

COMPETÊNCIAS E FUNÇÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Donato Volkers Moutinho

8.1 Introdução

Nos seus arts. 31 e 70 a 75, a CRFB/1988 define o desenho institucional do sistema de controle da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública no Brasil. Nesse sistema, confere destacado papel aos tribunais de contas, instituições especializadas no controle externo nessa esfera às quais a Constituição atribuiu o papel de entidades fiscalizadoras superiores.

Embora os arts. 70 a 74 da CRFB/1988 enfatizem o sistema de controle da Administração Pública federal e o papel do TCU, o seu art. 75 – que dispõe que “As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do DF, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios”¹ – esclarece a sua aplicação ao controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial no âmbito dos estados e municípios e às cortes de controle externo subnacionais.

1 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

O art. 71 da CRFB/1988 se dedica a delinear um extenso rol de competências constitucionais para os tribunais de contas. Tal rol é acrescido das atribuições previstas nos § 1º do art. 72, nos parágrafos do art. 74 e no § 6º do art. 167-A da CRFB/1988. Ademais, pode a legislação infraconstitucional acrescentar a essa lista outras atribuições, desde que estas sejam compatíveis com aquelas. Além das competências que lhes são atribuídas no exercício do controle externo da Administração Pública, para garantir que possuam a independência necessária para o fiel cumprimento de suas funções, o *caput* do art. 73 da CRFB/1988 estende aos tribunais de contas as autonomias administrativa, financeira e orçamentária concedidas aos tribunais judiciários.

Ao analisar os dispositivos referidos, Maria Sylvia Zanella Di Pietro² observou que o controle externo a cargo dos tribunais de contas foi significativamente ampliado. Segundo Carlos Ayres Britto³, tal ampliação não ocorreu ao acaso, mas decorreu do elevado prestígio que o legislador constituinte conferiu ao controle externo da Administração Pública, o que seria um reflexo direto da influência da tradição republicana na democracia representativa brasileira. Certo é que, como evidenciou André Janjácomo Rosilho, na Assembleia Nacional Constituinte de 1987 e 1988, os tribunais de contas, liderados pelo TCU, aproveitaram o momento que lhes era propício para “[...] advogar em prol da ampliação de suas próprias competências e do seu escopo de atuação”⁴.

Na doutrina, didaticamente, os autores agrupam e classificam as competências dos tribunais de contas em funções. Neste trabalho, adapta-se a classificação de José Mauricio Conti⁵, que divide as suas funções em nove, do seguinte modo: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa, ouvidoria e administrativa. A adaptação que aqui se faz é a inclusão da função reintegradora, que, por questões didáticas, é tratada em conjunto com a sancionadora. Nas seções seguintes, apresenta-se cada uma delas.

2 DI PIETRO, Maria Sylvia. *Direito administrativo*. 34. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 909.

3 BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos tribunais de contas. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 9, p. 1-12, dez. 2001. p. 10.

4 ROSILHO, André Janjácomo. *Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União*. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 77-78.

5 CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 23-25.

8.2 Função consultiva (arts. 31, § 2º, e 71, inciso I, da CRFB/1988)

Como todos os agentes públicos, inclusive os governantes, devem prestar contas de sua atuação, inclusive na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no Brasil, os chefes de Poder Executivo, anualmente, devem prestar suas contas perante o Poder Legislativo.

Assim, o art. 84, inciso XXIV, da CRFB/1988 estabelece que compete ao presidente da República, anualmente, no prazo de 60 dias após a abertura da sessão legislativa, prestar as contas referentes ao exercício anterior ao Congresso Nacional. Os governadores dos estados e do DF e os prefeitos municipais prestam suas contas, respectivamente, às assembleias legislativas, à Câmara Distrital e às câmaras de vereadores, seja por expressa previsão nas constituições estaduais e leis orgânicas, seja por paralelismo constitucional, decorrente dos arts. 31, § 2º, e 75 da CRFB/1988.

Tais contas, na sistemática constitucional, devem ser apreciadas pelo tribunal de contas competente e julgadas pelo respectivo Poder Legislativo.

Assim, conforme o art. 71, inciso I, da Constituição de 1988, cabe ao TCU “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento”⁶. Do mesmo modo, por expressa previsão das constituições estaduais, combinadas com o art. 75 da CRFB/1988, compete aos tribunais de contas estaduais e distrital apreciar as contas dos governadores e emitir parecer prévio no prazo de 60 dias. No caso dos municípios, como estabelecem os §§ 1º e 2º do art. 31 da CRFB/1988, a competência para apreciar as contas prestadas pelos prefeitos e emitir o parecer prévio antes do julgamento pela câmara de vereadores, em geral, é dos tribunais de contas estaduais⁷.

6 BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

7 As exceções ficam por conta do Rio de Janeiro e de São Paulo, únicos municípios brasileiros que possuem tribunais de contas próprios, que efetuam a apreciação das contas dos respectivos prefeitos e emitem o parecer prévio. No caso dos estados da Bahia, de Goiás e do Pará, os pareceres prévios sobre as contas dos prefeitos são emitidos pelo respectivo tribunal de contas dos municípios do estado, enquanto nos demais estados o tribunal de contas do estado acumula a competência para fiscalizar as Administrações Públicas estadual e municipais.

Veja que, embora a CRFB/1988 mantenha no parlamento a competência para o julgamento das contas dos governantes, ela determina a participação das cortes de controle externo, que, com a finalidade de reduzir a assimetria de informação entre o Executivo e o Legislativo e, também, de amenizar o caráter político desse julgamento, devem apreciar as contas e emitir parecer prévio a seu respeito. Como a decisão desse processo de julgamento de contas não é dos tribunais de contas, cuja participação tem o papel de subsidiar o juízo efetuado nas casas legislativas, diz-se que ao apreciarem as contas prestadas por presidentes, governadores e prefeitos e emitirem pareceres prévios acerca delas as cortes de controle externo exercitam uma função consultiva.

O objeto mínimo dessa apreciação deve abranger as demonstrações contábeis consolidadas de cada ente e a execução dos orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social, incluindo a avaliação dos resultados na condução das políticas públicas e a consideração dos eventuais desfalques, desvios de bens ou quaisquer outras irregularidades em razão das quais haja prejuízo ao erário⁸. Portanto, a apreciação pode ser dividida em dois grandes blocos, tendo as demonstrações contábeis de um lado e a execução dos orçamentos de outro.

No pilar das demonstrações contábeis, o objetivo é opinar se aquelas apresentadas por presidentes, governadores e prefeitos, conforme o caso, representam, adequadamente, as posições financeira, orçamentária e patrimonial, na data de encerramento do exercício ao qual as contas se referem. A formação dessa opinião exige, das cortes de controle externo, a realização de uma auditoria financeira nas demonstrações contábeis consolidadas, baseada em pronunciamentos profissionais adotados. Tal certificação aumenta o grau de confiança nelas depositado pelos cidadãos e pelos seus representantes eleitos, contribuindo para o aperfeiçoamento da *accountability* e da democracia.

No outro pilar, referente à execução dos orçamentos, o objetivo da apreciação é opinar se os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e da seguridade social foram executados em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração

8 MOUTINHO, Donato Volkers. *Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil*. São Paulo: Blücher, 2020. p. 297-373.

pública e com as demais normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Tal apreciação deve partir dos objetivos e metas de médio prazo prescritos no plano plurianual, passar pelos objetivos e metas de curto prazo definidos na lei de diretrizes orçamentárias, para só então cuidar, especificamente, da conformidade da execução da lei orçamentária anual.

Veja que 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. Assim, na medida em que a CRFB/1988, a LRF e as LDO são os principais veículos introdutórios de normas disciplinadoras da execução orçamentária, pode-se assinalar que nelas estão os principais critérios mínimos a serem utilizados em sua apreciação⁹.

Tendo em conta esses dois pilares, cada parecer prévio sobre contas prestadas por chefes de Poder Executivo, para que efetivamente auxilie o julgamento das contas pelo Poder Legislativo e seja instrumento de transparência fiscal, deve ser uma espécie de espelho da apreciação realizada. Assim, deve apresentar uma apreciação geral e fundamentada da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do respectivo ente, referente a determinado exercício, e 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 –, formadas via realização, respectivamente, da apreciação das demonstrações e da apreciação da execução orçamentária. Finalmente, no parecer prévio, 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 duas opiniões nele veiculadas.

Tão logo seja emitido, o parecer prévio deve ser encaminhado à casa legislativa competente para o seu julgamento. Por exemplo, no caso da União, a competência para julgar as contas prestadas pelo presidente da República é do Congresso Nacional, conforme art. 49, inciso IX, da CRFB/1988. Nos entes subnacionais, semelhantemente, a competência para julgar as contas de governadores e prefeitos é dos parlamentos.

9 MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Blücher, 2020. p. 315-368.

É importante ressaltar que os pareceres prévios não vinculam as casas legislativas a julgarem as contas nos termos das manifestações neles contidas. Na União, nos estados e no DF, o resultado do julgamento das contas dos governantes é definido por maioria de votos, na forma regulamentada no regimento interno do Congresso Nacional, das assembleias legislativas e da Câmara Distrital, respectivamente. Nos municípios, por sua vez, para que o resultado do julgamento das contas de determinado prefeito seja diferente da conclusão do parecer prévio emitido pelo tribunal de contas competente, a CRFB/1988, em seu art. 31, § 2º, exige maioria qualificada de dois terços dos vereadores da respectiva câmara. Caso tal maioria não seja alcançada, o resultado do julgamento será igual ao recomendado pela corte de contas no parecer prévio.

Embora tanto o início quanto a conclusão do processo de julgamento das contas dos chefes de Executivo ocorram no Legislativo e a decisão não seja dos tribunais de contas, a sua participação com a apreciação e emissão do parecer prévio é obrigatória, pois exigida pela Constituição. Desse modo, as casas legislativas não podem julgar as contas dos governantes enquanto não receberem pareceres prévios acerca delas, ainda que se esgote o prazo dessa apreciação. Vale observar que se, por um lado, as contas não podem ser julgadas sem os respectivos pareceres prévios, por outro lado, tais pareceres não se convolam em julgamento ficto de contas por decurso de prazo.

Vale ainda registrar que, além das opiniões e da manifestação pela aprovação, aprovação com ressalva ou rejeição das contas, o tribunal de contas competente, no exercício da função corretiva, tratada na seção 8.7 (p. 156), pode incluir nos pareceres prévios recomendações para a adoção de providências com vistas à correção de falhas e deficiências, observadas na apreciação das contas, e determinações para a adoção de diligências corretivas que façam cessar ilegalidades. Nesse caso, tais recomendações e determinações produzem efeitos desde a sua emissão, pois 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 incluir alertas, com vistas a fomentar a adoção de medidas de prevenção, ante a riscos identificados na apreciação.

Enquanto o exercício da função corretiva em conjunto com a consultiva é recomendável, na forma exposta no parágrafo anterior, na apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo não cabe o exercício

conjunto das funções sancionadora e reintegradora, examinadas na seção 8.6 (p. 152), pois o seu foco não pode ser desviado para a apuração de responsabilidade subjetiva. Desse modo, nos pareceres prévios, não cabe a aplicação de multa ou a imputação de débito.

8.3 Função judicante (art. 71, inciso II, da CRFB/1988)

No Brasil, enquanto as contas prestadas pelos chefes de Poder Executivo são julgadas pelos parlamentos, conforme apresenta a seção 8.2 (p. 141), a competência para o julgamento das contas prestadas pelos outros agentes públicos¹⁰ é dos tribunais de contas, incluindo os chefes dos demais poderes e órgãos independentes, como os presidentes dos tribunais do Judiciário e das casas do Legislativo, os procuradores-gerais dos ministérios públicos e os defensores públicos gerais. Trata-se da função judicante¹¹, exercida com alicerce no art. 71, inciso II, da CRFB/1988.

A competência para as cortes de controle externo julgarem contas, prevista no referido dispositivo, divide-se em ordinária e especial. Como ensina Jorge Ulisses Jacoby Fernandes, a competência ordinária de julgamento de contas “[...] se depreende da expressão julgar as contas dos administradores e demais responsáveis”¹², contida na parte inicial do inciso II. Por sua força, não somente os administradores têm as contas julgadas pelos tribunais de contas, mas, também, todos os demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração direta e indireta.

No caso dos presidentes da República, governadores e prefeitos, é a própria CRFB/1988, em conjunto com as constituições estaduais e leis orgânicas municipais e do DF, que estabelecem a periodicidade anual obrigatória para a prestação de contas. No entanto, para os administradores e

10 A exceção a essa regra são as contas dos presidentes dos próprios tribunais de contas, que não podem ser julgadas pelas próprias instituições que dirigem pois, se fosse o caso, não haveria controle externo, mas interno.

11 Ao se referir à função judicante dos tribunais de contas, não se está a afirmar que eles detêm função jurisdicional, judicial, mas que eles julgam administrativamente, como se julga um processo administrativo disciplinar, por exemplo.

12 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de contas especial: processo e procedimento na administração pública e nos tribunais de contas**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 28.

demais responsáveis, cujas contas são julgadas com base no art. 71, inciso II, da CRFB/1988, a periodicidade da prestação de contas não é definida nos documentos constitutivos dos entes. Em geral, são as próprias cortes de contas, no exercício de sua função normativa, objeto da seção 8.8 (p. 159), que definem a periodicidade, o prazo, o conteúdo e a forma como as contas devem ser apresentadas. Para esses agentes públicos, como destacou Emerson Cesar da Silva Gomes,

Optou-se, entre nós, por um modelo que privilegia a verificação regular e periódica das contas públicas, em geral anual, predominantemente sob o aspecto da legalidade e da legitimidade. Os gestores públicos são obrigados a submeter, assim, as prestações de contas para avaliação e julgamento dos Tribunais de Contas¹³.

O objetivo do exame das prestações de contas ordinárias, geralmente anuais, varia conforme o tipo de informações que nelas devam constar, de acordo com o conteúdo definido pela corte de controle externo competente. Nos casos em que devam ser apresentadas demonstrações contábeis, a análise efetuada pelos tribunais de contas deve certificar se elas representam adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial no momento de seu fechamento, em geral, no encerramento de determinado exercício financeiro. Quando as informações requeridas se referem à execução orçamentária, a análise deve verificar se ela ocorreu em conformidade com os princípios constitucionais e legais regentes da administração pública e com as demais normas constitucionais, legais e regulamentares aplicáveis. Ao final, com fundamento nessas análises, o tribunal de contas deve julgar se as contas são regulares ou, se acaso encontradas distorções ou não conformidades relevantes, regulares com ressalva ou irregulares, conforme o grau de generalização dos achados.

Verifica-se, portanto, que o julgamento das contas ordinárias não tem a finalidade precípua de atribuir responsabilidade financeira ou aplicar sanções não financeiras aos agentes públicos, mas certificar se as informações geradas pela Administração Pública são confiáveis e se os recursos foram arrecadados e utilizados em conformidade com o orçamento

13 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 50-51.

aprovado e as normas aplicáveis. Apesar disso, não há qualquer impedimento ao exercício das funções sancionadora e reintegradora, apresentadas na seção 8.6 (p. 152), em conjunto com a função judicante, nos processos de prestação de contas ordinárias. Ao contrário, essa é a regra nos tribunais de contas brasileiros. O que não pode ocorrer é, em razão das discussões envolvidas na apuração de responsabilidade individual subjetiva, exigida para a aplicação de multas ou outras sanções e para a imputação de débito, o foco do processo se desviar a ponto de não cumprir a finalidade em virtude da qual se constituiu.

Além das contas periódicas, a parte final do inciso II do art. 71 da CRFB/1988 atribui às cortes de controle externo a competência para o julgamento das contas especiais, assim entendidas “as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público”¹⁴. Desse modo, quando uma distorção ou não conformidade que resulta em prejuízo ao erário é identificada, seja pela própria entidade no âmbito da qual ocorreu, seja pelo tribunal de contas competente, no exercício de sua função fiscalizadora, tratada na seção 8.4 (p. 148), para que se identifique agente público com responsabilidade subjetiva sobre a irregularidade, deve ser instaurada uma tomada de contas especial – nos casos que a irregularidade for detectada por tribunal de contas em processo de fiscalização, este deve ser convertido em tomada de contas especial – para que, além de exercitar suas funções sancionadora e reintegradora, na forma exposta na seção 8.6 (p. 152), sejam julgadas as contas especiais do responsável.

Para alguns autores, até agentes privados que não sejam administradores ou responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos podem ter suas contas julgadas pelas cortes de controle externo, desde que, como ensina Jorge Ulisses Jacoby Fernandes¹⁵, haja conluio com agente público. Outros doutrinadores, porém, defendem que particulares e pessoas jurídicas de direito privado que não sejam administradores ou responsáveis

14 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

15 FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de contas especial: processo e procedimento na administração pública e nos tribunais de contas**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 117.

por dinheiros, bens e valores públicos estão fora do alcance dos tribunais de contas¹⁶.

Desse modo, nos tribunais de contas são julgadas tanto aquelas prestações de contas periodicamente apresentadas quanto aquelas especiais tomadas em virtude da responsabilidade por distorções ou não conformidades que resultem em prejuízo ao erário.

Entretanto, se o responsável pela prestação de contas ordinária for chefe de Poder Executivo que tenha assumido a função de ordenador de despesas, a competência para o julgamento dessas contas é do Poder Legislativo, não do tribunal de contas, como decidiu o STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 848.826¹⁷. Nesse caso, tais contas devem ser apreciadas em conjunto com as contas anuais consolidadas e refletir no parecer prévio.

Da mesma forma, se o responsável identificado pelo prejuízo ao erário for governante, a corte de contas pode exercer suas funções sancionadora e reintegradora, resultando em aplicação de multa, imputação de débito e/ou aposição de sanção não financeira, mas o julgamento de suas contas não pode ser por ela realizado. Nessa dinâmica, caso o parecer prévio ainda não tenha sido emitido, o tribunal de contas deve avaliar se a perda, extravio ou outra irregularidade da qual resultou o prejuízo ao erário, quando considerada ante a materialidade das contas consolidadas, é relevante o suficiente para modificar alguma das opiniões emitidas no exercício da função consultiva.

8.4 Função fiscalizadora (arts. 71, incisos III, IV, V e VI, e 72, § 1º, da CRFB/1988)

O exercício da função fiscalizadora pelas cortes de contas abrange uma ampla gama de atividades. Envolve desde o registro de atos de pessoal, à fiscalização da gestão fiscal e de atos e contratos, de repasses a

16 SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacinto Arruda. Limites da jurisdição dos tribunais de contas sobre particulares. In: SUNDFELD, Carlos Ari; ROSILHO, André Janjácómo. **Tribunal de Contas da União no direito e na realidade**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 59-77.

17 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 848.826/DF. Relator: Ministro Roberto Barroso. Relator do acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, Brasília, 10 de agosto de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, n. 187, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13432838>. Acesso em: 1 nov. 2021.

outros entes da federação e a particulares, das desestatizações, da gestão do patrimônio, do pagamento de salários e benefícios a seus servidores, benefícios previdenciários e assistenciais, do desempenho de entidades governamentais, projetos, programas de governo, políticas públicas, da renúncia de receitas etc.

Por força do inciso III do art. 71 da CRFB/1988, no exercício da função fiscalizadora, os tribunais de contas possuem competência para apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal – com exceção das nomeações para cargo de provimento em comissão – e de concessões de aposentadorias, reformas e pensões, e determinar o registro deles, ou negá-lo se os considerar ilegais. Assim, no Brasil, nenhum servidor efetivo é admitido, nem qualquer aposentadoria, reforma ou pensão decorrente do exercício de cargo público efetivo é definitivamente concedida, sem que a corte de controle externo competente avalie a legalidade do processo de admissão ou concessão do benefício previdenciário, conforme o caso¹⁸.

Mas a função fiscalizadora dos tribunais de contas vai muito além do registro de atos de pessoal. Por força dos arts. 71, inciso IV, e 75 da CRFB/1988, em cada ente, sujeitam-se à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do respectivo tribunal de contas, as unidades administrativas do Legislativo, do Executivo, do Judiciário, dos ministérios públicos, das defensorias públicas e dos TCM, nos estados em que houver, abrangendo os órgãos da Administração direta e indireta, inclusive as fundações, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Ademais, além de abranger todas as entidades públicas de determinado ente, a competência para fiscalizar do respectivo tribunal de contas pode se estender até entidades de outros entes ou entidades nas quais o seu ente participe em conjunto com outros entes. A primeira hipótese ocorre quando um ente da federação repassa recursos a outro. Nesse caso, em razão do art. 71, inciso VI, da CRFB/1988, o tribunal de contas do ente repassador tem competência específica para fiscalizar a aplicação, pelas entidades do ente recebedor, dos recursos repassados.

18 Vale registrar que tal atividade envolve um enorme número de processos. Para se ter uma ideia, os processos de registro de atos de pessoal, em 2020, representaram 95,2% da quantidade de processos de controle externo apreciados conclusivamente no TCU, cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório anual de atividades do TCU: 2020**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2021. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/99/64/46/8E/7298871003178887E18818A8/relatorio_anual_atividades_TCU_2020.pdf. Acesso em: 1 nov. 2021. p. 69 e 71.

Por sua vez, a segunda hipótese tem lugar quando determinado ente participa da formação de entidade em conjunto com outros entes, inclusive supranacionais. É o caso da situação prevista no inciso V do art. 71 da CRFB/1988, que estabelece ser competência do TCU “fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo”¹⁹, a exemplo de Itaipu Binacional.

Para cumprir sua atribuição de fiscalização, as cortes de contas do Brasil lançam mão dos chamados instrumentos de fiscalização. Dois deles são expressamente previstos no art. 71, inciso IV, da CRFB/1988, quais sejam, a auditoria e a inspeção. Ademais, as leis orgânicas e os regimentos internos guarnecem os tribunais de contas de variações desses instrumentos. É o caso, por exemplo, dos levantamentos – ou auditorias de levantamento –, dos acompanhamentos e dos monitoramentos. De acordo com o referido dispositivo, tais fiscalizações podem ser realizadas por iniciativa própria dos tribunais de contas ou por iniciativa das casas legislativas ou de suas comissões.

Vale dizer que nem todos os trabalhos dos tribunais de contas no exercício da função fiscalizadora lançam mão dos instrumentos de fiscalização. Eles são utilizados, principalmente, quando há necessidade de designar auditores de controle externo e dotá-los das prerrogativas inerentes ao exercício da fiscalização, como a possibilidade de adentrar nas dependências e instalações das entidades fiscalizadas e requerer delas a apresentação de quaisquer documentos ou informações diretamente, sem a necessidade de deliberação específica do tribunal, ou quando a complexidade do trabalho exige a designação de uma equipe de auditores de controle para planejar, executar e comunicar os seus resultados. Assim, nos casos em que não estão presentes essas condições, é comum o exercício da função fiscalizadora ocorrer com a simples instrução processual, sem lançar mão dos instrumentos de fiscalização.

É no exercício da função fiscalizadora que os tribunais de contas, quando solicitados pelas comissões de finanças e orçamento do Poder Legislativo dos entes nos quais efetuam o controle externo, devem se pronunciar conclusivamente acerca de indícios de despesas não autorizadas, na forma do § 1º do art. 72 da CRFB/1988. Também é nessa função que

19 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

eles acompanham a relação entre despesas e receitas correntes e a aplicação do mecanismo de ajuste fiscal previsto no art. 167-A da CRFB/1988, de modo que estejam aptos a emitir a declaração prevista no seu § 6º. Vale registrar que, tanto para efetuar o pronunciamento previsto no art. 72, § 1º, da CRFB/1988, quanto para o acompanhamento do seu art. 167-A, as cortes de contas podem ou não lançar mão de algum dos instrumentos de fiscalização, a depender da complexidade do caso.

Quanto ao seu objeto, a fiscalização a cargo das cortes de controle externo deve se estender muito além dos atos e contratos administrativos. Por exemplo, a fiscalização da gestão fiscal pelos tribunais de contas é regulamentada pela LRF, e, de acordo com o seu art. 59, envolve a verificação do cumprimento: (i) das metas estabelecidas na LDO; (ii) dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; (iii) das medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite; (iv) das providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites; (v) da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos; e (vi) do limite de gastos totais dos legislativos municipais.

Assim, é no exercício da função fiscalizadora que, com fundamento no art. 59, § 1º, da CRFB/1988, as cortes de controle externo emitem alertas quando constatarem: (i) que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais; (ii) que a despesa com pessoal ultrapassou 90% do limite; (iii) que as dívidas consolidada e mobiliária, as operações de crédito e a concessão de garantia se encontram acima de 90% dos limites; ou (iv) que os gastos com inativos e pensionistas ultrapassaram o limite definido em lei.

Pelo exposto, verifica-se que a função fiscalizadora é ampla e multiforme. Envolve desde a fiscalização dos atos sujeitos a registro, a fiscalização de atos, contratos e políticas públicas, com ou sem a utilização de auditorias, inspeções, levantamentos, acompanhamentos e monitoramentos, além da fiscalização da gestão fiscal.

8.5 Função informativa (arts. 71, incisos VII e XI, da CRFB/1988)

No exercício da função informativa, conforme o art. 71, inciso VII, da CRFB/1988, cabe às cortes de contas prestar as informações solicitadas

pelo Legislativo – inclusive suas comissões –, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública e, especificamente, sobre os resultados de fiscalizações realizadas. Nada mais natural e condizente com o sistema de controle desenhado na Constituição do que exigir dos tribunais de contas, sempre que solicitada, a prestação ao parlamento de todas as informações tanto sobre quais fiscalizações são promovidas, e de que modo são exercidas, quanto a respeito dos seus resultados.

Também se insere na função informativa a legitimidade concedida às cortes de controle externo, pelo art. 71, inciso XI, da CRFB/1988, para “representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados”²⁰. Assim, quando observarem distorções ou não conformidades cuja apuração e responsabilização não seja de sua competência, ou a extrapole, tais instituições estão legitimadas a representar àquelas juridicamente capazes de responsabilizar os envolvidos.

Conclui-se, desse modo, que a função informativa assume um importante papel de integração orgânica no sistema constitucional de controle da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública. Opera tanto na integração entre parlamentos e tribunais de contas quanto entre estes e as demais instituições de controle.

8.6 Funções sancionadora e reintegradora (art. 71, inciso VIII e § 3º da CRFB/1988)

A função sancionadora dos tribunais de contas encontra guarida no art. 71, inciso VIII, da CRFB/1988, segundo o qual é sua competência “aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário”²¹.

Tendo em conta o princípio da legalidade, o legislador constituinte, ao elaborar o dispositivo, foi claro ao limitar as sanções que podem

20 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

21 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

ser aplicadas pelas cortes de controle externo àquelas previstas em lei. Em consequência, como salienta Márcia Pelegrini²², as cortes de contas, no exercício de sua função normativa, tratada na seção 8.8 (p. 159), não podem prever sanções diversas, nem diferentes hipóteses de aplicação, daquelas prescritas em dispositivo legal.

A própria CRFB/1988, no referido inciso VIII do art. 71, previu uma sanção a ser aplicada pelos tribunais de contas, qual seja, a multa proporcional ao dano causado ao erário. Por sua vez, a multa por infração administrativa contra as leis de finanças públicas, tipificada no art. 5º da Lei n. 10.028, de 19 de outubro de 2000, é exemplo de sanção, a ser aplicada pelas cortes de controle externo, prevista em lei nacional. Ademais, nas leis orgânicas dos tribunais de contas também são previstas sanções a serem por eles aplicadas – vide, por exemplo, os artigos 46, 57, 58 e 60 da Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992, a Lei Orgânica do TCU. Além da repetição da multa proporcional ao dano causado ao erário, é o caso da: (i) multa, com valor limitado, aos responsáveis por contas julgadas irregulares, por ato praticado com grave violação às normas, por ato de gestão de que resulte injustificado dano ao erário, pelo não atendimento a decisão da respectiva corte de contas ou pela reincidência no descumprimento de suas determinações; (ii) inabilitação do responsável para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública; e (iii) declaração de inidoneidade do licitante fraudador para participar de licitação no âmbito do ente ao qual pertencer a corte de controle externo.

Além das sanções, os tribunais de contas podem imputar débito aos agentes públicos, conforme prevê o art. 71, § 3º, da CRFB/1988. É o que se denomina sua função reintegradora.

A imputação de débito e a aplicação de multas pelas cortes de controle externo, em conjunto, constituem a atribuição de responsabilidade financeira, definida por Emerson Cesar da Silva Gomes, como “[...] a obrigação de repor recursos públicos (imputação de débito) ou de suportar as sanções previstas em lei, no âmbito do controle exercido pelos Tribunais de Contas, em razão da violação de normas pertinentes à gestão de bens, dinheiros e

22 PELEGRINI, Márcia. *A competência sancionatória do tribunal de contas no exercício da função controladora: contornos constitucionais*. 2008. 331 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. f. 123.

valores públicos”²³. Por isso a opção, neste capítulo, de apresentar as funções sancionadora e reintegradora das cortes de contas numa só seção.

Segundo João Ricardo Catarino, a responsabilidade financeira reintegratória “[...] visa a plena reconstituição da situação anterior à lesão (reposições) dos interesses públicos, com a restituição dos valores ou bens públicos alcançados”, ao passo que a responsabilidade financeira sancionatória “[...] visa o estabelecimento de uma sanção, isto é, de uma consequência desfavorável para o violador da norma, a determinar segundo o desvalor da ação”²⁴.

Como demonstra Emerson Cesar da Silva Gomes, a atribuição de responsabilidade financeira reintegratória, com a imposição da obrigação de repor as quantias correspondentes ao dano causado ao erário, exige “[...] a conduta humana voluntária, o dano ao erário, a violação de normas pertinentes à gestão pública, o nexo de causalidade, a culpabilidade e a ausência de excludentes de responsabilidade”²⁵. Por outro lado, como explica²⁶, a aposição de responsabilidade financeira sancionatória, com a aplicação de multa, não requer a ocorrência de dano ao erário, podendo decorrer da violação a normas de gestão ou aos deveres de colaboração com as cortes de controle externo. Os requisitos demandados para a configuração da responsabilidade financeira sancionatória também se aplicam às sanções aplicáveis pelos tribunais de contas que não têm caráter patrimonial, como a inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança e a declaração de inidoneidade de licitante fraudador.

A responsabilidade financeira, tanto reintegratória quanto sancionatória, sempre tem natureza subjetiva. Nesse sentido, por força do art. 28

23 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 32.

24 CATARINO, João Ricardo. **Finanças públicas e direito financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2018. p. 422-423.

25 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 181-182.

26 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Responsabilidade financeira**: uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos tribunais de contas. 2009. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. f. 169.

do Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, para atribuir responsabilidade financeira reintegratória ou aplicar sanção não financeira a agentes públicos ou equiparados, as cortes de contas devem identificar a sua responsabilidade individual e evidenciar o dolo ou erro grosseiro em sua conduta.

A exigência de erro grosseiro pelo art. 28 da LINDB afeta, de forma relevante, os processos de controle externo, nos quais, em regra, contentava-se com a verificação de culpa para a configuração da responsabilidade. Agora, conforme Rafael Maffini e Juliano Heinen, “[...] não mais se poderá cogitar de responsabilização pessoal de agentes públicos nos casos de decisões ou opiniões técnicas culposamente equivocadas, inadequadas ou mesmo contrárias ao direito, se esta não caracterizar erro grosseiro”²⁷. Como alertam Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas²⁸, não configuram erro grosseiro aquelas situações de divergência de interpretações entre o agente público e as cortes de contas, mas a sua atuação desidiosa. Tendo em conta a natureza subjetiva da responsabilidade perante os tribunais de contas, pode-se traduzir o sentido da expressão “erro grosseiro” pelo conceito de culpa grave. É o que defendem Thiago Priess Valiati e Manoela Virmond Munhoz²⁹, Pericles Ferreira de Almeida³⁰ e Guilherme Salgueiro Pacheco de Aguiar³¹.

27 MAFFINI, Rafael; HEINEN, Juliano. Análise acerca da aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (na redação dada pela Lei 13.655/2018) no que concerne à interpretação de normas de direito público: operações interpretativas e princípios gerais de direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 277, n. 3, p. 247-278. DOI: 10.12660/rda.v277.2018.77683. p. 266.

28 MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. O artigo 28 da nova LINDB: um regime jurídico para o administrador honesto. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 25 maio 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-25/opiniao-lindb-regime-juridico-administrador-honesto>. Acesso em: 1 nov. 2021.

29 VALIATI, Thiago Priess; MUNHOZ, Manoela Virmond. O impacto interpretativo da Lei n. 13.655/2018 na aplicação da Lei de Improbidade Administrativa: a confiança no agente público de boa-fé para inovar na Administração Pública. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, a. 16, n. 62, p. 161-186, jul./set. 2018. p. 175.

30 ALMEIDA, Pericles Ferreira de. Considerações sobre a nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lei n. 13.655/2018). *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, a. 16, n. 64, p. 147-174, out./dez. 2018. p. 156.

31 AGUIAR, Guilherme Salgueiro Pacheco de. Lei n. 13.655/18 – Análise dos arts. 20 a 30 da LINDB e primeiras impressões de sua utilização na conformação das atuações dos diferentes órgãos de controle. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, a. 19, n. 215, p. 9-21, jan. 2019. p. 18.

Caso não haja dolo ou erro grosseiro na conduta que resultou na distorção ou não conformidade, ou não seja possível evidenciá-los, ainda que haja prejuízo ao erário, não pode ser aplicada multa ou imputado débito. Neste ponto, vale destacar que o TCU, em conflito com art. 28 da LINDB, tem decidido que a imputação de débito pode ocorrer em situações culposas nas quais não esteja configurado erro grosseiro, numa equivocada interpretação do § 6º do art. 37 da CRFB/1988³².

Neste ponto, é importante esclarecer a relação das funções sancionadora e reintegradora das cortes de contas com suas demais funções. Por meio da leitura do art. 71, inciso VIII, da CRFB/1988, verifica-se que as sanções previstas podem ser aplicadas no caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas. Daí, pode-se fazer algumas inferências.

A primeira é que a irregularidade de contas não é uma sanção jurídica, mas um requisito objetivo para a sua aplicação, alternativo à ilegalidade de despesa. Por conseguinte, o simples fato de uma corte de contas julgar irregulares as contas prestadas por determinado agente público, ou dele tomadas, não é uma sanção jurídica e depende da situação das contas prestadas – se no seu objeto há distorção ou não conformidade relevante e generalizada –, não da conduta do agente que as presta. Assim, não se deve confundir o julgamento das contas com a eventual aplicação de sanção que dele pode resultar.

A segunda é que sanções podem ser aplicadas ainda que não haja julgamento de contas. Como a ilegalidade de despesa é um requisito objetivo alternativo à irregularidade de contas, não cumulativo, é possível – e comum –, às cortes de controle externo, a aplicação de sanções em processos que sequer julgam contas, como os processos de fiscalização. Por corolário das duas, pode-se afirmar que não existe essa conexão obrigatória entre a competência sancionadora dos tribunais de contas e o exercício de sua função judicante. Desse modo, a função sancionadora é autônoma, podendo ser exercida em conjunto tanto com a função fiscalizadora quanto com a judicante.

Tal conclusão, vale dizer, é válida também para a função reintegradora. Como se baseia em competência específica, prevista no § 3º do

32 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 11.289/2021-1ª Câmara. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Brasília, 17 de agosto de 2021. *Boletim de Jurisprudência*, Brasília, n. 370, 13. set. 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/boletins-e-informativos/>. Acesso em: 1 nov. 2021. p. 1-2.

artigo 71 da CRFB/1988, não há motivo para cogitar que ela depende de quaisquer das outras funções.

Finalmente, vale destacar que, conforme o § 3º do art. 71 da CRFB/1988, as decisões dos tribunais de contas que resultarem em imputação de débito ou multa têm eficácia de título executivo extrajudicial. Note-se que este é o único título executivo previsto na própria Constituição de 1988.

Portanto, as cortes de controle externo têm competência para imputar débito – função reintegradora –, aplicar multas, inabilitar para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança e declarar a inidoneidade de licitante fraudador – função sancionadora. Delas se exige, contudo, a demonstração individual da responsabilidade, com a presença de dolo ou erro grosseiro, daquele sujeito à condenação em débito ou à sanção, com a consideração das circunstâncias práticas, obstáculos e dificuldades reais, além das exigências por ele suportadas na gestão.

8.7 Função corretiva (art. 71, incisos IX e X e §§ 1º e 2º, da CRFB/1988)

Nos termos dos arts. 71, inciso IX, e 75 da CRFB/1988, compete aos tribunais de contas “assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade”³³. Trata o dispositivo constitucional da função corretiva.

No seu exercício, as cortes de contas, ao verificarem a ocorrência de ilegalidades relativas à gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial da Administração Pública³⁴, podem determinar às entidades fiscalizadas a adoção das providências necessárias à sua correção. Ainda com base nessa função, observados riscos ou insuficiências de desempenho, os tribunais de contas podem recomendar medidas com a finalidade de aprimorar a gestão com a finalidade de prevenir a ocorrência de distorções e não

33 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

34 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 111/2010-Plenário**. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Plenário, Brasília, 3 de fevereiro de 2010. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.

conformidades e ampliar a eficiência, economicidade, eficácia e efetividade das políticas públicas. É farta, nesse sentido, a jurisprudência do TCU³⁵.

As determinações proferidas pelas cortes de contas são de cumprimento obrigatório e não estão sujeitas a juízo de conveniência e oportunidade dos gestores públicos. Caso não se conformem com certa decisão, podem atacá-la mediante a interposição dos recursos previstos no ordenamento relativo à corte que a proferiu ou a impugnar perante o Poder Judiciário. O descumprimento das determinações emitidas pelos tribunais de contas, exceto nas hipóteses em que tenham sido suspensas ou cassadas, pode acarretar sanções aos responsáveis.

Ao expedirem recomendações ou determinações, os tribunais de contas, especialmente em razão do art. 20, *caput* e parágrafo único, da LINDB, devem tanto demonstrar a sua necessidade e adequação como avaliar a sua viabilidade e considerar as suas consequências práticas. Marçal Justen Filho³⁶ adverte que a demonstração da necessidade e da adequação exige a expressa avaliação das diversas alternativas cabíveis.

Observe-se que, ainda no exercício da função corretiva, caso a determinação de tribunal de contas, visando à correção de ilegalidade, não seja atendida, ele, por força do inciso X do art. 71 da CRFB/1988, tem competência para sustar – o que não significa invalidar – o ato ilegal. Nesse caso, deve comunicar a decisão ao parlamento respectivo. Da mesma forma que lhes é exigido na expedição de recomendações ou determinações, as decisões de sustação de ato ilegal devem demonstrar a sua necessidade e adequação, avaliar a sua viabilidade e considerar as suas consequências

35 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.689/2009-Segunda Câmara**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Segunda Câmara, Brasília, 26 de maio de 2009. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021; BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 859/2010-Plenário**. Relator: Ministro Augusto Nardes. Plenário, Brasília, 28 de abril de 2010. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021; e BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 953/2012-Plenário**. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Plenário, Brasília, 25 de abril de 2012. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021.

36 JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB: dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei n. 13.655/2018). p. 13-41, nov. 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77648. p. 32-33.

práticas, como estabelece o art. 20, *caput* e parágrafo único, da LINDB. A sustação, também, exige, por força do art. 21, *caput* e parágrafo único, da LINDB, que as cortes de contas indiquem expressamente suas consequências jurídicas e administrativas e, quando for o caso, as condições para que a regularização seja proporcional, equânime e não prejudique os interesses gerais, nem imponha ônus ou perdas anormais ou excessivas aos atingidos.

Inclusive nas situações em que, para sanear a ilegalidade, seja necessária a anulação ou sustação de um contrato, os tribunais de contas detêm competência para determinar à Administração Pública que tome as providências para a anulação ou suspensão, conforme jurisprudência do TCU e do STF³⁷. Nesses casos, contudo, na hipótese de não serem atendidos pela Administração, devem comunicar a situação ao Legislativo, que é competente para o ato de sustação, por força do § 1º do art. 71 da CRFB/1988. O parlamento, se acolher as razões apresentadas pela instituição de controle, deve sustar o contrato e solicitar ao Executivo as medidas cabíveis.

De acordo com o art. 71, § 2º, da CRFB/1988, “Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito”³⁸. Nesses casos, deve-se dizer, a expressão “decidirá a respeito”, conquanto tenha gerado certa celeuma doutrinária, não quer dizer que a omissão parlamentar transfere aos tribunais de contas a competência para sustar o contrato examinado, mas sim que lhes resta declarar a ilegalidade e promover a responsabilização dos agentes públicos envolvidos.

É, também, no exercício de sua função corretiva que as cortes de controle externo adotam medidas cautelares com a finalidade de prevenir

37 Cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.105/2008-Plenário**. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Plenário, Brasília, 24 de setembro de 2008. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021; BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.343/2009-Plenário**. Relator: Ministro Valmir Campelo. Plenário, Brasília, 7 de outubro de 2009. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 1 nov. 2021; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de segurança n. 23.550/DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. Plenário, Brasília, 4 de abril de 2001. **Diário da Justiça**, Brasília, n. 198, 31 out. 2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85979>. Acesso em: 1 nov. 2021.

38 BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

danos ao erário e garantir a efetividade de suas decisões, conforme ensina Valdecir Fernandes Pascoal³⁹. O poder geral de cautela é reconhecido pela doutrina e pelo STF, como mostram Marianna Montello Willeman⁴⁰ e Romano Scapin⁴¹. O que é dito acima, nesta seção, sobre a necessidade de observância dos arts. 20 e 21 da LINDB, para a expedição de recomendações e determinações e para as decisões de sustação de ato ilegal, é válido, também, para as cautelares.

Pelo exposto, a função corretiva dos tribunais de contas abrange a sua competência para expedir recomendações e determinações, sustar atos ilegais – nas hipóteses em que a Administração não atenda a determinação da corte – e adotar medidas cautelares, com a finalidade de prevenir danos ao erário e garantir a efetividade de suas decisões. Em seu exercício, devem observar sempre os arts. 20 e 21 da LINDB.

8.8 Função normativa (arts. 73, *caput*, e 96, inciso I, alínea “a”, da CRFB/1988)

De acordo com os arts. 73, *caput*, 75 e 96, inciso I, alínea “a” da CRFB/1988, compete aos tribunais de contas brasileiros “elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos”⁴². Ao regulamentar tal dispositivo, o art. 3º da Lei Orgânica do TCU estabelece que a ele, “[...] no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o poder regulamentar, podendo [...] expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos [...]”⁴³. No âmbito subnacional, diversas leis orgâni-

39 PASCOAL, Valdecir Fernandes. O poder cautelar dos tribunais de contas. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, n. 115, p. 103-118, maio/ago. 2009. p. 107.

40 WILLEMAN, Marianna Montebello. *A accountability democrática e o desenho institucional dos tribunais de contas no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 265-266.

41 SCAPIN, Romano. *A expedição de provimentos provisórios pelos tribunais de contas: das “medidas cautelares” à técnica antecipatória no controle externo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 131-163.

42 BRASIL. *Constituição* (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

43 BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília,

cas das cortes de controle externo possuem dispositivo idêntico ou semelhante, com referência expressa ao “poder regulamentar”.

Contudo, como destaca Luís Roberto Barroso, “[...] o poder regulamentar é privativo do Chefe do Executivo”⁴⁴. Desse modo, segundo ele, se entendida no seu sentido mais óbvio, a expressão “poder regulamentar” atribuída por lei a tais tribunais de contas seria inconstitucional⁴⁵. Por outro lado, como ensina, seria possível admitir a sua validade desde que se entenda a expressão como uma competência para elaborar atos normativos administrativos, como seu regimento interno, ou para editar resoluções e outros atos internos⁴⁶.

Efetivamente, verificada a parte final do art. 3º da Lei Orgânica do TCU, a consequência do denominado “poder regulamentar” seria exatamente a possibilidade de expedição de atos normativos administrativos sobre questões referentes à suas atribuições e a respeito da organização dos processos que tramitam em seu âmbito, bem como preconizam as lições de Luís Roberto Barroso. Nesse sentido, José Mauricio Conti ensina que a função normativa se refere à “[...] expedição de atos e instruções normativas sobre matérias de sua competência e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos”⁴⁷.

Dessa maneira, como explica André Janjácomo Rosilho⁴⁸, os tribunais de contas não podem criar para si competências ou atribuições, nem

a. CXXX, n. 136, Seção 1, p. 9.449-9.456, 17 jul. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

44 BARROSO, Luís Roberto. Tribunais de contas: algumas incompetências. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 203, p. 131-140, jan./mar. 1996. p. 135.

45 É interessante ter em conta que um dos dispositivos propostos à Assembleia Nacional Constituinte de 1987 e 1988, pelos tribunais de contas, não contemplado na redação da CRFB/1988, dar-lhes-ia competência para expedir normas para o exercício do controle externo, cf. ROSILHO, André Janjácomo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 122-123.

46 BARROSO, Luís Roberto. Tribunais de contas: algumas incompetências. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 203, p. 131-140, jan./mar. 1996. p. 136.

47 CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 25.

48 ROSILHO, André Janjácomo. **Controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. 358 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito do Estado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. f. 125-126.

ampliar ou restringir os limites de sua atuação. Segundo ele, ao disciplinar aspectos procedimentais ligados às suas atividades, são autorizados, até mesmo, a criar obrigações a outros atores, desde que sejam necessárias, proporcionais e estritamente relacionadas a aspectos procedimentais do exercício das competências que lhes foram atribuídas pela CRFB/1988. Se, contudo, escapam desses limites, sua atuação é inconstitucional.

Quando precisarem editar atos normativos que criem obrigações para outros atores, as cortes de contas devem observar o novel art. 29 da LINDB. Assim, é importante que a edição seja precedida de consulta pública, para manifestação dos eventuais interessados, como forma de aperfeiçoar o conteúdo do ato a ser emitido⁴⁹.

Portanto, no exercício de sua função normativa, os tribunais de contas devem se limitar à edição de atos normativos administrativos, como exemplo, seu regimento interno e resoluções que organizem a forma como devem se desenvolver os processos no seu âmbito de atividade e a forma como devem receber documentos e informações. Exorbitam à função normativa que lhes é concedida quando, desavisadamente, produzem atos normativos que geram direitos e obrigações para terceiros que não sejam, absolutamente, necessárias, proporcionais e estritamente relacionadas a aspectos procedimentais do exercício das suas competências constitucionais.

8.9 Função de ouvidoria (art. 74, §§ 1º e 2º da CRFB/1988)

A função de ouvidoria é a prevista nos §§ 1º e 2º do art. 74 da CRFB/1988, pelos quais as cortes de contas são competentes para receber denúncias de irregularidades ou ilegalidades que lhes sejam encaminhadas pelos responsáveis pelo controle interno ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. Nas lições de Luciano Brandão

49 Embora o texto aprovado diga que os atos administrativos normativos “poderão” ser precedidos de consulta pública, Vera Monteiro defende que a sua realização é um dever, cuja inobservância torna o ato inválido, cf. MONTEIRO, Vera. Art. 29 da LINDB: regime jurídico da consulta pública. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei n. 13.655/2018). p. 225-242, nov. 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77656. p. 232-239.

Alves de Souza, a função de ouvidoria atribuída aos tribunais de contas pela CRFB/1988 “[...] tem inegável sentido democrático e configura inestimável conquista do cidadão, a quem se defere ação presente e participativa no controle dos dinheiros públicos”⁵⁰.

As informações prestadas pelas unidades de controle interno e as denúncias apresentadas por cidadão, partido político, associação ou sindicato levam ao conhecimento dos tribunais de contas supostas irregularidades ou ilegalidades cometidas na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial da Administração Pública, impulsionando o processo de controle externo. Tal impulso, vale dizer, não limita as fiscalizações dele decorrentes, pois as cortes de controle externo não ficam adstritas aos termos por eles trazidos ao processo. Na realidade, como não se submetem ao princípio da inércia jurisdicional, podem estender o objeto da fiscalização conforme entenderem tecnicamente necessário, inclusive para abarcar irregularidades ou ilegalidades não aventadas originalmente e alcançar agentes públicos diversos daqueles arrolados na peça inicial.

8.10 Função administrativa (arts. 73, *caput*, e 96 da CRFB/1988)

Diferentemente do que ocorre em relação às demais, a função administrativa das cortes de contas não é desempenhada no exercício de controle externo da Administração Pública. Isso não diminui a sua importância.

Para Guillermo O'Donnell⁵¹, as instituições de controle devem não só ter o direito e o poder legal para a fiscalização, como devem estar dispostas e dotadas de capacidade para realizar suas ações. É, justamente, a função administrativa dos tribunais de contas que lhes garante a capacidade de realizar o controle externo da Administração Pública. Não fosse tal função, tais cortes não teriam a autonomia e a independência necessária ao cumprimento de sua missão constitucional. Nesse sentido, na Declaração do

50 SOUZA, Luciano Brandão Alves de. A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas da União. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 26, n. 102, p. 173-184, abr./jun. 1989. p. 182.

51 O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998. p. 40.

México de 2007, a INTOSAI⁵² estabeleceu a autonomia financeira e administrativa, com a disponibilidade de recursos humanos, materiais e monetários adequados, como princípio de independência das EFS.

Segundo José Mauricio Conti⁵³, a função administrativa das cortes de contas abrange toda a organização administrativa de sua secretaria, inclusive a proposição de criação, extinção e transformação de cargos e funções, e da fixação de suas remunerações ao Poder Legislativo. A existência de autonomia para o exercício da função administrativa dos tribunais de contas se funda na combinação entre os arts. 73, 75 e 96 da CRFB/1998. Conforme referidos arts. 73 e 75, as cortes de controle externo têm quadro próprio de pessoal e exercem, “[...] no que couber, as atribuições previstas no art. 96”⁵⁴.

Assim, considerando o disposto no art. 96 da CRFB/1988, compete privativamente aos tribunais de contas: (i) eleger seus órgãos diretivos; (ii) elaborar seus regimentos internos; (iii) organizar suas secretarias e serviços auxiliares; (iv) prover os cargos de ministros, conselheiros e, por concurso público – exceto os cargos de provimento em comissão –, os cargos de seus substitutos, dos procuradores dos ministérios públicos junto aos tribunais e os demais cargos necessários à administração de sua secretaria e à execução do controle externo; (v) conceder licença, férias e outros afastamentos a seus membros e servidores; (vi) propor ao Poder Legislativo, do ente ao qual pertence, a fixação da remuneração de seus membros, inclusive substitutos, e dos cargos vinculados às suas secretarias; e (vii) propor ao Legislativo a criação e extinção de cargos e funções vinculados às suas secretarias.

Como destaca José Mauricio Conti – em lição voltada ao Poder Judiciário, mas aplicável às cortes de controle externo por força combinada dos arts. 73, 75 e 96 da CRFB/1988 –, a autonomia institucional

52 INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). INTOSAI Principles. INTOSAI Core Principles. INTOSAI-P 10: Mexico declaration on SAI independence. Mexico City: INTOSAI, 2007. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=10-99>. Acesso em: 1 nov. 2021. p. 10.

53 CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 25.

54 BRASIL. *Constituição* (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

envolve e exige “[...] autogoverno, autoadministração organizacional e financeira, e a autonomia funcional, com as garantias de independência da Magistratura”⁵⁵. Nesse sentido, o STF⁵⁶ reconhece o poder de autogoverno e a autonomia funcional, administrativa e financeira dos tribunais de contas brasileiros.

8.11 Conclusões

A atuação dos tribunais de contas, em todas as esferas federativas, é conformada, principalmente, pelas competências que lhe são atribuídas diretamente pelos arts. 71 e 75 da CRFB/1988, a partir das quais se classifica as suas funções em consultiva, judicante, fiscalizadora, informativa, sancionadora, reintegradora, corretiva, normativa, de ouvidoria e administrativa.

Assim, no processo de julgamento das contas dos chefes de Poder Executivo, as cortes de controle externo exercem sua função consultiva, com a apreciação e emissão de parecer prévio que subsidia o julgamento efetuado pelo Poder Legislativo. Já as contas dos demais agentes públicos são julgadas pelo próprio tribunal de contas em sua função judicante, com exceção daquelas prestadas por seu presidente.

É pela função fiscalizadora que as cortes de contas examinam o registro dos atos de admissão e de concessão de aposentadorias, reformas e

55 CONTI, José Mauricio. A Lei de Diretrizes Orçamentárias e a autonomia financeira do Poder Judiciário. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 27-37, mar./ago. 2012. p. 29; em idêntico sentido, cf. CONTI, José Mauricio. *A autonomia financeira do Poder Judiciário*. 2. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 59.

56 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.994-5/ES. Relator: Ministro Eros Grau. Tribunal Pleno, Brasília, 24 de maio de 2006. *Diário da Justiça*, Brasília, n. 173, 8 set. 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375300>. Acesso em: 1 nov. 2021; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 3.223/SC. Relator: Ministro Dias Toffoli. Plenário, Brasília, 6 de novembro de 2014. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, n. 21, 2 fev. 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7637724>. Acesso em: 1 nov. 2021; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 4.418/TO. Relator: Ministro Dias Toffoli. Plenário, Brasília, 15 de dezembro de 2016. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, n. 40, 3 mar. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12592854>. Acesso em: 1 nov. 2021.

pensões, controlam os atos, contratos e políticas públicas e acompanham a gestão fiscal, com ou sem o uso das auditorias, inspeções e demais instrumentos de fiscalização. Por sua vez, a função informativa opera na integração entre parlamentos e tribunais de contas e entre estes e as demais instituições de controle.

Ademais, no exercício das funções sancionadora e reintegradora, respectivamente, as cortes de controle externo têm competência para imputar débito e aplicar sanções, desde que demonstrada a responsabilidade individual, com a presença de dolo ou erro grosseiro, daquele sujeito à condenação.

Por intermédio de sua função corretiva, os tribunais de contas podem expedir recomendações e determinações, sustar atos ilegais e adotar medidas cautelares, com a finalidade de prevenir danos ao erário e garantir a efetividade de suas decisões, sempre com observância aos arts. 20 e 21 da LINDB. Em razão de sua função normativa, eles podem editar atos normativos administrativos, que organizem a forma como devem se desenvolver os processos no seu âmbito de atividade e a forma como devem receber documentos e informações.

Quando recebem e apuram denúncias de irregularidades ou ilegalidades que lhes sejam encaminhadas pelos responsáveis pelo controle interno ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, as cortes de contas exercem a função de ouvidoria. Finalmente, a função administrativa das cortes de contas lhes garante a capacidade de realizar o controle externo da Administração Pública, com as necessárias autonomia e independência.

A previsão dessas competências diretamente na Constituição de 1988 garante uma uniformidade mínima entre as 33 cortes de contas brasileiras, necessária ao bom funcionamento do sistema de controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial. Desse modo, nenhum tribunal de contas pode ser impedido de as exercer.