

RAUL CHAVES MACHADO

FISCALIZAÇÃO E CONTROLE NO ORÇAMENTO PÚBLICO
Os princípios Orçamentários e da *Accountability* no Ordenamento
Jurídico Brasileiro e sua Influência na Competência
Constitucional para o Controle da Gestão Pública.

Monografia apresentada como requisito
para conclusão do curso de Pós-
Graduação em Direito Tributário e
Financeiro do Instituto Brasiliense de
Direito Público -IDP

BRASÍLIA

2015

RESUMO

Este trabalho é um estudo *latu sensu* sobre orçamento público, em específico, seu controle, como instrumento complexo que confirma o compromisso das autoridades políticas e agentes públicos, a adoção e ao fiel cumprimento das regras de gerência fiscal, a prestação de contas e a publicação dos atos sobre sua gestão, e também possibilita o fortalecimento da democracia através da participação da cidadania nos processos de planejamento, execução e controle das atividades do Setor Público e conseqüentemente garante o melhor uso dos recursos públicos para satisfazer as necessidades coletivas através de ações do governo e de políticas públicas.

Palavras-chaves: orçamento público, execução orçamentária, controle financeiro e orçamentário.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	4
1. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS E CONTROLE FINANCEIRO.....	6
1.1 O Controle e os Princípios Orçamentários	7
1.1.1 Controle e o Princípio da Legalidade.....	7
1.1.2 Controle e o Princípio da Universalidade	8
1.1.3 Controle e o Princípio do Orçamento Bruto	9
1.1.4 Controle e o Princípio da Unidade.....	9
1.1.5 Controle e o Princípio da Anualidade.....	10
1.1.6 Controle e o Princípio da Precedência.....	10
1.1.7 Controle e o Princípio da Exclusividade.....	10
1.1.8 Controle e o Princípio da Especificação	11
1.1.9 Controle e o Princípio da Não-afetação da Receita	12
1.1.10 Controle e o Princípio do Equilíbrio Orçamentário	13
1.1.11 Controle e o Princípio da Publicidade	14
1.1.12 Controle e o Princípio da Proibição do estorno de verbas	15
1.1.13 Controle e o Princípio da Programação ou do Planejamento	16
1.2 Princípio da Accountability	16
2. INSTITUIÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONTROLE	19
2.1 O Congresso Nacional e o Controle Externo	21
2.1.1 Comissão Mista Permanente de Orçamento e Finanças	22
2.1.2 Senado Federal.....	24
2.1.4 Câmara dos Deputados	26
2.2 Tribunal de Contas da União	26
2.2.1 Controle e competências privativas do Tribunal de Contas da União	26
2.2.2 Da natureza jurídica das decisões e julgamentos do TCU	34
2.2.3 Algumas Competências do TCU segundo o STF	35
2.3 Sistemas de Controle Interno	36
2.3.1 O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	37
2.4 Controladoria Geral da União.....	39
2.5 Ministério Público.....	41
3. ORDENAMENTO LEGAL E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	43
3.1 Lei de Finanças Públicas, Lei nº 4.320/64.....	43
3.2 Decreto-Lei nº 200/67.....	44
3.3 SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira Federal	45
3.4 Constituição Federal	46
3.5 Reforma Gerencial de 2000 e Lei Complementar nº 101/00	47
3.5.1 Lei de Diretrizes Orçamentárias e LRF	51
3.5.2 Lei Orçamentária Anual e LRF.....	52
3.6 Instruções Normativas do TCU, Tomadas e Prestações de Contas	53
4. CONTROLE E PARTICIPAÇÃO SOCIAL.....	58
4.1 Orçamento Participativo	59
4.2 Denúncias e Representação	60
5. CONTROLE E A CONDUÇÃO DOS NEGÓCIOS PÚBLICOS	62
5.1 Controle, Governança e Governabilidade.....	62
5.2 Controle e Políticas Públicas	65
CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72

INTRODUÇÃO

Na antiguidade, o Estado obtinha suas receitas por meio da extorsão, da pilhagem e do saque sobre bens de outros Estados incorporados ou pela força ou pela vitória moral sobre os inimigos. Na idade média, foi a exploração das terras a maior fonte de recursos para o Estado. No Estado liberal clássico, tendo em vista o princípio da mínima intervenção do Estado na atividade econômica, as rendas com as terras decaíram e os tributos passaram a ser a sua principal fonte de riqueza. No século XX, o Estado passou do passivo *laissez-faire* a forte interventor na economia, assumindo funções planificadoras, de infra-estrutura e industriais que lhe proporcionaram, além das receitas tributárias, receitas patrimoniais de significativa monta. Nos últimos tempos, o novo liberalismo econômico reduziu ou eliminou as atividades industriais do Estado, de maneira que se restabelece a tributação como fonte expressiva das receitas públicas.

No Estado Liberal Clássico há o surgimento do controle sobre o orçamento público, materializado pelo surgimento de institutos políticos como a democracia e a cidadania, que são os principais fatores que contribuirão para o desenvolvimento deste trabalho e estão ligados à oposição ao Estado antigo, pré-democrático, no qual o monarca era o detentor de todo o patrimônio, independente deste ter sido originado da coletividade. Com as revoluções burguesas, neste período, inicia-se um novo modelo na administração do Estado; a de prestação de contas.¹

A atual concepção de Estado prescreve que este deve promover a satisfação das necessidades públicas. Para satisfação destas necessidades é preciso que se realize uma atividade financeira que consiste em: obter recursos, criar crédito público, gerir e planejar a aplicação dos recursos e, despender esses recursos. Sem a realização de uma atividade financeira ficaria inviável promover o atendimento destes anseios sociais. Assim, para evitar que a atividade financeira do Estado seja desviada da sua única finalidade, foram desenvolvidos alguns meios de controle da gestão orçamentária. O desenvolvimento destes meios de controle está relacionado à noção de que o orçamento do Estado é público, ou seja, pertence à coletividade, sendo responsáveis aqueles que o administram, devendo ser pública suas contas, e como veremos neste trabalho, esta análise remonta ao próprio desenvolvimento do Estado moderno e ao conceito de República.

¹ A Declaração francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em seu art. 15, diz que a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração.

Esta forma de prestação e outras que incidem sobre o orçamento são o objeto deste ensaio, este estudo busca demonstrar alguns dos principais mecanismos de controle orçamentário e financeiro utilizados pelo Estado brasileiro. Para tanto, será abordado o controle sobre a gestão pública, em *latu sensu* o controle financeiro e orçamentário. Sua estrutura tem alicerce em institutos como: Poderes, órgãos, leis e normas que compõem e asseguram a manutenção e o desenvolvimento da *res publicae*. O controle da administração pública é realizado por meio de fiscalizações e inspeções institucionais sobre as receitas e despesas, além da avaliação e julgamento das contas dos responsáveis pela aplicação de recursos públicos.

Serão abordadas as responsabilidades sobre as finanças públicas, sobre o controle exercido pelas entidades competentes e pela sociedade, e o que a própria administração faz em relação aos seus atos. Será analisado o controle das finanças, tanto em relação à fiscalização financeira quanto à fiscalização orçamentária. A primeira espécie está relacionada ao fluxo de recursos, considerados os ingressos e saídas, geridos pelo administrador, independente de serem ou não recursos orçamentários, e a segunda está relacionada à aplicação dos recursos públicos, conforme disciplinado nas leis orçamentárias, acompanhando o planejamento e execução da arrecadação e das despesas dos recursos e a sua aplicação financeira quando não utilizados.

Ao longo de nosso estudo, abordaremos alguns tipos de fiscalização que são importantes no controle das finanças públicas. Entre eles estão: a fiscalização contábil, que é relacionada à aplicação dos recursos públicos conforme as técnicas contábeis; a fiscalização operacional, relacionada à verificação do cumprimento de metas, dos resultados alcançados, da eficácia e eficiência da gestão dos recursos públicos; e a fiscalização patrimonial, que relaciona-se ao controle, salvaguarda, conservação e na alienação de bens públicos.

1. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS E CONTROLE FINANCEIRO

Um princípio é um começo, uma diretriz, uma fonte e uma essência de onde as coisas procedem. José Cretella Junior diz que “Princípios de uma ciência são as preposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subsequentes. Princípios neste sentido são os alicerces, os fundamentos da ciência”.² OS Princípios são ordenações que se irradiam e imantam o sistema de normas,³ que constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância.

Assim, os princípios orçamentários são instrumentos balizadores para a atuação do controle, onde se estabelece um padrão de comportamento, construído por um conjunto de regras estabelecidas sobre os prismas dos princípios de matéria orçamentária e legais, o que propicia a viabilidade de se comparar o que foi feito com o que deveria ter sido feito. Ricardo Lobo Torres a respeito dos princípios orçamentários aduz: “Os princípios financeiros são dotados de eficácia, isto é, produzem efeitos e vinculam a eficácia principiológica, conducente à normativa plena, e não a eficácia própria da regra concreta, atributiva de direitos e obrigações”.⁴

Desta forma, antes da incidência do controle, deve-se verificar qual a regra aplicável àquele caso, qual princípio que não deve de forma alguma ser deixado de ser observado e quais suas possíveis exceções, para depois aferir se o que foi realizado está ou não de acordo com o estabelecido no ordenamento jurídico.

Portanto, logicamente não se pode realizar o controle sobre algo que não se sabe certo ou duvidoso. Somente após estabelecer o padrão a ser seguido, pode-se avaliar o desempenho daquilo que foi realizado. A partir da comparação entre o que o regramento determina e o que foi realizado, pode-se então averiguar possíveis desvios e corrigi-los.

² JÚNIOR, José Cretella, *Filosofia do Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, forense, 1999, p. 35.

³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, P. 79.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo . *Curso de Direito Financeiro e Tributário* . Rio de Janeiro, Renovar, 2007, p. 77.

1.1 O Controle e os Princípios Orçamentários

1.1.1 Controle e o Princípio da Legalidade

Como forma de governo, a República erige como característica, que a aplicação de recursos públicos dependem de autorização legislativa, da anuência dos representantes do povo. Essa aplicação se dá através da apreciação e autorização das leis orçamentárias e da observação outras normas do ordenamento jurídico. Ou seja, no Brasil, os recursos públicos só poderão ser utilizados nos termos das leis orçamentárias e das leis que autorizam créditos suplementares e especiais, limitando e responsabilizando a ação do Poder Público.

Entretanto, modernamente, o orçamento não é mais apenas autorizativo, um pré-requisito para a realização do gasto público que deve também seguir outras normas jurídicas para sua execução como a observação da lei de licitações e dos limites e normas delimitados na Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, como só autorizava,⁵ ninguém poderia exigir a efetivação das despesas previstas na Lei Orçamentária apenas pelo fato delas estarem ali amparadas, entretanto, quando realizada, sofrerá uma série de controles sobre o fiel cumprimento destas normas orçamentárias e das demais que afetam o desdobramento da despesa, como veremos mais adiante em nosso trabalho. Hoje, o orçamento é impositivo, ele tem de realizar o gasto disciplinado na Lei Orçament e sofre o mesmo controle do antigo orçamento autorizativo. Mesmo com a mudança, não se altera ao disciplinado na Carta Constitucional, que em seu artigo 167, incisos I e II, demonstram bem este princípio uma vez que veda o início de programas e projetos não incluídos na lei orçamentária anual bem como a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Porém, o Poder legislativo não precisa autorizar a abertura de créditos extraordinários⁶ que, dada a situação emergencial e excepcional, dispensa esta autorização legislativa ao Poder Executivo, exercendo se apenas o controle sobre a aplicação dos recursos, se estes ocorrerem conforme a especificação para aplicação das dotações, se atenderam a situação aduzida para o lançamento daquele crédito.

O princípio da legalidade seria como um *check and balances* propondo combater as possíveis arbitrariedades financeiras emanadas do poder público que poderiam

⁵ GIACOMONI, James. (2002) *Orçamento Público*. 11. ed. São Paulo: Atlas. P.256

⁶ artigo 167, §3º da CF);

desequilibrar o orçamento. Somente por meio de normas legais podem ser criadas obrigações aos indivíduos. Atendendo a esse princípio, todas as leis orçamentárias, PPA, LDO e LOA, bem como os planos, programas, operações e abertura de créditos, transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma dotação para outra,⁷ são preparadas e encaminhadas pelo Poder Executivo para que sejam discutidas e aprovadas pelo Legislativo, cabendo ainda a este Poder, além de criar e regular o ordenamento sobre as finanças públicas, fiscalizar a execução dos orçamentos.

1.1.2 Controle e o Princípio da Universalidade

O orçamento, além de único, deve conter todas as receitas e todas as despesas da Administração, contemplando seus valores brutos, compreendendo um plano financeiro global, não devendo existir despesas ou receitas estranhas ao controle da atividade econômica estatal.

Desta forma os artigos 2º, 3º e 4º da Lei nº 4.320/64 disciplinam que a Lei de Meios conterà a discriminação de todas as receitas e despesas, próprias dos órgãos de governo e da administração centralizada, ou que por intermédio delas deva se realizar, com a finalidade de evidenciar a política econômica e financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anuidade. Se inclui nessa totalidade as operações de crédito autorizadas em lei e exclui-se as operações de crédito por antecipação de receita e outros atos extra-orçamentários como as emissões de papel-moeda, as cauções, depósitos, consignações e demais entradas compensatórias no ativo, e no passivo financeiro.

O artigo 165, §5º da Carta Magna estatuiu que a Lei Orçamentária Anual incluirá o orçamento fiscal de todos os poderes, órgãos ou fundos; o orçamento de investimento das empresas estatais; orçamento da seguridade social de todos os poderes, órgãos e fundos. A idéia do legislador foi de que a centralização de receitas e despesas em um único documento propicia o equilíbrio orçamentário, uma vez que elimina possíveis movimentações orçamentárias e rúbricas separadas da lei orçamentária, além de contribuir para a fiscalização exercida pelo controle externo. Ou seja, o princípio da universalidade está claramente incorporado à legislação orçamentária brasileira, possibilitando ao legislativo conhecer *a priori* todas as receitas e despesas do governo, dar prévia autorização para a

⁷ HARADA, Kiyoshi. (2004) *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas. P.93

realização da respectiva arrecadação e impede o executivo de realizar qualquer operação de receitas e despesas sem prévia autorização parlamentar.⁸

A exceção feita a este princípio e ao princípio da anterioridade tributária que diz que o tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi criado ou majorado, é o que entende a Súmula 66 do STF:⁹ “É legítima a cobrança do tributo se houver sido criado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro”. Neste caso, a receita de novo tributo poderá ser arrecadada no exercício seguinte ao que foi criado. Em resumo, o que a súmula quer dizer é que, diante do questionamento quanto à necessidade de que as alterações na legislação tributária sejam aprovadas antes da LDO, para que ela possa sobre aquelas dispor, o tributo pode ser criado mesmo após a aprovação da LDO e até o final do exercício, para cobrança a partir do primeiro dia do exercício subsequente, o que gera dissociação da cobrança de tributos da alocação de recursos que poderiam estar previstos nesta Lei.

1.1.3 Controle e o Princípio do Orçamento Bruto

Tal princípio é vital para o controle contábil e financeiro, uma vez que é apurado o principal estabelecido nas contas e balancetes dos órgãos da administração pública. Este princípio consubstancia-se pelo princípio da Universalidade. O princípio do orçamento bruto é importante para o controle uma vez que o art. 6º da Lei nº 4320/64 estabelece que as receitas e despesas constarão no orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções. Ou seja, veda que as despesas ou receitas sejam incluídas no orçamento, nos seus montantes líquidos, constando do orçamento, em sua integralidade, os descontos disciplinados pela Constituição Federal e as receitas obtidas através de impostos e outras entradas, facilitando a observação dos montantes previstos e sua fiel execução e arrecadação.

1.1.4 Controle e o Princípio da Unidade

Só existe um orçamento para cada ente federativo, um orçamento para a União, um para cada Estado e um para cada Município, onde cada ente deve possuir a sua própria Lei Orçamentária, fundamentado em uma política orçamentária e estruturada uniformemente. Conforme já visto, o Orçamento Geral da União possui três peças, o Orçamento Fiscal, o Orçamento da Seguridade Social e o Orçamento de Investimento,

⁸ GIACOMONI, James. (2002) *Orçamento Público*. 11. ed. São Paulo: Atlas. p.73

⁹ Sessão Plenária de 13/12/1963

contidos em uma única lei orçamentária, que não representa afronta ao princípio da unidade,¹⁰ pois o Orçamento é único, válido para as três esferas de Poderes. O que há, é apenas volumes diferentes segundo áreas de atuação do Governo em seus respectivos entes. O que não pode haver é múltiplos orçamentos em uma mesma esfera, caixas e fundos não discriminados e não controlados pelos órgãos responsáveis.

1.1.5 Controle e o Princípio da Anualidade

Este princípio estabelece que o orçamento deve ter vigência limitada no tempo, um ano. Este período limitado, onde no Brasil coincide com o ano ou exercício financeiro, ou seja, de 01/01 a 31/12, estabelece um limite de tempo para as estimativas de receita e fixação da despesa. Assim, o orçamento deve se realizar no exercício que corresponde ao próprio ano fiscal. Orçamento público é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz em termos financeiros, para o período determinado de um ano, os planos e programas de trabalho do governo. Em conformidade com esse princípio, a autorização legislativa do gasto deve ser renovada a cada exercício financeiro.

1.1.6 Controle e o Princípio da Precedência

Estabelece este princípio que a aprovação do orçamento deverá ocorrer antes do exercício financeiro a qual se refere. A Carta Constitucional, especificamente no art. 35, § 2º, do ADCT, determina que as leis orçamentárias sejam encaminhadas, votadas e aprovadas num determinado exercício financeiro para vigorarem no exercício seguinte. Exceção feita aos créditos adicionais que são autorizados e abertos no mesmo exercício financeiro.

1.1.7 Controle e o Princípio da Exclusividade

Disciplina o art. 165, § 8º da Carta Constitucional, que a lei orçamentária anual não poderá conter dispositivos estranhos à fixação das despesas e previsão das receitas, ressalvada a autorização para a abertura de créditos suplementares, a contratação de operações de crédito ou por contratação de operações de crédito por antecipação da receita orçamentária. Isso permite uma maior atuação do controle, já que somente matéria orçamentária e financeira será permitida no processo legiferante.

¹⁰ HARADA, Kiyoshi. (2004) *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas. P.93

Essa restrição evita que ao encaminhar o projeto de lei de orçamento, o Chefe do Poder Executivo, aproveite a oportunidade e inclua outras matérias que não sejam orçamentárias, o que era muito comum em anterior engenharia constitucional. Portanto, na lei orçamentária deveria tratar somente da previsão de receitas e da fixação de despesas, entretanto, a Constituição permite que as matérias acima mencionadas na ressalva sejam incluídas na LOA, haja vista que guardam pertinência com o orçamento.

1.1.8 Controle e o Princípio da Especificação

Também chamado de princípio da especialização ou da discriminação, impõe este a classificação e designação dos itens que devem constar na Lei de Orçamento, onde, conforme o § 1º do art. 15 da Lei nº 4.320/64, a discriminação da despesa farse-á no mínimo por elementos. Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins. Assim, as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação.¹¹ Ou seja, controle atua melhor quando especificados a destinação das dotações e a forma de aplicação dos recursos.

Também a Lei nº 4.320/64, incorpora o princípio no seu art. 5º, quando diz que a Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado os programas de trabalho que são os investimentos em regime de execução especial, que por sua natureza, não possam ser realizados de acordo com as normas gerais de execução de despesas.

Esse princípio impõe a classificação e designação dos itens que devem constar na LOA, opondo-se à inclusão de valores globais, de forma genérica, ilimitados e sem discriminação e ainda, o início de programas ou projetos não incluídos na LOA e a realização de despesas ou assunção de obrigações que excedam os créditos orçamentários ou adicionais conforme o art. 167, incisos I, II e VI da Constituição Federal.

O art. 23 da Lei nº 4.320/64 determina que o Poder executivo deverá estabelecer um quadro de detalhamento das receitas e das despesas de capital. Esse

¹¹ GIACOMONI, James. (2002) *Orçamento Público*. 11. ed. São Paulo: Atlas. P. 82

detalhamento da receita e da despesa desdobra a classificação da arrecadação e dos investimentos aprovados na lei orçamentária.

O art. 8º da LRF estabelece que 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. Essa norma se coaduna com o princípio da especificação, onde estabelece a publicação do detalhamento mensal da despesa através de Decreto, especificando, pormenorizando o gasto público. Portanto, as receitas e as despesas devem aparecer de forma discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, as origens dos recursos e sua aplicação, ou seja, as despesas devem ser classificadas com um nível de desagregação tal que facilite a análise por parte do controle, tendo o objetivo de facilitar a função de acompanhamento e controle do gasto público, pois inibe a concessão de autorizações genéricas, as comumente conhecidas emendas curinga ou “rachadinhas”, que propiciam demasiada flexibilidade e arbítrio ao Poder Executivo, dando mais segurança ao contribuinte e ao Controle Legislativo.

1.1.9 Controle e o Princípio da Não-afetação da Receita

A receita orçamentária não pode ser vinculada a órgãos ou fundos, ressalvados os casos permitidos pela própria Constituição Federal. Portanto, nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos casos ou a determinado gasto. Ou seja, a receita não pode ter vinculações. Essas reduzem o grau de liberdade do gestor e engessam o planejamento de longo, médio e curto prazos, possibilitando maior austeridade fiscal e controle na aplicação dos recursos.

Este princípio encontra-se claramente expresso no inciso IV do art. 167 da Carta Magna, mas aplica-se somente às receitas de impostos onde reza que são vedados a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as receitas de impostos que podem ser vinculadas, que são: Os fundos de participação dos municípios; Fundo de participação dos estados; os recursos destinados para as ações e serviços públicos de saúde; recursos destinados para a manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental, o FUNDEF; os recursos destinados às atividades da administração tributária, conforme os Arts. 198, § 2º, 212, 37, XXII, da Constituição Federal; os recursos destinados à prestação de garantia às operações de crédito por antecipação da receita, AROs, disciplinado no art. 165, § 8º da Lei Maior e os recursos destinados à prestação de contragarantia à União e para

pagamento de débitos para com esta, art. 167, § 4º. Inclui-se também os recursos previstos pela Emenda Constitucional nº 42/03, que são recursos destinados a programa de apoio à inclusão e promoção social, extensivos somente a Estados e o Distrito Federal, em até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, disciplinado no Art. 204, parágrafo único e os recursos destinados ao fundo estadual de fomento à cultura, para o financiamento de programas e projetos culturais, extensivos somente a Estados e o Distrito Federal, também em até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida conforme o art. 216, § 6º da Carta Constitucional de 1998.

1.1.10 Controle e o Princípio do Equilíbrio Orçamentário

O orçamento deverá manter o equilíbrio, do ponto de vista financeiro, entre os valores de receita e de despesa. As despesas deverão acompanhar a evolução das receitas. Do ponto de vista contábil, o orçamento deverá manter o equilíbrio entre os valores de receita e de despesa. Assim, na LOA, o total das receitas deverá se igual ao das despesas. Isso não significa que ao final da gestão, do exercício financeiro, os valores serão iguais, aliás, essa possibilidade é pouco provável.

A Carta Magna em seu art. 167, inc. III, adota uma posição bem realista sobre o equilíbrio quando propõe que o equilíbrio entre operações de crédito e as despesas de capital através da vedação da 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 pela maioria absoluta do Poder Legislativo.

Portanto, o endividamento só pode ser admitido para a realização de investimento ou abatimento da dívida. Ou seja, deve-se evitar tomar dinheiro emprestado para gastar com despesas correntes, mas pode-se pegar emprestado para cobrir despesa de capital, onde o déficit aqui é permitido. Essa é uma norma lógica e de grande importância para as finanças públicas do País. Na verdade, Esta é a conhecida Regra de Ouro reforçada na Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 12, § 2º onde disciplina que 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.

Observa-se, mais uma vez, que não é obrigatório o alcance do equilíbrio nas contas públicas, mas é sim, obrigatória, a busca deste equilíbrio,¹² por isso a existência de

¹² HARADA, Kiyoshi. (2004) *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas. P.91.

mecanismos como os empréstimos para o financiamento de despesas e programas. Ou seja, atualmente não mais se busca o equilíbrio orçamentário formal, mas sim o equilíbrio das finanças públicas. O Estado deverá pautar sua gestão pelo equilíbrio entre receitas e despesas. A LRF consagra ainda este princípio, incorporando-o às finanças públicas, estabelecendo o princípio geral do equilíbrio, onde as despesas deverão acompanhar a evolução das receitas, caso contrário, deverá haver limitação de empenho conforme disciplina seu art. 9º.

Ainda existe previsão na LRF, em seu art. 4º, inciso I, alínea a, de que a LDO disporá sobre o equilíbrio entre receita e despesa, sendo esta lei o instrumento mais importante para a obtenção do equilíbrio nas contas públicas, a partir de um conjunto de metas que, após aprovadas, passam a ser compromisso de governo e principal fonte de controle na busca do equilíbrio fiscal. Assim, este equilíbrio fiscal exige mais que o simples equilíbrio entre receitas e despesas, exige-se um superávit fiscal, ou seja, a receita primária deve superar a despesa primária, de forma que o saldo possa ser utilizado para pagamento do serviço da dívida pública.

1.1.11 Controle e o Princípio da Publicidade

É um dos princípios que regem a administração pública, inferindo que todos os seus atos e fatos, que são públicos, em princípio, devem ser acessíveis à sociedade, ressalvados aqueles que comprometam a segurança nacional. A publicidade concretiza-se através da divulgação no Diário Oficial, Editais, jornais e demais meios de comunicação, de seus atos e fatos, para conhecimento do público em geral, da produção de seus efeitos e também do controle social.

A Constituição Federal de 1988 inova na orientação prevista no art. 37 dos princípios regentes dos atos administrativos em geral, aplicando-os também à matéria orçamentária, elevando em nível constitucional o princípio da publicidade. O § 3º do seu art. 165 determina que o Poder Executivo deverá publicar, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, o relatório resumido da execução orçamentária. Já o § 6º deste mesmo artigo, prevê que o projeto da lei orçamentária venha acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

A LRF ampliou o entendimento a esse princípio ao determinar obrigações ao poder público acerca da transparência da gestão fiscal, delimitando em seu art. 48 que são

instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Ainda no art. 48, seu parágrafo único prevê que a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

O art. 49 da LRF determina que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. Portanto, verifica-se que existem normas garantindo à sociedade acesso às informações sobre a execução das despesas, arrecadação de receitas e prestação das contas dos administradores e gestores públicos.

A Publicidade é instrumento indissociável para a atuação do controle popular conforme explica Odete Medauar,¹³ quando diz que "O tema da transparência e visibilidade, também tratado como publicidade da atuação administrativa, encontra-se associado a reivindicação geral da democracia administrativa". Devido sua importância não só neste capítulo, mas como em todo trabalho, trataremos desta questão democrática do exercício da cidadania e de seus instrumentos em capítulo específico sobre a participação pública e o controle Social.

1.1.12 Controle e o Princípio da Proibição do estorno de verbas

É vedada a transposição, o remanejamento ou a transferência ou recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa, bem como a utilização, sem autorização legislativa, dos recursos do orçamento fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações ou fundos. Tal regramento está disciplinado Pela Carta Constitucional em específico o art. 167, incisos VI e VIII. O Instituto tem o viés de planejamento, prever para prover a continuidade dos programas e projetos desenhados pelas políticas públicas de governo.

13 Medauar, Odete. Direito Administrativo Moderno. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 139.

1.1.13 Controle e o Princípio da Programação ou do Planejamento

Estabelece a necessidade de diagnosticar e antever as ações num certo lapso de tempo, em função dos objetivos a serem atingidos ou almejados, recursos disponíveis e o efetivo controle dos gastos, consistindo que os projetos com duração superior a um exercício financeiro só devem constar na Lei Orçamentária se estiverem previstos no Plano Plurianual. É a chamada interligação entre planejamento e orçamento. Com o surgimento do Plano Plurianual na Constituição Federal de 1988 e ainda com a Lei de Responsabilidade Fiscal, introduziu-se o princípio orçamentário da programação, a programação consiste que todos os projetos de gastos devem constar na LOA.

A programação Financeira está ligada as atividades relativas ao orçamento de caixa, compreendendo a previsão do comportamento da receita, a consolidação dos cronogramas de desembolso e o estabelecimento do fluxo de caixa. Quanto a programação orçamentária, seu atributo é a identificação dos produtos finais de uma organização, representados pelos seus programas e subprogramas, fixados a partir dos objetivos constantes dos planos de governo, além da determinação dos recursos reais e financeiros exigidos e das medidas de coordenação e compatibilização requeridas.

Enfatizando esse princípio, existe previsão na LRF em seus art. 1º, § 1º e art. 8º, que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe ação planejada e transparente e ainda há previsão de que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a LDO o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Assim, o planejamento sobre as contas públicas implica que os balanços orçamentário, financeiro e patrimonial bem como a demonstração das variações patrimoniais contribuem nas demonstrações das previsões e execuções do orçamento e permitem o planejamento das ações governamentais bem como o controle sobre como foi gasto e quanto foi arrecadado e se o mesmo se deu de acordo com o planejamento do orçamento em questão.

1.2 Princípio da Accountability

Com o avanço dos institutos da democracia e da participação social, observa-se que não basta, para a condução dos negócios públicos, só a aplicação do princípio da publicidade e o controle institucional e político, é necessário que haja a transparência da Administração que contribuirá para garantir os direitos dos administrados e as condições de

legalidade, porque atribui à população o direito de conhecer o modo como a Administração atua e toma decisões, vindo a possibilitar o controle específico e permanente sobre suas atividades administrativas e também financeiras, dando responsabilidade a tomada de decisões que envolvem o erário e também a todo patrimônio público. Transparência não deve ser confundida com o princípio da publicidade no orçamento, esse primeiro princípio faz com que no orçamento público constem, expressa e claramente, todos os gastos, receitas e empréstimos assumidos pelo Estado, bem como seus planos, projetos, atividades e outros como execução e avaliação dos atos, que de tal forma, sejam de conhecimento amplo e irrestrito. A transparência envolve a publicidade e a clareza, onde o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completo, sendo que seu entendimento deverá ser acessível à sociedade e não só aos técnicos que o elaboram tornando o orçamento um instrumento eficaz e eficiente de políticas públicas conforme estudaremos no último capítulo deste trabalho.

Os cidadãos conseguirão atuar e influenciar na gestão pública com a participação política popular, conduzindo sua volitividade ao representante eleito na formulação da agenda pública, participando das discussões e deliberações públicas, acompanhando e fiscalizando a gestão pública, e principalmente, exigindo a prestação de contas com transparência e popularização dos conteúdos orçamentários. Assim, Núria Grau coloca:

Os mecanismos atuais de controle social estão muito mais voltados para os agentes públicos e políticos, esquecendo-se do próprio Estado enquanto estrutura político-institucional que não fica sujeita aos mecanismos de controle, sejam eles legais ou sociais. Portanto, pensar em efetivo controle social significa pensar na construção de uma extensa rede de organizações da sociedade civil que trabalhem principalmente a “formação democrática de opinião”.¹⁴

Bresser Pereira,¹⁵ fala que, sem dúvida, um objetivo intermediário fundamental em qualquer regime democrático é aumentar a responsabilização, a *accountability*¹⁶ dos governantes. Os políticos devem estar permanentemente prestando contas aos cidadãos, onde quanto mais clara for a responsabilidade do político perante os cidadãos, e a cobrança destes em relação ao governante, mais democrático será o regime.

¹⁴ Grau, Nuria Cunill. *Repensando o público através da sociedade: novas formas de gestão pública e representação social*. Tradução de Carolina Andrade. Rio de Janeiro, Revan; Brasília, ENAP. 1998. p. 98.

¹⁵ Bresser Pereira, Luiz Carlos. *Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil*. São Paulo: Editora 34. 1996. p. 120.

¹⁶ O princípio da *accountability* teve origem no *Budget Enforcement Act* de 1990; dos EUA, sendo aplicado no *Tratado de Maastricht* em 1992; pela Comunidade Econômica Européia e no *Fiscal Responsibility Act* aplicado na Nova Zelândia em 1994; que inspirou a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000).

Entende-se então que a qualidade da democracia depende em ampla medida da efetividade do mecanismo através do quais os governos são obrigados a responsabilizar-se perante os cidadãos pelos resultados de suas ações. Neste liame, Przewoski¹⁷ diz que três são as espécies de relacionamentos institucionais no interior do Estado, ou seja, existe uma relação direta entre os governos e os agentes econômicos privados quando se trata da regulação dos mais diversos setores econômicos, há também uma relação entre os agentes políticos e a burocracia estatal, em especial quando se pensa na supervisão dos atos político-administrativos, e, por fim, e a mais importante, é a relação que se estabelece entre os cidadãos comuns e o governo, o que pode indicar o nível de responsabilização do poder público pelos seus atos frente à administração da coisa pública. No caso do Brasil, os instrumentos e/ou mecanismos de controle social são muito mais *ex-post* do que *ex-ante*, isto é, quando se pensa em *accountability*, fica-se praticamente restrito à do tipo vertical, o que O'Donnell¹⁸ chama de *accountability* vertical eleitoral (*Electoral Vertical Accountability*). Desta forma a prestação de contas torna-se muito mais retrospectiva, restringindo o controle social a uma mera possibilidade dos cidadãos eleitores exercerem seu poder de veto a má gestão pública, e aos seus respectivos agentes políticos, em futuros processos eleitorais.

O ideal seria que essa *accountability* pudesse ter um maior alcance, permitindo o controle social ao longo de todo o processo orçamentário e não somente no final, nas urnas. Obviamente que se deve levar em consideração o enorme poder que a burocracia estatal possui para interferir nos processos de regulação e também decisórios, isso sem contar nos desvios patrimonialistas que assolam historicamente nossa nação. Portanto, pensar em controle social significa pensar não só em controle sobre os agentes políticos e suas decisões, mas também sobre a burocracia do Estado.¹⁹

¹⁷ Przewoski, Adam. “*Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agente x principal*”, in PEREIRA, L.C. Bresser e SPINK, Peter, *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*, 3a edição, Rio de Janeiro: Editora FGV. 1999 p. 86.

¹⁸ O'donnel, Guilherme., “Notas sobre várias *Accountabilities*”. In: Borrador, Buenos Aires, Universidade Torquato Di Tella. 2000. p. 179

¹⁹ Grau, Nuria Cunill. *Repensando o público através da sociedade: novas formas de gestão pública e representação social*. Tradução de Carolina Andrade. Rio de Janeiro, Revan; Brasília, ENAP. 1998. p. 99.

2. INSTITUIÇÕES GOVERNAMENTAIS E CONTROLE

Antônio L. de Souza Franco,²⁰ diz que toda sociedade que desenvolve uma atividade financeira, tem uma organização administrativa que corresponde ao seu tamanho e demandas sociais e que historicamente, tais atividades deram-se em três tendências principais: A tendência da autonomização, onde a organização financeira tendia a diferenciar-se dos órgãos administrativos gerais da coletividade; A tendência a especialização, onde a organização administrativa tendia a especialização de alguns órgãos específicos voltados á gestão financeira concentrando suas respectivas competências, e por fim, a tendência a unificação, uma fase mais avançada onde se integra numa mesma estrutura orgânica, a complexidade de todos os órgãos com funções financeiras.

Ou seja, estas três tendências levam a três tipos de orçamento, o orçamento legislativo, que é o orçamento cuja elaboração, discussão e votação competem ao Poder Legislativo, cabendo ao Executivo a sua realização, sendo utilizado basicamente em países parlamentaristas. Esse tipo de orçamento foi utilizado no Brasil, onde foi previsto inicialmente na Constituição Imperial de 1824, posteriormente modificado em 1826, onde uma reforma nessa constituição foi realizada a transferência da elaboração da proposta orçamentária para o Poder Executivo.

Existe o orçamento executivo, que é o tipo de orçamento cuja elaboração, aprovação e execução e controle competem ao Poder Executivo. É utilizado geralmente em países de governos absolutistas. Esse tipo ainda não foi experimentado no Brasil.

Por fim, ao orçamento misto, onde cuja competência para elaboração das propostas e envio ao Legislativo e privativa do Poder Executivo, competindo ao Poder Legislativo a sua discussão e aprovação. É o tipo de orçamento democrático, onde os representantes do povo, os Deputados e dos entes federados, Senadores, autorizam o Executivo a realizar os gastos públicos conforme aprovado em lei, observando sempre o princípio da legalidade,²¹ sendo esse o tipo de orçamento adotado no Brasil.

Este último modelo, o misto, é unificado, onde todo o orçamento de todos os poderes, estão alocados em um só documento estruturado pelas necessidades com os gastos e os objetivos a atingir das unidades administrativas, consolidado pelas Unidades

²⁰ Franco, Antônio L. de Souza. Finanças Públicas e Direito Financeiro. Coimbra: Almedina, 1998, p. 275.
²¹ HARADA, Kiyoshi. (2004) Direito Financeiro e Tributário. 13. ed. São Paulo: Atlas. P.107

orçamentárias e posteriormente consolidado pelos órgãos setoriais de orçamento, no qual, finalmente envia, ao órgão central de planejamento para promover a consolidação geral e o envio do projeto de lei orçamentária ao Chefe do Poder Executivo.

O controle sobre a finanças não esta somente na etapa da execução e do acompanhamento e da avaliação orçamentária, se encontra também na etapa de planejamento, onde as atribuições dos controles internos sobre a utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais, bem como da observação sobre falhas e desvios entre outras, poderá evitar desperdícios nas reivindicações solicitadas pelas unidades administrativas e pelos demais órgãos da administração pública.²²

Daí a importância das instituições governamentais de controle, instituições que estão inseridas em um complexo orgânico, em um emaranhado de estruturas normativas diferenciadas que se indicam e se especificam mutuamente, dando a cada instituto competências no controle da coisa pública em diferentes etapas e situações, permeando este controle entre os Poderes, órgãos e unidades da federação, como um todo orgânico, onde deverão zelar pela aplicação dos recursos dispostos pela coletividade.

Assim, reza o art. 70 da Carta Constitucional 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. Ou seja, quanto à localização do órgão controlador ele pode ser definido como controle interno sendo aquele compreendendo o controle administrativo do próprio administrador ou gestor, integrante de todos os Poderes e integrado posteriormente pelo Poder Executivo através do Órgão Central de Controle, como o estabelecido no art. 74. da Constituição Federal, e, o controle externo, como aquele exercido por órgão não pertencente a estrutura administrativa do controlado, demonstrado no artigo 71. A titularidade do controle externo no Brasil é exercida pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

Ademais, definiremos algumas das mais importantes instituições públicas e seu papel no controle financeiro e orçamentário da união.

22 Chiavenato, Idalberto. *Administração Geral e Pública*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. p.414.

2.1 O Congresso Nacional e o Controle Externo

Eduardo Lobo Botelho Gualazzil²³, descreve seis tipos, ou espécies de experiências em controle externo ou parlamentar. Para se determinar qual o tipo, o autor aponta alguns critérios circunstanciais que delimitam o tipo de controle e sua incidência, como o grau de independência do órgão de controle em relação ao Poder político, Parlamento ou Governo, a composição estrutural do órgão, a amplitude das competências e a titularidade eventual de funções jurisdicionais. Assim o autor apresenta dentre estes sistemas, o latino-americano, que:

5º) LATINO-AMERICANO – difundido em toda a América Latina – as funções de controle são exercidas por dois órgãos, distintos, *Controladoria Geral* e *Tribunais de Contas*; em alguns Estados, como no Chile, Colômbia e Venezuela, falta o Tribunal de Contas, ao passo que, no Brasil, inexistente a Controladoria Geral, motivo por que os Tribunais de Contas do Brasil justificadamente assumem extrema relevância, no controle legislativo ou parlamentar;

Gualazzil não especifica a Controladoria Geral no Brasil, uma vez que sua obra é de 1992 e a Controladoria-Geral da União foi criada no dia 2 de abril de 2001, pela Medida Provisória nº 2.143-31. Sendo esta vinculada diretamente à Presidência da República com o propósito de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público, adentraremos nesta instituição de controle de forma oportuna e ainda neste capítulo.

Dos mais importantes artigos da Constituição da República para este trabalho, repisamos os artigos 70 e 71, pois disciplinam a fiscalização Congresso Nacional, Tribunal de Contas e pelo sistema de controle interno de cada poder. Os dispositivos supra, indicam dois importantes aspectos sobre o controle externo, um primeiro, o aspecto objetivo, está ligado ao controle que abrange todas as atividades administrativas desenvolvidas pelo poder público que impliquem receitas, despesas e nascimento ou extinção de direitos ou obrigações, e os aspectos avaliados que são a legalidade, a legitimidade, economicidade e o cumprimento de resultados de programas de trabalho. Quanto aos aspectos subjetivos, conforme disciplina o Parágrafo único do art. 70, a ação fiscalizadora do controle externo incidirá sobre todas as pessoas físicas, ou jurídicas, públicas ou privadas, sujeitas à jurisdição

²³ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. Regime Jurídico dos tribunais de contas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p32-33

ou ao alcance do TCU e dos demais controles, desde que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem bens e valores públicos.

Relembramos que as leis orçamentárias, a Lei Orçamentária Anual, Lei de Diretrizes Orçamentária e a Lei de Plano Plurianual, além da lei que solicitar a autorização para abertura de créditos adicionais são da iniciativa privativa e vinculada do Chefe do Poder Executivo. Entretanto, a apreciação e votação desses projetos são da exclusiva e indelegável competência do Poder Legislativo. Assim, o processo legislativo orçamentário é especial, se restringe a emendas e à rejeição das leis, discutindo e votando o projeto e as emendas pendentes de decisão do plenário, aprovando, através de decreto legislativo, a lei orçamentária.

Nos termos da CF, artigos 48, II e 166, a apreciação será feita conjuntamente, nos termos do regimento comum, pelas duas Casas do Congresso Nacional no caso bicameral da União.

2.1.1 Comissão Mista Permanente de Orçamento e Finanças

Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) é a Comissão mista permanente de orçamento e finanças do Congresso Nacional, criada por previsão constitucional do art. 166, §1º da atual Carta Constitucional, que delimita a competência da Comissão Mista Permanente de Orçamento e Finanças, cabendo a este instituto legislativo examinar e emitir parecer sobre os projetos das leis orçamentárias e sobre o controle político referente as contas recebidas anualmente pelo Presidente da República. Também tem como atribuição examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais, bem como exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária da União, sem prejuízo das demais comissões do Congresso Nacional.

A Lei Maior também disciplina que a Comissão Mista receberá as emendas e sobre elas emitirá parecer, que serão apreciadas pelo plenário das duas casas do poder Legislativo Federal, regulando as emendas ao projeto da Lei Orçamentária Anual, admitindo-se apenas a única hipótese de uso dos recursos para a emenda que seriam os provenientes de anulação de despesa excluídos as que incidam sobre dotações para o pessoal e seus encargos, serviço da dívida e transferências tributárias constitucionais, e que estejam relacionadas com a correção de erros ou omissões ou com os dispositivos do texto do projeto de lei.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 12, §1º, prevê a única possibilidade do Poder Legislativo reestimar o valor da receita prevista na proposta do Executivo se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal, claro desde que compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. O Parecer da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização sobre as emendas apresentadas será conclusivo e final, salvo requerimento para que a emenda seja submetida a votação, assinado por um décimo dos congressistas e apresentado á Mesa do Congresso Nacional até o dia anterior ao estabelecido para a discussão da matéria.

A atual Carta Constitucional disciplina em seu artigo 72 que:

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.

Neste diapasão, a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização tem por atribuição, por força das disposições do art. 2º da Resolução nº 1, de 2006 do Congresso Nacional, emitir parecer e deliberar sobre documentos pertinentes ao acompanhamento e à fiscalização da execução orçamentária e financeira e da gestão fiscal, especialmente sobre: os relatórios de gestão fiscal; as informações encaminhadas pelo Tribunal de Contas da União sobre a fiscalização de obras e serviços; sobre os relatórios referentes aos atos de limitação de empenho e movimentação financeira; das informações prestadas pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional; demais atribuições constitucionais e legais.

Ainda a Resolução nº 1, de 2006 do Congresso Nacional cria Comitês Permanentes, cada um com um coordenador e mais 5 a 10 membros, sendo o Comitê de Avaliação, Fiscalização e Controle da Execução Orçamentária; o Comitê de Avaliação da Receita; o Comitê de Avaliação das Informações sobre Obras e Serviços com Indícios de

Irregularidades Graves e por último, o Comitê de Admissibilidade de Emendas, com perfil técnico-jurídico.

A Resolução nº 1, de 2006 do Congresso Nacional determina em seu artigo 12, que na análise do Projeto da Lei Orçamentária, que deve ser encaminhada ao Congresso até o dia 31 de agosto, sejam precedidas com audiências públicas, que serão conjuntas com as Comissões Permanentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Cada Comissão temática poderá sugerir ao relator-geral a inclusão de até 3 (três) programas ou ações, por subárea temática, para integrar a programação prioritária que poderá ser objeto de emendas coletivas. Após as audiências públicas deverá ser apresentado o relatório da receita, com metodologia de projeção igual à estabelecida na LDO que deverá ser votado antes do parecer preliminar ao Projeto da Lei Orçamentária Anual. Uma segunda projeção da receita, se necessária, poderá ocorrer dez dias após a votação do último relatório setorial. Os recursos adicionais provenientes dessa segunda avaliação somente poderão ser alocados para as emendas coletivas (Bancada e Comissão), de forma proporcional aos atendimentos efetuados para os relatórios setoriais, sempre tendo a metodologia de estimativa das despesas obrigatórias idênticas às estabelecida na LDO.

Ainda, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 56, §2º delimita que o parecer sobre as contas dos Tribunais de Contas será proferido no prazo de sessenta dias pela comissão mista permanente do Congresso Nacional ou equivalente das Casas Legislativas estaduais e municipais, além da obrigação de ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas.

2.1.2 Senado Federal

A Constituição Federal delimita extensivamente, em seu art. 52, nos incisos V ao IX, as competências do Senado Federal em matéria orçamentária e financeira, particularmente sobre a disposição da dívida pública.

De acordo com o artigo 48, XIV, compete ao Congresso Nacional, com a sanção do Chefe do Executivo, dispor sobre o montante da dívida mobiliária federal que é a dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil²⁴, dos Estados e dos Municípios. Assim, através de Lei Nacional, o Congresso nacional

²⁴ A LRF no art. 34, proíbe que o Banco Central do Brasil emita títulos da dívida pública a partir de dois anos após a sua publicação, ou seja, a partir de 2003.

disciplina Limites para o montante da dívida mobiliária federal líquida, em percentual da Receita Corrente Líquida. No entanto, compete ao Senado Federal, nos termos do artigo 52, V a X, autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, Estados e Municípios além de fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Uma das atribuições da dívida consolidada²⁵ é a de atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos. É bom ressaltar que a LRF, no § 3o do art. 29, estabelece que integrarão a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento. Portanto, as operações de crédito previstas na lei orçamentária anual, mesmo que haja previsão de resgate em prazo inferior ou até um ano, deverão integrar a Resolução do Senado que instituir os montantes da dívida fundada ou consolidada em percentuais da Receita Corrente Líquida, limitando a fixação feita pelo Poder Executivo controlando ainda mais o endividamento público²⁶.

Portanto, a realização, amortização ou resgate da dívida consolidada ou fundada que compreendem dívida mobiliária da União, dívida contratual, operações de crédito e operações de crédito inferiores a doze meses cujas receitas tenham constado na LOA, dependem de autorização legislativa, respectivamente do Congresso e do Senado Federal.

Cabe também ao Senado Federal dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal. Tais disposições estão disciplinadas na resolução nº 43 do desta casa legislativa. Ao Senado caberá também dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno bem como estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

25 A Lei nº 4.320/64, em seu art. 98, estabelece que a dívida pública fundada ou consolidada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos. Ainda neste artigo, seu parágrafo único define suas regras de escrituração, sendo que a dívida fundada ou consolidada 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 pagos.

²⁶ O Decreto nº 1.745/95 em seu art. 9º, estabelece que a Secretaria do Tesouro Nacional é o órgão responsável pela administração das dívidas públicas interna e externa, tendo por atribuição gerir a dívida pública mobiliária federal e a dívida externa de responsabilidade do Tesouro Nacional. A Resolução nº 40 do Senado Federal, define a partir 20 de dezembro de 2001, os limites para a dívida consolidada dos Estados e dos Municípios bem como as condições para contratação de operações de crédito.

2.1.4 Câmara dos Deputados

A Carta Magna em seu art. 51, inc II, diz que compete privativamente à Câmara dos Deputados proceder à tomada de contas do Presidente da República, quando não apresentadas ao Congresso Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa. Este controle está ligado à representação democrática, alusão ao princípio do controle social democrático, onde o legítimo eleito representaria vários cidadãos no controle da coisa pública.

2.2 Tribunal de Contas da União

Os Tribunais de Contas são órgãos colegiados compostos por diversos membros. Portanto, suas decisões são normalmente tomadas em conjunto, precisando da maioria de vontades para suas deliberações. Os membros que compõem a Corte no mais das vezes são indicados pelo Parlamento e com mandato limitado ou não. Na maioria dos países que adotam este sistema, a Corte de Contas é órgão autônomo, de natureza administrativa e auxilia o Poder Legislativo na função de Controle Externo. Mas existem sistemas que vinculam o Tribunal de Contas a outros poderes, como que acontece com em alguns países africanos, ligados ao Poder Executivo e em outros como Portugal, Grécia e Angola, que estão ligados ao Poder Judiciário.²⁷

No Brasil, os Tribunais de Contas são órgãos constitucionais dotados de autonomia administrativa e financeira, sem qualquer relação de subordinação ou hierarquização com os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Conforme já visto no título anterior, presta auxílio ao Congresso Nacional, as Assembléias Legislativas e as Câmaras de Vereadores no controle da Administração Pública de acordo com a origem dos recursos a ser fiscalizada. Ou seja, se os recursos são repassados pela União, o controle será do TCU, se repassados pelo Estado, o controle e fiscalização será exercida pelo TCE e da mesma forma, em São Paulo e Rio de Janeiro, onde existem tribunais de conta do município, que fiscalizam as aplicações dos recursos municipais.

2.2.1 Controle e competências privativas do Tribunal de Contas da União

O art. 71 da Constituição Federal assinala que o controle externo da União, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do TCU. O titular do controle

²⁷ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. Regime Jurídico dos tribunais de contas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p34

externo é o Congresso, mas a própria Carta de 1998 delegou a maior parte do poder controlador a este Tribunal de Contas, competências privativas do Tribunal que são indelegáveis e que são vitais para o controle da coisa pública. Enumeraremos agora as principais atribuições desta instituição e suas aplicações no controle orçamentário da união²⁸.

2.2.1.1 Controle e Atribuição Fiscalizadora

A atribuição fiscalizadora pode ser considerada a mais importante e várias são as competências fiscalizadoras dos Tribunais de contas, como exemplo, temos a fiscalização e controle dos atos de admissão de pessoal e de aposentadorias, onde se analisa a legalidade das nomeações decorrentes de concurso público e de contratos por prazo determinado, além da concessão de aposentadoria, reformas e pensões. Tal controle reduz despesas do erário com pessoal uma vez que sua aplicação além de verificar se houve seleção através de concurso público, respeito a ordem de classificação e existência de vagas aos portadores de necessidade especial, verifica se houve a previsão dos cargos e dos concursos na LDO, bem como da excepcionalidade dos contratos temporários além da fiscalização sobre a legalidade das aposentadorias e pensões. No caso de constatada a ilegalidade do ato administrativo, será negado o registro e determinado ao órgão competente o afastamento dos servidores irregulares, a reversão da aposentadoria e podendo até aplicar multa ao responsável, nos termos do art. 37. §2º da Constituição Federal. O TCU fiscaliza ainda as despesas com pessoal bem como o cálculo de limites ao uso da Receita Corrente Líquida conforme o disciplinado pela LRF em seu art. 20.

O Tribunal de Contas da União fiscaliza a aplicação de recursos federais pelo Governo Federal e os repassados a Estados, Municípios e DF bem como os convênios, acordos e ajustes, repassados voluntariamente a outro ente federativo ou a outras pessoas físicas ou jurídicas. Apesar de não contar no Texto Constitucional, o Tribunal deve apreciar também os auxílios, que são dotações derivadas da Lei de Meios a órgãos e entidades da administração pública.

Deve fiscalizar também os bens e rendas de autoridades públicas, se a evolução patrimonial destas autoridades condiz com o poder aquisitivo compatível com a remuneração ou subsídio recebidos pelo exercício de cargo ou função pública.

²⁸ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tribunais de Conta do Brasil: Jurisdição e Competência. Belo Horizonte: Fórum. 2003. Pg 163.

Subvenções e renúncias de receitas também deverão ser fiscalizadas pelo egresso tribunal, uma vez que as subvenções, conforme o art.16 a 19, da lei 4.320/64 são recursos públicos transferidos a entidades públicas ou privadas para que apliquem em determinada despesa, e renúncia de receitas, conforme o art. 14 da LRF, que são a anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de caráter não geral, alteração de alíquotas ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos e contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. A fiscalização sobre estes dois institutos encontra importância em razão do equilíbrio orçamentário.

Fiscaliza ainda a entrega das cotas do Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios, bem como dos fundos constitucionais de financiamento do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além do Fundo de Compensação pelas exportações de Produtos Industrializados, IPI – exportações e da CIDE²⁹, no caso deste último por conta de que os recursos serão distribuídos pela União aos Estados e ao Distrito Federal, trimestralmente. As aplicações serão fiscalizadas pelos respectivos tribunais competentes pela redistribuição destes recursos.

Inicialmente, as Instruções Normativas nº 7/94 e nº 10/95 do TCU, respectivamente, estabelecem que no exercício do controle externo, cumpre ao Tribunal fiscalizar o processo de privatização das empresas incluídas no Programa Nacional de Desestatização (PND), bem como as concessões, permissões e autorizações para a exploração de bens e serviços públicos, se pronunciando a respeito da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos praticados. No caso do PND, verifica-se um rol de atribuições ao Tribunal, como o exame da fundamentação constitucional e legal da proposta de privatização, e do recibo de depósito de ações, bem como da data, do valor, das condições, da forma de implementação, dos títulos e meios de pagamento utilizados nos investimentos e inversões financeiras, e da renúncia de direitos praticada nos cinco anos que antecederam a inclusão da empresa no programa; o exame da licitação para contratação dos serviços de auditoria e de consultoria; o exame da avaliação econômico-financeira e do processo de saneamento da empresa, da renúncia de direitos praticada após a sua inclusão no programa e do preço mínimo de venda definido bem como o exame dos dados acerca do preço final de venda, do processo de liquidação financeira, dos adquirentes, dos contratos decorrentes, dos

²⁹ A Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, instituiu a Cide-Combustíveis, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis (fuel-oil), gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível.

financiamentos concedidos, do parecer dos auditores e das despesas incorridas na realização da operação.

Quanto as concessões, permissões e autorizações para a exploração de bens e serviços públicos, conforme a Instrução normativa nº 10/95, verifica-se o a documentação acerca da viabilidade da concessão ou permissão; o exame da etapa de pré-qualificação, quando houver; o exame do edital e demais instrumentos licitatórios, bem como da etapa de habilitação dos concorrentes e dos dados sobre o julgamento das propostas; o examina ainda o contrato assinado com a concessionária ou permissionária e por último, na fase de execução do contrato, a fiscalização é feita mediante a realização de auditorias e inspeções e da análise dos relatórios consolidados de acompanhamento, elaborados pelo órgão ou entidade concedente. Essas ações têm como objetivo verificar o fiel cumprimento e conformidade das normas pertinentes e das cláusulas contratuais.

A fiscalização sobre a avaliação de programas visa contribuir para a melhoria do desempenho de programas de governo além de aumentar a efetividade do controle por meio da mobilização de atores sociais no acompanhamento e na avaliação dos objetivos da implementação e dos resultados das políticas públicas. Tal avaliação é feita de duas formas, a primeira, através da auditoria de desempenho operacional, que busca examinar em que medida as organizações governamentais estão operando de forma econômica, eficiente e eficaz e trata de aspectos relacionados a práticas antieconômicas e ineficientes, cumprimento de metas previstas, aquisição, proteção e utilização dos recursos de órgãos e entidades públicas e cumprimento de dispositivos legais. Outra forma é a avaliação de programas, que tem por objetivo, avaliar a efetividade de programas e projetos governamentais, assim como a economicidade, eficiência, eficácia e equidade de sua implementação.

A LRF trás em seu art. 59, que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta lei complementar. A referida Lei trata então da competência do Tribunal em fiscalizar atos administrativos referentes ao endividamento público e sobre receitas públicas, do alcance das metas e normas da Lei se Diretrizes Orçamentárias e de metas fiscais e de metas físicas de programas, sobre os limites e condições de operações de crédito e de inscrição em restos a pagar, sobre medidas para retorno aos limites da despesas com pessoal e de seu endividamento, da aplicação de recursos

de alienação de ativos e também da publicidade e do acompanhamento dos Relatórios de Gestão Fiscal e do Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária. Trataremos destes limites e considerações acerca do controle orçamentário no capítulo referente a esta Lei Complementar.

Não menos importante, outra competência do Tribunal é Sobre os recursos recebidos pelo Comitê Paraolímpico Brasileiro, o COB e pelo Comitê Paraolímpico Brasileiro, o CPB, assegurados pela Lei Piva, Lei nº 10.264/01 que prevê o repasse de 2% da arrecadação bruta das loterias da Caixa Econômica Federal para estas duas instituições, sendo 85% e 15%, respectivamente, destinados a eventos esportivos e ao fomento do esporte, cabendo ao Tribunal apenas a fiscalização do uso de destes recursos.

Nos termos do art. 71. inc V, compete ao Tribunal fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, conforme o disciplinado no termos do tratado constitutivo.

2.2.1.2 Controle e Atribuição Consultiva

O parecer prévio sobre contas do Presidente da República e dos Chefes dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público é uma de suas mais importantes atribuições. A Carta Constitucional em seu art. 71, inc I, delimita que compete ao Tribunal apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento.

O art. 56 da Lei de Responsabilidade Fiscal fixa que as contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas. Sendo que as contas do Poder Judiciário serão apresentadas no âmbito da União, pelos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, consolidando as dos respectivos tribunais e nos Estados, pelos Presidentes dos Tribunais de Justiça, consolidando as dos demais tribunais.

A Constituição Federal, em seu artigo 33, que disciplina sobre a organização administrativa e judiciária dos Territórios, em seu §2º, determina outra importante atribuição, onde as contas do Governo do Território serão submetidas ao Congresso Nacional, com parecer prévio do Tribunal de Contas da União. A Lei Orgânica do

TCU, em seu art.1º, inc VII também reforça esta atribuição, uma vez que o Tribunal deve emitir, parecer prévio sobre as contas do Governo de Território Federal, no prazo de sessenta dias, a contar de seu recebimento, na forma estabelecida no regimento interno.

As Consultas sobre assuntos de competência do Tribunal são importantes para o controle da coisa pública, eventuais dúvidas nas prestações de contas e na aplicação do erário podem ser elucidadas pelo Tribunal, A Lei Orgânica do TCU, Lei nº 8.443/1992 em seu art.1º, inc XVII, diz este ser competente para decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência.

Por solicitação da Comissão Mista de Orçamento, o Tribunal de Contas deve emitir parecer sobre regularidade de despesas executadas. Como já referenciado anteriormente, no capítulo sobre as atribuições desta Comissão Mista Permanente, esta consulta esta disciplinada na Carta Magna em seu art. 72, que quando não prestados por autoridade governamental os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá haver tal consulta ao Tribunal, se aplicando as normas pertinentes no caso de regularidade ou irregularidade das normas, interpretamos como uma das formas de auxílio, conforme aduzido na Carta Magna.

2.2.1.3 Controle e Atribuição Informativa

Entre as atribuições informativas temos a prestação de informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações efetuadas, baseadas no art. 71, inc VII que atribui ao Tribunal prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, ou por qualquer de suas Casas e respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas, se inclui também a esta atribuição a representação sobre irregularidades, prevista na Lei Orgânica do TCU, em seu art.1º, inc XVIII que delimita a representação ao poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados, indicando o ato inquinado e definindo responsabilidades, inclusive as de Ministro de Estado ou de autoridade de nível hierárquico equivalente.

O § 4º do art. 71 da Constituição Federal denota outra atribuição informativa, disciplinando o encaminhamento ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, o relatório das atividades do Tribunal.

A Lei nº 8.443/1992, Lei Orgânica do TCU, em seu art.1º, inc XXVIII dispõe como competência do Tribunal implementar e manter na Internet a página Contas Públicas.

Outra importante atribuição informativa é a divulgação da lista de inelegíveis, onde os dados utilizados para a composição deste rol de inelegíveis são extraídos do Cadastro de Responsáveis com Contas Julgadas Irregulares (Cadirreg). A Lei nº. 8.443/92 expressa em seu art. 91.

Para a finalidade prevista no art. 1º, inciso 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.

Desta forma, os Tribunais e Conselhos de Contas devem enviar até o dia 5 de julho, a relação de nomes dos agentes públicos com contas julgadas irregulares por vícios insanáveis, atendendo ao disposto no art. 11, §5º da Lei nº 9.504/97.³⁰

Por fim, a LRF disciplina que o Tribunal de Contas deve emitir alertas sobre a ultrapassagem de 90% dos limites para com gastos com pessoal, endividamento, operações de crédito e concessão de garantias bem como o alerta sobre ultrapassagem do limite de gastos com inativos e pensionistas e o alertas sobre fatos que comprometam custos ou resultados de programas e indícios de irregularidades. Deve também alertar sobre a possibilidade de limitação de empenho e de movimentação financeira em decorrência de frustração de receita, informando à Comissão Mista de Orçamento sobre a possibilidade de frustração da previsão da receita.

2.2.1.4 Controle e Atribuição Judicante

A função judicante ocorre quando o Tribunal julga as contas dos administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluindo as fundações e as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, bem como as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.

³⁰ Até a data a que se refere este artigo, os Tribunais e Conselhos de Contas deverão tornar disponíveis à Justiça Eleitoral relação dos que tiveram suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível do órgão competente, ressalvados os casos em que a questão estiver sendo submetida à apreciação do Poder Judiciário, ou que haja sentença judicial favorável ao interessado.

Julga também as infrações decorrentes da não publicação de Relatório de Gestão Fiscal, da elaboração de anteprojeto de LDO sem metas fiscais, da inobservância de limitação de empenho ou movimentação financeira ou por falta de adoção de medidas para redução de despesas de pessoal.

2.2.1.5 Controle e Atribuição Sancionadora

A função sancionadora manifesta-se na aplicação aos responsáveis das sanções previstas na seção II, da Lei Orgânica do Tribunal, Lei nº 8.443/92, em caso de ilegalidade de despesa ou de irregularidade de contas serão aplicados recolhimento de débitos; como multa proporcional ao débito imputado; multa por irregularidade, por descumprimento de determinação ou por obstrução a auditoria ou inspeção; multa por não publicação de Relatório de Gestão Fiscal, por elaboração de anteprojeto de LDO sem metas fiscais, por inobservância de limitação de empenho ou movimentação financeira ou por falta de adoção de medidas para redução de despesas de pessoal. Poderá ainda o Tribunal emitir declaração de inabilitação para exercício de função comissionada; declaração de inidoneidade para licitar; afastamento provisório do cargo por obstrução a auditoria ou inspeção; decretação da indisponibilidade de bens, bem como a determinação à Advocacia-Geral da União para arresto de bens e a Inelegibilidade.

2.2.1.6 Controle e Atribuição Corretiva

Ao constatar ilegalidade ou irregularidade em ato de gestão de qualquer órgão ou entidade pública, o egresso Tribunal fixa prazo para adoção de providências para o cumprimento da lei. No caso de ato administrativo, quando não atendido, o Tribunal determina a sustação do ato impugnado e as recomendações e determinações sobre a execução orçamentária. Nesses casos, o Tribunal de Contas exerce função corretiva.

2.2.1.7. Controle e Atribuição Normativa

Através do poder regulamentar, é atribuição da Corte a expedição de atos normativos, de cumprimento obrigatório, sobre matérias de sua competência; A Fixação de coeficientes do Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios, bem como dos fundos constitucionais de financiamento do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além do Fundo de Compensação pelas exportações de Produtos Industrializados, IPI – exportações e da CIDE.

2.2.1.8. Controle e Atribuição de Ouvidoria

As Denúncias ao Tribunal poderão ser feitas por qualquer cidadão, partido político, associação civil ou sindicato, quanto a Denúncia, a possibilidade esta prevista no art. 74, § 2º, da CF, bem como no art. 53 da Lei nº 8.443/1992, e ainda disciplinado no Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, art. 234. e existe ainda a queixa à Ouvidoria do Tribunal, que é um instrumento recentemente criado no âmbito do Tribunal de Contas da União que permite que o cidadão por meio de ligação para telefone 0800 possa levar ao conhecimento da Corte impropriedades ocorridas no âmbito da Administração Pública;

Além das ouvidorias temos as representações como as competências previstas no Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, em seu art. 237. Assim tem-se a representação feita pelo controle interno, pelos os senadores da República, deputados federais, estaduais e distritais, juizes, servidores públicos e outras autoridades que comuniquem a ocorrência de irregularidades de que tenham conhecimento em virtude do cargo que ocupem bem como outros órgãos, entidades ou pessoas que detenham essa prerrogativa, que poderão, por exemplo, formular a representação sobre irregularidade em licitação ou contrato administrativo e a representação sobre ausência de divulgação de transferência voluntária federal, entre outras.

2.2.2 Da natureza jurídica das decisões e julgamentos do TCU

Importante para o dimensionamento do controle, a natureza jurídica de uma decisão ou julgamento do TCU é administrativa, sendo que a esta instituição não foi conferida competência jurisdicional, pois a Constituição Federal, observando o sistema de pesos e contra-pesos, delimitou que somente o Poder Judiciário pode possuir esta competência.

Suas deliberações fazem coisa julgada administrativa, não cabendo ao Judiciário revê-las quanto ao mérito ou oportunidade, ou seja, não cabe ao Poder Judiciário julgar as contas substituindo as atribuições privativas ao tribunal, entretanto, há possibilidade de revisão pelo Judiciário quanto à legalidade e formalidade, podendo desconstituí-las por irregularidade formal ou ilegalidade manifesta. Em relação ao Poder Legislativo, este não tem competência para rever as decisões dos Tribunais de Contas, seja quanto ao mérito seja quanto à legalidade.

As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou cominação de multa, torna a dívida líquida e certa e tem eficácia de título executivo de natureza extrajudicial. Significa que para ser executada não precisa de inscrição em dívida ativa ou qualquer outra formalidade devendo ser executada judicialmente pela Advocacia Geral da União.

Assim, praticam os Tribunais de Contas o controle de legalidade e o de gestão, sejam eles de resultados ou operacional. Quanto ao controle de mérito do ato administrativo, em regra não compete ao Tribunal, entretanto, pode o Tribunal de Contas, em certos casos, avaliar aspectos de discricionariedade dos atos quanto à razoabilidade e proporcionalidade e outros princípios.

Portanto os processos no âmbito do TCU são processos administrativos típicos. Em razão da necessária presença do contraditório e da ampla defesa tratar-se-á, mais propriamente, de processo expressivo de manifestação complexa. À semelhança dos processos administrativos em geral, existem etapas instrutivas e decisórias, e há a previsão legal de recursos.³¹

2.2.3 Algumas Competências do TCU segundo o STF

A Súmula 347 do STF estabelece: “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público”, ou seja, o Tribunal de Contas não pode determinar a inconstitucionalidade, mas entendendo que a lei é inconstitucional decide o caso concreto e com base neste entendimento, apresentando recomendações e, ou determinações às autoridades administrativas competentes, deixando de aplicar a lei apreciada.

O Mandado de Segurança nº 23.550 que discorre sobre a competência para determinar a anulação de contrato, estabelece:

“O Tribunal de Contas da União – embora não tenha poder para anular ou sustar contratos administrativos – tem competência, conforme o art. 71, IX, para determinar à autoridade administrativa que promova a anulação do contrato e, se for o caso, da licitação de que se originou”

³¹ A Lei no 8.443/92 e o Regimento Interno do Tribunal, disciplinam os instrumentos recursais: Embargos de Declaração, utilizado na correção de obscuridade, omissão ou contradição em decisão; Recurso de Revisão, em decisão definitiva em processo de prestação de contas, sem efeito suspensivo; Recurso de Reconsideração, na decisão definitiva em processo de prestação de contas, com efeito suspensivo; Agravo, como sendo o despacho decisório do Presidente do TCU; Pedido de Reexame da decisão de mérito em processo de fiscalização de atos e contratos.

Outro importante remédio é o Mandado de Segurança nº 24.510 que aborda a competência para prolatar decisões de natureza cautelar:

“O Tribunal de Contas da União tem competência para fiscalizar procedimentos de licitação, determinar a suspensão cautelar (artigos 4º e 113, § 1º e 2º da Lei nº 8.666/93), examinar editais de licitação publicados e, nos termos do art. 276 do seu Regimento Interno, possui legitimidade para a expedição de medidas cautelares para prevenir lesão ao erário e garantir a efetividade de suas decisões”

2.3 Sistemas de Controle Interno

O controle interno ou administrativo é aquele exercido pelos Poderes do Estado sobre seus próprios atos, em cada esfera de governo, visando a sua fiscalização e revisão, para a correção de possíveis irregularidades. Trata-se, pois, de um autocontrole, que pode resultar na anulação dos atos considerados irregulares.

Lei nº 4.320, em seu Capítulo II, que dispõe sobre o Controle interno, aduz em seu artigo 77, que o controle da legalidade dos atos de execução orçamentária poderá ser prévia, concomitante e subsequente. Portanto, a verificação prévia poderá ser possibilitada pelo empenho, o primeiro dos estágios da despesa. A verificação concomitante poderá ser realizada pelos relatórios e balancetes periódicos entre outros. Quanto a verificação subsequente terá por base os relatórios finais, prestações de conta e balanços elaborados após a execução do empreendimento ou encerramento de exercício.³²

As finalidades do Sistema de Controle Interno são aquelas previstas no art. 74 da CF, onde determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com várias finalidades que são melhor descritas em termos de objetivos pelo art. 3º do Decreto nº 3.591/2000.

A primeira finalidade é Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União onde a avaliação do cumprimento das metas do Plano Plurianual visa a comprovar a conformidade da sua execução e a avaliação da execução dos programas de governo visa a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento.

Outra finalidade é comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades

³² GIACOMONI, James. (2002) *Orçamento Público*. 11. ed. São Paulo: Atlas. P. 305

da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Esta avaliação da execução dos orçamentos da União visa a comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidos na legislação pertinente. Avaliam também a gestão dos administradores públicos federais, buscando comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e a examinar os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais.

Ainda resta ao Sistema de Controle Interno dos Poderes, exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União onde o controle destas operações, ações e valores visam a aferir a sua consistência e a adequação dos controles internos. Por fim, o Sistema de Controle Interno tem como finalidade apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Outras funções dos órgãos de controle interno também podem ser percebidas pelo campo abrangido dentro da chamada supervisão ministerial, conforme o disciplinado no art. 25 do Decreto Lei nº 200/67. Piscitelli aduz que a supervisão ministerial tem um campo muito restrito em relação ao controle interno e externo uma vez que estes controles se aplicam a quaisquer casos da utilização de recursos públicos, a quaisquer pessoas, inclusive de direito privado, e mesmo privadas e a supervisão ministerial se restringe apenas aos casos de controle deliberativo.³³

2.3.1 O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

Conforme disciplina o art. 8º, do decreto 3.591 de 2000, integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema. Como órgãos setoriais as Secretarias de Controle Interno da Casa Civil (CISSET), a Advocacia-Geral da União, o Ministério das Relações Exteriores e o Ministério da Defesa e por fim, as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa. O parágrafo primeiro deste artigo, disciplina que a Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, além das atividades de controle interno de

³³ PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração financeira pública. 6º ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 323.

todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdicionados aos órgãos setoriais.

A Lei nº 10.180, de 2001, organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Conforme disposto no art. 21 da referida lei, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização. O art. 24 da Lei nº 10.180 prevê as seguintes competências para os órgãos e as unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;

II - fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;

III - avaliar a execução dos orçamentos da União;

IV - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União;

V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;

VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;

VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;

VIII - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;

X - elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;

XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

Cabe ressaltar o relevante papel assumido pela Secretaria de Controle Interno, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, de elaborar as contas anuais do

Presidente da República a serem encaminhadas ao Congresso Nacional para julgamento, com parecer prévio a ser emitido pelo Tribunal de Contas da União.

O art. 7º do Decreto nº 3.591/2000 define ainda que as atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal destinam-se, preferencialmente, a subsidiar:

I - o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, a cargo do Presidente da República;

II - a supervisão ministerial;

III - o aperfeiçoamento da gestão pública, nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas;

IV - os órgãos responsáveis pelo ciclo da gestão governamental, quais sejam, planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e administração federal.

2.4 Controladoria Geral da União

Eduardo Gualazzi escreve que as Controladorias são órgãos monocráticos e sofrem grande influência anglo-saxônica. O controlador Geral exerce suas atividades em grande parceria com o Parlamento, possuindo, normalmente, mandato limitado, mas de longa duração. Em geral as Controladorias não possuem poder sancionador, funcionando mais como órgão consultivo do Parlamento. Ao apurar irregularidades em suas fiscalizações e auditorias, recomendam ao Poder Legislativo as ações que devem ser adotadas.³⁴

A experiência com o sistema de Controladoria no Brasil foi iniciada com a criação da Corregedoria-Geral da União, em abril de 2001, através da Medida Provisória nº 2.143-31 como órgão vinculado diretamente à Presidência da República, tendo originalmente a competência para combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público. O Decreto nº 4.177, de março de 2002, integrou a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) à estrutura da então Corregedoria-Geral da União além de transferir para a Corregedoria-Geral da União as competências de Ouvidoria-geral, até então vinculadas ao Ministério da Justiça. Somente com a Medida Provisória nº 103, de 1º de janeiro de 2003, convertida na já estudada Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que se alterou a denominação do órgão para Controladoria-Geral da União, assim como atribuiu ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

³⁴ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. Regime Jurídico dos tribunais de contas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p34

As principais funções exercidas pela CGU são o controle, a correição, a prevenção da corrupção e ouvidoria.

O artigo 11 do Decreto 3.591 de 2000 delimita que as auditorias e fiscalizações são realizadas pela Corregedoria Geral da União, por meio da sua Secretaria Federal de Controle Interno. Atribui-se, neste artigo, uma série exaustiva de competências a esta instituição, como exemplo, a responsabilidade por avaliar a execução dos orçamentos da União, a fiscalização da implementação dos programas de governo e competência para fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados e a apuração dos atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais, dando ciência ao controle externo e ao Órgão Central e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade, para as providências cabíveis.

A Controladoria-Geral da União além de ter competência para fiscalizar e detectar fraudes em relação ao uso do dinheiro público, é a responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. O objetivo não é simplesmente detectar os casos de corrupção, e sim antecipar-se a eles, através do desenvolvimento de meios para prevenir a sua ocorrência. Esta atividade de inteligência é exercida por meio da sua Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, a SPCI. O Decreto nº 5.683, que aprova a estrutura regimental na CGU, delimita em seu art. 17, algumas atribuições desta Secretaria, como a promoção do incremento da transparência pública, o acompanhamento da evolução patrimonial dos agentes públicos do Poder Executivo Federal e observando a existência de sinais exteriores de riqueza, identificando eventuais incompatibilidades com a sua renda declarada, bem como a atribuição de fomentar a participação da sociedade civil na prevenção da corrupção entre outras funções.

Outra área de atuação fundamental da Controladoria-Geral da União é a correição, que consiste nas atividades relacionadas à apuração de possíveis irregularidades cometidas por servidores públicos e à aplicação das devidas penalidades. A unidade da Controladoria responsável pela correição é a Corregedoria-Geral da União (CRG), que delimitada suas competências no Decreto nº 5.683, especificamente em seu artigo 15, descreve atos como a condução de investigações preliminares, inspeções, sindicâncias, inclusive as patrimoniais, e processos administrativos disciplinares, a apuração da

responsabilidade de agentes públicos pelo descumprimento injustificado de recomendações do controle interno e das decisões do controle externo, entre outras.

Outra atribuição da Controladoria é a ouvidoria que é realizada pela Ouvidoria-Geral da União, sendo esta responsável por receber, examinar e encaminhar reclamações, elogios e sugestões referentes a procedimentos e ações de agentes, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. Conforme o art. 14 do Decreto supra citado, a Ouvidoria-Geral também tem a competência de coordenar tecnicamente o segmento de Ouvidorias do Poder Executivo Federal, bem como de organizar e interpretar o conjunto das manifestações recebidas e produzir indicativos quantificados do nível de satisfação dos usuários dos serviços públicos prestados no âmbito do Poder Executivo Federal.

Para uma otimização das ações de controle, as Entidades Fiscalizadoras Superiores, os Tribunais de Contas e Controladorias, vêm formando blocos com objetivo de trocar experiências e conhecimentos nas áreas correlatas com suas atividades, tais como fiscalizações e auditorias.³⁵

2.5 Ministério Público

O Ministério Público é a instituição do Estado cuja finalidade é verificar se a lei está sendo obedecida e, em caso contrário, provocar através do Poder Judiciário os órgãos do Estado com incumbência de obrigar seu cumprimento ou ao atendimento das medidas que proporcionaria o atingimento da Lei. É neste sentido que o Ministério Público promove a aplicação das leis, a fim de que suas normas estejam presentes e atuantes nas relações sociais e não apenas nos textos legais.

De acordo com a Constituição Federal em seu artigo 127, “o Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos direitos sociais e individuais indisponíveis”. A partir de então, tornou-se uma instituição independente, não se vinculando a nenhum dos poderes do Estado e com garantias de autonomia administrativa e funcional. A autonomia está no fato de estar em suas mãos o recrutamento de seus membros, a independência funcional e as garantias constitucionais: vitaliciedade, inamovibilidade e a

³⁵ Slomski, Valmor. Controladoria e Governança na Gestão Pública. São Paulo: Atlas. 2005. p. 54.

irredutibilidade de vencimentos. Na questão do Controle sobre as finanças públicas, certas facetas, como desvio de recursos e malversação do Erário, acabam, em determinados momentos, com a capacidade efetiva do *Parquet* cerceadas, pois ao tentarem cumprir suas atribuições, estas podem ser limitadas por fatores como a dependência em relação a outras instituições, particularmente o Judiciário e a Polícia, além do poder que alguns que fazem o viés de servidores públicos, já que estas instituições e pessoas que não tem compromisso ou independência, podem facilitar, dificultar ou mesmo impedir o andamento de uma investigação; além da vulnerabilidade a pressões políticas.

A Constituição Federal estabelece em seu art. 129, inciso III que é função institucional do Ministério Público a promoção do Inquérito Civil Público e a Ação Civil Pública para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos, Desta feita, o *Parquet* deverá fiscalizar e acompanhar, bem como promover ações que possibilitem o controle do erário que faz parte da *Rés Públicae* e esta regulado por ordenamento específico.

3. ORDENAMENTO LEGAL E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

É exaustivo o número de disciplinas que integram o Ordenamento Jurídico e que tratam sobre o controle da gestão pública, mas seguramente, poderíamos citar como mais importantes as normas abaixo, que enumeradas de forma cronológica, indicamos como as principais disciplinas que tratam do assunto e regulam o sistema financeiro orçamentário do País. A atual estrutura do ordenamento orçamentário brasileiro pode ser retratada mediante a descrição dos seus marcos principais: Lei nº 4.320, de 1964, o Decreto-Lei nº 200, de 1967, a Constituição Federal de 1988, a Reforma Gerencial de 2000 e a conseqüente Lei Complementar nº 101, de 2000 (LRF).

3.1 Lei de Finanças Públicas, Lei nº 4.320/64

Inicialmente, coube à Lei nº 4.320, de 1964, fixar normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Conforme explica Piscitelli, essa lei notabilizou-se pela obediência e definição dos princípios basilares do orçamento público como a universalidade, orçamento bruto, unidade, anualidade, transparência, exclusividade. Além disso, a Lei nº 4.320 regulamentou a abertura de créditos orçamentários, especificando condições para sua autorização, como a indicação prévia de recursos e a existência de aprovação legislativa. A lei entra em vigor no período militar, evidenciando a preocupação com as contas naquele período de exceção.

Ainda em relação às importantes inovações introduzidas pela Lei nº 4.320, deve-se ressaltar a definição de códigos numéricos para a receita e a despesa, estabelecendo não apenas categorias econômicas, separando-as em correntes e de capital, mas também a classificação funcional-programática. Além de especificar classificações da despesa pública que permanecem válidas até o presente momento, a Lei nº 4.320 tratou de relevantes temas de contabilidade pública, dispondo sobre restos a pagar, despesas de exercícios anteriores, técnicas de contabilização da despesa pública, regime de adiantamento, tomada de contas, balanços contábeis e etc.

Especificamente no plano orçamentário, as áreas centrais de atenção do controle estão definidas no artigo 75 da Lei nº 4.320/64:

O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - 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;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Os itens I e II caracterizam os aspectos jurídicos-legais do controle orçamentário, de longa tradição, conforme foi visto. O item III, por seu turno, representa uma evolução nas concepções do controle, possibilitada pelas modernas formas de estruturação do orçamento.

A Lei de Finanças Públicas estabelece dois sistemas de controle da execução orçamentária, o interno e o externo, respectivamente nos capítulos II e III tendo esta concepção mantida pela Carta de 1988 que deu-lhe um sentido ainda mais amplo a estes tipos de controle descritos do artigo 86 ao 72, além de a recepcionar como Lei Complementar.

3.2 Decreto-Lei nº 200/67

É indispensável também citar a amplitude do Decreto-Lei nº 200, de 1967, que também criado no Governo Militar, dispunha sobre a organização da administração pública federal. Em relação à estrutura da administração federal, esse instituto promoveu a separação do aparelho administrativo do Estado em duas categorias: administração pública direta e indireta. Dentre as entidades que compõem a administração indireta, dotadas de personalidade jurídica própria, encontram-se autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas.

Para o objeto de nosso estudo a principal importância desta lei esta em seu art. 6º, observando ser o controle um dos cinco princípios fundamentais que norteiam a Administração Pública Federal, sendo que o art. 13, alínea “c”, do referido Decreto-Lei, estabelece que o controle das atividades da administração federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo que o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União será feita pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Além disso, o decreto forneceu orientação descentralizadora para as atividades da administração federal, especialmente mediante delegação de competências e utilização de instrumentos como convênios, contratos e concessões. Ainda no âmbito das finanças públicas, o decreto fixou normas relativas ao planejamento da despesa pública com

ênfase na plurianualidade do gasto, à elaboração orçamentária visando a organização da despesa pública em programas setoriais e regionais e à execução orçamentário-financeira delimitando a programação financeira de desembolso. Outros temas relevantes normatizados pelo decreto dizem respeito ao controle, como à existência de dispositivos sobre supervisão ministerial, normas de administração financeira e contabilidade como a prestação de contas, plano de contas único, estabelecimento de atribuições ao Inspetor-Geral de Finanças, além da política de recursos humanos como a profissionalização e valorização do servidor público, fortalecimento do sistema de mérito e concessão de maior autonomia a dirigentes e chefes.

O Decreto-Lei nº 200 representou passo decisivo no aperfeiçoamento da Administração Pública, denominado Estatuto da Reforma Administrativa, a sua aplicação logo se estendeu aos Estados e Municípios.

3.3 SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira Federal

Reza o Decreto n.º 95.452/86, em artigo 12:

“Fica o Ministério da Fazenda, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional, autorizado a contratar ou ajustar a execução, o desenvolvimento e a manutenção de serviços de computação eletrônica, visando a modernização e a integração dos Sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo, nos Órgãos centrais, setoriais e seccionais”.

Sendo implantado em janeiro de 1987 o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, o SIAFI, visava suprir o Governo Federal de um instrumento moderno e eficaz do controle dos gastos públicos, onde seu objetivo é o acompanhamento das atividades relacionadas com a administração financeira dos recursos da União, o qual centraliza e uniformiza o processamento da execução orçamentária, recorrendo a técnicas de elaboração eletrônica de dados, com o envolvimento das unidades centrais e setoriais do sistema, bem como a participação dinâmica das unidades gestoras e entidades supervisionadas, tudo sob a supervisão técnica da Secretaria do Tesouro Nacional, e sem prejuízo da subordinação hierárquica ministerial.

O resultado dessa integração, abrange a programação financeira, a contabilidade e a administração orçamentária, provendo de mecanismos adequados e elementos fidedignos e ágeis para o registro e controle diário da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, os órgãos central, setorial e seccional do Sistema de Controle Interno e órgãos executores, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional.

As informações Integralizadas e compatibilizadas entre os diversos órgãos e entidades participantes do sistema, Permitem a programação e acompanhamento físico-financeiro do orçamento, a nível analítico que é em tempo real, além de propiciar aos segmentos da sociedade uma maior transparência dos gastos públicos através da observação dos processos e controles da execução orçamentária dos Órgãos da Administração Pública Federal Direta, das Autarquias, das Fundações e das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social.

Portanto, o SIAFI é um dos instrumentos de controle da gestão fiscal, uma vez que identifica os objetivos dos gastos do Governo Federal através das classificações orçamentárias contidas nos créditos alocados, permitindo saber ainda, quem são os agentes ou gestores que efetuam estes gastos. Através das Fontes de Recursos podemos identificar a origem dos recursos bem como sua aplicação quase que de forma instantânea. Sendo todos estes identificadores devidamente contabilizados nas contas contábeis que identificam em que são empregados os recursos financeiros obtidos pela União.

3.4 Constituição Federal

Se coube à Lei nº 4.320, de 1964 fixar normas gerais de finanças públicas e ao Decreto-Lei nº 200, de 1967 estabelecer novas orientações para a organização da administração federal, foi papel da Constituição Federal, sancionada em 1988, conceber os instrumentos fundamentais de planejamento e orçamento que são o plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. Além de normatizar diversas orientações de caráter orçamentário, saliente-se também que coube à Constituição Federal fixar prazos de encaminhamento dos documentos orçamentários, determinar a criação de uma comissão parlamentar permanente de orçamento, disciplinar a autorização para abertura de créditos adicionais.

Durante algum tempo, a função de controle pode ser exercida através da própria elaboração do orçamento que, na maioria dos casos, era de competência do Parlamento ou recebia desse grande influência. Com o crescimento do lado executivo do governo e, conseqüentemente, de suas receitas e despesas, assim como em decorrência da perda da ascendência dos legisladores sobre a elaboração orçamentária, a ênfase do controle passou a ser dirigida mas à execução do orçamento do que em sua elaboração.

A Constituição de 1988 prevê a formação de conselhos em diversas áreas como educação, saúde, assistência social, dentre outras, nos três níveis de governo, municipal, estadual e federal, além de estabelecer que essas instituições paritárias, assim chamadas porque são formadas por representantes do governo e da sociedade civil, devem cumprir um importante papel no planejamento e avaliação das políticas públicas.

A introdução dessa importante inovação democrática na Carta de 1988 permitiu que organizações da sociedade civil participem da discussão, elaboração e decisão das políticas públicas, discutindo metas, objetivos e recursos a serem utilizados. Dessa forma, os representantes da sociedade civil podem levar suas reivindicações ao setor governamental e lutar para que suas demandas sejam atendidas. A criação nos Municípios, nos Estados e no governo federal dos Conselhos de Assistência Social, de Educação, de Saúde, de Defesa dos Direitos da Mulher, de Defesa da Criança e do Adolescente, do Idoso e outros mais possibilitam a participação popular de forma estruturada. Eles também existem para fiscalizar a atuação do governo, exercendo a função de controle público sobre a ação governamental.

Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/1998 modifica o regime e dispõe sobre princípios da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências.

3.5 Reforma Gerencial de 2000 e Lei Complementar nº 101/00

O modelo gerencial é melhor entendido considerando o cenário em que foi concebido: no plano econômico, dada a crise do petróleo na década de 70, esgotaram-se as condições que viabilizavam a manutenção do *Welfare State* (Estado de Bem-Estar Social), onde prevalecia o entendimento de que cabia ao Estado proporcionar uma gama enorme de serviços à população, respondendo esse por saúde, educação, habitação, etc. A partir daí, começa a ser difundida a idéia de devolução ao setor privado daqueles serviços que o Poder Público não conseguia de prestar com eficiência, proporcionando as privatizações, devendo o Estado desenvolver aquilo que cabe intrinsecamente a ele fazer, como a Diplomacia, Segurança, Fiscalização e Controle, entre outros atributos. Ou seja, o que se propôs, na verdade, foi a quebra de um paradigma, a redefinição do que caberia efetivamente ao Estado fazer e o que deveria ser delegado ao setor privado. Nesse sentido, buscar-se-á a adoção de uma postura mais empresarial, empreendedora, aberta a novas idéias e voltada para o

incremento na geração de receitas e no maior controle dos gastos públicos. A teoria do Estado Mínimo voltou a ganhar força.

A Reforma Gerencial, definida inicialmente no Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado de 1995, foi institucionalizada para substituir a forma da administração pública burocrática por uma administração pública gerencial, que adota os princípios da “nova gestão pública” o *new public management*, como saída para a crise fiscal do Estado causada pela ineficiência estrutural da administração pública burocrática.

Baseada em reformas gerenciais que vêm sendo implementadas nos países do primeiro mundo, a atual reforma visava promover:³⁶

- a descentralização dos serviços sociais antes de responsabilidade do Governo Federal para as esferas estaduais e municipais;
- a delimitação da área de abrangência e atuação do Estado, estabelecendo-se uma distinção entre as atividades exclusivas que envolvem o poder do Estado e devem permanecer no seu âmbito, as atividades sociais e científicas que não lhe pertencem e devem ser transferidas para o setor público não-estatal, e a produção de bens e serviços para o mercado;
- a distinção entre as atividades do núcleo estratégico, que devem ser efetuadas por políticos e altos funcionários, e as atividades de serviços, que podem ser objeto de contratações externas;
- a separação entre a formulação de políticas e sua execução;
- maior autonomia e para as atividades executivas exclusivas do Estado que adotarão a forma de "agências executivas";
- maior autonomia ainda para os serviços sociais e científicos que o Estado presta, que deverão ser transferidos para (na prática, transformados em) "organizações sociais", isto é, um tipo particular de organização pública não-estatal, sem fins lucrativos, contemplada no orçamento do Estado (como no caso de hospitais, universidades, escolas, centros de pesquisa, museus, etc.);
- assegurar a responsabilização (*accountability*) através do administração por objetivos, da criação de quase-mercados, e de vários mecanismos de democracia direta ou de controle social, combinados com o aumento da transparência no serviço público, reduzindo-se concomitantemente o papel da definição detalhada de procedimentos e da auditoria ou controle interno – os controles clássicos da administração pública burocrática – que devem ter um peso menor.

Observa-se claramente que objetivo primordial da reforma era de fortalecer o Estado, colocando-o no controle das políticas públicas, exercendo funções regulatórias onde o mercado não o fazia, possibilitando respostas com maior agilidade as demandas sociais, buscando uma comunicação direta com sociedades cada vez mais complexas, envolvendo

36 Bresser-Pereira, L. C. (1996a) Da administração pública burocrática à gerencial. Revista do Serviço Público, 47(1) janeiro: 1996.

quatro marcos teóricos como a delimitação do tamanho do Estado, a redefinição do seu papel regulador, a recuperação da capacidade financeira e administrativa de governabilidade bem como o aumento da capacidade política do governo de intermediar interesses, garantir legitimidade e governar.

A redução do aparelho do Estado se deu através da substituição de organismos públicos estatais por organizações não-governamentais, ou organizações sociais, bem como o incentivo à atividades exclusivas do Estado promovidas por entidades da administração indireta e estruturadas sob a forma de autarquias. Neste sentido, a “fórmula” para a redução do tamanho do Estado envolve as idéias de privatização, publicização³⁷ e terceirização.

Como bem descreve o Plano Diretor de Reforma do Estado:³⁸

“A reforma do Estado envolve múltiplos aspectos. O ajuste fiscal devolve ao Estado a capacidade de definir e implementar políticas públicas. Através da liberalização comercial, o Estado abandona a estratégia protecionista da substituição de importações. O programa de privatizações reflete a conscientização da gravidade da crise fiscal e da correlata limitação da capacidade do Estado de promover poupança forçada por intermédio das empresas estatais. Por esse programa, transfere-se para o setor privado a tarefa da produção que, em princípio, este realiza de forma mais eficiente. Finalmente, por meio de um programa de publicização, transfere-se para o setor público não-estatal a produção dos serviços competitivos ou não-exclusivos de Estado, estabelecendo-se um sistema de parceria entre Estado e sociedade para seu financiamento e controle”.

Assim, a administração gerencial:³⁹

“procura, sem se afastar do estado de direito, adequar as organizações públicas às contingências específicas de lugar e momento, emprestando-lhes sobretudo maior agilidade e eficiência; prioriza, portanto, os resultados. Tenta igualmente recuperar a identificação dos cidadãos com o Estado, voltando-o a eles. Faz da transparência e do controle cidadão alavancas para a eficácia dessas organizações. Introduce também mecanismos de quase-mercado ou concorrência administrada com vistas a aprofundar os ganhos de eficiência.”

Como bem estabeleceu o documento de apresentação do Plano Diretor da Reforma, o governo se propõe a “criar condições para a reconstrução da Administração

37 Publicização significa a descentralização para o setor público não-estatal da execução de serviços que não envolvem o exercício do poder de Estado, mas devem ser subsidiados pelo Estado, como é o caso dos serviços de educação, saúde, cultura e pesquisa científica. Ver Chiavenato, ele define melhor a publicização.

38 CARDOSO, F. H. Plano Diretor da Reforma do Estado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/publi_04/COLECAO/PLANDIA.HTM> Acesso em 02/06/2015.

39 A Nova Política de Recursos Humanos. Cadernos MARE da Reforma do Estado, n.º 11, Brasília: MARE, 1997, 48 p. 10.

Pública em bases modernas e racionais”, dando “um salto adiante, no sentido de uma administração pública que chamaria de gerencial, baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle de resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão”, reorganizando-se “as estruturas da administração com ênfase na qualidade e na produtividade do serviço público”.

O programa tinha como objetivo cumprir a função de principal instrumento para a mudança da cultura burocrática que dominou a máquina administrativa brasileira no último século para uma cultura gerencial, garantindo a implementação de um novo modelo de Estado que celebre a participação do cidadão e permita maior controle social, reconhecimento do servidor e de sua importância no processo produtivo, igualdade de oportunidades e exercício da cidadania.

Para tanto, foi instituída a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal, a LRF, que entrou em vigor durante o Governo Fernando Henrique Cardoso, provocando substancialmente a desejada mudança na maneira como era conduzida a gestão financeira nos três níveis de governo.

Esta Lei, inspirada nas normas orçamentárias da Nova Zelândia⁴⁰, estabelece normas de finanças públicas orientadas para a responsabilização dos gestores, através de ações em que se previnam os riscos e corrijam os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Destacando-se então, como premissas básicas o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização.

A LRF disciplina em vários artigos restrições aos gastos governamentais na condução do Estado, Estes limites e normas são essenciais para o planejamento dos gastos públicos e primordiais para o controle dos atos administrativos de natureza orçamentária e administrativa e, material relevante para nossa pesquisa. O Artigo 1º, parágrafo 1º, da LRF demonstra muito bem a finalidade da norma e o controle que ela deve exercer sobre as contas públicas:

“a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de

⁴⁰ Ver fiscal responsibility 1994, ce ver maastricht, eua ver budget enforcement act. ricardolobotorres

crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar”.

Em Relação a esta restrições da LRF são muitas as nuances que incorporam o controle sobre a coisa pública, não vamos descreve-las em sua totalidade pois levaríamos muitas laudas e praticamente repisaríamos o texto da Lei, os Anais do Congresso Nacional sobre a votação do texto do Projeto de Lei é rico e cheio de detalhes jurídicos e políticos, no entanto, a análise do número de volumes inviabilizaria o objetivo jurídico deste ensaio.

3.5.1 Lei de Diretrizes Orçamentárias e LRF

A Carta Constitucional define em seu art. 165, §2, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá compreender as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, e orientar a elaboração da lei orçamentária anual. Também deverá dispor de alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. A LRF em seu art. 4º, trás novas atribuições a LDO, do qual ela deverá dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas; dos critérios e forma de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos e demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. Além disso, deve fixar em percentual da Receita Corrente Líquida, o montante da reserva de contingência.

Importante inovação são os quatro parágrafos deste art. 4º, que disciplinam os três anexos que devem integrar o projeto de lei de diretrizes orçamentárias que são o 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, o 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 esses riscos e por último, o anexo específico, vinculado a mensagem que encaminhar o projeto da LDO da União, contendo 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 subseqüente.

3.5.2 Lei Orçamentária Anual e LRF

O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da LRF conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes no Anexo de Metas Fiscais e será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de incentivos fiscais, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

Disciplina sobre a reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, no anexo de riscos fiscais, sendo esta destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

A Lei Orçamentária Anual também conterá todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, bem como o refinanciamento da dívida pública, que constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional, conterá, ainda, atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada que não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

A lei orçamentária não deverá consignar 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.

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

3.6 Instruções Normativas do TCU, Tomadas e Prestações de Contas

A Instrução Normativa TCU nº 47, de 27 de outubro de 2004, alterada pelas IN nº 51, de 6/12/06 e IN nº 54, de 19/9/07. Estabelece normas de organização e apresentação de processos de tomada e prestação de contas. De acordo com o art. 1º da IN TCU nº 47/2004, com a nova redação dada pela IN TCU nº 54/2007, processo de contas é o processo de trabalho do controle externo destinado a avaliar a conformidade e o desempenho da gestão das pessoas abrangidas pelos incisos I, III, IV, V e VI do art. 5º da Lei nº 8443/92, com base em um conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente.

Conforme a natureza jurídica da Unidade Jurisdicionada - UJ, o processo de contas pode ser mediante tomada ou prestação de contas.

Tomada de contas é o processo de contas relativo à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal direta. O processo de tomada de contas poderá ser ordinária, quando organizado anualmente pelas unidades jurisdicionadas cujos responsáveis estão sujeitos à obrigação prevista no art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal.

O processo de tomada de contas será extraordinária ao ser organizado e apresentado quando da extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização de unidades jurisdicionadas cujos responsáveis também estejam alcançados pela obrigação prevista no art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal e será também especial, sendo que neste caso, o processo será organizado quando se verificar que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública ou quando se verificar que determinada conta não foi prestada pelo responsável.

Quanto a prestação de contas, a Instrução Normativa TCU nº 47, define como o processo de contas relativo à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal indireta e daquelas não classificadas como integrantes da administração direta federal, podendo ser ordinária ou Anual, quando o processo de prestação de contas for organizado anualmente pelas unidades jurisdicionadas cujos responsáveis estão sujeitos à já citada obrigação prevista no art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal e extraordinária, quando o processo de prestação de contas for organizado e apresentado quando da extinção,

liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização de unidades jurisdicionadas cujos responsáveis estejam alcançados pela obrigação constitucional.

As contas ordinárias podem ser organizadas das seguintes formas:

Processo de contas individual, que é o processo de contas apresentado por uma única unidade jurisdicionada. Os processos de contas de unidades jurisdicionadas com parecer do dirigente do órgão de controle interno pela irregularidade deverão ser apresentados como processos individuais;

Processo de contas consolidado, sendo este o processo de contas ordinárias referente a um conjunto de unidades jurisdicionadas organizado com a finalidade de possibilitar a avaliação sistêmica da gestão de unidades que se relacionam em razão de hierarquia, função ou programa de governo, sendo submetido ao Tribunal pela unidade jurisdicionada responsável pela coordenação hierárquica, supervisão funcional ou gerência de programa incluído no Plano Plurianual;

Processo de contas agregado, como o processo de contas ordinárias organizado com a finalidade de possibilitar o exame conjunto da gestão de unidades administrativas não integrantes da estrutura da unidade jurisdicionada de que trata as contas;

Processo de contas informatizado, que é o processo de contas ordinárias organizado e apresentado em meio eletrônico, a partir de sistema que coleta dados postados pelas unidades jurisdicionadas e órgãos de controle interno;

a partir da edição da IN TCU nº 54/2007, não existe mais processo de contas simplificado.

Outro aspecto importante a respeito do tema é a Tomada de Contas Especial, Instaurada pela Instrução Normativa do TCU nº 13/96, sendo este um processo devidamente formalizado e dotado de rito próprio que visa apurar responsabilidade daquele que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário, com o disciplinado no art. 3º ainda desta Instrução Normativa, ou que não cumpra o dever de prestar contas conforme o art. 8º da Lei 8.443/92, Lei Orgânica do TCU.

Conforme orienta o art. 8º da Lei 8.443/92 e o art. 1º da Instrução Normativa 56/07, que revogou a Instrução a IN nº Normativa 13/96, são determinantes para a

instauração da TCE a ocorrência da omissão no dever de prestar contas, quando este era dever ou obrigação, a não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou instrumento congêneres. A ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos bem como a prática de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano aos cofres públicos são também elementos suficientes para a instauração de Tomada de Contas Especial.

Em regra, a Tomada de Contas Especial deve ser instaurada após esgotadas as providências administrativas internas com vista à recomposição do erário pela autoridade competente do próprio órgão ou entidade jurisdicionada responsável pela gestão dos recursos. A não adoção dessas providências, no prazo máximo de cento e oitenta dias, caracteriza grave infração à norma legal, sujeitando a autoridade administrativa competente à imputação das sanções cabíveis, incluindo a responsabilidade solidária no dano identificado conforme o art. 1º, §1º, da Instrução Normativa 56/07.

A Tomada de Contas Especial pode ser instaurada por recomendação dos órgãos de controle interno, conforme o art. 50, III, da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, ou por determinação do próprio Egresso, nos casos de omissão na prestação de contas ou inércia na instauração da TCE pelo gestor. Neste ordenamento, em seu art. 47, disciplina que a TCE poderá ser oriunda de conversão de outros processos de controle externo, tais como, denúncia, representação, inspeção, auditoria e processos de registro de atos de pessoal. Ainda, o art. 9º, III, desta Lei 8.443/92, atribui competência ao órgão de controle interno quando diz ser este o responsável competente para emitir o relatório e o certificado de auditoria que consignará as irregularidades constatadas e as medidas adotadas pelo gestor para apurar e corrigir as falhas encontradas.

O art. 199 do Regimento Interno do TCU disciplina que as Tomadas de Contas Especiais instauradas pelas unidades jurisdicionadas só devem ser encaminhadas ao TCU para julgamento se o dano ao erário for de valor igual ou superior à quantia fixada anualmente pelo Plenário do Tribunal. Se o dano for de valor inferior ao fixado pelo Tribunal a TCE será anexada ao processo de tomada ou prestação de contas ordinárias anuais do gestor ou ordenador de despesas competente.

São elementos essenciais ao processo de TCE o relatório do gestor, o relatório do tomador de contas, que pode ser o responsável pela gestão dos recursos ou outro

agente designado para tomar as contas, e o relatório e certificado de auditoria, acompanhado do pronunciamento ministerial. Integram também a TCE, a ficha de qualificação dos responsáveis, o demonstrativo do débito e demais elementos necessários à apuração da responsabilidade dos envolvidos, conforme o exaustivo art. 4º da Instrução Normativa 56/07. Com estes elementos será possível apurar os fatos, apreciando o ocorrido e avaliar se o fato causou algum prejuízo ao erário, identificar os responsáveis, aferindo se houve a participação de pessoas públicas ou privadas e como se deu essa relação e quantificar os danos materializando a quantidade do real prejuízo ao erário. Ou seja, o processo de TCE deve conter elementos de prova e convicção suficientes para se definir qual e como foi a conduta dos agentes públicos e demais responsáveis envolvidos, sendo agentes solidários ou não, qual e quanto foi o dano e, o nexo de causalidade entre a conduta dos agentes e o dano.

Os processos de TCE no TCU poderão ser julgados regulares, dando quitação plena aos responsáveis. Julgados como regulares com ressalva, quando existem falhas na formais e irregulares, iliquidáveis quando há trancamento das contas por impossibilidade de julgamento ou arquivadas sem apreciação do mérito quando verificada a ausência de pressupostos de constituição ou de desenvolvimento válido e regular do processo conforme os artigos de. 197 a 213 do Regimento Interno do TCU.

Quando as contas são julgadas irregulares há a imputação de débito e/ou multa, decisão que tem eficácia de título executivo (art. 71, § 3º, da CF/88), tornando a dívida líquida e certa. A natureza deste título é extrajudicial (art. 585, VII, do CPC), idêntico à certidão de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI do CPC), o que demonstra a desnecessidade de inscrição, em dívida ativa, do débito. No âmbito do TCU, o responsável é notificado para, no prazo de quinze dias, recolher o valor devido. Se o responsável, após ter sido notificado, não recolher tempestivamente a importância devida, é formalizado processo de cobrança executiva, o qual é encaminhado ao Ministério Público junto ao Tribunal para, por meio da Advocacia-Geral da União (AGU) ou das unidades jurisdicionadas ao TCU que detêm essa competência, promover a cobrança judicial da dívida ou o arresto de bens.

Além dessas conseqüências, outras sanções podem ser aplicadas a partir do julgamento das contas, tais como, a declaração de inidoneidade do particular para licitar ou contratar com a administração, a declaração de inabilitação para o exercício de cargo ou função pública, a inclusão no Cadastro Informativo dos débitos não quitados de órgãos e entidades federais - CADIN, comunicar ao Ministério Público Federal e solicitar arresto de

bens para garantir o ressarcimento. O próprio julgamento das contas pela irregularidade já apresenta como consequência a inclusão no cadastro a ser enviado à Justiça Eleitoral, a partir do qual o responsável poderá figurar na lista de inelegíveis.

Nesse sentido, o conceito de contas é redefinido como sendo toda e qualquer informação confiável e relevante que se possa obter, direta ou indiretamente, que permita avaliar a conformidade e o desempenho da gestão. A ampliação do conceito de contas abre caminho para utilização de informações obtidas pelo próprio TCU por intermédio de análise de risco e acompanhamento dos atos de gestão, modalidades de fiscalização, que refletirão na avaliação final a ser feita e no julgamento das contas.

4. CONTROLE E PARTICIPAÇÃO SOCIAL

Reconhecendo-se a participação popular como um direito fundamental do exercício da soberania, é de suma importância que o respectivo controle proporcionado por esta participação seja operacionalizado por instrumentos que agem através da forma colegiada da vontade, ou seja, pelo princípio da tomada de decisões pela maioria, como os conselhos gestores, órgãos colegiados que funcionam como mecanismos de controle da Administração Pública e de cooperação na gestão pública.

O controle social é aquela manifestação exercida por todo e qualquer cidadão, de forma individualizada ou coletiva, sobre os atos vinculados a Administração Pública. É fruto das recentes conquistas democráticas, que confere aos cidadãos instrumentos cada vez mais poderosos para o pleno exercício de seus direitos políticos.⁴¹ O Este controle pode apresentar-se de diversas formas e por meio de alguns institutos, do qual, temos como exemplo, o direito de petição, que um cidadão poderá usar para requerer ao Poder Público iniciativas de interesse geral ou individual e também o direito de representação, onde o cidadão poderá reclamar de forma fundamentada contra a violação de direitos e abusos de poder. Acompanhando os programas e projetos da Administração Pública, qualquer pessoa pode apontar irregularidades e encaminhar denúncias ao Ministério Público.

Outra forma de exercício do controle social da Administração Pública são as manifestações populares e coletivas quando visão reivindicar o acesso a bens e serviços públicos e a direitos estabelecidos, bem como ao denunciar sua violação. Ainda nesta forma coletiva de controle, as associações comunitárias e os movimentos populares, que organizam a população em função da garantia de acesso a esses mesmos bens e serviços públicos e aos direitos de cidadania, constituem-se também em formas de expressão do controle público da Administração Pública.

Qualquer ação social neste sentido, do controle da coisa pública, é ação do exercício de discutir os planos do governo, fiscalizar seu cumprimento e os gastos públicos, lutar pela criação de espaços e estruturas coletivas de discussão e fiscalização, como os conselhos, fóruns e associações, fazem parte da atuação como cidadãos, o que resta como consequência o fortalecimento da democracia.

Nesta democracia fortalecida, a atividade financeira é uma atividade que por essência é regulada normativamente, decidida na aplicação concreta do orçamento.

⁴¹ Harada, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 113.

Controlada na execução e objeto de prestação de contas por parte do governo: nisto tudo, cabe papel primordial à instituição parlamentar, primeiro como defensora dos cidadãos, depois também como sua representante. A existência do sufrágio censitário limita esta participação aos proprietários até a lenta adoção do sufrágio universal. E o caráter essencialmente representativo limita as formas de participação direta dos cidadãos como a acção popular e o referendo, que nos últimos anos se difundem e ganham vigor teórico e doutrinário.⁴²

4.1 Orçamento Participativo

A modalidade mais recente de exercício do controle público tem sido a participação da população na gestão de políticas sociais. Cada vez mais tem sido reforçada a importância da participação dos beneficiários e das organizações não governamentais, de entidades tanto filantrópicas quanto de defesa de direitos na gestão das políticas públicas. Essa também é uma diretriz presente na Constituição de 1988. O princípio da participação pode assumir duas formas principais: a incorporação desses diversos atores nos espaços de decisão e planejamento das políticas, ou o estabelecimento de parcerias entre as entidades da sociedade civil e o poder público para a prestação de serviços sociais. No primeiro caso, tem-se a participação desses diversos atores em conselhos, em órgãos colegiados e em processos de decisão, como o orçamento participativo, por exemplo. No segundo caso, estão as parcerias estabelecidas entre Estado e sociedade e que configuram a gestão compartilhada das políticas públicas.

Como já fora aduzido, a LRF cria condições para a implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos conforme seu artigo 48, parágrafo único e da avaliação dos seus resultados.

A participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos não vincula o gestor na aplicação do erário, tratando-se de uma mera sugestão da comunidade para a elaboração da proposta orçamentária, pois nos termos da Carta Constitucional, a iniciativa das leis orçamentárias é exclusiva do Chefe do Executivo, de sorte que este não está legalmente obrigado a acatar as sugestões objeto da consulta popular.

⁴² Franco, Antônio L. de Souza. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 55.

Hodiernamente, novas tecnologias são empregadas no orçamento participativo, existem experiências em outros países, em direito comparado, citaríamos os Cantões da Suíça que utilizam de *tablets* e *smartphones* para deliberar sobre os gastos públicos e até sobre as receitas, vez que muitas vezes opinam sobre taxas a serem implementadas, em Brasília, temos um aplicativo disponibilizado pelo Poder local, que possibilita ao cidadão monitorar o orçamento com pequeno atraso em sua execução, no entanto, ainda não opina, mas é um passo na utilização dos recursos tecnológicos disponíveis.

4.2 Denúncias e Representação

O ordenamento jurídico pátrio disciplina possibilidades em que o cidadão realiza diretamente o controle sobre os atos e da gestão dos administradores públicos. Como exemplo destas possibilidades, além das já citadas representações ao TCU, CGU e Ministério Público, podemos citar as seguintes formas:

A Ação Popular, reguladas pela CF, art. 5, inciso LXXII, e Lei n.º 4.717/1965, no qual é remédio constitucional posto à disposição de qualquer cidadão para obter a invalidação de atos ou contratos administrativos, que sejam ilegais e lesivos ao patrimônio público, A Ação popular poderá ser tomada para garantir a utilização de recursos destinados na lei de orçamento, assegurando a continuidade do que foi planejado conforme as necessidades de determinado ambiente ou grupo.

O Mandado de Segurança disciplinado na Lei Maior pelo art. 5º, incisos LXIX e LXX, e Lei n.º 1.553/1951 foi posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, para a proteção de direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*. Tal remédio é utilizado para assegurar que os recursos não sejam utilizados de forma diferente ao planejamento ou alínea descrita para sua utilização.

O sufrágio universal, referendo e plebiscito, previstos em nossa Carta Política, permitem que o cidadão seja chamado para participar diretamente do processo político. O sufrágio universal, que são as eleições, é a forma mais popular de controle, pois por meio dele o cidadão pode colocar e retirar aqueles que dirigem de forma inapropriada a Administração Pública.

Além destes institutos, temos a Lei n.º 8.429/92, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de improbidade que causem enriquecimento ilícito, prejuízo ao erário e os princípios da administração pública, disciplinam em seu art. 14. que qualquer pessoa poderá representar à autoridade administrativa competente para que seja

instaurada investigação destinada a apurar a prática de ato de improbidade, sendo que a representação, deverá ser escrita ou reduzida a termo e assinada, conterá a qualificação do representante, as informações sobre o fato e sua autoria e a indicação das provas de que tenha conhecimento.

5. CONTROLE E A CONDUÇÃO DOS NEGÓCIOS PÚBLICOS

5.1 Controle, Governança e Governabilidade

Como visto no capítulo sobre a reforma gerencial, a primeira metade dos anos 90 passou por inúmeras crises, entre elas a crise da administração pública. Esta administração se via diante de problemas como a continuidade de práticas patrimonialistas e a dificuldade de consolidação de uma burocracia civil profissional nos níveis hierárquicos mais altos.

É importante lembrarmos também do capítulo sobre a *accountability*, onde colocamos que função moderna do instituto da prestação de contas parte da obrigação social e pública de prestar informações sobre algo pelo qual se é responsável, que se tenha como atribuição ou dever. Esse conceito é a base da transparência e do controle social, definições mais próximas do termo governança, que por sua vez decorre também do conceito de *accountability*. Governança é a capacidade do governo de responder às demandas da sociedade, à transparência das ações do poder público e à responsabilidade dos agentes políticos e administradores públicos pelos seus atos, transcendendo ao conceito de prestação de contas tradicional para realizar bem determinada tarefa, dar conta de uma incumbência⁴³.

Aplicado as formas de controle já estudadas, principalmente ao controle externo, esse conceito é um marco teórico fundamental para a determinação de qual aspecto da gestão será examinado e cobrado dos administradores públicos, seja a legalidade, economicidade, eficiência, eficácia ou efetividade. A *accountability* é uma importante ferramenta para instrumentalizar os órgãos responsáveis pelo controle, ao permitir uma percepção mais elaborada de como se deve dar o controle por contas e como esse se integra aos demais instrumentos de fiscalização do Tribunal, lembrando também que o foco neste tipo de controle esta focado para a questão do desempenho, especificamente a produção de resultados pelo aparato estatal, no que se convencionou chamar de nova gestão pública, gerencialismo ou administração pública gerencial.⁴⁴

A *accountability*, como já estudado, tem como inerente característica a responsabilização das autoridades e gestores que administram a coisa pública. Em nosso ordenamento jurídico, várias leis e decretos tipificam as condutas e criam punições para o seu

⁴³ Chiavenato, Idalberto. *Administração Geral e Pública*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. p. 116.

⁴⁴ Przewoski, Adam. “*Sobre o desenho do Estado*: uma perspectiva agente x principal”, in PEREIRA, L.C. Bresser e SPINK, Peter, *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*, 3ª edição, Rio de Janeiro: Editora FGV. 1999 p. 92

descumprimento. Em especial, temos a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública, dispõe também sobre atos de improbidade que causem prejuízo ao erário e por fim, dispõe sobre a moralidade dos atos, quando atentem contra os princípios da administração pública.

Esta lei, mais conhecida com Lei de Improbidade Administrativa, reforça o uso do princípio da *accountability*, amplia o controle institucional e social sobre a coisa pública, atingindo também seu orçamento e finanças. A Lei de Improbidade também cria penas que vão da perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, ressarcimento integral do dano, quando houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a dez anos, pagamento de multa civil de até três vezes o valor do acréscimo patrimonial ou pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de três a dez anos. O art. 21. desta Lei define que estas sanções independem da efetiva ocorrência de dano ao patrimônio público, bem como da aprovação ou rejeição das contas pelo órgão de controle interno ou pelo Tribunal ou Conselho de Contas.

Para a governança esta lei é de fundamental importância, pois tipificam os atos que são de improbidade administrativa e que podem de alguma forma desviar o patrimônio e o uso de sua máquina para o fim diverso do interesse público que é a fomentação de políticas públicas. Os artigos 9º ao 11º, da Lei nº 8.429, disciplinam sobre os atos que Importam Enriquecimento Ilícito, geralmente atos em que o agente público auferem pessoalmente algum tipo de vantagem ou valor. Dos atos de Improbidade Administrativa que Causam Prejuízo ao Erário, quando o agente por qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades públicas e os atos que Atentam Contra os Princípios da Administração Pública, que inspirou o decreto nº 1.171/94, tratando sobre as condutas dos agentes que frustram o alcance das finalidades públicas, que por qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições.

Portanto, a Lei de Improbidade Administrativa disciplina que atos como frustrar a licitude de processo licitatório ou dispensá-lo indevidamente, ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento, agir negligentemente na

arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público, liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular, bem como celebrar contrato ou outro instrumento que tenha por objeto a prestação de serviços públicos por meio da gestão associada e contrato de rateio de consórcio público sem suficiente e prévia dotação orçamentária, ambos sem observar as formalidades previstas na lei, além de deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo, são todos exemplos de atos de improbidade, e conforme, já descrito, as severidades das penas são reguladas conforme o tipo de improbidade.

Para a Governança é importante a já citada reforma do estado, que envolveu e ainda deixa suas marcas em múltiplos aspectos. O primeiro deles é o ajuste fiscal, que devolve ao Estado a capacidade de definir e implementar políticas públicas. Outro seria realizado através da liberalização comercial, onde o Estado abandona a estratégia protecionista da substituição de importações, buscando concorrer em pé de igualdade no mercado internacional com seus produtos e serviços. Outro aspecto estaria no programa de privatizações, que refletiu a conscientização da gravidade da crise fiscal e da correlata limitação da capacidade do Estado de promover poupança forçada através das empresas estatais. Através desse programa transfere-se para o setor privado a tarefa da produção que, em princípio, este realiza de forma mais eficiente. Finalmente, através de um programa de publicização, ou seja, transfere-se para o setor público não-estatal a produção dos serviços competitivos ou não-exclusivos de Estado, estabelecendo-se um sistema de parceria entre Estado e sociedade para seu financiamento e controle.

Deste modo o Estado reduz seu papel de executor ou prestador direto de serviços, mantendo-se, entretanto, no papel de regulador e provedor ou promotor destes, principalmente dos serviços sociais como educação e saúde, que são essenciais para o desenvolvimento, na medida em que envolvem investimento em capital humano, para a democracia, na medida em que promovem cidadãos e para uma distribuição de renda mais justa, que o mercado é incapaz de garantir, dada a oferta muito superior à demanda de mão-de-obra não-especializada. Como promotor desses serviços o Estado continuará a subsidiá-los, buscando, ao mesmo tempo, o controle social direto e a participação da sociedade.⁴⁵

Nesta nova perspectiva, busca-se o fortalecimento das funções de controle, regulação e de coordenação do Estado, particularmente no nível federal, e a progressiva

⁴⁵ Chiavenato, Idalberto. *Administração Geral e Pública*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. p. 112 a 113.

descentralização vertical, para os níveis estadual e municipal, das funções executivas no campo da prestação de serviços sociais e de infraestrutura. Considerando esta tendência, pretende-se reforçar a governança, que é a capacidade de governo do Estado, através da transição programada de um tipo de administração pública burocrática, rígida e ineficiente, voltada para si própria e para o controle interno, para uma administração pública gerencial, flexível e eficiente, voltada para o atendimento dos anseios do cidadão.

O governo brasileiro administra com cautela a governabilidade, que é o poder instituído para governar, dada sua legitimidade democrática e o apoio da sociedade civil e de suas instituições. Hoje, em 2015 temos problemas de governabilidade sérios, no entanto, este não é o objetivo deste ensaio.

Assim, enfrenta-se o problema de governança, na medida em que sua capacidade de implementar as políticas públicas é limitada pela rigidez e ineficiência de sua máquina administrativa, ineficiência causada também pela problemática governabilidade brasileira que utiliza do aparato democrático para gerar emprego e renda para seus pares, através do nepotismo e dos cabides de emprego muito comuns no Poder Executivo das esferas da união, o que proporciona, entre outros, da falta de responsabilização dos agentes públicos e políticos, bem como da cultura de expropriação e uso diverso da finalidade da coisa pública.

5.2 Controle e Políticas Públicas

As políticas públicas tornaram-se uma categoria de interesse para o direito há menos de três décadas, havendo pouco acúmulo teórico a respeito, o que nos desaconselha a busca de conclusões acabadas a respeito do tema. Apesar de não ser um tema jurídico e originado da ciência política, onde sobressai o caráter eminentemente dinâmico e funcional com sua finalidade se resumindo, ao nível ideológico, em reduzir as desigualdades sociais e assegurar a justiça. Assim, o tema contrasta com a estabilidade e generalidade jurídicas dos ordenamentos do Estado. A noção de políticas públicas emergiu então como tema de interesse para o Direito com a configuração prestacional do Estado no pós 2ª Guerra, por questões de emprego, seguridade e habitação, onde o Estado passou a propriamente intervir no domínio econômico.

Para justificar nosso estudo, recordamos que as políticas públicas estão presentes na Carta Magna, nas demais leis, regulamentos, diretrizes, planos, orçamento e outras decisões do poder público.

A adoção de políticas públicas denota um modo de agir do Estado nas funções de coordenação e fiscalização dos agentes públicos e privados para a realização de certas ações de governo, quase sempre ações prestacionais. Estas ações de governo estão ligadas aos chamados direitos sociais, nos quais se inclui também os econômicos. Assim, ao observarmos as políticas públicas de um modo geral, observaremos também as políticas econômicas, uma vez que a economia permeia a quase totalidade das políticas de governo. Nos direitos sociais e políticos, as políticas públicas estão ligadas ao resguardo destes direitos, pois demandam do Estado prestações positivas e significam o alargamento do leque de direito fundamentais. Quanto aos direitos ditos econômicos, o desenvolvimento de certos setores e atividades do mercado significou a geração de novas demandas, como os direitos dos consumidores, que transitam entre as atividades econômicas e a regulação estatal.

Importante etapa para a formulação de políticas públicas é o planejamento, onde a previsão sobre execução, orçamentação e avaliação, tornam-se necessários para garantir maior eficiência da gestão pública e o alcance do interesse público. O objetivo do planejamento em políticas públicas é elevar o nível de racionalidade das decisões, evitando processos econômicos, sociais e políticos de cunho cumulativos e irreversíveis, em direções indesejadas.

As políticas públicas fazem parte do importante do contexto no qual opera o setor privado e a Sociedade civil. Estes, por sua vez, são atores importantes na política pública, como influenciadores e influenciados. O conjunto de políticas, programas e projetos especialmente dirigidos para as populações menos favorecidas é chamado de política social, que tem por objetivo compensar a desigualdade social, assumindo assim, uma natureza corretiva e paliativa.

As organizações sociais e as organizações da sociedade civil de interesse coletivo são entidades paraestatais⁴⁶ dotadas de personalidade jurídica de direito privado, que representam modelos de parceria firmado por meio de instrumentos contratuais de gestão entre o Estado e a sociedade, destinados a absorver atividades de interesse público não-exclusivas de Estado, ou seja, aquelas em que o Estado atua simultaneamente com organizações privadas, sem fins lucrativos e que atendam determinadas exigências legais, atuando nas atividades de cultura, saúde, educação e proteção ambiental, dentre outras.

⁴⁶ Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 2007 p23

A qualificação como Organização Social, conforme a Lei nº 9.637/1998, é bastante parecida com o prescrito posteriormente para OSCIP, outra paraestatal, estabelecida pela Lei 9.790/1999, mas ambos os institutos jurídicos apresentam características específicas em relação ao controle definidas pelo legislador.

Nas organizações sociais utiliza-se o contrato de gestão, onde a fiscalização da execução deste contrato de gestão será exercida pelo órgão ou entidade supervisora da área de atuação da atividade fomentada, e se dará por apresentação ao término da cada exercício ou a qualquer momento, conforme recomende o interesse público, de relatório enviado pela entidade qualificada pertinente à execução do contrato, com o comparativo específico das metas propostas e os respectivos resultado alcançados, bem como a correspondente prestação de contas do exercício financeiro. Cabe ressaltar que a entidade supervisora nomeará uma comissão de avaliação, composta por especialistas de notória capacidade e adequada qualificação. A referida comissão analisará periodicamente os resultados atingidos com a execução do contrato de gestão e encaminhará à autoridade supervisora relatório conclusivo sobre a avaliação realizada.

Quando constatado o descumprimento das disposições contidas no contrato de gestão, poderá o Poder Executivo, por intermédio de processo administrativo, em que seja assegurado o devido processo legal, proceder à desqualificação da entidade como organização social, respondendo os dirigentes da organização, individual e solidariamente, pelos danos ou prejuízos decorrentes de sua ação ou omissão, bem como a reversão dos bens permitidos e valores entregues, visando à utilização na organização social. É obrigatória a participação de agentes do Poder Público no Conselho de Administração das organizações sociais, não existindo tal exigência nas organizações da sociedade civil de interesse coletivo.

Nas organizações da sociedade civil de interesse coletivo, o vínculo entre o Poder Público e estas organizações será estabelecido por intermédio da celebração de termo de parceria, no qual deverão estar previstos, detalhadamente, os direitos e as obrigações dos pactuantes, tais como o objeto do ajuste, as metas a serem alcançadas, os critérios de avaliação de desempenho, os prazos de execução, a previsão de receitas e a fixação das despesas, a obrigatoriedade de apresentação de relatório anual, acompanhado da prestação de contas. Cabe ressaltar que a execução do respectivo termo será supervisionada pelo órgão do Poder Público da respectiva área de atuação da atividade autorizada e pelos Conselhos de Políticas Públicas das áreas correspondentes de atuação existentes, em cada nível de governo. Para a qualificação como organização da sociedade civil de interesse coletivo são exigidos da

entidade privada a apresentação dos seguintes documentos: balanço patrimonial e demonstrativo de resultados do exercício, bem como a declaração de isenção de imposto de renda, entre outros documentos. Na qualificação como organização social, não é exigido tais documentos.

CONCLUSÃO

Através da leitura desta pesquisa percebe-se que o controle ocorre pela fiscalização e acompanhamento de todos os atos e fatos da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil decorrentes da arrecadação de receitas e realização de despesas. Inclui-se também, neste controle, a utilização, guarda, gerenciamento ou administração de dinheiro, bens e valores públicos, observados os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, bem como da aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

O controle orçamentário e financeiro é, então, o instrumento fundamental para o andamento e continuidade do Estado Democrático de Direito e para a apuração de desvios e a punição dos responsáveis. É entre outros, o instrumento que assegura a realização do interesse público, do bem comum, que traz a sensação de equidade e possibilita a justiça social através da satisfação das necessidades sociais e econômicas do cidadão.

A legítima e legal aplicação do erário são institutos que devem ser avaliados pelos órgãos que exercem o controle em nosso sistema jurídico pátrio. O controle deve ser feito anterior, concomitante e posterior aos fatos, deve ser constantemente modernizado e dinâmico, utilizando-se de toda tecnologia ao alcance para o fiel cumprimento de suas finalidades.

A ineficiência do controle na aplicação do erário e na arrecadação das receitas pode causar danos e consequências indesejáveis à sociedade. Assim como ocorre na iniciativa privada, o poder público deve buscar instrumentos de excelência na administração de seus recursos, buscando a eficácia e efetividade, evitando, por exemplo, problemas como a ineficiência do Estado como garantidor dos direitos civis e sociais; o aumento da pobreza e das desigualdades sociais – ou por falta de recursos ou irregularidades no planejamento e avaliação de políticas públicas; o descontrole da situação econômica e fiscal do país - pela arrecadação insuficiente, operações de créditos e assunção de obrigações não condizentes com a realidade financeira; ausência de mecanismos eficientes e transparentes para avaliação e gestão do gasto público e a busca de uma melhor gestão dos recursos públicos pela sociedade - em função de maior controle social e acesso a informações do setor público entre outros.

O controle orçamentário e financeiro deve ser efetivo e contínuo, deve não só buscar e comprovar os desvios e impropriedades, como também prevêê-las, através de normatizações, planejamento e treinamento de seu pessoal, alocando recursos prioritários e suficientes para os órgãos competentes.

Para o fiel cumprimento das funções de controle, a Administração pública deverá aperfeiçoar os mecanismos de controle e de transparência no uso dos recursos públicos. A exigência de transparência nos atos financeiros do poder público crescem a cada dia com o amadurecimento democrático da sociedade, formando grupos de pressão e interesse. Principalmente o Executivo, e o Congresso Nacional, são cobrados constantemente pela mídia e pela opinião pública. Deve-se propiciar o debate entre sociedade civil, gestores públicos, universidades e demais cidadãos interessados sobre as políticas públicas em curso e a serem planejadas, além das possibilidades de participação e controle social dos programas de governo com o objetivo é estimular a realização de encontros livres para debater e formular propostas para os principais desafios sociais, econômicos, políticos e ambientais, exercendo assim a cidadania.

Como vimos, a tendência tem sido pela desburocratização dos processos de matéria financeira e orçamentária, aumentando a autonomia dos órgãos e gestores que são considerados como responsáveis, incidindo assim a prestação de contas e a punição aos que causarem ilegalidades, remetendo-se as apurações ao Ministério Público e aos responsáveis para que a Justiça siga o curso do devido processo legal e possa ressarcir a coisa pública. A desburocratização destes processos é essencial para o controle da nova gestão pública, uma vez que além do tradicional controle contábil, financeiro e patrimonial dos processos, passa também, a ser observado, ao fim da execução os resultados, através de métodos de aferimento e de auditorias que indicarão a eficiência, a eficácia, bem como a efetividade da gestão.

Deve haver um maior cuidado e conservação do bem público, buscando maior valorização dos órgãos de controle e dos bens que compõem a coisa pública, sejam elas patrimônio, instituições ou normas. O próprio Estado deve dar maior observância a lei – e, portanto, o controle desta observância pelo próprio Estado – é a única garantia da legitimidade e governabilidade do Estado frente as suas instituições. Por seu turno, as demandas coletivas representam talvez o mecanismo mais moderno de democracia participativa e, portanto, de controle social daquela observância, o que as eleva à categoria de instrumento fundamental na manutenção do Estado Democrático de Direito, propiciando mais governança e fomento em políticas públicas com a fiel aplicação dos recursos as estas demandas sociais.

Com a melhoria dos controles teremos também a melhoria da qualidade dos serviços prestados ao cidadão. Não se pode deixar de reconhecer que o Brasil deu enormes saltos quanto à qualidade dos seus serviços públicos. O direito comparado tem trazido experiências internacionais em relação à prestação de serviços e ao controle. A Administração

Pública vem adotando e adaptando estes princípios de outros países que regulam questões relativas à aplicação do controle sobre as finanças em democracias; visando não só sua salvaguarda interna, como a sua sobrevivência competitiva no mundo contemporâneo dominado por esta forma de governo e pelo sistema capitalista. A aplicação dos princípios de controle adotados por estas normas internacionais constitui um importante diferencial entre os países, que poderá afetar sua capacidade de promover o desenvolvimento e distribuir seus frutos equitativamente.

REFERÊNCIAS

- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil**. São Paulo: Editora 34. 1996.
- _____. **“Da Administração Pública Burocrática à Gerencial”**. Revista do Serviço Público, 47(1) janeiro 1996.
- CAMPOS, Dejalma de. **Direito Financeiro e Orçamentário**. 4.^a ed. São Paulo: Atlas. 2006.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. 6.^a ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- CITADINI, Antonio Roque. **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Max Limonad. 1995.
- CONTI, José Maurício. **Direito Financeiro na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Ed. Oliveira Mendes. 1998.
- DINIZ, Eli. **Crise, Reforma do Estado e Governabilidade**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas. 1997
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Conta do Brasil: Jurisdição e Competência**. Belo Horizonte: Fórum. 2003.
- FERRAZ, Luciano. **Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte: Editora Mandamentos. 1999.
- FRANCO, Antônio L. de Souza. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. Coimbra: Livraria Almedina. 1998.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas. 2002.
- GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos tribunais de contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992.
- GRAU, Nuria Cunill. **Repensando o público através da sociedade: novas formas de gestão pública e representação social**. Tradução de Carolina Andrade. Rio de Janeiro, Revan; Brasília, ENAP. 1998.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas. 2004.
- JÚNIOR, José Cretella, **Filosofia do Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, forense, 1999
- MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. 1º v. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1993.
- _____. **Direito Administrativo Moderno**. 2.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1998.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2001

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, Malheiros. 1994.

O'DONNELL, Guilherme., “**Notas sobre várias Accountabilities**”. In: Borrador, Buenos Aires, Universidade Torquato Di Tella. 2000.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas: Controladoria Governamental**. Curitiba: Juruá. 2002.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2004.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração financeira pública**. 6º ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PRZEWOSKI, Adam., **Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agente x principal**, in PEREIRA, L.C. Bresser e SPINK, Peter, Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial, 3a edição, Rio de Janeiro, Editora FGV. 1999

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade e Gestão Governamental**. Rio de Janeiro: IBAM. 2004

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**. 7ª ed. São Paulo: Atlas. 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2007.

Sites consultados na internet entre 12/03 a 15/08/2015:

<http://www.cgu.gov.br>

<http://www.planalto.gov.br>

<http://www.planejamento.gov.br>

<http://www.senado.gov.br>

<http://www.stn.gov.br>

<http://www.tcu.gov.br>