

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

O CONTROLE DA ATIVIDADE FINANCEIRA ESTATAL PELO TRIBUNAL CONTAS DA UNIÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

THE CONTROL OF PUBLIC FINANCIAL ACTIVITY BY THE UNION ACCOUNTS COURT IN THE FEDERAL CONSTITUTION OF 1988

João Carlos Medrado Sampaio

Resumo

Análise do controle da atividade financeira do Estado brasileiro exercido pelo Tribunal de Contas da União, sob uma perspectiva histórica e à luz dos princípios constitucionais, relacionando-o com o processo de legitimação democrática. Apresentação da gênese histórica da democracia e do controle externo na Grécia antiga, e do seu desenvolvimento no Brasil, desde o período colonial aos tempos atuais, sob a perspectiva da legislação vigente e do sistema político predominante em cada período estudado. Estudo do controle externo e seus modelos predominantes no Ocidente. Abordagem das competências constitucionais do Tribunal de Contas, da sua autonomia, jurisdição e atuação institucional. O trabalho objetiva demonstrar como a atuação do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas é elemento fundamental de consolidação do processo democrático, enquanto certificador da adequada aplicação dos recursos públicos, aplicando-se a pesquisa exploratória, através de meios bibliográficos históricos, doutrinários e jurisprudenciais.

Palavras-chave: Democracia, Constituição, Tribunal de contas

Abstract/Resumen/Résumé

Analysis of the accountability of the Brazilian public administration by the Accounts Court, from an historical perspective and in light of constitutional principles, relating it to the process of democratic legitimacy. Historical genesis of democracy and external control in ancient Greece, and its development in Brazil since the colonial period to modern times, from the perspective of existing legislation and the political system prevailing in each period. Study of external control and its prevalent Occidental models. Addressing the roles of the Court, established by the Constitution, its autonomy, jurisdiction and institutional performance. The main objective presented is to demonstrate how the performance of the accountability external control exercised by this Court is an essential element toward the consolidation of the democratic process, and proper implementation of public funds, based on exploratory research, through historical, doctrinal and jurisprudential bibliographic means.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Democracy, Constitution, Accounts court.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é, à luz dos modernos conceitos de democracia, examinar a significativa ampliação das atribuições que a Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Tribunal de Contas da União na fiscalização da atividade financeira do Estado, considerando a adequada aplicação dos recursos públicos como elemento fundamental para a consolidação da democracia enquanto objetivo nacional constitucionalmente estabelecido. Assim durante o presente trabalho, a referência ao controle externo, salvo menção em contrário, significa o controle exercido pelo Tribunal de Contas sobre a atividade financeira realizada com recursos da União.

Partindo dos conceitos clássicos de democracia, será analisada a sua evolução conceitual, desde as origens clássicas na Grécia antiga, com a conceituação aristotélica de três formas de governo, chegando-se aos conceitos contemporâneos, recepcionados na *lex legum* de 1988.

O estudo do Tribunal de Contas da União, permite, por conta da simetria constitucional, obter também um espectro da estrutura normativa que deve conformar os demais Tribunais de Contas, a exemplo das Cortes de Contas Estaduais e; nos estados da Federação onde existem, os Tribunais de Contas dos Municípios.

O fato da Constituição Federal de 1988 ter ampliado as competências do Tribunal de Contas da União, reverberou tanto na doutrina quanto na jurisprudência, sobretudo quanto a temas sensíveis que demandam aprofundamento, como a questão da autonomia da Corte, posição institucional, jurisdição e competência enquanto instância administrativa de julgamento.

Reconhecendo a hipótese de que não há democracia plena sem o efetivo controle da aplicação dos recursos públicos, conjugada com a hodierna sensação pública de que significativa parcela dos recursos públicos não tem sua aplicação suficientemente controlada; busca-se aqui, a partir de uma pesquisa exploratória utilizando meios bibliográficos históricos, doutrinários e jurisprudencial, analisar a democracia e o controle externo em suas interações mútuas, investigando suas estruturas normativas constitucionais fundamentais, contextualizando o controle externo enquanto elemento de legitimação do poder popular.

2 DEMOCRACIA E CONTROLE DO ESTADO: EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O primeiro sistema democrático de que se tem notícia, organizou-se na Grécia, no Séc. V, a.C. Na democracia ateniense, o poder dos cidadãos era exercido através de um sistema regido por um conjunto básico de regras, onde tanto os oradores da Assembléia, quanto os oficiais, tinham seus atos diretamente controlados pelos cidadãos, conforme ensina Elster¹. A cada ano em torno de mil e duzentos oficiais eram escolhidos, e dentre eles formava-se o Conselho dos Quinhentos, encarregado de formular as questões a serem decididas pela assembléia, órgão nuclear do processo decisório grego; sendo o exercício do controle pelos cidadãos sobre os atos dos gestores eleitos, elemento essencial para legitimar o sistema democrático grego.

Percebe-se que o gênio grego estabeleceu um sistema de controle de atos baseado numa tríade: cidadão - ato - agente: o cidadão (titular do poder) exerce controle sobre atos que são praticados pelos agentes escolhidos na Assembléia. Completava-se o sistema com o elemento penalizador: os gregos escolhiam anualmente através de votação aqueles agentes cujos atos estavam em desacordo com o interesse público.

Num primeiro escrutínio os cidadãos decidiam quem penalizar. Havendo escolhidos, dois meses depois, e com um quorum mínimo de seis mil votos, em nova reunião os nomes eram escritos em fragmentos de cerâmica denominados *ostrakon*. Aquele cujo nome aparecesse mais vezes nas cerâmicas seria enviado ao exílio. O ostracismo durava dez anos, contudo não implicava na perda dos bens, nem dos direitos de cidadão ateniense do agente.

Elster² ressalta ainda que no Séc. IV, a.C. através de um processo denominado *euthynai* cidadãos denominados auditores podiam examinar os gastos de qualquer oficial de governo que movimentasse dinheiros públicos, podendo ser condenado em caso de malversação de fundos públicos a devolver até dez vezes o valor desviado.

Organicamente tinham os gregos inaugurado assim a idéia de uma Corte de Contas, que era composta por dez oficiais eleitos anualmente pela Assembléia (*ekklesia*). Ainda através de outros procedimentos de controle e responsabilização - como a *eisangelia*, a

¹ELSTER, Jon. **Accountability in athenian democracy**. In: PRZEWORSKI, A.; STOKES, S.C.; MANIN, B. (Ed.). *Democracy, accountability and Representation*. Cambridge: Cambridge University Press, 1999. p. 253-277. Disponível em <<http://books.google.com.br/books>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

²Idem; *op. cit.* p. 253.

apophysis e mesmo o temido julgamento da *ekklesia* reunida na Agora - os gregos buscavam manter os atos dos seus agentes em consonância com os interesses públicos. Na construção destes paradigmas o mundo grego revelava ainda na antiguidade a preocupação dos seus grandes pensadores com o tema, a exemplo de Aristóteles³ que defendia a necessidade da prestação de contas e a punição dos responsáveis pela malversação dos recursos do povo, para que os cargos não enriquecessem os seus detentores.

Parece contudo, que o tempo não implica necessariamente na solução de problemas milenares, pois passados tantos séculos desde os gregos, na contemporaneidade a questão da aplicação dos recursos públicos voltada para o interesse comum da população demanda uma estrutura cada vez mais sofisticada em face da complexidade crescente da atividade humana.

Assim, trazendo o tema agora para o contexto da evolução histórica e democrática do Brasil, o controle da atividade financeira no Brasil inicia-se de forma incipiente ainda no período colonial, com a criação em 1808 no Rio de Janeiro do Erário Régio conforme publicado em 1809 na Gazeta de Lisboa⁴.

Com a independência em 1822, e a edição da Constituição Imperial de 1824, o controle das contas públicas passa a ter status constitucional conforme dispõem os Art. 170 a 172 da nova Carta⁵:

Art. 170. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despezas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despezas

³ ARISTÓTELES, *Apud* LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p.2.

⁴ **Gazeta de Lisboa**, Lisboa, 18 de março de 1809. Disponível em < <http://books.google.com.br/books>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

⁵BRASIL.Constituição (1824) **Constituição Política do Império do Brasil**.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm?>. Acesso em: 12 jan. 2015.

publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.

Em 1826 Felisberto Caldeira Brandt, o Visconde de Barbacena apresentou ao Senado do Império, o projeto de criação do Tribunal de Revisão de Contas, que conforme assevera Lopes Jr.⁶ foi rejeitado, tendo em vista que num contexto político absolutista, a concentração de poder em mãos do Imperador D. Pedro I não seria compatível com qualquer espécie de controle externo às suas contas, exercido por qualquer espécie de órgão independente, a exemplo do Tribunal proposto pelo Visconde.

Somente em 1890, já no período republicano, decorridos 64 anos da proposta de Brandt, o então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa toma a iniciativa de criar o Tribunal de Contas da União através do Decreto no. 966-A. Conforme ressalta Barbosa⁷ a atuação de Rui Barbosa foi fundamental para que se adotasse na Constituição de 1891 o modelo colegiado plasmado no Tribunal de Contas. Tal empenho revela-se na exposição de motivos encaminhada pelo ilustre jurista ao Marechal Deodoro:

À medida que vem propor-vos é a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil (...)

Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância ou prevaricação para as punir. Circunscrita a esses limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia ou impotente.

Convém levantar entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que quotidianamente a executa um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que, comunicando com a legislatura e intervindo na administração, seja não só o vigia como a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetuação das infrações orçamentárias por um veto oportuno aos atos do executivo, que direta ou indireta, próxima ou remotamente, discrepem da linha rigorosa das leis de finanças.

Com a Constituição de 1934, de nítido jaez democrático, houve uma ampliação do alcance institucional do Tribunal de Contas, conforme se observa na redação do Art. 100 da Carta. Note-se que no novo texto passa a ser oferecida aos ministros do Tribunal de Contas

⁶ LOPES Jr., Eduardo. **A judicialização da política no Brasil e o TCU**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007, p. 59.

⁷ BARBOSA, Eurico. **Rui Barbosa e o ideal do Tribunal de Contas**. Goiânia: Kelps, 2001. p.8.

garantias idênticas aos da Corte Suprema. Tal ampliação e fortalecimento, revela-se ainda através da maior autonomia organizacional estabelecida pela Constituição, atribuídas no Parágrafo único do mesmo artigo. *Verbis*:

Art. 100 - Os Ministros do Tribunal de Contas serão nomeados pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, e terão as mesmas garantias dos Ministros da Corte Suprema.

Parágrafo único - O Tribunal de Contas terá, quanto à organização do seu Regimento Interno e da sua Secretaria, as mesmas atribuições dos Tribunais Judiciários.

Em 1937 com o Estado Novo, golpe de Estado perpetrado por Getúlio Vargas, e o posterior fechamento do Congresso Nacional, foi outorgada a Constituição de 1937, onde as atribuições do Tribunal de Contas foram limitadas, sobretudo quanto a importante função de controle prévio das contas, que existia na constituição anterior e que fora subtraída no novo texto constitucional. Segundo Araújo⁸, o novo regime ditatorial transferiu, através do Art. 67 da nova Carta, as mais importantes atribuições de fiscalização orçamentária para um mero departamento, que atuava mediante delegação direta do Presidente da República, afastando o necessário caráter de autonomia do órgão de controle externo.

Com a redemocratização do país, a nova Constituição de 1946 amplia novamente as atribuições do Tribunal de Contas, e passa a situá-lo topologicamente no capítulo dedicado ao poder legislativo, adicionando-se ainda, a importante atribuição de julgar a legalidade de aposentadorias, reformas e pensões, bem como das contas dos administradores das autarquias.

O golpe de estado de 1964, e o posterior estabelecimento de uma nova ordem constitucional consolidada na Constituição de 1967 (com ratificação dada pela Emenda constitucional nº. 1, de 17 de outubro de 1969⁹), novamente suprime atribuições do controle externo do Tribunal de Contas, e conforme a redação do seu Art. 70, atribui ao Tribunal a função de representar ao Congresso Nacional por eventuais irregularidades.

Naquele momento contudo, a Assembléia Nacional, segundo Rego¹⁰, estava sob forte controle do regime militar, o que anulava qualquer possibilidade da mesma vir a exercer

⁸ARAÚJO, Júlio César Manhães de. **Controle da atividade administrativa pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 128.

⁹BRASIL.Constituição (1969) Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 12 jan. 2015.

¹⁰REGO, Antonio Carlos. **O Congresso brasileiro e o regime militar**. Rio de Janeiro: FGV, 2008. p.78. Disponível em: <http://books.google.com>. Acesso em 25 jan. 2015.

controle ou, eventualmente, aplicar sanções ao executivo. O seguinte trecho do referido autor revela o domínio do regime militar sobre o Congresso Nacional:

Uma questão central nas relações entre o movimento militar e o Congresso, era a remoção dos parlamentares tidos como esquerdistas. Aqueles que se opusessem às forças armadas perderiam seus mandatos e teriam seus direitos políticos suspensos por 10 anos. Uma punição que seria aplicada sem permitir a defesa do acusado.

Assim, ao longo da história do desenvolvimento da sociedade brasileira, quando há o avanço da democracia, verifica-se o concomitante e necessário avanço das estruturas de controle. Da mesma forma, quando ao longo da história a nação brasileira viveu momentos de retrocesso do seu sistema democrático, imediatamente as cortes de contas tiveram suas atribuições e autonomia limitadas, conforme se percebe ao confrontar a legislação concernente ao tema como o período político a que correspondem na história brasileira, revelando o importante liame existente entre o controle externo e a democracia, como elo de legitimação da aplicação dos recursos públicos e prestação de contas à população.

3 O CONTROLE EXTERNO E O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

É através do Controle Externo, que o Tribunal de Contas da União exerce a sua principal função constitucional intrinsecamente associada aos institutos da responsabilidade fiscal, da responsabilização dos gestores, da transparência, da gestão da *res publica* e da legitimação do processo democrático, conforme os ensinamentos de Mannarino¹¹.

Antes de aprofundarmos os nossos estudos sobre o tema, contudo, convém conceituar a atividade de controle externo, como sendo “o conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos¹²”.

Ainda que numa acepção ampla, a expressão “controle externo” indique a realização de atividades de controle por um ente distinto daquele que executou o ato administrativo, doravante ao nos referirmos ao Controle Externo, em face dos objetivos da

¹¹MANNARIO, Rosanne. **Prestação de contas do governo da república. Para quem? A sociedade brasileira? In Sociedade democrática, direito público e controle externo.** Brasília: TCU, 2006. p. 229.

¹²LIMA, *op.cit.*, p. 9.

presente dissertação, estaremos nos referindo ao Controle Externo exercido pelo Tribunal de Contas da União, salvo ressalva em contrário.

A Constituição Federal de 1988 conferiu inédita atenção ao controle externo da administração pública brasileira, que se revela no detalhamento das suas competências constitucionais elencadas no Art. 71 da *lex legum*, e aqui transcritas em face da relevância, amplitude e ineditismo do dispositivos em relação às constituições brasileiras anteriores à Constituição Federal de 1988, senão vejamos:

Seção IX

DA FISCALIZAÇÃO CONTÁBIL, FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA

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

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

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

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

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a

fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

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

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

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

A leitura do conteúdo dos incisos acima transcritos, demanda uma análise do contexto histórico no qual foi elaborada a Constituição Federal de 1988. Segundo Pillati¹³ a Constituição Federal de 1988 “pela primeira vez em nossa história constitucional, dedica todo um título à finalidade de estabelecer os princípios fundamentais do Estado brasileiro, do seu ordenamento jurídico e da organização social e econômica brasileira”.

Trata-se, na visão do autor, de um momento de imensa influência dos valores democráticos, e da busca do estabelecimento de princípios constitucionalmente expressos, que garantam que os recursos públicos sejam aplicados no interesse da população, o que explica, no contexto da conformação das forças políticas presentes à assembléia nacional constituinte, a ampliação dos poderes do Tribunal de Contas da União enquanto órgão central de controle externo da Administração Pública brasileira.

Na mesma linha de pensamento Zymler¹⁴, conclui:

[...] na medida em que o Tribunal de Contas da União exerce a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, assume ele relevante papel no controle da segurança dos direitos fundamentais.

Para Torres¹⁵, os direitos fundamentais e a adequada gestão das finanças públicas, estão diretamente ligados, não apenas na aplicação segundo o melhor interesse público, mas para integridade e defesa do equilíbrio das finanças públicas. Na visão do autor, a aplicação

¹³PILLATI, Adriano. Limites e avanços da Constituição de 1988 In: PEPPE, Atílio (org.). **Revisão constitucional e estado democrático**. São Paulo: Loyola, 1993. p. 17.

¹⁴ZYMLER, Benjamin. **Questões de controle. Controle das finanças públicas no Brasil: visão atual e prospectiva**. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v.29, n.76, p.15-42, abr/jun 1998.

¹⁵TORRES, Ricardo Lobo. **O Orçamento na Constituição**. São Paulo: Renovar, 1995, p.37.

dos recursos da população nos serviços públicos, serve sempre, e em última análise, aos direitos humanos dos administrados, neles encontrando seu fundamento e validade.

3.1 PRINCIPAIS MODELOS DE CONTROLE EXTERNO

Basicamente existem no mundo ocidental dois modelos de Controle Externo¹⁶. Temos o sistema de Corte de Contas e o sistema de Auditoria ou Controladoria Geral. O primeiro tem sua matriz histórica gerada a partir do modelo francês (*Court de Comptes*), e é adotado, além do Brasil, pela Alemanha, Coréia, Espanha, Grécia, Holanda, Japão, Portugal e Uruguai. Já o modelo de Controladoria Geral, de matriz britânica (*Audit General* ou *Comptroller General*), é adotado pelos países influenciados pela escola anglo-saxônica, a exemplo de Estados Unidos, Canadá, Austrália e Nova Zelândia, entre outros.

O sistema de Auditorias Gerais tem um caráter de representação unipessoal, cuja figura central está no controlador geral, como é caso do sistema estadunidense, onde o *Comptroller General of the United States* é escolhido pelo presidente a partir de uma lista apresentada pelo Congresso, sendo então nomeado, por um período de 15 anos, para chefiar o *GAO-Government Accountability Office*, mediante posterior confirmação do Senado americano. O GAO é uma agência independente e apartidária, que exerce suas funções como órgão de auxílio ao Congresso daquele país, não tendo caráter jurisdicional.

O GAO examina a aplicação dos recursos públicos pelo Governo Federal, com foco não somente na legalidade dos atos, mas também na análise da eficácia e eficiência dos programas, atingimento de resultados e prestação de contas. A iniciativa para execução das auditorias e inspeções realizadas pelo órgão pode ser emanada tanto do Congresso, através dos seus comitês e sub-comitês, quanto pelo próprio órgão, em cumprimento às disposições legais pertinentes.

Cabe ainda ao GAO investigar eventuais denúncias de atividades ilegais, informando ao Congresso em que nível os programas estão atingindo os seus objetivos.¹⁷ Além do modelo de controladoria geral estadunidense, os congêneres canadense (*Office of*

¹⁶ARAÚJO, *op.cit.*, p. 95.

¹⁷U.S. GAO-Government Accountability Office. Disponível em <<http://www.gao.gov/>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

the Auditor General) e britânico (*National Audit Office*) figuram como importantes modelos desta modalidade de sistema de controle.

Também de origem européia, o modelo de Corte de Contas apresenta, no ensinamento de Lima¹⁸, como característica marcante, que o distingue do sistema de controladoria geral, o fato de que as decisões aqui são tomadas por órgão de julgamento colegiado.

Além disso, é notório o poder inerente à corte, de impor sanções aos responsáveis por malversação de recursos públicos, que podem ter natureza de sanção pecuniária, ou não. Na França a Corte de Contas é uma instituição assistente do Parlamento, conforme estabelecido no Art. 47-2 da Constituição daquele país.

O modelo italiano por sua vez, tem inspiração no modelo francês, abarcando a função de controle, a função jurisdicional, bem como a administrativa.¹⁹ Já o modelo português, obteve status constitucional somente a partir da Constituição Portuguesa de 1976, que em seu Art. 214, o conceitua como órgão supremo de fiscalização da legalidade das contas públicas.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu de forma extensa e detalhada as atribuições do Tribunal de Contas da União, instituindo, de forma inédita na história republicana brasileira, a substancial ampliação das suas atribuições, conforme destaca Lima²⁰.

3.2 AUTONOMIA E POSIÇÃO INSTITUCIONAL DA CORTE DE CONTAS

Trata-se, no contexto da Constituição Federal de 1988, de dois temas interdependentes entre si. Segundo Zymler²¹, a nova Constituição não situou o Tribunal de Contas da União em nenhum dos três poderes; o que para o autor tornaria o órgão autônomo. Gualazzi²², por sua vez, discorrendo sobre o tema, afirma:

¹⁸LIMA, , *op.cit.*, p. 4.

¹⁹ARAÚJO, *op.cit.*, p. 105.

²⁰LIMA, , *op.cit.*, p. 17.

²¹ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op.cit.*, p.135.

²²GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1992, pp. 28 e 29.

O Tribunal de Contas é uma das garantias institucionais da liberdade no Estado Liberal. Juntamente com outros órgãos, como o Banco Central, garante os direitos fundamentais mercê de sua posição singular no quadro institucional do País. O rígido sistema de separação de poderes já não serve para lhe explicar a independência e a responsabilidade. Mesmo sem aderir ao extremismo das doutrinas que o consideram um 4º Poder, o certo é que desborda ele os limites estreitos da separação dos poderes, para se situar simultaneamente como órgão auxiliar do Legislativo, da Administração e do Judiciário.

Para melhor compreendermos a posição institucional do Tribunal de Contas da União, é preciso transcender o tradicional sistema de separação de poderes, para o sistema que Canotilho²³ identificou como “policentrismo institucional”, explicando-o no contexto Lusitano:

Mas a exigência de um Estado democrático-constitucional não exige apenas a configuração normativa da função de *indirizzo político*. Baseando-se as distinções das várias formas de governo no grau de separação entre os *poderes activos* do Estado (sobretudo legislativo e executivo), interessa acentuar que o *policentrismo institucional* desenhado na CRP implica o alargamento dos titulares da função de direcção política.

Assim, tais entes, a exemplo do próprio Tribunal de Contas da União, não estão necessariamente enquadrados no modelo clássico de repartição de poderes, sendo o principal objetivo do órgão o cumprimento das suas responsabilidades constitucionais, como assevera novamente o constitucionalista luso²⁴:

[...] a consideração das normas organizatórias não com meros *preceitos de limites* materialmente vazios (típicos de um Estado liberal tendencialmente abstencionista), mas como verdadeiras *normas de acção* (típicas de um Estado intencionalmente constitutivo), definidoras das tarefas de conformação económica, social e cultural confiadas às várias constelações orgânico-constitucionais.

Zymler²⁵, citando Konrad Hesse, afirma que “podem existir órgãos especiais que inegavelmente detém poder estatal, mas não se enquadram em esquemas rígidos”, ou seja, detém poder, mas não estão necessariamente enquadrados nas estruturas do poder judiciário, executivo ou legislativo. Assim, os órgãos que são criados pela própria Constituição Federal de 1988, são na visão do autor, “essenciais à existência e ao funcionamento do Estado”²⁶.

²³CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Almedina, 1993, p. 723.

²⁴*Idem*, p. 675.

²⁵HESSE (1998) *apud* ZYMLER (2008)

²⁶ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op.cit.*, p.136.

Conclui assim, que o Tribunal de Contas da União, é “órgão constitucional, autônomo e de soberania, pois foi criado pela Constituição, que lhe conferiu esta autonomia, e suas funções são essenciais para a consolidação do Estado Democrático de Direito que se pretende preservar no Brasil.”²⁷

Contudo, por conta da redação do caput do Art. 71 da Constituição Federal de 1988, a questão da autonomia e posição institucional do Tribunal de Contas da União não é tema pacífico na doutrina brasileira:

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

Em função da expressão “exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”, o debate doutrinário em torno da autonomia do órgão girou também em torno da interpretação do significado que o legislador constituinte quis dar à expressão. O termo “auxílio” significaria que o Tribunal de Contas da União seria órgão subalterno ao Congresso Nacional, ou o fato de prestar auxílio, indicaria a existência de órgãos autônomos que teriam entre si, o dever constitucional de colaboração?

Logo uma situação concreta provocaria a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema. Por conta da Ação Direta de Inconstitucionalidade no. 849-MT. Para a explanação plena da situação analisada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, faz-se necessário ressaltar que o Art. 75 da Constituição Federal de 1988 dispõe que por simetria, cabem aos demais tribunais de contas as mesmas normas que cabem ao Tribunal de Contas da União:

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Por sua vez, o Art. 71 da Constituição Federal de 1988, dispõe em seu inciso I que compete ao Tribunal de Contas da União: “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento”, ou seja, no tocante exclusivamente às contas do Presidente da

²⁷*Idem*, p. 136.

República, o Tribunal apenas aprecia as contas e emite parecer, mas o julgamento estará a cargo do Congresso Nacional.

Nos demais casos caberá ao Tribunal de Contas da União o julgamento das contas, conforme dispõe o Inciso II, do Art. 71:

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

Assim, em 10 de dezembro de 1991, a Assembléia Legislativa do Estado do Mato Grosso, aprovou a Emenda Constitucional no. 01, que, alterando a Constituição daquele Estado Federado, inclui entre as contas que irão apenas ser apreciadas (mas não julgadas) pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, também as provenientes da mesa da Assembléia Legislativa, em flagrante assimetria ao texto da Constituição Federal de 1988, motivando o Procurador Geral da República a arguir a inconstitucionalidade daquela normal estadual, tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a inconstitucionalidade da alteração constitucional²⁸:

O Tribunal, por votação majoritária julgou procedente a ação direta e, em consequência, declarou a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 001, de 10/12/91, do Estado de Mato Grosso, vencido o Ministro Marco Aurélio, que a julgava improcedente. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Ministro Ilmar Galvão.

Tal julgamento foi no entendimento de Zymler,²⁹ fundamental, pois o posicionamento jurisprudencial emanado pelo Supremo Tribunal Federal, reforça a tese de independência do Tribunal de Contas em relação ao Poder Legislativo. Se o órgão de controle externo tem competência para julgar as contas da mesa da Assembléia Legislativa, não poderia estar a ela subordinado, confirmando o caráter de autonomia que o constituinte de 1988 quis conferir ao órgão, em relação inclusive ao Poder Legislativo; bem como o seu posicionamento institucional especial, fora das estruturas organizacionais dos três poderes.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade no. 849. - Plenário, 11.02.1999. - Acórdão, DJ 23.04.1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 13 jan. 2015.

²⁹ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op.cit.*, p.138.

Na doutrina brasileira, Medauar³⁰ refere-se ao Tribunal de Contas como “instituição estatal independente”, e explica:

Resta verificar se a corte de contas se insere no âmbito do Poder Legislativo. Parece-nos que a expressão “com o auxílio do Tribunal de Contas” contida no Art. 71 da Constituição Federal, tem gerado certa confusão no tocante aos vínculos entre esse órgão e o Legislativo, para considerá-lo hierarquicamente subordinado a tal poder, dada a sua condição de auxiliar. Muito comum é a menção do Tribunal de Contas como órgão auxiliar do Poder Legislativo, o que acarreta a idéia de subordinação. Confunde-se, desse modo, a função com a natureza do órgão. A Constituição Federal em artigo algum utiliza a expressão “órgão auxiliar”.

Bandeira de Mello³¹ de forma enfática aduz que “o Tribunal de Contas, em verdade, não é subordinado ao Poder Legislativo, nem esta sob a tutela dele.”

Justen Filho³² arremata:

O Tribunal de Contas não é órgão acessório do Congresso Nacional, ainda que seja auxiliar dele na atividade de fiscalização externa. Tanto é verdade que, ao fiscalizar os atos das unidades administrativas do Congresso Nacional, realiza controle externo. Ademais, sua competência nesse campo, é mais ampla que a do Congresso Nacional.

3.3 JURISDIÇÃO E COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL

A questão da jurisdição e da competência do Tribunal de Contas tem sido motivo de discussão doutrinária e jurisprudencial, tendo em vista a condição de “magistratura intermediária” que se atribui à Corte, conforme a exposição de motivos de Rui Barbosa, já anteriormente citada.

O primeiro ponto controvertido gira em torno da questão da jurisdição exercida pelo Poder Judiciário. Sobre o tema Araújo³³ explica que:

³⁰MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011, p. 49.

³¹BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. O Tribunal de Contas e sua jurisdição. Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro, 1982. p.122 *apud* ZYMLER (2008)

³²JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. São Paulo: Dialética. 2010, p. 939.

³³ARAÚJO, *op. cit.* p. 285.

Se é certo que há prevalência da jurisdição judicial, se concebe a possibilidade de existência de reservas especiais de jurisdição, acometidas a outros órgãos, que não os integrantes da estrutura judiciária.

Antes de nos aprofundarmos sobre o tema, convém uma conceituação sobre o que se entende por jurisdição. *Juris dicere*: dizer do direito. Por quem: pelo Estado, ou seja, de forma simples, jurisdição seria o poder conferido ao Estado para aplicar o direito ao caso concreto. Para Araújo³⁴, na conceituação da jurisdição, comumente “se verifica um equívoco de abordagem, que acaba por contribuir para a incerteza conceitual acerca do fato de que outros órgãos constitucionais, que não os do Poder Judiciário, exerçam ou não a jurisdição”, ou seja, apesar da jurisdição ser amplamente exercida por aquele poder, o seu exercício não estaria a ele restrito.

Note-se que no plano constitucional, o Art.V, Inciso XXXV da Constituição Federal de 1988, consagra a inafastabilidade do poder judiciário:

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

Porém na abalizada perspectiva de Araújo³⁵, no século XX o “exacerbamento dos estudos voltados ao poder judiciário” parece ter levado a aparente apropriação do vocábulo jurisdição pelos processualistas.

Por sua vez, uma interpretação ampla e sistemática do atual texto constitucional revela que o termo ‘julgar’, é atribuído a diversos órgãos, e não somente àqueles pertencentes ao poder judiciário, assim o art. 71, Inciso II da Constituição Federal de 1988, estabelece:

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

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

³⁴ *Idem, op. cit.* p. 286.

³⁵ ARAÚJO, *op.cit.*, p. 287.

Note-se contudo que há também na doutrina, opinião diametralmente oposta, como a de Cretela Jr.³⁶:

Julgar as contas é examiná-las, conferir-lhes a exatidão, ver se estão certas ou erradas, traduzindo o resultado num parecer da mais alta valia, mas que nada tem de sentença judiciária. É função matemática, contabilística, nada mais. O tribunal de contas julga as contas e não o responsável.

Sobre tal posição, Araújo³⁷ entendendo-a equivocada, aduz que:

Ainda que não agrade a este ou aquele a configuração da distribuição das competências do ambiente constitucional, o interprete deve ter em mente que sua exegese, notadamente a constitucional, tem que partir do texto constitucional para a sua concepção, e não dos seus preconceitos para o texto constitucional.

Zymler³⁸ considerando as posições antagônicas esclarece que:

Em verdade os que se posicionam extremadamente – equiparando as deliberações do TCU a sentenças judiciais ou entendendo-as como mero exame formal de contas – desconhecem o real escopo da moderna processualidade administrativa que, fazendo atuar o processo, inspirada pelos princípios da ampla defesa e do contraditório, permite ao Tribunal de Contas da União estabelecer juízo de mérito sobre os atos dos agentes públicos responsáveis por bens e dinheiros públicos.

Hely Lopes Meirelles³⁹, distingue a atividade jurisdicional da judicial, dando uma interpretação bastante conclusiva à polêmica doutrinária acerca do tema; senão vejamos:

Não se confunda jurisdicional com judicial. Jurisdição è a atividade de dizer o direito, e tanto diz o direito o Poder Judiciário, como o Executivo, até mesmo o Legislativo, quando interpretam e aplicam a lei. Todos os Poder e órgão s exercem jurisdição, mas somente o Poder Judiciário tem o monopólio da jurisdição judicial, isto é, de dizer o direito com força de coisa julgada. É por isso que a jurisdição do Tribunal de Contas é meramente administrativa, estando suas decisões sujeitas a correção pelo Poder Judiciário quando lesiva de direito individual.

³⁶ CRETELA Jr, José. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo:Forense, 1981. p.121

³⁷ ARAÚJO, *op.cit.*, p. 288.

³⁸ ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op.cit.*, p.147.

³⁹ MEIRELLES, Hely. *op.cit.*, p. 764.

Sobre o alcance das decisões do Tribunal de Contas e a possibilidade de revisão pelo judiciário, O Supremo Tribunal Federal⁴⁰ manifestou-se sumularmente:

STF - Súmula nº. 6:

Revogação ou Anulação de Aposentadoria ou Qualquer Outro Ato Aprovado pelo Tribunal de Contas - Efeitos - Competência Revisora do Judiciário

A revogação ou anulação, pelo Poder Executivo, de aposentadoria, ou qualquer outro ato aprovado pelo Tribunal de Contas, não produz efeitos antes de aprovada por aquele tribunal, ressalvada a competência revisora do judiciário.

Efetivamente não se pode dissociar o julgamento das contas, do julgamento dos responsáveis pelas mesmas, e a existência das sanções e penalidades impostas pessoalmente aos responsáveis pela má aplicação dos recursos, é a concretização no plano normativo, de tal indissociabilidade.

3.4 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Por conta da Sumula 347 do Supremo Tribunal Federal⁴¹ considerava-se segundo Justen Filho⁴² que o tema do controle da constitucionalidade pelo Tribunal de Contas da União estava pacificado, reconhecendo-se ao órgão competência para “apreciar a constitucionalidade de atos normativos” pronunciando-se assim sobre eventuais inconstitucionalidades naqueles atos”.

Contudo, um caso concreto levou a novo posicionamento jurisprudencial. O Decreto 2.745/98 aprovou o Regulamento do Procedimento Licitatório Simplificado da Petrobras previsto no art. 67 da Lei nº. 9.478, de 6 de agosto de 1997. O Tribunal de Contas da União por sua vez declarou a sua inconstitucionalidade, através da Decisão 663/2002. O Acórdão 401/2009 TCU, assim analisou o tema:

⁴⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 6 - 13/12/1963 - Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 7 jan. 2015.

⁴¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 347. Tribunal de Contas - Apreciação da Constitucionalidade das Leis e dos Atos do Poder Público.** O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 05 jan. 2015.

⁴² JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 946.

[...] o Decreto nº. 2.745/1998 não poderia suspender a eficácia da Lei nº. 8.666/1993, em qualquer hipótese, além de não poder regulamentar matéria não tratada na lei específica prevista na Constituição Federal. Em outras palavras, o decreto não poderia disciplinar inteiramente matéria sujeita à reserva legal.

5. Consta ainda do voto condutor da Decisão nº. 663/2002-Plenário que, isoladamente, o art. 67 da Lei nº. 9.478/1997, a qual veio dispor sobre a política energética nacional, não poderia remeter uma questão de natureza constitucional para um simples regulamento, concluindo-se, assim, que a Lei nº. 8.666/1993 subsistiria como o único normativo a disciplinar o tema relativo a licitações e contratos.

6. Partindo dessas premissas e tomando por base a Súmula nº. 347 do Supremo Tribunal Federal, o Plenário desta Corte, por meio da mencionada Decisão nº. 663/2002, determinou que a Petrobras se abstinhasse de aplicar, às suas licitações e contratos, o Decreto nº. 2.745/1998 e o art. 67 da Lei nº. 9.478/1997, devido ao vício de inconstitucionalidade neles existentes. Dessa forma, caberia à empresa apenas a observância dos ditames da Lei nº. 8.666/93 até que fosse editada a lei que viesse a regulamentar o § 1º do art. 173 da Carta Magna, com a redação introduzida pela EC nº19/1998.

Para Justen Filho⁴³ contudo, a súmula 347 alegada na decisão estaria superada, e conforme o seu entendimento, seria de fato incompatível com a nova ordem constitucional inaugurada pela Constituição Federal de 1988, pois “se cada autoridade estatal fosse investida da faculdade de escolha sobre a aplicação ou não de um ato normativo, ter-se-ia o rompimento da força vinculante do Direito”.

Não é esse contudo o entendimento do Tribunal de Contas da União, conforme vemos no excerto do Acórdão 401/2009 TCU:

16. Com efeito, para o TCU, a Lei nº. 8.666/1993 permanece aplicável tanto à administração direta, quanto à indireta, visto que o dispositivo legal que o decreto pretende regulamentar (art. 67 da Lei nº. 9.478/1997) não se encontra em harmonia com a Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº. 19/1998. [...]

22. [...] esta Corte de Contas em nenhum momento deliberou no sentido aduzido pelo presidente da Petrobras de que a aplicação da Lei nº. 8.666/1993 estaria mitigada no âmbito daquela empresa, ante a superveniência do Decreto nº. 2.745/1998. De igual modo, as liminares obtidas pela Companhia, junto ao Supremo Tribunal Federal, enquanto decisões monocráticas e de caráter precário, não têm o condão de autorizar a Petrobras a descumprir as determinações formuladas pelo TCU em outros processos de fiscalização, no que diz respeito à Lei nº. 8.666/1993.

⁴³ JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 947.

Araújo⁴⁴ por sua vez, aprofundando a análise do tema, aduz que a observação fiel do texto constitucional é obrigação de todos, principalmente pelos poderes constituídos que, “embora possuam uma liberdade de conformação no exercício de suas atividades, não podem se desprender dos referenciais estabelecidos obrigatoriamente pelo texto constitucional.”

Lima⁴⁵ afirmando a validade da Súmula 347, destaca que o enunciado da Súmula menciona o termo “apreciar” e não “declarar” a constitucionalidade, o que portanto não conflitaria com o sistema normativo de controle de constitucionalidade.

No mesmo sentido, Mileski⁴⁶, apresenta uma visão de alcance ainda maior sobre o tema, afirmando que a Súmula ainda estaria em vigor, e que o pronunciamento do Tribunal de Contas acerca da constitucionalidade ou não de um ato, produz efeitos no campo prático. Explica o doutrinador:

Pode-se afirmar que a apreciação de constitucionalidade realizada pelo Tribunal de Contas, embora não possa produzir a retirada do mundo jurídico das leis e atos analisados, opera o efeito de negar exequibilidade aos textos examinados, obstando a continuidade de sua utilização, no sentido de evitar os decorrentes prejuízos de natureza jurídica, economia e financeira.

Não se pode assim negar aos intérpretes do texto constitucional o direito à melhor exegese dos seus conteúdos. Neste sentido Pimenta⁴⁷, reflete sobre a necessidade de garantir a plenitude do exercício da interpretação constitucional, dentro das regras insculpidas pelo próprio constituinte; mas não descuidando do espírito democrático que rege a Constituição Federal de 1988. Aduz que a interpretação da constituição caberia a todos aqueles que estejam de alguma forma a ela submetidos, ou que estejam sob seus efeitos.

Para o autor, isto significa dizer que a todos, inclusive cidadãos e organismos do Estado, caberia interpretar a Constituição. Explica que: “tendo a Constituição o poder de regular e de influenciar a vida de todos os integrantes da sociedade, caberia a todos e a cada um, o direito e o poder de se manifestar quanto à sua interpretação e aplicação”. Seria então tal prerrogativa legitimada “na medida em que a Constituição é o instrumento regulador e conformador da sociedade.”

⁴⁴ ARAÚJO, *op.cit.*, p. 332.

⁴⁵ LIMA, *op.cit.*, p. 130.

⁴⁶ MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: RT, 2003. p. 212.

⁴⁷ PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkmin. **Direito constitucional em perguntas e respostas**. 1.ed. Belo Horizonte: Del Rio, 2007. p. 76.

Contudo, neste mesmo sentido “conformador da sociedade”, a própria Constituição Federal de 1988 estabelece em seu Art. 102, os princípios e prerrogativas dos órgãos encarregados de operar tal controle, tendo no vértice do sistema de controle de constitucionalidade das normas, o Supremo Tribunal Federal. Assim, para que se possibilite este acesso interpretativo, a exegese constitucional encontra seu regramento no controle de constitucionalidade concentrado e difuso.

Por fim, no que tange a apreciação de constitucionalidade operada pelo Tribunal de Contas, para Araújo⁴⁸, tal atribuição aproxima-se do controle incidental de constitucionalidade, pois é analisado em relação aquele caso específico examinado, não provocando efeitos vinculativos em relação a outros casos concretos.

4. CONCLUSÃO

Conclui-se assim, que a necessidade de controle da atuação governamental tem sido preocupação presente nos sistemas democráticos, desde a Grécia antiga até os dias atuais. O desenvolvimento das diversas formas de controle da Administração Pública, revela ao longo da história a necessidade da democracia em constantemente aferir a atuação dos seus governantes, em especial quanto à adequada prestação de contas na aplicação dos recursos públicos. Tal controle consolida a democracia e legitima a atuação dos gestores públicos.

No Brasil, a atuação do controle externo sobre as atividades financeiras estatais pelo Tribunal de Contas, observou ao longo da nossa história evolução lenta e gradual, com marcantes retrocessos e limitações nos períodos de supressão democrática, e ampliação da sua atuação nos períodos de restabelecimento da democracia.

Constata-se também que no Brasil redemocratizado, a Constituição Federal de 1988, alicerce fundamental para consolidação das instituições democráticas brasileiras, trouxe significativa ampliação do papel institucional do Tribunal de Contas, como instituição autônoma, com funções múltiplas, tanto no plano da jurisdição administrativa voluntária quanto contenciosa.

Sendo a supremacia do interesse público um dos pilares fundamentais de todo sistema democrático, e entendendo-se que para o atingimento do interesse público é

⁴⁸ ARAÚJO, *op.cit.*, p. 340.

fundamental a correta aplicação dos recursos que a todos pertencem; conclui-se que o Tribunal de Contas, no sistema democrático brasileiro constitucionalmente conformado, é instituição fundamental ao pleno funcionamento do Estado Democrático de Direito, exercendo papel central enquanto instituição de controle externo, certificadora da adequada atuação dos administradores públicos na aplicação dos recursos e cumprimento de programas e obras públicas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Júlio César Manhães de. **Controle da atividade administrativa pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010.

BARBOSA, Eurico. **Rui Barbosa e o ideal do Tribunal de Contas**. Goiânia: Kelps, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº. 6 - 13/12/1963 - **Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal** - Anexo ao Regimento Interno. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 7 jan. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 347. Tribunal de Contas - Apreciação da Constitucionalidade das Leis e dos Atos do Poder Público. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 5 jan. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade no. 849. - Plenário 11.02.1999 . - Acórdão , DJ 23.04.1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 13 jan. 2015.

_____.Constituição (1824) Constituição Política do Império do Brasil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

_____.Constituição (1969) Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Almedina, 1993.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **Tribunal de Contas – evolução e principais atribuições no estado democrático de direito**. Belo Horizonte: Fórum,2006.

CRETELA Jr., José.**Curso de Direito Administrativo**. São Paulo:Forense, 1981.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**.19.ed. São Paulo.Atlas,2006.

ELSTER, Jon. **Accountability in athenian democracy**. In: PRZEWORSKI, A.; STOKES, S.C.; MANIN, B. (Ed.). Democracy, accountability and Representation. Cambridge: Cambridge University Press, 1999. Disponível em: < <http://books.google.com.br/books>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

FARHAT, Said. **Dicionário parlamentar e político: o processo político e legislativo no Brasil**.1.ed.São Paulo: Melhoramentos, 2006.

Gazeta de Lisboa, Lisboa, 18 de março de 1809. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1992.

JANOWITZ, Morris. **The last half-century**. Chicago: The University of Chicago Press. 1978. Disponível em: < <http://books.google.com/books>>, Acesso em 29 jan. 2015.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. 14 ed. São Paulo: Dialética. 2010.

KOTHER, Maria Cecília Medeiros de Farias. **Planejamento circunstancial: economia social - terceiro setor**.6.ed. Porto Alegre: Edipucrs, 2008.

LOPES Jr.,Eduardo. **A judicialização da política no Brasil e o TCU**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MANNARIO, Rosanne. **Prestação de contas do governo da república. Para quem? A sociedade brasileira ? In Sociedade democrática, direito público e controle externo**. Brasília: TCU, 2006.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011.

MEIRELLES, Hely. **Direito Administrativo Brasileiro**. Malheiros, 2007.

MELLO. Celso Antônio Bandeira de, **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MILAKOVICH, Michael; GORDON, George. **Public administration in America**. Boston: Cengage Learning Inc., 2009. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: RT, 2003.

PILLATI, Adriano. Limites e avanços da Constituição de 1988 In: PEPPE, Atílio (org.). **Revisão constitucional e estado democrático**. São Paulo: Loyola, 1993.

PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkmin. **Direito constitucional em perguntas e respostas**.1.ed. Belo Horizonte: Del Rio, 2007.

REGO, Antonio Carlos. **O Congresso brasileiro e o regime militar**. Rio de Janeiro: FGV, 2008. Disponível em: <http://books.google.com>. Acesso em 25 jan. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Orçamento na Constituição**. São Paulo: Renovar, 1995.

U.S. GAO-Government Accountability Office. Disponível em <<http://www.gao.gov/>>. Acesso em 25 jan. 2015.

ZYMLER, Benjamin. Questões de controle. Controle das finanças públicas no Brasil: visão atual e prospectiva. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v.29, n.76, abr./jun. 1998.

_____. **O controle externo das concessões de serviços públicos e das parcerias público-privadas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.