante a plausibilidade da arguição dirigida contra a Mprov 1.600/97, dado que, na jurisprudência do STF, só se consideram objeto idôneo do controle abstrato de constitucionalidade os atos normativos dotados de generalidade, o que exclui os que, malgrado sua forma de lei, veiculam atos de efeito concreto, como sucede com as normas individuais de autorização que conformam originalmente o orçamento da despesa ou viabilizam sua alteração no curso do exercício.

III. Ação de inconstitucionalidade: normas gerais e normas individuais: caracterização.⁷

2.2 Princípios orçamentários

Segundo José Afonso da Silva:

Os princípios orçamentários foram elaborados pelas finanças clássicas, destinados, de um lado e principalmente, a reforçar a utilização do orçamento como instrumento de controle parlamentar e democrático sobre a atividade financeira do Executivo e, de outro lado, a orientar a elaboração, aprovação e execução do orçamento.⁸

Além dos princípios da unidade, da universalidade e da anualidade expressos no artigo 2º da Lei nº 4.320/64, dentre os diversos princípios orçamentários mencionados pela doutrina, cabe destacar apenas aqueles com maior representatividade entre os doutrinadores, que são: exclusividade, programação, equilíbrio orçamentário, legalidade e transparência orçamentária.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Rescisória nº 929/PR. Relator: Exmo. Min. Rodrigues Alckmin. Tribunal Pleno, RTJ Vol. 78-02, p. 339.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta De Inconstitucionalidade nº 1716/DF. Relator: Exmo. Min. Sepúlveda Pertence. Tribunal Pleno, DJ 27-03-1998 PP-00002.

⁸ SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Editora Malheiros. 2001. p. 714.

2.2.1 Princípio da unidade

Nos termos do artigo 165, §§ 5º e 8º, da CF/88 ⁹ e artigos 2º, §§ 1º e 2º, e 6º da Lei nº 4.320/64 ¹⁰, haverá apenas um orçamento para um exercício financeiro no âmbito de cada ente público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que deverá conter todas as receitas e despesas do Estado e os “diversos orçamentos elaborados de forma independente, porém consolidados no sentido de retratar o desempenho global das finanças públicas, condição atualmente exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal.”¹¹

Tendo em vista a existência de uma multiplicidade de documentos orçamentários previstos na legislação atual, conforme preleciona José Afonso da Silva (apud MILESKI, 2003, p. 50 e 51), o princípio em tela realiza-se na medida em que tais documentos “se subordinem a uma unidade de orientação política, numa hierarquização unitária dos objetivos a serem atingidos e na uniformidade de estrutura do sistema integrado”.

2.2.2 Princípio da universalidade ou globalização

Na esteira do princípio da unidade e de acordo com o artigo 165, § 5º, da CF/88

⁹ § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

¹⁰ § 1º Integrarão a Lei de Orçamento: I - Sumário ger al da receita por fontes e da despesa por funções do Governo; II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº. 1; III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação; IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

§ 2º Acompanharão a Lei de Orçamento: I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais; II - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos ns. 6 a 9; III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

¹¹ MATIAS-PEREIRA, op. cit., p. 261.

e os artigos 2º, 3º e 4º da Lei nº 4.320/64, ¹² observa-se que cada orçamento anual deverá conter todas as despesas e receitas, sem que haja qualquer vinculação entre estes e sem quaisquer deduções.

Para Kiyoshi Harada esse “princípio, hoje, tem sentido de globalização orçamentária”, uma vez que “abarca o orçamento fiscal referente aos três Poderes, o orçamento de investimentos das estatais e o orçamento da seguridade social, fato que contribui para a obtenção do equilíbrio financeiro.”¹³

Inclusive, os artigos 8º e 9º da Lei Complementar n º 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF),¹⁴ prevêem que “os próprios instrumentos de planejamento já contenham disposições que garantam o equilíbrio fiscal ao longo da execução orçamentária”, isto porque é possível que “as premissas estabelecidas para as estimativas de receitas sejam modificadas ao longo de um exercício”.¹⁵

Mas, por outro lado, a súmula 66 do Supremo Tribunal Federal rompe com este princípio, na medida em que considera “legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro”.

¹² Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

¹³ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 69.

¹⁴ 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.

Parágrafo único. 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.

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.

¹⁵ MATIAS-PEREIRA, op. cit., p. 262.

2.2.3 Princípio da anualidade ou periodicidade

José Afonso da Silva, ao tratar deste princípio, afirmou que:

O orçamento é previsão, programação de atividades e projetos a serem realizados no futuro. Como tal, supõe periodicidade, que tem interesse: (a) *do ponto de vista político*, por conceder ao Congresso Nacional a oportunidade de intervir periodicamente na atividade financeira, quer aprovando a proposta de orçamento para o período seguinte, quer fiscalizando a administração financeira do governo e tomando-lhe as contas; (b) *do ponto de vista financeiro*, porque marca um período durante o qual se efetuam a arrecadação e a contabilização dos ingressos e se comprometem as despesas autorizadas, encerrando as contas públicas em determinado momento; (c) *do ponto de vista econômico*, para o fim de influir nas flutuações dos ciclos econômicos.¹⁶

Conforme o contido nos artigos 48, II, 165, III e § 5º, e 166 da CF/88¹⁷ e nos artigos 2º e 34 da Lei nº 4.320/64,¹⁸ observa-se que o orçamento deverá ser executado dentro do período de 01 (um) ano e que o exercício financeiro corresponde ao ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Sendo que, de acordo com o artigo 167, § 1º, da CF/88,¹⁹ a necessidade de planejamentos para períodos maiores que um ano será suprida pelo plano plurianual.²⁰

¹⁶ SILVA, op. cit., p. 717.

¹⁷ Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: II - plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado;

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: III - os orçamentos anuais.

Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

¹⁸ Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

¹⁹ § 1º - Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

²⁰ CONTI, José Mauricio (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 33.

2.2.4 Princípio da exclusividade

O artigo 165, § 8º, da CF/88 dispõe que a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei (art. 7º da Lei 4.320/64).²¹

Este princípio visa afastar a inclusão na lei orçamentária de normas relativas a outras questões jurídicas, além das de conteúdo financeiro, e não admite exceções, a não ser que estejam expressamente previstas em lei, o que não impede a inserção de “regramentos de conteúdo programático, por ser esta uma das funções do orçamento – planejamento e programa de governo.”²²

2.2.5 Princípio da programação

Por força dos artigos 48, II e IV, e 165, § 4º, da CF/88,²³ artigos 47 a 50 da Lei nº 4.320/64²⁴ e artigo 10 da Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001,²⁵ resta

²¹ Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para: I - Abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43; II - Realizar em qualquer mês do exercício financeiro, operações de crédito por antecipação da receita, para atender a insuficiências de caixa.

§ 1º Em casos de déficit, a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender a sua cobertura.

§ 2º O produto estimado de operações de crédito e de alienação de bens imóveis somente se incluirá na receita quando umas e outras forem especificamente autorizadas pelo Poder Legislativo em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las no exercício.

§ 3º A autorização legislativa a que se refere o parágrafo anterior, no tocante a operações de crédito, poderá constar da própria Lei de Orçamento.

²² MILESKI, op. cit., p. 47.

²³ Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: IV - planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento;

§ 4º - Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

²⁴ Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos: a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho; b) manter, durante o exercício, na medida do

claro que o orçamento está relacionado aos planos de trabalho do governo, razão pela qual deve ter conteúdo e forma de programação, contendo as metas e objetivos a serem alcançados. Da mesma maneira ocorre a programação da execução orçamentária, sendo que nada poderá ser liberado sem prévia programação de despesas, para que seja possível manter o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada.²⁶

José Afonso da Silva (apud MILESKI, 2003, p. 47):

propõe duas categorias de programação dentro do orçamento-programa: *programas de funcionamento* destinados à organização dos meios para a consecução dos objetivos da entidade; *programas de investimentos* ou de formação de capital ou ainda de desenvolvimento econômico, visando à consecução de objetivos concretos.

2.2.6 Princípio do equilíbrio orçamentário

Embora este princípio vise assegurar que as despesas não serão maiores do que a previsão de receitas, nota-se que no ordenamento jurídico há apenas recomendações em alguns dispositivos constitucionais, tais como, no artigo 167, III, da CF/88,²⁷ no artigo 37 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT),²⁸ no artigo 9º da Lei nº 10.180/2001,²⁹ e no artigo 1º, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal,³⁰ entre outros.

possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Art. 49. A programação da despesa orçamentária, para feito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias.

Art. 50. As cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.

²⁵ Art. 10. O Sistema de Administração Financeira Federal compreende as atividades de programação financeira da União, de administração de direitos e haveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e de orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira

²⁶ HARADA, op. cit., p. 66.

²⁷ Art. 167. São vedados: III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

²⁸ Art. 37. A adaptação ao que estabelece o art. 167, III, deverá processar-se no prazo de cinco anos, reduzindo-se o excesso à base de, pelo menos, um quinto por ano.

²⁹ Art. 9º O Sistema de Administração Financeira Federal visa ao equilíbrio financeiro do Governo Federal, dentro dos limites da receita e despesa públicas.

³⁰ § 1o A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se

E isso ocorre, por que:

Hoje prevalece o pensamento de que não cabe à economia equilibrar o orçamento, mas ao orçamento equilibrar a economia, isto é, o equilíbrio orçamentário não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas como um instrumento a serviço do desenvolvimento da nação.³¹

2.2.7 Princípio da legalidade

Como o princípio da legalidade decorre do próprio Estado de Direito e está constitucionalmente vinculado a toda atividade exercida pela Administração Pública (art. 37 da CF/88)³², também se aplica a atividade financeira do Estado. Tanto que, a própria Constituição Federal de 1988, estabelece no seu artigo 165, que “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais.”

É possível encontrar, ainda, na Carta Magna este princípio consubstanciado em outros dispositivos relacionados aos “planos, programas, operações e abertura de créditos, transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma dotação para outra, ou de um órgão para outro, bem como a instituição de fundos (arts. 48, II, IV, 166, 167, I, III, V, VI e IX, da CF).³³

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.

³¹ HARADA, op. cit., p. 67.

³² 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 [...].

³³ Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

Art. 167. São vedados: V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes; VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa; IX - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

2.2.8 Princípio da transparência orçamentária

Embora o princípio da transparência orçamentária não seja muito mencionado pela doutrina, ele deve ser aqui citado, porque a sua aplicação facilita a posterior fiscalização e controle interno e externo da execução orçamentária, na medida em que:

visa garantir a participação popular em todo o processo orçamentário, no sentido de fazer com que a atuação do Administrador público resulte, efetivamente, na satisfação e no atendimento dos reais interesses coletivos, mediante a possibilidade de o cidadão poder influir no processo de decisão das diversas etapas do sistema orçamentário, proporcionando-lhe meios de propor, acompanhar, avaliar e controlar a ação dos administradores e gestores públicos.³⁴

Ele encontra-se estampado no artigo 165, §§ 3º e 6º da CF/88³⁵, no artigo 27 da Lei nº 10.180/2001³⁶ e, principalmente, nos artigos 48 e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal.³⁷

³⁴ MILESKI, op. cit., p. 52.

³⁵ § 3º - O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

³⁶ Art. 27. O Poder Executivo estabelecerá, em regulamento, a forma pela qual qualquer cidadão poderá ser informado sobre os dados oficiais do Governo Federal relativos à execução dos orçamentos da União.

³⁷ Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009); II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009). III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

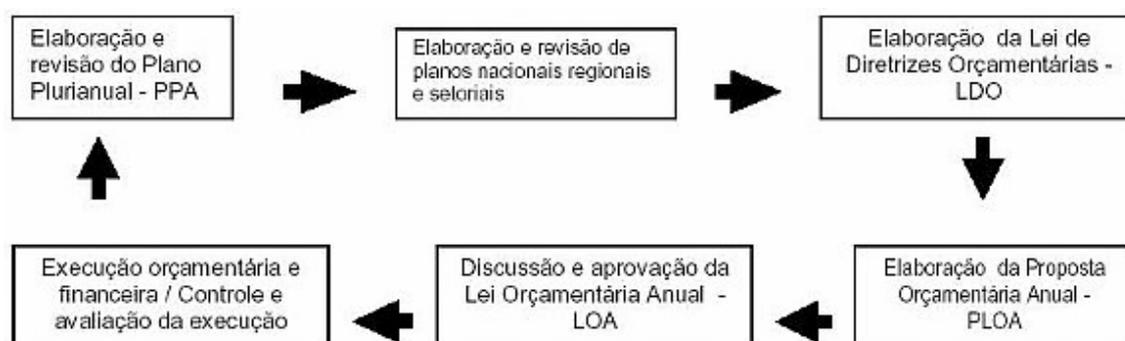
Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009). I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009). II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para

2.3 Leis orçamentárias

O processo de elaboração do orçamento público obedece a um ciclo integrado ao planejamento de ações que, conforme disposto no artigo 165 da CF/88, compreende leis de iniciativa do Poder Executivo que estabelecerão o plano plurianual; as diretrizes orçamentárias; os orçamentos anuais, que, em conjunto, materializam a execução das políticas públicas do Estado.

Este ciclo apresenta a seguinte forma³⁸:



Cada uma dessas leis ordinárias tem ritos próprios de elaboração, aprovação e implementação pelos Poderes Legislativo e Executivo e são de iniciativa legislativa vinculada, em razão de sua natureza temporária. Com efeito, o fato de o orçamento público ser um instrumento dinâmico de planejamento, faz com que parte da legislação que o rege seja alterada regularmente.

consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

³⁸ BRASIL. Portal do Orçamento Público. Disponível em: <<http://www.orcamento.org>>. Acesso em: 2 Nov. 2009.

2.3.1 Plano plurianual

Trata-se de instrumento técnico de planejamento de média duração que orienta a elaboração dos demais planos e programas de governo, definindo objetivos e metas da ação pública para um período de 04 (quatro) anos, e, tem como uma de suas funções, reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional (art. 165, §§ 4º e 7º, da CF).³⁹

O parágrafo 1º do artigo 165 da CF/88 estabelece que a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, sendo que estas despesas de capital compreendem investimentos, inversões financeiras e transferências de capital (art. 12, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 4.320/64).⁴⁰

O projeto de lei elaborado pelo Poder Executivo deve ser encaminhado ao Poder Legislativo até 31 de agosto do primeiro ano de mandato do Chefe do executivo e deve ser devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (art. 57 da CF)⁴¹. Assim, a sua vigência tem início no segundo exercício financeiro de um mandato e termina no primeiro exercício financeiro

³⁹ § 4º - Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

⁴⁰ § 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a: I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização; II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

⁴¹ Art. 57. O Congresso Nacional reunir-se-á, anualmente, na Capital Federal, de 2 de fevereiro a 17 de julho e de 1º de agosto a 22 de dezembro.

do mandato subsequente (art. 35, § 2º, I, do ADCT).⁴²

Regis Fernandes de Oliveira afirma que é possível a alteração do Plano Plurianual durante o período de sua vigência:

Se alteradas forem as circunstâncias econômicas e sociais do Estado, nada impede que haja mudança no Plano. Este não é estático, mas dinâmico, objetivando alcançar as novas realidades. Cabe, pois, por novo projeto, encaminhar as mudanças que forem imprescindíveis, com adaptação dos novos rumos do país.⁴³

2.3.2 Lei de diretrizes orçamentárias

Considera-se um instrumento complementar de planejamento governamental de caráter anual que fixa prioridades, em conformidade com o plano plurianual, e orienta a elaboração do orçamento anual.

Nos termos do parágrafo 2º do artigo 165 da CF/88, a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal acrescenta que a lei de diretrizes orçamentárias disporá também sobre: equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea “b” do inciso II deste artigo, no artigo 9º e no inciso II do § 1º do artigo 31; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos

⁴² § 2º - Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas: I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

⁴³ OLIVEIRA, op. cit., p. 339.

resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas, bem como ordena que integrará este projeto de lei os anexos previstos nos parágrafos contidos neste dispositivo.⁴⁴

Cabe salientar, ainda, que a lei em comento disciplina os limites para a elaboração das propostas de orçamento dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública (arts. 99, § 1º, 127, § 3º, e 134, § 2º, da CF/88)⁴⁵ e a política de pessoal (arts. 51, IV, 52, XIII, 169, §1º, I, da CF/88).⁴⁶

⁴⁴ § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda: I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; IV - avaliação da situação financeira e atuarial: a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador; b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

⁴⁵ § 1º - Os tribunais elaborarão suas propostas orçamentárias dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na lei de diretrizes orçamentárias.

§ 3º - O Ministério Público elaborará sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias.

§ 2º Às Defensorias Públicas Estaduais são asseguradas autonomia funcional e administrativa e a iniciativa de sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias e subordinação ao disposto no art. 99, § 2º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

⁴⁶ Art. 51. Compete privativamente à Câmara dos Deputados: IV - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos cargos, empregos e funções de seus serviços, e a iniciativa de lei para fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: XIII - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos cargos, empregos e funções de seus serviços, e a iniciativa de lei para fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas: (Renumerado do parágrafo único, pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

O projeto de lei elaborado pelo Chefe do Poder Executivo deve ser encaminhado ao Poder Legislativo até 15 de abril de cada ano e deve ser devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (art. 57, § 2º, da CF e art. 35, § 2º, II, do ADCT)⁴⁷.

2.3.3 Lei orçamentária anual

Cuida-se de instrumento de execução do planejamento governamental, de caráter dinâmico-operativo, que estabelece os meios para a realização dos fins estipulados nos planos de governo, discriminando os recursos orçamentários e financeiros para que sejam atingidas as metas e prioridades estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Com previsão no parágrafo 5º do artigo 165 da CF/88, a lei orçamentária anual compreenderá:

- a) o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- b) o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- c) o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

O projeto de lei orçamentária, além dos gastos, deverá conter a previsão de receitas que se pretende arrecadar, nos termos dos artigos 29 e 30 da Lei nº 4.320/64⁴⁸ e artigo 12 da Lei Complementar 101/2000,⁴⁹ e deverá estar de

⁴⁷ § 2º - A sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias.

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

⁴⁸ Art. 29. Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da

acordo com o Plano Plurianual, a Lei de diretrizes orçamentárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 5º ao 7º).⁵⁰

O projeto de lei elaborado pelo Chefe do Poder Executivo deve ser encaminhado ao Poder Legislativo até 31 de agosto de cada ano e deve ser devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (art. 57 da

receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base a estimativa da receita, na proposta orçamentária.

Parágrafo único. Quando houver órgão central de orçamento, essas demonstrações ser-lhe-ão remetidas mensalmente.

Art. 30. A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior à arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

⁴⁹ Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

§ 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

§ 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

⁵⁰ Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º; II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao: b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

Art. 7º O resultado do Banco Central do Brasil, apurado após a constituição ou reversão de reservas, constitui receita do Tesouro Nacional, e será transferido até o décimo dia útil subsequente à aprovação dos balanços semestrais.

§ 1º O resultado negativo constituirá obrigação do Tesouro para com o Banco Central do Brasil e será consignado em dotação específica no orçamento.

§ 2º O impacto e o custo fiscal das operações realizadas pelo Banco Central do Brasil serão demonstrados trimestralmente, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias da União.

§ 3º Os balanços trimestrais do Banco Central do Brasil conterão notas explicativas sobre os custos da remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional e da manutenção das reservas cambiais e a rentabilidade de sua carteira de títulos, destacando os de emissão da União.

CF/88 e art. 35, § 2º, III, do ADCT).⁵¹

2.4 Processo orçamentário

O ciclo orçamentário pode ser definido como um processo contínuo, dinâmico e flexível, por meio do qual se elabora, aprova, executa, controla e avalia a programação de dispêndios do setor público nos aspectos físico e financeiro e corresponde ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público, desde sua concepção até a sua execução.⁵²

Cabe destacar, neste ciclo, as fases de tramitação do orçamento público, consistentes na sua elaboração, aprovação e execução, da qual decorrem a fiscalização e controle que são o objeto do presente estudo. Tais fases são sucessivas, já que o encerramento de uma dá início à outra de forma imediata, e todas estão sobrepostas à própria execução orçamentária.⁵³

2.4.1 Elaboração do orçamento

Dando início ao ciclo orçamentário, a elaboração do orçamento “corresponde à tarefa de fazer a previsão da receita e a fixação da despesa, a fim de serem as verbas e gastos cotados e autorizados pelo Poder Legislativo antes de sua execução.”⁵⁴

De acordo com disposto nos artigos 84, XXIII,⁵⁵ e 165 da CF/88, verifica-se que

⁵¹ III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

⁵² MELO, Fernando Freitas. *Orçamento público e SIAFI*. Disponível em: <<http://www.virtual.vserver.com.br/>>. Acesso em: 22 nov. 2009, p. 33.

⁵³ BARROS, Luiz Celso de. *Ciência das finanças: fundamentos de direito financeiro e tributário*. 5. ed. São Paulo: Edipro, 1999, p. 443.

⁵⁴ CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 59.

⁵⁵ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: XXIII - enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstos

compete ao Chefe do Poder Executivo encaminhar ao Poder Legislativo os respectivos projetos de leis orçamentárias, dentro dos prazos determinados no artigo 35 do ADCT.⁵⁶

Os Poderes Legislativo e Judiciário, através dos seus órgãos de cúpula, devem encaminhar ao Poder Executivo as suas propostas orçamentárias para que seja encaminhada ao Legislativo uma peça única contendo todas as receitas e despesas (art. 99, § 1º, e 165 da CF/88).

Caso o Chefe do executivo não remeta os projetos orçamentários nos prazos fixados, adotar-se-á o disposto no artigo 32 da Lei nº 4.320/64, de modo que o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente, com as devidas atualizações por índices oficiais.

O artigo 62, § 1º, I, “d”, da CF/88 vedou a edição de medidas provisórias sobre matéria relativa a planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvando o disposto no § 3º do artigo 167 do texto constitucional, no sentido de que a abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no artigo 62.

2.4.2 Aprovação do orçamento

Na sequência, cabe ao Poder Legislativo apreciar os projetos de lei orçamentária, obedecendo aos procedimentos especiais previstos no Regimento Interno do Congresso Nacional, nas Constituições Estaduais e nas Leis orgânicas, na medida em que se tratar de orçamento federal, estadual ou municipal.

nesta Constituição;

⁵⁶ Tal dispositivo vem sendo adotado, inclusive pelos demais entes federados, Estados e Municípios, em razão da falta da regulamentação específica determinada pelo artigo 165, § 9º, I, da CF/88 (Projeto de Lei Complementar nº 135/1996).

Inicialmente, os parlamentares avaliam a proposta apresentada e têm a oportunidade de ouvir tanto as autoridades governamentais como a sociedade. E até que seja iniciada a votação, também, é possível a apresentação de mensagem do Chefe do Executivo propondo a modificação nos projetos de lei.

Caso as alterações do projeto resultem em recursos sem destinação específica, aplicar-se-á o disposto no artigo 166, § 8º, da CF/88, e esses recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa.

O prazo para que ocorra esta apreciação também tem a sua previsão contida, provisoriamente, no artigo 35 do ADCT. Após a aprovação do Poder Legislativo, o projeto deverá retornar ao Poder Executivo para sua sanção ou veto. E, uma vez sancionada, a lei orçamentária será promulgada, proclamando-se a sua executoriedade.

2.4.3 Execução orçamentária

Finalizando o ciclo, a execução do orçamento “compreende os meios através dos quais se efetivam as arrecadações da receita e se processa a realização da despesa pública,”⁵⁷ através do empenho, da liquidação e do pagamento, previstos nos artigos 58 a 70 da Lei nº 4.320/64.

Num primeiro momento, ocorre o empenho da despesa, que nos termos do artigo 58 da Lei nº 4.320/64, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, mediante a expedição do documento denominado nota de empenho, que se destina a reservar recursos para uma determinada despesa

⁵⁷ CAMPOS, op. cit., p. 61.

orçamentária, obedecidos os limites estritamente legais.

Com o empenho visa-se controlar as reservas de recursos realizadas, para que a Administração Pública tenha plena ciência dos valores comprometidos com despesas já efetuadas, evitando-se, assim, a realização de despesas sem a devida autorização e as conseqüentes anulações por falta de verba orçamentária.

Uma vez entregue o bem ou prestado o serviço, processa-se a liquidação da despesa, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (art. 63 da Lei nº 4.320/64), e que tem por finalidade reconhecer ou apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação (§ 1º do citado dispositivo), bem como realizar a comparação entre o que foi contratado e o que foi efetivamente entregue ou realizado, por meio da Nota de Lançamento.

Após a liquidação da despesa, é feito o pagamento ao credor pela autoridade competente, por meio da emissão de ordem bancária ou outro instrumento financeiro, finalizando-se, assim, a realização da despesa.

As despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, são inscritas em restos a pagar (art. 36 da Lei nº 4.320/64),⁵⁸ o que permite que sua realização continue a ocorrer normalmente no curso do exercício seguinte. No entanto, conforme disposto no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, é vedado ao titular de Poder ou órgão referido no artigo 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

⁵⁸ Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

Parágrafo único. Os empenhos que sorvem a conta de créditos com vigência plurienal, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 67 da Lei nº 4.320/64, “os pagamentos devidos pela Fazenda Nacional Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, deverão ser feitos com observância da ordem de apresentação dos precatórios.”⁵⁹

Por fim, cabe distinguir a execução orçamentária da financeira:

Normalmente há interpretações equivocadas do que venha a ser execução orçamentária e financeira. Perfeitamente compreensível esse equívoco, pois a execução orçamentária e financeira ocorrem concomitantemente. Esta afirmativa tem como sustentação o fato de que a execução tanto orçamentária como financeira estão atreladas uma a outra. Havendo orçamento e não existindo o financeiro, não poderá ocorrer a despesa. Por outro lado, pode haver recurso financeiro, mas não se poderá gastá-lo, se não houver a disponibilidade orçamentária. Em conseqüência, pode-se definir execução orçamentária como sendo a utilização dos créditos consignados no Orçamento ou Lei Orçamentária Anual - LOA. Já a execução financeira, por sua vez, representa a utilização de recursos financeiros, visando atender à realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às Unidades Orçamentárias pelo Orçamento.⁶⁰

⁵⁹ CAMPOS, op. cit. p. 61.

⁶⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. *Portal do Siafi*. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01.asp>. Acesso em: 2 Nov. 2009.

3 FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Salientando a importância da fiscalização para a efetiva aplicação do princípio da legalidade aos atos da Administração Pública, José Afonso da Silva asseverou que:

O princípio de que a Administração se subordina à lei – princípio da legalidade – revela-se como uma das conquistas mais importantes da evolução estatal. Seria, contudo, ineficaz se não se previssem meios de fazê-lo valer na prática. A função de fiscalização engloba esses meios que se preordenam no sentido de impor à Administração o respeito à lei, quando sua conduta contrasta com esse dever, ao qual se adiciona o dever de boa administração, que fica também sob a vigilância dos sistemas de controle.⁶¹

Complementando, precisa é a lição de James Giacomoni ao afirmar que a:

Fiscalização é a técnica de controle que verifica se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda querência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes. A fiscalização tem por principal finalidade avaliar a execução dos programas de governo integrantes ou não dos orçamentos da União e do plano plurianual.⁶²

Com previsão no artigo 70 da CF/88, depreende-se que 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.

⁶¹ SILVA, op. cit., p.725.

⁶² GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 355-356.

3.1 Extensão da fiscalização

Como nenhuma entidade de cunho administrativo pode ficar de fora da fiscalização de suas contas pelas autoridades competentes, estão sob controle além da União, Estados, Municípios, Distrito Federal, as entidades da administração direta e da administração indireta, previstas no artigo 4º do Decreto-Lei nº200, de 25 de fevereiro de 1967.

Neste contexto, a administração direta compreende, além dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, as atividades financeiras exercidas pelos Poderes Legislativo e Judiciário e pelo Tribunal de Contas.

Já a administração indireta abarca as entidades dotadas de personalidade jurídica própria (Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e fundações públicas instituídas e mantidas pelo Poder Público federal⁶³), as quais se vinculam ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade.

O parágrafo único do artigo 70 da CF/88 ampliou o rol de pessoas que estão sujeitas ao controle, ao definir que, também, prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Na esteira do referido dispositivo, a Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União - LOTCU), estabeleceu em seu artigo 5º que a jurisdição do Tribunal de Contas da União abrange, além das pessoas físicas, órgão ou entidade que estejam nas condições acima citadas, também:

- a) aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário;

⁶³ Artigo 71, II e III da CF/88.

- b) os dirigentes ou liquidantes das empresas encampadas ou sob intervenção ou que de qualquer modo venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de outra entidade pública federal;
- c) os responsáveis pelas contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- d) os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social;
- e) todos aqueles que lhe devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de Lei;
- f) os responsáveis pela aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- g) os sucessores dos administradores e responsáveis a que se refere este artigo, até o limite do valor do patrimônio transferido, nos termos do inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal;
- h) os representantes da União ou do Poder Público na assembléia geral das empresas estatais e sociedades anônimas de cujo capital a União ou o Poder Público participem, solidariamente, com os membros dos conselhos fiscal e de administração, pela prática de atos de gestão ruinosa ou liberalidade à custa das respectivas sociedades.

3.2 Modalidades de fiscalização

José Afonso da Silva (apud OLIVEIRA, 2008, p. 390) ensina que “a contabilidade financeira tem por objeto registrar sistematicamente as transações a que dá lugar a execução do orçamento.”

Através desta atividade técnica é possível controlar numericamente os gastos públicos, pois a “contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a

situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”, sendo que “todo ato de gestão financeira deve ser realizado por força do documento que comprove a operação e registrado na contabilidade, mediante classificação em conta adequada” (art. 83 da Lei nº 4.320/64 e art. 77 do Decreto-Lei nº 200/67).

Preleciona José de Ribamar Caldas Furtado que:

a fiscalização contábil se concretiza por intermédio da escrituração, dos balanços e da análise dos resultados econômicos e financeiros; e se interliga com as outras modalidades de fiscalização – financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial -, pois os fatos que compõem qualquer dessas atividades são igualmente controlados pela Contabilidade.⁶⁴

O procedimento a ser adotado para realização da fiscalização contábil tem previsão contida nos artigos 84 a 89 da Lei nº 4.320/64 e nos artigos 78 a 93 do Decreto-Lei nº 200/67. Na sequência, as modalidades financeira e orçamentária estão previstas nos artigos 90 a 93 da referida lei,⁶⁵ 4º, § 3º, 8º, 9º, 18 a 23 e 42 da LRF, 198 e 212 da CF/88 e 60 e 77 do ADCT.

Enquanto a fiscalização financeira realiza-se através da verificação das receitas e despesas, já que tem por objeto o controle do fluxo de caixa e suas amplas repercussões, a orçamentária preocupa-se com a correta aplicação das leis orçamentárias desde sua formulação até a efetiva execução do orçamento, averiguando-se o cumprimento de todas as regras e princípios atinentes ao

⁶⁴ FURTADO, José de Ribamar Caldas. *Elementos de direito financeiro: Sistema orçamentário (PPA, LDO e LOA), Despesa pública, Receita pública, Responsabilidade fiscal e Controle da execução orçamentária*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 319.

⁶⁵ Art. 90 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.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Art. 92. A dívida flutuante compreende: I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; II - os serviços da dívida a pagar; III - os depósitos; IV - os débitos de tesouraria.

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

sistema orçamentário.⁶⁶

Já na fiscalização operacional são observados os procedimentos legais adotados para a arrecadação de recursos e a liberação de verbas, através da análise de documentos e da realização de inspeções e visitas, as quais possibilitam a confirmação dos valores constantes dos registros contábeis e a verificação de como estão sendo utilizados os recursos materiais e humanos da Administração Pública. “Nesse procedimento, as atenções estão voltadas para mensuração da qualidade do gasto público, para a efetividade das políticas públicas e a funcionalidade dos órgãos e entidades públicas.”⁶⁷

Finalmente, na fiscalização patrimonial se controla a situação dos bens⁶⁸ que constituem o patrimônio público, em especial daqueles que possuem uma destinação específica (arts. 94 a 100 da Lei nº 4.320/64),⁶⁹ podendo-se, também, ser realizadas inspeções, para a verificação da existência dos bens contabilizados e seu estado de conservação.

José Carlos O. de Carvalho e Lino Martins Silva discorrem sobre as citadas modalidades de fiscalização, descrevendo o campo de atuação de cada uma

⁶⁶ FURTADO, op. cit., p. 319-320.

⁶⁷ Id. Ibid. p. 322.

⁶⁸ São todos aqueles, quer corpóreos, quer incorpóreos – portanto, imóveis, móveis, semoventes, créditos, direitos e ações – que pertençam, a qualquer título, à União, Estados e Municípios, respectivas autarquias e fundações de Direito Público. Configuram esses bens o patrimônio público e se encontram sob o regime de Direito Público. (FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de Direito Administrativo. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 359)

⁶⁹ Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os 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.

Art. 95 A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, ter-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.

Art. 98. A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

Parágrafo único. A dívida fundada será escriturada com individualização e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Art. 100 As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

delas:

[...] a fiscalização financeira ocupa-se em verificar se a administração dos recursos financeiros está sendo realizada de acordo com as normas e princípios da administração pública, não só com relação a arrecadação, gerenciamento e aplicação dos recursos, como em relação à regularidade das renúncias - de receitas e concessões de auxílios e subvenções. Vale ressaltar que a Lei de Responsabilidade Fiscal veio conferir grande relevância ao acompanhamento e à fiscalização financeira, impondo severas penas aos administradores descuidados.

[...]

A Fiscalização Orçamentária consiste no acompanhamento pelo Legislativo dos trabalhos de previsão, execução e controle orçamentários. Em se tratando de finanças públicas, a Lei Orçamentária Anual – LOA, popularmente conhecida simplesmente por orçamento, é o mais importante instrumento de gerenciamento orçamentário e financeiro da administração pública, cuja principal finalidade é gerenciar o equilíbrio entre receitas e despesas.

[...]

a fiscalização operacional diz respeito ao acompanhamento e avaliação das ações empreendidas pelo órgão/entidade para alcançar seus objetivos institucionais, em especial quanto aos aspectos de economia, eficiência e eficácia. Acrescenta, ainda, que é muito deficiente na administração Pública essa fiscalização, em função de, regra geral, não existir um sistema de apuração de custos.

[...]

a fiscalização patrimonial diz respeito não só ao controle de bens móveis ou imóveis, mas também de créditos, títulos de renda, participações e almoxarifado, além das dívidas e de fatos que, direta ou indiretamente possam afetar o patrimônio. A LRF destaca três aspectos no tocante à administração do patrimônio dos entes públicos – as disponibilidades de caixa, a preservação do patrimônio e as relações com as empresas controladas pelo Poder Público.⁷⁰

3.3 Aspectos da fiscalização

Conforme disposto no artigo 70 da CF/88, as fiscalizações acima descritas

⁷⁰ CARVALHO, José Carlos O. de; SILVA, Lino Martins. A fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas do município do Rio de Janeiro – o caso FUNDET. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*. Rio de Janeiro. v. 9, n. 1, 2004, p. 53-76. Disponível em: <http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=54&Itemid=51>. Acesso em: 14 nov. 2009, p. 64- 65.

verificam se, no emprego dos recursos públicos, foram devidamente observados a legalidade, a legitimidade e a economicidade, bem como recairão sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.

3.3.1 Controle de legalidade

Nos termos do artigo 37 da CF/88, a legalidade é um dos princípios norteadores da Administração Pública direta e indireta e:

em se tratando de servidores públicos, prevalece o princípio da Legalidade Estrita, segundo o qual o servidor só pode (e deve) fazer o que a Lei lhe determina, diferentemente do particular ou agente privado, ao qual é facultado fazer tudo o que a Lei não proíbe.⁷¹

Quanto à legalidade, a fiscalização da atividade financeira do Estado se restringe à observância de todas as autorizações e limitações constantes da lei orçamentária durante a sua execução. Desta forma, nada pode ser pago sem previsão orçamentária, nem além dos créditos orçamentários ou adicionais (art. 167, II, da CF),⁷² sob pena de caracterização do crime de responsabilidade (art. 85, VI, da CF).⁷³

Tanto que, a Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal, que conferia ao Tribunal de Contas competência, inclusive, para apreciar a legalidade de atos normativos federais, tem sido afastada pela Suprema Corte, conforme se extrai da decisão proferida pelo Ministro Gilmar Mendes em sede de liminar:

Não me impressiona o teor da Súmula nº 347 desta Corte, segundo o qual “o Tribunal de Contas, o exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público”. A referida regra sumular foi aprovada

⁷¹ Id. Ibid., p. 62.

⁷² Art. 167. São vedados: II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

⁷³ Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra: VI - a lei orçamentária;

na Sessão Plenária de 13.12.1963, num contexto constitucional totalmente diferente do atual. Até o advento da Emenda Constitucional nº 16, de 1965, que introduziu em no sso sistema o controle abstrato de normas, admitia-se como legítima a recusa, por parte de órgãos não-jurisdicionais, à aplicação da lei considerada inconstitucional.

No entanto, é preciso levar em conta que o texto constitucional de 1988 introduziu uma mudança radical no nosso sistema de controle de constitucionalidade. Em escritos doutrinários, tenho enfatizado que a ampla legitimação conferida ao controle abstrato, com a inevitável possibilidade de se submeter qualquer questão constitucional ao Supremo Tribunal Federal, operou uma mudança substancial no modelo de controle de constitucionalidade até então vigente no Brasil. Parece quase intuitivo que, ao ampliar, de forma significativa, o círculo de entes e órgãos legitimados a provocar o Supremo Tribunal Federal, no processo de controle abstrato de normas, acabou o constituinte por restringir, de maneira radical, a amplitude do controle difuso de constitucionalidade. A amplitude do direito de propositura faz com que até mesmo pleitos tipicamente individuais sejam submetidos ao Supremo Tribunal Federal mediante ação direta de inconstitucionalidade. Assim, o processo de controle abstrato de normas cumpre entre nós uma dupla função: atua tanto como instrumento de defesa da ordem objetiva, quanto como instrumento de defesa de posições subjetivas.

Assim, a própria evolução do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, verificada desde então, está a demonstrar a necessidade de se reavaliar a subsistência da Súmula 347 em face da ordem constitucional instaurada com a Constituição de 1988.⁷⁴

3.3.2 Controle de legitimidade

No tocante à legitimidade, realiza-se o exame de mérito dos atos praticados pelos agentes públicos, para se apurar se houve a satisfação das necessidades públicas. Por isso, é possível que um ato praticado em observância com os ditames legais seja nulo, por estar “em descompasso com os valores fundamentais da sociedade”.⁷⁵

Oportuna a observação feita por José de Ribamar Caldas Furtado ao

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 27796/DF. DJe-026 DIVULG 06/02/2009 PUBLIC 09/02/2009.

⁷⁵ HARADA, op. cit., p. 87.

mencionar que:

Na retaguarda da fiscalização do Ministério Público, dos controles interno e externo, e do jurisdicional, está o controle social. O povo digita na urna eletrônica, a cada quatro anos, o julgamento que faz dos gestores públicos. É a oportunidade que os cidadãos comuns tem de expurgar da vida pública os responsáveis por administrações ilegítimas.⁷⁶

3.3.3 Controle de economicidade

De acordo com o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União, a economicidade consiste na minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.⁷⁷ Através do exame da relação custo-benefício, é verificado se o órgão público adotou o meio menos oneroso para o Estado e obteve a melhor proposta para a efetivação da despesa pública.

3.3.4 Controle das subvenções públicas

A fiscalização, também, é realizada sobre a aplicação das subvenções, previstas no § 3º do artigo 12 da Lei nº 4.320/64.⁷⁸ Entretanto, é possível concluir que não serão contemplados somente os auxílios concedidos pelo Estado a entidades públicas ou privadas que não possuam finalidade lucrativa, com o intuito de auxiliá-las na execução de suas finalidades, quando estas forem relevantes ou de interesse público, mas também, quaisquer subvenções

⁷⁶ FURTADO, op. cit., p. 333-334.

⁷⁷ BRASIL. Portaria nº 144, de 10 de julho de 2000. Aprova o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://acessoseguro.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/regulacao/biblioteca_digital/Manual_auditoria_no_0.pdf>. Acesso em: 22 Nov. 2009, p. 108.

⁷⁸ § 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

sociais e econômicas, as contribuições correntes e as contribuições de capital e, por isso, “qualquer que seja a transferência de recursos públicos para custeio ou investimento em pessoas de direito público ou privado, com ou sem finalidade lucrativa, deve estar sob o controle interno e externo.”⁷⁹

3.3.5 Controle da renúncia de receita

Serão, ainda, fiscalizadas as renúncias de receitas, que ocorrem quando a lei dispensa sua arrecadação, por uma questão de política fiscal. Tais incentivos fiscais podem ser expressos na forma de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (art. 14, *caput* e § 1º, da LRF).⁸⁰

Esta fiscalização tem como objetivo, dentre outros, verificar a eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades públicas, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias, e para isso:

são realizadas auditorias, inspeções ou acompanhamentos nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelo referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em ato normativo.⁸¹

⁷⁹ FURTADO, op. cit., p. 335.

⁸⁰ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

⁸¹ EVANGELISTA, Charles Mathusalem Soares. Evolução e Perspectivas do Controle dos Gastos Tributário. In: WORKSHOP GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO (Renúncia Fiscal), Brasília, 21 e 22 mai. 2009. Disponível em: <<http://www.receita.gov.br/historico/estributarios/eventos/WorkShop/WorkShopGastosTributarios.htm>> Acesso em: 15 nov. 2009, p. 4.

Tais medidas visam evitar a chamada “guerra fiscal”, que nada mais é do que a “competição exacerbada, mediante concessão de benefícios fiscais, que os entes da Federação realizam com o objetivo de atrair para seus territórios novos investimentos privados do setor industrial”, pois esses incentivos podem prejudicar o sistema orçamentário.

Nesse sentido, cabe lembrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal:

em combinação com as normas constitucionais preexistentes, pretende prover de racionalidade as concessões de favores fiscais, mediante a exigência de planejamento e a transparência no procedimento de conceder benefício tributário, financeiro ou creditício.⁸²

⁸² FURTADO, op. cit., p. 354.

4 CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Dos ensinamentos de Jose Matias Pereira pode-se extrair que o orçamento público, “aceito como instrumento de planejamento e de controle da administração pública, apresenta-se como uma técnica capaz de permitir que periodicamente sejam reavaliados os objetivos e fins do governo”, e pode ser considerado, “sem dúvida alguma, a mais importante fonte de informação e de controle democrático do Estado.”⁸³

A fiscalização prevista no artigo 70 da CF/88 será exercida pelo Poder Legislativo, diretamente, ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, devendo compreender (art. 75 da Lei nº 4.320/64):

- a) a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- b) a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- c) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal acrescenta que durante a realização do controle da execução orçamentária, será fiscalizado o cumprimento das normas da referida Lei, com ênfase no que se refere a:

- a) atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- b) limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- c) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

⁸³ MATIAS-PEREIRA, op. cit., p. 246.

- d) providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- e) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- f) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Jack Diamond (apud GIACOMONI, 2007, p. 332) “observa que a função de controle, tradicionalmente percebida como parte da gestão financeira, é vista cada vez mais como mecanismo para a melhoria do desempenho do setor público”,⁸⁴ ao mencionar que:

O controle cumpre uma ampla gama de atividades com objetivos distintos. Tradicionalmente tem sido um mecanismo tendente a assegurar, ao governo e aos seus ministérios (controle interno) e ao Poder Legislativo (controle externo), que os recursos públicos sejam arrecadados e aplicados de acordo com as dotações orçamentárias e outras leis relevantes (controle de conformidade) e que o uso dados aos recursos de acordo com a administração representa total e exatamente a sua posição financeira (controle financeiro) [...].

Com efeito, “a liberdade outorgada pela lei ao administrador está vinculada à finalidade pública em face da qual foi admitida a discricionariedade”, por isso, mesmo dito discricionário, o ato nunca deixa de estar vinculado aos princípios expressos ou implícitos na Constituição Federal, especialmente os contidos nos artigos 37 e 70.⁸⁵

Maria Sylvia Zanella Di Pietro salienta que:

Embora o controle seja atribuição estatal, o administrado participa dele na medida em que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus interesses individuais, mas também na proteção do interesse coletivo. A Constituição outorga ao particular determinados instrumentos de ação a serem utilizados com essa finalidade. É esse, provavelmente, o mais eficaz meio de controle da

⁸⁴ GIACOMINI, op. cit., p. 332.

⁸⁵ OLIVEIRA, op. cit., p. 332-333.

4.1 Classificações

As modalidades de controle de Administração Pública podem ser classificadas a partir de diversos critérios, sendo que é possível se encontrar na doutrina as seguintes classificações:

Quanto à natureza do órgão que exerce o controle: administrativo ou executivo; legislativo ou parlamentar e judiciário ou judicial.

Quanto ao momento em que o controle é exercido: prévio, *a priori* ou preventivo; concomitante ou simultâneo e subsequente, posterior ou corretivo.

Quanto a posição do órgão e/ou agente controlador: interno; externo e social.

Quanto ao fundamento do controle: hierárquico e finalístico.

Quanto ao aspecto controlado: legalidade e mérito.

Quanto a iniciativa de instauração do controle: de ofício e provocado.

Quanto ao conteúdo ou objeto controlado: programático; administrativo e financeiro.

No entanto, constam a seguir apenas os principais critérios de classificação encontrados na doutrina.

⁸⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 575.

4.1.1 Quanto à natureza do órgão que exerce o controle

O controle poderá ser chamado de administrativo ou executivo, quando for exercido pela própria Administração Pública (Executivo, os órgãos administrativos do Legislativo e do Judiciário e a administração indireta) sobre seus atos, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação. Enquanto o controle sobre os órgãos da administração direta é um controle interno decorrente do poder de autotutela (súmula 346 e 473 do STF),⁸⁷ o controle sobre as pessoas jurídicas que integram entidades da Administração indireta é um controle externo que só pode ser exercido nos limites estabelecidos em lei.⁸⁸

Já o controle legislativo ou parlamentar tem natureza externa e ocorre quando o Poder Legislativo e seus órgãos o exerce sobre os órgãos dos Poderes Executivo e Judiciário, quando da execução da função administrativa, e sobre as entidades da Administração indireta, somente nas hipóteses previstas na Constituição Federal. Tal controle será político, quando as decisões da Administração Pública forem apreciadas pelo Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais, sob os aspectos da oportunidade e conveniência diante do interesse público, e será financeiro ou técnico quando abranger os aspectos previstos nos artigos 70 a 75 da CF/88 e for exercido pelos Tribunais de Contas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Por fim, o controle judicial ou judiciário será exercido pelo Poder Judiciário, em razão do sistema de unidade de Jurisdição, nos termos do artigo 5º, XXXV, da CF/88.⁸⁹ A análise dos atos da Administração Pública deverá ser feito, neste

⁸⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 346. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Súmula nº 473. 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. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500>. Acesso em: 15 Nov. 2009.

⁸⁸ DI PIETRO, op. cit., p. 577-578.

⁸⁹ XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

caso, estritamente sob os aspectos da legalidade e da moralidade (arts. 5º, LXXIII, e 27 da CF/88),⁹⁰ não podendo adentrar no mérito destes atos. Estão à disposição dos administrados uma série de mecanismos constitucionalmente previstos, que permitem “a verificação da regularidade da atuação da Administração e impedem a prática de atos ilegítimos, lesivos ao indivíduo ou à coletividade, ou possibilitem a reparação dos danos decorrentes da prática de tais atos”.⁹¹

4.1.2 Quanto ao momento em que o controle é exercido

Conforme previsto no artigo 77 da Lei nº 4.320/64, a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

O controle será prévio, *a priori* ou preventivo quando for exercido antes da realização do ato administrativo que será fiscalizado, visando “impedir que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público.”⁹² Pode ser exemplificado pelos artigos 49, II, III, XV, XVI e XVII, e 52, III, IV e V, da CF/88, os quais prevêm a necessidade de autorização ou aprovação prévia do Congresso Nacional para a prática de atos do Poder Executivo.

Já o controle concomitante ou simultâneo ocorre quando a fiscalização do ato administrativo é feita no momento em que este está sendo realizado, o que possibilita o seu sobrestamento, caso seja detectada qualquer irregularidade durante a sua execução.

⁹⁰ LXXIII - 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;

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

⁹¹ GOMES, Fernanda Cunha. O controle da administração pública no estado democrático de direito. *JusPodivm*. Disponível em < <http://www.juspodivm.com.br/artigo.aspx> >. Acesso em 18 Nov. 2009, p. 6.

⁹² DI PIETRO, op. cit., p. 576.

Finalizando, o controle poderá ser subsequente, posterior ou corretivo, quando ocorre a revisão dos atos administrativos já consumados, “visando corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia” (MEIRELLES, 2004, p.642).⁹³

4.1.3 Quanto à posição do órgão controlador

De acordo com o previsto no artigo 70 na CF/88, a fiscalização será exercida mediante o controle interno e externo de forma integrada e interdependente.

De fato, conforme exposto no artigo 74, IV e § 1º, da CF/88, o controle interno tem como uma de suas finalidades apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional e, deverão os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dar ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Em razão da importância desta classificação, é necessária a explanação destes tipos de controle em títulos próprios.

4.2 Controle interno

Como bem salientado por Hely Lopes Meirelles (1986, p. 603):

O controle interno objetiva a criação de condições indispensáveis à eficácia do controle externo e visa assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução do orçamento, dos programas de trabalho e a avaliação dos respectivos resultados. É, na sua plenitude, um controle de legalidade, conveniência, oportunidade e eficácia.⁹⁴

⁹³ apud CONTI, op. cit., p. 231.

⁹⁴ apud BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 146.

Previsto nos artigos 31, 70 e 74 da CF/88⁹⁵ e nos artigos 76 a 80 da Lei n° 4.320/64⁹⁶, o controle interno é exercido no âmbito da atividade administrativa dos três Poderes, sendo que cada um deles deve manter sistemas de controle individuais e sistemas em conjunto para que haja “coordenação e uniformização de comportamentos e providências”.⁹⁷

No âmbito federal, a Lei n° 10.180/2001, trata do sistema de controle interno do Poder Executivo⁹⁸ e indica como suas finalidades (art. 20):

- a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

⁹⁵ 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.

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.

⁹⁶ Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que fôr instituído para esse fim.

⁹⁷ OLIVEIRA, op. cit., p. 383.

⁹⁸ Art. 19. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Atualmente, a Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo (Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002) e é responsável, dentre outras funções, por fazer auditorias e fiscalizações para verificar como o dinheiro público está sendo aplicado. Essa atribuição é exercida por meio da sua Secretaria Federal de Controle Interno, área responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, entre outras funções.⁹⁹

No tocante aos demais Poderes, não há um sistema integrado, sendo que cada órgão desses poderes dispõe de uma unidade com atribuições para executar as atividades de controle interno.

Com efeito, no Poder Legislativo Federal não há um sistema único de controle interno para a Câmara dos Deputados, o Senado Federal e o Tribunal de Contas de União (TCU), pois cada órgão possui a sua secretaria de controle interno (Resoluções da Câmara dos Deputados nº 69, de 22 de junho de 1994, do Senado Federal nº 71, de 09 de setembro de 1993, e do TCU nº 06, de 15 de dezembro de 1993).

Já com relação ao Poder Judiciário, recentemente, o Conselho Nacional de Justiça, a quem compete o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário (art. 103-B da CF/88)¹⁰⁰ aprovou a Resolução nº 86, de 08 de

⁹⁹ BRASIL. Controladoria-Geral da União. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br/CGU/>>. Acesso em: 19 Nov. 2009.

¹⁰⁰ § 4º Compete ao Conselho o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juizes, cabendo-lhe, além de outras atribuições que lhe forem conferidas pelo Estatuto da Magistratura: I - zelar pela autonomia do Poder Judiciário e pelo cumprimento do Estatuto da Magistratura, podendo expedir atos regulamentares, no âmbito de sua competência, ou recomendar providências; II - zelar pela observância do art. 37 e apreciar, de ofício ou mediante provocação, a legalidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos do Poder Judiciário, podendo desconstituí-los, revê-los ou fixar prazo para que se adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, sem prejuízo da competência do Tribunal de Contas da União; III - receber e conhecer das reclamações contra membros ou órgãos do Poder Judiciário, inclusive contra seus serviços auxiliares, serventias e órgãos prestadores de serviços notariais e de registro que atuem por delegação do poder público ou oficializados, sem prejuízo da competência disciplinar e correicional dos tribunais, podendo avocar processos disciplinares em curso e determinar a remoção, a disponibilidade ou a aposentadoria com subsídios ou proventos proporcionais ao tempo de serviço e aplicar outras sanções administrativas, assegurada ampla defesa; IV - representar ao Ministério Público, no caso de crime contra a administração pública ou de abuso de autoridade; V - rever, de ofício ou mediante provocação, os processos disciplinares de juizes e membros de tribunais

setembro de 2009, que dispõe sobre a organização e funcionamento de unidades ou núcleos de controle interno nos Tribunais, disciplinando as diretrizes, os princípios, conceitos e normas técnicas necessárias à sua integração.

4.3 Controle externo

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes preleciona que:

O sistema de controle externo pode ser conceituado como um conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos, próprios, não integrados na estrutura controlada, visando à fiscalização, verificação e correção de atos.¹⁰¹

Conforme previsto nos artigos 49 e 70 da CF/88, o controle externo será exercido exclusivamente pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, dentro dos limites estabelecidos nos artigos 71 e 72 da Carta Magna e artigos 81 e 82 da Lei nº 4.320/64.¹⁰²

julgados há menos de um ano; VI - elaborar semestralmente relatório estatístico sobre processos e sentenças prolatadas, por unidade da Federação, nos diferentes órgãos do Poder Judiciário; VII - elaborar relatório anual, propondo as providências que julgar necessárias, sobre a situação do Poder Judiciário no País e as atividades do Conselho, o qual deve integrar mensagem do Presidente do Supremo Tribunal Federal a ser remetida ao Congresso Nacional, por ocasião da abertura da sessão legislativa.

¹⁰¹ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. A função dos Tribunais de Contas em relação às contas anuais: emitir parecer e julgar privativamente: o auxílio ao Poder Legislativo e o exercício da jurisdição própria. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, Distrito Federal, n. 28, p. 9-17, 2002. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br/dga/sedoc/Revista28.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2009, p. 9.

¹⁰² 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

No entanto, como bem salientou Regis Fernandes de Oliveira:

Como o Tribunal de Contas não exerce função jurisdicional, não julga pessoas, mas contas, e o Legislativo não defende interesses individuais, o plano abstrato não resguarda o direito subjetivo que qualquer prejudicado possa, eventualmente, possuir.¹⁰³

4.3.1 Poder legislativo

Como o controle externo é função do Poder Legislativo, ele é exercido pelo Congresso Nacional, no âmbito federal, pelas Assembléias Legislativas nos Estados, pela Câmara Legislativa no Distrito Federal e pelas Câmaras Municipais nos Municípios, com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas.

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.

§ 1º - No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º - Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo Noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º - As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º - O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Art. 72. A Comissão mista permanente a que se refere o art. 166, §1º, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá solicitar à autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários.

§ 1º - Não prestados os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, a Comissão solicitará ao Tribunal pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias.

§ 2º - Entendendo o Tribunal irregular a despesa, a Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação.

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a proibidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

¹⁰³ OLIVEIRA. op. cit, p. 332.

Pode-se extrair do estudo desenvolvido por Ângelo Dimitre Bezerra Almeida da Silva e Osório Chalegre de Oliveira, que:

O ciclo do controle externo do Poder Legislativo se inicia com a aprovação das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), prossegue com o acompanhamento da execução orçamentária, depois com o recebimento do parecer prévio do Tribunal de Contas e se encerra com o julgamento efetivo das contas de cada exercício.¹⁰⁴

Quanto a sua natureza, José Afonso da Silva esclarece que o Poder Legislativo exerce, essencialmente, “um controle de natureza política, no Brasil, mas sujeito à prévia apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas competente, que, assim, se apresenta como órgão técnico [...]”.¹⁰⁵

No entanto, o controle externo a cargo do Legislativo assume, em alguns casos específicos, natureza jurisdicional. Como é o caso do artigo 49, IX, da CF/88, que atribui, exclusivamente, ao Congresso Nacional julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo, situação essa que também se estende aos Governadores e Prefeitos, e nos casos de crimes de responsabilidade previstos no artigo 85, VI, da CF/88 e na Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, que são julgados pelo Senado Federal.¹⁰⁶

Nestas situações, não cabe revisão dos pronunciamentos legislativos perante o Judiciário, que pode, em sentido estrito, apenas avaliar a legalidade (forma, competência, trâmite) empregados no julgamento.¹⁰⁷

É oportuno ressaltar que este controle, ainda, pode ser exercido por meio das comissões parlamentares de inquérito, previstas no artigo 58, § 3º, da CF/88.

¹⁰⁴ CHALEGRE, Osório; SILVA, Ângelo Dimitre Bezerra Almeida da. Controle Externo, Tribunais de Contas e Controle Interno: interação para o fortalecimento da sociedade. In: SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1., Recife, 2007. *Anais eletrônicos*. Recife: UFPE, 2007. Disponível em: <<http://www.controladoria.ufpe.br/anais2007/arquivos/Area%20Tematica%20%28e%29/4.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2009, p. 9.

¹⁰⁵ SILVA, op. cit., p. 728-729.

¹⁰⁶ Art. 86. Admitida a acusação contra o Presidente da República, por dois terços da Câmara dos Deputados, será ele submetido a julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, nas infrações penais comuns, ou perante o Senado Federal, nos crimes de responsabilidade.

¹⁰⁷ CHALEGRE. Ibid. p. 8.

4.3.2 Tribunal de contas

Ricardo Lobo Torres descreve o Tribunal de Contas como sendo um:

órgão auxiliar dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como da comunidade e de seus órgãos de participação política: auxilia o Legislativo no controle externo, fornecendo-lhe informações, pareceres e relatórios; auxilia a Administração e o Judiciário na autotutela da legalidade e no controle interno, orientando a sua ação e controlando os responsáveis por bens e valores públicos; auxilia a própria comunidade, eis que a CF aumentou a participação do povo no controle do patrimônio público e na defesa dos direitos difusos. O Tribunal de Contas, por conseguinte, tem o seu papel dilargado na democracia social e participativa e não se deixa aprisionar no esquema da rígida separação de poderes.¹⁰⁸

A maior parte da doutrina acompanha o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à natureza jurídica do Tribunal de Contas, ao pronunciar que:

O Tribunal de Contas é um órgão independente e autônomo, cujas funções lhe são atribuídas diretamente pela Constituição Federal, e atua como auxiliar do Poder Legislativo no exercício do controle externo, sem que isso importe em qualquer vínculo de hierarquia ou subordinação. Neste sentido já se manifestou o próprio Supremo Tribunal Federal: “o Tribunal não é preposto do Legislativo. A função, que exerce, recebe-a diretamente da Constituição, que lhe define atribuições” (STF – Pleno – j. 29.6.84, *in* RDA 158/196).¹⁰⁹

Considerado um órgão controlador da atividade estatal, com jurisdição administrativa, o Tribunal de Contas se restringe a analisar se as contas são regulares ou irregulares, razão pela qual suas decisões, meramente técnicas, não fazem coisa julgada judicial e podem ser reapreciadas pelo Poder Judiciário, no tocante a sua legalidade, em especial, se foi observado o devido processo legal quando da sua formação.

¹⁰⁸ TORRES, op. cit., p. 187-188.

¹⁰⁹ CONTI, op. cit., p. 21

4.3.2.1 Composição e jurisdição

O Tribunal de Contas da União tem sede no Distrito Federal, é composto de 09 (nove) ministros, 03 (três auditores) e membros do Ministério Público, tem jurisdição em todo território nacional e autonomia administrativa, já que podem exercer, no que couber, as atribuições previstas aos Tribunais Judiciários (arts. 73 e 96 da CF/88 e arts. 51 e 58 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União - RITCU), sendo que seus Ministros têm as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça (art. 73, §§ 3º e 4º, da CF/88¹¹⁰ e súmula 42 do STF¹¹¹).

4.3.2.2 Atribuições e competências

Suas atribuições e competências estão previstas no artigo 71 da CF/88, na Lei orgânica do Tribunal de Contas da União e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

¹¹⁰ 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.

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 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;

III - aos Tribunais de Justiça julgar os juízes estaduais e do Distrito Federal e Territórios, bem como os membros do Ministério Público, nos crimes comuns e de responsabilidade, ressalvada a competência da Justiça Eleitoral.

§ 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 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.

¹¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 42: é legítima a equiparação de juízes do tribunal de contas, em direitos e garantias, aos membros do poder judiciário.. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100>. Acesso em: 21 Nov. 2009.

Segundo a classificação dada as atribuições do Tribunal de Contas da União por James Giacomoni, são suas principais atividades: o julgamento de contas, que se dá pela tomada de contas da administração direta e pela prestação de contas das unidades jurisdicionadas da administração indireta e daquelas não classificadas como integrantes da administração direta; o auxílio ao Congresso Nacional, por meio de pareceres, inspeções e auditorias; e a fiscalização de atos e contratos.

4.3.2.3 Apuração de irregularidade e aplicação de penalidades

Conforme previsto no artigo 249 do RITCU, para assegurar a eficácia do controle e para instruir o julgamento das contas, o Tribunal efetuará a fiscalização dos atos de que resulte receita ou despesa, praticados pelos responsáveis sujeitos à sua jurisdição.¹¹²

Durante a realização dessa fiscalização, ao constatar o cometimento de infrações (art. 58 da LOTCU),¹¹³ o Tribunal de Contas poderá aplicar sanções aos administradores e responsáveis sujeitos a sua fiscalização (art. 71, VIII e § 3º, da CF/88¹¹⁴ e art. 57 a 61 da LOTCU).

E, em razão dessas infrações, poderão ser aplicadas as sanções previstas nos artigos 44, caput e § 2º, 46, 57, 60, 61, 91 da LOTCU e artigo 1º, I, "g", da Lei

¹¹² Resolução nº 155, de 04 de dezembro de 2002.

¹¹³ I - contas julgadas irregulares de que não resulte débito, nos termos do parágrafo único do art. 19 desta Lei;

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 fixado, sem causa justificada, a diligência do Relator ou a 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;

VII - reincidência no descumprimento de determinação do Tribunal.

¹¹⁴ 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;

§ 3º - As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990,¹¹⁵ que podem ser elencadas da seguinte maneira: afastamento temporário do responsável; indisponibilidade de bens do responsável; declaração da inidoneidade do licitante fraudador para participar, por até cinco anos, de licitação na Administração Pública Federal; aplicação de multa; inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública; arresto dos bens e inelegibilidade.

A Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, instituiu infrações de natureza administrativa, cuja responsabilidade pela apuração e aplicação de sanções, também, é do Tribunal de Contas competente para fiscalizar o órgão/entidade ou ente federado.¹¹⁶

¹¹⁵ Art. 44. No início ou no curso de qualquer apuração, o Tribunal, de ofício ou a requerimento do Ministério Público, determinará, cautelarmente, o afastamento temporário do responsável, se existirem indícios suficientes de que, prosseguindo no exercício de suas funções, possa retardar ou dificultar a realização de auditoria ou inspeção, causar novos danos ao Erário ou inviabilizar o seu ressarcimento.

§ 2º Nas mesmas circunstâncias do caput deste artigo e do parágrafo anterior, poderá o Tribunal, sem prejuízo das medidas previstas nos arts. 60 e 61 desta Lei, decretar, por prazo não superior a um ano, a indisponibilidade de bens do responsável, tantos quantos considerados bastantes para garantir o ressarcimento dos danos em apuração.

Art. 46. Verificada a ocorrência de fraude comprovada à licitação, o Tribunal declarará a inidoneidade do licitante fraudador para participar, por até cinco anos, de licitação na Administração Pública Federal.

Art. 57. Quando o responsável for julgado em débito, poderá ainda o Tribunal aplicar-lhe multa de até cem por cento do valor atualizado do dano causado ao Erário.

Art. 60. Sem prejuízo das sanções previstas na seção anterior e das penalidades administrativas, aplicáveis pelas autoridades competentes, por irregularidades constatadas pelo Tribunal de Contas da União, sempre que este, por maioria absoluta de seus membros, considerar grave a infração cometida, o responsável ficará inabilitado, por um período que variará de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública.

Art. 61. O Tribunal poderá, por intermédio do Ministério Público, solicitar à Advocacia-Geral da União ou, conforme o caso, aos dirigentes das entidades que lhe sejam jurisdicionadas, as medidas necessárias ao arresto dos bens dos responsáveis julgados em débito, devendo ser ouvido quanto à liberação dos bens arrestados e sua restituição.

Art. 91. Para a finalidade prevista no art. 1º, incís o I, alínea g e no art. 3º, ambos da Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, o Tribunal enviará ao Ministério Público Eleitoral, em tempo hábil, o nome dos responsáveis cujas contas houverem sido julgadas irregulares nos cinco anos imediatamente anteriores à realização de cada eleição.

Art. 1º São inelegíveis: I - para qualquer cargo: g) os que tiverem suas, contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecurável do órgão competente, salvo se a questão houver sido ou estiver sendo submetida à apreciação do Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 5 (cinco) anos seguintes, contados a partir da data da decisão;

¹¹⁶ Art. 5º Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas: 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; 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.

§ 1º A infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.

§ 2º A infração a que se refere este artigo será processada e julgada pelo Tribunal de Contas a que competir a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida.

4.3.2.4 Atuação nos estados e municípios

A Constituição Federal estabeleceu que as normas previstas nos artigos 70 a 74 do texto constitucional 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, e que as Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros (art. 75, *caput* e parágrafo único, da CF/88).

Do mesmo modo, o artigo 31, *caput* e § 1º, dispõe que 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, e que o controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver, já que a partir da data da promulgação da Constituição Federal passou a não ser mais permitida a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

4.4 Controle privado ou social

O § 2º do artigo 74 da CF/88 inovou, ao prever que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Como bem salientado por José Afonso da Silva:

“Na forma da lei” diz o texto, como se para esse tipo de denúncia aquelas partes legítimas dependessem de lei que as autorizasse. Ora, primeiro, existe o direito de petição que independe de lei, e pode ser utilizado no caso; segundo, a terá

na conta que merecer. Será realmente de pasmar se não tomar conhecimento do fato, só porque eventualmente não existe lei que autorize aquela legitimação para agir perante ele. Se ele pode tomar conhecimento e tomar as providências cabíveis de *ofício*, então não há como recusar conhecer da denúncia.¹¹⁷

Trata-se de uma espécie de controle suplementar, que atua como efetivo instrumento de transparência da gestão fiscal, devidamente fundamentado no parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal, que dispõe que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente [...]”, na Lei de Responsabilidade Fiscal, que deu ênfase ao controle social nos seus artigos 48 a 59, e na Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001 (Estatuto das Cidades).

Ao discorrer sobre o assunto, Sérgio Assoni Filho afirma que:

A intervenção da sociedade civil na condução dos negócios estatais, especialmente, monitorando o exercício de sua atividade financeira refletida na elaboração e execução orçamentária, mostra-se apropriada diante da realidade brasileira, marcada por inúmeras crises fiscais que, invariavelmente, provocam insuficiência de recursos públicos e se constituem em fator impeditivo ao pleno atendimento dos interesses da coletividade.¹¹⁸

E, ao mencionar que uma das principais funções do orçamento é, justamente, permitir o conhecimento e o controle da atividade financeira governamental por parte da opinião pública, ele acrescenta que:

[...] a participação popular possibilita não só o conhecimento geral da situação das finanças públicas, mas também o direcionamento da atuação dos gestores à consecução dos anseios sociais externados durante as fases de discussão e deliberação dos projetos de leis orçamentárias [...].¹¹⁹

¹¹⁷ SILVA, op. cit., p. 733.

¹¹⁸ ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência fiscal e democracia*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009, p. 169-170.

¹¹⁹ Id. Ibid. p. 170-171.

5 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Tendo em vista que a fiscalização e o controle exercidos sobre o orçamento público visam, principalmente, garantir a transparência dos atos da Administração Pública, possibilitando a atuação da sociedade no processo orçamentário, não se poderia deixar de discorrer sobre Lei de Responsabilidade Fiscal.

Diante da previsão constitucional contida no artigo 24, que trata da competência concorrente para legislar sobre direito financeiro, e nos artigos 163 e 165, § 9º, que determinam à lei complementar a regulamentação da matéria financeira, foi editada a Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Tal norma veio complementar a Lei nº 4.320/64, que também estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, como esta, também é de observância obrigatória por todos os entes estatais, compreendendo seus Poderes, órgãos e entidades dependentes.

A Lei de Responsabilidade Fiscal visa manter o equilíbrio orçamentário da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, aperfeiçoar o planejamento de gastos destes entes federativos e instituir o controle, a transparência, com a devida prestação de contas à sociedade, e a responsabilização no caso de seu descumprimento.

Ademais, esta lei ratifica a integração de três instrumentos de planejamento: Plano Plurianual (PPA) a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que compõem o sistema orçamentário. Conforme previsto no artigo 48 da LRF, tais instrumentos, juntamente com o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, o Relatório de Gestão Fiscal,

as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, são fundamentais para a transparência da gestão fiscal.

Transparência esta, que é alcançada através do conhecimento, da participação da sociedade e da ampla publicidade dos atos e fatos ligados a arrecadação de receitas e realização de despesas pela Administração Pública, através dos mecanismos instituídos para esse fim, tais como a participação popular na discussão e elaboração dos planos e orçamentos (art. 48, parágrafo único, da LRF); a disponibilidade das contas dos administradores, para consulta dos cidadãos e instituições da sociedade; a emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária, de acesso ao público e ampla divulgação.

Por isso, diante de cada despesa criada, os agentes da administração pública precisam prever uma nova fonte de receita que compense o gasto, o que obriga a Administração a somente aumentar as despesas com salário dos funcionários, criação de cargos públicos, endividamento público, renúncia de receita, dentre outras, mediante previsão, dentro do Orçamento, de compensação da verba perdida, e isto pode se dar por meio novos impostos, de respeito no trato com a coisa pública, de aumento de arrecadação e combate à sonegação, dentre outros instrumentos.

Além disso, devem ser estabelecidas metas fiscais, para que o governante consiga planejar as receitas e despesas. Por isso, existem restrições adicionais para o controle das contas públicas em anos de eleição, com destaque para as seguintes:

- a. fica impedida a contratação de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO);
- b. é proibido ao governante contrair despesa que não possa ser paga no mesmo ano, sendo que a despesa só pode ser transferida para o ano seguinte se houver disponibilidade de caixa;
- c. é proibida qualquer ação que provoque aumento da despesa de pessoal nos Poderes Legislativo e Executivo nos 180 dias anteriores ao final da

legislatura ou mandato dos Chefes do Poder Executivo.

Assim, além de cumprir o papel de proporcionar recursos imediatos para que o Estado como um todo realize as suas funções constitucionais, busca também controlar a situação orçamentária evitando o comprometimento do futuro de suas instituições.

Para possibilitar a gestão responsável, eficiente, eficaz e, sobretudo, transparente em prol da sociedade, possibilitando não só aplicação de sanções àqueles que não cumprirem as determinações nela contidas, como também assegurando à sociedade o acompanhamento através da divulgação de todos os seus demonstrativos, além do controle externo da gestão pública exercido pelas Casas Legislativas auxiliadas pelos Tribunais de Contas, o controle também é exercido pelo cidadão comum e pelo Ministério Público, que atua objetivando dar cumprimento à referida Lei, fazendo-se presente no que tange às Receitas, pelas Promotorias de Defesa da Ordem Tributária e, no que se refere às Despesas e Créditos, pelas Promotorias do Patrimônio Público, que também são responsáveis pela fiscalização da legalidade dos contratos e licitações públicas (art. 31 da CF/88 e art. 56 a 59 da LRF).

No caso de infrações aos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a responsabilização ou sanção poderá ser administrativa (institucional), política e penal (pessoal) conforme dispõe a lei (art. 22, parágrafo único, art. 51, § 2º, art. 52, § 2º, art. 55, § 3º, e art. 73 da LRF).

Os órgãos da administração pública poderão ter suspensas as transferências voluntárias, as garantias e a contratação de operações de crédito, inclusas as antecipações de receitas orçamentárias. Enquanto as autoridades e demais responsáveis pelo cumprimento das regras trazidas por esta lei estarão sujeitos às sanções do Código Penal, da Lei de Crimes Fiscais (Lei nº 10.028, de 19.10.2000) e do Decreto-Lei nº 201/67, além de outros diplomas legais mencionados na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dentre as penas previstas estão a perda do cargo e a inabilitação de até cinco

anos para o exercício de qualquer função pública (oito anos em se tratando do Presidente da República). No caso de crimes contra as finanças públicas haverá detenção de até dois anos e reclusão de até quatro anos (com relação aos prefeitos e vereadores a detenção será de até três anos e reclusão de até doze anos), e no caso de infrações administrativas será aplicada multa sobre os vencimentos anuais do infrator.

A violação dos procedimentos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal ensejará, portanto, apuração nas esferas de responsabilidade, a iniciar-se pela administrativa, qualificando-se o objeto pelo fato de constituir ilícito contra a gestão pública. O processo administrativo regular poderá ter repercussões nos campos da responsabilização civil dos órgãos e da responsabilização penal e pessoal do gestor público.

No âmbito federal, esse procedimento administrativo está regulado na Lei nº 8.112/1990 (Estatuto dos Servidores Federais) e na Lei nº 9.784/1999, que contem procedimentos relativos às fases de instauração, instrução e decisão.

Entretanto, o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal não é simplesmente punir, ela é um código de conduta para os administradores públicos, na medida em que também valoriza aqueles gestores que administram seguindo as suas determinações. Por isso foram criados o Prêmio da Gestão Fiscal Responsável (Conselho Federal de Contabilidade) e o Prêmio Prefeito Empreendedor (SEBRAE).

Verifica-se, portanto, que:

Na medida em que os administradores de recursos públicos respeitem a LRF, agindo com responsabilidade, o contribuinte deixa de pagar a conta, seja por meio do aumento de impostos, redução nos investimentos ou cortes nos programas que atendam à sociedade.¹²⁰

¹²⁰ EDUCAÇÃO FISCAL NO RIO DE JANEIRO. Disponível em: <<http://www.educacaofiscal.rj.gov.br/duvidas2.shtml>>. Acesso em: 23 Nov. 2009.

6 CONCLUSÃO

A partir do estudo ora desenvolvido, é possível se extrair que as despesas devem ser fixadas de acordo com a previsão de receitas que serão arrecadadas durante o exercício financeiro e, para que haja um planejamento prévio destes gastos e ingressos é necessária a elaboração de um orçamento público, que se materializa através das leis orçamentárias e em conformidade com as normas e princípios constitucionais.

Assim que o orçamento se torna lei, cabe ao governo, além de prestar contas à sociedade do que fez com os recursos gastos, demonstrar que cumpriu os objetivos propostos e atingiu as metas estabelecidas.

E isto é feito, através da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, sendo que cada uma destas modalidades tem o seu próprio campo de atuação e que todas de forma integrada verificam se as pessoas e/ou entidades, que de alguma forma manipularam bens e dinheiro público, observaram os aspectos da legalidade, da legitimidade e da economicidade, inclusive, nos casos de subvenções públicas e de renúncia de receitas.

Por outro lado, embora seja possível se encontrar na doutrina diversos critérios para classificar o controle da Administração Pública, o presente estudo se ateve aos órgãos que efetivamente exercem esse controle, o momento em que ele pode ser exercido e, principalmente, analisou os principais aspectos dos controles interno, externo e social, previstos na Constituição Federal.

Desta última análise, pode-se extrair que além do controle exercido por cada um dos entes públicos internamente e do controle externo que fica a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas respectivo, vem sendo abordado por diversos doutrinadores o chamado controle social, que poderá ser exercido de maneira livre por qualquer pessoa ou entidade.

Confirmando tal possibilidade, pode-se verificar que a Lei de Responsabilidade Fiscal tem exatamente o papel de facilitar o acesso das pessoas a toda esta parafernália de leis, documentos e relatórios que envolvem o orçamento público e seu efetivo controle, por isso, já que visa, além do equilíbrio orçamentário, a transparência das contas públicas.

Desta forma, pode-se concluir que, realmente, existem diversos mecanismos a disposição da própria Administração Pública e da sociedade que possibilitam a realização do bem público, no entanto é preciso o haja um cuidadoso e constante acompanhamento de todo este processo que envolve a atividade financeira do estado para que este controle seja efetivamente realizado e, acima de tudo, sejam responsabilizados aqueles que atuarem em desacordo com as normas e princípios ora estudados.

Somente assim haverá a garantia de que esta atividade será exercida em prol das necessidades públicas e, sobretudo, sem que ocorra o desperdício do dinheiro público e o abuso de poder.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência fiscal e democracia*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARROS, Luiz Celso de. *Ciência das finanças: fundamentos de direito financeiro e tributário*. 5. ed. São Paulo: Edipro, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/>>. Acesso em: 19 Nov. 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF*, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 22 Nov. 2009.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/CGU/>>. Acesso em: 19 Nov. 2009.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF*, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 22 Nov. 2009.

BRASIL. Lei nº 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] República Federativa do Brasil, Brasília, DF*, 17 jul. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 21 Nov. 2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF*, 05 mai. 2000. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 21 Nov. 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. *Portal do Siafi*. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01.asp>. Acesso em: 2 Nov. 2009.

BRASIL. Portal do Orçamento Público. Disponível em: <<http://www.orcamento.org>>. Acesso em: 2 Nov. 2009.

BRASIL. Portal da Transparência da Presidência da República. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br>>. Acesso em: 21 Nov. 2009.

BRASIL. Portaria nº 144, de 10 de julho de 2000. Aprova o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://acesoseguro.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/regulacao/biblioteca_digital/Manual_auditoria_no_0.pdf>. Acesso em: 22 Nov. 2009.

BRASIL. Resolução nº 155, de 04 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF*, 9 dez. 2002. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/tcu/normativos/btcu_especial_01_de_13_02_2007.pdf>. Acesso em: 21 Nov. 2009.

BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado>. Acesso em: 2 Nov. 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/TCU>>. Acesso em: 21 Nov. 2009.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, José Carlos Oliveira de; SILVA, Lino Martins da. A fiscalização

exercida pelo Tribunal de Contas do município do Rio de Janeiro – o caso FUNDET. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 1, p.52-76, 2004. Disponível em: <http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=54&Itemid=51>. Acesso em: 14 nov. 2009.

CHALEGRE, Osório; SILVA, Ângelo Dimitre Bezerra Almeida da. Controle Externo, Tribunais de Contas e Controle Interno: interação para o fortalecimento da sociedade. In: SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1., Recife, 2007. *Anais eletrônicos*. Recife: UFPe, 2007. Disponível em: <<http://www.controladoria.ufpe.br/anais2007/arquivos/Area%20Tematica%20%28e%29/4.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2009.

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

_____ (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/64 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

EDUCAÇÃO FISCAL NO RIO DE JANEIRO. Disponível em: <<http://www.educacaofiscal.rj.gov.br/duvidas2.shtml>>. Acesso em: 23 Nov. 2009.

EVANGELISTA, Charles Mathusalem Soares. Evolução e Perspectivas do Controle dos Gastos Tributário. In: WORKSHOP GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO (Renúncia Fiscal), Brasília, 21 e 22 mai.2009. Disponível em: <<http://www.receita.gov.br/historico/estributarios/eventos/WorkShop/WorkShopGastosTributarios.htm>> Acesso em: 15 nov. 2009.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. A função dos Tribunais de Contas em relação às contas anuais: emitir parecer e julgar privativamente: o auxílio ao Poder Legislativo e o exercício da jurisdição própria. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, Distrito Federal, n. 28, p. 9-17, 2002. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br/dga/sedoc/Revista28.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2009.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. *Elementos de direito financeiro: Sistema orçamentário (PPA, LDO e LOA), Despesa pública, Receita pública, Responsabilidade fiscal e Controle da execução orçamentária*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES, Fernanda Cunha. O controle da administração pública no estado democrático de direito. *JusPodivm*. Disponível em <<http://www.juspodivm.com.br/artigo.aspx>>. Acesso em 18 Nov. 2009.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS-PEREIRA, Jose. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELO, Fernando Freitas. *Orçamento público e SIAFI*. Disponível em: <<http://www.virtual.vserver.com.br/>>. Acesso em: 22 nov. 2009.

MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

SEGUNDO, Rinaldo. Breves considerações sobre o Orçamento Público. *Jus Navigandi*. Teresina, ano 8, n. 135, 18 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4505>>. Acesso em: 08 nov. 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros. 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.