
CONCLUSÃO

Como tal, o homem público é o homem da confiança dos seus concidadãos, o de quem eles esperam a ciência e conselho, a honestidade e a lisura, o desinteresse e a lealdade; é o vigia da lei, o amigo da justiça, o sacerdote do civismo. Não pode ser o composto de uma tribuna e uma alcova, de uma escola e um balcão, de uma pena e uma gazua, de uma consciência e uma máscara. Só assim estará na condição de inspirar fé aos seus concitarrâneos; e, se na fé consiste a crença, na fé a segurança, na fé a salvação, ninguém põe a sua fé senão onde tenha a convicção de se achar a verdade.

(Rui Barbosa, 1920)¹²¹⁸

As democracias representativas contemporâneas, produtos do processo histórico de interação entre as ideias democráticas, republicanas e liberais, em resposta à transformação da organização das comunidades, com ampliação de sua escala e complexidade, adotaram o instituto da representação. Com isso, ao invés dos cidadãos se encarregarem, diretamente, das atividades estatais, são escolhidos indivíduos, ou conjuntos deles, para exercê-las e dirigi-las em nome e no interesse da sociedade. Formam-se, então, relações de agência, nas quais se confere autoridade aos designados – denominados agentes – para agirem em nome dos membros da coletividade – principais –, com o objetivo de a beneficiar.

Ainda que tais agentes atendam aos requisitos do “homem público” de Rui Barbosa e, logo, sejam pessoas de confiança, sábias e inteligentes, probas e transparentes, altruístas e leais, atentas à lei e à justiça, jamais estarão à altura das figuras ideais de intelecto, caráter e virtude dos anjos de James Madison, com as quais se fantasia na introdução deste trabalho. Na realidade, as atividades públicas, em geral, e os governos, em particular, são exercidos por mulheres e homens com intelecto, caráter e virtude limitados, de modo que é plenamente justificável a desconfiança nutrida pelos cidadãos em relação aos que detêm o poder.

Desse modo, tendo em vista as limitações inerentes à natureza humana dos governantes, os riscos envolvidos na adoção da representação tornam imprescindível a institu-

¹²¹⁸ BARBOSA, Rui. **A imprensa e o dever da verdade**. São Paulo: Com-Arte, 1990. p. 43.

cionalização de mecanismos para incentivar que as decisões sejam tomadas sempre no melhor interesse dos governados, reduzir a assimetria de informação entre o governo e os cidadãos e desencorajar a corrupção. Assim, como se conclui na seção 1.3 (p. 47) deste trabalho, por influência, principalmente, dos ideais republicanos e democráticos, nas democracias representativas, a utilização da representação requer *accountability*.

Na esfera pública, por *accountability*, conforme conceito pronunciado na seção 1.4 (p. 51), entende-se a relação, decorrente de uma relação de agência, mas não limitada aos atores que nela exercem os papéis de agente e principal, em que um ou mais agentes públicos, a quem foram formalmente delegados poderes para o exercício de atividades públicas, são limitados em sua discricionariedade, na medida em que têm a obrigação de prestar contas de suas ações e omissões – incluindo tanto a prestação de informações propriamente ditas como a apresentação de argumentos que justifiquem a sua atuação – a determinados, um ou mais, agentes de *accountability* – que têm o direito de exigí-las, apesar de não necessariamente coincidirem com a figura do principal da relação de agência envolvida –, os quais detêm a capacidade, direta ou indireta, mediante a apresentação da situação punível a outros atores que detenham a capacidade direta, de impor sanções, ou conceder premiações, jurídicas, políticas ou morais aos responsabilizados. Nessa definição, os sujeitos passivos da *accountability* são os agentes que prestam as contas, os sujeitos ativos são aqueles perante quem elas são prestadas e os objetos da *accountability* são as ações e omissões dos sujeitos passivos no exercício das atividades públicas.

Caso o sujeito ativo integre a estrutura estatal, a *accountability* pública é classificada como horizontal, conforme formulação de Guillermo O'Donnell, exposta na seção 1.5 (p. 57) deste trabalho. Por outro lado, em tal classificação, quando ele não pertence ao Estado, manifesta-se a *accountability* vertical, cujo principal mecanismo é a seleção dos governantes por meio de eleições periódicas, nas quais os eleitores decidem utilizar o seu voto para premiar os ocupantes anteriores ou atuais do poder ou para puni-los.

Todavia, como mostra a subseção 1.5.1 (p. 58), os eleitores não utilizam o seu voto apenas para a responsabilização dos agentes, numa visão retrospectiva. Simultaneamente, eles utilizam as eleições com uma visão prospectiva, para escolha dos que, segundo seu julgamento, serão provavelmente os melhores agentes no próximo mandato, considerando, além do histórico dos candidatos, as políticas que estes se propõem a implementar. Nesse contexto, em geral, não são capazes de vincular, juridicamente, os governos às suas instruções e possuem limitado potencial para assegurar que os representantes ajam em seu melhor interesse e façam tudo o que puderem para maximizar o bem-estar dos cidadãos. Dessa maneira, diante da limitada eficácia da *accountability* vertical, emerge a necessidade de os agentes públicos, em geral, e os governantes, em particular, prestarem contas a outros órgãos públicos, que atuam como agentes de *accountability* horizontal.

Por conseguinte, nas democracias representativas contemporâneas, os agentes públicos, inclusive os governantes, em todos os campos de sua atuação, têm a obrigação de prestar contas de suas ações ou omissões não somente aos eleitores e à sociedade de maneira geral, no foro da *accountability* vertical, como perante as agências estatais a que o sistema jurídico tenha formalmente capacitado para responsabilizar-lhes, na expressão da *accountability* horizontal.

Como a atuação governamental envolve intensa atividade financeira, conforme destacado no início do capítulo 2 (p. 71) deste trabalho, a *accountability*, à qual devem se sujeitar os governantes, estende-se à sua atuação na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública. Por isso, a CRFB/1988 consagra a *accountability* contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial como fundamental – e aplicável tanto à administração direta, quanto à indireta, de todos os poderes e órgãos independentes de todas as esferas federativas –, na medida em que seu artigo 70, parágrafo único, exige que todo aquele, inclusive os chefes de Poder Executivo, que, de qualquer modo, manejar recursos públicos, ou equiparados, deve prestar contas de suas ações e omissões.

O controle sobre a atuação desse sujeito passivo, realizado no âmbito da *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública brasileira, deve ser projetado tanto para assegurar a conformidade estrita com as normas e a confiabilidade das informações disponibilizadas ao público como para contribuir com a obtenção de resultados satisfatórios na prestação de serviços públicos. Com o objetivo de atender a tal expectativa, a Administração Pública se submete à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial – leque de opções conferidas às agências de *accountability*, que selecionam, em cada caso, os tipos mais adequados para responsabilizar os administradores públicos –, que se dará quanto aos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade.

O sistema de *accountability* financeira e orçamentária adotado por uma comunidade define o modo e a quem os agentes públicos, inclusive os governantes, devem prestar contas a respeito da gestão financeira e orçamentária dos recursos públicos a seu encargo. No Brasil, a fiscalização financeira e orçamentária, de acordo com o *caput* do artigo 70 da CRFB/1988, deve ser exercida, concomitantemente, mediante controle interno e controle externo.

Exige-se o controle interno independente em cada poder e órgão autônomo, subordinado diretamente ao dirigente máximo desse poder ou órgão, cujas atribuições, segundo o artigo 74 da CRFB/1988, envolvem tanto o controle de legalidade como o de resultados. Por outro lado, no sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988, o controle externo deve ser exercido pelo parlamento, seu titular histórico, com o auxílio de um tribunal de contas, conforme estabelecem, combinadas, as cabeças dos artigos 70 e 71 da Constituição de 1988. O Poder Judiciário, por seu turno, apesar de exercer o controle externo da Administração Pública, como mostra a seção 2.3

(p. 89), não foi eleito pelo constituinte entre seus agentes de *accountability* financeira e orçamentária, âmbito no qual exerce papel secundário, subsidiário.

Portanto, além da incumbência de elaborar as leis, o mandato que os cidadãos brasileiros outorgam aos parlamentares, seus representantes por excelência, envolve sua representação para exercer o controle externo da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Todavia, em razão do volume, da complexidade e do tecnicismo das atividades exercidas por ela atualmente, bem como do esforço exigido pelas atividades legislativa e política, o exercício de um controle externo sistemático e eficiente vai além das possibilidades de trabalho dos parlamentares. Enquanto isso, a adoção do instituto da representação exige, em contrapartida, a instituição de um sistema efetivo de *accountability*, inclusive em relação à gestão financeira e orçamentária. Diante dessa incapacidade do parlamento, a solução encontrada pelo sistema jurídico – e consagrada mundo afora – para reforçar a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, foi a criação de órgãos especializados com essa finalidade, as instituições superiores de controle.

No Brasil, conforme seção 2.5 (p. 104) deste trabalho, ao se instituir a agência de *accountability* horizontal especializada que exerceria o papel de ISC, entre os modelos de *Westminster*, do *audit board* e o napoleônico, optou-se por um órgão colegiado, tendo o último modelo como referência, como fica claro nos artigos 71, 73 e 75 da CRFB/1988. Assim, na esfera federal, como estabelece o referido artigo 71, o órgão que auxilia o Poder Legislativo no exercício do controle externo é o Tribunal de Contas da União.

Como a CRFB/1988, em seu artigo 75, definiu esse modelo como obrigatório para os entes subnacionais, no país existem vinte e seis tribunais de contas de estado, o Tribunal de Contas do Distrito Federal, três tribunais de contas dos municípios – órgãos estaduais com competência sobre as contas dos municípios – e dois tribunais de contas de município, no Rio de Janeiro e em São Paulo. Nesse sistema, a competência de cada corte de controle externo é delimitada em função da origem dos recursos públicos empregados.

Com a criação das cortes de contas, dentre as competências relacionadas à função de controle que originariamente cabiam aos parlamentares, parcela – não todas – foi transferida àquelas, como agentes especializados de *accountability* horizontal. Todavia, tal transferência não foi realizada por simples delegação, que possa ser revogada a qualquer instante. Ao contrário, foi realizada pelo poder constituinte, de modo que as cortes de controle externo exercem suas atividades, ao lado do Poder Legislativo, não por delegação deste, mas por competência constitucional própria. Por conseguinte, conquanto auxiliem o Legislativo em suas funções de *accountability* horizontal, em relação à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, os tribunais de contas não estão a eles subordinados.

Sua atuação, em todas as esferas federativas, é conformada, principalmente, pelas competências que lhe são atribuídas diretamente pelos artigos 71 e 75 da CRFB/1988,

a partir das quais se divide, conforme seção 2.6 (p. 128) deste trabalho, as suas funções em fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, reintegradora, corretiva, normativa, de ouvidoria e administrativa. Ao exercerem tais funções, como se observa na subseção 2.5.4 (p. 121), as cortes de controle externo convivem com normas veiculadas pela CRFB/1988, pelas leis que veiculam normas gerais de direito financeiro, pelas constituições estaduais, pelas leis orgânicas municipais, pelos regimentos internos das casas legislativas, pelas leis orgânicas dos tribunais de contas e pelos seus regimentos internos, além das demais normas específicas, eventualmente editadas em âmbito local sobre a matéria. São essas normas que integram, preenchem, completam o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária, de forma a atender às peculiaridades regionais e locais, sem descuidar de observar uma uniformidade mínima necessária ao seu bom funcionamento.

Dentre tais funções, a consultiva engloba a competência prevista no artigo 71, inciso I, da CRFB/1988, por meio da qual elas atuam, como sujeitos ativos, na *accountability* da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública a cargo dos presidentes da República, governadores de estado, governadores do Distrito Federal e prefeitos municipais.

Em consequência da opção brasileira pelo presidencialismo, o presidente da República exerce as competências de chefia de governo e de Estado, reunindo um amplo conjunto de atribuições – vide seção 3.1 (p. 166) – que, em tempos nos quais o Estado é cada vez mais demandado a fornecer serviços à população, aliado à amplitude da legitimidade eleitoral decorrente dos votos obtidos em todo o território nacional, o colocam na posição de principal agente público do país, condutor maior dos negócios públicos estatais. Considerando que a dinâmica do sistema presidencialista de governo é replicada, por força da CRFB/1988, da União para os entes subnacionais, nos estados, no DF e nos municípios, tal conjunto de atribuições privativas confere ao governadores e prefeitos, em seu âmbito de atuação, proeminência em relação às demais autoridades públicas.

Nesse amplo conjunto de atribuições, destacam-se aquelas relacionadas com a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Aos governantes cabe liderar não somente a elaboração da proposta orçamentária do Executivo, mas, também, como exposto na seção 3.1 (p. 166) deste trabalho: a consolidação das propostas apresentadas pelos demais poderes e órgãos independentes; a participação do Executivo no processo legislativo orçamentário, do qual detém a iniciativa exclusiva; e a execução da maior fatia dos recursos orçamentários, inclusive das emendas parlamentares, tendo à sua disposição os instrumentos de flexibilidade orçamentária e lhe cabendo a entrega dos duodécimos ao Legislativo, ao Judiciário, aos ministérios públicos, às defensorias públicas e às cortes de contas.

Ademais, em relação à iniciativa do processo orçamentário, por exemplo, observa-se que os chefes de Poder Executivo comandam a elaboração dos projetos de PPA, LDO e LOA, com a primeira indicação das políticas públicas a serem implementadas, dos objetivos e metas do governo para os exercícios seguintes, da estimativa da receita a ser arrecadada e da previsão das despesas a serem neles realizadas. Dessa forma, embora os parlamentos examinem, discutam e deliberem a respeito dos projetos de lei encaminhados, percebe-se que a estrutura geral dos orçamentos é definida pelo Executivo, sob a direção de seus chefes, especialmente, quando consideradas as limitações às emendas legislativas decorrentes do disposto no artigo 166, parágrafos 3º e 4º, da CRFB/1988.

Na medida em que exige que todo aquele que manuseie recursos públicos preste contas, seria estranho – considerando o papel dos chefes de Poder Executivo na condução dos negócios públicos, em geral, e da execução dos orçamentos, em particular – se o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988, os eximisse de prestar contas de sua atuação na gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. Assim, atendendo às expectativas, especialmente as decorrentes das tradições democrática e republicana, a CRFB/1988, em seus artigos 84, inciso XXIV, 31, § 2º, e 75 da CRFB/1988, determina que presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais, anualmente, prestem contas referentes ao exercício anterior.

Tais contas, na sistemática constitucional de *accountability*, devem ser apreciadas pelo tribunal de contas competente e julgadas pelo respectivo Poder Legislativo, como estabelecem combinados os artigos 71, inciso I, 75, 31, § 2º, e 49, inciso IX, da CRFB/1988. Desse modo, observa-se que, conquanto o legislador constituinte tenha transferido, às cortes de contas, parcela significativa das atribuições de *accountability* financeira e orçamentária historicamente desempenhadas pelos parlamentos, foi mantida, no âmbito de atuação destes, a competência para o julgamento das contas prestadas pelos governantes.

Embora, como mostra a subseção 3.3.1 (p. 223), relevante parcela da doutrina defenda que, nas hipóteses em que chefes de Poder Executivo atuem como ordenadores de despesas, as contas referentes a tal administração de recursos deveriam ser julgadas pelos tribunais de contas, sem a participação do Poder Legislativo, o Supremo Tribunal Federal, entendeu, em 1992, e confirmou, em 2016, respectivamente, nos julgamentos dos RE n. 132.747-2/DF e n. 848.826/DF, neste fixando tese no tema de repercussão geral n. 835, que a competência para julgar as contas dos chefes de Poder Executivo ordenadores de despesas, em todas as esferas da federação, é do Poder Legislativo. Conforme se verifica nos artigos 49, inciso IX, e 71, incisos I e II, da CRFB/1988, o critério definido, pelo constituinte, para a seleção do regime jurídico ao qual deve se submeter o julgamento de determinadas contas públicas, é o cargo ocupado por quem tem a responsabilidade de as prestar. Assim, sendo elas prestadas

por governante – ou por quem lhe faça as vezes –, qualquer que seja o conteúdo das contas, deve haver julgamento pelo parlamento, auxiliado pelo tribunal de contas respectivo. Sendo qualquer outro responsável, o julgamento das contas deve ser realizado pela corte de contas. Desse modo, o critério que leva em conta o conteúdo das contas, se contas de governo ou contas de gestão, para definir o regime jurídico aplicável ao julgamento das contas públicas, não foi adotado pelo texto constitucional.

Dessa maneira, apesar da reação contrária da comunidade das cortes de controle externo e da doutrina especializada, a interpretação da CRFB/1988 que o STF adotou é a correta. Como se explica na subseção 3.3.1.2 (p. 251), é a condição dos presidentes da República, governadores e prefeitos, cada qual em seu âmbito e circunscrição, como os principais condutores dos negócios públicos, legitimados por votação majoritária, titulares de uma ampla gama de funções políticas e administrativas, que justifica a manutenção da competência para o julgamento de suas contas nas respectivas casas legislativas, ao invés de ser distribuída aos tribunais de contas. Entendeu o legislador constituinte que suas contas não deveriam ser julgadas por um órgão puramente técnico da burocracia, mas pelos legítimos representantes da população, que saberiam ponderar adequadamente o impacto de sua figura nos rumos econômicos e sociais da nação, regionais ou locais, conforme o caso, na estabilidade governamental e na prestação dos serviços públicos.

Mantida a competência parlamentar para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, bem andou o legislador constituinte ao determinar o obrigatório auxílio das cortes de contas ao julgamento, na forma de emissão de parecer prévio, tal como previsto nos artigos 31, § 2º, 33, § 2º, e 71, inciso I, da CRFB/1988. Sua participação, como se argumenta na subseção 3.3.1.2 (p. 251) deste trabalho, ameniza o caráter político do julgamento das contas dos governantes. Observe-se que, no caso dos municípios, com a imposição, realizada pelo artigo 31, § 2º, da CRFB/1988, de que os pareceres prévios dos tribunais de contas só possam ser contrariados pelo voto de, ao menos, dois terços dos vereadores, esse prelúdio técnico ganha vigor ante o julgamento político.

A respeito do argumento de que a decisão do STF impede a responsabilização de qualquer pessoa pelo eventual prejuízo à Administração Pública, apurado em decorrência da má gestão de governantes ordenadores de despesas, uma vez que as casas legislativas não têm competência para imputar débito ou aplicar multa, é necessário destacar que as ilegalidades eventualmente cometidas pelos chefes de Poder Executivo ao administrarem dinheiros, bens e valores públicos, especialmente os desvios de recursos e danos ao erário apurados, podem ser objeto de responsabilização pelos tribunais de contas no exercício conjunto de suas funções fiscalizadora, sancionadora e reintegradora, que são autônomas, como se demonstra na subseção 2.6.5 (p. 140). Adicionalmente, caso a ilegalidade ou irregularidade verificada seja passível de respon-

sabilização, também, em outras esferas – como a cível e a criminal –, as cortes de contas, no exercício de sua função informativa, apresentada na subseção 2.6.6 (p. 145), podem representar aos órgãos competentes, para a promover, dando-lhes conhecimento de sua ocorrência. Não há, portanto, qualquer ponto cego institucional.

Quanto maior for a disposição das cortes de controle externo para resistirem à autoridade persuasiva – se não vinculante – da tese enunciada no RE n. 848.826/DF, maior será a insegurança jurídica e o desperdício de recursos públicos – tanto os aplicados em processos de controle externo, cujas decisões poderão ser cassadas pelo Poder Judiciário, quanto os aplicados nos processos judiciais instaurados contra as decisões das cortes de contas. Ademais, tal comportamento pode resultar em desmoralização da rejeição de contas pelos tribunais de contas, com a confusão entre os casos nos quais eles exercitam uma competência que lhes é efetivamente atribuída pela CRFB/1988 e os casos em que eles, ao arrepio das disposições constitucionais, julgam as contas de chefes de Poder Executivo.

Apesar do entendimento contrário do TSE e do STF, como mostra a subseção 3.3.2 (p. 273), a solução adotada nos RE n. 132.747-2/DF e n. 848.826/DF deve valer também para os casos de irregularidades apuradas na gestão de recursos oriundos de transferências intergovernamentais voluntárias – por exemplo, na execução de convênios. Nessas situações, conquanto, em razão do artigo 71, inciso VI, da CRFB/1988, o tribunal de contas do ente repassador dos recursos seja competente para imputar débito ou aplicar multas, ao responsável, ainda que ele seja chefe de Poder Executivo, nenhum artigo da CRFB/1988 lhes dá competência para julgar as contas de governantes de outras esferas federativas. Na verdade, como a regra especial prevista na combinação dos artigos 31, § 2º, com os artigos 71, inciso I, e 75 da CRFB/1988, afasta a aplicação da regra geral gravada no inciso II de seu artigo 71, impedindo que qualquer tribunal de contas possa julgar as contas de qualquer chefe de Poder Executivo, com vistas a que o governante seja, eventualmente, alcançado pelos efeitos próprios da rejeição de contas, deve a corte de contas do ente repassador de recursos comunicar àquela competente para a elaboração do parecer prévio, referente às contas prestadas anualmente pelo chefe de Poder Executivo do ente que recebeu os recursos, para que ela considere tal informação em sua apreciação. Tal solução é a adequada quando se considera todo o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária e confirma a necessidade de atuação em rede dos agentes de *accountability* horizontal, com vistas à formação de um sistema de *accountability* efetivo.

Diversamente, como mostra a subseção 3.3.3 (p. 281), não podem ser objeto da apreciação prevista no artigo 71, inciso I, combinado com os artigos 75 e 31, § 2º, todos da CRFB/1988, as contas de quaisquer outros responsáveis, que não tenham sido, no exercício ao qual elas se referem, presidentes da República, governadores ou prefeitos, ainda que tenham sido chefes dos demais poderes ou de órgãos independentes. Assim,

a competência para o julgamento das contas dos dirigentes dos poderes Legislativo e Judiciário, dos ministérios públicos e das defensorias públicas, por força do artigo 71, inciso II, da CRFB/1988, é das cortes de controle externo, não das casas legislativas.

Por outro lado, considerando que o artigo 71 da CRFB/1988, como fica claro em seu *caput*, enumera as competências dos tribunais de contas para o exercício do controle externo, ele não se aplica ao julgamento das contas de seus próprios dirigentes, pois, nesse caso, o controle não seria externo, mas interno. Portanto, as cortes de contas não podem ser competentes para julgar as contas de seus presidentes. Ocorre que, com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 56, *caput*, da LRF, não há norma geral, produzindo efeitos, que estabeleça a competência para julgar as contas dos dirigentes dessas cortes. Nesse contexto, os entes que possuam cortes de controle externo podem legislar, para definir a instituição competente para julgar as contas dos presidentes de suas cortes de contas. Não podem, porém, atribuir tal competência às próprias cortes por eles dirigidas, pois isso não é admitido pelo sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária.

Caso algum ente atribua a competência para julgar as contas dos presidentes dos tribunais de contas à sua casa legislativa, tal julgamento não pode integrar o dos chefes de Poder Executivo. Deve ser realizado separadamente, após o parecer prévio emitido pela comissão parlamentar indicada no artigo 56, § 2º, da LRF.

Deve-se esclarecer, contudo, que a situação das contas dos dirigentes dos tribunais de contas dos municípios de estado é diferente. Como eles são órgãos estaduais diversos dos TCE desses estados, por força do artigo 71, inciso II, combinado com o artigo 75, ambos da CRFB/1988, compete a estes julgar as contas daqueles. Neste caso, o controle é externo.

É necessário destacar ainda que, como se expõe na subseção 3.3.4 (p. 293), nos casos excepcionais nos quais um ente da federação decide intervir em outro, seja a intervenção integral ou parcial, na medida em que exercerem as atribuições, ordinariamente, cabíveis a chefes de Poder Executivo, especialmente, desempenhando seu papel na execução do orçamento público, os interventores sujeitam-se às condições de prestação de contas que o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído na CRFB/1988, estabelece para os governantes. Logo, no caso de intervenção federal em estado ou no DF, o interventor deve prestar contas de sua gestão financeira e orçamentária da Administração Pública como se fosse governador. Enquanto na intervenção federal ou estadual em município, deve prestar contas como se prefeito fosse. Nesses casos, suas contas devem ser apreciadas pelas cortes de contas competentes para a *accountability* dos entes que sofrerem a intervenção e julgadas pelo respectivo Poder Legislativo.

Observe-se que a apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, realizada pelas cortes de controle externo com fundamento nos artigos 71, inciso I, 75 e 31, § 2º,

é, justamente, o objeto da pesquisa apresentada neste trabalho, tal como definido em sua introdução (p. 23). A pesquisa, vale lembrar, tem o objetivo de esquadrihar a inter-relação entre as normas constitucionais que instituem o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, no que concerne aos governantes, e as normas de integração do sistema, previstas nas leis complementares federais, nas constituições estaduais, nas leis orgânicas municipais, nos regimentos internos das casas legislativas, nas leis orgânicas dos tribunais de contas e em seus atos normativos internos.

- 1 Realizada a pesquisa, como contribuição à ciência jurídica nacional, demonstra-se neste trabalho, considerando todo esse conjunto normativo, que o sistema de *accountability* contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, instituído pela CRFB/1988, exige que as contas dos presidentes da República, governadores de estado e do Distrito Federal e prefeitos municipais sejam prestadas e apreciadas do seguinte modo:
 - 1.1 O legitimado para apresentar a prestação de contas, detendo a iniciativa exclusiva desse processo, é o chefe do Poder Executivo que exerce o cargo no momento em que as contas devam ser prestadas, conforme subseção 3.2.1 (p. 185).
 - 1.2 Idealmente, a legislação deve estabelecer que as contas dos governantes devem ser apresentadas aos respectivos parlamentos, com pronto encaminhamento aos tribunais de contas competentes, como definido em seus atos e instruções, inclusive, se for o caso, com a comunicação e transmissão direta de dados entre os sistemas de informação e comunicação, como se apresenta na subseção 3.2.2 (p. 188).
 - 1.3 A periodicidade de apresentação das contas é anual. Como exposto na subseção 3.2.3 (p. 194), não é permitida a sua alteração, nem a criação de hipóteses que demandem a apresentação de contas referentes a períodos inferiores a um ano, ainda que haja interrupção de mandato no meio do exercício financeiro e substituição de governante.
 - 1.4 As contas dos chefes de Poder Executivo devem ser apresentadas nos prazos prescritos na CRFB/1988, nas constituições estaduais e nas leis orgânicas municipais. De acordo com a subseção 3.2.3 (p. 194), os prazos previstos nas leis orgânicas dos municípios devem prevalecer ainda que outros estejam previstos nas leis orgânicas dos tribunais de contas. Como mostra a referida subseção, enquanto o prazo para os presidentes da República vence, anualmente, em 3 de abril, os termos se situam entre 16 de fevereiro e 15 de junho, para os governadores, e entre 31 de janeiro e 2 de maio, para os prefeitos.
 - 1.5 O sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária define o conteúdo básico das contas a serem apresentadas pelos chefes de Poder

Executivo, estruturando-o em torno dos documentos e informações referentes aos balanços gerais, por um lado, e ao relatório sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas estatais e da seguridade social, por outro, como detalha a subseção 3.2.4 (p. 198).

- 1.6 Na prestação de contas, devem ser apresentados os balanços gerais consolidados, englobando as demonstrações contábeis das entidades da administração direta e indireta – exceto das empresas estatais independentes – de todos os poderes e órgãos autônomos do ente, não somente do Poder Executivo. Sua função é demonstrar os resultados gerais do ente no exercício. Dessa maneira, as demonstrações consolidadas dos entes públicos devem ser elaboradas de modo a refletir a situação patrimonial em 31 de dezembro de cada ano. Além da situação patrimonial, as demonstrações também devem refletir os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial relativos ao exercício encerrado nessa data. Esse primeiro elemento fundamental das contas deve ser formado pelos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, pelas demonstrações das variações patrimoniais, dos fluxos de caixa e das mutações do patrimônio líquido e pelas notas explicativas, a respeito dos quais trata a subseção 3.2.4 (p. 198).
- 1.7 A primeira parte do relatório sobre a execução dos orçamentos, o chamado relatório do Poder Executivo, cuja elaboração exige a participação de diversas unidades governamentais e que se destina a prover todas as informações que sejam necessárias à elaboração do segundo, deve evidenciar o desempenho efetivamente alcançado da arrecadação, em relação ao previsto por ocasião da elaboração do orçamento. Nela devem constar as informações relevantes sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social, inclusive a respeito das despesas realizadas em ASPS e MDE. Ela, também, deve conter informações sobre os resultados da atuação governamental, com o levantamento dos dados referentes aos indicadores dos objetivos previstos nas leis orçamentárias – considerando PPA, LDO e LOA –, a comparação com as metas quantitativas e qualitativas definidas e a análise da execução dos programas de governo. Finalmente, deve registrar quais providências foram adotadas, pela Administração, para atender as determinações ou recomendações eventualmente dirigidas ao ente público na apreciação das contas dos governantes relativas aos exercícios anteriores.
- 1.8 A segunda parte do relatório sobre a execução dos orçamentos, denominada de relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, deve registrar a atuação desse órgão, no exercício a que se referem as contas, e expor suas atividades de auditoria e fiscalização, de enfrentamento à corrupção e de incentivo ao controle social. Ela deve conter

a sua avaliação da execução dos programas de governo previstos no PPA em vigor e a verificação do cumprimento das metas nele previstas. Nela, deve ser apresentada análise consolidada da execução dos orçamentos e a verificação e evidenciação do desempenho da atuação governamental em relação ao cumprimento do seu planejamento, inclusive em relação às metas e prioridades definidas na LDO. Também, deve demonstrar que os orçamentos foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da Administração Pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Finalmente, tal relatório deve apresentar o veredicto do órgão central do sistema de controle interno sobre o cumprimento das determinações ou recomendações dirigidas ao ente nos pareceres prévios relativos aos exercícios anteriores.

- 1.9 Além desses, o conjunto normativo pode exigir a apresentação, nas contas prestadas por chefes de Poder Executivo, de outros documentos e informações referentes à gestão financeira e orçamentária da Administração, conforme subseção 3.2.4 (p. 198).
- 1.10 Adicionalmente, é competência das assembleias legislativas e câmaras municipais – ainda não exercida na prática, como demonstra a subseção 3.2.4 (p. 198) – legislar para requerer a apresentação, nas contas prestadas por chefes de Poder Executivo, dos documentos e informações que, em razão das peculiaridades regionais ou locais dos entes, sejam relevantes para que suas populações avaliem o desempenho da atuação governamental. É importante que tal competência seja zelosamente exercida para potencializar a *accountability* financeira e orçamentária, nas dimensões vertical e horizontal.
- 1.11 Caso os governantes sejam substituídos no decorrer do exercício, por qualquer motivo, as contas dos substituídos e substitutos devem ser apresentadas conjuntamente, no prazo regular da apresentação de contas. Nesses casos, enquanto os elementos referentes à execução dos orçamentos devem dividir a responsabilidade segundo o período em que cada governante chefou o Executivo, as demonstrações contábeis não podem ser desmembradas em dois ou mais períodos distintos, cabendo a responsabilidade por sua fidedignidade àquele que estiver na função no encerramento do exercício financeiro.
- 1.12 Para as hipóteses em que os chefes de Poder Executivo não apresentam as contas, pelas quais são responsáveis, ao Poder Legislativo, anualmente e nos prazos estabelecidos na legislação, ou as apresentam incompletas, o sistema constitucional de *accountability* financeira e orçamentária prevê as tomadas de contas. Seu objetivo é suprir tais omissões ou insuficiências, de modo que as contas estejam à disposição das cortes de contas e dos parlamentos, para que possam, respectivamente, apreciá-las e as julgar.

- 1.13 A competência para proceder à tomada de contas é sempre do Poder Legislativo – Câmara dos Deputados, no caso da União –, cujo colegiado designado deve organizar as contas, segundo procedimento definido no regimento interno da casa legislativa, com escopo igual ao que teriam as prestações de contas cuja falta suprem.
- 1.14 Organizadas as contas, ou apresentadas pelo governante no decorrer da tomada de contas, a comissão designada deve especificar as medidas legais e outras providências cabíveis, com a finalidade de responsabilizar aquele sobre o qual pairava a obrigação de apresentar as contas e que dela não se desincumbiu no prazo. Como exposto, a omissão dos presidentes, governadores ou prefeitos em apresentar as contas não lhes sujeita à multa, nem implica a rejeição de suas contas, mas lhes deixa vulneráveis às penalidades próprias dos crimes de responsabilidade. De posse das contas completas, sejam as tomadas, sejam as prestadas extemporaneamente, as casas legislativas, competentes para as julgar, devem encaminhá-las às cortes de controle externo às quais cabe a sua apreciação, que deve ser realizada como se tivessem sido apresentadas pelos governantes no prazo adequado.
- 1.15 Apenas nas situações em que o instrumento da tomada de contas não for hábil para organizar as contas, em condições de serem apreciadas e julgadas, é que terá lugar possibilidade de intervenção de um ente da federação em outro. Portanto, a intervenção é subsidiária em relação à tomada de contas a cargo do Poder Legislativo.
- 1.16 Recebidas as contas dos governantes, os tribunais de contas devem apreciá-las e emitir pareceres prévios a seu respeito. Tal apreciação deve ter caráter puramente técnico, não político, conforme seção 3.4 (p. 297).
- 1.17 Deve ser objeto, dessa apreciação técnica que os tribunais de contas realizam, toda a atuação dos presidentes da República, dos governadores de estado e do DF ou dos prefeitos municipais, conforme o caso, referentes à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, independentemente de ser relativa a atividades típicas de governantes, de acordo com o exposto na subseção 3.4.1 (p. 299).
- 1.18 O objeto mínimo da apreciação realizada pelas cortes de contas contém os documentos e as informações que devem integrar a prestação de contas, cuja apresentação anual é exigida dos chefes de Poder Executivo. Logo, os balanços gerais e o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos fiscal, de investimentos e da seguridade social integram o conteúdo mínimo da apreciação, ao lado dos eventuais documentos adicionais deles exigidos.
- 1.19 Além desses, todas as vezes que as cortes de controle externo verifiquem a ocorrência de desfalque, desvio de bens ou qualquer outra irregularidade

•• *Contas dos governantes*

em razão da qual haja prejuízo ao erário, decorrente da atuação do chefe do Executivo, tais achados devem ser por elas considerados no exercício de sua função consultiva, observada a correspondência do exercício financeiro. Considerando que os tribunais de contas não têm competência para julgar as contas dos governantes, esse é o modo adequado ao sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública de fazer com que tais irregularidades graves cheguem ao conhecimento das casas legislativas competentes para o seu julgamento.

- 1.20 Ademais, com o objetivo de suprir o Poder Legislativo e os cidadãos de mais informações sobre a gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, os tribunais de contas podem estender o objeto da apreciação das contas para além de seu mínimo.
- 1.21 Ao apreciarem os balanços gerais, as cortes de contas devem opinar se tais demonstrações contábeis representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, em 31 de dezembro do exercício ao qual as contas se referem. Esse é o objetivo específico da apreciação dos balanços.
- 1.22 Para que seja compatível com o seu objetivo específico, a apreciação dos balanços exige, das cortes de controle externo, a realização de uma auditoria financeira, baseada em normas técnicas profissionais nacionais e internacionais, nas demonstrações contábeis consolidadas contidas nas contas dos governantes, como se demonstra na subseção 3.4.1.1 (p. 302) deste trabalho. Observado esse requisito, tal apreciação aumenta o grau de confiança depositado nos balanços pelos cidadãos e pelos seus representantes eleitos, contribuindo para o aperfeiçoamento da *accountability* vertical e horizontal.
- 1.23 Na apreciação dos balanços gerais apresentados por chefes de Poder Executivo, a opinião sobre se tais demonstrações contábeis representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial, em 31 de dezembro do exercício ao qual as contas se referem, deve resultar, justamente, da auditoria financeira referida no parágrafo anterior. Por sua vez, conforme a subseção 3.4.1.1 (p. 302), o relatório de auditoria deve expressar uma opinião, resultado direto da coleta e avaliação profissional das evidências obtidas com a execução dos testes e demais procedimentos, sobre se os balanços gerais, considerados como um todo, estão livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro, que possam influenciar as decisões tomadas pelos usuários com base nas demonstrações contábeis examinadas.
- 1.24 Desse modo, a opinião sobre os balanços gerais deve ser não modificada quando a auditoria financeira concluir que as demonstrações contábeis, apresentadas nas contas prestadas por presidentes da República, governa-

dores ou prefeitos, foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o marco referencial financeiro aplicável. Do contrário, a opinião expressa deve ser modificada.

- 1.25 De acordo com o apresentado na subseção 3.4.1.1 (p. 302), a opinião sobre os balanços gerais deve ser com ressalva: quando a auditoria financeira, conseguindo obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, concluir que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas, nas demonstrações financeiras; ou quando, não obtendo evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, concluir que os efeitos nas demonstrações financeiras de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes, mas não generalizados.
- 1.26 Por sua vez, a opinião sobre os balanços deve ser adversa quando a auditoria financeira, obtendo evidência de auditoria apropriada e suficiente, concluir que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações.
- 1.27 Diversamente, a apreciação dos balanços gerais deve resultar em abstenção de opinião quando a auditoria financeira, não conseguindo obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, concluir que os efeitos nas demonstrações contábeis de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizados.
- 1.28 Por outro lado, a apreciação da execução dos orçamentos examina o conjunto de documentos e informações que acompanham ou integram o relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, sobre a execução dos orçamentos. Adicionalmente, quando os tribunais de contas apurarem desfalque, desvio de bens ou qualquer outra irregularidade em razão da qual haja prejuízo ao erário decorrente da atuação de governantes, os eventuais impactos dessas irregularidades sobre as respectivas contas devem ser avaliados na apreciação da execução dos orçamentos, de modo que, também, integram o objeto mínimo dessa apreciação. Ademais, como as cortes de controle externo podem estender a apreciação da execução dos orçamentos para além de seu objeto mínimo, podem ser nela considerados tanto achados encontrados em fiscalizações planejadas, especificamente, com a finalidade de instruir a emissão dos pareceres prévios, quanto aqueles observados noutras fiscalizações, realizadas no âmbito de outro eixo de sua atuação.
- 1.29 A apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas deve ser dividida em tantos períodos quantos forem os titulares do Poder Executivo naquele exercício.
- 1.30 Ao apreciarem a execução dos orçamentos, as cortes de controle externo devem verificar e opinar se os orçamentos fiscal, de investimentos das em-

presas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Esse é o objetivo específico dessa apreciação.

- 1.31 A finalidade da apreciação da execução dos orçamentos é subsidiar o julgamento a ser efetuado no Poder Legislativo, não promover a responsabilização dos chefes de Poder Executivo no próprio tribunal de contas. Por sua vez, ao julgarem as contas dos governantes, as casas legislativas podem rejeitá-las, mas não têm competência para imputar débito, aplicar multa ou qualquer outra sanção jurídica. Em consequência, na apreciação das contas, como exposto na subseção 3.4.1.2 (p. 315), não há necessidade de investigar ou perquirir a responsabilidade pessoal dos governantes pelas irregularidades constatadas na execução dos orçamentos. O propósito é averiguar qual o impacto dessas não conformidades no contexto global da execução orçamentária.
- 1.32 Como se explica na subseção 3.4.2 (p. 373), o exercício das funções sancionadora e reintegradora, ao lado da função consultiva, nos processos de apreciação das contas prestadas por governantes, não é adequado ao sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988. Dessa maneira, caso as cortes de controle externo verifiquem a necessidade de atribuir responsabilidade financeira ou aplicar sanção de caráter não patrimonial aos chefes de Poder Executivo, devem promover a sua responsabilização em processo específico, ao invés de fazê-lo no processo anual de apreciação das contas.
- 1.33 São os princípios e demais normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis à execução dos orçamentos que condicionam a regulamentação dos critérios a serem utilizados em sua apreciação. A CRFB/1988, a LRF e as LDO são os principais veículos introdutórios de normas disciplinadoras da execução orçamentária e, portanto, onde devem ser coletados os principais critérios mínimos a serem utilizados em sua apreciação.
- 1.34 Conforme subseção 3.4.1.2 (p. 315), a apreciação da execução dos orçamentos pelas cortes de contas deve partir dos objetivos e metas de médio prazo prescritos no PPA, passar pelos objetivos e metas de curto prazo definidos na LDO, para só então cuidar, especificamente, da conformidade da execução da LOA. Por outro lado, as informações contidas no plano de governo do candidato vencedor nas eleições não devem ser utilizadas como critérios nessa apreciação.
- 1.35 Na apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, o PPA deve ser utilizado como uma ferramenta de planejamento, um mecanismo de deci-

são sobre quais funções, tipos e instrumentos de fiscalização convém utilizar na instrução de cada caso.

- 1.36 Além disso, as cortes de contas, por ocasião da apreciação da execução dos orçamentos, devem avaliar o desempenho da Administração em sua execução e compará-lo com os objetivos e metas de médio prazo prescritos no PPA. Para isso, como detalha a subseção 3.4.1.2.1 (p. 323), devem avaliar a estrutura do PPA e seu grau de conformidade em relação aos preceitos constitucionais e a conciliação entre os diferentes instrumentos de planejamento orçamentário. Também, devem comparar os resultados alcançados pelos programas governamentais com os objetivos e metas de médio prazo estabelecidos no PPA.
- 1.37 Aliás, a avaliação dos resultados da ação governamental deve ser realizada em todas as etapas da apreciação da execução dos orçamentos. Os pareceres prévios devem enfatizar os resultados alcançados nas áreas de atuação governamental mais relevantes para a população, considerando, inclusive, as peculiaridades regionais e locais. Para efetuar essa avaliação, além dos indicadores e metas definidos no PPA, na LDO e na LOA, as cortes de controle externo podem utilizar indicadores gerais, financeiros e setoriais, com destaque para aqueles definidos para os ODS, conforme Agenda 2030, de modo a contribuir para que as prioridades nacionais sejam alcançadas, reforçando o seu papel estratégico na governança e coordenação dos esforços dos diferentes níveis de governo.
- 1.38 A apreciação da execução dos orçamentos deve avaliar se a LDO prevê, de forma adequada, as metas e prioridades que lhe cabe definir e se a maneira como elas foram registradas permite o seu acompanhamento pelos agentes de *accountability* vertical e horizontal. Em seguida, nessa apreciação, o tribunal de contas competente deve verificar, na forma apresentada na subseção 3.4.1.2.2 (p. 328), se as metas estabelecidas foram cumpridas e se as prioridades selecionadas foram observadas, com especial atenção à verificação do cumprimento das metas de resultado fiscal.
- 1.39 Porém, mais relevante do que a simples verificação do resultado ao final do período, é verificar a atuação do governante ao longo da execução orçamentária; averiguar se as medidas por ele adotadas durante todo o período, na condução da administração financeira e orçamentária, demonstram seu desígnio em cumprir a meta estabelecida. Desse modo, não é digno de censura o eventual descumprimento da meta fiscal estabelecida na LDO, quando restar evidente que, ao longo do ano, o governante tomou todas as medidas que, normalmente, seriam necessárias e suficientes para garantir o cumprimento da meta de resultado fiscal, mas, apesar disso, em razão de

inesperada e relevante contingência, ocorrida no final do período, a meta não foi alcançada. Da mesma maneira, não se deve dar por regular ou escusada a atuação do chefe de Poder Executivo que, na execução dos orçamentos, adota medidas que atentem contra a meta de resultado fiscal vigente, ainda que tal meta seja alterada ao final do período.

- 1.40 Como se demonstra na subseção 3.4.1.2.3 (p. 331), na apreciação da execução dos orçamentos, os tribunais de contas devem verificar se foram cumpridas as normas previstas na CRFB/1988, nas constituições estaduais e nas leis orgânicas distrital e municipais, permanentes ou transitórias, que determinem a destinação de recursos a determinadas áreas, inclusive saúde e educação. Nessa apreciação, as cortes de contas, também, devem verificar a observância daqueles requisitos e vedações constitucionais que garantem o equilíbrio de forças, no ciclo orçamentário, entre o governante e o parlamento, como as normas relacionadas à universalidade orçamentária, inclusive aquelas que regem a abertura de créditos adicionais, e à execução das emendas parlamentares impositivas. A obediência às normas cujo cumprimento se destinam a preservar o equilíbrio das contas públicas, como a “regra de ouro” das finanças públicas e aquelas, permanentes ou transitórias, que estabeleçam limites para as despesas realizadas pelos respectivos entes, também estão entre os critérios mínimos da apreciação da execução orçamentária. Estes abrangem, ainda, a verificação de conformidade dos pagamentos de precatórios, em relação aos regimes previstos na CRFB/1988.
- 1.41 Além desses constitucionais, as cortes de controle externo, com vista à instrução dos pareceres prévios, devem verificar uma série de critérios aplicáveis à apreciação da execução dos orçamentos, muitos dos quais são destacados na subseção 3.4.1.2.3 (p. 331) deste trabalho. Entre eles, por exemplo, há critérios relacionados ao controle das despesas totais com pessoal, à dívida e ao endividamento, às vedações previstas na LRF, ao acompanhamento dos contratos de assunção e refinanciamento de dívidas dos entes subnacionais com a União e do cumprimento dos compromissos assumidos em decorrência de planos, programas ou regimes de socorro ou equilíbrio fiscal, à exatidão do cálculo da receita corrente líquida, às concessões e ampliações de incentivos ou benefícios de natureza tributária das quais decorra renúncia de receita, à adequação das ações e medidas adotadas na fiscalização das receitas, no combate à sonegação tributária e na busca pela recuperação de créditos e pelo incremento das receitas, à programação financeira, ao cronograma mensal de desembolso e aos contingenciamentos e aos restos a pagar. Ademais, na medida em que as casas legislativas subnacionais passem a exigir a apresentação, na prestação de contas, de documentos e informações específicos, exigíveis em razão de peculiaridades

regionais ou locais, que exijam atenção e atuação diferenciada do respectivo ente público, as cortes de contas devem avaliar se eles se referem à execução orçamentária do ente. Sendo o caso, elas devem identificar a legislação aplicável e verificar se a execução dos orçamentos a observou, no que se refere às áreas relacionadas com tais peculiaridades.

- 1.42 Os tribunais de contas, na apreciação da execução dos orçamentos, como mostra a subseção 3.4.1.2.4 (p. 358), devem opinar, de forma claramente separada daquela a respeito das demonstrações contábeis, se o objeto é ou não é compatível, em todos os aspectos materialmente relevantes, com os critérios aplicáveis. Tal opinião deve ser não modificada quando não forem identificados casos relevantes de não conformidade com os critérios utilizados.
- 1.43 Por outro lado, como se explica na subseção 3.4.1.2.4 (p. 358), a opinião acerca da execução dos orçamentos deve ser qualificada quando, não conseguindo obter evidência de auditoria suficiente e apropriada a respeito da conformidade com os critérios, o tribunal de contas concluir que os possíveis efeitos de eventuais não conformidades são relevantes, mas não generalizados; ou quando, obtendo evidência de auditoria suficiente e apropriada, concluir que os desvios de conformidade são relevantes, mas não generalizados. Por sua vez, deve ser adversa quando a corte de contas obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que os desvios de conformidade são relevantes e generalizados. Finalmente, a apreciação da execução orçamentária deve resultar em abstenção de opinião se a corte não obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre a conformidade com os critérios e os possíveis efeitos de eventuais não conformidades são relevantes e generalizados.
- 1.44 Ainda que a legislação não estabeleça as situações nas quais deve ocorrer a modificação da opinião sobre a execução dos orçamentos, o julgamento profissional deve ser aplicado caso a caso, tanto para avaliar se as não conformidades eventualmente identificadas são suficientemente relevantes para modificar a opinião a ser emitida quanto para definir o tipo de modificação a ser a ela aplicado. Nesse juízo, a forma gravosa como a legislação sanciona algumas violações às normas aplicáveis à gestão financeira e orçamentária da Administração Pública, com consequências, para o agente público que as cometer ou, até mesmo, para o ente no qual elas ocorrerem, mais duras do que a rejeição de contas, na medida em que indicam a relevância a elas inerente, podem funcionar como norte. É o caso, por exemplo, como demonstra a subseção 3.4.1.2.4 (p. 358), das violações a normas de gestão financeira e orçamentária da Administração Pública que ensejam a adoção da excepcional medida da intervenção nos entes federados, das que são tipificadas como crimes contra as finanças públicas ou

como crime de responsabilidade e das que são consideradas atos de improbidade administrativa ou infrações administrativas contra as leis de finanças públicas. Tais não conformidades, mesmo quando não envolvam grandes somas financeiras, possuem alta materialidade qualitativa, de forma que são relevantes no contexto da apreciação da execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social. Assim, caso os tribunais de contas observem tais desconformidades, devem emitir opinião modificada em relação à execução dos orçamentos. Caso não sejam generalizadas, a opinião deve ser qualificada. Caso alguma delas seja, além de relevante, generalizada, a opinião deve ser adversa.

- 1.45 De acordo com a subseção 3.4.1.3 (p. 368), as casas legislativas e as cortes de controle externo podem estender o objeto da apreciação para abranger outros temas, além daqueles abordados nas apreciações dos balanços gerais e da execução dos orçamentos. Atualmente, a legislação aplicável à apreciação das contas dos governantes de alguns entes exige a realização de uma análise da conjuntura econômica, financeira, orçamentária e social, a apreciação de aspectos pertinentes à transparência das contas prestadas e o monitoramento das recomendações e determinações expedidas na apreciação de contas referentes a exercícios anteriores. Além desses, cada corte de contas, anualmente, no planejamento das ações de controle externo a serem realizadas com o propósito de instruir os pareceres prévios que deve emitir, pode selecionar outros temas. Contudo, os tribunais de contas precisam ser cuidadosos para evitar que a apreciação de outros temas não se estenda além do razoável, nem seja motivo para a perda de foco no contexto da apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, pois as expectativas pela abrangência da avaliação realizada não podem relegar a segundo plano a apresentação das opiniões sobre a exatidão das demonstrações contábeis apresentadas e sobre a conformidade da execução dos orçamentos.
- 1.46 Por força da CRFB/1988, das constituições estaduais e da Lei Orgânica do DF, os pareceres prévios sobre as contas prestadas pelos presidentes da República e governadores devem ser emitidos pelas cortes de contas competentes em até sessenta dias, contados do seu recebimento. Nesse prazo, vale dizer, tais pareceres devem estar prontos para serem encaminhados às casas legislativas competentes para o seu julgamento. Como se demonstra na subseção 3.4.2 (p. 373), quando emitidos no prazo constitucional, os pareceres prévios chegam aos parlamentos, anualmente, a tempo de fornecer, aos parlamentares, subsídios para a discussão e elaboração das LDO e LOA, destinadas a vigorar no ano seguinte, dois exercícios financeiros após aquele ao qual as contas se referem, reduzindo a assimetria de informação entre Executivo e Legislativo no processo orçamentário, na medida

em que entregam às casas legislativas informações que podem ser utilizadas para confirmar, enriquecer ou contrastar aquelas apresentadas pelo governo, possibilitando escolhas mais fundamentadas na alocação de recursos públicos, caso sejam efetivamente utilizadas pelos parlamentares.

- 1.47 No caso dos municípios, atualmente, não há norma geral que estipule prazo para os tribunais de contas emitirem os pareceres prévios sobre as contas prestadas por prefeitos de capitais estaduais ou de municípios com população igual ou superior a duzentos mil habitantes. Por outro lado, há norma geral que estabelece o prazo de cento e oitenta dias, a contar de seu recebimento, para a emissão, pelas cortes de contas, dos pareceres prévios a respeito das contas prestadas pelos prefeitos dos municípios que tenham menos de duzentos mil habitantes e não sejam capitais estaduais. Tal prazo, porém, tendo em conta a concorrência legislativa em relação à matéria, só deve ser aplicado quando não existir outro prazo estabelecido na lei orgânica do município ou na constituição do estado ao qual ele pertence. Como apresenta a subseção 3.4.2 (p. 373), os prazos previstos em constituições estaduais, para emissão de parecer prévio a respeito das contas dos prefeitos municipais, variam de sessenta dias a vinte e quatro meses. Por outro lado, na pequena fatia das leis orgânicas dos municípios selecionados para a amostra desta pesquisa – vide Apêndice B (p. 541) – que prevê prazo para emissão do parecer, ele varia entre sessenta dias e a data de encerramento do exercício em que as contas são encaminhadas às cortes de controle externo. Ainda, em alguns casos, como explica a subseção, os prazos a serem observados serão os previstos nas leis orgânicas dos tribunais de contas competentes.
- 1.48 É importante destacar, como registra a subseção 3.4.2 (p. 373), que, naqueles casos em que os prazos para a elaboração dos pareceres prévios são superiores a noventa dias, dificilmente eles chegam às mãos dos vereadores a tempo de subsidiar a discussão das LDO, destinadas a vigorar no ano seguinte, dois exercícios financeiros após aquele ao qual as contas se referem. Nos municípios para os quais o prazo é superior a cento e oitenta dias, tampouco as discussões das LOA, destinadas a vigorar no ano seguinte, podem ser subsidiadas pelas informações constantes dos pareceres emitidos pelas cortes de contas. Se o prazo for o final do exercício financeiro seguinte ao qual as contas foram apresentadas ou for de vinte e quatro meses, sequer as discussões das LDO e LOA destinadas a vigorar três exercícios financeiros após aquele ao qual as contas se referem podem ser subsidiadas pelas informações oferecidas aos parlamentares nos pareceres prévios emitidos pelas cortes de controle externo. Portanto, quanto mais o parecer prévio demorar a chegar aos parlamentares, ainda que seja um produto excelente,

menor será o seu potencial de contribuir para o aperfeiçoamento do processo orçamentário. Mais do que isso, num determinado ente, o longo prazo entre o exercício ao qual as contas se referem e o parecer prévio sobre elas emitido, prejudica tanto a *accountability* horizontal quanto a vertical, da gestão financeira e orçamentária da Administração Pública. A horizontal é embaraçada na medida em que a demora na elaboração do parecer prévio adia a capacidade do Poder Legislativo para sancionar ou premiar o governante, no julgamento de contas. O prejuízo à *accountability* vertical, por seu turno, ocorre na medida em que, quanto mais demora a emissão do parecer prévio, maior a probabilidade de aquele chefe de Poder Executivo disputar novas eleições ou nelas apoiar outro candidato, para o mesmo ou para outro cargo, e o eleitor tenha que decidir em quem votar sem que tenha acesso às informações da apreciação das contas.

- 1.49 Conforme dinâmica de apreciação apresentada na subseção 3.4.3 (p. 381), nas cortes de contas, as atividades relacionadas ao planejamento da apreciação das contas prestadas por presidentes da República, governadores de estado e do DF e prefeitos municipais e os atos referentes à sua preparação se iniciam muito antes da ocasião em que as contas lhes são encaminhadas. Um de seus marcos iniciais, a definição do relator, é realizada mediante rodízio por antiguidade, rodízio por sorteio, rodízio por grupos, sorteio por grupos ou sorteio simples. O momento em que ela ocorre varia de acordo com a corte e com a esfera de governo e se dá entre o exercício anterior ao qual as contas se referem e o instante em que as contas lhes são encaminhadas e neles autuadas.
- 1.50 No caso das contas dos chefes de Poder Executivo de entes que possuem cortes de controle externo próprias, o relator, com a colaboração da unidade técnica especializada, realiza o planejamento global do trabalho e define – com a aprovação do colegiado –, as diretrizes segundo as quais devem ser realizadas as atividades envolvidas na apreciação das referidas contas, inclusive, quais as ações de controle externo devem ser realizadas com a finalidade de subsidiar a sua instrução. Porém, em relação às contas prestadas pelos prefeitos dos municípios que não possuem tribunais de contas próprios, normalmente, não há atenção pessoal e individualizada do relator antes das contas serem encaminhadas à cortes de contas competentes, de forma que a definição das diretrizes, a serem observadas nas apreciações dessas contas, é realizada de forma conjunta, com proposta do presidente da corte, assessorado pelas unidades técnicas, e participação de todos os membros responsáveis por relatar contas dessa natureza.
- 1.51 Recebidas certas contas de governante, a unidade técnica competente – ou comissão designada, conforme o caso – deve realizar as atividades envolvi-

das na apreciação dos balanços gerais, da execução dos orçamentos e dos outros temas definidos. Como resultado, deve elaborar seu relatório técnico de modo que ele contenha todas as informações necessárias para fundamentar tanto a apreciação das contas pelo colegiado competente como o julgamento pelo respectivo Poder Legislativo.

- 1.52 Recebido o relatório técnico, caso, diante dos achados eventualmente narrados em relatório e das opiniões e encaminhamentos nele recomendados pela unidade técnica, sobre determinadas contas prestadas por chefe de Poder Executivo, o relator decida propor ao colegiado, ou vislumbre a possibilidade de o colegiado competente, independentemente de sua proposição, decidir pela modificação da opinião – seja qual for: adversa, ressalva ou sua abstenção – a respeito da exatidão dos balanços gerais ou sobre a conformidade da execução dos orçamentos, deverá, antes de levar o processo à apreciação final, propor a abertura de prazo para manifestação daquele que, tendo ocupado a chefia do Executivo no exercício ao qual as contas se referem, corre o risco de ver a corte de controle externo emitir uma opinião modificada sobre suas contas. Atualmente, como se registra na subseção 3.4.3 (p. 381), os prazos abertos variam, de uma corte de contas para outra, de cinco a trinta dias e, na maioria delas, só é concedido quando se vislumbra a possibilidade de rejeição das contas, não quando é provável a emissão de opinião com ressalva.
- 1.53 Nas hipóteses em que, no processo de apreciação de contas, seja necessário abrir prazo a chefe de Poder Executivo para manifestação, o processo deve voltar à unidade técnica competente assim que ele exercer o seu direito ou, se ele não se manifestar, no termo do prazo. Nessa etapa processual, a unidade técnica deve instruir conclusivamente o processo. Tal instrução envolve a análise dos argumentos e documentos apresentados pelo governante, o esclarecimento quanto a se, e como, eles afetam as conclusões contidas em seu relatório preliminar e a elaboração do relatório final.
- 1.54 Encerrada a instrução, os processos de apreciação de contas de chefe de Poder Executivo, sob pena de nulidade, devem ser remetidos ao ministério público junto ao tribunal de contas, que tem a função de promover a defesa da ordem jurídica nos processos de controle externo. Como *custos legis*, caber-lhe-á manifestar-se tanto sobre as contas prestadas quanto a respeito do regular desenvolvimento do processo de sua apreciação.
- 1.55 Após a manifestação do ministério público junto ao tribunal de contas, o relator deve elaborar o seu relatório, preparar o seu voto e levar as contas à apreciação do colegiado competente para a emissão do parecer prévio. Tal colegiado, de acordo com o conjunto normativo, como exposto na subseção

•• *Contas dos governantes*

3.4.3 (p. 381), no caso de governantes de entes que possuem tribunais de contas próprios, é sempre o plenário e a apreciação deve ser realizada em sessão específica, dedicada exclusivamente ao tema. No caso de prefeitos municipais cujas contas são apreciadas por tribunais de contas estaduais, a competência varia entre o plenário e as câmaras e a apreciação deve ser realizada em sessão ordinária.

- 1.56 Embora algumas cortes apresentem particularidades na condução das sessões colegiadas, em geral, apregoado, pelo presidente de certa corte de controle externo, determinado processo referente a contas prestadas por governante, o relator realiza a leitura de seu relatório. Ato contínuo, o representante do ministério público junto ao tribunal pode se pronunciar sobre as contas. Em seguida, é dada oportunidade ao chefe de Poder Executivo, ou ao seu representante, para produzir sustentação oral. Então, cada membro presente apresenta seu voto – ou proposta de voto, no caso de substituto que não esteja no exercício da substituição – e o presidente proclama o resultado da votação, segundo o qual deve ser emitido o parecer prévio a respeito das contas de chefe de Poder Executivo apreciadas, que deve ser prontamente enviado ao Poder Legislativo competente para o seu julgamento.
- 1.57 O parecer prévio é a manifestação final dos tribunais de contas competentes, em cada apreciação das contas prestadas anualmente pelos chefes de Poder Executivo. Contudo, como exposto na subseção 3.4.4 (p. 391), ele não é uma decisão em sentido estrito, é ato preparatório, não realmente deliberativo.
- 1.58 Conforme subseção 3.4.4 (p. 391), cada parecer prévio sobre contas prestadas por presidente da República, governador de estado ou do DF ou prefeito municipal, para auxiliar o julgamento das contas pelo Poder Legislativo e ser instrumento de transparência fiscal, deve apresentar uma apreciação geral e fundamentada da gestão financeira e orçamentária do respectivo ente, referente a determinado exercício e deve enunciar as opiniões do tribunal de contas competente, acompanhadas dos achados nos quais se fundamentam, em relação à exatidão das demonstrações contábeis apresentadas e à conformidade da execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social, formadas via realização, respectivamente, da apreciação dos balanços gerais e da apreciação da execução orçamentária.
- 1.59 Nele, a corte de controle externo competente deve se manifestar pela aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas apreciadas, em conclusão que deve derivar diretamente das opiniões nele veiculadas em rela-

ção à exatidão dos balanços gerais e à conformidade da execução dos orçamentos, na forma da subseção 3.4.4 (p. 391). Caso ambas as opiniões sejam não modificadas, o parecer prévio deve ser pela aprovação das contas. Nas situações em que, dentre as opiniões, haja adversa, a conclusão do parecer deve ser pela rejeição das contas. Se uma das opiniões for não modificada e a outra for com ressalva, ou se ambas forem com ressalva, o parecer prévio deve ser pela aprovação com ressalva das contas. Finalmente, nos casos em que a corte de contas se abstenha de emitir alguma das opiniões, a conclusão deve ser pela rejeição ou pela ressalva, de acordo com a atuação do chefe de Poder Executivo em relação às causas que a impediram de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião.

- 1.60 Além disso, no parecer prévio, o tribunal de contas competente pode recomendar a adoção de providências com vistas à correção de falhas e deficiências, observadas na apreciação das contas, e determinar a adoção de diligências corretivas que façam cessar violação a preceito normativo, legal ou jurisprudencial. Tais recomendações e determinações, vale dizer, produzem efeitos desde a sua emissão, não precisam ser aprovadas pelo Poder Legislativo, nem podem ser por ele rechaçadas, ainda que o julgamento das contas não acompanhe a conclusão do parecer prévio. Ainda pode nele incluir alertas, com vistas a fomentar a adoção de medidas de prevenção, ante a riscos financeiros, orçamentários, patrimoniais ou contábeis identificados na apreciação. Porém, nele não cabe a aplicação de multas ou a imputação de débito.
- 1.61 Não deve ser possível a impugnação dos pareceres prévios, por recurso ou qualquer outro meio, no âmbito das cortes de contas, embora seja possível prever, na legislação, a correção, de ofício ou a pedido, de erro material enquanto as contas não sejam julgadas pelo Legislativo e desde que não atrase tal julgamento, conforme subseção 3.4.5 (p. 401).
- 1.62 Como exposto na seção 3.5 (p. 406), considerando que os pareceres prévios não atribuem responsabilidade financeira; não vinculam a casa legislativa a julgar as contas nos termos da manifestação nele contida, nem o resultado dos demais processos de controle externo referentes ao governante e ao ente por ele dirigido, em dado exercício; não se convolam em julgamento ficto de contas por decurso de prazo; não implicam inelegibilidade, nem a inclusão na lista de responsáveis com contas rejeitadas ou julgadas irregulares; conclui-se que os efeitos jurídicos de determinado parecer prévio se restringem à liberação do julgamento das contas, prestadas pelo chefe de Executivo, a ser realizado pelo Poder Legislativo e, nos casos de

•• *Contas dos governantes*

contas de prefeito municipal, à exigência de quórum qualificado de dois terços dos membros da respectiva câmara municipal para que o resultado do julgamento seja diverso do recomendado pela corte de controle externo que as apreciou.

- 1.63 Não se pode ignorar, entretanto, os potenciais e imediatos efeitos, não jurídicos, advindos da emissão dos pareceres prévios para o aperfeiçoamento do processo orçamentário e sobre a *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública, destacados na seção 3.5 (p. 406).

Dessa maneira, por exigência do sistema de *accountability* contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, instituído pela CRFB/1988, as contas prestadas por presidentes da República, governadores de estado, governadores do Distrito Federal e prefeitos municipais devem ser prestadas e apreciadas em consonância com o exposto na enumeração acima. Nas hipóteses em que isso não ocorre, a *accountability*, um dos alicerces fundamentais das democracias representativas contemporâneas, fica prejudicada.

Ademais, as normas de integração desse sistema, para que estejam em conformidade com ele, devem ser elaboradas de acordo com o que se enumera acima. Entretanto, após a pesquisa examinar, minuciosamente, a inter-relação entre, por um lado, as normas constitucionais que exigem que os chefes de Poder Executivo prestem contas e que elas sejam apreciadas pelos tribunais de contas e julgadas pelos parlamentos, e, por outro lado, as normas de integração do sistema previstas nas leis complementares federais, nas constituições estaduais, nas leis orgânicas municipais, nos regimentos internos das casas legislativas, nas leis orgânicas dos tribunais de contas e em seus atos normativos internos, demonstra-se, neste trabalho, como contribuição à ciência jurídica nacional, que, em muitas questões relevantes, o conjunto normativo não atende aos requisitos estipulados pela estrutura básica constitucional, em alguns casos por omissão do legislador infraconstitucional, noutros casos porque as normas postas estão em franco desacordo com o sistema constitucional de *accountability* contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública.

- 2 Tais casos, nos quais normas que integram o conjunto normativo conflitam, por omissão ou franco desacordo, com o sistema de *accountability* financeira e orçamentária, instituído pela CRFB/1988, são destacados ao longo de todo o capítulo 3 (p. 165) deste trabalho. É o que ocorre, por exemplo, nas seguintes situações:
- 2.1 Duas (6%) leis orgânicas de tribunais de contas preveem a necessidade de elaboração e apresentação extemporânea de uma prestação de contas específica ou instauração de uma tomada de contas, ambas limitadas ao período no qual o substituído exerceu o governo, como se mostra na subseção 3.2.3 (p. 194).

- 2.2 Conquanto seja competência das casas legislativas subnacionais legislar para requerer a apresentação, nas contas prestadas por chefes de Poder Executivo, dos documentos e informações que, em razão das peculiaridades regionais ou locais dos entes, sejam relevantes para que suas populações avaliem o desempenho da atuação governamental, conforme subseção 3.2.4 (p. 198), há omissão dessas casas legislativas.
- 2.3 Constituições de dois (8%) estados, leis orgânicas de duas (7%) cortes de contas e o regimento interno de outra (4%) as apontam como competentes para tomar as contas de prefeitos municipais, como apresenta a subseção 3.2.5 (p. 213).
- 2.4 Duas (8%) constituições estaduais fazem referência à dicotomia entre contas de governo e contas de gestão, onze (33%) leis orgânicas de cortes de controle externo contêm termos próprios dessa dualidade de regimes jurídicos – oito (29%) e três (11%), respectivamente, expressamente as atribuem competência para julgar as contas de prefeitos e governadores que agirem como ordenadores de despesas – e dispositivos previstos em atos normativos internos de vinte e cinco (76%) delas indicam a adoção dessa dualidade, como se mostra na subseção 3.3.1.2 (p. 251) deste trabalho.
- 2.5 Seis (23%) constituições estaduais e, com razoável certeza, entre 40 e 60% das leis orgânicas de todos os municípios brasileiros atribuem competência ao Poder Legislativo, para o julgamento de contas de administradores de dinheiros, bens e valores públicos que não exercem a chefia de Poder Executivo, conforme subseção 3.3.3 (p. 281).
- 2.6 A legislação de três (12%) estados atribui aos próprios tribunais de contas de estado a competência para o julgamento das contas de seus dirigentes, conforme subseção 3.3.3.1 (p. 286). Além disso, o próprio TCU, em sua normatização interna, tem avocado para si a competência para julgar as contas de seus presidentes.
- 2.7 Como expõe a subseção 3.3.4 (p. 293), em seis (23%) estados a legislação prevê que os interventores municipais devem prestar contas às assembleias legislativas dos respectivos estados, ao invés de às câmaras dos municípios que sofrem as intervenções.
- 2.8 Como se demonstra na subseção 3.4.1.1 (p. 302), as leis orgânicas de vinte e sete (82%) tribunais de contas, inclusive o TCU, não definiram, sequer vagamente, o modo como tais cortes devem apreciar as demonstrações contábeis apresentadas pelos chefes de Poder Executivo. Tal omissão, não foi minimamente suprida pelos atos normativos internos das cortes de controle externo, pois quatorze (42%) delas, em sua legislação interna, silenciam-se, até mesmo, sobre a necessidade de apreciação dos balanços como

requisito para a confecção do parecer prévio. Ademais, com exceção do TCU, nenhum dos atos normativos internos dos tribunais de contas, dentre os analisados na pesquisa aqui relatada, prevê, expressamente, que a apreciação dos balanços gerais deve ser efetuada por meio de auditoria financeira, realizada em conformidade com as normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, aplicáveis.

- 2.9 Em um quadro normativo em que a CRFB/1988 não adentra nos aspectos a serem considerados na apreciação da execução dos orçamentos e que as normas gerais nacionais pouco esclarecem sobre os critérios a serem utilizados em tal apreciação, a legislação subnacional, como se demonstra na subseção 3.4.1.2 (p. 315), pouco se ocupou dessas questões, ressalvados alguns insuficientes dispositivos das leis orgânicas das cortes de contas, de modo que há evidente omissão legislativa sobre a matéria.
- 2.10 Num quadro de omissão legislativa, dentre as sete áreas a terem pontos verificados na apreciação da execução dos orçamentos, destacadas na subseção 3.4.1.2.3 (p. 331), apenas duas são mencionadas nos atos normativos internos de mais da metade dos tribunais de contas e não passa de um terço o número de cortes de contas que indicam, em seus atos internos, o exame de cada uma das outras quatro áreas.
- 2.11 No trâmite dos processos de apreciação das contas prestadas por governadores e prefeitos, respectivamente, em onze (41%) e quinze (54%) tribunais de contas, a legislação não prevê, expressamente, a abertura de prazo para contraditório e ampla defesa nos casos em que se vislumbrar a emissão de parecer prévio pela aprovação com ressalvas ou pela rejeição das contas de chefes de Poder Executivo. Além disso, em boa parte dos demais, como mostra a subseção 3.4.3 (p. 381), a abertura de prazo só é prevista para as hipóteses de rejeição das contas, não para as de oposição de ressalvas à aprovação.
- 2.12 A participação do ministério público junto ao tribunal de contas não é prevista, expressamente, na legislação de três (9%) cortes de contas, além daquela (3%) na qual sequer há ministério público, conforme subseção 3.4.3 (p. 381).
- 2.13 Nas leis orgânicas ou nos atos normativos internos de vinte e seis (79%) cortes de contas, há previsão de, pelo menos, um meio de impugnação, em seu próprio âmbito, dos pareceres prévios, como exposto na subseção 3.4.5 (p. 401).
- 2.14 Duas (8%) constituições estaduais e, com razoável certeza, entre 31 e 51% das leis orgânicas dos municípios brasileiros preveem o julgamento ficto de contas, respectivamente, de governadores de estado e prefeitos municipais,

em franco desacordo com a CRFB/1988, conforme apresenta a subseção 3.5 (p. 406) deste trabalho.

- 2.15 A legislação específica de seis (18%) tribunais de contas prevê a inclusão, na lista de responsáveis com contas rejeitadas ou julgadas irregulares, de responsáveis cujas contas tenham recebido parecer prévio pela rejeição, independentemente de seu julgamento.

Portanto, no conjunto normativo há diversos dispositivos que conflitam com o sistema de *accountability* contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública, instituído pela CRFB/1988, além de omissões que prejudicam a integração desse sistema. Em decorrência desses casos, nos quais o legislador infraconstitucional se omite em editar normas que são necessárias à integração do sistema de *accountability* ou as emite em franco desacordo com esse sistema, há substancial prejuízo tanto à dimensão horizontal da *accountability* da gestão financeira e orçamentária a cargo dos chefes de Poder Executivo como à sua dimensão vertical, como se mostra em diversos pontos do capítulo 3 (p. 165) deste trabalho.

- 3 Desse modo, com o objetivo de corrigir as violações ao sistema de *accountability* financeira e orçamentária, identificadas ao longo deste trabalho, e suprir as omissões legislativas, registram-se as seguintes recomendações aos parlamentos e às cortes de contas:
- 3.1 Nos termos utilizados na subseção 3.2.3 (p. 194), sugere-se aos tribunais de contas que, quando entenderem que o prazo fixado, por determinada lei orgânica municipal, para o encaminhamento das contas, é demasiado, ao invés de buscarem o cumprimento forçado de prazo menor, respeitem a autonomia municipal e trabalhem junto à respectiva câmara de vereadores, por intermédio do estabelecimento de relações interinstitucionais, a possibilidade de alteração da legislação local, para a especificação de prazo adequado.
- 3.2 Recomenda-se ao Congresso Nacional que estabeleça norma geral, veiculada por intermédio de lei complementar, para definir a instituição competente para julgar as contas prestadas pelos presidentes dos tribunais de contas. Paralelamente, deve ainda regulamentar a forma como exercerá a fiscalização financeira e orçamentária, inclusive o julgamento das contas dos presidentes do TCU, de acordo com a subseção 3.3.3.1 (p. 286).
- 3.3 Do mesmo modo, às assembleias legislativas, daqueles estados que atribuem às próprias cortes de contas a competência para o julgamento das contas de seus dirigentes, recomenda-se que reformem a legislação estadual, para definir outro órgão competente, de modo que tal julgamento ocorra em controle externo, conforme subseção 3.3.3.1 (p. 286).
- 3.4 Recomenda-se à assembleia legislativa, do estado cuja constituição a indica como competente para julgar as contas prestadas pelos presidentes de tri-

bunal de contas dos municípios do estado, que emende tal constituição para prever que tal competência é do tribunal de contas do estado, como se justifica na subseção 3.3.3.1 (p. 286).

- 3.5 Recomenda-se aos tribunais de contas tanto que busquem, junto ao Poder Legislativo, a reforma dos dispositivos de suas leis orgânicas que lhes atribuem competência para julgar as contas dos chefes de Poder Executivo que atuem como ordenadores de despesa – não importa se maneja recursos próprios do ente ou recursos provenientes de transferência de outros entes –, quanto que reformem os dispositivos de seus atos normativos com semelhante conteúdo, conforme subseções 3.3.1.3 (p. 264) e 3.3.2 (p. 273).
- 3.6 Recomenda-se às cortes de contas, na forma exposta na subseção 3.3.1.3 (p. 264), que busquem, junto às casas legislativas, e promovam em seu próprio âmbito, a alteração de dispositivos de suas leis orgânicas e regimentos internos para que fique claro que: ao se verificar a ocorrência de dano ao erário, o processo de fiscalização deve ser convertido em tomada de contas especial, desde que não haja chefe de Poder Executivo arrolado entre os responsáveis; nos casos em que presidente da República, governador ou prefeito esteja arrolado em conjunto com outros responsáveis, o processo deve ser convertido apenas em relação a estes, mantendo a natureza original em relação aos governantes; e, nos casos em que os chefes de Poder Executivo sejam os únicos responsáveis pelo dano, a conversão do processo em tomada de contas especial não deve ser realizada. Ademais, recomenda-se que eles, imediatamente, independentemente da reforma, comecem a atuar nos moldes indicados neste parágrafo.
- 3.7 Da mesma forma, recomenda-se às cortes de controle externo que busquem, junto ao Poder Legislativo, a alteração de dispositivos de suas leis orgânicas, com o objetivo de prever, em acordo com a CRFB/1988, a imputação de débito nas hipóteses de ilegalidade de despesa, fora dos processos de contas, como requer a subseção 3.3.1.3 (p. 264).
- 3.8 Recomenda-se aos tribunais de contas que examinem as constituições estaduais e leis orgânicas dos entes sujeitos à sua atuação, para identificar quais delas estendem a competência de julgamento de contas do Poder Legislativo para além daquelas prestadas pelos chefes de Poder Executivo – com exceção da corte de contas estadual, como explica a subseção 3.3.3.1 (p. 286) –, e articulem junto às respectivas casas legislativas a alteração dos dispositivos necessários à sua correção, conforme subseção 3.3.3 (p. 281).
- 3.9 Recomenda-se ao Congresso Nacional que estabeleça norma geral, veiculada por intermédio de lei complementar, para definir que o julgamento das contas de cada interventor deve ser realizado pelo mesmo órgão e nas

mesmas condições em que se realizariam para o governante por ele substituído, como expõe a subseção 3.3.4 (p. 293).

- 3.10 Recomenda-se às assembleias legislativas, dos estados cujas constituições estaduais preveem que os interventores de município devem prestar contas a elas, que as emendem para prever que tais contas sejam prestadas perante as câmaras dos municípios que sofrerem intervenção estadual, sendo por estas julgadas após a emissão de pareceres prévios pelos tribunais de contas competentes para o exercício da *accountability* nesses municípios, conforme ensina a subseção 3.3.4 (p. 293) deste trabalho.
- 3.11 Recomenda-se ao Congresso Nacional que estabeleça, em lei complementar, que as cortes de contas devem efetuar auditorias financeiras, realizadas em conformidade com as normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, por eles adotadas, para fundamentar sua opinião sobre os balanços gerais, como orienta a subseção 3.4.1.1 (p. 302).
- 3.12 Ao menos enquanto permanecer omissa o Congresso, recomenda-se que os tribunais de contas tanto incentivem as casas legislativas subnacionais, conforme o caso, a inserir em suas leis orgânicas dispositivos que determinem a realização de auditoria financeira, baseada em normas técnicas profissionais nacionais e internacionais, nas demonstrações contábeis consolidadas contidas nas contas dos governantes, para instruir sua apreciação, como, o quanto antes, incluam em seus atos normativos internos dispositivos com idêntica intenção, como prevê a subseção 3.4.1.1 (p. 302).
- 3.13 Com base no exposto na subseção 3.4.1.2 (p. 315) deste trabalho, inclusive suas subseções, recomenda-se ao Congresso Nacional que defina, em sede de normas gerais de direito financeiro, um rol, não exaustivo, de critérios mínimos a serem utilizados na apreciação da execução dos orçamentos pelos tribunais de contas, determinando, ainda, que a avaliação e a determinação do impacto na opinião a ser emitida, das irregularidades e ilegalidades, eventualmente, encontradas, sejam realizadas de acordo com as normas técnicas profissionais, nacionais ou internacionais, aplicáveis às auditorias de conformidade.
- 3.14 Enquanto permanecer omissa o Congresso, recomenda-se que as cortes de contas tanto incentivem as casas legislativas subnacionais a inserir em suas leis orgânicas como acrescentem a seus atos normativos internos, dispositivos que definam um rol de critérios mínimos a serem utilizados na apreciação da execução dos orçamentos, em consonância com as normas gerais então existentes, e estabeleçam que a avaliação e a determinação do impacto na opinião a ser emitida, das não conformidades detectadas, sejam realizadas de acordo com predefinidas normas técnicas profissionais, de acordo com o que se apresenta na subseção 3.4.1.2 (p. 315).

•• *Contas dos governantes*

- 3.15 Recomenda-se às assembleias legislativas e câmaras municipais, que tenham fixado prazos superiores a cento e oitenta dias para a elaboração dos pareceres prévios sobre as contas dos prefeitos municipais em suas respectivas circunscrições, que, em acordo com os tribunais de contas competentes, alterem a legislação para, paulatinamente, reduzir tais prazos, pelos motivos lançados na subseção 3.4.2 (p. 373) deste trabalho.
- 3.16 Às cortes de controle externo que estejam sujeitas a prazos superiores a cento e oitenta dias para a elaboração de pareceres prévios, recomenda-se que revisem seus procedimentos e atos normativos internos, de forma a reduzir o prazo necessário para a sua emissão e encaminhamento ao Legislativo, conforme subseção 3.4.2 (p. 373).
- 3.17 Recomenda-se às casas legislativas competentes que reformem as leis orgânicas das cortes de contas que preveem recursos ou qualquer outro meio de impugnação, que possam ser interpostos em face de pareceres prévios, no âmbito dessas cortes, pelas razões expostas na subseção 3.4.5 (p. 401).
- 3.18 Semelhantemente, recomenda-se às cortes de controle externo que, quando for o caso, reformem os dispositivos, de seus regimentos ou outros atos normativos internos, que preveem recursos ou quaisquer outros meios de impugnação, que possam ser interpostos, em seu âmbito, para atacar pareceres prévios, de acordo com a subseção 3.4.5 (p. 401).
- 3.19 Ante o exposto na seção 3.5 (p. 406), recomenda-se às assembleias legislativas e câmaras municipais, dos entes cujas constituições estaduais ou leis orgânicas municipais, conforme o caso, preveem o julgamento ficto de contas por decurso de prazo, que deixem de aplicar tais dispositivos imediatamente e, o quanto antes, os reformem.
- 3.20 Aos tribunais de contas, cujos regimentos internos ou leis orgânicas preveem a inclusão, na relação a ser encaminhada à justiça eleitoral, de responsáveis cujas contas tenham recebido parecer prévio pela rejeição, independentemente de seu julgamento, recomenda-se que, além de deixarem de os aplicar imediatamente, conforme o caso, alterem tais dispositivos em seus regimentos internos ou busquem, junto às casas legislativas competentes, a reforma dos dispositivos com esse teor em suas leis orgânicas, pelos motivos apresentados na seção 3.5 (p. 406) deste trabalho.

Caso sejam observadas, tais recomendações têm potencial para aperfeiçoar o conjunto normativo e o direito financeiro, na medida em que mostram tanto como corrigir as violações ao sistema de *accountability* financeira e orçamentária identificadas neste trabalho quanto como suprir as omissões legislativas observadas nesta pesquisa. Em consequência, espera-se que sejam qualificadas, na prática, a apreciação, realizada pelas

cortes de controle externo, das contas prestadas por presidentes da República, governadores de estado, governadores do Distrito Federal e prefeitos municipais.

Além de aperfeiçoar o conjunto normativo e melhorar a apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo, acredita-se que este trabalho tem potencial para ampliar o nível geral de conhecimento a respeito do sistema de *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública e, em particular, da apreciação e julgamento das contas prestadas por governantes, inclusive, sendo útil a futuras pesquisas realizadas sobre o tema. De plano, vislumbra-se campo para pesquisas que tenham como objeto perquirir como os tribunais de contas efetivamente apreciam tais contas e se eles cumprem as normas aplicáveis.

Nessa linha, por exemplo, há espaço tanto para pesquisas que foquem em uma ou mais cortes de controle externo, enquanto tratem de todo o processo de apreciação de contas em seu âmbito, quanto para aquelas que escolham algum ponto específico da apreciação, dentre os abordados neste trabalho, e investigue como ele tem sido tratado na prática das cortes de contas. Entre inúmeras outras possíveis abordagens, destaca-se, também, a utilidade de pesquisas que examinem os impactos da adoção das recomendações, propostas acima nesta conclusão, nos processos de apreciação das contas de presidentes, governadores e prefeitos, especificamente, e na *accountability* financeira e orçamentária, de forma geral.

Por fim, entende-se que as contribuições à ciência jurídica nacional, entregues neste trabalho, ajudam a fortalecer a *accountability* horizontal e vertical no país. Na medida em que subsidia tanto a qualificação dos pareceres prévios, transformando-os em produtos que oferecem informações confiáveis e dotadas de credibilidade sobre a conjuntura econômica e social que afeta a população, sobre a situação financeira, orçamentária e patrimonial do ente e sobre a execução dos orçamentos, referentes a determinado exercício, quanto o direcionamento de esforços para que eles cheguem aos seus destinatários de forma mais célere, esta pesquisa fortifica a *accountability* horizontal, pois propicia aos parlamentares melhores condições para o julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, para tomar decisões mais abalizadas no processo orçamentário, para estimular mudanças na legislação, fundamentar debates sobre propostas legislativas e para o exercício geral da função e do poder de controle que lhes cabe. Aliás, nessa dimensão, os efeitos das melhorias do processo de apreciação de contas se irradiam para além dos parlamentos, pois, desde a sua emissão, outros órgãos integrantes da rede de *accountability* podem se utilizar das informações constantes dos pareceres prévios no exercício de suas próprias atividades.

Por outro lado, a qualificação dos pareceres prévios e a celeridade em sua emissão estimulam a *accountability* vertical, pois, desde que se tornam públicos, eles promovem a transparência fiscal e podem ser utilizados por toda a sociedade, tanto para apoiar decisões econômicas como para subsidiar escolhas eleitorais. As informações

•• *Contas dos governantes*

neles contidas, inclusive as opiniões emitidas pelas cortes de controle externo, podem ser decisivas para que os eleitores decidam utilizar o seu voto para premiar os ocupantes anteriores ou atuais do poder – seja com a sua recondução, seja com a escolha dos candidatos a quem eles apoiam para a sua sucessão ou para o preenchimento de outros cargos públicos –, ou para puni-los, com a seleção de seus concorrentes. Seu conteúdo também pode ser utilizado pelos demais agentes de *accountability* vertical, como grupos de cidadãos ou de instituições não governamentais e a mídia para, por exemplo, subsidiar reivindicações, debates sobre a agenda pública, discussões a respeito das políticas públicas e críticas à atuação do governo.

Fortalecida a *accountability*, exigência advinda da adoção do instituto da representação, aperfeiçoa-se, nesse aspecto, a democracia representativa brasileira.