

SISTEMA DE FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

Cesar Augusto Seijas de Andrade

3.1 Aspectos do controle externo previstos na CRFB/1988

As modalidades de fiscalização previstas no art. 70 da CRFB/1988 são executadas sob diferentes aspectos, quais sejam, **legalidade**, **legitimidade**, **economicidade**. Além disso, a fiscalização pelos tribunais de contas abrange a aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

3.1.1 Legalidade

O aspecto da legalidade diz respeito à verificação da conformidade dos atos financeiros com as normas jurídicas que regem a atividade financeira do Estado. O controle de legalidade não implica exame do mérito do ato. Em vez disso, os tribunais de contas devem examinar se o ato praticado está em conformidade com as prescrições constitucionais, legais e infralegais.

Ricardo Lobo Torres¹ assevera que o controle da legalidade implica três diferentes acepções: (i) o exame da adequação da atividade financeira

1 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. V: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 506-507.

às leis orçamentárias e demais leis que regulam a arrecadação de receitas e a realização de despesas, (ii) o exame formal das contas públicas e (iii) o exame da constitucionalidade das leis e atos administrativos no caso concreto.

De maneira semelhante, José Mauricio Conti² aponta que o controle de legalidade abrange não apenas as leis em sentido estrito, mas também toda a gama de atos infralegais que regulam o ato fiscalizado, como decretos, portarias etc.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu na Súmula n. 347 que o tribunal de contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público. No precedente que deu origem ao verbete, a Suprema Corte fez distinção entre a declaração de inconstitucionalidade de leis, que seria atribuição exclusiva do Poder Judiciário, e a não aplicação de leis inconstitucionais, que seria obrigação de qualquer tribunal ou órgão de qualquer dos poderes do Estado³.

No entanto, os ministros do Supremo Tribunal Federal vêm criticando a aplicação desta Súmula em decisões monocráticas recentes, sob o fundamento de que o verbete não subsiste após a CRFB/1988⁴. Isso porque a referida Súmula foi editada em contexto constitucional completamente distinto, antes da Emenda Constitucional n. 16/1965, que introduziu o controle abstrato de normas. Até esse momento, era legítima a recusa, por órgãos não pertencentes ao Poder Judiciário, à aplicação de leis consideradas inconstitucionais. Com o advento da CRFB/1988, que ampliou

Ainda sobre a possibilidade de o controle de legalidade abranger o exame de constitucionalidade, cf. AGUIAR, Afonso Gomes; AGUIAR, Márcio Paiva. **O tribunal de contas na ordem constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 96.

2 CONTI, José Mauricio. **Direito financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 4.

3 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 8.372/CE. Relator: ministro Pedro Chaves. Tribunal Pleno, julgado em 11 dez. 1961, **Diário da Justiça**, Brasília, n. 496, 26 abr. 1962.

4 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar no Mandado de Segurança n. 27.796/DF. Relator: ministro Carlos Brito. Presidente: ministro Gilmar Mendes. Decisão monocrática da presidência, julgado em 27 jan. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 26, 9 fev. 2009; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar no Mandado de Segurança n. 35.836/DF. Relator: ministro Alexandre de Moraes. Decisão monocrática, julgado em 13 ago. 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 167, 16 ago. 2018.

a legitimação conferida ao controle abstrato e possibilitou a submissão de qualquer questão constitucional ao Supremo Tribunal Federal, restringiu-se a amplitude do controle difuso de constitucionalidade, razão pela qual a subsistência da Súmula n. 347 deve ser reavaliada. No mesmo sentido, considerando que o tribunal de contas é órgão técnico de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, cujas competências estão arroladas no art. 71 da CRFB/1988, não seria admissível que dito órgão, que não possui função jurisdicional, exerça o controle difuso de constitucionalidade no julgamento dos processos sob sua alçada.

Com a evolução do controle da Administração Pública, entende Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁵ que o exame de legalidade não se restringe à lei em sentido formal, e abrange a submissão dos atos ao direito, o que significa dizer que o controle passa a ser feito não apenas em confronto com a lei, mas também diante de princípios que regem a Administração, como moralidade, a impessoalidade etc. Trata-se de visão expandida da legalidade, que abrange todas as normas jurídicas, sejam estas regras ou princípios. Não obstante, é mais comum o entendimento de que o controle da atividade financeira em relação aos princípios associa-se à fiscalização quanto à legitimidade, conforme se passa a tratar.

3.1.2 Legitimidade

A fiscalização da atividade financeira quanto ao aspecto da legitimidade é mais controversa e há entendimentos divergentes quanto ao seu conteúdo. A razão disso encontra-se, possivelmente, nas diferentes acepções que o termo “legitimidade” assume, pois o vocábulo representa o sentido de verdadeiro ou genuíno, um atributo do poder estatal (fundamento do poder pelo qual as pessoas aderem às ordens emanadas pelo Estado), ou, ainda, a ideia de justiça ou racionalidade⁶.

5 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O que sobrou da discricionariedade administrativa? Reflexões sobre o controle da administração e a judicialização das políticas públicas. *In*: MARRARA, Thiago; GONZÁLEZ, Jorge Agudo (Org.). **Controles da administração pública e judicialização de políticas públicas**. São Paulo: Almedina, 2016. p. 167-190.

6 NAGATA, Bruno Mitsuo. **Fiscalização financeira quanto à legitimidade**. 2012. 237 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 77-83.

Ricardo Lobo Torres⁷ assinala que a legitimidade abrange os princípios orçamentários e financeiros e envolve, por exemplo, o exame da capacidade contributiva na instituição de impostos ou a observância do equilíbrio financeiro, dentre outros.

Helio Saul Mileski⁸ ensina na mesma linha que a legitimidade vai além da conformidade dos atos com a lei, pois se estrutura em fundamentos de moralidade e se identifica com os valores e os princípios que regem a Administração Pública. Em razão disso, o exame da legitimidade implica a investigação de elementos ideológicos e teleológicos do ato, pelo que se podem identificar eventuais desvios de finalidade ou desvios de poder, além de fraudes à lei ou ações contrárias aos princípios jurídicos.

Por sua vez, Juarez Freitas afirma que “o exame de legitimidade dos atos administrativos requer o exame, a fundo, das finalidades apresentadas e das motivações oferecidas, de molde a não compactuar com qualquer vício teleológico”⁹.

Bruno Mitsuo Nagata¹⁰ compreende a legitimidade sob o prisma dos valores e dos princípios que revelam o senso de justiça, o que possibilita que o controle das contas públicas ultrapasse e complemente o exame formal da legalidade estrita pela análise substancial dos atos financeiros. Como consequência disso, a atividade financeira submete-se ao controle de legalidade principiológica.

Régis Fernandes de Oliveira¹¹, de outro lado, associa a legitimidade à eficiência e sustenta que tal aspecto do controle externo da atividade financeira refere-se à aplicação dos recursos públicos naquilo que é mais necessário, sendo vedado que o administrador adote qualquer conduta.

7 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. V: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 508.

8 MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. 3. ed. São Paulo: Fórum, 2018. p. 294.

9 FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 114.

10 NAGATA, Bruno Mitsuo. *Fiscalização financeira quanto à legitimidade*. 2012. 237 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 85-86.

11 OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 170.

Em vez disso, deve ele buscar aquela aferida como a melhor (não a apenas razoável), exigida pela norma jurídica, e mediante a qual os interesses públicos serão atingidos.

Ana Carla Bliacheriene¹², por fim, aproxima a legalidade da legitimidade, de maneira semelhante ao entendimento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro acima mencionado, na medida em que o controle de legalidade abrange os princípios constitucionais (e não apenas as regras), bem como o exame da qualidade do gasto público a fim de garantir eficiência, eficácia, efetividade e economicidade da arrecadação de receitas públicas e alocação em despesas.

3.1.3 Economicidade

A economicidade pode ser definida como a relação de adequação econômica entre o ato financeiro e o resultado pretendido.

O ato financeiro é praticado no contexto da atividade financeira do Estado e abrange quaisquer atos pertinentes à arrecadação, administração ou dispêndio de recursos públicos. O controle da economicidade se faz presente não apenas em relação aos gastos, mas também na arrecadação e gestão de recursos. O resultado pretendido é o que se espera obter em decorrência do ato praticado e se refere tanto às atividades-fim quanto às atividades-meio do Estado. A adequação econômica diz respeito à otimização na alocação de recursos públicos, que pode ser mensurada por diversos elementos indicativos, com abordagens que podem ser agrupadas em quatro categorias distintas, quais sejam: minimização de custos, compatibilidade entre o preço e a contraprestação, racionalidade econômica e análise de custo-benefício.

A minimização de custos quer dizer que o administrador público deve buscar reduzir os recursos utilizados na aquisição de determinado bem ou serviço, sem comprometer os padrões de qualidade almejados¹³.

12 BLIACHERIENE, Ana Carla. Controle da eficiência do gasto orçamentário. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 164.

13 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controlo-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 8 jun. 2021. p. 11.

Por essa abordagem, a economicidade pode ser resumida como a obtenção do melhor preço¹⁴, isto é, gastar o mínimo possível para a obtenção do resultado pretendido, a fim de que haja mais recursos disponíveis para a consecução de outras necessidades públicas.

O melhor preço é aquele em que os recursos dispendidos resultam em maior benefício para o adquirente em termos de qualidade, rendimento e durabilidade. Essas e outras variáveis devem ser ponderadas na definição do que será adquirido. Não basta, portanto, conhecer os preços das diferentes alternativas. Deve-se, além disso, avaliar as especificações dos produtos e serviços, porque o produto com pior qualidade, maior custo de manutenção e menor tempo de vida útil poderá ser mais caro em comparação com outro semelhante que apresente um melhor desempenho quanto a estas qualidades¹⁵.

A minimização de custos não se resume à obtenção do melhor preço. A depender das peculiaridades do caso concreto, a minimização de custos pode implicar até mesmo a escolha por não se efetuar gasto algum, inclusive com a revogação do procedimento licitatório, se necessário, caso se verifique que a própria Administração Pública está apta a executar os serviços mediante a utilização de seus quadros técnicos¹⁶.

Existe também o entendimento de que a economicidade significa a compatibilidade entre preço e contraprestação. Para Agustín Gordillo¹⁷, quando se alcança a economicidade, os custos correspondem às prestações. Sob esse ponto de vista, o exame de economicidade autoriza que os tribunais de contas apreciem se o ato financeiro foi realizado de forma a obter o resultado pretendido mediante custo adequado ou razoável, mas

14 Cf. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 300: Performance audit principles. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=300-399>. Acesso em: 28 jun. 2020.

15 Cf. PIRES, Valdemir; MOTTA, Alexandre Ribeiro. Dimensões da qualidade das compras governamentais: um enfoque para o combate ao desperdício passivo no uso dos recursos públicos. *Revista do TCE/PE*, Recife, v. 20, n. 20, p. 33-48, dez./2013.

16 Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança n. 8.844/DF. Relator: ministro Franciulli Netto. Primeira Seção, Brasília, julgado em 23 abr. 2003. *Diário da Justiça*, Brasília, 4 ago. 2003.

17 GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas: el derecho administrativo en la práctica*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013. p. 105.

não necessariamente pelo menor custo possível¹⁸, até porque aquilo que tem custo reduzido nem sempre atenderá satisfatoriamente à coletividade¹⁹. Há uma diferença em relação à minimização de custos, pois a adequação econômica nessa abordagem não equivale a reduzir o custo na aquisição de bens e serviços, e sim de observar se existe convergência entre preço e prestação.

Assim, a economicidade implica saber se foi obtida a melhor proposta para determinada despesa pública²⁰, ou se foi recebido preço compatível pelo bem cedido/alienado ou pelo serviço prestado. De qualquer forma, à semelhança do que se verifica com a abordagem da minimização do custo, não se deve gastar mais do que se deveria pelo bem ou serviço recebido. Portanto, mede-se a economicidade pela comparação entre os recursos despendidos e o valor do bem ou serviço obtido em troca, ou, inversamente, pela comparação entre o valor recebido e o bem ou serviço entregue. A adequação econômica revela-se quando o montante gasto ou recebido é condizente ou compatível com a qualidade daquilo que se adquiriu ou transferiu, hipótese na qual não haverá desperdício de recursos.

Não é demais ressaltar que a compatibilidade entre o bem e o respectivo preço não se restringe às hipóteses em que há uma despesa pública. Em vez disso, a alienação de um bem público, a prestação de um serviço público específico e divisível ou a cessão temporária do uso de um bem público devem, via de regra, ser remunerados de forma compatível com os custos ou com valores de mercado, a não ser que se pretenda atingir outra finalidade de interesse público pela concessão de descontos ou até de gratuidade.

Relaciona-se a economicidade também à racionalidade econômica. Uma das primeiras pessoas a se debruçar sobre a fiscalização quanto à economicidade foi Márcia Filomena de Oliveira Mata²¹, para quem a economicidade implica a utilização racional e razoável dos recursos públicos

18 Cf. CASTARDO, Hamilton Fernando. *O tribunal de contas no ordenamento jurídico brasileiro*. Campinas: Millennium Editora, 2007. p. 111.

19 Cf. NAGEL, José. Normas gerais sobre fiscalização e julgamento a cargo do TCU. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 28, n. 74, p. 31-51, out./dez. 1997.

20 Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 123.

21 MATA, Márcia Filomena de Oliveira. Fiscalização da administração pública em face da economicidade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 83, n. 710, p. 233-236, dez./1994.

para fazer frente às necessidades públicas. A autora ressalta que a averiguação da relação gasto público e benefício auferido deve ser feita diante da subjetividade de cada caso, porque a economicidade somente pode ser medida pela realidade do fato administrativo.

Paulo Soares Bugarin²² assevera que a adoção do termo economicidade pelo art. 70 da CRFB/1988 reflete a opção do constituinte pela fundamentação racional nas decisões relativas à alocação dos recursos públicos a fim de atender, da melhor maneira possível, os anseios da sociedade. O autor demonstra que expressão equivalente à economicidade para a ciência econômica é racionalidade econômica, que tem dois sentidos: “consistência interna de escolha” e “maximização do auto-interesse”. Em espanhol, a expressão correspondente seria *racionalidad económica*, considerada tradução do vocábulo alemão *Wirtschaftlichkeit*, o qual, em sua literalidade, significa “qualidade do que é econômico” – mesmo significado dicionarizado de economicidade no Brasil. Assim, agir com economicidade (isto é, o agir econômico ou economicamente fundamentado) representa a observância aos preceitos da teoria da racionalidade econômica, respeitadas as condicionantes axiológicas do processo político de hierarquização das necessidades públicas, o que antecede a tomada de decisão de alocação de recursos públicos.

Sobre essa decisão em relação às despesas públicas, Aliomar Baleeiro ensina que há dois aspectos a serem considerados: o político e o técnico. O aspecto político diz respeito à deliberação do que deve ser objeto da despesa pública, ou quais necessidades coletivas serão atendidas. Feita essa deliberação, deve-se investigar o seu aspecto técnico, isto é, “como obter o máximo de eficiência e de conveniência social com o mínimo de sacrifício pecuniário correspondente. Ou como desse sacrifício se poderá esperar o maior rendimento de proveitos para a comunidade politicamente organizada”²³.

De maneira semelhante, Antonio Roque Citadini²⁴ sustenta que a economicidade sintetiza a racionalidade econômica ou o econômico

22 BUGARIN, Paulo Soares. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 115-120.

23 BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 86.

24 CITADINI, Antonio Roque. **A economicidade nos gastos públicos**. Disponível em: <http://citadini.com.br/index.php/artigos-publicados/14-economicidade-gastos-publicos>. Acesso em: 16 ago. 2017.

racional a serviço da realização do justo socioeconômico e envolve atos e comportamentos eficientes, produtivos, eficazes, rentáveis etc., que se opõem ao desperdício. A economicidade impõe à vontade política os limites racionalmente factíveis e previsíveis da efetivação da justiça no plano das necessidades e aspirações pessoais e coletivas. Por conseguinte, o critério normativo da economicidade regula no plano jurídico o mérito do comportamento econômico e impõe o dever de a gestão ser programada e desenvolvida segundo critérios econômicos e racionais. Dito de outra forma, a economicidade traduz-se por um critério de conduta econômica juridicamente imposto.

Por fim, há autores que entendem que a relação de adequação econômica expressa pela economicidade traduz-se numa ótima relação de custo-benefício. O problema econômico do administrador público é alocar recursos finitos para alcançar o maior número possível de infinitas necessidades públicas²⁵. Por conta disso, é preciso que a decisão de se priorizar determinado plano, projeto, programa ou política seja fundamentada e demonstre os motivos pelos quais se optou por uma alternativa em vez de outra. A boa aplicação dos recursos públicos exige a adequada relação de custo-benefício, de sorte que o benefício gerado sempre supere o custo incorrido. A análise de custo-benefício permite que se estabeleça uma escala de prioridade, por meio da qual se viabiliza a escolha do que fazer primeiro e de que modo, para se tentar tirar o maior proveito possível dos recursos públicos²⁶.

A análise de custo-benefício refere-se costumeiramente, sob o ponto de vista da economia, a um grupo de procedimentos para avaliar planos, projetos, políticas e programas. Em sentido amplo, é identificada uma função objetiva para o administrador público e escolhida a alternativa de melhor desempenho segundo esse critério. Mais usualmente, a análise de custo-benefício se refere a uma classe restrita de procedimentos que avaliam os planos, projetos, políticas e programas de acordo com os

25 Cf. HINRICHS, Harley H. O processo decisório governamental e a teoria da análise de custo-benefício: uma introdução ao assunto. *In*: HINRICHS, Harley H.; TAYLOR, Graeme M. (Comps.). **Orçamento-programa e análise de custo-benefício: casos, textos e leituras**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, Serv. de publicações, 1974. p. 24.

26 Cf. SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 209.

benefícios líquidos gerados aos indivíduos²⁷. Enunciada de forma direta, a análise implica que nenhuma ação deve ser tomada a não ser que os benefícios justifiquem os custos²⁸.

Fernando Rezende²⁹ insere a análise de custo-benefício numa das etapas de implantação do orçamento-programa, qual seja, a escolha entre alternativas, após o estabelecimento das metas e quantificação dos recursos empregados. A abordagem da análise deve revelar os custos e benefícios sociais de cada projeto e o critério de seleção refere-se à maximização do valor da diferença entre benefícios e custos. Uma das maiores dificuldades para a identificação e mensuração de custos e benefícios é o tratamento das externalidades, na medida em que os projetos governamentais costumam gerar efeitos colaterais importantes para a sociedade e para a economia (sejam eles positivos ou negativos).

Josefa Fonseca assim explica a análise de custo-benefício:

Tal análise, grosso modo, consiste em somar todos os custos e benefícios que um projeto acarreta para a sociedade, atualizá-los, de modo que reflitam o custo de oportunidade (melhor explicado mais adiante) dos recursos investidos, e então calcular a quantidade absoluta de benefícios líquidos atualizados que se espera do projeto – o “valor líquido atual”. Essa taxa de atualização deve refletir ou a preferência da sociedade pelo consumo atual em relação ao consumo futuro, ou o montante que poderia ter sido ganho se os recursos tivessem tido outra destinação ou, ainda, uma combinação de ambos³⁰.

O custo de oportunidade representa aquilo de que se abre mão para executar determinada atividade³¹. Apesar dos avanços da análise de

27 Cf. KORNHAUSER, Lewis A. On justifying cost-benefit analysis. *The Journal of Legal Studies*, Chicago, v. 29, n. 2, jun./2000, p. 1037-1057. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/10.1086/468104>. Acesso em: 17 jun. 2020.

28 Cf. SUNSTEIN, Cass R. *The cost-benefit revolution*. Cambridge (MA): Massachusetts Institute of Technology Press, 2018. p. 3.

29 REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. 2. ed., 5. reimp. São Paulo: Atlas, 2007. p. 113-115.

30 FONSECA, Josefa Sônia Pereira da. *Controle externo do gasto público sob a ótica da economicidade*. 1992. 109 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1992. f. 52.

31 Cf. THALER, Richard H. *Misbehaving: the making of behavioral economics*. New York/London: W. W. Norton & Company Inc., 2015. p. 17.

custo-benefício, há muitas dificuldades em se mensurar os benefícios e escolher taxas de avaliação adequadas. Não há como se medir objetivamente benefícios decorrentes da construção de presídios, de aumento do nível de instrução da população, de controle do crescimento demográfico, ou da erradicação de doenças, por exemplo. Diante disso, costuma-se utilizar a técnica da “eficácia em função dos custos”, que corresponde a tentar minimizar os custos com determinada atividade e maximizar o seu retorno. Porém, essa técnica apresenta limitações, principalmente pela impossibilidade de se comparar o retorno da alocação de recursos públicos em diferentes setores (saúde x educação), ou até mesmo de diferentes atividades dentro do mesmo setor (educação fundamental x educação superior), o que não ocorre na análise de custo-benefício, muito embora suas comparações possam ser consideradas imprecisas³². Daí que o mais importante, na verdade, não é o grau de exatidão da análise, e sim a tomada de decisão mais bem informada e refletida, com a ponderação de diversos fatores para decidir em que e como alocar os recursos públicos³³.

De qualquer modo, a análise de custo-benefício também traz a ideia de economicidade como o dever de maximizar os recursos públicos, na medida em que tal análise implica método técnico-econômico de escolhas de alocação de recursos, de sorte que os custos tragam o maior retorno possível. Trata-se de técnica para avaliar se os benefícios do plano, projeto, programa ou política superam os seus custos. A análise de custo-benefício pode ocorrer antes, durante ou após a implementação do projeto, programa ou política³⁴. Para que a alocação de recursos se justifique, a relação custo-benefício deve ser favorável, isto é, o valor dos benefícios deve superar os custos. Devem ser considerados não apenas os custos e benefícios diretamente envolvidos, mas também todas as externalidades sobre o restante da sociedade³⁵.

32 Cf. FONSECA, Josefa Sônia Pereira da. *Controle externo do gasto público sob a ótica da economicidade*. 1992. 109 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1992. f. 52-53.

33 Cf. SUNSTEIN, Cass R. *The cost-benefit revolution*. Cambridge (MA): Massachusetts Institute of Technology Press, 2018. p. 27-38.

34 Cf. SECCHI, Leonardo. *Análise de políticas públicas: diagnósticos de problemas, recomendação de soluções*. São Paulo: Cengage Learning, 2019. p. 92.

35 Cf. BARROS, Ricardo Paes; LIMA, Lycia. Avaliação de impacto de programas sociais. *In*: MENEZES FILHO, Naércio; PINTO, Cristine Campos de Xavier (Org.). *Avaliação econômica de projetos sociais*. 3. ed. São Paulo: Fundação Itaú Cultural, 2017. p. 13-29.

3.1.4 Aplicação das subvenções e renúncia de receitas

O art. 70 da CRFB/1988 prevê, além dos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial se dará também quanto à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas.

O constituinte preocupou-se em estender o controle externo ao exame da aplicação das subvenções e à renúncia de receitas, em complemento ao disposto no art. 165, § 6º, da CRFB/1988, de acordo com o qual o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia³⁶. Em nível infraconstitucional, as subvenções estão reguladas pelo art. 12, § 3º, da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, ao passo que a renúncia de receitas foi definida pelo art. 14, § 1º, da LRF.

3.2 Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial

O controle externo abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da unidade federada e das entidades da Administração direta e indireta (CRFB/1988, arts. 70 e 71). Abaixo, será comentada cada uma delas.

3.2.1 Fiscalização contábil

A fiscalização contábil realiza-se mediante a verificação e análise dos registros contábeis da Administração Pública, com o intuito de verificar a sua correção³⁷, o que abrange a sua tempestividade, integralidade e confiabilidade³⁸. Dito de forma direta, “é a fiscalização da contabilidade”³⁹.

36 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. V: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 463.

37 Cf. CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 3.

38 Cf. PINTO JUNIOR, Luiz Fernando Rodrigues. *Fiscalização patrimonial da administração pública*. 2013. 303 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 155-156.

39 BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle da eficiência do gasto orçamentário*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 154.

A contabilidade tem por finalidade controlar o patrimônio e apurar o resultado das *aziendas*, para prestar informações a quem tenha interesse ou o dever de avaliá-los. O conceito de *aziendas* abrange também entes governamentais e o ramo que controla e registra o patrimônio do Estado é a contabilidade pública⁴⁰, que “tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno”⁴¹.

A fiscalização contábil refere-se, assim, ao exame da escrituração das receitas, despesas e variações patrimoniais nos registros contábeis da Administração Pública, em conformidade com as regras e os princípios da contabilidade pública⁴². As informações que são objeto da fiscalização contábil também servem de base para outras modalidades fiscalizatórias⁴³, conforme será exposto mais adiante.

3.2.2 Fiscalização financeira

A fiscalização **financeira** atém-se ao exame da entrada e saída de dinheiro público⁴⁴. Esse tipo de fiscalização direciona-se ao controle das receitas e despesas incorridas no exercício fiscal⁴⁵.

O objetivo da fiscalização financeira é “verificar se as contas públicas representam a efetiva situação financeira da administração, envolvendo controle sobre a arrecadação da receita e a realização da despesa, tendo em conta a legalidade e a regularidade das suas operações”⁴⁶.

40 Cf. NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. *Contabilidade básica*. 13. ed. São Paulo: Frase Editora, 2006. p. 1-2.

41 KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 25.

42 Cf. WURMAN, Samy. *Controle externo TCU: teoria e exercícios*. 3. ed. Brasília: Ed. Vestcon, 2007. p. 17-18.

43 Cf. SIMÕES, Edson. *Tribunais de contas: controle externo das contas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 20.

44 Cf. HARADA, Kiyoshi. *Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação dos tribunais de contas. Controle interno, controle externo e controle social do orçamento*. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1.258.

45 Cf. WURMAN, Samy. *Controle externo TCU: teoria e exercícios*. 3. ed. Brasília: Ed. Vestcon, 2007. p. 18.

46 Cf. PINTO JUNIOR, Luiz Fernando Rodrigues. *Fiscalização patrimonial da administração pública*. 2013. 303 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de

3.2.3 Fiscalização orçamentária

A fiscalização orçamentária verifica a exatidão da execução das leis orçamentárias⁴⁷ ou o nível de concretização das previsões do orçamento⁴⁸, o que abrange a análise do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, além das normas jurídicas que condicionam sua execução (previstas na CRFB/1988, na LRF, na Lei n. 4.320/1964 etc.)⁴⁹.

No que tange à realização da despesa, a fiscalização orçamentária abrange todas as suas etapas, desde a dotação orçamentária até o pagamento (passando pela licitação, empenho e liquidação)⁵⁰.

3.2.4 Fiscalização operacional

A fiscalização operacional examina o desempenho da Administração Pública, isto é, se as metas e resultados programados foram atingidos⁵¹.

Essa modalidade de fiscalização “incide sobre os processos e projetos, operacionais e gerenciais, da Administração Pública, tanto os referentes à obtenção de recursos quanto os destinados à execução de políticas públicas e prestação de serviços públicos”⁵².

Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 155-156.

47 Cf. HARADA, Kiyoshi. Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação dos tribunais de contas. Controle interno, controle externo e controle social do orçamento. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1.258.

48 Cf. ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 5. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 361.

49 Cf. SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho. Competências de controle dos tribunais de contas: possibilidades e limites. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). *Contratações públicas e seu controle*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 184.

50 Cf. WURMAN, Samy. *Controle externo TCU: teoria e exercícios*. 3. ed. Brasília: Ed. Vestcon, 2007. p. 18.

51 Cf. WURMAN, Samy. *Controle externo TCU: teoria e exercícios*. 3. ed. Brasília: Ed. Vestcon, 2007. p. 18.

52 MOUTINHO, Donato Volkers. *Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil*. São Paulo: Blucher Open Access, 2020. p. 79.

3.2.5 **Fiscalização patrimonial**

Por seu turno, a fiscalização **patrimonial** tem por finalidade assegurar a proteção do patrimônio público⁵³, pela verificação de sua correta gestão, a qual envolve a aquisição, alienação e administração de bens móveis e imóveis pela Administração Pública⁵⁴.

Como ensina Geraldo Ataliba, para efeitos do controle externo, o conceito de bem público abrange coisas materiais ou imateriais, que tenham valor econômico (ainda que potencial), e que estejam afetadas à atividade administrativa⁵⁵.

Cabe advertir, em tempo, que a fiscalização patrimonial é bastante abrangente e engloba diferentes aspectos dos bens do Estado, como aquisição, alienação, guarda, conservação, manutenção, aplicação, disponibilidade, classificação, avaliação etc.⁵⁶.

Há divergência na doutrina sobre a possibilidade de a fiscalização patrimonial abranger o patrimônio público dito “impróprio”, como o meio ambiente. Para alguns autores, tal patrimônio não estaria albergado pela fiscalização patrimonial, sendo protegido por outros meios, como ações civis públicas, ações populares etc.⁵⁷, e eventuais danos morais, ambientais, históricos e culturais não estariam inseridos no escopo da responsabilidade financeira⁵⁸. Para outros, o meio ambiente inclui-se no patrimônio

53 Cf. HARADA, Kiyoshi. Fiscalização financeira e orçamentária e a atuação dos tribunais de contas. Controle interno, controle externo e controle social do orçamento. *In*: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 1.258.

54 Cf. SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho. Competências de controle dos tribunais de contas: possibilidades e limites. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). **Contratações públicas e seu controle**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 184-185.

55 Cf. ATALIBA, Geraldo. Extensão do conceito de bem público para efeito de controle financeiro interno e externo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 22, n. 86, p. 283-300, abr./jun. 1985.

56 Cf. BARBOSA, Raíssa Mara Rezende de Deus. **Os tribunais de contas e a moralidade administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 112.

57 Cf. PINTO JUNIOR, Luiz Fernando Rodrigues. **Fiscalização patrimonial da administração pública**. 2013. 303 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 267.

58 Cf. GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas**. 2009. 379 f. Dissertação

público e deve ser objeto da fiscalização patrimonial⁵⁹. Como aponta Donato Volkers Moutinho, foi firmada a Carta da Amazônia no âmbito da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions), na qual as instituições superiores de controle externo de diversos países (dentre elas o Tribunal de Contas da União, pelo Brasil) assumiram o compromisso de incluir as questões ambientais em suas fiscalizações⁶⁰.

3.2.6 Entrelaçamentos entre as modalidades de fiscalização e os aspectos de controle

As modalidades de fiscalização a cargo dos tribunais de contas não são estanques e muitas vezes se entrelaçam. Os tipos de fiscalização não devem ser considerados como se fossem isolados uns dos outros e em diversos momentos as distintas fiscalizações sobrepõem-se, mesclam-se e auxiliam-se mutuamente⁶¹.

As diferentes modalidades de fiscalização conferem uma variedade de opções aos tribunais de contas no exercício do controle externo, “que diversificam suas ações, selecionando, em cada caso, os tipos mais adequados para manter os administradores públicos responsáveis”⁶².

Nesse diapasão, a fiscalização contábil serve de instrumento para outras modalidades de fiscalização. Compete à lei complementar fixar regras jurídicas sobre contabilidade pública (CRFB/1988, art. 165, § 9º,

(Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 44.

59 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. V: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 462.

60 Cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Blucher Open Access, 2020. p. 81.

61 Cf. PINTO JUNIOR, Luiz Fernando Rodrigues. **Fiscalização patrimonial da administração pública**. 2013. 303 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 163.

62 MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Blucher Open Access, 2020. p. 82.

inciso II) e atualmente a matéria é regrada pela Lei n. 4.320/1964 (recepcionada com status de LC pela CRFB/1988) e pela LRF. As normas relativas a registros e demonstrações contábeis privilegiaram conceitos de execução orçamentária, porque o principal instrumento escolhido pela Lei n. 4.320/1964 para regular a contabilidade foi o orçamento⁶³.

Os registros contábeis do setor público revelam-se em três diferentes aspectos, a saber: orçamentário, patrimonial e fiscal. Esses aspectos corroboram a existência de vínculo entre a fiscalização contábil e outras modalidades de fiscalização.

Para a contabilidade orçamentária, interessa o controle de disponibilidades e obrigações orçamentárias⁶⁴, que evidencia o montante dos créditos orçamentários, a despesa empenhada e a realizada, bem como as dotações disponíveis, para que ao final do exercício seja registrada a comparação entre a previsão e a execução orçamentária⁶⁵. Isso mostra a relevância da fiscalização contábil para a fiscalização orçamentária, vale dizer, embora sejam modalidades distintas de fiscalização, seus objetos frequentemente se sobrepõem ou se entrelaçam.

A contabilidade patrimonial, por seu turno, diz respeito ao registro da composição do patrimônio do ente público, compreendendo o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos ativos ou passivos e das variações patrimoniais⁶⁶. Com isso em perspectiva, pode-se afirmar que a contabilidade patrimonial também se mostra importante para a fiscalização patrimonial exercida pelos tribunais de contas.

63 Cf. BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília: STN, 2018. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484. Acesso em: 21 jul. 2020. p. 18.

64 Cf. FEIJÓ, Paulo Henrique. A convivência das três ramificações da contabilidade no setor público: patrimonial x financeira x orçamentária. **Revista Digital do Tribunal de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 12, p. 22-44, abr./jun. 2015. Disponível em: http://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2015/8/flipbook/280967/Revista%20do%20TCE%20n12_FINAL.pdf. Acesso em: 21 jul. 2020.

65 Cf. KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 26.

66 Cf. BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília: STN, 2018. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484. Acesso em: 21 jul. 2020. p. 20.

Já o aspecto fiscal da contabilidade engloba a apuração dos indicadores ou relatórios instituídos pela LRF (como o Relatório de Gestão Fiscal ou o Relatório Resumido da Execução Orçamentária), a fim de se aferir o montante das despesas com pessoal, das operações de crédito, da dívida consolidada, dentre outros.

Em conformidade com o art. 85 da Lei n. 4.320/1964, os serviços de contabilidade devem permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos, o levantamento de balanços e a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Adicionalmente, o art. 89 da referida lei estabelece que a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. A fiscalização contábil, portanto, auxilia as demais modalidades de fiscalização, na medida em que os registros contábeis dão suporte a análises de cunho financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial.

Retomando-se os exemplos mencionados, no que tange à fiscalização orçamentária, a contabilidade deverá evidenciar em seus registros o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis (Lei n. 4.320/1964, art. 90). Já no que tange à fiscalização patrimonial, o auxílio da contabilidade se revela pelos registros analíticos dos bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, além de registros sintéticos de todos os bens móveis e imóveis, cujo levantamento geral terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa (Lei n. 4.320/1964, arts. 94 a 96).

A atuação da fiscalização contábil, contudo, tem limites, pois as inconsistências que eventualmente forem detectadas podem ter origens diversas, que ultrapassam a mera análise dos registros de receitas, despesas e variações patrimoniais e são mais bem aferíveis em outros tipos de fiscalização (como a operacional). Além disso, embora possa identificar e inibir a ocorrência de erros ou fraudes, a fiscalização contábil não será suficiente para eliminá-los⁶⁷.

Noutro giro, a fiscalização patrimonial refere-se à averiguação da administração do patrimônio público, o que também guarda entrelaçamento

67 Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. Controle da eficiência do gasto orçamentário. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 156.

com outras modalidades de fiscalização. Deveras, caso seja alienado um imóvel público, será auferida uma receita de capital, que está abrangida pelas fiscalizações contábil e financeira.

Ao mesmo tempo, a fiscalização patrimonial relaciona-se com a fiscalização orçamentária, na medida em que a realização de uma obra de infraestrutura que almeje a ampliação de rodovias e que perdure por mais de um exercício (e que resultará em ativo do Poder Público) deverá estar prevista no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, de acordo com as especificidades de cada uma dessas leis orçamentárias.