

# CONTROLE EXTERNO: A IMPORTÂNCIA E A IMEDIATA CONSEQUÊNCIA DO DESEMPENHO DO CONTROLE PRÉVIO E CONCOMITANTE DA GESTÃO FISCAL PELOS TRIBUNAIS E CONSELHOS DE CONTAS DIANTE DO ATUAL CENÁRIO DA CRISE FINANCEIRA MUNDIAL

*Sidelcy Ludovico Alves Martins, Advogada da União.  
Ex-Procuradora-Geral da União Adjunta. Ex-Diretora do DDPU -  
Departamento de Promoção e Defesa Judicial do Patrimônio da União,  
Órgãos Extintos e Sucédidos e Precatórios, atual DPU - Departamento de  
Probidade Administrativa, da Procuradoria-Geral da União. Pós-Graduada  
em Direito Administrativo Contemporâneo. Pós-Graduada em Direito Público.*

**Sumário:** 1. Introdução. 2. A gestão fiscal. 3. Conceito, sistemas e formas de controle da gestão fiscal. 4. O controle prévio e concomitante da gestão fiscal. 5. A importância e a imediata consequência do desempenho do controle prévio e concomitante da gestão fiscal pelos Tribunais e Conselhos de Contas diante do atual cenário da crise financeira mundial. 6. Conclusão. 7. Referências.



## 1 INTRODUÇÃO

Indiscutível que o processo de globalização, iniciado segundo alguns após a Segunda Guerra Mundial, proporcionou profundas transformações em todas as sociedades contemporâneas do planeta, inclusive, nas mais longínquas, e interferiu drasticamente em suas culturas, bem como influenciou os seus sistemas jurídicos, sistemas políticos e principalmente nos sistemas financeiros.

Cabe mencionar, sem querer discutir aqui os benefícios ou malefícios que esse processo provocou e continua provocando no plano mundial, que essa intensa interpenetração dos sistemas jurídicos, sistemas políticos e sistemas financeiros pode às vezes ser bastante devastadora principalmente para os países subdesenvolvidos, em vias de desenvolvimento ou mais comumente denominados emergentes, dentre os quais se insere o nosso.

Com efeito, nesse processo a simples quebra de paraestatais imobiliárias, *Fannie Mae e Freddie Mac*, ou de um banco de investimentos, o *Lehman Brothers*, que provocaram o início da atual crise do sistema financeiro americano e fez eclodir a maior crise do sistema financeiro mundial desde o crack da Bolsa de Valores de Nova Iorque, pode fazer desaparecer, em apenas poucos meses, trilhões de dólares que poderiam propiciar o investimento em políticas públicas voltadas para os setores da habitação, saneamento, educação etc.

Destarte, pode provocar transformações positivas em diversos setores. Cite-se como exemplo a crise do sistema financeiro americano à época do *crack* da Bolsa de Valores de Nova Iorque, superada por um conjunto de medidas, denominado *New Deal*, fundadas no controle governamental dos preços de diversos produtos industriais e agrícolas, concessão de empréstimos aos proprietários agrícolas, realização de um grande programa de obras públicas, criação de um seguro-desemprego e recuperação, que fez submergir não só a Grande Depressão de 1929 como também deixou um novo modelo de controle ou gestão da coisa pública, voltado para a responsabilidade do agente público, e que foi adotado por diversos países inclusive o nosso.

Evidente que os impactos negativos do processo de globalização e da atual crise financeira mundial dependerão da maior ou menor responsabilidade adotada pelos sistemas regionais. No momento o

nosso sistema financeiro encontra-se aparentemente em uma situação confortável e tranquila para atravessar as turbulências que se avizinham com a crise, por desfrutar de uma maior estabilidade financeira, possuir uma economia mais diversificada e possuir um controle mais rígido e responsável da gestão fiscal.

No entanto, essa afirmação não significa que os governos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios devam deixar de adotar medidas políticas e financeiras que preservem os administrados de seus devastadores efeitos. Para enfrentar os impactos da presente crise, num cenário econômico como o atualmente enfrentado, de forte retração do crédito e redução da demanda externa, mister que haja a gestão responsável das finanças públicas com ênfase no controle da inflação e dos níveis de endividamento para propiciar a confiabilidade e solidez de que o sistema financeiro necessita.

Desse modo o presente trabalho propõe-se a algumas reflexões acerca da importância e consequência do desempenho do controle prévio e concomitante da gestão fiscal das finanças públicas, entendida como entrada e saída de recursos financeiros do erário, pelos Tribunais e Conselho de Contas diante da atual crise mundial.

## **2. A GESTÃO FISCAL**

Constituiu-se fenômeno recente a preocupação com o planejamento e controle dos gastos públicos e com a inserção do princípio da responsabilidade do gestor de recursos públicos dentre os princípios basilares da gestão das finanças públicas. É que apesar da responsabilidade fiscal fundar-se nos princípios republicano e democrático e ser de forma inquestionável inerente à função do Administrador Público, entendia-se que a mesma já se encontrava inserida dentro das demais atribuições do gestor público.

De fato, a preocupação na realização de políticas públicas responsáveis, com assunção de despesa com a correspondente fonte de custeio, somente se dá depois de constatado o desvirtuamento da doutrina do déficit público controlado, formulada pelo economista britânico Jonh Maynard Keynes e que influenciou sobremaneira o *New Deal* e a economia de todos os países capitalistas. Propunha-se com a teoria do déficit público controlado o combate a estagnação financeira, verificada durante o período da Grande Depressão, através

do crescimento dos Estados capitalistas por meio da busca de recursos para o investimento público.

É que no fim do século passado o desvio da doutrina keynesiana, com o gasto excessivo, acarretou um déficit público desordenado e por sua vez impossibilitou que os Estados arcassem com o pagamento de suas dívidas situação que provocou um colapso das finanças públicas, o descrédito do sistema financeiro mundial e fez com que vários países pedissem moratórias de suas dívidas.

Altamente pressionado, o Fundo Monetário Internacional começou a intervir no sistema financeiro mundial, com medidas que se acreditava provocaria impacto e solucionaria a crise, e exigiu que os países membros adotassem a transparência fiscal como postulado de suas administrações. À época, optou-se pela adoção do Código para a boa prática da transparência fiscal - declaração de princípios, em 16 de abril de 1998. Posteriormente revisto passou-se a denominar Manual da Transparência Fiscal e utilizou modelos consagrados pelos Estados Unidos (Budget Enforcement Act - 1990), União Européia (Tratado de Maastricht - 1992) e da Nova Zelândia (Fiscal Responsibility Act - 1994) a fim de readquirir a confiança no sistema financeiro.

Nesse período, constatou-se no nosso país que o sistema de repartição constitucional de receitas<sup>1</sup> apesar de possuir efeito altamente redistributivo provocava instabilidade financeira e impedia o crescimento econômico, mormente que a par do repasse de recursos não houve o de responsabilidades o que impulsionava a concessão de incentivos e benefícios fiscais, provocando a famosa “Guerra Fiscal”, renúncia de receitas, ausência de interesse em instituir, prever e efetivar a arrecadação de impostos, assunção de dívidas, por intermédio de empréstimos e de antecipação de receitas, além de propiciar a dilapidação do patrimônio público.

Surge então, diante dessa situação, por inspiração dos precitados atos estrangeiros, o projeto de Lei Complementar n° 18, encaminhado pelo Presidente da República, através da Mensagem 485, de 13 de abril de 1999, e que viria, após amplo e intenso debate no Congresso Nacional, transformar-se na Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000, publicada no DOU de 05 de maio de 2000, que estabelece normas de

---

1 Art. 157 a 162 da Constituição da República.

finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Note-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>2</sup>, apesar de surgir com a finalidade de disciplinar as questões de finanças públicas, dispor sobre gestão financeira, patrimonial e acerca das normas orçamentárias, excluiu de seu plexo normativo dispositivos que se referem a fiscalização das instituições financeiras que operam no país, as “operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” e a “compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas voltadas ao desenvolvimento regional”.

Diploma legal de âmbito nacional<sup>3</sup>, abrange, portanto, os três Poderes, os Tribunais de Contas e o Ministério Público da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, inclusive, “as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes”, e funda-se no planejamento, na transparência, no controle e na sanção, além de encontrar-se dotada de dupla conotação ao impor responsabilidade ao Administrador Público pelo fiel cumprimento de suas funções e das expectativas do cidadão e exigir dele que preste conta dos mesmos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal norteia-se e estrutura-se em torno dos conceitos basilares de planejamento, transparência, controle e responsabilização do agente público. Além disso, prevê novas exigências para o gestor público que na elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá pautar-se pelo princípio do equilíbrio orçamentário, que fixa a necessidade de equilíbrio real entre receita e despesa. Ademais, prevê que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve dispor acerca do contingenciamento ou da limitação de empenho, reserva de recursos para o pagamento de despesa comprometida, estabelecer normas para o controle de custos e prever critérios para

---

2 Evandro Martins Guerra tece duras críticas a esse termo e salienta que o mais apropriado seria a adoção de “Responsabilidade na Gestão Fiscal”, porquanto o legislador cuidou da gestão e execução da atividade financeira. Esclarece que o termo “Lei de Responsabilidade Fiscal” cria a falsa idéia de que o diploma legal cuida de matéria atinente à arrecadação de tributos.

3 Para alguns autores há regras na Lei Complementar n° 101/2000 que por serem muito específicas não se enquadrariam no conceito de normas gerais disciplinado pelo art. 24, I e § 1°, da Constituição da República, para legislar sobre direito financeiro e por isso não se aplicariam aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

a avaliação e aferição dos resultados dos programas financiados com recursos públicos, acerca das condições para transferências de recursos a entidades públicas e privadas, estar acompanhada do Anexo de Metas Fiscais e do Anexo de Riscos Fiscais.

O Anexo de Metas Fiscais deverá fixar as receitas, as despesas, o resultado primário<sup>4</sup>, o resultado nominal<sup>5</sup>, o montante da dívida pública para o exercício a que se referir e para os dois exercícios subsequentes<sup>6</sup>. Destarte, deverá conter um demonstrativo com a “memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional”, a “evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos”, a “avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos, do Fundo de Amparo ao Trabalhador e dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial”, bem como a “estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado”<sup>7</sup>.

No Anexo de Riscos Fiscais serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, no caso de se concretizarem<sup>8</sup>. Por fim, a Lei de Responsabilidade Fiscal prevê que na Lei de Diretrizes Orçamentárias da União deve haver previsão dos objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, além dos parâmetros e projeções para seus principais agregados e variáveis e das metas de inflação para o exercício seguinte.

Para assegurar o seu fiel cumprimento, além dos supramencionados “instrumentos de transparência da gestão fiscal”<sup>9</sup>,

---

4 Resultado primário é diferença entre receita e despesa, com exclusão dos juros e principal da dívida paga e recebida.

5 Resultado nominal é a diferença entre todas as receitas e todas as despesas.

6 Art. 4º, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

7 Art. 4º, § 2º, I, II, III, IV e V, da Lei Complementar nº 101/2000.

8 Art. 4º, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

9 Denominação utilizada por Márcio Novaes Cavalcanti.

impôs limites para o endividamento, fixou diversas sanções pelo seu descumprimento, instituiu uma série de mecanismos de controle técnico e social da gestão, através da participação popular com a previsão de audiências públicas para a elaboração e discussão da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos, bem como fortaleceu o exercício constitucional do controle interno e externo ao lhes permitir o acompanhamento ou monitoramento das finanças públicas.

Diante de tantas novidades talvez por isso esse diploma legal tenha causado acalorada discussão e propiciado enorme repercussão, e ainda hoje se encontre pendente de uma série de impugnações, mediante a arguição de inconstitucionalidade<sup>10</sup>, em trâmite perante a Suprema Corte, por suposta violação ao princípio federativo e a harmonia dos Poderes, algumas, porém, superadas<sup>11</sup>, como a que se referia ao vício de tramitação por inobservância do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

### 3. CONCEITO, SISTEMAS E FORMAS DE CONTROLE

Cabe mencionar que não há consenso em torno da palavra controle, ao qual se atribui inúmeros significados dentre eles o de dominação, direção, limitação, vigilância ou fiscalização, verificação, registro etc. Conforme Evandro Martins Guerra, “em síntese, controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade, de poder-dever, já que uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator”<sup>12</sup>.

Em linhas gerais o controle da Administração Pública pode ser exercido por meio do Sistema de Tribunais ou Conselhos de Contas ou pelo Sistema de Controladorias ou Auditorias. Caracteriza-se o Sistema

10 Na Colenda Suprema Corte existe diversas demandas que questionam a constitucionalidade da Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre elas destacam-se a Adins 2365-9, 2241-5, 2238, 2256-3 e a ADFP 24-6, e aguardam pronunciamento.

11 Em decisão proferida em sede de liminar na ADIn 2238.

12 GUERRA, Evandro Martins. Os controles externo e interno da Administração Pública. 2ª ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005, pp-90.



de Tribunais ou Conselhos de Contas por contar com um órgão colegiado, com autonomia em relação aos demais poderes do Estado e geralmente subordinados ou auxiliares do Poder Legislativo, com a garantia de vitaliciedade de seus membros, competência coercitiva (possibilidade de impor sanções pecuniárias e não pecuniárias) e jurisdicional (instância administrativa). Por sua vez, no Sistema de Controladoria ou Auditorias verifica-se a existência de um órgão unipessoal, com regime de mandato de seu membro, competência consultiva e opinativa, sem competência coercitiva e jurisdicional.

Contudo, a diferença mais marcante entre o Sistema de Controladoria ou Auditorias e o Sistema de Tribunais e Conselhos de Contas restringia-se basicamente pela ênfase dada naquele aos aspectos legais e de mérito do ato administrativo. Atualmente tanto no Sistema de Tribunais e Conselhos de Contas quanto no Sistema de Controladoria ou Auditorias há o controle não só do aspecto formal, bem como do aspecto referente ao mérito do ato administrativo que atinge a economicidade, eficiência, legitimidade e resultados.

No tocante à forma de exercer o controle dos atos da Administração Pública inúmeras são as classificações elaboradas pela doutrina especializada e maneiras previstas pelo legislador constitucional e infraconstitucional, mas nos deteremos aqui em função dos objetivos desse trabalho apenas aos aspectos do controle quanto ao posicionamento do órgão controlador e controlado e quanto ao momento de sua efetivação.

Com efeito, o controle quanto ao posicionamento do órgão controlador e controlado efetua-se por meio de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União, e por meio de controle interno, realizado por cada Poder e entidade da Administração direta e indireta. E quanto ao momento em que se dá essa efetivação temos o controle prévio, concomitante e posterior. O controle prévio é aquele efetuado antes da realização do ato administrativo, o controle concomitante e sucessivo efetua-se no exato momento em que se realiza o ato administrativo e o controle posterior é aquele que ocorre após a feitura do ato administrativo.

No Sistema Constitucional de Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, adotado também pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, em virtude do princípio da simetria, atualmente em vigor

adota-se o Sistema de Tribunais e Conselhos de Contas<sup>13</sup>, bem como enfatiza e privilegia o controle externo dos atos da Administração Pública em momento posterior a sua realização. Asseveram, inclusive, alguns autores que no atual sistema de controle externo não existe margem para o controle prévio dos atos da Administração Pública<sup>14</sup>.

Contudo, o sistema em vigor não veda o controle externo também de forma prévia e concomitante a realização do ato pela Administração Pública. Anote-se, todavia, que o controle prévio que se está aqui a mencionar não deve ser entendido como requisito de validade da prática do ato, mas apenas como aquele efetuado antes da realização do ato objeto de fiscalização, tais como o controle dos editais de licitação e as auditorias realizadas em face de quaisquer órgãos ou entidades responsáveis pela administração e gestão de recursos públicos.

Coaduna-se com esse entendimento a Lei de Responsabilidade Fiscal ao inovar e atribuir o controle prévio e concomitante da gestão fiscal aos Tribunais e Conselhos de Contas que darão ênfase ao atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, aos limites e condições para realização de operações de créditos e inscrição em restos a pagar, medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, as providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites, a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e legais e o cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais.

---

13 Esse sistema foi adotado por iniciativa de Rui Barbosa, no ano de 1890, à época Ministro da Fazenda, através do Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890, que criou o Tribunal de Contas da União. Contudo, apesar de criado apenas no ano de 1893 por obra do Ministro da Fazenda Serzedello Corrêa o mesmo foi instituído. Adotou-se inicialmente o modelo italiano no qual há possibilidade de registro prévio, mas sem sujeição a veto. Todavia, após intensas divergências o Presidente Floriano Peixoto determinou que o controle efetuado pelo Tribunal de Contas da União se desse a posteriori, ato que motivou a renúncia de Serzedello Corrêa.

14 Dentre eles destaque-se Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior que defende que no “nosso sistema constitucional atual não consagra o controle prévio, que é feito antes da prática do ato de execução orçamentária, tendo desaparecido desde a CF de 1967. Tal tipo de controle, além de implicar na interferência do poder Legislativo e do Tribunal de Contas sobre a atividade do Poder Executivo, retarda a execução dos contratos, tendo sido substituído pelo sistema de sustação dos atos ilegais (CF, art. 71, IX e X)”.

#### 4. O CONTROLE PRÉVIO E CONCOMITANTE DA GESTÃO FISCAL

Conforme demonstrado, de acordo com as inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal os atos da Administração Pública praticados no exercício da atividade financeira do Estado<sup>15</sup> submeter-se-ão tanto ao controle externo posterior como ao controle externo prévio e concomitante efetuado pelos Tribunais e Conselhos de Contas.

Constata-se que essa inovação extrai sua validade da própria Constituição da República que permite que o controle externo possa ser efetuado de forma prévia e concomitante à realização do ato administrativo, mormente que incumbe aos Tribunais e Conselhos de Contas a atribuição de “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...” “... da administração direta e indireta, incluída 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”<sup>16</sup>.

Destarte, essa submissão da atividade financeira do Estado ao controle externo prévio e concomitante decorre da função estabilizadora atribuída pela moderna teoria das finanças públicas<sup>17</sup> ao governo. É que o fim último da Lei de Responsabilidade Fiscal encontra-se justamente no controle da atividade financeira do Estado permitindo a prevenção dos riscos e a correção dos 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 à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito,

---

15 Atividade Financeira do Estado define-se como obtenção, criação, gestão e planejamento das despesas para efetivar as políticas públicas.

16 Art. 71, IV, c/c art. 71, II, da Constituição da República.

17 De acordo com a moderna teoria das finanças públicas exposta por Carlos André Silva Támez e José Jayme Moraes Junior as atribuições de governo classificam-se em função alocativa, função distributiva, função estabilizadora e função reguladora. Pela função estabilizadora o governo objetiva controlar a demanda agregada a fim de atenuar os impactos causados pelas crises inflacionárias ou de recessão econômica. Para essa finalidade o governo utiliza do controle dos gastos, do crédito público e do aumento da tributação.

inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar”.<sup>18</sup>

Na esteira desse entendimento a Lei de Responsabilidade Fiscal preceitua o controle externo prévio ao atribuir aos Tribunais e Conselhos de Contas a possibilidade de analisarem os cálculos dos limites da despesa total de pessoal de cada Poder e órgãos, se as operações de crédito, inclusive, aquelas por antecipação de receita, foram regularmente contratadas e liquidadas, se a inscrição em restos a pagar sujeitou-se aos termos legais, se os Estados e Municípios ajustaram no prazo as respectivas despesas consolidada e se o Poder Legislativo Municipal atende os limites de gastos fixados de forma constitucional e infraconstitucional.

A despesa pública pode ter dois significados, “em primeiro lugar, designa o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. Pode também significar a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”, consoante dispõe Aliomar Baleeiro, citado por Kiyoshi Harada<sup>19</sup>.

Por conseguinte, a despesa pública obedecerá aos ditames constitucionais e legais, tais como a vedação de ser realizada sem previsão orçamentária e de sofrer transposição, remanejamento, transferência de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro sem prévia autorização legislativa e ao atendimento das fases legalmente previstas<sup>20</sup>, além de sujeitar o seu responsável ao dever de prestar contas. Sem sombras de dúvidas, diversas são as classificações formuladas para as despesas públicas. Para discutir o problema ora proposto adota-se àquela que a classifica em despesa pública orçamentária e despesa pública extra-orçamentária.

“A despesa orçamentária, necessária para a execução dos programas de governo, chamada por alguns autores de despesa pública, é

18 art. 1º, § 1º, da LRF.

19 HARADA, KIYOSHI. **Compêndio de Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1994, pág. 12/13.

20 A despesa realiza-se por intermédio de um procedimento legal composto de empenho, liquidação e pagamento, conforme art. 58 a 61 da Lei n° 4.320/64.

conceituada, segundo Baleeiro (2001, p. 73), sob dois prismas. O primeiro designa despesa pública como sendo ‘(...) o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para funcionamento dos serviços públicos’. Nesse sentido, o autor insere a despesa como parte do Orçamento Público, consoante as classificações específicas e as autorizações legais para os gastos com as várias atribuições e funções governamentais. O outro conceito versa que despesa pública constitui ‘(...) a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo’. Esse conceito, mais específico do que o anterior, condiciona a realização da despesa pública à existência de recursos financeiros, que, em realidade, constituem as receitas públicas, como também a necessária autorização do Poder Legislativo e a sanção do Chefe do Poder Executivo do ente respectivo”.<sup>21</sup>

A despesa extra-orçamentária “é a despesa que não consta da lei do orçamento, compreendendo as diversas saídas de numerário decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamentos de Restos a Pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita, bem como quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receitas extra-orçamentárias”<sup>22</sup>.

Os restos a pagar e as operações de crédito são compromissos financeiros largamente utilizados pelos gestores públicos para assunção de débitos de natureza voluntária, portanto, que exclui os débitos de natureza constitucional e legal, que são obrigatórios, como p. ex. as despesas com pessoal e as despesas de caráter continuado, e que se acaso não forem bem controlados podem acarretar a violação do equilíbrio fiscal e o endividamento indiscriminado do ente.

Para Regis Fernandes de Oliveira “a operação de crédito é uma figura contratual que pressupõe agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei, nos exatos termos do art. 104 do CC. Guarda a peculiaridade, no caso de contratos públicos, pelo fato de que um dos contratantes é ente federativo. Trata-se de compromisso em razão de um empréstimo, gerando crédito e débito. Como salienta

21 BEZERRA FILHO, João Eudes, **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, pág. 79/80.

22 BEZERRA FILHO, João Eudes, **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, pág. 79/80.

GERALDO ATALIBA, ‘tanto é operação de crédito o levantamento direto de um empréstimo em dinheiro quanto a aquisição de bens e serviços para pagamento a médio ou longo prazo’<sup>23</sup>.

De acordo com a Lei Maior, as operações de crédito terão seus limites globais fixados por resolução do Senado Federal, proposta pelo Presidente da República, e deverá ser demonstrado que os seus limites e condições guardam coerência com as normas estabelecidas na lei de responsabilidade fiscal<sup>24</sup>.

Os Restos a Pagar são “as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas” e o seu registro “far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas”, art. 36 da Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964. “Os empenhos que correm a conta de créditos com vigência plurianual que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito”<sup>25</sup>.

Nesse contexto, “entendem-se, como Restos a Pagar Processados, as despesas, legalmente empenhadas, cujo objeto do empenho já foi recebido, ou seja, já ocorreu a liquidação, mas não houve o pagamento. Os Restos a Pagar Processados são, portanto, as despesas empenhadas e não pagas até 31/12 cujo objeto do empenho foi recebido (entrega do serviço, material, bem ou obra pelo fornecedor), respeitando o princípio da Competência”<sup>26</sup>. E como “Restos a Pagar Não-Processados, as despesas, legalmente empenhadas, que não foram liquidadas e não-pagas até 31 de dezembro do mesmo exercício. O registro dos Restos a Pagar Não-Processados é feito em 31 de dezembro de cada ano, para respeitar o disposto no art. 36 da Lei n° 4.320/64, que determina que os empenhos emitidos e não-pagos, até 31 de dezembro, deverão ser inscritos em Restos a Pagar”<sup>27</sup>.

---

23 OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. 2ª ed. rev. e atual. Editora: Revista dos Tribunais, 2008, pp-454.

24 Art. 52, VII, Constituição da República, c/c art. 30, inciso I, § 1º da LRF.

25 art. 92, parágrafo único, da Lei n° 4.320/64.

26 BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, pág. 117.

27 BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, pág. 117.

Por sua vez, “a inscrição de despesas como Restos a Pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente”<sup>28</sup>.

O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando “vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida”, vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja, de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor”, “se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas”, e “corresponder a compromissos assumidos no exterior”<sup>29</sup>.

No âmbito federal “os empenhos não-anulados, bem como os referentes a despesas já liquidadas e não-pagas, serão automaticamente inscritos em restos a pagar no encerramento do exercício, pelo valor devido, ou, caso seja este, desconhecido, pelo valor estimado”.<sup>30</sup>

É importante de se ressaltar que a literatura especializada não diverge quanto ao conceito e classificação dos Resíduos Passivos ou, como mais comumente são denominados, Restos a Pagar, contudo, o mesmo não ocorre com relação à constitucionalidade e legalidade no procedimento de inscrição de despesas em Restos a Pagar Não-Processados.

A propósito, alguns adotam posicionamento extremamente radical quanto ao tema e sustentam que “é vedada a reinscrição de empenhos em restos a pagar. O reconhecimento de eventual direito do credor far-se-á através da emissão de nova nota de empenho, no exercício de reconhecimento, à conta de despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria. Os restos a pagar com prescrição interrompida, assim considerada a despesa cuja inscrição em restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor, poderão ser pagos à conta de despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria. Em se tratando de pagamento

---

28 Art. 68 do Decreto nº 93.872/86, e suas alterações.

29 Art. 35 c/c art. 68 do Decreto nº 93.872/86 e suas posteriores alterações.

30 JUND, Sérgio. **AFO, administração financeira e orçamentária: teoria e 700 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. Pág. 181.

de despesa inscrita em restos a pagar, pelo valor estimado, poderão ocorrer duas situações: a) o valor real a ser pago é superior ao valor inscrito. Nesse caso, a diferença deverá ser empenhada à conta de despesas de exercícios anteriores, de acordo com a categoria econômica; e b) o valor real a ser pago é inferior ao valor inscrito. O saldo existente deverá ser cancelado. O órgão competente para exercer o controle e disciplinar o tratamento de restos a pagar é a Secretaria do Tesouro Nacional-STN<sup>31</sup>.

Outrossim, há autores que admitem a possibilidade da inscrição apenas dos Restos a Pagar Processados, visto que “o Decreto Federal n° 2.451, de 5-1-1998, que dispõe sobre a compatibilização entre a realização da receita e a execução da despesa, sobre a programação orçamentária e financeira do Poder Executivo para o exercício de 1998, estabelece em seu art. 19 que somente poderão ser inscritas em ‘Restos a Pagar’ as despesas efetivamente realizadas, ou seja, aquela em que o bem tenha sido entregue ou o serviço tenha sido executado”<sup>32</sup>.

Dentre eles, destacam-se os que propugnam pelo entendimento de que o ato de inscrição das despesas em Restos a Pagar Não-Processados apesar de não ferir o princípio da legalidade fere o princípio contábil da competência, supostamente tratar do famoso princípio da anualidade que norteia as normas de Direito Financeiro.

Cabe frisar que uma das características fundamentais do orçamento reside na sua periodicidade. Tradicionalmente entende-se que o exercício financeiro<sup>33</sup> corresponde ao período de um ano. Porém, a Constituição da República não esclarece se o exercício financeiro deve corresponder ao ano calendário ou ao ano civil<sup>34</sup>. Todavia, prescreve que cabe à lei complementar disciplinar acerca do exercício financeiro, da vigência, dos prazos, da elaboração e da organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária

31 JUND, Sérgio. **AFO, administração financeira e orçamentária: teoria e 700 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, pág. 181/182.

32 DA CRUZ, FLÁVIO. **Comentários à Lei n° 4.320**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004, pág. 75.

33 Valdecir Pascoal diferencia o exercício financeiro do ciclo orçamentário. Conceitua-se este como o período em que se processam as atividades do processo orçamentário constituído pela elaboração, apreciação e votação, execução e controle e aquele como o período que vai de 1° de janeiro a 31 de dezembro.

34 Define-se o ano civil como o período corrido de 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias, ou seja, ao período de 12 (doze) meses contados do dia do início ao dia e mês correspondentes do ano seguinte, conforme art. 1° da Lei n° 810, de 6 de setembro de 1949.



anual. Atualmente o exercício financeiro vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro coincidindo com o ano-calendário<sup>35</sup>.

Na esteira desse entendimento, alguns sustentam que apesar das normas permitirem a inscrição dos Restos a Pagar Não-Processados, o ideal seria que o gestor público quando constatasse que o fato gerador da despesa ainda não ocorreu avaliasse, primeiramente, a viabilidade de cancelar o empenho para somente depois de constatado a sua impossibilidade proceder a sua inscrição em Restos a Pagar Não-Processados.

Os que defendem essa teoria argumentam que “com esse procedimento, a Contabilidade Pública respeita a referida lei, mas fere o Princípio de Competência, o qual define que a despesa só deve afetar o resultado do exercício, no momento em que ocorrer o seu fato gerador. Entende-se como fato gerador da despesa: - O recebimento do serviço; - O consumo (uso) dos materiais; - O uso dos bens. Só deveríamos considerar a despesa para efeito de resultado, tecnicamente falando, quando da ocorrência de um dos fatos geradores acima mencionados, vez que, quando procedemos à inscrição de Restos a Pagar Não-Processados, no final do exercício, estamos reconhecendo, como despesa, um fato que ainda vai ocorrer, ou, dito de outra forma, uma despesa que não aconteceu de fato. Assim, apesar da Lei nº 4.320/64 permitir a inscrição em Restos a Pagar Não-Processados, é prudente que primeiramente se avalie a possibilidade de cancelar o empenho, procedendo-se à inscrição somente em caso de impossibilidade de tal exclusão”<sup>36</sup>.

Seus adeptos acrescentam que no nosso país adota-se um regime misto, porquanto pertencem ao exercício financeiro às receitas e as despesas nele arrecadadas e empenhadas. É que apesar da adoção do princípio da competência para efetivação das despesas o mesmo não se aplica de forma integral aos sistemas financeiro e patrimonial. Ressaltam que existam diferentes enfoques no que concerne à apropriação da despesa mesmo em relação ao sistema orçamentário.

Roberto Bocaccio Piscitelli esclarece que “a leitura daquele dispositivo, pois, conduz à conclusão de que, para as despesas, o regime é o de competência e, para as receitas, o de caixa. Mas é importante assinalar

35 Art. 34 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, recepcionada como lei complementar.

36 BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, pág. 117/118.

que a regra do art. 35 tem todo sentido para o sistema orçamentário, mas não se aplica 'integralmente' aos sistemas financeiros e patrimoniais. A própria LRF estabelece que a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa (art. 50, inc. II). Por outro lado, mesmo em relação ao sistema orçamentário, há diferentes enfoques no que concerne à apropriação da despesa; a STN, por exemplo, considera como execução orçamentária da despesa a ocorrência do estágio da liquidação, efetivado ou não o seu respectivo pagamento, como se pode constatar nos relatórios resumidos da execução orçamentária, financeira e patrimonial (bimestrais). E, na apuração do resultado primário, a STN se vale do regime de caixa para as receitas e despesas, inclusive as extra-orçamentárias."<sup>37</sup>

No que pertine ao assunto, encontra-se como paradigma o Acórdão 19/2007-Plenário no qual o Plenário do Tribunal de Contas da União, apesar de divergir da área técnica, adotou o entendimento, pela legalidade da prorrogação de Restos a Pagar Não Processados desde que haja edição de decreto<sup>38</sup>, antes de expirar a vigência, prorrogando a validade dos Restos a Pagar Não Processado, nos seguintes termos:

#### EMENTA

ACOMPANHAMENTO. ATINGIMENTO DA META DE RESULTADO PRIMÁRIO PARA O GOVERNO FEDERAL. ILEGALIDADE DA PRORROGAÇÃO DE RESTOS A PAGAR APÓS SUA VIGÊNCIA. CIÊNCIA AOS INTERESSADOS.

1. As limitações de empenho e de movimentação financeira, promovidas pelo Poder Executivo até agosto de 2006, atenderam a meta de resultado primário estabelecida para o Governo Federal no Anexo de Metas Fiscais da LDO para 2006, Lei 11.178/2005 (LDO para 2006).
2. É ilegal a prorrogação de restos a pagar quando realizadas, por meio da edição de decreto, posteriormente à vigência desses restos a pagar.

37 PISCITELLI, Roberto Bocaccio e outros. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 8 ed. ver., ampliada e atualizada. São Paulo: Atlas, 2004. pág. 28.

38 O Decreto nº 6.708, de 23 de dezembro de 2008, prorrogou a validade dos Restos a Pagar Não Processados inscritos no exercício financeiro de 2007 para 30 de dezembro de 2009.

Nesse acórdão paradigmático, o Tribunal de Contas da União entendeu que esse procedimento não violaria o princípio da legalidade tampouco o princípio do equilíbrio orçamentário, haja vista que a meta do resultado primário fixada na Lei de Diretrizes Orçamentárias teria sido atingida.

Com relação ao controle externo concomitante, verifica-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal o prevê quando preceitua que incumbe aos Tribunais e Conselhos de Contas a possibilidade de efetuarem o controle das metas contidas no Anexo de Metas que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

No exercício dessa atribuição os Tribunais e Conselhos de Contas acompanharão a atividade financeira do Estado a fim de evitar que o montante total da despesa com pessoal, da dívida consolidada e mobiliária, das operações de crédito e concessão de garantia ultrapassem o limite de 90% (noventa por cento) do limite. Permitem-se ainda aos Tribunais e Conselhos de Contas que acompanhem os gastos com inativos e pensionistas, os fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas e os indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Aos Tribunais e Conselhos de Contas incumbem também analisar se o produto arrecadado com a venda de bens permanentes, tais como ações e imóveis, foram de fato aplicados em despesa de capital e verificar a regularidade do cálculo da receita corrente líquida e dos cálculos dos limites da despesa total com pessoal. A Lei de Responsabilidade atribui ainda ao Tribunal de Contas da União a incumbência de acompanhar a aquisição de títulos da União e a observância pelo Tesouro Nacional da vedação de adquirir títulos da dívida pública federal existente na carteira do Banco Central do Brasil.

Deflui-se do exposto que ao exercer o controle prévio e concomitante da gestão fiscal os Tribunais e Conselhos de Contas analisam se houve observância das condições para a realização de operações de créditos, se houve sujeição à lei no ato de inscrição em restos a pagar, se houve o atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, se houve desvio de recursos obtidos, se os sistemas de previdência dos servidores encontram-se submissos a uma avaliação periódica.

À luz das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal verifica-se que em termos de controle externo ela também inova, contudo, sem macular a Lei Maior, ao atribuir aos Tribunais e Conselhos de Contas a função preventiva e exclusiva<sup>39</sup> de fiscalizar a responsabilidade na gestão fiscal dos três Poderes e do Ministério Público.

##### **5. A IMPORTÂNCIA E A IMEDIATA CONSEQÜÊNCIA DO DESEMPENHO DO CONTROLE PRÉVIO E CONCOMITANTE DA GESTÃO FISCAL PELOS TRIBUNAIS E CONSELHOS DE CONTAS DIANTE DO ATUAL CENÁRIO DA CRISE FINANCEIRA MUNDIAL.**

No atual cenário da crise financeira mundial, o exercício do controle prévio e concomitante da responsabilidade na gestão fiscal exsurge como um importante mecanismo de controle técnico a ser desempenhado pelos Tribunais e Conselhos de Contas, haja vista que permite que efetuem o alerta<sup>40</sup> aos três Poderes e ao Ministério Público no caso de vislumbrem a possibilidade de ocorrência de fatos que possam fazer com que os gastos públicos superem o limite legal de 90% (noventa por cento) do endividamento, podendo assim comprometer os resultados dos programas e a gestão orçamentária.

Essa atribuição permite que os Tribunais e Conselhos de Contas efetuem o controle prévio, que antecede a conclusão ou operatividade do ato sem sujeitar sua eficácia, e o controle concomitante ou sucessivo, pois lhes atribuem à função de acompanharem ou monitorarem a execução do orçamento, e no caso de verificarem, ao final de cada bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário e nominal previstas no Anexo de Metas Fiscais, expeçam um alerta aos três Poderes e ao Ministério Público para que promovam, nos 30 (trinta) dias subsequentes, e por ato próprio, a limitação de empenho e de movimentação financeira nos montantes necessários e segundo os critérios da lei de diretrizes orçamentárias.

---

39 Segundo alguns autores essa atribuição compete com exclusividade aos Tribunais e Conselhos de Contas, porquanto o Poder Legislativo não poderia encarregar-se de o fazer diretamente.

40 Valdecir Pascoal sustenta que o limite de alerta, previsto no art. 59, §§ 1º e 2º, da LRF, diferencia-se do limite prudencial, previsto no art. 22, parágrafo único, da LRF. Em primeiro lugar pelo valor do percentual, mormente que o limite de alerta se dá quando o gasto com pessoal atingir 90% do limite legal e o limite prudencial quando atingir 95% do limite legal. E por último pelas consequências, porquanto enquanto o atingimento do limite de alerta não provoca nenhuma sanção o atingimento do limite prudencial acarretará a aplicação de sanções institucionais ao ente federado que o descumprir.

Se de qualquer forma houver uma recomposição da receita prevista, ainda que de forma parcial, haverá também de forma proporcional a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados ou contingenciadas. Ademais, com relação à operação de crédito deverá ser reduzida em pelos menos 25% (vinte e cinco por cento) no caso de ultrapassar os limites fixados em resolução pelo Senado Federal.

Todavia, nem todas as despesas poderão ser objeto de contingenciamento ou de limitação de empenho e movimentação financeira, mormente que as despesas que constituem obrigações constitucionais e legais do ente, tais como despesas com saúde, educação e o pagamento dos proventos e pensões dos servidores públicos, as destinadas ao pagamento da dívida e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias, não podem ser contingenciadas. Destarte, quando houver a ocorrência de calamidade pública, reconhecida pelo Congresso Nacional no caso da União, e pela Assembléia Legislativa, no caso dos Estados e Municípios, estado de sítio ou estado de defesa haverá dispensa do contingenciamento ou da limitação do empenho e do atingimento dos resultados fiscais.

Vê-se que o contingenciamento causará maior impacto nas obrigações assumidas pelo Estado em virtude da celebração de contratos administrativos, bem como a forte influência exercida pelos credores internacionais na elaboração da nossa Lei de Responsabilidade Fiscal, mormente que no caso de ocorrência do desvio do cumprimento das metas o gestor público reduzirá os gastos excepcionando, contudo, os destinados ao pagamento dos juros do serviço da nossa dívida externa.

Se por acaso o Ministério Público e os três Poderes se recusarem a promover, por ato próprio e nos montantes necessários, no prazo de 30 (trinta) dias, o contingenciamento dos valores empenhados e a limitação da movimentação financeira o Poder Executivo não poderá suprir essa omissão, porquanto o dispositivo legal que assim o permitia teve sua aplicação suspensa<sup>41</sup>. É que admitir essa possibilidade seria admitir a própria violação do princípio da harmonia dos poderes, *check and balances*, e da autonomia administrativa e financeira atribuída ao Poder, Legislativo, ao Poder Judiciário e ao Ministério Público.

---

41 O § 3º do art. 9º da LRF teve a sua aplicação suspensa por decisão proferida, em sede de medida liminar, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal na ADIn 2.238-5.

Ressalte-se, contudo, que esse impedimento não induz a ineficácia desse mecanismo de controle técnico da gestão. É que apesar de ao Poder Executivo não ser permitido promover a limitação do empenho e da movimentação financeira dos valores financeiros do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público, a Lei de Responsabilidade Fiscal prevê uma série de sanções institucionais que poderão ser impostas aos diversos entes e órgãos da federação no caso em que a despesa total com pessoal exceda a 95% (noventa e cinco por cento).

A *priori*, constatado o atingimento desse limite o Poder ou órgão que incorreu no excesso ficará proibido de conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, com exceção daqueles decorrentes de decisão judicial ou determinação legal ou contratual, de criar cargo, emprego ou função, alterar a estrutura de carreira que implique aumento de despesa, prover cargo, admitir ou contratar pessoal a qualquer título, excepcionando as reposições decorrentes de aposentadoria ou falecimento de servidores da área de educação, saúde e segurança, além de contratar hora extra, salvo no caso de convocação extraordinária do Congresso Nacional a requerimento do Presidente da República, do Presidente da Câmara dos Deputados, do Presidente do Senado Federal ou da maioria dos membros de ambas as Casas por motivo de urgência ou interesse público relevante.

Dentre as sanções de natureza político-administrativa destacam-se ainda a vedação de receber transferências voluntárias, com exceção das destinadas as áreas da saúde, educação e assistência social, de contratar operações de créditos, com exceção dos destinados ao custeio de programas de demissão voluntária e refinanciamento do principal da Dívida Mobiliária, e de obter garantias direta ou indiretamente de outro ente. No caso da despesa com pessoal ultrapassar o limite de 95% (noventa e cinco por cento) no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão essas sanções serão aplicadas imediatamente.

No tocante a responsabilização pessoal do gestor de recursos públicos que se recusar a promover o devido contingenciamento, mencione-se que poderá através de decisão proferida em processo de tomada de contas especial<sup>42</sup> ser condenado a recompor o dano causado

<sup>42</sup> De acordo com o art. 8º da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, que dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, c/c o art. 1º da Instrução Normativa TCU Nº 56, de 5 de dezembro de

ao erário, a pagar multa proporcional<sup>43</sup> e ser declarado inelegível. É que a inobservância pelo Administrador Público do princípio do equilíbrio orçamentário e a sua omissão em promover o contingenciamento ou a limitação dos empenhos ensejará a ilegalidade da despesa e a irregularidade das contas.

Anote-se que as decisões dos Tribunais e Conselhos de Contas que imputem débito ou multa terão eficácia de título executivo extrajudicial<sup>44</sup> e poderão ser executadas pelos procuradores ou advogados da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias e fundações, na forma da lei processual civil. Em se tratando de título executivo extrajudicial evidencia-se que as decisões dos Tribunais e Conselhos de Contas de que resulte imputação de débito ou multa encontram-se como uma das raras, ou talvez a única, a ter amparo constitucional, Por isso atrevo-me a designá-lo como título executivo extrajudicial constitucional.

No seara federal, encontra-se ainda a possibilidade de o Tribunal de Contas da União, caso verifique a ocorrência de grave irregularidade na gestão das finanças públicas, declarar o Administrador Público responsável inabilitado para exercer qualquer cargo em comissão ou função de confiança. Outrossim, permite-se que declare inidôneo para participar de qualquer licitação na Administração Pública Federal o licitante que comprovadamente tenha participado de fraude, além é claro da imposição aos responsáveis que restituam os recursos de que indevidamente se apossaram ou recomponham o dano causado ao patrimônio público. As sanções restritivas de inabilitação e de inidoneidade restringem-se ao período de 5 (cinco) anos.

Outra medida a ser adotada pelos Tribunais e Conselhos de Contas consiste na possibilidade de sustar o ato eivado de irregularidade

---

2007, conceitua-se a tomada de contas especial como um processo administrativo de controle instaurado, no caso de omissão no dever legal de prestar contas ou no caso de não comprovação de regularidade na aplicação de recursos repassados, ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou a prática de qualquer ato ilegítimo, ilegal ou antieconômico de que resulte dano ao erário, a fim de apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar os danos.

43 No âmbito federal a aplicação de multa encontra-se disciplinada no art. 57 e 58 da Lei nº 8.443/92. A Portaria TCU Nº 96, de 26 de janeiro de 2009, publicada no DOU de 28 de janeiro de 2009, fixou em R\$ 34.825,94 (trinta e quatro mil oitocentos e vinte e cinco reais e noventa e quatro centavos) para o exercício de 2009 o valor máximo da multa.

44 Art. 72, § 2º, da Constituição da República.

ou ilegalidade. Nesse caso, os Tribunais e Conselhos de Contas deverão primeiro fixar um prazo para que o gestor público sane as irregularidades ou ilegalidades e somente depois de ultrapassado o período fixado sustará a execução do ato. Porém, saliente-se que no caso de a irregularidade ou ilegalidade ser verificada em contrato os Tribunais e Conselhos de Contas comunicará o fato ao Poder Legislativo que suspenderá o cumprimento do ajuste caso concorde com o posicionamento adotado pelos Tribunais e Conselhos de Contas.

Segundo a doutrina especializada a Constituição da República não atribui aos Tribunais e Conselhos de Contas a possibilidade de desfazerem o ato eivado de irregularidade ou ilegalidade. Na verdade o que tal dispositivo prevê é que se as Cortes de Contas considerarem ilegal o ato determinará que o Administrador Público desfaza-o no prazo fixado e no caso de sua recusa sustará os efeitos do ato que não produzirá nenhum efeito. Contudo, no caso de recusa do gestor público em desfazer o ato ilegal ou irregular no prazo fixado e na, conseqüente sustação de seus efeitos continuará o mesmo a deter a responsabilidade pelo seu desfazimento.

Malgrado, em sentido diametralmente oposto posicionou-se o Colendo Supremo Tribunal Federal que adotou o entendimento de que as Cortes de Contas podem não só suspender o ato como declararem a sua nulidade, inclusive, do contrato administrativo, *in verbis*:

MS 23723/DF - DISTRITO FEDERAL

MANDADO DE SEGURANÇA

Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA

Julgamento: 06/03/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação DJ 22-03-2002 PP-00032

EMENT VOL-02062-02 PP-00281

EMENTA:- Mandado de segurança. Decisão do Tribunal de Contas da União que anulou a Concorrência MARE n.º 004/98, destinada à prestação de serviços de apoio marítimo à massa da extinta Companhia de Navegação Lloyd Brasileiro Ltda. 2. Representação



ao TCU, proposta pela impetrante, julgada procedente pela Corte de Contas, por ter sido comprovada a ocorrência de irregularidades na licitação. 3. Incabível falar-se em direito líquido e certo da impetrante à adjudicação compulsória e conseqüente consecução do contrato dos serviços licitados, eis que “o ato administrativo em que se basearia seu suposto direito foi considerado nulo, por vício insanável, não cabendo, destarte, dele extrair efeitos jurídicos a beneficiarem a requerente no que pretende”. 4. Mandado de segurança indeferido.

Por fim, incumbe aos Tribunais e Conselhos de Contas comunicarem ao Ministério Público acerca da irregularidade e ilegalidade do ato para que promova a respectiva ação penal, com fundamento na Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que acrescentou novos dispositivos ao Código Penal, referente aos crimes contra as finanças públicas, e a ação de improbidade administrativa, prevista no art. 37, § 4º, da Constituição de República, disciplinada pela Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992.

No que pertine aos agentes políticos, ocupantes dos cargos estruturantes da organização política do país, há de se rememorar que atualmente encontram-se excluídos da incidência da disciplina da Lei nº 8.429/92 e responderão apenas por crime de responsabilidade, com fundamento no art. 102, I, c, da Constituição da República, disciplinado pela Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e pelo Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, consoante entendimento adotado pelo Egrégio Supremo Tribunal na Reclamação nº 2.138/DF.

Em se tratando de evitar ou minimizar o impacto dos efeitos que a atual crise financeira mundial possa causar na nossa economia e principalmente nas finanças públicas evidencia-se que o melhor seria que os gestores do Poder Legislativo, do Poder Executivo, do Poder Judiciário e do Ministério Público ao receberem o alerta dos Tribunais e Conselhos de Contas, em caso de constatação que os gastos públicos possam superar os limites legais de endividamento, realizassem imediatamente a limitação dos empenhos e da movimentação financeira, mas se acaso isso não ocorrer esses responsáveis não ficarão indenidos, pois se sujeitarão a imposição de sanções penais, administrativas e por ato de improbidade.

## 6. CONCLUSÃO

Do apontado cenário verifica-se que o controle externo das finanças públicas, nos moldes traçados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, será de suma importância para o enfrentamento da atual crise financeira mundial, de duração e extensão ainda imprevisíveis, pelo nosso país.

Isto porque somente a gestão responsável das finanças públicas, com o controle das receitas, despesas e do endividamento público, poderá evitar que o país sofra com a esperada e temida desaceleração do crescimento ocasionada pela atual crise financeira mundial.

E nesse contexto será de suma importância a atuação dos Tribunais e Conselhos de Contas na realização do controle prévio e concomitante da atividade financeira do Estado pela possibilidade de poderem efetuar um alerta quando o nosso país atingir níveis alarmantes e insuportáveis de endividamento.

## 7. REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CAVALCANTI, Márcio Novaes. **Fundamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

CONTI, José Mauricio. **Orçamentos públicos: a Lei 4.320/64 comentada**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **Tribunal de Contas: evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

DA CRUZ, FLÁVIO. **Comentários à Lei nº 4.320**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Tribunais de Contas no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2006.

FONSECA, Ricardo Marcelo. **Repensando a teoria do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2ª ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004, pág. 86/87.

HARADA, Kiyoshi. **Compêndio de Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1994.

JUND, Sérgio. **AFO, administração financeira e orçamentária: teoria e 700 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KELLES, Márcio Ferreira. **Controle da Administração Pública Democrática: Tribunal de Contas no controle da LRF**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. **A lei 4.320 comentada**. 27ª ed., rev., atual. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, Carlos Valder do Nascimento e outros. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

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

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 2ª ed. rev. e atual. Editora: Revista dos Tribunais, 2008.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito Financeiro e controle externo: teoria, jurisprudência e 370 questões**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio e outros. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 8ª ed. rev., ampliada e atualizada. São Paulo: Atlas, 2004.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 17ª ed. rev., ampliada e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SANTOS, Rodrigo Valgas. **Procedimento Administrativo nos Tribunais de Contas e Câmaras Municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006

TÁMEZ, Carlos Alberto e outros. **Finanças Públicas: teoria e mais de 350 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

ZYMLER, Benjamim. **Direito Administrativo e Controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.